



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 24. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 9. Oktober 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden mit 14.954,34 € festgestellt.

Davon entfallen auf A.M. -58.501,55 € und auf R.M. 73.455,89 €.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

A.M. ist auf Grund des Kaufvertrages aus dem Jahr 1991 Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ_X_KG_P. Den Gewinn aus dem Betrieb des darauf errichteten Hotels ermittelte er gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Sein Bruder R.M. war atypisch stiller Gesellschafter. Im Juni 2003 wurde das Hotel auf Grund der wirtschaftlichen Situation ohne Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zwangsversteigert. Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde der erklärte Veräußerungsgewinn abgeändert, indem

- a) der auf Grund und Boden entfallende Anteil am Versteigerungserlös vermindert und
- b) Verbindlichkeiten, mit deren Durchsetzung nicht mehr zu rechnen gewesen sei, bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes nicht angesetzt wurden.

Zu a) Aufteilung Versteigerungserlös

Für Zwecke des Versteigerungsverfahrens beauftragte das Gericht die Sachverständigen W.R. und Ing. G.B. den Wert des Grundstückes zu ermitteln. Die erstellten Gutachten über die „Ermittlung des Sachwertes“ (Ing. G.B. vom 10.06.2002) und die „Festsetzung des Ertragswertes und Festsetzung des Wertes des Unternehmenszubehörs“ (W.R. vom 03.07.2002) wurden im gemeinsamen Gutachten vom 04.07.2002 zusammengeführt. Der Verkehrswert (brutto) der Liegenschaft ist darin mit (gerundet) 2.112.000 € ausgewiesen:

Das bei der Versteigerung erzielte Meistbot von 1.380.784 € wurde in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2003 mit einem Betrag von 226.883,34 € Grund und Boden und mit einem Betrag von 1.153.900,66 € dem Gebäude zugeordnet. Laut Berufung sei diese Aufteilung „auf Basis des Gutachtens“ erfolgt.

Während im angeführten Gutachten ein Grundpreis von 120 €/m² angesetzt wurde, ging das Finanzamt – den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung entsprechend - von einem Grundpreis von 150 €/m² aus. Begründend wurde dazu ausgeführt, es sei ein bei der Schlussbesprechung vorgelegtes neues Gutachten mit dem angeführten höheren Grundpreis berücksichtigt worden. Der Gebäudesachwert wurde wie im Gutachten Ing. G.B. (Seite 75 und 77, „Zeitwert A_Hotel netto“) mit 1.863.658 € angesetzt. Zusätzlich korrigierte das Finanzamt einen im Gutachten – bei der Berechnung des Bebauungsabschlages und der anschließenden Summenbildung - unterlaufenen Rechenfehler und ermittelte so den Sachwert der Liegenschaft (netto) nunmehr mit 2.148.868 €:

Grundwert netto 1976 m ² á 150 €	296.400	
Bebauungsrecht auf 205 m ² á 100 €	20.500	
Summe	316.900	
Bebauungsabschlag 10 %	-31.690	
Ergibt Grundwert	285.210	13,27 %
Sachwert Gebäude lt. Gutachten	1.863.658	86,73 %
Sachwert gesamt	2.148.868	100,00 %

Im Feststellungsbescheid vom 09.10.2006 wurde entsprechend dem daraus abgeleiteten Verhältnis der bei der Versteigerung tatsächlich erzielte Erlös (1.380.784 €) mit 13,27 % bzw. 183.265,52 € als auf Grund und Boden entfallend behandelt.

In der – direkt beim UFS eingebrachten - Berufung wurde eingewendet, zwischen Erstellung des Gutachtens vom 04.07.2002 und der Versteigerung der Liegenschaft im Jahr 2003 habe eine Umwidmung stattgefunden. Die dadurch eingetretene Wertsteigerung (von 120 €/m² im

ursprünglichen Gutachten auf nunmehr 150 €/m²) sei auch von der Betriebsprüfung an Hand eines angrenzenden Vergleichsgrundstückes bestätigt worden. Die korrekte Aufteilung könne damit nur die Division des außer Streit befindlichen Grundwertes durch den tatsächlich erzielten Versteigerungserlös sein (der Fremdvergleich gebe den Verkehrswert am besten wieder). Der Grundanteil errechne sich mit 20,66 %.

Zu b): Ansatz von Lieferantenverbindlichkeiten bei Berechnung des Aufgabegewinnes

Die Betriebsprüfung stellte fest, bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes seien Lieferantenverbindlichkeiten im Betrag von 14.317,93 € angesetzt worden. Da hinsichtlich dieser Verbindlichkeiten mit einer Inanspruchnahme durch die Gläubiger nicht mehr zu rechnen gewesen sei, hätte insofern eine Minderung des Aufgabegewinnes nicht erfolgen dürfen. Das Finanzamt folgte dieser Ansicht im Feststellungsbescheid vom 09.10.2006 und ließ die Verbindlichkeiten bei Ermittlung des Aufgabegewinnes außer Ansatz.

In der dagegen eingebrachten Berufung wird zunächst den Ausführungen im Prüfungsbericht insofern zugestimmt, als Forderungen, mit deren Durchsetzung durch die Gläubiger nicht mehr gerechnet werden müsse, schon nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nicht bilanziert werden dürften. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung müsse das Erlöschen der Schuld aber einwandfrei feststehen (Hinweis auf Doralt, § 6 Rz 269/1 ff; EStR Rz 2428 und 2429). Nach VwGH 24.05.1993, 92/15/0041, sei die Schuld nach vollständiger Begleichung der Ausgleichsquote auszubuchen. Genau diese Voraussetzungen lägen aber nicht vor. Das gegenständliche Hotel sei ohne Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zwangsversteigert worden. Der Berufungswerber sei daher nicht in die Wohltat einer teilweisen Schuldbefreiung im Rahmen eines Ausgleichsverfahrens gekommen. Vielmehr habe der Rechtsvertreter des Berufungswerbers „*die betreibenden Gläubiger rund um die Zwangsversteigerung*“ schriftlich davon verständigt, dass eine Begleichung der Schulden derzeit nicht möglich sei, aber nach Klärung der Situation auf die Ansprüche reagiert werde. Von einem „*einwandfreien Feststehen einer erloschenen Schuld*“ könne daher nicht ausgegangen werden. Es werde daher beantragt, gegenständliche Verbindlichkeiten „*im Rahmen der Aufgabebilanz*“ anzusetzen.

Eine Berufungsvorentscheidung ist nicht ergangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufteilung Versteigerungserlös

Gemäß [§ 4 Abs 1 letzter Satz EStG 1988](#) sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen. Das im Versteigerungsverfahren erzielte Meistbot ist

daher in einen steuerfrei bleibenden Teil (Grund und Boden) und einen der Besteuerung unterliegenden Teil (Gebäude) aufzuteilen.

Das Finanzamt hat sich bei dieser Aufteilung auf das vom Gericht für Zwecke der Zwangsversteigerung in Auftrag gegebene Gutachten gestützt. Eine Abweichung davon erfolgte insofern, als ein Rechenfehler korrigiert und der im Gutachten zum Ansatz gebrachte Grundpreis von 120 €/m² durch den nach Erstellung des Gutachtens als zutreffend festgestellten Preis von 150 €/m² ersetzt wurde. Ansonsten erfolgte die Aufteilung des tatsächlich erzielten Versteigerungserlöses in dem aus dem Gutachten ableitbaren Verhältnis von Grund und Boden zu Gebäude.

Abgesehen davon, dass das Gutachten nach den Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes erstellt wurde, bei der im Berufungsfall vorzunehmenden Bewertung aber ausschließlich abgabenrechtliche Vorschriften anzuwenden sind (vgl. z.B. VwGH 08.06.1994, [92/13/0154](#); VwGH 19.03.2002, [97/14/0034](#)), ist im Zusammenhang mit der im Gutachten erfolgten Wertermittlung folgendes zu bedenken: Für Zwecke der Bewertung ermittelte der Gutachter „den künftighin erzielbaren Umsatz“, wobei er (u.a.) ein benachbartes 4-Sterne Hotel mit 65 Betten („****-Betrieb, 65 Betten, in Nachbarschaft“) als Vergleichsbetrieb heranzog (Seite 25 im Gutachten W.R., Pkt „3.1. Allgemeine Folgerungen“). Den Soll-Umsatz für das Hotel des Berufungswerbers ermittelte er ausgehend von einem „Vergleich mit Soll Umsatz nach Reihenuntersuchung“, bei der 5- und 4-Sternebetriebe „in Zweisaisonhotellerie, in Fremdenverkehrsorten, 95 Betten“ Berücksichtigung fanden (Seite 27 im Gutachten W.R.). Den daraus errechneten Durchschnittsumsatz verminderte er um einen „5 % Sicherheitsabschlag wegen geringen Leistungsangebotes“ und ermittelte so den „hochgerechneten Sollumsatz“ für den gegenständlichen Betrieb. Zu diesem Vergleich geben die Sachverständigen aber selbst zu bedenken, dass für das hier zu bewertende Hotel „der 4-Sterne Standard ... nur mehr bedingt gegeben“ und eine Klassifizierung auf einen niedrigeren Standard zu erwarten sei (Gutachten Ing. G.B., Seite 68 und Gemeinsames Gutachten vom 04.07.2002). Dem Befund der Gutachter ist zu entnehmen, dass das Hotel des Berufungswerbers bisher über eine Kapazität von 60 Betten nicht hinausgehen durfte. Im Gutachten W.R. ist (auf Seite 25) festgehalten, dass ein als (weiterer) Vergleichsbetrieb herangezogenes Hotel „kein idealer Vergleichsbetrieb“ sei, weil dieser mit einer Kapazität von 80 Betten auch Abschlussmöglichkeiten mit Busunternehmen biete und daher „eine bessere Vermietungs- und Belegungsmöglichkeit“ als der Betrieb des Berufungswerbers aufweise. Die Gutachter haben darüber hinaus die Schwierigkeiten bei der Ermittlung des zutreffenden Kapitalisierungssatzes dargestellt (vgl. Gutachten W.R., Seiten 33 ff, Pkt. „4.5. Festsetzung des Kapitalisierungszinsfußes“). Bereits geringfügige Änderungen dieses Wertes haben große

Auswirkungen auf den Ertragswert (der mit 4 Anteilen gegenüber 1 Anteil am Sachwert gewichtet wurde).

Dessen ungeachtet hat das Finanzamt die im Gutachten ermittelten (und hinsichtlich Grund und Boden nachträglich korrigierten) Werte herangezogen und das Meistbot entsprechend dem daraus ableitbaren Verhältnis auf Grund und Gebäude aufgeteilt. Das Gutachten konnte dem Gericht für Zwecke der vorzunehmenden Versteigerung einen Anhaltspunkt über den Wert der Liegenschaft liefern. Insbesondere im Hinblick auf die dem Gutachten anhaftenden, vorstehend dargestellten Unsicherheiten ist aber nicht ersichtlich, warum der darin ermittelte Wert dem Verkehrswert näher kommen soll als der bei der öffentlichen Versteigerung tatsächlich erzielte Erlös (1.380.784 €). Der bekämpfte Bescheid enthält insofern keine Begründung.

Dem zum Stichtag 15.05.2002 erstellten Gutachten wurde ein Preis von 120 €/m² zugrunde gelegt. Nach diesem Stichtag, aber noch vor Versteigerung, ist eine Grundstücksumwidmung (von „Sonderfläche Hotel für 40 bis 60 Betten“ in „Sonderfläche Hotelanlage mit 100 Gästebetten“; vgl. die Stellungnahme des Gutachters vom 02.08.2006 im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung) erfolgt. Hätte dieser Umstand im Gutachten noch berücksichtigt werden können, wäre – laut Gutachter - ein Grundpreis von 150 €/m² anzusetzen gewesen. Das Finanzamt hat diesen Preis „nach Überprüfung eines anliegenden Grundstückes“ bestätigt (vgl. Mitteilung an den Berufungswerber vom 25.08.2006 im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung).

Somit ergibt sich, dass der Wert von Grund und Boden unbedenklich mit 285.210 € angenommen werden kann. Auch die Parteien stimmen insofern überein. Der Verkehrswert wird – wie oben ausgeführt - durch das bei der Versteigerung erzielte Meistbot (1.380.784 €) wiedergegeben. Werden diese beiden Werte als gesichert angenommen, ergibt sich der Gebäudewert mit 1.095.574 € (vgl. dazu z.B. VwGH 25.02.1997, [92/14/0039](#); VwGH 20.07.1999, [98/13/0109](#), wo sich der Gerichtshof jeweils dazu äußerte, wann eine Kaufpreisaufteilung nach der Differenzmethode erfolgen kann und wann einer Aufteilung nach der Methode der Sachwertverhältnisse der Vorzug zu geben ist).

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

2. Ansatz der Verbindlichkeiten

Vorausgeschickt sei, dass für die streitgegenständlichen Verbindlichkeiten mit Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2003 vom 23.10.2006 eine Vorsteuerberichtigung gem. § 16 UStG erfolgt ist. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit (in Rechtskraft erwachsener) Berufungsentscheidung vom 03.2.2010, RV/0731-I/06, abgewiesen. Der Bescheid wurde im

Wesentlichen mit der Zahlungsunfähigkeit des Berufungswerbers und der daraus (für die Gläubiger) resultierenden Uneinbringlichkeit ihrer Forderung begründet.

Eine Verbindlichkeit darf erst dann aus der Bilanz ausgeschieden werden, wenn sie getilgt oder erlassen worden ist (vgl. VwGH 24.05.93, [92/15/0041](#) zum Erlöschen der Schulden durch Zahlung der Ausgleichsquote). Ist mit der Inanspruchnahme durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen, so ist die Verbindlichkeit – auch wenn sie noch besteht – nicht mehr auszuweisen (VwGH 27.09.2000, [96/14/0141](#); Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹, Tz 375 mwH; vgl. weiters Jakom/Laudacher, EStG², § 6 Rz 101: „Eine Schuld ist mindestens mit dem Betrag, den der Steuerpflichtige beim Eingehen der Verpflichtung schuldig geworden ist, zu bewerten, solange nicht feststeht, dass sie ganz oder teilweise erloschen ist bzw. den er zur Erfüllung aufbringen muss (VwGH 20.06.95, [92/13/0023](#)) oder andere Gründe dafür sprechen, dass sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt wird“).

Der Berufungswerber hat den Hotelbetrieb zum 30.06.2003 aufgegeben. Die Liegenschaft wurde samt Gebäude über Betreiben einer Gläubigerbank am 24.06.2003 zwangsversteigert. Ein Schuldenregulierungsverfahren wurde „*mangels Kostendeckung*“ nicht eröffnet (Beschluss des zuständigen Gerichtes vom 17.05.2005). Der Berufungswerber war nach Beendigung seiner unternehmerischen Tätigkeit im Jahr 2003 für zweieinhalb Monate sowie ab Juli 2004 nicht selbständig beschäftigt. In der Zwischenzeit bezog er Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe.

Im Berufungsverfahren betreffend Umsatzsteuer teilte der Berufungswerber dem Finanzamt im Jänner 2007 mit, die Verbindlichkeiten bisher nicht bezahlt zu haben, da ihm mit der Zwangsversteigerung seines Hotels die Existenzgrundlage entzogen worden sei und er sich derzeit bemühe, sich durch seine unselbständige Tätigkeit eine neue Lebensgrundlage zu schaffen. Sobald es die finanzielle Lage zulasse, werde er versuchen, mit den Gläubigern Einvernehmen herzustellen. Mit Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 27.11.2009 (Vorhaltbeantwortung) wurde mitgeteilt, der Berufungswerber sei auch heute noch gewillt, seine Schulden zu begleichen. Er sei nunmehr als Koch beschäftigt. Sein Lohn werde bis zum heutigen Tag gepfändet. Eine Liste sämtlicher Gehaltsexekutionen liege ihm zwar nicht vor, er glaube „*sich aber jedenfalls an die Pfändung zugunsten der Stromlieferantin zu erinnern*“. Weitere Unterlagen würden nicht mehr vorliegen. Einen konkreten Nachweis, dass Verbindlichkeiten tatsächlich getilgt worden wären (allenfalls im Wege einer Gehaltsexekution) blieb der Berufungswerber trotz Aufforderung schuldig.

Fest steht, dass der Berufungswerber die gegenständlichen Schulden im Jahr 2003 nicht zahlen konnte. Dass zum damaligen Zeitpunkt auch in absehbarer Zeit nicht mit einer Bezahlung gerechnet werden konnte, ergibt sich aus der dargestellten wirtschaftlichen

Situation des Berufungswerbers („*Verlust der Existenzgrundlage*“), aus der Tatsache, dass ein Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung gar nicht eingeleitet wurde sowie aus den Schreiben des Rechtsvertreters RA Mag. M.P. an die betreibenden Gläubiger. Dort wurden die nach Zwangsversteigerung des Hotels noch verbleibenden Privatschulden des Berufungswerbers mit 500.000 € geschätzt (Schreiben des Mag. M.P. vom 04.09.2003 an die Fa. E_AG). Anderen Gläubigern wurde mitgeteilt, dass „*auf Grund der immensen finanziellen Verpflichtungen derzeit ein angemessener Lösungsvorschlag nicht möglich*“ sei (z.B. Schreiben des RA vom 13.01.2005 an die Inkassofirma). Der Berufungsentscheidung vom 03.02.2010 (RV/0731-I/06 betreffend Umsatzsteuer), die davon ausging, dass eine Begleichung der Verbindlichkeiten „*im Jahr 2003 und Folgejahren*“ ausgeschlossen ist und sich dabei auf die in den Schreiben des Rechtsvertreters zum Ausdruck gebrachte „*fehlende Möglichkeit einer alsbaldigen Schuldentilgung*“ stützte, wurde nicht entgegengetreten. Auch die Ausführungen in der Berufung vom 24.10.2006 ließen völlig offen, ob, wann und mit welchen Mitteln der Berufungswerber die Schulden jemals begleichen wird können. Im November 2009 - im Verfahren betreffend Umsatzsteuer - konnte der Berufungswerber gar nicht mit Sicherheit angeben, ob bereits Schuldtilgungen erfolgt sind (s.o.: er glaubte sich an die Pfändung zu Gunsten der Stromlieferantin zu erinnern). Zusammenfassend ergibt sich, dass mehr als die bloße Beteuerung, die als Naturalobligation fortbestehenden Verbindlichkeiten bezahlen zu wollen, wenn der Aufbau einer neuen Existenz gelungen sei, nicht vorliegt.

In der Berufung wird darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber nicht in die Wohltat einer teilweisen Schuldbefreiung im Rahmen eines Ausgleichsverfahrens gekommen und „*ein tatsächlicher Schuldnachlass auch nur eines Gläubigers*“ nicht bekannt sei. Von einem einwandfreien Feststehen einer erloschenen Schuld könne daher keinesfalls ausgegangen werden. Dies mag zwar zutreffen, doch bleibt zu beachten, dass der Berufungswerber mit der rechtlichen Durchsetzung der Forderungen durch die Gläubiger nicht mehr rechnen musste, seit das Gericht (mit Beschluss vom 17.01.2005) festgestellt hat, ein Insolvenzverfahren gar nicht zu eröffnen. Der Berufungswerber selbst führt aus, dass es sich bei gegenständlichen Verbindlichkeiten um Naturalobligationen handelt.

Wie oben ausgeführt, sind die zu beurteilenden Verbindlichkeiten bei Ermittlung des Aufgabegewinnes auch dann außer Ansatz zu lassen, wenn sie zwar weiter bestehen, aber mit der Inanspruchnahme durch die Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist. Dies trifft im vorliegenden Fall zu. Die Verbindlichkeiten waren daher bei Ermittlung des Aufgabegewinnes außer Ansatz zu lassen.

3. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren daher wie folgt zu berechnen:

Aufgabeverlust laut Betriebsprüfung	-327.518,42
-------------------------------------	-------------

Dabei berücksichtigter Grundanteil	183.265,52
Grundanteil laut Berufungsentscheidung	-285.210,00
Aufgabeverlust laut Berufungsentscheidung	-429.462,90
Zu- und Abrechnungen lt. Beilage zur Steuererklärung (unverändert)	444.417,24
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung	14.954,34
Anteil AM 17,20 %	-58.501,55
Anteil RM 82,80 %	73.455,89

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Dezember 2011