



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.PW, geb. 18. Juli 1941, wohnhaft in H, vertreten durch Dr. Reinhold Schürer-Waldheim, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1170 Wien, Heigerleinstrasse 55/23, vom 15. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. August 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Dr. PW (Berufungswerber, Bw.) war Facharzt für Innere Medizin und betrieb eine Ordination in W sowie ein Ambulatorium A in WT. Für die Jahre 2001 bis 2003 wurde der Bw. im Jahr 2005 einer Betriebsprüfung (Bp.) betreffend ua. Einkommensteuer unterzogen.

Unter Tz 4 des Bp.-Berichtes ermittelte die Bp einen bis dahin steuerlich nicht erfassten Veräußerungsgewinn für das Ambulatorium in WT mit S 482.527.- (€ 35.066,60) und führte begründend aus, dass der Bw. 1983 die Liegenschaft in WT , G-weg 6 (ehemaliges Hotel mit Sauna und Garagen) um 2.700.000,00 erworben und in der Folge um S 1.000.000,00 umgebaut habe. Da das Gebäude dem Bw. auch als Wohnsitz gedient habe, habe eine vorangegangene Bp. einen Privatanteil von 30% ausgeschieden.

Zwischen 1984 und 1986 sei das Hotel in ein Ambulatorium um insgesamt rund S 5.200.000,00 umgebaut und die Kosten nach Abzug des Privatanteiles von 30% im Ausmaß von 3.682.900 aktiviert worden. An AfA sei in den ersten 5 Jahren 2,5% in den Folgejahren 2% vom verminderten Restbuchwert geltend gemacht worden.

Im August 2003 habe der Bw. seine aktive ärztliche Tätigkeit beendet, die Ordination in W veräußert und das Objekt in WT ins Privatvermögen übernommen, wobei diese Übernahme ins Privatvermögen im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungs/Aufgabegewinnes vom Bw. nicht berücksichtigt worden sei.

Am 8.7.2004 habe der Bw. die Liegenschaft um S 8.944.195,00 (€ 650.000,00) veräußert.

Der gemeine Wert des Gebäudes zum Zeitpunkt der Übernahme des Grundstückes ins Privatvermögen sei daher zu ermitteln, dem Buchwert des Gebäudes gegenüberzustellen und die Differenz als Veräußerungsgewinn zu erfassen.

Die durchschnittlichen Grundstückpreise würden in vergleichbaren Lagen in WT im Zeitraum 2005 zwischen € 70,00 und € 100,00 betragen, was einen Durchschnittspreis von € 85,00 für ein- und zweifamilienhaustaugliche Grundstücke und nicht für Grünland und landwirtschaftlich genutzte Flächen gelte. Für Grundstücke in weniger guten Lagen sei laut niederösterreichischem Grundstückspreisspiegel ein Abschlag von 30% abzuziehen was einen m²-Preis von € 60,00 ergebe.

Die auf das Gebäude entfallende im Rahmen des Aufgabegewinnes zu versteuernde stille Reserve wurde von der Bp. daher folgendermaßen errechnet:

Grundwert für Baufläche € 60,00 /m ² =4.960*60*13,7603	S 4.086.809,00
Grundwert f. landwirtsch.Fläche € 20,00/m ² = 887*20*13,7603	S 244.108,00
Grundwert gesamt	S 4.330.917,00
Gebäudewert daher	S 4.613.278,00
Abzüglich 30% Privatanteil	- S 1.383.983,00
Wert des Gebäudeanteils im Betriebsvermögen	S 3.229.294,00
Abzüglich Buchwert	- S 2.746.768,00
Veräußerungsgewinn lt. BP.	S 482.527,00
Veräußerungsgewinn lt. BP in €	€ 35.066,60

Mit Einkommensteuerbescheid vom 26.8.2005 wurde der von der Bp ermittelte Veräußerungsgewinn betreffend das Grundstück in WT neben den übrigen steuerlichen Änderungen aufgrund der Bp. der Einkommensteuer unterzogen.

In der rechtzeitig eingebrochenen Berufung wird eingewendet, dass der Käufer der Liegenschaft diese parzellieren wolle und den Verkauf der Bauparzellen plane (eine Absicht die auch der Bw. gehabt habe). Ginge man von dieser Käuferabsicht aus, sei der gesamte Kaufpreis auf Grund und Boden aufzuteilen, da das Gebäude für den Erwerber keinen Wert besitze. Weiters sei die Frage zu stellen, ob ein 25 Jahre altes Ambulatorium überhaupt ein marktgängiges Wirtschaftsgut darstelle, da ja mehr als die Hälfte der Fläche auf einen Turnsaal entfalle und auch die Behandlungsräume für einen üblichen Erwerber keinen Wert darstellten.

Sollte man dem Gebäude aber dennoch einen Wert beimessen, so wäre eine Verhältnisrechnung anzustellen. Zu der von der Bp. vorgenommenen Berechnung sei festzuhalten, dass der als landwirtschaftliche Fläche ausgewiesene Grundstücksteil seit Jahren Bauland sei. Die Baufläche sei mit Grundstücksklasse I oder bebaubar und würde zu einem Grundstückspreis von € 100,00 - € 150,00 angeboten. Ein Abschlag für weniger gute Lagen sei nicht vorzunehmen.

Die Entnahme sei daher folgendermaßen zu berechnen:

Grundwert Baufläche 4.950m ² a € 100,00	S 6.811.348,50
Grundwert Baufläche 887m ² a € 100,00	S 1.220.538,61
Gesamt	S 8.031.887,11
Grundwert	912.307,89
Gebäudewert	- 273.692,37
Gesamt	638.615,52
Abzüglich Buchwert	- 2.746.768,00
Veräußerungsverlust	S 2.108.152,48

Auch bei Ansatz eines Grundpreises von € 85,00 ergebe sich ein Entnahmeverlust von S 1.264.804,33.

Es werde daher beantragt, entweder den Gesamtkaufpreis auf Grund und Boden zu beziehen oder den Entnahmeverlust mit S 2.108.152,48 (€ 153.205,42) festzusetzen. Der gesamte Veräußerungsgewinn vermindere sich bei der ersten Variante um S 2.746.768,00 (€ 199.615,42) bzw. um S 2.108.152,48 (€ 153.205,42).

In der Stellungnahme zur Berufung wiederholt die Bp. ihre Feststellungen im Bericht und führt ergänzend aus, dass der Bp kein Gutachten oder andere Berechnungen über den gemeinen Wert des Objektes im Zeitpunkt der Entnahme vorgelegt worden seien und sich die Bp. der Argumentation des Bw. nicht anschließen könne, dass der Entnahmewert dem Buchwert entsprochen habe und daher keine steuerliche Dokumentation erforderlich gewesen sei.

Bei der Ermittlung des anzusetzenden m² Preises sei berücksichtigt worden, dass das Grundstück in der Sicherheitszone des Flughafens XY liege und daher ständiger Lärmbelästigung ausgesetzt sei, was auch im Grundbuch eingetragen sei, weshalb eine Wertabschlag in der vorgenommenen Höhe gerechtfertigt sei.

Der Argumentation der Bw. habe vorgehabt das Grundstück zu parzellieren und zu verkaufen sei entgegen zu halten, dass der Bw. im Entnahmepunkt seinen Hauptwohnsitz in dem Liegenschaftsobjekt gehabt habe und überdies bis zum 1.9.2006 kein Abbruchantrag für das Gebäude gestellt worden sei oder Schritte zur Parzellierung des Grundstücks (oder gar Errichtung von Reihenhäusern oder Wohnhausanlagen) gesetzt worden seien. Der Argumentation, dass für das Grundstück Höchstpreise zu erzielen wären könne nicht gefolgt werden, überdies habe vorübergehend eine generelle Bausperre bestanden, da die öffentliche Zufahrt für PKW als zu schmal erachtet worden sei.

Die Bp. habe ausgehend vom erzielten Kaufpreis, auf Basis der allgemein gültigen Grundstückspreise einen Grund- und Gebäudewert im Zeitpunkt der Entnahme ermittelt. Unterlagen oder Gutachten über eine andere Aufteilung des Wertes seien der Bp. nie vorgelegt worden.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp. führt der Bw. aus, dass die Bp. den Gebäudewert nicht mittels Gutachten ermittelt habe, sondern unzulässigerweise mit einer Restwertmethode. Bei dem Gebäude seien jedoch Besonderheiten zu beachten die sich auf den Wert desselben auswirken würden, der Großteil des Gebäudes (218m²) sei eine ehemalige Reithalle die als Turnsaal für Patienten gedient habe, der andere Teil des Gebäudes bestehe aus acht Behandlungsräumen ohne nennenswerte Einrichtung. Die betrieblich genutzten Teile hätten im Entnahmepunkt einen Buchwert von S 2.746.768,00 (€ 199.515,42) gehabt, was einem Buchwert je m² von € 470,79 entspreche und auch angesichts des Alters der Räumlichkeiten viel zu hoch sei. Überdies hätten die Räume als Ambulatorium keine Marktängigkeit besessen. Wenn man den Räumen aber überhaupt einen Wert zumessen wolle, dann keinesfalls mehr als € 300,00 je m².

Zur Wertermittlung der BP sei überdies auszuführen, dass die Fluglärmelastung im Durchschnittsgrundpreis dieser Gegend bereits enthalten sei und daher keinen weiteren Abschlag rechtfertige weiters sei der Durchschnittsgrundpreis auf die gesamte Fläche anzuwenden.

Unter Ansatz eines Durchschnittsgrundpreises von € 85,00/m² ergebe sich folgende Berechnung:

Baufläche 6.261m ² x 85,00	€ 532.185,00
---------------------------------------	--------------

Gebäude (Restwert)	€ 117.815,00
Kaufpreis 2004	€ 650.000,00

Vom Restwert seien nur 70% also € 84.450,50 im Betriebsvermögen, daher ergebe sich bei Gegenüberstellung mit dem Buchwert des Gebäudes ein Entnahmeverlust € 115.164,92.

Weiters wird in der Gegenäußerung darauf verwiesen, dass keine Verpflichtung zur Vorlage eines Gutachtens bestehe.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird begründet, dass kein Gutachten vorgelegt worden sei, dass den Wert des Gebäudes wie vom Bw. angenommen bestätigte. Es entspreche nicht den Lebenserfahrungen, dass ein Gebäude im Zeitpunkt der Entnahme so gut wie keinen Wert darstelle und nur der Grundanteil überdimensional gestiegen sei. Im Jahr 1983 sei bei Anschaffung des Grundstücks ein Kaufpreis von S 2,7 Mio. gezahlt worden, wobei S 1,5 auf Grund und Boden entfallen seien und in weiterer Folge aktivierungspflichtige Aufwendungen in das Gebäude von S 5.096.673,00 getätigten worden wären. Daher wäre der Verkaufspreis analog dieser Anschaffungskosten und Herstellungskosten ein Drittel zu zwei Dritteln aufzuteilen gewesen.

Der Verkaufserlös von € 650.000 im Jahr 2004 sei ein objektiver Anhaltspunkt für den gemeinen Wert der gesamten Liegenschaft, daher sei es notwendig gewesen, den Anteil des Gebäudewertes aus diesem gemeinen Wert zu schätzen. Die Schätzung sei dem XX Grundstücksspiegel gefolgt und habe berücksichtigt, dass das Grundstück in der Sicherheitszone des Flughafens XY liege, was auch grundbücherlich festgelegt sei. Für Grünland sei überdies nur etwa 1/10 tel des Baugrundpreises anzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. erwarb im Jahr 1983 die strittige Liegenschaft in WT, G- weg 6 (ehemaliges Hotel mit Sauna und Garagen) um S 2.700.000,00, wobei von diesem Kaufpreis S 1.500.000,00 auf den Grundanteil entfielen. In den Folgejahren wurde umfangreiche Umbauarbeiten (va. Therapie und Sanitärräume) vorgenommen um das Gebäude als Ambulatorium nutzen zu können. Die Umbaukosten wurden als Herstellungsaufwendungen aktiviert über AfA abgeschrieben. Wobei von Beginn an 30% des Gebäudes wegen privater Nutzung nicht im Betriebsvermögen standen.

Im Jahr 2003 beendet der Bw. seine Tätigkeit als Arzt und entnahm das im Betriebsvermögen befindliche Grundstück aus Anlass der Betriebsaufgabe nunmehr zur Gänze ins Privatvermögen. Der Buchwert des betrieblichen Gebäudeanteils betrug zum Entnahmepunkt S 2.746.768,00. Ein Gutachten über den gemeinen Wert des Gebäudes wurde zum Entnahmepunkt nicht erstellt.

Im Jahr 2004 verkaufte der Bw. das gesamte Grundstück aus dem Privatvermögen um € 650.000,00, wobei aus dem Kaufvertrag nicht ausdrücklich ersichtlich ist, welcher Teil des Kaufpreises auf das Gebäude entfällt.

Strittig ist die Höhe des gemeinen Wertes zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Nach Ansicht des UFS entspricht der tatsächliche gemeine Wert des Gebäudeanteiles dem Buchwert zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Das Finanzamt übersieht bei seiner Schätzung des gemeinen Wertes einerseits den Umstand, dass das Grundstück im Zeitpunkt der Entnahme zur Gänze Bauland war und daher kein Abschlag für land- und forstwirtschaftliche Flächen zulässig war. Überdies ergibt sich aus dem Akteninhalt (AV über ein Telefonat mit Stadtrat der Gemeinde G vom 7.7.2005, siehe Arbeitsbogen der Bp)), dass der tatsächliche Kaufpreis für derartige Baugrundstücke bei etwa S 1.300,00/m² somit etwa €95 und nicht wie von der Bp angenommen bei 60/m² lag. Eine nachvollziehbare Begründung für den zusätzlichen Abschlag vermag die Bp nicht zu erbringen.

Im Betriebsprüfungsbericht geht die Bp. von einem nachvollziehbaren Durchschnittspreis von € 85 aus und nimmt einen Abschlag von 30% an. Dieser Abschlag ist nicht gerechtfertigt, da vergleichbare Lagen in WT für die Ermittlung des Vergleichspreises herangezogen worden waren und daher auch bei diesem Grundstück von einer gleichartigen Fluglärmbelastung wie bei den Vergleichsgrundstücken auszugehen ist.

Denkbar und wahrscheinlich ist ein Pauschalabschlag für die Grundstücksgröße oder allenfalls für den vor einem Neubau erforderlichen Abbruch des Altgebäudes, jedoch wurden seitens der Bp hierzu keine Feststellungen getroffen.

Wenn der Bw. nunmehr im Berufungsverfahren behauptet, dass der gemeine Wert unter dem Buchwert gelegen habe, ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass in einem solchen Fall zu erwarten gewesen wäre, dass aus Gründen der Beweissicherung für diesen ungewöhnlichen Umstand ein entsprechendes Gutachten vorsorglich hätte angefertigt werden müssen und die nunmehrigen Behauptungen in keiner Weise nachvollziehbar sind. Eine Gutachtenserstellung über den Gebäudewert zum Entnahmzeitpunkt 4 Jahre nach Entnahme erscheint nicht zielführend, da das Gebäude seither nicht benutzt und daher auch nicht geheizt worden war, was dazu führen kann, dass nunmehr der damalige Zustand kaum feststellbar ist.

Im Hinblick auf die Tatsache, dass bei Anschaffung im Jahr 1983 der größere Teil des Kaufpreises auf den Grundanteil entfiel und die hohen aktivierten Umbaukosten mit der besonderen Nutzungsform als medizinische Einrichtung im Zusammenhang standen und diese nach 20 Jahren Nutzung nicht mehr dem heutigen technischen Standard entsprechen können,

scheint die Annahme des gemeinen Wertes in Höhe des Buchwert des Gebäudes mit S 2.746.758,00 (€ 199.615,42) den tatsächlichen Wertverhältnissen am ehesten zu entsprechen.

Bei Aufgabe eines Betriebs ist der Aufgabegewinn gem. § 24 EStG zu ermitteln. Dabei sind nach § 24 Abs. 3 EStG im Fall der Veräußerung der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Bei Entnahme des strittigen Betriebsgrundstückes waren daher nur jene stillen Reserven zu berücksichtigen, die auf den Gebäudeanteil entfielen. Da der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe und damit der Entnahme dem Buchwert von S 2.746.758,00 (€ 199.615,42) entsprach, wurden keine steuerbaren stillen Reserven aufgedeckt, die als Aufgabegewinn zu berücksichtigen waren.

Der von der Bp. errechnete Aufgabegewinn und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind daher um € 35.066,60 (S 482.527,00) zu kürzen. Die übrigen Prüfungsfeststellungen sind unstrittig und bleiben daher unverändert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. Dezember 2007