

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. AF in der Beschwerdesache BF, Anschrift, vertreten durch Vertretung, über die Beschwerde vom 28. März 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Landeck Reutte vom 1. März 2013 betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die auf Höhe der auf die beteiligten entfallenden Einkünfte sind der Beschwerdevorentscheidung vom 11. April 2013 zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin führte einen Gastronomiebetrieb und ermittelte den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Im Streitjahr wurden im Rahmen eines gerichtlichen Versteigerungsverfahrens die Betriebsliegenschaft mit dem darauf befindlichen Gebäude sowie eine angrenzende als Parkplatz für den Gastronomiebetrieb genutzte unbebaute Liegenschaft (mit eigener Einlagezahl) versteigert.

In einem vorgelegten Bewertungsgutachten wurde von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen der Sachwert des nackten Grund und Bodens, auf welchem das

Betriebsgebäude errichtet wurde, der Sachwert des Betriebsgebäudes sowie der Sachwert des Grundstückes, welches als Parkplatz genutzt wurde, ermittelt.

In der gesonderten Bescheidbegründung zu dem von der Erklärung abweichenden Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO vom 1. März 2013 wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass die Erledigung insofern von der Erklärung abweiche, als nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Veräußerungserlös eines bebauten Grundstückes nach dem Sachwertverhältnis aufzuteilen sei, laut Sachverständigengutachten der Wert des Gebäudes € 445.887 € und der darin befindlichen Dachgeschosswohnung 111.086 € betrage. Der Wert des Grund u. Bodens auf dem das Gebäude errichtet ist, belaufe sich auf 130.687 € (155 €/m² abzgl. Bebauungsabschlag) und der Wert des als Parkplatz genutzten Grundstückes im Ausmaß von 743 m² betrage unter Zugrundelegung eines Quadratmeterpreises von 155 € 115.165 €, woraus für das Gebäude ein Sachwert von insgesamt 556.973 € und für den Grund u. Boden in Summe 245.852 € resultiere, das einem Verhältnis von 69,38% zu 30,62% entsprechen würde und dieser Aufteilungsschlüssel auf den Versteigerungserlös von 289.000 € anzuwenden sei.

Weiters wurde angemerkt, dass die "Privatwohnung", welche mitveräußert worden sei, laut den beiden letzten Betriebsprüfungen einen Anteil am Gesamtgebäude (Quadratmeterverhältnisrechnung) von 18% aufweise und damit jedenfalls als Betriebsvermögen zu beurteilen sei.

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes wurden vom Finanzamt vom Versteigerungserlös (289.000 €) die Veräußerungskosten (25.495,35 €) sowie der Gebäudebuchwert (36.228,24 €) und die aus der Verhältnisrechnung resultierenden, auf die beiden Grundstücke entfallenden Wertansätze (88.491,80 €) in Abzug gebracht.

Mit Schriftsatz vom 25. März 2013 wurde gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO vom steuerlichen Vertreter Beschwerde erhoben und begründend ausgeführt, dass der Abgabenbehörde ein Bewertungsgutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vorgelegt worden sei, nach welchem das Objekt aus einer bebauten Liegenschaft und dem angrenzenden Parkplatz jeweils mit eigener Einlagezahl bestehe, in dem Gutachten die Geschosse einer Bewertung gemäß Sachwertverfahren unterzogen worden seien und demnach der Gebäudewert netto 438.481 € bzw. einschließlich Zubehör und Wert der Außenanlagen 445.887 € betrage sowie das als Parkplatz genutzte Grundstück einen Sachwert von 100.495 € aufweise, während die Abgabenbehörde hierfür einen Sachwert von 115.165 € zum Ansatz gebracht habe.

Bei der Berechnung des Sachwertes des Gebäudes sei vom Finanzamt zum Sachwert des Gebäudes gemäß Gutachten für die Wohnung im Dachgeschoss ein Wert in Höhe von 111.086 € hinzugerechnet worden und führe dies zu einer Doppelerfassung, die zu korrigieren sei.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass gemäß den Einkommensteuerrichtlinien (RZ 588) die Verhältnismethode bei der Veräußerung eines bebauten Grundstückes Anwendung finde und „die Vermischung beider Grundstücke in einer Verhältnisrechnung auf den Gebäudesubstanzwert unrichtig erscheine“. Vielmehr sei vom Versteigerungserlös vorweg der laut Gutachten auf den unbebauten Grund und Boden (Parkplatz) entfallende Wert in Abzug zu bringen und erst in weiterer Folge der danach verbleibende Betrag nach dem Verhältnis der laut Gutachten auf den nackten Grund und Boden, auf welchem das Betriebsgebäude errichtet wurde und auf das Betriebsgebäude entfallenden Sachwerte entsprechend aufzuteilen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. April 2013 wurde dem Beschwerdebegehren teilweise Folge gegeben und zwar insoweit, als die doppelte Erfassung der Dachgeschosswohnung korrigiert wurde.

In einer gesonderten Bescheidbegründung zur Beschwerdeverentscheidung (Zustelldatum laut Vorbringen im Vorlageantrag 10. Juni 2013) verwies das Finanzamt im übrigen darauf, dass eine Aufteilung des Versteigerungserlöses nach der Differenzwertmethode (vorerst Abzug des Wertes der Parkplatzfläche) im konkreten Fall aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unzulässig sei.

Im Vorlageantrag vom 19. Juni 2013 wurde vom steuerlichen Vertreter wiederholend ausgeführt, dass nicht berücksichtigt worden sei, dass zwei getrennt bewertbare Liegenschaften vorliegen würden, wovon nur eine Einlagezahl mit einem werthaltigen Gebäude bebaut sei und daher die „Vermischung beider Einlagezahlen in einer Verhältnisrechnung auf den Gebäudesubstanzwert“ diesbezüglich unrichtig erscheine und die Anwendung der Verhältnisrechnung erst nach Abzug des auf das unbebaute Grundstück entfallenden Sachwert „richtig sei“.

Die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht durch das Finanzamt erfolgte sodann am 30. April 2015.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Aufteilung eines Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft 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 (Methode des Sachwertverhältnisses). Von einer Schätzung kann nur dann abgesehen werden, wenn die Stichhaltigkeit der Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen (etwa durch Gutachten eines Sachverständigen) nachgewiesen werden kann. Selbst in einem derartigen Fall wäre aber die Abgabenbehörde verpflichtet, ein Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen.

Die Differenzmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt wird, kann sohin nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen, in denen der Wert von Grund und Boden (unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung) unbedenklich festgestellt werden kann und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht.

Jede andere Auffassung würde dazu führen, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnisse den Boden zu bereiten, wobei es keinen Unterschied macht, ob ein solches Ergebnis durch unbeabsichtigte Fehleinschätzung oder bewussten Missbrauch zu Stande kommt (vgl. VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008 unter Verweis auf VwGH vom 14.1.1986, 84/14/0019).

Entsprechend dieser Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits hat auch bei Veräußerung mehrerer Liegenschaften zur Ermittlung der Einkünfte aus einem Veräußerungsgeschäft die Aufteilung des gesamten Veräußerungserlöses auf die mehreren Liegenschaften nach objektiven Kriterien zu erfolgen. In diesem Fall kann die sogenannte "Differenzmethode" nicht angewandt werden (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033, sowie zuletzt VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008).

Daher ist im Streitfall der Verkehrswert der beiden Liegenschaften bzw. des Gebäudes zu ermitteln und der Gesamtverkaufspreis (im Streitfall der Versteigerungserlös) im Verhältnis dieser einzelnen Verkehrswerte zueinander aufzuteilen.

Insoweit hat das Finanzamt für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu Recht insgesamt die Methode des Sachwertverhältnisses auf beide Liegenschaften zur Anwendung gebracht und war dem Beschwerdebegehren insoweit der Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die gegenständliche Streitfrage durch die in der Begründung angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden ist, ist eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 22. März 2017

