



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen eines Einzelunternehmens mit dem Betriebsgegenstand Metallschleiferei und ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Mit 31. Jänner 2004 stellte er die betriebliche Tätigkeit wegen Erwerbsunfähigkeit ein und ermittelte einen Veräußerungsgewinn i. S. d. § 24 EStG 1988 von Null:

VERÄUSSERUNGSGEWINN WEGEN BETRIEBSAUFGABE

EINNAHMEN

Veräußerung Sachanlagevermögen (Maschinen, Einrichtung)		6.000,00
Veräußerung Liegenschaft - zur Gänze Grund + Boden lt. Veranlagung 2001	175.000,00	
	-	
Buchwertabgänge - Grundwert, Gebäudeinvestitionen	182.557,01	
Gewinnermittlung § 4 (1) EStG 1988 - Grund und Boden = Null	<u>-7.557,01</u>	0,00
Übernahme Anlagegüter ins Privatvermögen (PKW, EZ 9/89)		100,00
Entnahme Wertpapiere - Anteile Raiffeisenkassen		109,01

AUFWENDUNGEN

Buchwertabgänge verkaufte bzw. entnommene Anlagen	<u>-109,01</u>
Veräußerungsgewinn	6.100,00
abzüglich Freibetrag gemäß § 24 (4) EStG 1988 - max. EUR 7.300,00	<u>-6.100,00</u>

<u>STEUERPFLICHTIGER VERÄUSSERUNGSGEWINN</u>	<u>0,00</u>
--	-------------

Hinsichtlich der Veräußerung der Liegenschaft erging folgendes Ergänzungsersuchen des FA:

„Lt. vorliegendem Kaufvertrag (unter Pkt.1) mit der Firma X. wurde der Veräußerungserlös von EUR 175.000,- wie folgt aufgeteilt: EUR 75.000,- Grund und Boden u. EUR 100.000,- Gebäude.

*Der Veräußerungsgewinn ist daher wie folgt zu berechnen:
Grund und Boden bleibt außer Ansatz*

Erlös Gebäude	EUR	100.000,-
Erlös Maschinen	EUR	6.000,-
Entnahme PKW	EUR	100,-
abzügl. BW Gebäude	EUR	874,93
Veräußerungsgewinn	EUR	105.225,07

Um Stellungnahme wird ersucht.“

Daraufhin teilte der Bw. mit, dass entsprechend der abgabenbehördlichen Erledigung des Einkommensteuerverfahrens 2001 vom 16. August 2004, der Wert des Gebäudes unter Berücksichtigung aller vorgelegten Unterlagen (Schätzungsgutachten, Überschussermittlungen VuV, Scheidungsvergleich/GREST-Bemessung, Kaufvertrag) von Amts wegen mit 0 (Null) ermittelt worden sei. Da diese Festsetzung nach Auffassung der Abgabenbehörde offensichtlich den wahren wirtschaftlichen Gehalt darstelle, nach dem entsprechend den Bestimmungen der BAO (§ 21) die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen vorzunehmen ist, sei in der Steuererklärung für das Jahr 2004 der Veräußerungserlös konsequenterweise zur Gänze dem Grund und Boden zuzuordnen gewesen.

Am 19. September 2006 erließ das FA den Einkommensteuerbescheid und setzte – abweichend von der Einkommensteuererklärung des Bw. – Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 92.740,43 fest (davon € -5.184,64 laufendes Ergebnis Jänner 2004 und € 97.925,07 Veräußerungsgewinn nach Abzug des Freibetrages). Begründend wurde ausgeführt, dass bei Einlage eines Gebäudes in das Betriebsvermögen der Teilwert heranzuziehen sei. Der Teilwert des Gebäudes vom 1. Jänner 2001 habe laut vorgelegten Unterlagen 0 betragen. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes sei jedoch nicht der Teilwert sondern der Veräußerungserlös von Bedeutung. Laut Kaufvertrag vom 20. Mai 2003 sei das Gebäude um € 100.000,00 verkauft worden. Die Ermittlung des Veräußerungs-

gewinnes erfolge daher wie bereits im Vorhalteverfahren rechnerisch dargestellt, mit dem vom Bw. festgesetzten Veräußerungserlös.

Dagegen wurde am 20. Oktober 2006 Berufung erhoben und auf § 21 BAO hingewiesen. Wie aus der Bescheidebegründung zum Einkommensteuerbescheid 2001 ersichtlich, sei der Wert des Gebäudes mit Null ermittelt worden. In dieser Begründung habe das FA dargelegt, dass laut Gutachten vom 31. März 1993, vorgelegt mit Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2004, der Schätzwert dem Gebäudewert nach Abbruch des Gebäudes und der Entsorgung des Abbruchmaterials entspreche. Seit Erwerb der Liegenschaft seien keine Instandsetzungen bzw. Sanierungen durchgeführt worden. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaftshälfte durch Vergleich im Jahr 2000, erklärt als Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, seien Teil der Anschaffungskosten und zur Gänze Grund und Boden zuzurechnen. Die Bilanzansätze, sowohl vom Gebäude als auch von Grund und Boden seien entsprechend zu berichtigen.

Daraus ergebe sich, dass auch das FA die Meinung vertreten habe, dass der Wert der Liegenschaft ausschließlich auf den Grund und nicht auf das Gebäude entfalle. Die Angabe des Kaufpreises von € 100.000,00 im Kaufvertrag sei lediglich deshalb vorgenommen worden, weil der Käufer ansonsten die Liegenschaft, welche er für die Errichtung eines Parkplatzes benötigt habe, nicht erworben hätte. Dieser Sachverhalt werde auch dadurch untermauert, dass sofort nach dem Erwerb das abbruchreife Gebäude abgerissen und die Errichtung des Parkplatzes vorgenommen worden sei.

Dem Bw. sei aufgrund seines Gesundheitszustandes und der damit in Zusammenhang stehenden Arbeitsunfähigkeit und der vorhandenen Schulden keine andere Möglichkeit geblieben, als den Text im Kaufvertrag zu akzeptieren, welcher nicht dem wirtschaftlichen Gehalt entsprochen habe. Wie bereits dargelegt, sei der Bw. zum Zeitpunkt des Verkaufs bereits erwerbsunfähig gewesen.

Bei einer eventuellen Besteuerung des Veräußerungsgewinnes werde die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG beantragt. Beiliegend finde sich eine Kopie betreffend Bestätigung der Erwerbsunfähigkeit mit Stichtag 1. November 2003 der SVA der gewerblichen Wirtschaft vom Oktober 2004.

In einem nachträglich eingereichten Schriftsatz vom 4. Dezember 2006 wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war Gesellschafter und Geschäftsführer der A. GmbH. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 21. September 2001 wurde die Gesellschaft mit Wirkung zum 31. Dezember 2000 gemäß den Bestimmungen des UmwG durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf das neu entstandene Einzelunternehmen des Bw. übertragen. Durch diesen Vorgang wurde die seit 18. Juli 1991 im Miteigentum bzw. seit 11. Jänner 2000 im Alleineigentum des Bw. stehende und an die GmbH vermietete Betriebsliegenschaft zum notwendigen Betriebsvermögen und erfolgte eine entsprechende Aufnahme in die Bilanz des Einzelunternehmens. Seitens des Bw. wurde der Zugang mit S 2,5 Mio. bewertet und aktiviert, sowie eine AfA von S 45.000,00 zum Ansatz gebracht. Über Ergänzungsersuchen des FA legte der Bw. ein Schätzungsgutachten für die Liegenschaft vom 31. März 1993 vor. Weiters Unterlagen betreffend den Erwerb der Liegenschaftshälfte durch Vergleich am 11. Jänner 2000 im Zuge der Ehescheidung.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen – insbesondere aufgrund des Schätzungsgutachtens aus dem Jahr 1993 – kam das FA zu der Auffassung, dass der Wert des Gebäudes – im Zeitpunkt der Aufnahme ins Betriebsvermögen des Einzelunternehmens per 1. Jänner 2001 – mit Null anzusetzen sei, die Anschaffungskosten daher zur Gänze auf Grund und Boden entfielen und folglich eine AfA nicht anzusetzen sei:

„..... Einlage Grundstück KG B., EZY.

Der Wert des Gebäudes wurde mit 0 ermittelt.

1. Laut Gutachten v. 31.3.1993, vorgelegt mit Vorhaltsbeantwortung v. 19.5.2004, entspricht der Schätzwert dem Grundwert nach Abbruch des Gebäudes und der Entsorgung des Abbruchmaterials.

2. Seit Erwerb der Liegenschaft wurden keine Instandsetzungen bzw. Sanierungen durchgeführt

Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaftshälfte durch Vergleich im Jahr 2000 (S 44.279,10), erklärt als Werbungskosten bei Einkunftsart Vermietung u. Verpachtung, sind Teil der Anschaffungskosten u. zur Gänze Grund und Boden zuzurechnen. Die Bilanzansätze, sowohl vom Gebäude als auch von Grund und Boden, sind entsprechend zu berichtigen – auf den Vorhalt v. 17.3.2004 wird verwiesen (Erwerb der Liegenschaft im J. 1991 bzw. im Jahr 2000).“

Mit Kaufvertrag vom 20. Mai bzw. 5. Juni 2003 veräußerte der Bw. die Liegenschaft an die X. KG. In diesem Kaufvertrag wurde festgehalten, dass von dem *beiderseits vereinbarten Pauschalkaufpreis von € 175.000,00 ... ein Teilbetrag von € 75.000,00 auf Grund und Boden und ein Teilbetrag von € 100.000,00 auf die darauf errichteten Baulichkeiten entfällt.* Laut Punkt 3. wurde dieser Kaufvertrag insoweit aufschiebend bedingt geschlossen, *als die Käuferin eine rechtskräftige Abbruchbewilligung des gesamten darauf bestehenden*

Gebäudebestandes ohne jedwede Auflagen seitens des Denkmalschutzes, eine rechtskräftige Baugenehmigung ebenfalls ohne denkmalschutzrechtliche Auflagen, weiters die rechtskräftige gewerbebehördliche Bewilligung bzw. Betriebsanlagengenehmigung, sowie die allenfalls erforderliche wasserrechtliche Genehmigung zur Errichtung eines „X.-Marktes“ mit einer Bruttogeschoßfläche von rund 1000 m² samt rund 120 Parkplätzen bis längstens 31.12.2003 erteilt erhält... Mit Wegfall der aufschiebenden Bedingung im Jänner 2004 wurde der o. a. Kaufvertrag rechtskräftig.

Bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aufgrund der Betriebsaufgabe im Jahr 2004, ließ der Bw. den Erlös aus der Veräußerung der Liegenschaft mit dem Hinweis – *„Veräußerung Liegenschaft - zur Gänze Grund + Boden lt. Veranlagung 2001“* – außer Ansatz.

Demgegenüber ermittelte das FA einen Veräußerungsgewinn von € 105.225,07 und verwies in der Begründung auf den Kaufvertrag vom 20. Mai 2003, wonach vom Gesamtkaufpreis auf das Gebäude € 100.000,00 und auf den Grund und Boden lediglich € 75.000,00 entfallen seien.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 23 Z 3 EStG 1988 auch die Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG. Veräußerungsgewinne sind nach § 24 Abs. 1 Z 2 EStG unter anderem Gewinne, die bei der Aufgabe eines Betriebes erzielt werden. Der Veräußerungsgewinn ist gemäß § 24 Abs. 2 leg. cit. jener Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Dieser Gewinn ist nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist nach § 24 Abs. 3 EStG 1988 der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.

Nach § 4 Abs. 1 letzter Satz 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.

Die Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft sind unter Beachtung der Grundsätze des § 184 BAO auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits aufzuteilen, wobei die Behörde an die Aufteilung im Kaufvertrag nicht gebunden ist (vgl. VwGH vom 14. Jänner 1986, 84/14/0019).

Nach dem vorstehend angeführten Erkenntnis ist im Falle der Veräußerung eines zu gewerblichen Zwecken genutzten Grundstücks stets dann zu schätzen, wenn die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits nicht unter Anlegung streng objektiver Maßstäbe vorgenommen worden ist. Hiervon wird in der Regel nur dann gesprochen werden können, wenn die Stichhaltigkeit der im Kaufvertrag angeführten

Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen, beispielsweise durch das Gutachten eines Sachverständigen, nachgewiesen werden kann. Selbst in einem derartigen Fall wäre aber die Abgabenbehörde verpflichtet, das Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen. In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass unter dem nach § 4 Abs. 1 EStG außer Ansatz bleibenden Wert des Grund und Bodens keineswegs eine beliebige, d. i. eine diesem Wirtschaftsgut vom Abgabepflichtigen oder seinem Vertragspartner willkürlich beigemessene Größe, sondern grundsätzlich ein von der subjektiven Einschätzung des Käufers und des Verkäufers losgelöster und weitestgehend objektiv ermittelter Wert verstanden werden muss.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß § 21 Abs. 1 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend. Demgemäß ist nicht die formalrechtliche Gestaltung, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt einer Vereinbarung von abgabenrechtlicher Bedeutung. Nach Lehre und Rechtsprechung bleibt für die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise lediglich dann kein Raum, wenn eine Abgabenvorschrift erkennbar an einen Begriff oder eine Rechtsgestaltung des Privatrechts anknüpft; in diesem Fall hat die abgabenrechtliche Beurteilung der privatrechtlichen Beurteilung zu folgen.

Derartige Voraussetzungen sind jedoch hier nicht gegeben, weshalb das FA auch nicht an die Aufteilung des Gesamtkaufpreises im Kaufvertrag gebunden war sondern berechtigt oder vielmehr verpflichtet war, die Aufteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu überprüfen und die einzelnen Kaufpreisanteile im Wege einer Schätzung zu ermitteln.

Aus Anlass der Einlage des Grundstückes in das Betriebsvermögen zum Stichtag 31. Dezember 2000, hat das FA Ermittlungen durchgeführt und ist – unter Bezugnahme auf das vom Bw. vorgelegte Schätzungsgutachten vom 31. März 1993 – zu dem Ergebnis gelangt, dass der Kaufpreis zur Gänze auf Grund und Boden entfalle, da *der Schätzwert dem Grundwert nach Abbruch des Gebäudes und der Entsorgung des Abbruchmaterials* entspricht und weiters *seit Erwerb der Liegenschaft ...keine Instandsetzungen bzw. Sanierungen durchgeführtwurden.*

Wie aus dem Berufungsvorbringen hervorgeht, hat der Bw. auch in den beiden Jahren vor der Veräußerung keine Instandsetzungs- oder Sanierungsmaßnahmen gesetzt.

Aus dem Kaufvertrag vom 20. Mai 2003 ergibt sich, dass der Käufer das gegenständliche Grundstück nur unter der Auflage erworben hat, dass er eine rechtskräftige Abbruchbewilligung des gesamten darauf bestehenden Gebäudebestandes sowie eine rechtskräftige

gewerbebehördliche Bewilligung zur Errichtung eine X.-Marktes samt 120 Parkplätzen erhalte. Erst mit Erteilung dieser Bewilligungen im Jänner 2004 wurde der Kaufvertrag rechtskräftig.

Nach der Rechtsprechung des BFH (BStBl. 1989 II 604) ist ein Gebäude als wirtschaftlich verbraucht anzusehen, wenn für Erwerber und Veräußerer – ungeachtet einer fortbestehenden technischen Verwendbarkeit – die Möglichkeit einer sinnvollen Verwendung oder Nutzung endgültig entfallen ist. Unter dieser Voraussetzung entfällt der volle Kaufpreis auf Grund und Boden.

Dass das gegenständliche Gebäude für beide Vertragsparteien objektiv wertlos gewesen ist, steht nach Ansicht des UFS fest. Dies ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut des Schätzungsgutachtens, in dem unter Punkt C) *Baubeschreibung* ausgeführt wird, dass *das Gebäude ca. um die Jahrhundertwende errichtet wurde. ... Die Kellerräume wurden jahrelang nicht genützt, der Verputz ist durch Feuchtigkeit abgefallen, das Mauerwerk ist total durchnässt. Eine Verwendung der Kellerräume ist in dem derzeitigen Zustand nicht möglich... Die Räume im Erdgeschoß werden derzeit gewerblich genutzt. Die Tramdecke zeigt jedoch deutliche Senkungen auf. Der bauliche Zustand des gesamten Gebäudes ist als sehr schlecht zu bezeichnen. Eine Generalsanierung würde die Kosten eines Neubaus überschreiten und ist daher als unwirtschaftlich anzusehen....*

Das Gebäude wird derzeit für den Betrieb einer Metallschleiferei benützt. Nach dem derzeitigen Zustand der Baulichkeit ist dieser Betrieb in dem gegenständlichen Gebäude nur bedingt aufrechtzuerhalten. Die Holzfußböden im EG und die Holzdecken entsprechen in keiner Weise den Bestimmungen der Bauordnung für NÖ. Der Fußboden besteht aus einem Pfostenbelag, der auf die Tramlage aufgebracht ist, ohne Beschüttung und Isolierung. Die Decke über dem Erdgeschoß bzw. über dem Arbeitsraum ist ebenfalls eine Tramdecke mit nur einem Pfostenbelag über der Tramlage ausgeführt. Die Tramdecke ruht auf 2 Holzsäulen mit 18/18 cm im Querschnitt und einer Gusseisensäule Durchmesser 18. Der statische Nachweis für die Standsicherheit der Holzsäulen ist nicht mehr zu erbringen. Die Decke weist bereits deutlich sichtbare Senkungen auf. Das Keller- und das ehemalige ausgebaute Dachgeschoß sind nicht mehr verwendbar. Der Schätzwert entspricht dem Grundwert nach Abbruch des Gebäudes und der Entsorgung des Abbruchmaterials.

Zum anderen hat auch der Erwerber der Liegenschaft mit dem Abbruch des Gebäudes zum Ausdruck gebracht, dass das Gebäude für ihn wirtschaftlich verbraucht war, eine Nutzung des Gebäudes nie beabsichtigt war und aufgrund der Bausubstanz praktisch auch nicht möglich gewesen wäre.

Es ist daher der gesamte Kaufpreis Grund und Boden zuzurechnen, der Gewinn aus der Veräußerung gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 folglich nicht zu berücksichtigen.

Was den Antrag des Bw. auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung begründen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039). Der im ergänzenden Schriftsatz vom 4. Dezember 2006 gestellte Antrag war daher verspätet.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 29. Juni 2009