

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1*****Bf1-Adr***StB über die Beschwerde vom 12. Mai 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes_A vom 29. März 2016 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer betrieb bis zum 30.4.2011 eine Fremdenpension und verpachtete eine Bar in einem Fremdenverkehrsort. Er reichte am 4.10.2012 die Einkommensteuererklärung für 2011 beim Finanzamt ein, gab darin die Aufgabe seines Betriebes bekannt und erklärte unter anderem einen Veräußerungsgewinn von EUR 374.492,12 und Zinsaufwendungen von EUR 411.562,06. Insgesamt erklärte er einen Verlust aus Gewerbebetrieb von EUR 37.163,54. Mit dem Jahresabschluss 2011 wurde eine „*Ermittlung Veräußerungsgewinn per 15.5.2011*“ vorgelegt:

Veräußerungserlöse**Anlagevermögen**Gebäude

Verkehrswert lt. Schätzungsgutachten	EUR	330.000,00
--------------------------------------	-----	------------

Einrichtung, Maschinen und Geräte, GWG

lt. Inventarliste Kaufvertrag	EUR	70.000,00
-------------------------------	-----	-----------

Summe Veräußerungserlöse	EUR	400.000,00
---------------------------------	------------	-------------------

- Buchwerte per 15.05.2011**Anlagevermögen**

Gebäude "██████████"	EUR	18.702,30	
Gebäude Fremdenheim	EUR	2.022,00	
Anschlussrechte	EUR	4.688,91	
Betriebs- u. Geschäftsausstattung	EUR	5,52	
Geringwertige Betriebs- und Geschäftsausstattung	EUR	89,15	-25.507,88

Veräußerungserlöse abzüglich Buchwerte		374.492,12
---	--	-------------------

Das Finanzamt erließ am 29.3.2016 den Einkommensteuerbescheid 2011 abweichend von der eingereichten Erklärung. Es setzte die Einkommensteuer in Höhe von EUR -184,- fest und legte der Besteuerung Einkünfte aus Gewerbebetrieb von EUR 129.996,57 zugrunde, in denen unter anderem einen Veräußerungsgewinn von EUR 478.292,12 und Zinsaufwendungen von EUR 340.901,95 enthalten waren. Letztere sind im weiteren Beschwerdeverfahren nicht strittig. In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2011 stellte das Finanzamt seine Ermittlung des Veräußerungsgewinnes per 15.5.2011 ausführlich dar:

[...]

Nach mehreren Anträgen auf Verlängerung der Beschwerdefrist, welche das Finanzamt nicht bescheidmäßig erledigte, erhob der Beschwerdeführer am 12.5.2016 Beschwerde und begründete diese wie folgt: „Die ... Festsetzung des Verkaufserlöses für das Gebäude Fremdenheim Z und Bar X entspricht nicht dem tatsächlichen Verkehrswert zum Zeit[punkt] der Veräußerung der Liegenschaft. Der Gebäudeteil Fremdenheim war zum Zeitpunkt der Veräußerung in einem sehr veralteten und desolaten Zustand, dessen Verkehrswert max. EUR 250.000,- betrug. Der Gebäudeteil Bar X war ein im Keller befindlicher Raum mit einer Gesamtnutzfläche von 105 m², errichtet in einfachster Bauweise, mit einem Verkehrswert von

max. EUR 80.000,-. Für die Käuferin der Liegenschaft war das Kaufinteresse ausschließlich am Erwerb des Grundstückes begründet. Dies wird durch den im Jahr 2015 durchgeführten Totalabriss beider Gebäudeteile belegt. Ich beantrage die Festsetzung des Veräußerungserlöses gemäß dem von den Vertragspartnern rechtmäßig abgeschlossenen Kaufvertrag.“

Mit Ergänzungsersuchen vom 30.6.2017 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Stellungnahme dazu auf, dass bis zum Verkauf der Liegenschaft im Jahr 2011 Einkünfte erzielt worden seien und daher wohl ein funktionsfähiges Gebäude vorgelegen habe. Weiter forderte es den Beschwerdeführer auf, sein Vorbringen zum Zustand des Gebäudes durch Beweismittel (etwa ein Verkehrswertgutachten) zu untermauern und die Ermittlung des Verkehrswertes des Gebäudes laut Jahresabschluss (EUR 250.000,- für das Fremdenheim und EUR 80.000,- für die Bar X) darzustellen. Der Beschwerdeführer legte vier Farbfotos (Zimmeransichten bzw. Außenansicht des Fremdenheimes) vor und reagierte im Übrigen nicht auf das Ergänzungsersuchen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.11.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 ab. Der Beschwerdeführer beantragte am 19.12.2017 die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Er brachte weiter vor, der Kaufpreis sei im Kaufvertrag über die Liegenschaft EZ_1 „entsprechend dem tatsächlichen Zeitwert des Gebäudes und des Grundstückes festgesetzt“ worden. Für die Käuferin der Liegenschaft sei das Kaufinteresse ausschließlich im Erwerb des Grundstückes begründet gewesen, weshalb die Käuferin kein Gutachten über den Zustand des Gebäudes angefordert habe. Der schlechte Zustand des Gebäudes habe keine Auswirkung auf die Höhe des Kaufpreises gehabt. Vorgelegt wurden neben dem Kaufvertrag vom 29.3.2011 wiederum vier Farbfotos (Zimmeransichten bzw. Außenansicht des Fremdenheimes) und Nächtigungsabrechnungen für Februar und März 2011 mit der Anmerkung, dass aufgrund der Substandardausstattung des Gebäudes und der Gästezimmer eine Vermietung ausschließlich in den Wintermonaten und an Reisegruppen zu Niedrigstpreisen möglich gewesen sei.

Im Vorlagebericht vom 19.1.2018 brachte das Finanzamt weiter vor, das Gebäude habe sich beim Verkauf im Jahr 2011 in einem nutzbaren Zustand befunden, was durch dessen betriebliche Nutzung durch die Käuferin (Vermietung der Räumlichkeiten an eine Schischule als Personalzimmer bzw. Betrieb einer Bar) bis ins Jahr 2015 belegt sei. Auf den vorgelegten Fotos sei eine in die Jahre gekommene Einrichtung der Zimmer erkennbar, nicht jedoch die Abbruchreife des Gebäudes.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 9.12.2020 wurde diese Rechtssache der ursprünglich zuständigen Geschäftsabteilung abgenommen und jener der einschreitenden RichterIn zum 15.12.2020 übertragen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war ausweislich des Grundbuches bis zum 29.3.2011 alleiniger Eigentümer der Liegenschaft EZ_1, welche sich in seinem Betriebsvermögen befand (vgl. die eingereichten Jahresabschlüsse). Er veräußerte diese Liegenschaft mit (bei den vorgelegten Akten befindlichem) Kaufvertrag vom 29.3.2011 an die Y GmbH. Punkt Drittens des Kaufvertrages vom 29.3.2011 dokumentiert den vereinbarten Kaufpreis wie folgt: *„Der Kaufspreis für das gesamte Kaufobjekt beträgt pauschal EUR 1.700.000,-... Von diesem Gesamtkaufspreis entfallen a. ein Teil von EUR 1.300.000,- ... auf die Grundfläche der Kaufsliegenschaft EZ_1; b. ein Teil von EUR 330.000,- ... auf das Gebäude; c. ein Teil von EUR 70.000,- ... auf das Inventar laut der diesem Notariatsakt als Beilage B. beigeschlossenen Liste. ...“*

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

[§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) idF BGBl I 111/2010 lautet auszugsweise wie folgt:

„Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. ... Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.“

[§ 24 EStG 1988](#) idF BGBl I 85/2008 lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes, eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist;

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. ...“

Veräußert ein Gewerbetreibender, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, eine bebaute Liegenschaft, so hat eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits sowie Gebäude andererseits zu erfolgen. Gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 bleibt der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes außer Ansatz.

Die erforderliche Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden bzw. Gebäude hat nach objektiven Maßstäben zu erfolgen (vgl. *Marschner in Jakom*, EStG, 13.A., Rz 150 zu § 4). Dies gilt auch für den Fall, dass ein noch verwendbares Gebäude erworben und zeitnah zum Erwerb abgerissen wird (VwGH 28.5.2015, [2012/15/0104](#)). Hiezu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses). Das Finanzamt hat eine solche Schätzung nach anerkannten Methoden vorgenommen. Es hat die Schätzungsgrundlagen nachvollziehbar dargelegt, sein Schätzungsergebnis schlüssig begründet und ist dadurch zu einem Aufteilungsverhältnis von 73,39 % für Grund und Boden bzw. 26,61 % für das Gebäude gelangt. Dem gegenüber hat der Beschwerdeführer ein Aufteilungsverhältnis von 80,58 % für Grund und Boden bzw. 19,41 % für das Gebäude gewählt.

Von einer Schätzung kann nur dann abgesehen werden, wenn die Stichhaltigkeit der in einem Vertrag angeführten Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen (etwa durch Gutachten eines Sachverständigen) nachgewiesen werden kann (VwGH 16.9.2015, [Ro 2014/13/0008](#)). Einen derartigen Nachweis hat der Beschwerdeführer nicht erbracht.

Die gute Lage (Standort, Platzwert) findet regelmäßig nicht im Firmenwert, sondern im Wert des dem Betrieb dienenden Grund und Bodens ihren wertmäßigen Niederschlag. Dies gilt auch für bebaute Liegenschaften und gemietete Geschäftslokale mit der Maßgabe, dass der Wert von Gebäuden bzw von Mietrechten an Gebäuden von der guten Lage mitbestimmt wird (VwGH 6.10.1992, [92/14/0048](#) mwN).

Irrelevant ist (auch) das Vorbringen eines Abgabepflichtigen (Käufers), lediglich am Standort interessiert zu sein, wo hingegen der Zustand der Gebäude und des beweglichen Zubehörs als unbedeutend anzusehen sei; denn unter dem außer Ansatz bleibenden Wert des Grund und Bodens ist keineswegs eine beliebige, das ist eine diesem Wirtschaftsgut vom Abgabepflichtigen oder seinem Vertragspartner willkürlich beigemessene Größe, sondern ein von der subjektiven Einschätzung des Käufers und des Verkäufers losgelöst und weitestgehend objektiv ermittelter Wert zu verstehen (VwGH 9.10.1991, [89/13/0098](#)).

Daher ist das Beschwerdevorbringen dahin, dass die Erwerberin der Liegenschaft nur am Grund und Boden interessiert gewesen wäre, nicht geeignet, das vom Beschwerdeführer gewählte Aufteilungsverhältnis schlüssig zu begründen. Dazu kommt, dass nach dem Vorbringen des Finanzamtes im Vorlagebericht die Erwerberin das bestehende Gebäude noch

einige Jahre betrieblich genutzt hat, bevor sie dieses abgerissen hat. Diesem Vorbringen ist der Beschwerdeführer nicht entgegengetreten.

Nicht nachvollziehbar ist auch das Beschwerdevorbringen, das Gebäude habe sich in einem veralteten und desolaten Zustand befunden. Einerseits hat der Beschwerdeführer bis zum Verkauf der Liegenschaft noch Nächtigungen im Gebäude verzeichnet (vgl. die vorgelegten Nächtigungsabrechnungen) und andererseits hat auch die Erwerberin das bestehende Gebäude einige weitere Jahre lang betrieblich genutzt. Die vorgelegten Fotos zeigen ein Gebäude bzw. Zimmer in optisch einwandfreiem Zustand. Die Zimmereinrichtung mag einfach und einem bescheidenen Standard entsprechend erscheinen, jedoch lassen sich keinerlei bauliche Mängel oder sonstige Umstände erkennen, die eine betriebliche Nutzung des Gebäudes ausgeschlossen hätten.

Insgesamt erweist sich die vom Finanzamt angestellte Schätzung des Verhältnisses der Werte von Grund und Boden bzw. Gebäude und darauf aufbauend die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes als plausibel begründet, während die Schätzung des Wertverhältnisses durch den Beschwerdeführer angesichts der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht nachvollziehbar ist. Daher war die Beschwerde abzuweisen.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die entscheidungswesentliche Rechtsfrage der Zuordnung des Kaufpreises für eine veräußerte bebaute Liegenschaft zu Grund und Boden einerseits bzw. zum Gebäude andererseits ist durch die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Darüber hinaus wurde keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen.

Innsbruck, am 13. April 2021