



GZ. RV/0138-I/2002

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Woisetschläger WTH-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Schwaz betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betrieb bis 2001 einen Gasthof in S. Den Gewinn aus dieser gewerblichen Tätigkeit ermittelte er gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988. Im September 1997 stellte er den Betrieb ein (Mitteilung des steuerlichen Vertreters vom 29.7.1998). Mit "Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag" vom 21.11.1997 veräußerte er eine Teilfläche (1968/2072 Anteile) der bisherigen Betriebsliegenschaft mit dem darauf errichteten "ehemaligen Gastbetrieb und Fremdenpension" (s. Kaufvertrag). Die Restfläche (104/2072 Anteile) verblieb im Eigentum des Berufungswerbers. Der Kaufpreis ist im Vertrag wie folgt vereinbart:

*"Der Kaufpreis beträgt:*

<i>für den Grundanteil</i>	<i>S 8.325.000</i>
<i>für das Gebäude</i>	<i>S 3.525.000</i>
<i>Inventar laut Liste (inkl. S 25.000 USt)</i>	<i>S 150.000</i>
<i>sohin insgesamt</i>	<i>S 12.000.000"</i>

Der Einkommensteuererklärung für 1997 ist folgende *"Darstellung Betriebsaufgabe gem. § 24 EStG"* angeschlossen:

<i>Verkauf Gebäude lt. Vertrag vom 21.11.1997</i>	<i>3.325.000,00</i>
<i>Verkauf Inventar</i>	<i>125.000,00</i>
<i>Entnahme Warenlage 10 %</i>	<i>12.854,49</i>
<i>Entnahme Warenlager 20 %</i>	<i>17.130,65</i>
<i>Entnahme Pkw Mercedes</i>	<i>20.000,00</i>
<i>Entnahme Fiat Uno</i>	<i>2.000,00</i>
<i>–Buchwerte Anlagen</i>	<i>-2.321.798,00</i>
<i>–Buchwert Warenlager</i>	<i>- 29.985,14</i>
<i>+Auflösung IFB 94</i>	<i>11.198,00</i>
<i>–Freibetrag gem. § 24 EStG</i>	<i>- 100.000,00</i>
<i>steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gem. § 24 EStG</i>	<i>1.061.400,00</i>

Anlässlich einer die Jahre 1996 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden dazu folgende Feststellungen getroffen (Tz 24 des Berichtes vom 23.11.2000, AbNr. 101022/00):

Der Kaufpreisanteil für Gebäude sei mit 3.325.000 S um 200.000 S weniger als im Kaufvertrag ausgewiesen berücksichtigt worden. Ausgehend vom Kaufvertrag errechne sich ein Grundpreis von 15.000 S je m<sup>2</sup> (8.325.000 S für 555 m<sup>2</sup>). Der Betriebsprüfer hielt diesen

Wert für zu hoch und schätzte den Grundpreis mit 10.000 S je m<sup>2</sup>. Er stützte sich dabei "im wesentlichen auf Schätzgutachten für Liegenschaftsbewertungen in der näheren Umgebung" sowie auf den Umstand, dass der Berufungswerber beim Erwerb der streitgegenständlichen Liegenschaft im Jahr 1984 den Kaufpreis zu 27 % dem Grundanteil und zu 73 % dem Gebäude zugeordnet hatte. Bei der Veräußerung im Jahr 1997 sei diese Aufteilung "nahezu im umgekehrten Verhältnis, und zwar ca. 70 % Grundanteil und 30 % Gebäude" erfolgt. Darüber hinaus seien bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zwar 100 % des Restbuchwertes, ein Entnahmewert auch hinsichtlich der ins Privatvermögen übernommenen Liegenschaftsanteile jedoch nicht angesetzt worden. Die Betriebsprüfung nahm folgende Berechnung des Veräußerungsgewinnes vor:

<i>Veräußerungserlös lt. Vertrag</i>	
<i>Grundanteil</i>	8.325.000,00
<i>Gebäude</i>	<u>3.525.000,00</u>
<i>1.969/2.072 Anteile</i>	11.850.000,00
<i>Inventar ohne USt</i>	<u>125.000,00</u>
	11.975.000,00
<i>+ Entnahmewert Liegenschaft 104/2.072 Anteile</i>	626.220,00
<i>– Grundanteil 555 m<sup>2</sup> á 10.000 S</i>	- 5.550.000,00
<i>– Vorsteuerberichtigung lt. Veranlagung</i>	- 9.022,00
<i>Restliche Ansätze lt. Erklärung</i>	
<i>-Entnahme Warenlager</i>	- 29.985,00
<i>-Entnahme Pkw Mercedes</i>	- 20.000,00
<i>-Entnahme Fiat Uno</i>	- 2.000,00
<i>-Buchwerte Anlagen</i>	-2.321.798,00
<i>-Warenvorrat</i>	- 29.985,00
<i>+Auflösung IFB 94</i>	<u>11.198,00</u>
<i>steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn lt. Betriebsprüfung</i>	4.753.598,00

Das Finanzamt erließ mit Ausfertigungsdatum 24.11.2000 einen der Ansicht des Prüfers entsprechenden Einkommensteuerbescheid für 1997.

Der Abgabepflichtige erhob fristgerecht am 18.12.2000 Berufung. Er verwies auf ein im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegtes, im Auftrag der Ärztekammer (lt. telefonischer Auskunft der Kammer: als ehemalige Kaufinteressentin) erstelltes Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen, in welchem der Grundwert der streitgegenständlichen

Liegenschaft bereits im Jahr 1989 mit 16.000 S je m<sup>2</sup> abzüglich eines Bebauungsabschlages in Höhe von 20 % festgestellt worden sei. Im Hinblick auf die beträchtliche Steigerung der Grundpreise in den letzten 10 Jahren könne "mit Sicherheit" davon ausgegangen werden, dass der im Kaufvertrag vereinbarte Preis von 15.000 S je m<sup>2</sup> als angemessen zu betrachten sei. Beim gegenständlichen Gebäude handle es sich um ein Altstadthaus, das ohne hohe Instandhaltungskosten nicht mehr länger als 10 Jahre verwendbar gewesen wäre. Allein der Aufwand für Instandhaltung für die Jahre 1988 bis 1997 betrage laut Buchhaltung 1.120.000 S. Daraus sei ableitbar, dass das Gasthaus nicht mehr ertragsfähig gewesen wäre. Beim veräußerten Grundstück handle es sich um die zentralste Lage mitten im Stadtzentrum. Die von der Abgabenbehörde ins Treffen geführten Gutachten könnten nicht zum Vergleich herangezogen werden, weil die darin beurteilten Grundstücke nicht dieselbe Lage aufweisen würden. So sei etwa der Grund und Boden eines 50 Meter entfernten Gebäudes nicht mit der zentralsten Lage der Stadt vergleichbar. Aus der Gegenüberstellung der Anschaffungskosten aus dem Jahr 1984 und dem Buchwert im Jahr 1997 errechne sich für das Gebäude eine durchschnittliche Abschreibung von 3,14 %. Durch die niedrige Abschreibung habe sich der Restbuchwert von 1.844.368 S im Jahr 1997 ergeben. Der laut Kaufvertrag auf das Gebäude entfallende Kaufpreisanteil betrage mit 3.525.000 S fast das Doppelte. *"In Anbetracht des Gutachtens des Sachverständigen aus dem Jahr 1994"*, in dem die Restnutzungsdauer *"ohne wesentliche Erneuerung mit 10-15 Jahren festgelegt"* worden sei, entspreche der Wert von 3.525.000 S für das Altgebäude den tatsächlichen Wertverhältnissen. Es werde daher beantragt, den Wert des Grund und Bodens wie im Kaufvertrag vereinbart mit 8.325.000 S als nicht steuerpflichtig auszuscheiden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.2.2001 wurde dem Berufsbegehren nicht entsprochen. Das Finanzamt ging weiterhin von einem Grundpreis von 10.000 S aus. Dieser sei aus zwei Schätzungsgutachten für Liegenschaften in der näheren Umgebung ermittelt worden. In dem vom Berufungswerber vorgelegten Gutachten aus dem Jahr 1989 sei zwar der Grundanteil höher geschätzt worden, gleichzeitig liege aber auch der für das Gebäude angenommene Wert über dem in der Steuererklärung hierfür angesetzten Erlös. Eine Kaufpreisaufteilung im Wege einer Verhältnisrechnung erscheine richtiger als die in der Steuererklärung gewählte Differenzmethode. Teile man den tatsächlich erzielten Veräußerungserlös im Verhältnis des Gutachtens (*"49 % auf Grund und 51 % auf Gebäude"*), ergebe sich ein Grundpreis von 10.462 S je m<sup>2</sup>. Auch werde auf die (im Prüfungsbericht unter Tz 24 b dargestellte) unterschiedliche Aufteilung des Kaufpreises beim Erwerb 1984 und bei der Veräußerung im Jahr 1997 verwiesen. Darüber hinaus sei der bekämpfte Bescheid insofern richtig zu stellen, als der Veräußerungsgewinn nicht in der von der Betriebsprüfung

ermittelten Höhe (4.753.598 S), sondern nur in Höhe der Differenz zum erklärten Veräußerungsgewinn (1.061.400 S), also mit 3.692.198 S, angesetzt worden sei.

Der Berufungswerber beantragte mit Eingabe vom 20.2.2001 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 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 (vgl. § 4 Abs. 1 EStG 1988). Der Kaufpreis einer bebauten Liegenschaft ist daher unter Beachtung der Grundsätze des § 184 BAO auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits aufzuteilen. Dabei ist die subjektive Einschätzung der Kaufpreisanteile durch die Vertragspartner für die Abgabenbehörden nicht bindend. Die Aufteilung hat nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hierzu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (vgl. VwGH 15.2.1994, 93/14/0175 mwH; s. auch Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 6 Tz 182, wonach keine Bindung der Behörde an die im Kaufvertrag erfolgte Aufteilung besteht, diese Aufteilung aber in die Sachverhalts-ermittlung einzubeziehen ist). Die Schätzung des Grundanteiles wird regelmäßig unter Bedachtnahme auf anschaffungsnahe Veräußerungen vergleichbarer Grundstücke erfolgen (VwGH vom 15.3.1995, 92/13/0271).

Das Finanzamt legte dem bekämpften Bescheid ausgehend von zwei Vergleichsgrundstücken (im Folgenden "W-Haus" und "Ü-Haus") einen Preis von 10.000 S je m<sup>2</sup> zugrunde. Gegen die Heranziehung dieser beiden Liegenschaften wendet der Berufungswerber ein, es handle sich *"nicht um dieselbe Lage"* (Berufung vom 15.12.2000). Er konkretisierte dies hinsichtlich der Liegenschaft "Ü-Haus" insofern, als diese gegenüber der streitgegenständlichen Liegenschaft (im Folgenden "GH Brücke") den Nachteil aufweise, dass sie nicht direkt am Stadtplatz, sondern eine Häuserzeile dahinter liege. Die Liegenschaft "GH Brücke" sei die zentralste Lage in S und der ideale Standort für den Betrieb eines Gastlokales, wofür es in S kein gleichwertiges Grundstück gebe (Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter vom 24.2.2004). Hinsichtlich der Liegenschaft "W-Haus" ergänzte er, das zugehörige Gebäude stehe unter Denkmalschutz, weshalb eine bauliche Umgestaltung nur in beschränktem Ausmaß möglich sei (Telefonat mit dem Berufungswerber vom 24.2.2004). Dazu war (u.a. nach Vornahme eines Lokalaugenscheines durch den Referenten) festzustellen:

Sowohl die streitgegenständliche Liegenschaft "GH Brücke" als auch die vom Finanzamt verwendeten Vergleichsliegenschaften "W-Haus" und "Ü-Haus" befinden sich im Zentrum der Stadt S. Die Liegenschaften "GH Brücke" und die Liegenschaft "W-Haus" liegen direkt am Stadtplatz und sind nur durch eine Straße getrennt. Die Liegenschaft "Ü-Haus" ist vom Stadtplatz durch die Liegenschaft "GH Brücke" getrennt. Die auf den Liegenschaften "GH Brücke" und "Ü-Haus" bestehenden Gebäude haben eine gemeinsame Feuerwand. Alle drei Liegenschaften sind im Flächenwidmungsplan der Stadt S als Kerngebiet ausgewiesen. Der Bebauungsplan sieht jeweils geschlossene Bauweise vor. Alle drei Grundstücke sind mit Ausnahme eines kleinen Innenhofes zur Gänze bebaut. Auf Grund dieser Gegebenheiten hielt der Senat den Einwand der mangelnden Vergleichbarkeit für unzutreffend.

Das vom Berufungswerber vorgelegte Gutachten betreffend die Liegenschaft "GH Brücke" wurde von der Ärztekammer, die Interesse am Erwerb des Objektes hatte, in Auftrag gegeben. Zum ausgewiesenen Grundpreis von 16.000 S je m<sup>2</sup> enthält das Gutachten folgende Erläuterung:

*"1) Wert von Grund und Boden:*

*Unter Berücksichtigung der guten Lage und der vorwiegend geschäftlichen Nutzungsmöglichkeit (Geschäftsnutzung im EG, 1. OG, Büronutzung im 2. und 3. OG, Wohnnutzung im DG und Spitzboden) ergibt sich, dass ein Quadratmeter Geschoßfläche mit ca. 4.000.-/m<sup>2</sup> Grundanteil belastbar ist, d.s. S 5.350.-/m<sup>2</sup> Nutzfläche.*

*Bei der vorhandenen bzw. durch Ausbau des Dachgeschoßes und Spitzbodens herstellbaren Geschoßflächendichte von 4,0 ergibt sich ein ortsüblich angemessener Preis des unbebauten Grundstücks von 16.000.-/m<sup>2</sup>.*

*Davon werden 20 % Bebauungsabschlag abgezogen, da bei dem bestehenden Gebäude eine nachträgliche Unterkellerung für Parkplätze, etc., mit wirtschaftlich vertretbaren Mitteln auszuschließen ist und da niedrige Geschoßhöhen im EG und der Altbestand die geschäftliche Nutzung erschweren.*

Den Verkehrswert der gesamten Liegenschaft ermittelte der Gutachter mit 11.350.000 S. Laut telefonischer Auskunft der Ärztekammer (vom 3.3.2004) habe bei diesem Preis nicht die in den Richtlinien der Kammer bei der Vermögensveranlagung vorgesehene Rendite erwartet werden können. Es sei deshalb von einem Erwerb abgesehen worden. Dies lässt den Schluss zu, dass das Gutachten den damals tatsächlich erzielbaren Wert eben nicht wiedergibt. Davon

abgesehen ist dem Gutachten nicht zu entnehmen, auf welche Quellen oder Erfahrungen sich die Ermittlung des "ortsüblich angenommenen Preises" von 16.000 S pro m<sup>2</sup> konkret stützt.

Im Jahr 1996 erwarb die Ärztekammer die Nachbarliegenschaft ("Ü-Haus"), die vom Finanzamt als Vergleichsliegenschaft herangezogen wurde. Die Liegenschaft ist 707 m<sup>2</sup> groß und als "Kerngebiet" ausgewiesen. Dem ebenfalls von der Ärztekammer in Auftrag gegebenen Gutachten vom 27.3.1996 wurde ein Grundpreis von 10.000 S je m<sup>2</sup> zugrunde gelegt. Dieser Wert wurde *"in Anbetracht der örtlichen Lage und im Vergleich mit Grundstücken in der Nähe ... laut Auskunft eines ansässigen Immobilienmaklers"* ermittelt. Der ausgewiesene Verkehrswert von 30,5 Mio S entsprach annähernd dem im Juni 1996 erzielten Kaufpreis von 29 Mio S.

Das zweite vom Finanzamt verwendete, auf den Stichtag 23.5.1997 erstellte Gutachten betrifft die Liegenschaft "W-Haus". Das Gutachten wurde im Auftrag des Bezirksgerichtes in S für Zwecke einer Versteigerung erstellt. Der Verkehrswert wurde darin mit 23.055.367 S ermittelt. Der Zuschlag im Versteigerungsverfahren erfolgte zum Meistbot von 25,3 Mio S.

Es war somit festzustellen, dass die Gutachten über die Liegenschaften "W-Haus" und "Ü-Haus" insofern eine Bestätigung erfahren haben, als ein Verkauf annähernd zum darin ermittelten Verkehrswert erfolgt ist. Dies trifft auf das vom Berufungswerber vorgelegte Gutachten aus dem Jahr 1989 über die Liegenschaft "GH Brücke" nicht zu. Den darin ermittelten Wert erachtete die Kaufinteressentin für überhöht und hat deshalb von einem Kauf abgesehen (s.o). Dieses Gutachten hielt der Senat daher für die Vornahme einer objektiven Preisaufteilung für weniger geeignet als die vom Finanzamt verwendeten.

Davon abgesehen würde dieses Gutachten (worauf bereits das Finanzamt hingewiesen hat) nur zu einem geringfügig höheren Wert führen als im bekämpften Bescheid zum Ansatz gelangt ist. Das Verhältnis von Bodenwert (7.104.000 S) zu Gebäudewert (7.419.040 S) ergibt sich aus diesem Gutachten mit 48,92 % zu 50,18 %. Laut Kaufvertrag entfiel der Kaufpreis mit einem Teilbetrag von 11.850.000 S auf Grund und Boden und Gebäude. Der Grundanteil ergibt sich demnach mit 5.797.020 S (d.s. 48,92 % von 11.850.000 S). Bei einer Grundstücksfläche von 555 m<sup>2</sup> entspricht dies einem Preis von 10.445 S je m<sup>2</sup>.

Der Senat hielt auch den Einwand, die Liegenschaft "GH-Brücke" sei auf Grund seiner Lage der ideale Standort für einen Gastbetrieb, für nicht geeignet, um eine Minderwertigkeit der Vergleichsgrundstücke aufzuzeigen, richtet sich der Grundwert doch nicht ausschließlich nach der Eignung einer Liegenschaft für einen Gastbetrieb. Dies zeigt auch der Umstand, dass die Erwerberin (eine Immobilienfirma) in den Obergeschossen des bis zur Veräußerung zur

Gänze als Gastbetrieb verwendeten Gebäudes Ordinationsräume für Arztpraxen und Privatwohnungen errichtet hat. Es kann durchaus auch der Standpunkt vertreten werden, dass die Vergleichsliegenschaft "W-Haus" hierfür wesentlich besser geeignet gewesen wäre, da diese ebenso zentral liegt, ohne aber - anders als die streitgegenständliche Liegenschaft – den Beeinträchtigungen durch die Bundesstraße ausgesetzt zu sein. Tatsächlich hat die Erwerberin im Objekt "W-Haus" einen Neu-, Zu- und Umbau (Baubewilligungsbescheid vom 22.6.1998) ausgeführt, der die Errichtung von 31 Mietwohnungen zusätzlich zu den im Erdgeschoß vorhandenen Geschäftslokalen zum Gegenstand hatte. Insofern erweist sich auch der Einwand, bei dieser Liegenschaft seien auf Grund des Denkmalschutzes nur begrenzt bauliche Veränderungen möglich, als entkräftet.

Der Berufungswerber hat die Liegenschaft "GH Brücke" im Jahr 1984 um ca. 6,1 Mio S gekauft. Ein Kaufpreisanteil von 1,65 Mio S (somit 27 % des Gesamtkaufpreises) wurde als auf Grund und Boden, der restliche Kaufpreis (somit 73 %) als auf Gebäude entfallend behandelt. Weshalb sich dieses Wertverhältnis innerhalb von 12 Jahren umgedreht haben sollte, ist nicht erkennbar. Schließlich wird auch in der Berufung vom 15.12.2000 ausgeführt, dass das Gebäude im Zeitraum von der Anschaffung bis zur Veräußerung mit einem Kostenaufwand von 1,12 Mio S instandgehalten worden sei. Auch im vorgelegten Gutachten über die Liegenschaft "GH Brücke" wird unter "Bau- und Erhaltungszustand" festgehalten, dass *"der Bauzustand für ein Altstadtthaus als gut zu bezeichnen"* sei. Das Gebäude sei *"bei unveränderter Nutzung ohne größere Reparaturen – abgesehen von der üblichen Instandhaltung – sicher noch 10 bis 15 Jahre verwendbar ..."*. Das Berufungsvorbringen, *"dass das alte Gebäude ... nicht mehr ertragsfähig gewesen wäre"*, ist daraus nicht ableitbar. Das in der Berufung zur Untermauerung dieses Vorbringens erwähnte weitere *"Gutachten des Sachverständigen Arch. Mag. N.N. aus dem Jahr 1994"* liegt dem Senat nicht vor. Auf diesen Umstand wurde der steuerliche Vertreter hingewiesen (Telefonat vom 24.2.2004).

Der Berufungssenat gelangte daher zum Ergebnis, dass der vom Finanzamt angesetzte Wert für Grund und Boden von 10.000 S je m<sup>2</sup> nicht als zu nieder angesehen werden kann. Bei dem in der Steuererklärung berücksichtigten Kaufpreisanteil für Gebäude von 3.325.000 S anstatt der im Kaufvertrag ausgewiesenen 3.525.000 S handelt es sich offenbar um einen Übertragungsfehler. Die im bekämpften Bescheid erfolgte Richtigstellung wurde auch nicht beeinträchtigt. Die Ermittlung des Einkommens und die Berechnung der darauf entfallenden Abgabe erfuhr daher gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 12.2.2001 keine Änderung.



Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, 11. 3. 2004