

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch Dr. Michael Pirker, Völkendorfer Straße 43, 9500 Villach-Völkendorf, gegen die Bescheide des FA Spittal Villach vom 08.06.1999 betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 wird Folge gegeben.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) hatte ein Grundstück im Schenkungswege erworben. 1995 fasste er den Entschluss, das Grundstück zu parzellieren und die Parzellen zu verkaufen. Von der Gesamtfläche von 6.558 m<sup>2</sup> waren 5.835 m<sup>2</sup> verkaufbare Fläche, 723 m<sup>2</sup> hatte der Bf. unentgeltlich an das öffentliche Gut abzutreten.

In den **Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1996 und 1997** hatte der Bf. aus dem Verkauf der Grundstücke keine Einkünfte erklärt.

Im Zuge einer **Betriebsprüfung** qualifizierte der Prüfer die Tätigkeit des Bf. als gewerblichen Grundstückshandel. Er erfasste die Erlöse aus den Grundstücksverkäufen 1996 und 1997. Als Wareneinsatz stellte der Prüfer pro m<sup>2</sup> verkaufter Fläche und verteilt über die jeweiligen Grundstücksverkäufe anteilig für die abzutretenden Flächen S 1.000,00/m<sup>2</sup> an. Diesen Einlagewert hatte der Prüfer aus Grundstücksverkäufen im örtlichen Nahbereich - u. a. auch aus den Vergleichsgrundstücken A und B des vom Bf. vorgelegten Gutachtens - abgeleitet.

**Das Finanzamt erließ entsprechende Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 und Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1997.**

In der Berufung - nunmehr **Beschwerde** genannt - gegen die zuvor angeführten Bescheide legte der Bf. ein **Gutachten des Sachverständigen** (in weiterer Folge "GA") vor, mit dem er - ausgehend von den Vergleichsgrundstücken A, B und C und unter Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen - zu einem Einlagewert von S 1.610,00/m<sup>2</sup> gelangte, den er für die gesamten 6.558 m<sup>2</sup> begehrte. Zumal in dem nunmehrigen Verfahren der Wert von S 1.610,00/m<sup>2</sup> als Ausgangswert der Berechnungen außer Streit gestellt wurde, wird bezüglich des gesamten Inhalts des GA auf die das Vorverfahren erledigende Berufungsentscheidung vom 26.01.2009, GZ. RV/0005-K/04, verwiesen. Hier werden nur jene Auszüge nochmals festgehalten, die für das vorliegende Verfahren unbedingt erforderlich sind.

Im GA ist zur Aufschließung festgehalten:

".. 2.5 Aufschließung:

*Bereits vor dem Jahre 1995 erschloss der G.-Weg (in weiterer Folge "G.-Weg") das damalige Grundstück Nr. 265, das im östlichen (als Bauland gewidmeten) Bereich unmittelbar an diese Straße angrenzt, verkehrsmäßig; die Ver- bzw. Entsorgungsanlagen Wasserleitung bzw. Kanal befanden sich im G.-Weg und reichten unmittelbar zum Grundstück; die Stromversorgungsleitung befand sich auf dem Grundstück; die Telefonleitung reichte bis in die unmittelbare Nähe des Grundstückes. Damit war jedenfalls bereits Anfang 1995 volle Bauplatzeigenschaft gegeben."*

Der Gutachter vergab bei Vergleich des hier zu beurteilenden Grundstücks mit den Vergleichsliegenschaften A, B und C für die maßgeblichen entscheidungswesentlichen Kriterien Zu- und Abschläge. Er gelangte für A, B und C zu folgenden "Berichtigten Vergleichspreisen":

Grundstücke	Vergleichspreise in S		ber. Vergleichspreise in S
A	4.771.515,00	1,54	7.348.133,10
B	6.000.000,00	1,38	8.280.000,00
C	11.839.820,00	0,81	9.590.254,20
			25.218.387,30
dividiert d.	15.455 m <sup>2</sup>		1.631,73
gerundet			1.630,00

Ausgehend von den berichtigten Vergleichspreisen gelangte der Gutachter für das hier zu beurteilende Grundstück zu folgendem Teilwert:

6.558 m <sup>2</sup> x S 1.630,00	10.689.540,00
abzüglich Abbruchkosten gem. Pkt. 3.3.4	- 52.484,07
abzüglich Verlegungskosten gem. Pkt. 3.3.5	- 61.550,93
	10.575.505,03
Gerundet	10.580.000,00
S 10.580.000,00:6.558 m <sup>2</sup>	1.613,30
Gerundet	1.610,00

Das Finanzamt blieb bei dem von ihm ermittelten S 1.000,00/m<sup>2</sup>, in dem ua. auch die Vergleichsgrundstücke A und B - dies jedoch ohne Zu- und Abschläge - enthalten waren. Es verneinte die Vergleichbarkeit des Vergleichsgrundstücks C und ließ es außer Ansatz.

In seiner **Berufungsentscheidung vom 26.01.2009, RV/0005-K/04**, bestätigte der UFS den gewerblichen Grundstückshandel. Er setzte den Einlagewert in Höhe von S 1.150,00/m<sup>2</sup> fest. Der UFS erachtete ebenfalls das Grundstück C als für den Vergleich nicht geeignet und folgte dem GA in einzelnen Punkten nicht.

In dem die Beschwerde des Bf. erledigenden **Erkenntnis des VwGH vom 20.12.2012, 2009/15/0033**, hob der VwGH die Berufungsentscheidung des UFS betreffend **Einkommensteuer 1996 und 1997 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften** auf. Im Übrigen wies er die Beschwerde als unbegründet ab. Der VwGH bestätigte den gewerblichen Grundstückshandel. Die Teilwertermittlung für das eingelegte Grundstück sei jedoch nicht korrekt. Die belangte Behörde hätte ohne weitere Ermittlungen weder das Vergleichsgrundstück C ausscheiden dürfen noch beim Vergleichsgrundstück A nicht die sumpfige Bodenbeschaffenheit in Abrede stellen dürfen.

#### **Fortgesetztes Verfahren vor dem BFG:**

Vorauszuschicken ist, dass nunmehr der Einlagezeitpunkt, die S 1.610,00/m<sup>2</sup> als Ausgangswert der Berechnungen und der Aufschließungszustand unstrittig sind.

Das BFG forderte den Bf. im **Vorhalt vom 19.03.2015** auf, im Hinblick auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom **UFS vom 04.09.2008, RV/0580-L/05**, ausgehend von dem im Gutachten festgestellten Einlagewert von S 1.610,00/m<sup>2</sup> die seiner Ansicht nach maßgeblichen Abschläge für den Flächenverlust aufgrund der Abtretung ans öffentliche Gut, für Teilungs- und Anschlusskosten, für den Gewinn sowie für den Zeitverlust des nicht parzellierten, Anfang 1995 eingelegten Grundstückes bekannt zu geben.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 09.06.2015** verwies der Bf. auf das GA. Die gegenständliche Fläche sei bereits vor 1995 als Bauland gewidmet und vollkommen aufgeschlossen gewesen. Anfang 1995 sei volle Bauplatzeigenschaft vorgelegen.

Die S 1.610,00/m<sup>2</sup> seien deshalb so weit unter den tatsächlichen Verkaufspreisen für die einzelnen Baugrundstücke gelegen, weil der Sachverständige gemäß LBG offenbar sämtliche relevanten Faktoren bzw. Umstände einbezogen habe. Er habe sogar die Kosten für die erst während der Verbauung vorgenommen Abbruchsobjekte (Geräteschuppen und Holzzaun, siehe Pkt. 3.3.4), sowie die Verlegung der Freileitung als Erdkabel (Pkt. 3.3.5) als Abschlag berücksichtigt.

Es sei auf den Beginn der Verwertungsmaßnahmen - hier die Parzellierung - abzustellen; diese sei nur ein paar Monate vor dem Bewertungsstichtag gelegen, sodass dies am ermittelten Verkehrswert nichts ändere.

Auch bei Annahme des Beginnes des Betriebes vor der Parzellierung sei der Verkehrswert kein bzw. höchstens marginal anderer, denn diverse Faktoren, die den Verkehrswert einmal zu hoch bzw. einmal zu niedrig erscheinen ließen, würden sich großteils aufheben.

Der Gutachter habe auch das nicht parzellierte Vergleichsgrundstück C herangezogen, das ein Landwirt an einen Bauträger verkauft habe. Der Anteil des Verkaufspreises dieser Vergleichsgrundstücke an der Gesamtsumme der Verkaufspreise aller Vergleichsgrundstücke betrage sogar rd. 52 Prozent (siehe GA, Seite 7 ff.).

Das zwar parzellierte, aber überhaupt nicht erschlossene Vergleichsgrundstück B hätten zwei Privatpersonen (Vater und Tochter) an einen Bauträger verkauft, der die gesamten Aufschließungsmaßnahmen durchzuführen hatte. Der Bauträger habe vorerst sogar eine relativ lange, schon deswegen kostenintensive Servituts-Straße (noch dazu mit Stützmauern) vom östlich gelegenen M-Weg zu der (um einiges höher liegenden) zu bebauenden Fläche bauen müssen. Außer der Parzellierung sei hier vor dem Verkauf der Gesamtfläche nichts getan worden. Der Bauträger habe dann eine Reihe von Häusern errichtet und mit diesen die einzelnen Baugrundstücke verkauft. Erst viele Jahre später sei die Zufahrt zu den Häusern über den I-Weg erfolgt, als nämlich die südlich von den Vergleichsgrundstücken gelegenen Grundstücke Nr. 1-3 verbaut wurden. Dass diese nicht unwesentlichen Aufschließungskosten einen enormen Einfluss auf den Kaufpreis für die Grundfläche hatten, diesen also beträchtlich nach unten drückten, brauche wohl nicht näher erläutert zu werden.

Die Vergleichsgrundstücke in A seien parzelliert und erschlossen gewesen. Der Anteil des Verkaufspreises dieser Vergleichsfläche an der Gesamtsumme der Verkaufspreise aller Vergleichsgrundstücke sei vor allem deshalb relativ niedrig, weil die Fläche in einem aufgeschütteten Sumpfgebiet liege.

Gemeinsam sei allen Vergleichsgrundstücken u.a., dass sie jeweils zu einem Gesamtpreis an Immobilienverwerter bzw. Bauträger verkauft worden seien. Der Einzelverkauf (zu wesentlich höheren Preisen) an "Endverbraucher" sei erst durch die Immobilienverwerter bzw. Bauträger (bebaut in B und C, unbebaut in A) erfolgt.

Ausgehend vom ermittelten Verkehrswert laut GA sei bei einem Einlagewert von € 1.610,00/m<sup>2</sup> nicht nur hinsichtlich aller verkauften Grundstücke, sondern auch 1996 und 1997 ein Verlust entstanden 1996 S 622.380,00 (Veräußerungserlös für 2.235 m<sup>2</sup> von S 4.140.000,00 abzüglich Einlagewert S 3.598.350,00 und Einlagewert für 723 m<sup>2</sup> Grundabtretung von S 1.164.030,00) und 1997 S 512.390,00 (Veräußerungserlös für 441 m<sup>2</sup> S 820.000,00 abzüglich Einlagewert von S 710.010,00 und abzüglich aus 1996 vorgetragenem Verlust von S 622.380,00) betragen.

Bei der Entscheidung des UFS vom 04.09.2008, RV/0580-L/05, handle es sich nicht um ein Judikat des VwGH; sie treffe auf den vorliegenden Fall vor allem deshalb nicht zu, weil hier im Gegensatz zur angeführten Entscheidung ohnedies ein GA mit einem entsprechend ermitteltem Verkehrswert vorliege. Nunmehr nochmals Abschläge vorzunehmen, würde einer Überprüfung durch den VwGH nicht standhalten.

Das BFG teilte nun im **Vorhalt vom 23.07.2015** dem Bf. mit, dass für den im Frühjahr eröffneten Betrieb für die Einlage des Grundstückes im Ganzen von dem vom Bf. ermittelten S 1.610,00 entsprechend der oa. Entscheidung folgende Abschläge vorzunehmen seien:

**"Grundabtretung:"**

*Ausgehend von den Flächenangaben im Gutachten wurden 11,02% der Gesamtfläche ans öffentliche Gut abgetreten (Weg).*

<b>Berechnung laut Bf.</b>	<i>m<sup>2</sup></i>	<i>in %</i>
Grundstücksfläche lt. GA	6.558,0	100,00
Abtretung an öff. Gut lt. GA	- 723,0	<b>11,02</b>
Verkaufbare Fläche lt. GA	5.835,0	88,98

**Teilungskosten:**

*Für die Parzellierung sind an Kosten S 97.920,00 angefallen, dies sind - bezogen auf den Wert der in den einzelnen Jahren erzielten bzw. für die ab 2000 zu veräußernden Flächen erzielbaren Erlöse (siehe Tabelle "A") von S 11.043.873,63 - 0,89% (S 97.920,00:S 11.043.873,63\*100=0,89).*

**Anschlusskosten:**

*Die Kelag-Anschlusskosten von S 411.122,40 werden im Verhältnis zum erzielten bzw. erzielbaren Erlös von S 11.043.873,63 mit 3,72% in Ansatz gebracht (S 411.122,40:S 11.043.873,63x100=3,72).*

**Gewinnanteil:**

*In Anlehnung an den Prozentsatz in der oa. Entscheidung des UFS wird dieser mit 6% angenommen.*

**Zeitverlust:**

*Im vorliegenden Fall wurde der Betrieb im Frühjahr 1995 eröffnet, zu den ersten Verkäufen kam es im Jahr 1996. Im Gutachten wurden für vom Stichtag abweichende Verkaufsjahre 2% pro Jahr in Ansatz gebracht. Diesem Wertansatz folgend, sind daher für die Verkäufe in den Folgejahren 2% p.a. als Zeitverlust anzusetzen.*

*Bis 1999 werden die von Ihnen erzielten Verkaufserlöse in Ansatz gebracht. Was die ab 2000 erzielbaren Erlöse anlangt, so haben Sie im Gutachten eine insgesamt "verkaufbare Fläche" von 5.385 m<sup>2</sup> ermittelt. Bis 1999 wurden 4.242 m<sup>2</sup> verkauft, somit verbleibt ab 2000 eine verkaufbare Fläche von 1.593 m<sup>2</sup>. Diese wird mit dem Durchschnittspreis der bis 1999 verkauften Flächen in Höhe von € 1.793,97/m<sup>2</sup> angesetzt.*

*Der Berechnung in der Entscheidung des UFS vom 4.9.2008, RV/0580-L/05, folgend, ergäbe sich ausgehend von dem von Ihnen ermittelten Betrag pro m<sup>2</sup> von € 1.610,00 und unter Einbeziehung der zuvor behandelten Teilpositionen ein „bereinigter“ Einlagewert pro m<sup>2</sup>:*

*siehe beiliegende Berechnung lt. "Tabelle A"*

*In Anlehnung an die Berechnung in der Entscheidung des UFS vom 4.9.2008, RV/0580-L/05, ergäbe sich somit der Einlagewert von S 1.181,58 pro m<sup>2</sup>:*

*siehe beiliegende Berechnung lt. "Tabelle B"*

*Sofern Sie die obigen Berechnungen, allenfalls auch hinsichtlich einzelner Teilpositionen, nicht teilen, geben Sie bitte die Ihrer Ansicht nach maßgeblichen Berechnungsansätze und Grundlagen bekannt und legen sogleich - sofern nicht schon vorgelegt - die Ihre Angaben dokumentierenden Unterlagen bei."*

In den beigelegten Tabellen A und B ermittelte das BFG folgende Beträge:

**Tabelle A:**

<b>Beträge in S</b>		Erlös lt. KV bzw. Durchschnitt	Erlös plus 2% Zeitverlust/Jahr
<b>Erlöse 1996-1999</b>			
23.04.1996	255/13	860.000,00	
02.05.1996	265/12	830.000,00	
23.08.1996	265/8	850.000,00	
23.10.1996	265/11	820.000,00	
20.12.1996	265/7	780.000,00	

Summe	2%	4.140.000,00	4.222.800,00
17.03.1997	265/2	820.000,00	
Summe	4%	820.000,00	852.800,00
31.07.1998	265/10	785.000,00	
31.07.1998	GrSt 2	295.000,00	
24.09.1998	265/6	785.000,00	
Summe	6%	1.865.000,00	1.976.900,00
25.06.1999	265/5	785.000,00	
Summe	8%	785.000,00	847.800,00
Bis 1999 verk.			
Summen bis 2009	4242 m <sup>2</sup>	7.610.000,00	7.900.300,00
Durchschnittserl. bis 1999/m <sup>2</sup> in S		1.793,97	
<b>Erlöse ab 2000:</b>			
Verkaufb. Fläche ab 2000	1593 m <sup>2</sup>		
mal durchschnittl. Erlös/m <sup>2</sup> bis 1999	1.793,97	2.857.794,21	
Für ab 2010 ver- kaufb. Fläche	10%	2.857.794,21	3.143.573,63
Summen bis 2010	5.835 m <sup>2</sup>	10.467.794,21	<b>11.043.873,63</b>
Differenz			576.079,42

<b>Zeitverlust in %:</b>	
Differenz	576.079,42
Erzielbarer Erlös	11.043.873,63
Zeitverlust in %	5%

**Tabelle B:**

	%	S
Vergleichspreis		1.610,00
Grundabtretung	11	
Teilungskosten, ua.	0,89	
Anschlusskosten	3,72	
Kelag		
Gewinn	6	
Zeitverlust	5	
Summe Abzüge	26,61	- 428,42
Einlagewert/m <sup>2</sup> in S		1.181,58
		€
Einlagewert/m <sup>2</sup>		85,87

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 30.10.2015** verwies der Bf. auf die Erkenntnisse des VwGH vom 22.09.1992, 92/14/0064, und vom 25.02.1997, 95/14/0115. Die Vorgehensweise in der Entscheidung des UFS vom 04.09.2008, RV/0580-L/05, könne nicht schematisch schablonenhaft übernommen werden:

#### **Zur Grundabtretung bzw. zum Flächenverlust:**

Beim Grundstück A sei vor dem Verkauf keine Grundabtretung erfolgt bzw. kein Flächenverlust aufgetreten , sondern seien die ebenfalls heraus parzellierten Wege mit verkauft worden. Für die Ermittlung des Abschlages seien die gesamten Flächen der neu gebildeten Baugrundstücke der Vergleichsflächen durch den Gesamtkaufpreis zu dividieren und dann mit der Fläche des Aufschließungsweges zu multiplizieren. Laut Auskunft des Grundbuches habe das diesbezügliche Weg-Grundstück ein Ausmaß von 680 m<sup>2</sup>.

Bei den Vergleichsgrundstücken B und C seien mangels Parzellierung noch keine Aufschließungsstraße bzw. keine Verkehrsflächen (auch für den ruhenden Verkehr) ausgewiesen gewesen. Die Verkehrsflächen seien mit verkauft worden, daher im Verkehrspreis enthalten. Es handle sich folglich nicht um einen Vergleichspreis für erschlossene Grundstücke, weshalb auch kein diesbezüglicher Abschlag zu erfolgen habe.

### **Zu den Teilungskosten:**

Beim vollkommen aufgeschlossenen und vor dem Verkauf nicht parzellierten Vergleichsgrundstück C sei kein Abschlag vorzunehmen.

Bei den Preisen der Vergleichsgrundstücke A und B sei hingegen ein Abschlag vorzunehmen, es handle sich um Vergleichspreise für geteilte Grundstücke. Sein Grundstück sei mittels zwei Teilungsplänen ua. in 12 Baugründe geteilt worden. Diesbezüglich vom Vermessungsingenieur verrechneten Kosten seien beim Grundstück sicher nicht nur absolut, sondern auch relativ wesentlich höher gewesen als bei den Vergleichsflächen.

Für die Ermittlung des jeweiligen Abschlages ziehe er bei seinem Grundstück die angefallenen Vermessungskosten heran, teile diese durch 16 und multipliziere sie mit 11 bzw. 15.

### **Zu den Kelag-Anschlusskosten:**

Dieser Abschlag sei nicht vorzunehmen. Der Baukostenzuschuss Strom sowie die Garagenanschlussgebühr würden nicht das Grundstück betreffen, sondern das Haus, also das Bauobjekt. Die diesbezüglichen Kosten habe die Kelag dem Baubetreuungsunternehmen in Rechnung gestellt und dieses den Bauherrn (zzgl. MwSt.) weiterverrechnet bzw. an sie überwälzt (siehe die diesbezüglichen Baubetreuungsverträge). Die Kosten würden wegen der Weiterverrechnung den Einlagenwert nicht beeinflussen. Einem diesbezüglichen Begehrten sei der UFS in seiner Entscheidung nachgekommen.

Wenn überhaupt, käme ein Abschlag nur beim Grundstück A in Frage, weil der Gutachter nur eine aufgeschlossene Vergleichsfläche herangezogen habe. Beim Vergleichsgrundstück A wäre noch zu prüfen, ob dort eine Weiterverrechnung bzw. Überwälzung der Kelag Anschlusskosten stattgefunden habe. Würde sich dabei herausstellen, dass keine Überwälzung vorgenommen worden sei, müsste eigentlich sogar ein entsprechender Aufschlag auf diesen Vergleichspreis erfolgen, weil ja beim verfahrensgegenständlichen Projektgrundstück eine Überwälzung erfolgt sei.

### **Zum Gewinnanteil:**

Der Sachverständige habe die Preise für die Vergleichsgrundstücke herangezogen, die von Verkäufern, bei denen ja kein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, jeweils zusammen und jeweils zu einem Gesamtpreis an Immobilienverwerter (Bauberater bzw. Bauträger) verkauft worden seien. Ein Gewinnanteil werde erst beim Einzelverkaufspreis

(zu wesentlich höheren Preisen) durch die Immobilienverwerter (bebaut beim Grundstück B und C bzw. unbebaut beim Grundstück A) an die "Endverbraucher" lukriert. Es habe daher bei sämtlichen Vergleichsgrundstücken kein diesbezüglicher Abschlag zu erfolgen, weil kein Gewinnanteil vorliege.

Nur wenn der Sachverständige die von den als Grundstückshändler zu qualifizierenden Immobilienverwertern an die Endverbraucher verkauften Baugründe als Vergleichsflächen (mit den entsprechend wesentlich höheren Preisen) herangezogen hätte, wäre - wie in UFS vom 04.09.2008 - ein Abschlag für einen Gewinnanteil vorzunehmen gewesen.

### **Zum Zeitfaktor:**

Der Zeitfaktor sei im Gutachten bereits berücksichtigt, siehe GA Seite 14, 3.3.2.2., Tabellen Pkt. 1. Der Durchschnitt des Abschlages betrage rd. 5%.

Die Berücksichtigung des Zeitfaktors laut Entscheidung des BFG widerspreche den Denkgesetzen, den allgemeinen menschlichen Erfahrungen sowie den Marktgegebenheiten. Es sei anscheinend nicht klar bzw. gehe nirgends daraus hervor, was unter dem eigenartigen Begriff "Zeitverlust" eigentlich gemeint sei. Wende man diese Berechnungsmethode an, bedeute dies, dass der Einlagewert desto niedriger sei, je länger der Verkauf der Projektbaugrundstücke vom Einlagezeitpunkt bzw. Einlagejahr entfernt sei.

Richtig sei vielmehr, die Inflation zu berücksichtigen, also die Preissteigerung von Gütern, wie auch von Grundstücken, im Laufe der Zeit. Das werde wohl mit dem Zeitverlust gemeint sein. Dies habe der Sachverständige gemacht. Er habe sich konkret an den Immobilienpreisen der Jahre orientiert und sogar höhere bzw. größere Abschläge gemacht, als eigentlich die Immobilienpreise vom Einlagejahr des Projektgrundstückes bis zum Verkaufsjahr der zum Vergleich herangezogenen Grundstücke gestiegen seien. Deren Preise seien entsprechend abgewertet worden, also auf ihren Wert reduziert, den sie im Einlagejahr des Grundstückes des Bf. hatten, um sie auch in zeitlicher Hinsicht als Vergleichspreis brauchbar zu machen. Hier spielt die unterschiedliche Vorgehensweise jedoch keine Rolle, zumal der Abschlag im Gutachten bzw. im Berechnungsblatt (Tabelle A und B) ziemlich gleich hoch bei 5% liege.

Nach Ansicht des Bf. wäre der Wert laut Gutachten wie folgt neu zu berechnen:

Ber. Vergleichsgrundstück A.	7.348.133,10
abzgl. Teilungskosten	-67.320,00
abzgl Grundabtretung und Flächenverlust	-690.200,00
Nochmals ber. Vergleichspreis	6.590.613,10
Ber. Vergleichsgrundstück B	8.280.000,00

abzgl. Teilungskosten	-91.800,00
Nochmals ber. Vergleichspreis	8.188.200,00
Nunmehriger Durchschnittspreis pro m <sup>2</sup> :	
A. neu	6.590.613,10
B. neu	8.188.200,00
C. bleibt	9.590.254,20
	24.369.067,30
dividiert durch 15.455 m <sup>2</sup>	1.576,78
gerundet	<b>1.580,00</b>

<b>Berechnung des Verkehrswertes je m<sup>2</sup>:</b>	
6.558 m <sup>2</sup> x S 1.580,00	10.361.640,00
abz. Abbruchk.für Geräteschuppen u. Holzzaun (GA Pkt. 3.3.4)	-52.484,04
abzgl. Verlegungskosten der Freileit. als Erdkabel (GA Pkt. 3.3.5)	-61.550,93
	10.247.605,03
Gerundet	10.250.000,00
S 10.250.000,00:6.558 m <sup>2</sup>	S 1.562,98
Einlagewert/m <sup>2</sup> gerundet	<b>S 1.560,00</b>

### **Ermittlung von Gewinn bzw. Verlust:**

Selbst wenn man der Argumentation zum Gewinnanteil nicht folge, verbliebe bei diesem niedrigen Einlagewert für 1996 ein Verlust von S 474.880,00. 1997 ergäbe sich ein Gewinn von S 132.040,00, von dem der Verlustvortrag aus 1996 abzuziehen sei.

Im **Schreiben vom 07.11.2015** hielt der Bf. noch fest, dass der Gutachter bezüglich des Zeitfaktors entsprechend § 4 LBG vorgegangen sei. Die "Gewinnabsicht des Verwerters" sei etwas anderes als ein im Grundstückspreis enthaltener Gewinnanteil. Er stelle jedenfalls von der Bezeichnung her keine abweichende Eigenschaft der Sache dar, weshalb schon deswegen ein Gewinnabschlag unrichtig und rechtswidrig sei. Allgemein

formuliert seien daher Zu- und Abschläge, die nichts mit abweichenden Eigenschaften der Sache zu tun haben, contra legem .

Das **Finanzamt** schloss sich in seiner **Stellungnahme** der Vorgehensweise des BFG im Vorhalt vom 23.07.2015 an.

In der **mündlichen Verhandlung** gab der Bf. ergänzend an, dass es sich hier um ein mit der GmbH abgewickeltes Bauherrenmodell gehandelt habe. Er habe diesen Weg gewählt, um der GmbH Einnahmen zu verschaffen. Es sei in diesem Fall das Gesamtpaket zu sehen und seien daher die Honorare für die Baureifmachung sehr wohl eingenommen worden, allerdings bei der GmbH. Die Erwerber hätten rd. S 5 Mio. an Baubetreuungshonoraren gezahlt. Ein Teil habe die Baureifmachung der Grundstücke betroffen. Die Kosten für die Baureifmachung seien jedoch ein Durchlaufer, weil sie die Erwerber gezahlt hätten.

Die Erlöse der bis zum Ende des Jahres 1997 verkauften Flächen hätten - so der steuerliche Vertreter - durchschnittlich S 1.863,68 betragen. Seiner Ansicht nach sei das Objekt des Bf. bzw. der GmbH im Gesamten wirtschaftlich zu betrachten.

Dem hielt das Finanzamt entgegen, dass die Baubetreuung und der Grundstücksverkauf zwei verschiedene Dinge seien, die auseinander zu halten seien. Wenn insgesamt und im Großen gesehen ein positives Ergebnis erzielt werde, rechtfertige dies nicht die Berücksichtigung eines Verlustes im Grundstückshandel des Bf.

Betreffend die Grundabtretung wurde folgender **Berechnungsvorschlag ("Beilage A")** zur Diskussion gestellt:

Ber. Vergleichsgrundstück A	7.348.133,10
abzgl. Teilungskosten	-67.320,00
abzgl Grundabtretung und Flächenverlust	7.280.813,10
Ber. Vergleichsgrundstück B	8.280.000,00
abzgl. Teilungskosten	-91.800,00
	8.188.200,00
Nunmehriger Durchschnittspreis pro m <sup>2</sup> :	
A neu	7.280.813,10
B neu	8.188.200,00

C bleibt	9.590.254,20
	25.059.267,30
dividiert durch 15.455 m <sup>2</sup>	1.621,43
gerundet	<b>1.620,00</b>
<b>Berechnung des Verkehrswertes gemäß S. 18 des GA:</b>	
6.558 m <sup>2</sup> x S 1.620,00	10.623.960,00
abzgl. Abbruch für Geräteschuppen und Zaun	- 52.484,04
abzgl. Verlegung Stromkabel als Erdleitung	- 61.550,93
	10.509.925,03
gerundet	10.510.000,00
<b>Berechnung des Verkehrswertes je m<sup>2</sup>:</b>	
S 10.510.000,00 : 6.558 m <sup>2</sup>	1.602,62
gerundet	<b>1.603,00</b>
Meiner Ansicht nach Flächenabschlag	
Verkehrswert/m <sup>2</sup>	1.603,00
abzgl. 11% Flächenabschlag	-176,33
ergibt	1.426,67
<b>gerundet</b>	<b>1.427,00</b>
<b>ergäbe für die Gesamtfläche</b>	<b>9.358.266,00</b>

Der Bf. begehrte noch, die 1997 angefallenen, vorerst von der GmbH gezahlten **Teilungskosten von S 97.920,00** laut Rechnung des DI X im Jahr 1997 als Ausgabe bei den Einkünften aus dem gewerblichen Grundstückshandel in Abzug zu bringen; die BP habe diesen Betrag bei der GmbH dem Bf. als verdeckte Gewinnausschüttung hinzugerechnet.

Der Vertreter des FA wird sich bezüglich der Aufwendungen aus der Rechnung DI X in der Entscheidung des BFG auseinander setzen.

Der steuerliche Vertreter begehrte, die Vortragsfähigkeit des im zweiten Jahr der Betätigung angefallenen Verlustes für 1996.

Abschließend beantragte der Bf., für die verkauften Flächen des Jahres 1996 ( $2.235\text{m}^2$ ) und 1997 ( $441\text{m}^2$ ) jeweils S 1.427,00/m<sup>2</sup> als Betriebsausgabe zu gewähren, des Weiteren 1996 S 1.427,00/m<sup>2</sup> für die Abtretungsfläche von 723 m<sup>2</sup>. Er beantragte die Stattgabe im Sinne des diesbezüglich eingeschränkten Beschwerdebegehrens.

Das Finanzamt verwies auf seine Vorbringen und blieb bei seiner in den Stellungnahmen an das BFG vertretenen Ansicht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist der Teilwert für das im Schenkungswege erworbene, im Frühjahr 1995 in den Betrieb als gewerblicher Grundstückshändler eingelegte unparzellierter Grundstück des Bf. mit einer Gesamtfläche von 6.558 m<sup>2</sup>, von der 723 m<sup>2</sup> an das öffentliche Gut abzutreten und 5.835 m<sup>2</sup> zu verkaufen waren. Der Bf. hat das Grundstück mit Hilfe der GmbH in 12 Bau-Parzellen und ein Weg-Grundstück geteilt und diese verkauft.

Im weiteren Verfahren wurde der Basiswert laut Gutachten des SV in Höhe von S 1.610,00/m<sup>2</sup> für die weiteren Berechnungen außer Streit gestellt.

Das Finanzamt begehrte als Einlagewert S 1.182,00 pro m<sup>2</sup> laut Vorhalt des BFG vom 23.07.2015 (Finanzamt im Beschwerdeverfahren, mündliche Verhandlung). Der Bf. schränkte in der mündlichen Verhandlung sein Begehrten ein und beantragt nunmehr, für die Gesamtfläche (6.558 m<sup>2</sup>) S 1.427,00/m<sup>2</sup> als Betriebsausgabe (Beschwerdeverfahren und mündliche Verhandlung).

Die Kosten für die Teilung der Grundstücke (S 97.920,00) im Jahr 1997 hat vorerst die GmbH getragen. Im Zuge der BP wurden dem Bf. die Teilungskosten als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet (seitens des Finanzamtes unwidersprochen gebliebenes Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung).

Für die bis Ende 1997 verkauften Grundstücke hat der Bf. einen Durchschnittspreis von S 1.864,00 erzielt (unwidersprochen gebliebenes Vorbringen des Bf.).

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **A) TEILWERT für das GRUNDSTÜCK:**

Einlagen sind gemäß **§ 6 Z 5 EStG 1988** mit dem **Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung** anzusetzen; sie sind höchstens mit den um Absetzungen für Abnutzung nicht gekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn Gegenstand der Einlage Grundstücke (grundstücksgleiche Rechte) sind, die innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft, hergestellt und nicht außerhalb einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet wurden. ...

Bei Eröffnung eines Betriebes sind gemäß § 6 Z 8 lit. a EStG 1988 die Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Einlagen sind gemäß Z 5 zu bewerten, also mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung.

Der Teilwert ist jener Wert, den der Erwerber des gesamten Betriebes iRd Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortführt (§ 6 Z 1; Going-concern). Er wird durch zwei Größen bestimmt:

Zu ermitteln ist der geschätzte Gesamtkaufpreis durch einen fiktiven Käufer und die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile (VwGH 24.2.92, 90/15/0095). Da der Teilwert idR dem beizulegenden Wert nach § 204 Abs. 2 UGB entspricht, ist auf § 201 Abs. 2 Z 2 UGB zu verweisen, wonach von der Fortführung des Betriebes ausgegangen wird, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen (nach Straube/ Gassner/ Lahodny-Karner/ Urtz HGB § 201 Rz 33 ist die Konkursöffnung ein rechtlicher Grund, tatsächliche Gründe sind Liquidationsabsicht oder wirtschaftliche Schwierigkeiten). Bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern ist nicht auf deren Erwerb durch einen fiktiven Käufer, sondern auf den Wert innerhalb des Gesamtkaufpreises abzustellen (VwGH 11.8.93, 92/13/0096); zur Teilwertproblematik an sich s Seicht GesRZ 03, 59 (Teilwert als widersprüchliches Konstrukt).

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind (z. B. VwGH 9.9.04, 2001/15/0073), persönliche Verhältnisse werden nicht berücksichtigt (so z. B. VwGH 5.7.04, 2000/14/0174 zur Unbeachtlichkeit des Gesellschaftszwecks). Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung, wie sie in der Marktlage am jeweiligen Stichtag ihren Ausdruck findet. Der Betriebsinhaber wird als fiktiver Verkäufer angesehen. Unterjährige Schwankungen des Teilwertes sind unbeachtlich (s DKMZ/ Mayr § 6 Rz 137). Maßgeblich sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag; die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse sind zu berücksichtigen (VwGH 13.12.95, 92/13/0081). Anschaffungsnebenkosten sind mit eingeschlossen, weil ein gedachter Erwerber diese neuerlich entrichten würde (VwGH 29.4.92, 90/13/0031; 19.12.12, 2009/13/0032: Entscheidend ist, was der gedachte Erwerber zahlen müsste).

Beim Grund und Boden kann der Teilwert durch eine Verkehrswertermittlung festgestellt werden, adaptiert um die fiktiven Anschaffungsnebenkosten (Jakom/Laudacher, EStG 2016, Rz. 37 f. zu § 6 EStG 1988).

Gemäß **§ 4 Abs. 1 Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG)** in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung ist im Vergleichswertverfahren der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Sachen zu ermitteln (Vergleichswert). Vergleichbare Sachen sind solche, die hinsichtlich der den Wert beeinflussenden Umstände weitgehend mit der zu bewertenden Sache übereinstimmen. Abweichende Eigenschaften der Sache und geänderte Marktverhältnisse sind nach Maßgabe ihres Einflusses auf den Wert durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.

Zum Vergleich sind gemäß **§ 4 Abs. 2 LBG** Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten

erzielt wurden. Soweit sie vor oder nach dem Stichtag vereinbart wurden, sind sie entsprechend den Preisschwankungen im redlichen Geschäftsverkehr des betreffenden Gebietes auf- oder abzuwerten.

Kaufpreise, von denen anzunehmen ist, dass sie durch ungewöhnliche Verhältnisse oder persönliche Umstände der Vertragsteile beeinflusst wurden, dürfen gemäß **§ 4 Abs. 3 LBG** zum Vergleich nur herangezogen werden, wenn der Einfluss dieser Verhältnisse und Umstände wertmäßig erfasst werden kann und die Kaufpreise entsprechend berichtigt werden.

Die Wertbestimmungsmerkmale bei unbebauten Grundstücken sind - so der VwGH vom 20.12.2012, 2009/15/0033 - insbesondere

- die Lage,
- der Entwicklungszustand,
- die Art und das Maß der zulässigen baulichen Nutzung,
- der Erschließungsgrad,
- die Bodenbeschaffenheit,
- die Grundstücksgröße und -gestaltung.

Unterschiede der wertbeeinflussenden Merkmale zwischen dem Bewertungsgrundstück und den zum Vergleich herangezogenen Grundstücken sind durch Zu- oder Abschläge oder in anderer geeigneter Weise zu berücksichtigen (vgl. Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Immobilien 30, 91 ff, Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 6, 60 ff).

Im vorliegenden Fall gilt es, den Einlagewert für ein Anfang 1995 in den Betrieb des gewerblichen Grundstückshandels eingelegtes unparzelliertes Grundstück im Gesamtausmaß von 6.558 m<sup>2</sup> festzulegen. Hier gibt es nicht mehrere Wirtschaftsgüter, sondern nur das Grundstück, weshalb die in einem ersten Schritt festzustellende Ermittlung des Gesamtkaufpreises sich auf das Grundstück beschränkt.

Zumal der Betriebsinhaber als "gedachter Verkäufer" anzusehen ist, bedarf es der Klärung der Frage, was ihm ein Erwerber für die gesamte, noch unparzellierte Fläche hätte zahlen müssen.

Unbestritten ist, dass hier nach dem LBG das Vergleichswertverfahren zum Tragen kommen kann. Angesichts der Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 20.12.2012, 2009/15/0033, insbesondere, dass ein Ausscheiden des Grundstücks C in der gewählten Art und Weise nicht rechtens war, schließt sich das BFG dem vom Gutachter ermittelten Verkehrswert zum 24.11.1995 in Höhe von S 1.610,00/m<sup>2</sup> als Basis für die weiteren Berechnungen an. Dieser Wert kann auch - wie vom Bf. gewollt - für den Zeitpunkt der Betriebseröffnung im Frühjahr 1995 angenommen werden, weil keine Gründe ersichtlich sind bzw. vom Finanzamt vorgebracht wurden, einen anderen Wert anzusetzen.

Zu klären ist, ob nun allfällige weitere Korrekturen bzw. Abschläge vorzunehmen sind.

Grundsätzlich ist der Einwand des Bf. im Beschwerdeverfahren berechtigt, dass in der Entscheidung des UFS vom 04.09.2008, RV/0580-L/05, die Kaufpreise für parzellierte, bebaute Flächen zugrunde gelegt wurden. Der Bf. hätte allenfalls diverse Abschläge in Kauf genommen, wenn als Basis die Verkaufspreise der Grundstücke bzw. Parzellen von den Bauträgern an die jeweiligen Käufer gedient hätte.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass hier zwischen der Tätigkeit des Bf. als Grundstückshändler und jener in seiner Funktion in der GmbH zu unterscheiden ist und die Tätigkeiten "im Ergebnis" nicht als Einheit anzusehen sind. Das Finanzamt wendet zu Recht ein, dass es - außer bei einer entsprechenden Nahebeziehung - wirtschaftlichen Denkgesetzen entgegen stehen wird, dass der Bf. einen Teilwert für das eingelegte Grundstück ansetzt, der jedenfalls bei ihm als Grundstückshändler zu einem Verlust führen wird. Der vom Bf. gewollten "wirtschaftlichen Betrachtung" des Grundstückshandels und der GmbH "im Großen" kann daher nicht entsprochen werden.

**Ausgehend von der Berechnung im Vorhalt des BFG vom 23.07.2015 und unter Würdigung der Vorbringen zeigt sich für das BFG folgendes Bild:**

**zum Abschlag für die Grundabtretung:**

Außer Streit steht, dass der Bf. eine Fläche von 723 m<sup>2</sup> unentgeltlich an das öffentliche Gut abzutreten hatte.

Zumal sich der Bf. in der mündlichen Verhandlung dem diesbezüglichen Abschlag von 11 % angeschlossen hat, steht der Abschlag von 11% außer Streit.

**zum Abschlag für Teilungskosten:**

Die Vergleichsgrundstücke A und B waren parzelliert. Wenn auch das BFG vorerst einen anderen Weg der Berücksichtigung der Teilungskosten eingeschlagen hat, spricht nach Ansicht des BFG nichts dagegen, dem vom Bf. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 30.10.2015 ins Treffen geführten Abzug der Teilungskosten bei den Vergleichsgrundstücken A und B in Anlehnung der Teilungskosten beim Bf. zu folgen. Diese Berechnung findet auch in der "Beilage A" ihren Niederschlag. Mit der Vorgehensweise des Bf. sind somit alle Grundstücke um die Teilungskosten "bereinigt".

Die vom Bf. für die Vergleichsgrundstücke herangezogenen Teilungskosten haben bei A 0,92% (S 67.320,00/S 7.348.133,10 x 100) und bei B 1,11% (S 91.800,00/S 8.280.000,00 x 100) der jeweils berichtigten Vergleichspreise laut GA ausgemacht, C war ohnehin nicht parzelliert. Wenn zuvor in der Berechnung von dem um Teilungskosten von A und B nicht bereinigten Betrag von S 1.610,00/m<sup>2</sup> 0,89% in Abzug gebracht wurden, so zeigt sich, dass die nunmehr gewählte Vorgangsweise ohnehin in der Bandbreite der zuvor vorgenommenen Berechnung gelegen ist.

Das Finanzamt hat dem Berechnungsmodus des Bf. nichts Konkretes entgegen gesetzt, auf das einzugehen gewesen wäre. Auch hat es nicht in Abrede gestellt, dass die für die weiteren Berechnungen herangezogenen Teilungskosten pro Parzelle des Bf. eine realistische Größe waren.

Dem diesbezüglichen Begehr des Bf. kann daher Folge gegeben werden. Durch diese Berechnungsvariante vermindert sich der Einlagewert lt. GA von S 1.610,00/m<sup>2</sup> auf S 1.603/m<sup>2</sup> (Ermittlung siehe "Beilage A") und bildet für alle weiteren Berechnungen die Grundlage.

#### **zum Abschlag für die Anschlusskosten:**

Diese Aufwendungen tangieren - so der Bf. - den Teilwert des Grundstücks nicht, weil sie das Haus betreffen und an die Grundeigentümer überwälzt wurden. Schon in der Beschwerde heißt es: „... mit diesem Baubetreuungshonoraranteil werden die an die Kelag vorfinanzierten Gebühren (Baukostenzuschuss Strom) und die von der Kelag der GmbH erst bei der Errichtung des jeweiligen Hauses vorgeschriebenen Gebühren (Gasanschlussgebühr) gedeckt.“

Gegen dieses Vorbringen des Bf. sprechende Feststellungen des Finanzamtes liegen nicht vor. Es bestreitet auch nicht, dass die diesbezüglichen Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb des Gebäudes an die Hauseigentümer überwälzt worden wären. In den vom Bf. vorgelegten Unterlagen findet sich zudem die Vorschreibung der Kelag-Anschlusskosten an die GmbH. Waren alle Anschlusskosten tatsächlich beim Bf. als Grundstückshändler angefallen und verblieben, hätte er sie vermutlich wohl als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Beim vorliegenden Sachverhalt ist nach Ansicht des BFG dem Begehr des Bf. zu folgen, weil keine Anhaltspunkte erkennbar sind, dass die Anschlusskosten den Teilwert des Grundstückes beeinflusst haben. Der diesbezügliche Abschlag hat daher zu entfallen.

#### **zum Abschlag für einen Gewinnanteil:**

Das BFG ist in seinen Berechnungen von dem laut Gutachten ermittelten Wert von S 1.610,00 ausgegangen. Diesem Wert sind die Vergleichsgrundstücke A, B und C zugrunde gelegen, die alle an einen Bauträger verkauft wurden.

Der Bf. wendet sich gegen den Ansatz eines Gewinnabschlages, weil der Gewinn erst beim Verkauf vom Bauträger an den "Endkunden" realisiert worden sei und hier nur Vergleichspreise für Grundstücksverkäufe an Bauträger zugrunde gelegt seien.

Betrachtet man nun den hier vorliegenden Fall, so zeigt sich folgendes Bild:

Der Bf., der direkt an die "Endkunden" verkaufte, hat nicht die laut GA errechneten S 1.610,00/m<sup>2</sup> erzielt, sondern - so der Bf. in der mündlichen Verhandlung - für die bis Ende 1997 verkauften Grundstücksflächen einen Durchschnittspreis von S 1.864,00/m<sup>2</sup>. Dem Einwand, dass hier ein Abschlag nach dem Erkenntnis des BFG nicht schematisch vorgenommen werden könne, weil der Berechnung des gegenständlichen Falles nicht die Kaufpreise an "Endverbraucher" zugrunde liegen, sondern jene aus Verkäufen an Bauträger, ist daher berechtigt. Nach Ansicht des BFG ist der Abschlag für den Gewinnanteil bei der hier gewählten Berechnung nicht anzusetzen.

### **zum Abschlag für Zeitverlust:**

Der Gutachter hat den Teilwert auf einen Stichtag festgestellt, der auch - so unstrittig - für den Einlagezeitpunkt im Frühjahr 1995 gelten soll. Außer Streit steht weiters, dass der Gutachter die unterschiedlichen Verkaufszeitpunkte der Vergleichsgrundstücke berücksichtigt hat.

Der Bf. ist als "gedachter Veräußerer" und nicht als "gedachter Erwerber" zu sehen. Daher wird für ihn kein Entscheidungskriterium sein, wann der "gedachte Erwerber" erstmals Einnahmen erzielen wird. Der im Vorhalt vom 23.07.2015 angesetzte "Zeitverlust" sollte dem Umstand Rechnung tragen, dass zwischen dem Einlagezeitpunkt und dem (erstmaligen) Erzielen von Erlösen eine Zeit liegt, in der ein Steuerpflichtiger aus der Liegenschaft keinen Ertrag bzw. allenfalls Finanzierungskosten haben wird.

Zumal aber der Einlagewert aus Vergleichsliegenschaften abgeleitet ist und die unterschiedlichen Verkaufszeitpunkte vom Gutachter berücksichtigt wurden, bleibt bei der hier vorzunehmenden Stichtagsbetrachtung kein Raum für einen Abschlag für den "Zeitverlust".

Dass alle zuvor genannten Einwendungen nicht unberechtigt sind, zeigen nachfolgend dargestellte Überlegungen:

Wenn man z. B. in der Berechnung im Vorhalt vom 23.07.2015 von einem "Endverbrauchspreis" ausgeht und hier z. B. den Durchschnittspreis für die Grundstücksveräußerungen der Jahre 1996 und 1997 laut GA heranzieht, so ergibt sich bei verkauften 2.676 m<sup>2</sup> und einem Kaufpreis von S 4.960.000,00 ein Durchschnittspreis von S 1.854,00/m<sup>2</sup>.

Setzt man nun in die Berechnung des Vorhalts als Basis S 1.854,00 ein, bringt man mit Ausnahme des Abschlages für die auf die Hauseigentümer überwälzten Anschlussgebühren alle sonstigen Abschläge in Ansatz, so ergibt sich - noch ohne Korrektur des Zeitfaktors - ein Betrag von S 1.430,00/m<sup>2</sup>, also ein Wert, der noch über dem nachfolgend dargestellten, nach Ansicht des BFG festzusetzenden Einlagewert pro m<sup>2</sup> liegt.

### **Zusammenfassend darf nun festgehalten werden:**

Nach Ansicht des BFG hat die Wertermittlung laut "Beilage A" zu erfolgen.

Vorweg ist von den S 1.610,00/m<sup>2</sup> auszugehen. Die Teilungskosten sind laut Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.10.2015 bei den Vergleichsgrundstücken A und B in Abzug zu bringen. Dies führt zu einem von S 1.610,00/m<sup>2</sup> auf **S 1.603,00/m<sup>2</sup>** reduzierten Teilwert.

Von diesen S 1.603,00 ist ein Abschlag von 11% für die Flächenabtretung von 723 m<sup>2</sup> vorzunehmen, wodurch sich ein Einlagewert pro m<sup>2</sup> von **S 1.427,00/m<sup>2</sup>** ergibt.

Der Betrag von S 1.427,00 ist für die Gesamtfläche von 6.558 m<sup>2</sup> in Ansatz zu bringen. Der Einlagewert für das gesamte Grundstück beträgt **S 9,358.266,00**.

Im Jahr 1996 sind daher für 2.235 m<sup>2</sup> verkaufte Fläche S 3.189.345,00 und für 723 m<sup>2</sup> Grundabtretung S 1.031.721,00 als Betriebsausgabe zu gewähren, im Jahr 1997 für 441 m<sup>2</sup> verkaufte Fläche S 629.307,00.

#### **B) Teilungskosten von S 97.920,00 als Betriebsausgabe im Jahr 1997:**

Diesbezüglich steht mangels gegenteiliger Feststellungen des Finanzamtes außer Streit, dass die Teilungskosten vorerst die GmbH geltend machte, sie jedoch im Zuge einer BP dem Bf. als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet wurden. Bei dieser Konstellation sind nach Ansicht des BFG die mittels Rechnung nachgewiesenen Teilungskosten im Jahr 1997 als Betriebsausgabe beim gewerblichen Grundstückshandel zum Abzug zuzulassen.

**Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1996 und 1997 betragen nunmehr:**

		1996	1997
	m <sup>2</sup>	S	S
Einnahmen		4.140.000,00	820.000,00
WES 1996	2.235,00	- 3.189.345,00	
Flächenabtretung 1996	723,00	- 1.031.721,00	
WES 1997	441,00		- 629.307,00
Teilungskosten 1997			- 97.920,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb in S		- 81.066,00	92.773,00
		€	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb in €		-5.891,31	6742,08

#### **C) VERLUSTABZUG (1997):**

Als Sonderausgaben sind gemäß **§ 18 Abs. 6 EStG 1988** auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, sind gemäß **§ 18 Abs. 7 EStG 1988** auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.

Gemäß **§ 117 Abs. 7 EStG 1988** ist bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) nicht zulässig. In den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste sind, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen.

Das Finanzamt hat keinen Einwand gegen die grundsätzliche Abzugsfähigkeit des Verlustes des zweiten Jahres der Tätigkeit als Grundstückshändler erhoben. An der Abzugsfähigkeit besteht kein Zweifel.

Da jedoch im Jahr 1996 der Verlust aus dem gewerblichen Grundstückshandel durch die positiven Einkünfte aus selbstständiger Arbeit "konsumiert" wird, bleibt für einen Verlustvortrag für 1997 kein Platz. Mangels vorhandenem Verlust für 1997 konnte daher dem Begehrten des Bf. in diesem Punkt keine Folge gegeben werden.

#### D) ZULÄSSIGKEIT DER REVISION

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da das Gesetz kein "Schema" für die Ermittlung der Ermittlung des hier zu berücksichtigenden Wertansatzes vorgibt, sondern ausgehend vom Gutachten Korrekturen erfolgten, die Fragen des Sachverhalts betreffen, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

*Beilage:*

2 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. Oktober 2016