

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., in L., vertreten durch Schleich, Klein & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, 8010 Graz, Sparbersbachgasse 63, vom 9. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Apothekerin, hat im Jahr 1994 ein Grundstück in L., um einen Kaufpreis von S 1,835.600,00 erworben. Mit Eingabe vom 21. Juni 1995 ersuchte sie um die Erteilung einer Baubewilligung zwecks Errichtung eines Büro- und Geschäftshauses mit Apotheke und wurde die Baubewilligung mit 27. September 1997 erteilt.

Von den Anschaffungskosten des Grundstückes (Kto. 0010 "Bebaute Grundstücke") in Höhe von S 1,924.128,00 (Kaufpreis + Nebenkosten) wurden in der (ersten) Bilanz zum 31. Dezember 1996 nur 77,11 %, d.s. S 1,483.695,00, aktiviert.

An *Gesamtherstellungskosten* "Gebäude" (Kto. 0100) scheinen in der Bilanz zum 31. Dezember 1996 insgesamt S 11,584.000,00 auf.

Anlässlich einer die Jahre 1995 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfung hat der Prüfer ua. festgestellt (Tz 25 des Bp.-Berichtes), dass die Bw., die ihre Apotheke mit 1. September 1996 eröffnet hatte, bereits am 19. Jänner 1996 mit Herrn Dr. J.H. eine Punkttation abgeschlossen hätte, wonach 22,89 % der obgenannten Liegenschaft in sein Wohnungseigentum für Ordinationszwecke übertragen werden sollten.

In weiterer Folge wäre am 9. September 1996 mit der Gattin von Dr. J.H., Frau B.H., ein Anwartschaftsvertrag über den Kauf dieses Liegenschaftsanteiles abgeschlossen worden, wobei ein Fixpreis S 23.000,00 je m² der Nutzfläche der Ordination vereinbart worden wäre. Auf Grund des Anwartschaftsvertrages vom 9. September 1996 sei bereits am 5. September 1996 eine Rechnung an Frau B.H. über S 2.441.500,00 (netto) und eine zweite Rechnung an Herrn Dr. J.H. über S 927.770,00 (netto) ausgestellt worden. Diese zweite Rechnung sei für den "Innenausbau der Wohnung (Ordination)" gelegt worden, habe jedoch – so der Betriebsprüfer – ebenso Herstellungskosten des Gebäudes betroffen.

Der Verkauf des Liegenschaftsanteiles an B.H. sei – so die weiteren Feststellungen im Bp.-Bericht – wie folgt behandelt worden:

Der Abgang des *Grund und Bodens* im Ausmaß von 22,89 %, d.s. S 440.433,00, wäre am Konto 0010 ("Bebaute Grundstücke") am 31. Dezember 1996 als Privatentnahme gebucht worden.

Der Abgang eines - aliquoten - *Gebäudebuchwertes* sei überhaupt nicht gebucht worden; vielmehr sei – unrichtigerweise - am Konto 0100 "Gebäude" der jeweils aus den obigen zwei Rechnungen stammende "Nettobetrag" in Höhe von insgesamt S 3.369.270,00 (= vereinbarte Kaufpreise) auf der Habenseite per 31. Dezember 1996 (Verminderung der Herstellungskosten) erfasst worden. Auch sei bezüglich des Buchwertabganges nicht geprüft worden, welcher Kostenanteil tatsächlich auf den von Frau B.H. erworbenen Liegenschaftsanteil entfallen würde.

Eine im Zuge der Betriebsprüfung – im Einvernehmen mit der Bw. bzw. deren steuerlichen Vertreter – erfolgte "Detailermittlung" der *Gesamtherstellungskosten* habe nun ergeben (Tz 25.4 des Bp.-Berichtes), dass diese – entgegen dem bisherigen buchmäßigen Bilanzansatz (S 11.584.000,00) - S 15.939.524,14 betragen hätten. Davon wäre laut Betriebsprüfer der auf den veräußerten Liegenschaftsanteil (22,89 %) entfallene Kostenanteil, d.s. S 3.648.557,08 von S 15.939.524, in Abzug zu bringen.

Als Ausgangsbasis für die AfA-Berechnung seien daher Herstellungskosten in Höhe von S 12.290.967,06 heranzuziehen.

Im Rahmen der Schlussbesprechung habe dann der steuerliche Vertreter den Antrag gestellt, (Tz 48 des Bp.-Berichtes), den an Frau B.H. (bzw. Dr. J.H.) veräußerten Gebäudeanteil im Ausmaß von 22,89 % als *gewillkürtes Betriebsvermögen* zu behandeln. Das Gesamtgebäude sei von Anfang an als Betriebsgegenstand gedacht gewesen, weshalb im Jahr 1996 bei der Gewinnermittlung nachstehender *Differenzbetrag* zwischen dem für den *veräußerten Anteil* erzielten Erlös und den *anteiligen Herstellungskosten* anzusetzen sei:

Aufwand – Gebäude	3,648.557,00
Aufwand - Grund und Boden	440.433,00

Aufwand – insgesamt:	4,088.990,00
Abzüglich Veräußerungserlös	- 3,369.270,00
<u>Differenz:</u>	<u>- 719.720,00</u>

Der Betriebsprüfer hat jedoch die Zuordnung des in Rede stehenden veräußerten Anteiles zum *gewillkürten Betriebsvermögen* mit der Begründung verneint, dass gewillkürtes Betriebsvermögen die Qualifizierung als Anlagevermögen zur Voraussetzung habe.

Im gegenständlichen Fall sei nun bereits am 19. Jänner 1996, somit vor Apothekeneröffnung am 1. September 1996, rechtsverbindlich mit Herrn Dr. J.H. vereinbart worden, einen Teil der Liegenschaft (22,89 %) in das Wohnungseigentum zu übertragen, weshalb "von einem Anlagevermögen der Apotheke" von vornherein keine Rede sein könne.

Der mit Punktation vom 19. Jänner 1996 rechtsverbindlich veräußerte Anteil der Liegenschaft wäre somit "von vornherein als Teil des Privatvermögens" der Bw. anzusehen.

Dafür spräche auch die "buchhalterische Vorgangsweise, wonach der Anteil des Grund und Bodens für 22,89 % der Liegenschaft seitens der Abgabepflichtigen als Privatentnahme gebucht wurde". Schließlich sei hinsichtlich des Gebäudeteiles auch keine "Verbuchung über V+G-Rechnung" vorgenommen worden, sondern sei lediglich der anteilige Gebäudebuchwert aus der Bauführung um den vereinbarten Kaufpreis von insgesamt S 3,369.270,00 gekürzt worden.

Auf diese Weise wäre eindeutig dokumentiert worden, dass der Ansatz eines Betriebsvermögens für den Liegenschaftsanteil des Dr. J.H. gar nicht beabsichtigt gewesen wäre, was auch den steuerrechtlichen Kriterien in der Beurteilung eines derartigen nicht zum Betriebsvermögen gehörigen Vermögens entsprochen hätte.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Betriebsprüfers in dem im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996.

In der dagegen gerichteten Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. ua. aus, dass die Bw. auf Grund von Bauvorschriften (Bebauungsdichte) gezwungen gewesen wäre, ein "Objekt weit über der notwendigen Größe der Apotheke zu errichten". Das gesamte Objekt sei von Anfang an als wirtschaftliche, betriebliche Einheit gedacht gewesen. Nach Baubeginn im Jahr 1995 sei mit der Suche nach Interessenten zum Kauf oder zur Miete von Teilen der Liegenschaft begonnen worden. Erste handschriftliche Willensäußerungen (Punktationen) wären am 19. Jänner 1996 aufgenommen worden, die dann durchaus nicht allgemein in die tatsächlichen Verträge übernommen worden wären.

Erst einige Tage nach Eröffnung der Apotheke sei schließlich der Anwartschaftsvertrag über den Kauf des streitgegenständlichen Liegenschaftsanteiles abgeschlossen worden, wobei als Kaufpreis der bereits am 19. Jänner 1996 vereinbarte m²-Satz in Höhe von S 23.000,00 angesetzt worden sei. Ein Betrag, der sich auf Grund einer Kalkulation von geplanten

Baukosten ermittelt habe, wobei die Bw. vorrangig nur die Kostendeckung angestrebt hätte; daneben wäre die Ansiedelung eines praktischen Arztes im Hause von nicht unwesentlicher betrieblicher Bedeutung gewesen.

Bei Erstellung des Jahresabschlusses 1996 im Frühjahr 1997 wäre es besonders schwierig gewesen, "die richtigen Wertansätze zu finden", da die Bauleistungen noch gar nicht abgerechnet gewesen wären.

Eine Berechnung der voraussichtlichen anteiligen Kosten des an die Familie H. veräußerten Teiles des Gebäudes habe jedoch in etwa den Wert des Veräußerungspreises ergeben, "womit weder ein Ertrag noch ein Verlust erzielt wurde, weshalb auch die ungeschickte Verbuchung direkt mit den Gesamtanschaffungskosten erfolgte; ganz exakt konnten die angelaufenen Kosten ohnehin noch nicht ermittelt werden".

Erst im Laufe des Jahres 1997 habe man erkennen müssen, dass die Baukosten doch wesentlich höher als geplant ausgefallen seien und die "richtigen" anteiligen Anschaffungskosten somit einen deutlich über den Veräußerungspreis liegenden Betrag ergeben hätten.

Dies sei aber nicht der Grund gewesen, dass nun im nachhinein - so die weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters – der a.o. Aufwand "steuerlich reklamiert" werde; vielmehr sei man 1996 tatsächlich von einer betraglich erfolgsneutralen Veräußerung ausgegangen und habe man nachträgliche Anschaffungskosten irrtümlich nur dem Objekt-Anteil Apotheke anstatt dem Gesamtprojekt zugeordnet.

Da es somit eindeutig dem Willen der Bw. entsprochen hätte, das Gesamtgebäude als "betrieblich" anzusehen (und dies ja auch durch behördliche Auflagen erzwungen gewesen wäre), werde also beantragt, den aus der Veräußerung des Liegenschaftsanteiles entstandenen Veräußerungsverlust von S 719.720,00 gewinnmindernd (bzw. verlusterhöhend) im Jahr 1996 zu berücksichtigen.

Nach abweislich ergangener Berufungsvorentscheidung wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Darin weist der steuerliche Vertreter ergänzend darauf hin, dass es sich bei der in Rede stehenden Punktation vom 19. Jänner 1996, abgeschlossen zwischen der Bw. und Herrn Dr. J.H. zwar um eine vorläufige Willensäußerung mit bereits feststehendem Kaufpreis gehandelt habe, dass jedoch diese Punktation absolut keine endgültige rechtsverbindliche Vereinbarung dargestellt hätte. Dies sei im Übrigen daraus abzuleiten, dass letztlich nicht Herr Dr. J.H., sondern vielmehr Frau B.H. als Käuferin des Objektanteiles mit Anwartschaftsvertrag vom 9. September 1996 aufgetreten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 können Gewerbetreibende, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist (Vollkaufleute), auch Gegenstände, die nicht notwendiges Betriebsvermögen darstellen, dem Betrieb widmen und als sogenanntes *gewillkürtes Betriebsvermögen* in ihre Bilanz aufnehmen.

Beim *gewillkürten Betriebsvermögen* handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen gehören und daher grundsätzlich in den Büchern ausgewiesen werden *müssen*, noch zum notwendigen Privatvermögen und daher in den Büchern *nicht* ausgewiesen werden *dürfen*. Es sind jene Wirtschaftsgüter, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar sowohl als Privatvermögen wie auch als Betriebsvermögen angesehen werden können. Nach außen hin wird der Entschluss, ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen aufzunehmen, durch die *buchmäßige Behandlung* dokumentiert (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 12 f zu § 4 EStG 1988 und die dort angeführte Judikatur).

Die dem Kaufmann gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 eingeräumte Entscheidungsfreiheit ist jedoch insofern begrenzt, als *gewillkürtes Betriebsvermögen* nicht schrankenlos in den Betriebsvermögensvergleich einbezogen werden darf, um zB im Hinblick auf bevorstehende Wertminderungen oder Veräußerungen günstigere steuerliche Ausgangspositionen zu gewinnen. Die Wirtschaftsgüter müssen, um dem *gewillkürten Betriebsvermögen* zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise *förderlich sein* bzw. in einer *wirtschaftlichen Beziehung* zum Betrieb stehen.

Dabei ist diese "*wirtschaftliche Beziehung*" *weit* zu sehen, es genügt zB die Eignung eines Wirtschaftsgutes als Wertanlage, wenn ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung besteht (Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Tz 18 zu § 5).

Im vorliegenden Fall hat nun die Bw. ein Gebäude errichten lassen, in dem der in Rede stehende (und letztlich veräußerte) Liegenschaftsanteil seiner Beschaffenheit nach zweifelsohne sowohl als Privatvermögen wie auch als Betriebsvermögen angesehen werden könnte und somit eine Zuordnung zum *gewillkürten Betriebsvermögen* grundsätzlich nicht in Abrede zu stellen ist.

Dieses Gebäude sollte jedoch nach den Plänen der Bw. nicht nur als Betriebsstandort für ihre Apotheke dienen, sondern – wie auch aus den diesbezüglichen Berufungsausführungen hervorgeht - *teilweise* vermietet und *verkauft* werden. Deshalb sei bereits nach Baubeginn im Jahr 1995 (!) mit der Suche nach Interessenten *zum Kauf* (oder zur Miete) von Teilen der Liegenschaft begonnen worden.

Eine Suche, die auch insofern von Erfolg gekrönt war, als bereits Mitte Jänner 1996 ein Käufer gefunden werden konnte.

Wenn es nun auch – wie oben ausgeführt – für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum *gewillkürten Betriebsvermögen* ausreicht, dass deren wirtschaftlicher Bezug zum Betrieb (im gegenständlichen Fall zur Apotheke der Bw.) *weit* zu sehen ist, konnte es im vorliegenden Fall allein auf Grund der Tatsache, dass ein Teil des Gebäudes bereits lange *vor* Eröffnung der Apotheke (1. September 1996) veräußert worden ist (Punktation vom 19. Jänner 1996), *von vornherein nicht einmal einen weiten, sondern überhaupt keinen wirtschaftlichen Bezug zwischen veräußertem Liegenschaftsanteil und der Apotheke geben.*

Allein deshalb ist daher bereits das Schicksal der Berufung entschieden und bleibt daher für die Behandlung des veräußerten Liegenschaftsanteiles als *gewillkürtes Betriebsvermögen* kein Platz.

Daran vermögen auch sämtliche weiteren Argumente des steuerlichen Vertreters der Bw. nichts zu ändern:

So handelt es sich bei einer Punktation sehr wohl um eine *rechtsverbindliche* Vereinbarung, die einen *direkten Leistungsanspruch* gewährt und unmittelbar zur Erfüllung der darin festgelegten Verpflichtungen verpflichtet (Dittrich – Tades, ABGB-Kommentar, 33. Auflage, E 2 zu § 885).

Ob nun tatsächlich eine der Punktation entsprechende "förmliche" Urkunde errichtet wurde oder nicht bzw. ob in dem daran anknüpfenden Anwartschaftsvertrag als Käuferin des Liegenschaftsanteiles letztlich die Ehegattin B.H. und nicht Dr. J.H. (= Unterfertiger der Punktation) aufgetreten ist, ändert nichts an der Tatsache der bereits *vor* der Apothekeneröffnung erfolgten – rechtsverbindlichen - Veräußerung. (Herr Dr. J.H. hätte ja bereits auf Grund der Punktation vom 19. Jänner 1996 einen klagbaren Leistungsanspruch gehabt.)

Ebensowenig ist der Hinweis, die Bw. wäre quasi behördlicherseits dazu "gezwungen" worden, das Gesamtobjekt "weit über der notwendigen Größe der Apotheke zu errichten, geeignet, darzutun, dass ein bereits *vor* der Apothekeneröffnung veräußerter Liegenschaftsanteil dem *gewillkürten Betriebsvermögen* zuzuordnen ist.

Schließlich stellen auch die Absicht einer "erfolgsneutralen Veräußerung", die "ungeschickte" Verbuchung sowie der Umstand, dass die Baukosten wesentlich höher als geplant ausgefallen sind, keine überzeugenden Argumente dafür dar, dem in Rede stehenden Liegenschaftsanteil den Charakter von *gewillkürtem Betriebsvermögen* zu verleihen.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher – wie im Spruch ersichtlich – zu entscheiden.

Graz, am 15. September 2004