



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 22. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 21. November 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2001 und Festsetzung von Anspruchszinsen für 2000 und 2001 entschieden:

1. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Aussetzungszinsen für 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war seit 1989 Pächter des elterlichen Gießereibetriebes. Den Gewinn aus dem Betrieb ermittelte er gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Mit Übergabevertrag vom 15.05.1998 (abgeschlossen zwischen dem Berufungswerber und seiner Mutter als damalige grundbücherliche Eigentümerin) wurde der Betrieb zum Stichtag 15.04.1998 an ihn übergeben. Die Über-

gabe erfolgte laut Vertrag „*gegen Übernahme*“ näher bezeichneter und durch die Übergabeliegenschaft besicherter Kredite.

Bei einer den Zeitraum 1998 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde der Verkehrswert der übergebenen Liegenschaft mit 6.168.722 S ermittelt. Als Gegenleistung habe der Berufungswerber die im Übergabevertrag angeführten Kredite am 22.12.1998 mit dem zu diesem Zeitpunkt gegebenen Stand von 1.212.571 S übernommen. Die Gegenleistung betrage somit „*nicht mehr als 50 % des Verkehrswertes des übertragenen Betriebswertes*“. Da „*eine unentgeltliche Betriebsübergabe*“ vorliege sei der für die Liegenschaft im Jahr 1998 geltend gemachte Investitionsfreibetrag in Höhe von 160.985 S nicht anzuerkennen. Die für die übernommenen Schulden bezahlten Zinsen in Höhe von 63.413,17 S (1999), 107.046,25 S (2000) und 127.765,86 S (2001) seien nicht abzugsfähig (Bericht vom 24.11.2003, AbNr. 101035/03, Tz 21 und Tz 22).

Das Finanzamt fertigte am 21.11.2003 den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 und die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2000 und 2001 aus.

Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung richtet sich gegen die erfolgte Verkehrswertberechnung und gegen die Berechnung der Gegenleistung. Da auf dem zu bewertenden Grundstück jahrzehntelang eine Gießerei bestanden habe, sei das Erdreich unter dem Gebäude schon seit langem kontaminiert. Dadurch sei der Grund und Boden nur sehr eingeschränkt verwertbar. Bei einer Neubebauung müßte das verunreinigte Erdreich großteils abgetragen, entsorgt und neu aufgefüllt werden. Dies stelle eine extreme Wertminderung des Grund und Bodens dar. Bei der Bewertung sei dies mit einem Abschlag von 2 Mio S zu berücksichtigen. Der Verkehrswert der Liegenschaft sei daher mit 4.168.722 S anzunehmen. Darüber hinaus sei die Ablösung des grundbücherlich sichergestellten Bestandrechtes Voraussetzung für den Abschluß des Übergabevertrages und für die Finanzierung durch die Bank gewesen. Ohne Ablöse des Bestandrechtes wäre der Betriebserwerb nicht möglich gewesen. Die Ablöse des Mietrechtes im Betrag von 1 Mio S sei daher als Teil der Gegenleistung zu sehen. Diese errechne sich mit 2.212.571 S und betrage 53,08 % des Verkehrswertes. Nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000 liege daher ein entgeltlicher Vorgang vor. Der mit 81,45 % der Nutzfläche ermittelte betrieblich genutzte Gebäudeanteil sei auch von der Betriebsprüfung „*zur Kenntnis genommen*“ worden. Das Gebäude stelle daher zu 100 % Betriebsvermögen dar. Dies müsse daher auch für die mit dem Erwerb zusammenhängenden Darlehen gelten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 07.06.2004 wurde die Berufung abgewiesen. Das Finanzamt führte begründend aus, als Nachweis für die behauptete Wertminderung in Höhe von 2 Mio. S infolge Kontaminierung sei nur ein Anbot einer Erdbewegungsfirma betreffend „*Ver-*

ladung, Verführung sowie Entsorgung von kontaminiertem Material sowie den Einbau eines Frostkoffers“ zum Preis von 216.626,40 Euro, nicht aber ein angekündigtes Gutachten vorgelegt worden. Das Anbot über möglicherweise auszuführende Arbeiten stelle keinen Nachweis für die Wertminderung dar. Zum abgelösten Mietrecht hielt das Finanzamt fest, daß insofern die Privatsphäre des Berufungswerbers betroffen sei und die Ablösezahlung deshalb nicht als Teil der Gegenleistung zu sehen sei.

Der zunächst gestellte Antrag auf Entscheidung durch den ganzen Senat wurde zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Betrieb wurde zum Stichtag 15.04.1998 an den Berufungswerber übergeben. Leistung und Gegenleistung sind dem Übergabevertrag vom 15.05.1998 sowie der „*Ablösevereinbarung – Mietrecht*“ vom selben Tag zu entnehmen. Die vom Finanzamt im Rahmen der Verkehrswertermittlung erfolgte Bewertung der Grundstücksfläche mit 2.500 S je m² ist ebenso unbestritten wie der Gebäudewert. Das (nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vorgelegte) Gutachten eines „*Allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Hochbau*“ lautet auszugsweise:

„...“

Bestellung und Auftrag

Der unterzeichnende Sachverständige wurde seitens Herrn RW beauftragt, ein Gutachten hinsichtlich der Bodenkontamination auf seinem Grundstück zu erstellen bzw. die voraussichtlich zu erwartenden Kosten einer etwaigen Sanierung zu bewerten.

1. Lokalaugenschein

01.07.2004

2. Grundlagenermittlung

Auf Basis von historischen Aufzeichnungen über die Tätigkeiten, welche in der Werkstatt ... durchgeführt wurden, kann festgehalten werden, dass seit ca. 1930 mit Nickel, Zink und Chrommaterialien gearbeitet wurde. 1948 wurde eine Eisen- und Metallgießerei gegründet und 1972 eine mit kalt aushärtenden Sanden (Furanharze als Bindemittel / Phosphorsäuren als Härter) arbeitende Kernmacherei.

Auf Grund der Tatsache, dass alle diese Tätigkeiten bis 1975 (ein Teil des Betriebsgebäudes wurde zu diesem Zeitpunkt mit einem Betonboden versehen) auf dem bestehenden so genannten nicht bindigen Bodenmaterial durchgeführt wurden, kann erfahrungsgemäß davon ausgegangen werden, dass die vg Substanzen auch bei äußerster Sorgfalt im Rahmen der Verarbeitung in den Boden gelangt sind und diese Belastung über längeren Zeitraum eine maßgebliche Bodenkontamination verursachten.

3. Gutachterlicher Befund

Auf Basis der unter Pkt 2 genannten Aufzeichnungen kann von einer maßgeblichen Bodenkontamination ausgegangen werden. Zur Wiederherstellung der ökologischen Funktionen bzw. zum Verringern und Entfernen der Kontamination ist die Ausarbeitung eines Sanierungskonzeptes erforderlich. Grundsätzlich kann jedoch vorab davon ausgegangen werden, dass ein „on site“-Verfahren auf Grund der Verhältnisse auf gutachtensrelevantem Grundstück nicht möglich ist. Ein „in site“-Verfahren ist auf Grund der voraussichtlichen Bodenbeschaffenheit nicht möglich, sodass aus Sicht des Sachverständigen ausschließlich ein „off site Verfahren“ als sinnvollste Lösung angenommen wird.

Im Rahmen des „off site“ Verfahrens wird das kontaminierte Erdreich ausgebaggert und Substitutionsmaterial neu eingebaut. Die Behandlung des kontaminierten Materials durch Waschung, mikrobiologische bzw. ggf. thermische Reinigung sowie der Transport zur Deponie ist, erfahrungsgemäß, abhängig von den tatsächlichen Gegebenheiten, kostenintensiv und bewegt sich für derartige Arbeiten erfahrungsgemäß in einem Bereich von ca. 170 € bis 190 € per Tonne geladenem Material.

...

Die „*Nettokosten der Sanierung*“ wurden im Gutachten mit 163.810 € bis 181.670 € berechnet. Erläuternd ist dazu ausgeführt:

„In o.a. Berechnung ist ausschließlich jene Fläche berücksichtigt, welche auf Basis der historischen Grundlagenerhebung für eine direkte Kontamination auf Grund der Verfahrensweisen mit den ... genannten Stoffen in Frage kommt. Unberücksichtigt ist dabei eine etwaige Wanderung der Stoffe durch Auswaschung udgl. Des weiteren wird festgehalten, dass die o.a. angeführten Schätzpreise für die Entsorgung ausschließlich dann Gültigkeit haben, wenn die Eluatklasse des gereinigten Bodens für eine Deponierung auf einer Normaldeponie geeignet ist. Sollte dies nicht zutreffen, ist mit entscheidend höheren Preisen zu rechnen.“

Im Falle einer Sanierung ist auf jeden Fall vor Beginn der Arbeiten eine Begutachtung des Untergrundes auf Basis eines Bohrrasters festzustellen und während der gesamten Aushubarbeiten eine begleitende Bodenbegutachtung durch eine akkreditierte und zertifizierte Prüfstelle durchzuführen.“

Bei einem am 12.01.2010 erfolgten Lokalaugenschein war zusätzlich zu erfahren, dass in den Betriebsräumen zunächst eine Autowerkstätte, in der während der Kriegsjahre ein Umbau von Militärfahrzeugen auf Holzgasbetrieb erfolgt sei, untergebracht war (der Werkstatttraum mit abgedeckter Grube ist noch unverändert vorhanden). Dabei seien auch Chrom, Nickel und Zink verarbeitet worden (laut Gutachten: seit „ca. 1930“). Auch eine Galvanisierwerkstätte sei hier untergebracht gewesen. Nach dem Tod seines Vaters (im Jahr 1965) und Wiederverheiratung der Witwe (in deren Eigentum die Liegenschaft übergegangen war) betrieb der Stiefvater des Berufungswerbers in diesen Räumen eine Eisengießerei. Ab 1990 war der Berufungswerber Pächter des Betriebes (nunmehr Kunstgießerei). In einem Schreiben der kreditgebenden Bank vom August 2003 heißt es dazu:

„Die monatlichen Pachtzahlungen und Investitionen in den total veralteten Betrieb führten dazu, dass sich trotz enormem Arbeitseinsatz und qualitativ hochwertiger Erzeugnisse die wirtschaftliche Situation zusehends verschlechterte. ... Ein Entgegenkommen seitens der Bank bzw. eine Ausweitung der Kreditlinien konnte nicht mehr erwartet werden, weil das bestehende Obligo unzureichend besichert war und für weitere – wenn auch oft nur kurzfristige Kredithilfen – keine Sicherheiten bestellt werden konnten.“

R befasste sich auch mit dem Gedanken, das alte und sanierungsbedürftige Wohn- und Geschäftsgebäude seiner Eltern (inkl. darauf lastender Schulden) zu übernehmen, um die hohen Pachtzahlungen an diese zu sparen (was später dann auch erfolgte). Jedenfalls wurden Herrn R im Zuge dieser Diskussion (und auch auf Drängen seiner Berater) zugesichert, dass ihm die Bank einen Sanierungsnachlass von ATS 600.000 gewähren würde, sollten für bestehende und neue Kreditlinien ausreichend Sicherheiten bereitgestellt werden können.

Dies erfolgte dann in gewünschtem Maße, jedoch mit erheblicher Zeitverzögerung (1998), weil die notwendigen rechtlichen Schritte viel Zeit beanspruchten (das elterliche Wohnhaus wurde übernommen und als Besicherungsobjekt zur Verfügung gestellt, dazu musste jedoch eine darauf lastende fideikommissarische Substitution und – auch von uns gefordert – ein grundbücherlich verankertes Bestandrecht zu Gunsten eines Bruders ... bereinigt bzw. gelöscht werden). Weiters konnte ein Partner und Kunde von Herrn R als Bürge gewonnen werden.“

Zum Betriebsübergang gab der Berufungswerber ergänzend an, dass seine Mutter und der Bruder (Inhaber des verbücherten Mietrechtes) den Verkauf der Liegenschaft anstrebten. Da er hiezu seine Zustimmung nicht erteilt habe (er war als Nacherbe im Grundbuch eingetragen), sei sogar überlegt worden, seine Entmündigung zu erreichen. Jedenfalls hätte ihm weder die Mutter noch der Bruder etwas schenken wollen.

2. Rechtliche Würdigung

Ein unentgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn eine Zuwendung ohne Gegenleistung erfolgt. Dazu bedarf es entweder einer Erbschaft oder einer reinen bzw. einer gemischten Schenkung, bei der Leistung und Gegenleistung in einem Mißverhältnis stehen (Jakom, EStG 1988, § 6, Rz. 173 mwH).

a) Abschlag wegen Kontaminierung

Der Einwand des Berufungswerbers, der bisher angesetzte Wert für die Liegenschaft sei um einen Abschlag infolge Kontaminierung zu berichtigen, hält der Senat für gerechtfertigt. Im Betrieb wurden seit Jahrzehnten (auch giftige) Metalle verarbeitet. Auch wenn eine Entnahme und genaue Untersuchung von Bodenproben nicht erfolgt ist, steht außer Zweifel, dass es in diesem langen Zeitraum zu Verunreinigungen des Erdreiches gekommen sein muss, zumal der Boden in den Betriebsräumen nur teilweise – und das auch erst seit 1975 – betoniert ist. Ein allfälliger Kaufinteressent würde jedenfalls eine entsprechende Preisminderung verlangen. Nicht unerwähnt sei auch der Hinweis des Berufungswerbers, daß das im Betrieb anfallende Abfallmaterial von der Entsorgungsfirma „*allein weil es aus der Gießerei kommt*“ als Sondermüll behandelt wird. Hinsichtlich der im vorgelegten Gutachten erfolgten Berechnung der Höhe des vorzunehmenden Abschlages (2 Mio S) hat der Senat keine Bedenken. Die für die Entsorgung angesetzten Kosten von 170 € bis 190 € wurden von anderen Transportunternehmen als „*realistisch*“ eingestuft.

b) Berücksichtigung Mietablöse

Zum Übergabezeitpunkt war im Lastenblatt der übergebenen Liegenschaft für Herbert Rom (Bruder des Berufungswerbers) und dessen Gattin ein Bestandrecht bis 21.12.2050 eingetragen. Mit „*Ablösevereinbarung-Mietrecht*“ vom 15.05.1998 gaben die Berechtigten dieses Bestandrecht gegen Zahlung von 1 Mio S auf. Die „*Ablösevereinbarung-Mietrecht*“ und der Übergabevertrag wurden am selben Tag, nämlich am 15.05.1998, abgeschlossen. Unter Punkt 2 des Ablösevertrages haben die Parteien vereinbart, der Ablösebetrag solle *„dann zur Zahlung fällig sein, wenn der Berufungswerber im Grundbuch als Eigentümer eingetragen ist“*. Daraus und insbesondere aus dem oben wiedergegebenen Schreiben der kreditgebenden Bank ergibt sich, daß dem Berufungswerber die Bedingungen, zu denen er den Betrieb erwerben konnte, vorgegeben wurden und er sie nicht beeinflussen konnte. Vor allem die Bank, die ein lastenfreies Grundstück als Besicherung verlangte, brachte im angeführten Schreiben zum Ausdruck, dass sie ohne die Zahlung der Mietablöse weder dem *„Sanierungsnachlaß“* über 600.000 S zugestimmt noch die damals unbedingt nötigen Finanzmittel zur Verfügung gestellt hätte. Es steht außer Zweifel, dass in diesem Fall die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Berufungswerbers erfolgt wäre. Im Vertrag, mit dem die Bank dem Berufungswerber schließlich einen Abstattungskredit (über 2,3 Mio S) einräumte, ist folgender Verwendungszweck angeführt:

„Regelung Kreditobligo RW“, Übernahme der Schulden von Mutter und Finanzierung Abfertigungszahlung an Bruder“.

Die Mietablöse war somit Teil eines von den Beratern des Berufungswerbers und der Bank ausgearbeiteten Konzeptes, mit dem der insolvenzgefährdete Betrieb gerettet werden sollte. Das Konzept sah vor, den Betrieb zu erwerben, um die hohen Pachtzahlungen künftig zu vermeiden. Dies war nur durch Zahlung der Ablöse möglich. Die Zahlung ist daher als Teil der vom Berufungswerber erbrachten Gegenleistung zu sehen.

c) Entgeltlicher Betriebserwerb

Die vom Berufungswerber für die Betriebsübergabe erbrachte Gegenleistung besteht aus der Übernahme der mit der Liegenschaft besicherten Kredite und der Ablöse des ebenfalls verbücherten Mietrechtes und errechnet sich mit (gerundet) 2.213.000 S. Der Wert für Grund und Boden wurde mit 4.380.000 S (2.500 S je m²) und jener für das Gebäude mit 1.788.722 S angenommen. Gegen diese beiden Werte sind keine Einwendungen erfolgt. Dennoch ist dazu festzuhalten, dass für keinen der Werte ersichtlich ist, wie er ermittelt wurde. Die Akten des Finanzamtes enthalten keinen Hinweis auf die Preisermittlung für Grund und Boden und von Seiten des Berufungswerbers wurde mitgeteilt, daß zu dem für das Gebäude angesetzten Wert – wegen eines erfolgten Wechsels in der steuerlichen Vertretung - keine Angaben mehr erteilt werden könnten.

Tatsache ist, dass die im Zuge der Übergabe erworbenen Wirtschaftsgüter nicht annähernd als Sicherheit für die bestehenden Schulden dienen konnten. In ihrem Schreiben vom August 2003 sprach die Bank von einem „*total veralteten Betrieb*“ und einem „*unzureichend besicherten Obligo*“ (die mit der Liegenschaft besicherten Kredite beliefen sich zu diesem Zeitpunkt auf rd. 1,2 Mio Schilling). Die Bank war nur unter den o.a. Bedingungen (lastenfreie Liegenschaft und Bürge als Sicherheit) bereit, Finanzmittel zur Verfügung zu stellen. Laut Berufungswerber wurde das Betriebsgebäude bereits zu Beginn des Pachtverhältnisses (1990) als nicht sanierbar beurteilt und die Abbruchkosten mit 700.000 S angenommen. Beim Lokalaugenschein im Jänner 2010 erklärte er, dass seit dem Tod des Vaters keine Investitionen getätigt worden waren und dem Betrieb durch die hohen Pachtzahlungen alle Finanzmittel entzogen worden seien.

Eine objektiv eingetretene Bereicherung vermochte der Senat daher nicht festzustellen. Auch ergibt sich zweifellos, daß weder die Mutter noch der Bruder die Absicht hatten, dem Berufungswerber etwas zu schenken. Der Senat kam daher zum Ergebnis, dass von einem entgeltlichen Betriebserwerb auszugehen ist.

d) Für die Berechnung der Einkommensteuer folgt daraus:

Absetzung für Abnutzung:

Der Berufungswerber hat das Gebäude in das Anlageverzeichnis aufgenommen (Anschaffungszeitpunkt 15.05.1998) und die Absetzung für Abnutzung mit 5% der Anschaffungskosten (1.788.722 S) errechnet. Der AfA-Satz wurde in den bekämpften Bescheiden unter Hinweis auf § 8 EStG 1988 auf 4% (für die Jahre 1999 und 2000) bzw. 3% (für das Jahr 2001) geändert, als Bemessungsgrundlage wurden die vom Berufungswerber ermittelten Gebäudeanschaffungskosten herangezogen. Diese Berechnung war auch der Berufungsentscheidung zugrunde zu legen. Bei Vorliegen eines unentgeltlichen Erwerbes des Betriebes hätten dagegen die Buchwerte fortgeführt werden müssen (vgl. § 6 Z 9 lit. a EStG 1988).

Kreditzinsen:

Die geltend gemachten Zinsen waren als Betriebsausgabe anzuerkennen, soweit sie durch den Betrieb veranlaßt waren. Die private und betriebliche Gebäudenutzung ergibt sich aus einer von „*Architekt-Baumeister K.*“ erstellten Nutzflächenberechnung, die von beiden Parteien als zutreffend anerkannt wurde. Die „*gewerblich genutzte Fläche*“ war demnach mit 1.063,08 m² (81,45%) anzusetzen.

Investitionsfreibetrag:

Dem in der Berufung gestellten Antrag auf Berücksichtigung eines Investitionsfreibetrages war nicht zu entsprechen. In § 10 Abs. 5 EStG 1988 in der jeweils geltenden Fassung ist normiert,

dass bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, ein Investitionsfreibetrag weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage geltend gemacht werden darf.

Die unter Tz 22, 26 und 27 des Berichtes vom 24.11.2003, AbNr. 101035/03 dargestellte Berechnung war wie folgt zu ändern:

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|----------------------------------|------------|-------------|-------------|
| Gewinn laut BP | 453.217,76 | 216.522,36 | 493.272,64 |
| nicht abzugsfähige Zinsen lt. BP | -63.413,17 | -107.046,25 | -127.765,86 |
| nicht abzugsfähige Zinsen lt. BE | 9.924,16 | 16.752,74 | 19.995,36 |
| Gewinn lt. BE | 399.728,75 | 126.228,85 | 385.502,14 |

Anspruchszinsen:

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde. Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Solche Bescheide sind daher nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig.

Anspruchszinsen sind an die Höhe der im Spruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Eine Abänderung von Zinsenbescheiden anlässlich einer Abänderung oder Aufhebung des Stammabgabenbescheides ist im Gesetz nicht vorgesehen. Wenn sich die maßgebende (Nachforderungszinsen bedingende) Abgabenfestsetzung nachträglich als rechtswidrig erweist, egalisiert ein neu zu erlassender Gutschrift-zinsenbescheid die Belastung mit Nachforderungszinsen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (Einkommensteuer 1999 bis 2000 in Euro und Schilling)

Innsbruck, am 20. Jänner 2010