



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 21. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwältin, vom 8. Juli 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin handelte es sich um eine Offene Erwerbsgesellschaft (Gesellschafter_Gesellschafter_A und Gesellschafter_B), welche ein A_Büro in Ort_A betrieb. Mit Übernahmevereinbarung vom 27. Dezember 2007 schied Gesellschafter_A zum 31. Dezember 2007 aus der Gesellschaft aus und Gesellschafter_B übernahm gegen Zahlung eines Kaufpreises von Preis_A das Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven, einschließlich sämtlicher Abfertigungsverbindlichkeiten gegenüber den Dienstnehmern (Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB). Anlässlich der Gesellschaftsauflösung entnahm Gesellschafter_A das sich in seinem Sonderbetriebsvermögen befindliche, bis 31. Dezember 2007 an die Gesellschaft, hiernach an Gesellschafter_B vermietete Gebäude, welches als Büro und Firmensitz diente. Der Entnahmewert wurde unter Zugrundelegung einer Liegenschaftsbewertung des Sachverständigen vom 9. November 2004 in der Höhe des Ertragswertes mit Betrag_B angesetzt.

Das Finanzamt erließ erklärungs- und antragsgemäß einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 (mit Ausfertigungsdatum 9. Jänner 2009).

Anlässlich einer zur ABNr._A ergangenen abgabenbehördlichen Außenprüfung änderte der Betriebsprüfer den Entnahmewert des Gebäudes unter Zugrundelegung einer Mittelwertberechnung aus den (adaptierten) Sach- und Ertragswerten laut obigen Sachverständigengutachten vom Betrag Betrag_B auf den Betrag von Betrag_C ab. Des Weiteren kürzte er den Veräußerungsverlust des Gesellschafter_A um die Rückstellung für Abfertigungen in Höhe von 95.047,89 €, da diese bei der Berechnung als Abschlag doppelt erfasst worden wäre (siehe Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30. Juni 2009 in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Juni 2009, beide zur ABNr._A).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO – einen neuen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 (beide mit Ausfertigungsdatum 8. Juli 2009). In der gegen obigen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung vom 21. Juli 2007 sowie im Ergänzungsschreiben vom 22. Jänner 2010 führte die Berufungswerberin begründend aus, der gemeine Wert entspreche nach Einkommensteuerrichtlinien, Rechtsprechung und Literatur bei typischen Ertragsobjekten den fiktiven Anschaffungskosten und damit dem Ertragswert. Das gegenständliche Gebäude sei eindeutig ein Ertragsobjekt, da dieses von Lage, Grundriss und Ausstattung her nicht für eine private Nutzung geeignet sei. Eine andere Nutzung als für Büro Zwecke sei zum einen aufgrund der schlechten Lage an der Inntalautobahn, der Inntalbahntrasse und der Hauptstraße_A als auch der fehlenden Sonneneinstrahlung im Winter über einige Wochen nicht vorstellbar. Bei der Ermittlung des Barablösebetrages seien die Abfertigungsverpflichtungen mit den fiktiven arbeitsrechtlichen Werten von 207.248,00 € angesetzt worden. Die steuerrechtliche Abfertigungsrückstellung per 31. Dezember 2007 betrage 112.200,00 €. Der Differenzposten von 95.048,00 € sei vom Erwerber als Passivposten im Jahresabschluss 2008 angesetzt worden. Nach den EStRL werde der Veräußerungsgewinn entsprechend gekürzt, wenn die Abfertigungsverpflichtungen in der Kaufvereinbarung mit einem höheren Wert angesetzt werden würden als dem Betrag der Rückstellung entspreche. Ein höherer Ansatz der Abfertigungsverpflichtungen führe immer zu einem niedrigeren Kaufpreis.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:**A) Entnahme Gebäude :**

A1) Eine Entnahme von Wirtschaftsgütern liegt vor, wenn dieses aus dem (Sonder)Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt bzw. betriebsfremden Zwecken zugeführt wird. Entnahmen sind nach § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001), damit werden die stillen Reserven aus der Betriebszugehörigkeit erfasst. Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist der Teilwert der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Im Hinblick auf das Moment der Betriebszugehörigkeit ist der Teilwert (beim Anlagevermögen) meist erheblich höher als der Einzelverkaufspreis und kann selbst im ungünstigsten Fall nicht unter den Einzelverkaufspreis sinken (VwGH 11.6.1991, 90/14/0175).

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind (VwGH 28.4.1994, 93/16/0186; VwGH 9.9.2004, 2001/15/0073). Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung (VwGH 18.3.1970, 1835/68; VwGH 25.1.1989, 88/13/0073), wie sie in der Marktlage am Stichtag ihren Ausdruck findet. Bei Grundstücken besteht im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zum gemeinen Wert (Verkehrswert), weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswert) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien heranzuziehen sind (VwGH 28.4.1994, 93/16/0186; Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 136; Jakom/Laudacher, EStG, 2012, § 6 Rz 38).

A2) Die Bewertung der Entnahme von Liegenschaften hat mit dem im Schätzungswege nach anerkannten Bewertungsmethoden zu ermittelnden Teilwert zu erfolgen (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG⁴, § 6 Anm. 42). Welche Schätzungsmethode dabei die Behörde wählt, steht ihr frei, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmt (VwGH 25.9.1997, 96/16/0134; Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel, EStG 1988⁴⁶, § 6 Z 4 EStG, Rz 31). Die Rechtsprechung lässt zwar mehrere Bewertungsverfahren zu, erkennt bei einem Entnahmevergang einen Mittelwert aus Substanz- und Ertragswert an (VwGH 25.10.1995, 93/15/0119; VwGH 27.6.2000, 95/14/0083). Der Teilwert der einzelnen Wirtschaftsgüter besteht aus dem Substanzwert und nicht aus dem Ertragswert (Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 138; Jakom/Laudacher, EStG, 2012, § 6 Rz 38).

Bei der Berechnung des Verkehrswertes von bebauten Grundstücken gehört es zu den anerkannten Regeln der Immobilienbewertung, dass das Wertgutachten mindestens zwei voneinander unabhängige Wertermittlungsverfahren enthält. Die Ermittlung des Sachwerts und des Ertragswerts gehören üblicherweise zu einem Wertgutachten über ein Renditegrundstück; da-

neben kann auch die Bewertung mit einem dieser Werte und dem Vergleichswert erfolgen, wenn dafür die Voraussetzungen gegeben sind. Ebenso ist es auch zulässig, die nach den verschiedenen, in sich geschlossenen Berechnungsmethoden gewonnenen Ergebnisse miteinander zu vergleichen und daraus Anhaltspunkte für die endgültige Bemessung der Grundstückswerte zu gewinnen (Ross-Brachmann-Holzner-Renner, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹, Seite 468; Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, Seite 16).

A3) Das Finanzamt ermittelte den Gebäude-Entnahmewert auf Grundlage des von der Berufungswerberin adaptierten, um den Bodenwert anteilig gekürzten Ertragswerts in Höhe von Betrag_B sowie des auf das Jahr der Entnahme berechtigten Gebäude(neu)werts laut Liegenschaftsbewertungsgutachtens des Sachverständigen vom 9. November 2004 (Betrag_D). Der Entnahmewert wurde in Höhe des (gerundeten) Mittelwertes der Sach- und Ertragswerte angesetzt (Betrag_C; siehe Pkt 2 der Prüfungsfeststellungen in der Niederschrift vom 29. Juni 2009, ABNr._A). Die Berufungswerberin begehrt den ausschließlichen Entnahmewert in Höhe obigen Ertragswerts ohne Berücksichtigung des Sachwerts.

A4) Im vorliegenden Fall ist sohin die anzuwendende Bewertungsmethode strittig.

Aufgrund obiger Ausführungen bestehen für den Referenten keine Zweifel daran, dass der Ermittlung des Entnahmewertes eines mit einem Bürogebäude bebauten Grundstückes die Bewertungsmethode des Ansatzes eines gewichteten Mittelwertes zwischen Sach- und Ertragswerts zugrunde zu legen ist. Entgegen dem Berufsbegehren erfordert die herrschende Lehre bei der Entnahme eine Verkehrswert- bzw. Teilwertermittlung anhand von mindestens zwei voneinander unabhängiger Wertermittlungsverfahren. Diesen Vorgaben hat das Finanzamt im bekämpften Bescheid entsprochen. Der Referent schließt sich daher der vom Finanzamt gewählten Berechnungsmethode an, da mit dieser - in Einklang mit den anerkannten Regeln der Immobilienbewertung - die höchste Wahrscheinlichkeit für die Ermittlung des zutreffenden und angemessenen Teilwertes verbunden ist.

Dem Begehren der Berufungswerberin auf Bewertung der Gebäudeentnahme ausschließlich mit dem Ertragswert (ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes) kann nicht entsprochen werden, zumal dieser auch lediglich auf den erzielbaren Mieterlös unter Außerachtlassung der für die Ermittlung des Teilwertes jedoch wesentlichen Substanzwerte des Gebäudes abstellt. Der von der Abgabepflichtigen angeführten EStRL, Judikatur und Literatur liegt zudem nicht der anlässlich einer Entnahme zu erhebende Teilwert, sondern ausschließlich die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb eines Mietwohngrundstückes zugrunde (fiktive Anschaffungskosten). Der Teilwert bei Entnahmen ist jedoch nicht mit den fiktiven Anschaffungskosten bei Vermietungen gleichzusetzen. Bei der Teilwertbestimmung ist

ausgehend von der Anschaffung von Wirtschaftsgütern nicht auf deren Erwerb durch einen fiktiven Käufer, sondern auf deren Wert innerhalb des Gesamtkaufpreises abzustellen (VwGH 11.8.1993, 92/13/0096; Jakom/Laudacher, EStG, 2012, § 6 Rz 37); die fiktiven Anschaffungskosten werden hingegen aus der Sicht eines (miet)ertragorientierten Erwerbes erhoben.

Das Gebäude ist zudem im gemischten Wohngebiet von Ort_A gelegen und zT. von Wohnhäusern umgeben (siehe ua. Gutachten des Sachverständigen vom 9. November 2004, Seite 7f), sodass – entgegen den Berufungsausführungen – dessen Eignung für eine private Nutzung (nach uU entsprechender Adaptierung) von vornherein nicht ausgeschlossen werden kann. Aus der vorliegenden Aktenlage ergibt sich keine ausschließliche Qualifizierung des Gebäudes als (Miet)Ertragsobjekt, zumal dieses von Gesellschafter_A in den Jahren 1993/1994 nicht für Zwecke der Vermietung errichtet wurde, sondern dieses – auch nach dessen Verkauf durch Gesellschafter_A im Jahr 2011 – immer als Bürogebäude diente.

A5) Das Finanzamt legte der Teilwertberechnung die dem Sachverständigengutachten des Sachverständigen vom 9. November 2004 entnommenen Ertrags-, Boden- und Substanzwerte zugrunde, welche lediglich nachvollziehbar auf den Entnahmestichtag 31. Dezember 2007 adaptiert wurden. Die Berufungswerberin hat sich in ihren Vorbringen weder gegen die Bewertungsgrundlagen noch gegen die Adaptierungen ausgesprochen, sodass diese außer Streit stehen. Der Referent erhebt ebenso hiergegen keine Einwendungen.

Die Teilwertberechnung des Finanzamtes wurde schlüssig und nachvollziehbar erstellt und entspricht den Bewertungsvorgaben der herrschenden Lehre und Rechtsprechung. Wie oben bereits dargelegt und vom Sachverständigen auch in seinem Gutachten vom 9. November 2004, Seite 16, nachvollziehbar vertreten, kommt dem Gebäude eine gute Nutzungsmöglichkeit zu, sodass der Referent keine Bedenken gegen die im bekämpften Bescheid vorgenommene Gewichtung von Sachwert zu Ertragswert im Verhältnis 1 : 1 hat. Dies deckt sich auch mit der von der Lehre vertretenen Ansicht, dass bei Bürohäusern der Ertragswert meist auf gleicher Höhe wie der Sachwert liegt (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, Seite 113).

Die im bekämpften Bescheid erfolgte Berechnung des Entnahmewertes in Höhe von (gerundet) Betrag_C bedarf sohin keine Änderung.

B) Veräußerungsverlust Gesellschafter_A:

B1) Gesellschafter_B verpflichtete sich nach Artikel IV 4.1. der Übernahmevereinbarung vom 27. Dezember 2007 als Gegenleistung für die „Übernahme des -A-Büros (samt den Erträgen aus dem zum 31. Dezember 2007 noch schwebenden Geschäften)“ zur Zahlung „eines wirtschaftlichen Kaufpreises an Gesellschafter_A in Form der Übernahme des -A-Büros

mit allen Aktiven und Passiven, insbesondere der Übernahme sämtlicher die Dienstnehmer betreffenden Abfertigungsverbindlichkeiten". Das Abschichtungsguthaben von Gesellschafter_A ist nach Artikel IV 4.2.ff der sich aus der Erstellung einer Abschichtungsbilanz (nach going-concern-Prämisse) ergebende Kapitalanteil. Die Gewinne bzw. Verluste, die sich aus dem Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Bilanzierung ergeben, stehen im Verhältnis von zwei Dritteln Gesellschafter_A zu (Abfindungsguthaben).

B2) Die gegenüber den Dienstnehmern nach den arbeitsrechtlichen Vorschriften bestehenden (fiktiven) Abfertigungsverpflichtungen betrugen zum 31. Dezember 2007 (gerundet) 207.248,00 €, die steuerrechtliche Abfertigungsrückstellung zum 31. Dezember 2007 (gerundet) 112.200,00 € (Differenz 95.047,89 €; siehe ua. Berufung vom 21. Juli 2009).

Die Berufungswerberin ermittelte unter Zugrundelegung obiger Vorgaben einen als Abtretungspreis titulierten Kaufpreis in Höhe von Preis_A welcher sich ua. auch aus dem auf Gesellschafter_A entfallenden Anteil am Übergangsgewinn zum 31. Dezember 2007 in Höhe von Betrag_E zusammensetzte (siehe „Korrigierte Ermittlung Abtretungspreis 31.12.2007"). Der Übergangsgewinn errechnete sich durch Gegenüberstellung der zum Übernahmestichtag bewerteten Unfertigen Leistungen, Kundenforderungen sowie Stillen Reserven zum Anlagevermögen mit den bestehenden Rückstellungen ua. für Abfertigungen (95.047,89 €) und sonstiger Verbindlichkeiten (siehe „Korrigierte Ermittlung Übergangsgewinn 31.12.2007 gem. Übernahmevereinbarung"). Der „Buchwert Kapital" des Gesellschafter_A wurde unter Zugrundelegung dessen steuerlichen Kapitals zum 1. Jänner 2005 unter Ansatz ua. der Entnahmen und Einlagen 2005 bis 2007 sowie der Ergebnisanteile 2005 bis 2007 und des anteiligen „Übergangsgewinnes zum 31. Dezember 2007 nach Steuerrecht" in Höhe von Betrag_F (somit ohne Aufdeckung der „stillen Reserven" aus Abfertigungsrückstellung) erhoben (siehe „Korrigierte Ermittlung Kapitalanteile 31.12.2007 gem. Steuerrecht" und „Ermittlung steuerliches Kapital 31.12.2006 und 31.12.2005"). Der Kaufpreis von Preis_A wurde von Gesellschafter_B an Gesellschafter_A in mehreren Tranchen zur Anweisung gebracht.

Gesellschafter_A berechnete seinen Veräußerungsverlust 2007 in Höhe von Betrag_G durch Ansatz obigen Kaufpreises zuzüglich der „Auflösung Freibetrag gemäß § 10 EStG" abzüglich seines Buchwertes Kapital und den aufgedeckten „stillen Reserven" aus obiger Abfertigungsrückstellung (95.047,89 €) (siehe „Korrigierte Ermittlung Veräußerungsverlust Gesellschafter_A").

B3) Das Finanzamt versagte im bekämpften Bescheid bei Ermittlung des Veräußerungsverlustes des Gesellschafter_A den Abzug der Abfertigungsrückstellung in Höhe von 95.047,89 €, die Berufungswerberin begehrt diesen unter Verweis auf die EStRL Rz 3345. Im vorliegenden Fall ist somit die steuerliche Abzugsfähigkeit dieses Betrages strittig.

B4) Der Referent schließt sich nach der vorliegenden Aktenlage den Feststellungen des Finanzamtes an, dass die von der Berufungswerberin begehrte Kürzung des Kaufpreises um die aufgedeckten „stillen Reserven“ aus der Abfertigungsrückstellung zu einem doppelt erfassten Abzug dieses Betrages führen würde. Der Veräußerungserlös des Gesellschafter_A wurde entsprechend der Vorgaben der Übernahmevereinbarung vom 27. Dezember 2007 ermittelt. In Übereinstimmung mit Artikel IV 4.4. der Vereinbarung erfolgte die Berechnung des Kaufpreises unter Heranziehung des zum 31. Dezember 2007 erstellten Übergangsgewinnes. Bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes wurden die (negativen) „stillen Reserven“ aus der Differenz der nach arbeitsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorgaben erstellten Abfertigungsrückstellungen aufgedeckt und als Abschlag in Höhe von 95.047,89 € berücksichtigt. Die Aufdeckung der „stillen Reserven“ kürzte den Verkaufspreis des Gesellschafter_A. Die Abfertigungsansprüche der Arbeitnehmer gegenüber der Gesellschaft zum 31. Dezember 2007 wurden daher bereits bei der Ermittlung des Kaufpreises für den Gesellschaftanteil des Gesellschafter_A als Abzug berücksichtigt, sodass ein neuerlicher Abzug dieser Verpflichtung bei der Ermittlung des Veräußerungsverlustes zu einer doppelten steuerlichen Erfassung der aufgedeckten steuerlichen Reserven führen würde.

Ergänzend wird bemerkt, dass die Übernahmevereinbarung lediglich eine Verpflichtung des Gesellschafter_B zur Übernahme der Abfertigungsrückstellung sowie zur etwaigen Schad- und Klagloshaltung betreffend Abfertigungen (siehe Artikel VII 7.3.) beinhaltet, eine neuerliche Zurechnung der gegenständlichen Rückstellung zum Kaufpreis und hierdurch ergebende Neu- und Neutralisierung dieser bei der Ermittlung des Kapitals (nach Steuerrecht) des Gesellschafter_A jedoch nicht vorsieht und de-facto auch nicht vorgenommen wurde, sodass es nicht deren neuerlichen Abzuges bedarf. Gesellschafter_B erbrachte an Gesellschafter_A lediglich den um die aufgedeckten „stillen Reserven“ gekürzten Verkaufspreis von Preis_A.

B5) Bezeichnend ist, dass die Berufungswerberin in ihren Vorbringen den abgabenbehördlichen Feststellungen einer doppelten Erfassung der (aufgedeckten) Abfertigungsrückstellung nicht widersprochen hat, sondern lediglich unter Verweis auf EStRL Rz 3345 einen Abzug der Abfertigungsrückstellung bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes begehrt. Der EStRL kann jedoch nach Ansicht des Referenten keine derartige Abzugsberechtigung entnommen werden, geben diese doch lediglich einleitend zu den weiteren Ausführungen zu § 124b Z 68 EStG eine grundsätzliche de-facto-Feststellung zu der Kaufpreisermittlung wieder. Die von der Berufungswerberin verfolgte Interpretation kann aus der Richtlinienformulierung nicht erkannt werden, zumal ein neuerlicher Abzug weder nach wirtschaftlicher Betrachtung noch nach steuerrechtlichen Vorgaben geboten ist. Für den Referenten ist nicht nachvollziehbar, warum ein durch die Aufdeckung „stiller Reserven“ bereits gekürzter Verkaufserlös bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nochmals um dieselben „stillen Reserven“ gekürzt werden sollte.

Selbst die von der Berufungswerberin im Schreiben vom 21. Juli 2009 zitierte Literaturstelle in Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 190, stellt auf keinen derartigen Abzug ab.

C) Zusammengefasst ist auszuführen, dass der bekämpfte Bescheid des Finanzamtes mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet ist, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Innsbruck, am 6. August 2012