

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. August 2010 betreffend Einkommensteuer 2006

### **zu Recht erkannt:**

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches und betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	74.347,10 €	Einkommensteuer	28.758,55 €

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensablauf**

Bf. betrieb bis zum Jahr 2006 an der Adresse Betrieb ein Kaffeerestaurant und eine Diskothek.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers im **Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen Tätigkeit** vom 22. August 2006 wurde der gegenständliche Gastronomiebetrieb am 23. April 2006 aufgegeben und die Liegenschaft verkauft.

In den Jahren 2000 bis 2006 wurden folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dieser Tätigkeit erklärt:

2000	-889.692,00 S
2001	-918.623,12 S
2002	-79.982,20 €
2003	-64.632,52 €
2004	219.551,30 €
2005	27.828,85 €
2006	-822,95 €

Im Jahr 2004 wurde zudem ein Sanierungsgewinn in Höhe von 216.907,98 € erklärt.

Mit **Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 vom 22. Juli 2010** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der ehemaligen A. OEG mit 203.543,18 € (darin enthalten Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe von 131.000,00 €) festgesetzt. Auf den Beschwerdeführer entfallen demnach Einkünfte in Höhe von 88.323,48 € (darin enthalten Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe von 65.500,00 €).

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 11. August 2010** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 335.119,66 € festgesetzt.

Begründet wurde wie folgt:

Der Beschwerdeführer hätte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, über die ein Feststellungsbescheid vorliege. Die jeweiligen Einkünfte seien mit dem im Feststellungsverfahren ermittelten Betrag angesetzt worden. Der anteilige Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von 3.300,00 € sei in Abzug gebracht worden. Auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung werde hingewiesen. Betreffend diese Feststellungen werde auf die aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

Eine **Betriebsprüfung** umfasste die Jahre 2004 bis 2006.

Im **Besprechungsprogramm vom 2. November 2009** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

#### **„Tz 4 Sanierungsgewinn“**

*Im Jahr 2004 wurde ein Sanierungsgewinn in Höhe von 216.907,98 € erklärt. Den Beilagen zur Steuererklärung des Jahres 2004 ist zu entnehmen, dass die Liegenschaften EZ 27 und EZ 429 (Grundbuch B. ) mit Verkaufsvollmacht vom 24. August 2004 sowie einer geleisteten Zahlung in Höhe von 50.000,00 € an die Bank übertragen wurden.*

Aufgrund dieser Verkaufsvollmacht bzw. der Entrichtung des Betrages von 50.000,00 € wurde Bf. gegenüber der Bank voll entschuldet.

Erst mit Kaufvertrag vom 14. März 2006 wurde die Liegenschaft von Bf. und C. an den Erwerber, die OEG tatsächlich veräußert. Zum geschilderten Sachverhalt wird ergänzend angemerkt, dass seitens der steuerlichen Vertretung am 26. Februar 2009 mitgeteilt wurde, dass – trotz des erst im Jahr 2006 abgeschlossenen Kaufvertrages – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Übergang der Liegenschaft bereits im Jahr 2004 zu sehen ist.

Das so genannte „wirtschaftliche Eigentum“ wird als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesehen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Die in Frage stehende Liegenschaft konnte sowohl seitens der A. OEG als auch von Bf. bis zur tatsächlichen Veräußerung uneingeschränkt genutzt und gebraucht werden.

Die wirtschaftliche Nutzung bzw. der Gebrauch war demnach in den Jahren 2004, 2005 und bis zur tatsächlichen Veräußerung der Liegenschaft im Jahr 2006 uneingeschränkt möglich, da entsprechende betriebliche Aktivitäten bzw. eine wirtschaftliche Leistungskraft entfaltet wurde.

Das wirtschaftliche Eigentum und somit maßgeblicher Zeitraum für die Zurechnung des Wirtschaftsgutes ist demnach nicht im Jahr 2004 sondern erst im Jahr 2006 (Verkauf der Liegenschaft) übergegangen.

Im Jahr 2004 kann ein Sanierungsgewinn nicht berücksichtigt werden. Zum Zeitpunkt der Unterfertigung der Verkaufsvollmacht war der tatsächliche (bestmögliche) Kaufpreis gar nicht bekannt. Es wurde lediglich ein Mindestpreis für die Liegenschaften EZ 27 und EZ 429 vertraglich festgehalten. Der tatsächliche Schulderlass ist erst mit Fixierung des Kaufvertrages im Jahr 2006 festgestanden. Die Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes kommt deshalb im Jahr 2004 nicht in Frage.

Auch im Jahr 2006 – dem Jahr der Liegenschaftsveräußerung – kann ein Sanierungsgewinn aus den nachstehend angeführten Gründen nicht berücksichtigt werden.

Sanierungseignung und Sanierungsfähigkeit des Betriebes müssen grundsätzlich vorliegen. Im gegenständlichen Fall wurde das Unternehmen im April 2006 geschlossen. Einhergehend war faktisch die gänzliche Veräußerung des Betriebsvermögens.

Weiters ist Bf. laut Aktenlage seit dem Jahr 1994 an der A. OEG mit 50% beteiligt. Ab dem Jahr 1994 wurden demnach die negativen Einkünfte, die im Rahmen des Einzelunternehmens erzielt wurden, unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 2 EStG 1988 mit positiven Beteiligungseinkünften ausgeglichen. Auf den Umstand, dass auch selbständige Einkünfte bzw. andere gewerbliche Beteiligungseinkünfte erzielt wurden (vergleiche 2002 und Folgejahre) wird der Ordnung halber hingewiesen.

Da sich die zum Schuld nachlass Anlass gebenden Verluste bereits entsprechend steuerlich ausgewirkt haben, sind die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes nicht gegeben.

Kto 23333	64.397,38 €
Kto 54163	56.518,01 €
Kto 54296	160.350,24 €
Kto 54098	112.938,09 €
Kto 54999	9.451,37 €
Kto 55418	85.252,89 €
Kto 57281	67.611,80 €
	556.519,78 €
<i>abzüglich Verkaufspreis Liegenschaft</i>	-280.000,00 €
<i>abzüglich Verfahrenskosten</i>	-4.805,90 €
<i>abzüglich Zahlung</i>	-50.000,00 €
<i>Schuldnachlass laut BP</i>	221.713,88 €

	2004	2006
<i>Kürzung des Gewinnes</i>	-216.907,98 €	
<i>Erhöhung des Gewinnes</i>		221.713,88 €
<i>Sanierungsgewinn</i>	0,00 €	

### **Tz 5 Verkauf Liegenschaft AdresseBetrieb**

*Mit Kaufvertrag vom 14. März 2006 wurde die Liegenschaft in AdresseBetrieb an die OEG veräußert.*

*Als Verkäufer gehen laut Kaufvertrag Bf. und C. hervor.*

*Die Besitz- bzw. Eigentumsverhältnisse dieser Liegenschaft stellen sich wie folgt dar:*

*EZ 27: Bf. und C. je zur Hälfte*

*EZ 429: Bf. Alleineigentümer*

*Der Kaufpreis wurde laut Vertrag mit einem Gesamtbetrag von 280.000,00 € festgelegt (§ 3 des Kaufvertrages).*

*Der Gegenstand des Kaufvertrages umfasst – wie bereits ausgeführt – die Liegenschaften EZ 27 und EZ 429 samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör.*

*Da es sich um kein protokolliertes Unternehmen handelt und der Gewinn somit nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wurde, ist ein Wert für den nackten Grund und Boden nicht zu berücksichtigen.*

*Laut Auskunft der steuerlichen Vertretung (18. Mai 2009) wurde hinsichtlich des Verkaufes der Liegenschaft deswegen kein Veräußerungserlös (Gebäude) erklärt, da das Objekt*

für einen ursprünglich vorgesehenen Erwerber als wertlos zu betrachten war, da der Liegenschaftskaufpreis unter Berücksichtigung des Gebäudeabisses zur Gänze dem Grund und Boden zuzuordnen gewesen wäre.

Der Ordnung halber wird festgehalten, dass bereits zum Stichtag 1. August 2000 durch einen Sachverständigen für Betriebs- und Liegenschaftsschätzungen (Dipl.Ing. D.) eine Bewertung der oben bezeichneten Gesamtliegenschaft durchgeführt wurde. Angemerkt wird, dass das Bewertungsgutachten des Dipl.Ing. D. vom Liegenschaftserwerber zur Verfügung gestellt wurde. Das Bewertungsgutachten des Dipl.Ing. D. wurde der steuerlichen Vertretung am 26. Februar 2009 ausgehändigt.

Laut Gutachten des Dipl.Ing. D. beträgt der Verkehrswert der Liegenschaft zum Stichtag 1. August 2000 210.751,22 € (EZ 27 und EZ 429). Der Gebäudewert wurde zum Stichtag 1. August 2000 mit rund 145.000,00 € ausgewiesen.

Dem Kaufvertrag vom 14. März 2006 ist keine Detaillierung bzw. Aufgliederung des Kaufpreises zu entnehmen (Gesamtkaufpreis in Höhe von 280.000,00 € für Grund und Boden, Gebäude und Fahrnisse).

Der Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass das Gebäude zum Veräußerungszeitpunkt als wertlos zu betrachten ist, kann nicht gefolgt werden.

Dem Verkehrswert eines Gebäudes ist der objektive Preis und nicht die subjektive Verwertungsabsicht zugrunde zu legen.

Für die Ermittlung des Gebäudewertes bzw. der Fahrniswerte ergeben sich im Schätzungsweg die nachfolgenden Ansätze: Der Gebäudewert wird in Anlehnung an die im Kaufvertrag ausgewiesenen Beträge im Verhältnis 80% (OEG/Bf. und C.) zu 20% (Einzelunternehmer Bf.) aufgeteilt. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung wird aufgrund der im Jahr 2002 erfolgten Veräußerung zur Gänze der A. OEG (Bf. und C.) zugeordnet. Der Ordnung halber wird weiters festgehalten, dass hinsichtlich der im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf mitveräußerten bzw. dazugehörigen Fahrnisse trotz gesondertem Ersuchen keine detaillierte Aufgliederung übermittelt wurde (vergleiche Schreiben vom 27. November 2008).

#### Wertermittlung

Im Jahr 2006 ist laut den vorliegenden Informationen (Gemeindeamt B.) im Nahbereich des Ortskernes von B. von einem Grundstückspreis pro m<sup>2</sup> von rund 80,00 € auszugehen. Durch die ungünstige Form der langgestreckten Fläche mit einer relativ geringen Straßenfront im Verhältnis zur Tiefe des Grundstückes sowie der damit verbundenen wechselseitigen Geh- und Fahrtrechte und der Verbauung wird eine Minderung des Bauflächenpreises von 30% vorgenommen.

Es ergibt sich demnach ein Wertansatz für das Grundstück in Höhe von 56,00 €/m<sup>2</sup>.

Bei einer Gesamtfläche von 3.255 m<sup>2</sup> ergibt sich ein geschätzter Verkehrswert für den Grund und Boden in Höhe von gerundet 182.000,00 €.

Ausgehend vom Gesamtkaufpreis in Höhe von 280.000,00 € ergibt sich somit ein geschätzter Wert für das Gebäude bzw. die Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) in Höhe von 98.000,00 €.

Der Wert der BGA wird unter Berücksichtigung der ursprünglichen Anschaffungskosten von rund 188.000,00 € mit einem pauschalen Mindestbetrag in Höhe von 18.000,00 € geschätzt.

Diesbezüglich wird angemerkt, dass laut Auskunft von Bf. beim Verkauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Jahr 2002 der Kaufpreis in Höhe von 6.000,00 € (brutto) nicht dem Zeitwert entsprechend bemessen wurde, da in den Folgejahren die Verrechnung einer Miete bzw. eines Nutzungsentgeltes unterblieben ist.

Im Jahr 2006, dem Jahr der tatsächlichen Beendigung des Diskothekenbetriebs bzw. dem Jahr des Liegenschaftsverkaufes ist demnach ein Veräußerungserlös hinsichtlich des betrieblich genutzten Gebäudeteiles zu berücksichtigen.

	Gebäude/BGA (Basis Gutachten)	Robert und C. (EZ 27)	Bf. (EZ 429)
Geschätzter Gebäudewert	80.000,00 €	64.000,00 €	16.000,00 €
abzüglich BGA geschätzt	18.000,00 €	18.000,00 €	0,00 €

	2006
Veräußerungserlös Gebäude laut BP	16.000,00 €
Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988	7.300,00 €

“

In der **Niederschrift zur Schlussbesprechung** vom 15. April 2010 und vom 2. Juni 2010 wurde dazu wie folgt festgehalten:

**„Tz 4 Sanierungsgewinn**

Keine Änderungen gegenüber dem Besprechungsprogramm.

**Tz 5 Verkauf Liegenschaft AdresseBetrieb**

Hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentumes wird auf die Ausführungen zu Tz 4 hingewiesen.

Unabhängig von den Absichten der Vertragsparteien geht aus der Judikatur des VwGH zweifelsfrei hervor, dass die subjektive Einschätzung der Kaufpreisanteile durch die Vertragspartner nicht bindend ist. Objektiv betrachtet kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass das Gebäude einen Wert von Null hätte. Nicht zuletzt wird darauf hingewiesen, dass das Gebäude nach dem Verkauf nicht abgerissen wurde, sondern wieder für gastronomische Zwecke Verwendung gefunden hat.

Hinsichtlich der Wertermittlung des Gebäudes wird nachfolgende Änderung vorgenommen: Der nachfolgende Sachverhalt wurde im Rahmen der ersten Schlussbesprechung am 15. April 2010 zur Kenntnis gebracht.

Der höhere Kaufpreis laut Kaufvertrag vom 14. März 2006 gegenüber dem Bewertungsgutachten zum Stichtag 1. August 2000 ist auf die Wertsteigerung

des Grundstückes zurückzuführen (Wert des Grundstückes und Gebäudes laut Bewertungsgutachten per 1. August 2000 210.751,22 €, Kaufpreis laut Kaufvertrag vom 14. März 2006 280.000,00 €). Der Gebäudewert zum Verkaufszeitpunkt (Kaufvertrag vom 14. März 2006) kann aus dem Bewertungsgutachten zum Stichtag 1. August 2000 abgeleitet werden. Für das Gebäude ist demnach ein Wert in Höhe von 145.000,00 € im Jahr 2006 zu berücksichtigen, da einer geschätzten Teuerungsrate in Höhe von 9-10% eine geschätzte Abschreibung in rund gleicher Höhe gegenüberzustellen ist. Zwischen den Jahren 2000-2006 ergibt sich hinsichtlich des Gebäudewertes demnach keine relative Wertveränderung.

<b>Aufteilung des Gesamtkaufpreises</b>	
Gesamtkaufpreis	280.000,00 €
abzüglich Betriebs- und Geschäftsausstattung	-18.000,00 €
	262.000,00 €
Wert für Grund und Boden (in Bewertungsgutachten 1. August 2000 rund 67.500,00 €)	117.000,00 €
<b>Wert für das Gebäude</b>	<b>145.000,00 €</b>
Veräußerungserlös anteilig (Bf.)	29.000,00 €

“

Laut **Betriebsprüfungsbericht vom 11. August 2010** stellen sich obige Änderung wie folgt dar:

#### **„Tz 4 Sanierungsgewinn**

Gastronomiebetrieb:

	1.1.-31.12.2004	1.1.-31.12.2006
Vor BP	0,00 €	0,00 €
Nach BP	-261.907,98 €	221.713,88 €
Differenz	-261.907,98 €	221.713,88 €

#### **Tz 5 Verkauf Liegenschaft B.**

	<b>2006</b>
Veräußerungserlös Gebäude laut BP	29.000,00 €
Freibetrag § 24 Abs. 4 EStG 1988	-7.300,00 €
	21.700,00 €

“

Vorliegend ist ein **Bewertungsgutachten des Dipl.Ing. D.** zum Stichtag 1. August 2000 betreffend Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft der Firma Bf..

Darin wird unter anderem ausgeführt:

„4. Gegenstand der Bewertung

4.1 Liegenschaft

*EZ 27, Grundbuch Nr. 123, Katastralgemeinde B.*

*Liegenschaftsadresse: Adresse Betrieb*

*bestehend aus den Grundstücken:*

*Nr. 44/1, 44/6, 45, 44/2, Gesamtfläche 3.255 m<sup>2</sup>*

4.2 Bauliche Anlagen

*Grundstück Nr. 44/1: straßenseitiger, zweigeschoßiger, teilweise unterkellerter Baukörper mit ausgebautem Dachgeschoß und überbauter Hofeinfahrt und zweigeschoßigem Längstrakt an der nördlichen Grundgrenze, Baufläche 592 m<sup>2</sup>*

*Grundstück Nr. 44/2: zweigeschoßiger Quertrakt als westliche Hofbegrenzung und südlichem zweigeschoßigem Verbindungsbau zu 44/1 mit Durchfahrtsrechten.*

.....

*Verkehrswert des Grundstückes gerundet circa 900.000,00 S (65.405,55 €)*

.....

*Der Verkehrswert der Liegenschaft beträgt 2.900.000,00 S (210.751,22 €).“*

Des Weiteren ein **Schreiben der Rechtsvertreter** der Bank vom **26. Juli 2004** an den Rechtsvertreter des Beschwerdeführers, in dem unter anderem wie folgt ausgeführt wurde:

„*In der Angelegenheit Bf. und C./Bank wird mitgeteilt, dass die Bank folgende außergerichtliche Regelung akzeptieren würde:*

1.

*C., Bf. und E. unterfertigen in grundbuchsfähiger Form die beiliegende Vollmacht zur Veräußerung von Liegenschaften und ist mir die so unterfertigte Vollmacht spätestens bis 25. August 2004 zurückzustellen.*

2.

*Wiederum bis 25. August 2004 haben ihre Mandanten...einen Betrag von 50.000,00 € zu bezahlen.*

3.

*Ebenfalls bis 25. August 2004 haben ihre Mandanten folgende gerichtliche Pauschalgebühren zu überweisen: 4.805,90 €.*

4.

*Ihre Mandanten haben es als Vertragspflicht gegenüber meiner Klientin zu übernehmen, dass sie, nämlich Ihre Mandanten im Falle des Liegenschaftsverkaufes die veräußerte(n) Liegenschaft(en) innerhalb von 2 Monaten ab Kaufvertragsabschluss räumen werden. Sollte unsere Klientin statt eines Verkaufes die Verwertung der Liegenschaften oder einer von ihnen im Wege der Zwangsversteigerung bevorzugen, gelten die für die Liegenschaftsräumung einschlägigen Bestimmungen der EO.*

*Die diesbezügliche Verpflichtungserklärung Ihrer Klienten muss spätestens bis 25. August 2004 bei uns eingehen.*

5.

*Ihre Klienten haben es als Vertragspflicht gegenüber der Bank zu übernehmen, bis zur tatsächlichen Räumung für die liegenschaftsbezogenen Steuern und Abgaben aufzukommen.*

6.

*Wenn Ihre Mandanten den obigen Verpflichtungen nachkommen, sind C. und Bf. gegenüber meiner Klientin persönlich voll entschuldet und ist unsere Mandantin dann nur mehr berechtigt, die vorhandenen Sicherheiten zu verwerten.*

*Sobald die Erledigungen im obigen Sinne durchgeführt sind, wird unsere Mandantin die Einstellung des anhängigen Exekutionsverfahrens beantragen.“*

Die darin angeführten Beträge in Höhe von 50.000,00 € und 4.805,90 € wurden laut Bankbestätigungen im Jahr 2004 entrichtet.

Die **Veräußerungsvollmacht vom 24. August 2004** lautet unter anderem wie folgt:

*„Vollmacht zur Veräußerung von Liegenschaften*

*Bf. und C. sind Eigentümer der nachstehend angeführten Liegenschaften*

*Bf. und C. je ½ Anteil:*

*EZ 27 Grundbuch 123 B.*

*Bf. alleine*

*EZ 429 Grundbuch 123 B..*

*Die Genannten bevollmächtigen und ermächtigen hiermit die Bank, die vorbezeichneten Liegenschaften ganz oder zum Teile an wen immer im Kauf- oder Tauschwege zu veräußern.*

*Die Vollmachtnehmerin wird hiermit unwiderruflich bevollmächtigt und ermächtigt, das Entgelt, die Zahlungsbedingungen und die sonstigen Vertragsbestimmungen, insbesondere bezüglich Übergabe und Übernahme zu vereinbaren, die schriftlichen Verträge im Vollmachtnamen zu fertigen, die aus diesem Rechtsgeschäft flüssig werdenden Geldbeträge in Empfang zu nehmen und hierüber rechtsgültig zu quittieren, mit diesen Geldbeträgen die seit mindestens 29. Jänner 2004 fälligen Verbindlichkeiten der Vollmachtgeber beim Vollmachtnehmer abzudecken, sämtliche grundbürgerlichen Eingaben zu erteilen und überhaupt alles vorzukehren, was die Vollmachtnehmerin für diese Rechtsangelegenheiten für nötig und nützlich erachten wird.*

*Die Unwiderrufbarkeit dieser Vollmacht gilt solange, als auf den oben genannten Liegenschaften Pfandrechte der Vollmachtnehmerin haften (Drittlaufbestellung) bzw. offene Forderungen der Vollmachtnehmerin gegen die Vollmachtgeber aus welchem Titel auch immer bestehen.*

*Die Veräußerung der genannten Liegenschaften erfolgt bestmöglich, die Preisuntergrenzen sind die einvernehmlich festgelegten Mindestpreise, und zwar: EZ 27 und EZ 429 je Grundbuch 123 B.: **280.000,00 €**.*

*Sollten im Einzelfall die Mindestpreise unterschritten werden, so ist das Einvernehmen mit den Vollmachtgebern herzustellen.*

*Die Vollmachtgeber verpflichten sich ferner, sämtliche öffentliche Abgaben, die bis zum Zeitpunkt der Übergabe der Liegenschaften an einen neuen Eigentümer auf die ob bezeichneten Liegenschaften entfallen, zu tragen bzw. der Vollmachtnnehmerin zu ersetzen.“*

Weiters liegt vor ein **Kaufvertrag vom 14. März 2006**, abgeschlossen zwischen Bf. und C. als Verkäufer und der OEG als Käuferin.

Darin wird insbesondere ausgeführt:

*„§ 2 Kaufgegenstand, Kaufabrede*

*2.1 Gegenstand dieses Kaufvertrages sind die Liegenschaften EZ 27 und EZ 429 je Grundbuch 123 B. samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör.*

*2.2 Diese Liegenschaften werden hiermit von den Verkäufern an die Käuferin verkauft und übergeben und von letzterer käuflich erworben und übernommen.*

**§ 3 Kaufpreis**

3.1

*Der Kaufpreis für die beiden Vertragsliegenschaften wird einvernehmlich mit dem Betrag von 280.000,00 € festgelegt.*

*davon entfallen*

*auf die Liegenschaft EZ 27 216.000,00 €*

*und auf die Liegenschaft EZ 429 64.000,00 €.*

*Es handelt sich bei der Kaufpreisüberweisung an die Bank um die Abdeckung offener Bankverbindlichkeiten.*

3.3

*Vom Kaufpreis entfallen auf Bf. 172.000,00 € und auf C. 108.000,00 €.*

**§ 4 Übergabe, Übernahme, Stichtag für Auslagen**

4.1

*Die Übergabe bzw. Übernahme der Vertragsliegenschaften in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Käuferin erfolgen mit 15. Mai 2006.*

4.2

*Der Verkäufer verpflichtet sich demnach, spätestens bis 15. Mai 2006 die Vertragsliegenschaft von sich und seiner Fahrhabe – soweit es sich nicht um Liegenschaftszubehör handelt – zu räumen und geräumt zu übergeben.*

4.3

*Der 15. Mai 2006 wird auch zum Stichtag für die auf die Vertragsliegenschaften anfallenden Steuern, öffentlichen Abgaben und Auslagen welcher Art immer bestimmt.“*

Zudem liegt vor ein **Kaufvertrag aus dem Jahr 2007**. Als Verkäuferin der gegenständlichen Liegenschaften scheint die OEG auf, als Käuferin die F. GmbH.

In diesem Vertrag wurde unter anderem festgehalten:

*„§ 2 Kaufgegenstand, Kaufabrede*

2.1

Gegenstand dieses Kaufvertrages sind die Liegenschaften EZ 27 und EZ 429 je Grundbuch 123 B. sowie die in der Beilage ./1 angeführten Fahrnisse.

### § 3 Kaufpreis

#### 3.1

Die Kaufpreise werden einvernehmlich wie folgt festgelegt:

Grund und Boden		70.000,00 €
Baulichkeiten		80.000,00 €
Fahrnisse	50.000,00 €	
20% USt	10.000,00 €	60.000,00 €
Summe		<b>210.000,00 €</b>

”

Mit Schreiben vom **23. November 2010** wurde gegen obigen Einkommensteuerbescheid **Beschwerde** eingereicht, mit dem Hinweis, dass eine Begründung nachgereicht werden würde.

Mit **Schreiben des Berufungswerbers vom 21. Dezember 2010** wurde im Hinblick auf die oben angeführte Beschwerde unter Anderem wie folgt ergänzt:

„Es wird beantragt:

1. Die Einkünfte aus dem Veräußerungserlös der Liegenschaft B. 12 (58.000,00 € abgeleitet aus dem Feststellungsbescheid § 188 BAO 2006 der A. OEG und 21.700,00 € laut Tz, 5 der Niederschrift über die Betriebsprüfung) nicht anzusetzen und daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2006 mit 255.419,66 € und die darauf entfallende Einkommensteuer mit 18.408,55 € festzusetzen.

.....

3. Eine mündliche Verhandlung über die Beschwerde durchzuführen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung erfolgte die Veräußerung der Liegenschaft gemäß § 4 des Kaufvertrages vom 14. März 2006 mit 15. Mai 2006. Zu diesem Zeitpunkt gelangte das zivilrechtliche Eigentum an die Bank. In der Folge wurde auf Grund der Verkaufsvollmacht die Liegenschaft an die OEG, welche im Verband der Bank liegt, veräußert.

Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgte bereits mit Erteilung der Verkaufsvollmacht im Jahr 2004. Laut Vereinbarung mit der Bank sind C. und Bf. nach einer Zahlung von 50.000,00 € sowie 4.805,90 € an die Bank gegenüber dem Bankinstitut persönlich voll entschuldet. Die geforderte Zahlung erfolgte am 24. August 2004. Es ist daher nicht richtig, wenn die Betriebsprüfung feststellt, dass der tatsächliche Schulderlass erst 2006 mit der Fixierung des Kaufvertrages erfolgte.

Das wirtschaftliche Eigentum weicht vom zivilrechtlichen Eigentum ab, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer die wirtschaftliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausübt. Das zivilrechtliche Eigentum trifft mit dem wirtschaftlichen Eigentum, wie es vom

Steuer- und Handelsrecht verstanden wird, zusammen, sofern dem Eigentümer alle mit dem Eigentum verbundenen Rechte zur Verfügung stehen. Diese Rechte wurden den bisherigen Eigentümern mit der oben angeführten Zahlung sowie in Verbindung mit dem Schuld nachlass genommen.

Die Nutzung der Liegenschaft durch die bisherigen Eigentümer bis 2006 hat in diesem Zusammenhang keine Bedeutung, vielmehr wurde die Nutzung geduldet, um die laufenden Kosten der Liegenschaft zu überwälzen. Zum Zeitpunkt der Erteilung der Verkaufsvollmacht im Jahr 2004 war von der Bank der Käufer zur Errichtung eines Gebäudes für betreibbares Wohnen durch die OEG geplant. Es lagen zu diesem Zeitpunkt bereits fertige Baupläne zu deren Errichtung vor, die aus von den Verkäufern nicht beeinflussbaren Gründen nicht verwirklicht wurden. Für den vorliegenden Sachverhalt ist maßgeblich, wie der Kaufpreis im Jahr 2004 gefunden wurde. Dazu ist festzustellen, dass für den Ankauf der Liegenschaft nur der Wert des Grund und Bodens maßgeblich war, da die Planung des zu errichtenden Gebäudes vom totalen Abriss des Altbestandes ausging. Die Liegenschaftsschätzung von DI D. aus dem Jahr 2000 ist zur Bewertung der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums unmaßgeblich, da diese Schätzung auf die Weiterführung des Gastgewerbebetriebes abstimmt. Der Ansicht der Betriebsprüfung kann auch nicht gefolgt werden, dass der objektive Preis des Gebäudes und nicht die subjektive Verwertungsabsicht des Erwerbers zur Wertermittlung zu Grunde zu legen ist. Selbstverständlich hat die Verwertungsabsicht des Käufers Einfluss auf den Kaufpreis. Vom Käufer bestand die Absicht der Errichtung eines Wohnhauses, wozu das bestehende Objekt zu schleifen war. Nur diese Verwertungsabsicht kann Grundlage zur Kaufpreisfindung sein. Das Beschwerdebegehren über den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums wird damit erhärtet, dass bei gleicher Konstellation, nämlich Vorliegen eines unwiderruflichen Kaufanbotes, Schuld nachlass und Planung eines Neubaus durch den Käufer bei Beurteilung des Sachverhaltes im Falle des Unterschreitens einer steuerpflichtigen Spekulationsfrist die Abgabenbehörde für eine Steuerpflicht gemäß § 30 EStG 1988 richtig entscheiden würde. Somit ist der zwangsweise Verkauf der Liegenschaft im Jahr 2004 erfolgt.

#### *Wertermittlung durch die Betriebsprüfung*

Nach an die Betriebsprüfung ergangenen Informationen (Gemeindeamt B.) ist von einem Wert im Nahbereich des Ortskernes von einem Grundstückspreis von 80,00 €/m<sup>2</sup> auszugehen. Dem ist entgegenzuhalten, dass nach Informationen des Pflichtigen der Grundstückspreis im Ortszentrum, und dem ist die betreffende Liegenschaft zuzuordnen, von zumindest 90 €/m<sup>2</sup> auszugehen ist. Die Differenz liegt offensichtlich zwischen Nahbereich zum Ortskern und dem Ortskern an sich. Der Abschlag von 30%, der von der Betriebsprüfung zur Ermittlung des Grundwertes herangezogen wurde, ist durch nichts begründet. Der Käufer wollte das gesamte Areal als Baugrund nutzen. Die von der Betriebsprüfung als wertmindernd angeführte ungünstige Form des Grundstückes ist unmaßgeblich. Für das geplante Wohnhaus ist doch eine relativ geringe Straßenfront auf Grund einer ruhigen Lage höher zu bewerten. Auch das angeführte grundbücherliche

*Geh- und Fahrrecht ist für eine Wertminderung unmaßgeblich. Nach Auskunft der Pflichtigen besteht dieses wechselseitige Recht zwischen der A. OEG und Bf.. Der Gesamtkaufpreis der Liegenschaft von 280.00,00 € bezieht sich daher nur auf den Wert von Grund und Boden. Die von der Betriebsprüfung angeführte Wertminderung von 30% kann aus oben angeführten Gründen nicht anerkannt werden. Der m<sup>2</sup>-Preis im Ortskern B. ist bei 90,00 €/m<sup>2</sup> nicht überhöht und entspricht nach Ermittlungen durch den Steuerpflichtigen durchwegs den ortsüblichen Preisen. Somit ergibt sich ein Anteil für Grund und Boden bei einer Grundstücksgröße von 3.255 m<sup>2</sup> ein Wert von 292.950,00 €. Bei einem Kaufpreis von 280.000,00 € kann für das Gebäude auch unter Bedachtnahme der späteren Nutzung kein anteiliger Wert angesetzt werden und der erzielte Kaufpreis betrifft nur den Grundwert.“*

Mit Schreiben vom 24. Jänner 2011 wurde durch die Betriebsprüfung folgende

**Stellungnahme zur Beschwerde** abgegeben:

**Verkauf Liegenschaft AdresseBetrieb**

Bf. als Vollmachtgeber hätte laut vorliegender Vollmacht vom 24. August 2004 die Bank als Vollmachtnehmerin bevollmächtigt, die in Frage stehende Liegenschaft bestmöglich zu veräußern. In der erteilten Vollmacht sei auch geregelt worden, dass die Veräußerung der Liegenschaft nur unter bestimmten Voraussetzungen und mit dem Einvernehmen der Vollmachtgebers (=Eigentümer) erfolgen könne.

Wie bereits in der Niederschrift festgehalten sei das Gebäude bis zur tatsächlichen Veräußerung im Jahr 2006 für betriebliche Zwecke bzw. unternehmerische Aktivitäten uneingeschränkt genutzt worden. Die Sache hätte demnach für den Betrieb verwendet und bis zum Verkauf im Jahr 2006 hätten entsprechende Einkünfte erzielt werden können. Aufgrund der im Jahr 2004 erteilten Verkaufsvollmacht für die Liegenschaft in AdresseBetrieb, könne die Bank nicht als wirtschaftliche Eigentümerin gesehen werden, da sie nicht Käuferin der Liegenschaft bzw. nicht in der Lage gewesen wäre, das Gebäude zu nutzen bzw. zu gebrauchen. Vertraglich sei mit der Vollmachtnehmerin weiters geregelt worden, dass die erst mit der Veräußerung feststehenden und flüssig werdenden Geldbeträge in Empfang genommen und darüber rechtsgültig verfügt werden dürfe (Abdeckung der Verbindlichkeiten des Vollmachtgebers).

Der tatsächliche Schulderlass wäre somit erst nach dem Verkauf der Liegenschaft im Jahr 2006 festgestanden. Darüber hinaus werde auf die Ausführungen des § 4 des Kaufvertrages vom 14. März 2006 verwiesen. Von den Vertragsparteien sei unter anderem vereinbart worden, dass die Übergabe bzw. Übernahme der Vertragsliegenschaften in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Käuferin erst mit 15. Mai 2006 erfolge.

Von Bf. sei im Jahr 2000 an den Sachverständigen Dipl.Ing. D. der Auftrag erteilt worden, ein Bewertungsgutachten zum Stichtag 1. August 2000 betreffend der Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft 12 zu erstellen. Unbestritten sei auch, dass die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 14. März 2006 an die OEG veräußert worden wäre. Das Gebäude sei vom Erwerber nicht abgerissen worden. Auf der Liegenschaft sei auch kein Gebäude für betreubares Wohnen eingerichtet worden.

Wie in der Niederschrift zur Schlussbesprechung bereits festgehalten sei das Gebäude nach der Veräußerung wieder für gastronomische Zwecke verwendet worden. Objektiv betrachtet könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass das Gebäude abbruchreif gewesen sein würde, bzw. dass der berufungsgegenständliche Gebäudebestand einen Wert von Null gehabt haben würde.

Das Bewertungsgutachten des Dipl.Ing. D. sei aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes demnach sehr wohl zu würdigen bzw. zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Begründung für den Abschlag des Grundwertes im Ausmaß von 30% werde auf das Bewertungsgutachten des Dipl.Ing.D. verwiesen. Festgehalten werde außerdem, dass der Grundwert eines bebauten Grundstückes in der Regel niedriger sei als ein Freigrundwert.

Im Jahr 2006 sei laut telefonischer Auskunft des zuständigen Gemeindeamtes im Zentrum von B. von einem Grundstückspreis in Höhe von rund 80,00 €/m<sup>2</sup> (Freigrundwert) auszugehen. Der laut Berufung geschätzte Quadratmeterpreis von circa 90,00 €/m<sup>2</sup> könne laut den vorliegenden Informationen jedoch für das Jahr 2006 nicht berücksichtigt werden, da sich dieser Wert offensichtlich auf einen späteren Zeitpunkt beziehen würde.

Mit Schreiben vom 22. März 2011 wurde durch den Beschwerdeführer folgende **Gegenäußerung** eingereicht:

### **Zeitpunkt des Verkaufes der Liegenschaft**

Unbestritten dürfte der Umstand sein, dass mit dem gewährten Schuldnachlass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums festzustellen sei. Es sei daher nicht richtig, wie die Betriebsprüfung festzustellen versuche, dass erst mit Unterzeichnung des Kaufvertrages der Schuldnachlass im Jahr 2006 erfolgt sei. Es werde auf das als Anlage beigefügte Schreiben vom 26. Juli 2004 des Rechtsvertreters der Bank, Punkt 6., hingewiesen.

Wie in der Beschwerdeschrift hingewiesen werde, sei die geforderte Verpflichtung zur Entschuldung durch die Zahlung von 50.000,00 € sowie 4.805,90 € am 24. August 2004 erfüllt und somit die Entschuldung gewährt worden. Die im Jahr 2006 erfolgte Unterfertigung des Kaufvertrages bedeute die im § 21 BAO angeführte äußere Erscheinungsform des Verkaufes. Dem Beschwerdeführer sei mit der Zusage des Schuldnachlasses die tatsächliche Verfügungsmacht zugunsten der Bank genommen worden. Die Nutzung der Liegenschaft als Gastgewerbe sei gegen Übernahme der laufend anfallenden Kosten seitens der Bank bis zur weiteren Verwendung des Käufers bei jederzeitigem Widerruf geduldet worden.

### **Bewertung des Gebäudes**

Zum Zeitpunkt der Entschuldung beabsichtigte die Bank die Verwertung der Liegenschaft durch Verkauf an die OEG. Diese hätte ein Wohnhaus für betreubares Wohnen errichten sollen. Die Planung für diese Verwendung wäre bereits abgeschlossen gewesen, es wären bereits fertige Pläne vorgelegen, die den Abriss des Gebäudes vorausgesetzt hätten. Allein diese Nutzung wäre zur Kaufpreisfindung maßgeblich gewesen und keinesfalls die spätere Nutzung durch den jetzigen Eigentümer. Eine von der Betriebsprüfung

beabsichtigte Bewertung der Liegenschaft unter den sich im Jahr 2006 darstellenden Verhältnissen der Bewirtschaftung der Liegenschaft könne nicht zugestimmt werden. Im Jahr 2004, also zur Zeit des tatsächlichen Verkaufes der Liegenschaft wäre nur der Grund und Boden maßgeblich für die Bewertung gewesen. Selbst wenn der Preis des Grundes mit 80,00 €/m<sup>2</sup> anzusetzen sein würde, würde sich ein Wert der Liegenschaft von 260.400,00 € ergeben. Auch bei dieser Bewertung ergebe sich kein weiterer Wert für das Gebäude.

Mit **Schreiben vom 9. Juli 2011** wurde die gegenständliche Beschwerde nochmals ergänzt wie folgt:

Ergänzend zur Beschwerde vom 20. Dezember 2010 werde beantragt, die Steuer auf den Sanierungsgewinn gemäß § 206 BAO anteilig in Höhe von 20.431,39 € nicht festzusetzen. Die Berechnung sei der Beilage zu entnehmen. Der Sachverhalt betreffend Sanierungsgewinn sei in Punkt 4. des Prüfberichtes über die Betriebsprüfung 2004-2006 sowie in der

Beilage angeführt.

Beigelegt wurde folgende Berechnung:

	2006 mit Sanierungsgewinn	2006 ohne Sanierungsgewinn
Bemessungsgrundlage	335.119,00 €	113.406,00 €
-Verlustabzug 75%	-221.713,88 €	-85.054,50 €
BGL	113.405,12 €	28.351,50 €
Steuer	58.258,00 €	6.973,57 €
Differenz	51.284,43 €	
<b>davon Quote</b>	<b>20.431,39 €</b>	

#### Berechnung der Quote

Verbindlichkeiten Bank	556.519,78 €	100,00 %
Sanierungsgewinn	221.713,88 €	39,84 %

Am **8. Juni 2011** wurde obige Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **19. November 2013** wurde folgendes **Auskunftsersuchen** an die F. GmbH abgefertigt:

„1.

Im Jahr 2007 wurden von der OEG die Liegenschaften EZ 27 und EZ 429 je Grundbuch 123 B. sowie diverse Fahrnisse erworben.

Der diesbezüglich abgeschlossene Kaufvertrag ist in Kopie vorzulegen.

2.

Auf Basis welcher Grundlagen wurde der Kaufpreis festgelegt?

Wie wurde der Kaufpreis auf Grund und Boden, Baulichkeiten und Fahrnisse aufgeteilt?

Auf Basis welcher Grundlagen wurde diese Bewertung vorgenommen?

Sollten Bewertungsgutachten vorhanden sein, sind diese in Kopie einzureichen.“

Mit **Schreiben vom 5. Dezember 2013** wurde ein bereits vorliegender Auszug des Kaufvertrages betreffend gegenständliche Liegenschaften vom 10. Mai 2007, abgeschlossen zwischen der OEG als Verkäuferin und der F. GmbH als Käuferin eingereicht.

Am **15. Jänner 2014** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an den Beschwerdeführer abgefertigt:

„**Einkünfte Feststellungsbescheid A. OEG**

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Bundesabgabenordnung enthält ein System der Stufenordnung von Bescheiden.

In § 295 BAO werden Vorschriften über das Verhältnis von Grundlagenbescheiden und davon abgeleiteten Bescheiden getroffen. Die Bindungswirkung für abgeleitete Bescheide (wie den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid) wird im oben zitierten § 192 BAO geregelt.

§ 252 enthält Anordnungen zum Beschwerdeverfahren:

Wenn sich - wie im gegenständlichen Fall - der Beschwerdeführer darauf beruft, dass keine oder Einkünfte in anderer Höhe aus einer Gesellschaft, an deren Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, angefallen seien, so kann er diese Einwendungen entsprechend der zitierten Bestimmung nicht im Einkommensteuerverfahren vorbringen, sondern muss dies im Feststellungsverfahren machen.

Der Einkommensteuerbescheid kann erst - wiederum nach § 295 Abs. 1 BAO - abgeändert werden, wenn diese Einwendungen im Feststellungsverfahren zum Erfolg geführt haben.

Der Sinn dieser Bestimmungen liegt - wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 28.2.1995, 95/14/0021, ausgeführt hat - darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet (Stoll, BAO-Kommentar, 1980). Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Teil

der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer von den örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in einem einheitlichen Sonderverfahren zusammengezogen. Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen.

Dem Beschwerdeantrag, die laut Feststellungsbescheid 2006 der A. OEG vom 22. Juli 2010 festgesetzten Einkünfte nicht anzusetzen, ist daher nicht zu folgen.

### **Einkünfte Veräußerungserlös Liegenschaft B. 12**

#### **Zeitpunkt der Veräußerung**

Im Erkenntnis des VwGH vom 17.11.2004, 2000/14/0142, wird Folgendes angeführt: „Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. März 2003, 97/13/0052, ausgeführt hat, kommt es bei der Frage, in welchem Wirtschaftsjahr der Veräußerungserlös aus einem Grundstücksgeschäft zu erfassen ist, nicht darauf an, wann die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums erfolgt ist. Maßgebend ist, in welchem Wirtschaftsjahr das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft übertragen wurde (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 99/13/0025). Wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft - wenn der Käufer bereits in der Lage ist, das Grundstück zu gebrauchen und zu nutzen und von dieser Herrschaftsgewalt jeden auszuschließen - ist auch möglich, wenn der zivilrechtliche Eigentumserwerb noch nicht erfolgt ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 292).“

Bei Veräußerungsgeschäften fällt der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht durch den Veräußerer und damit der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums des Erwerbers regelmäßig mit dem Zeitpunkt der Erfüllung des schuldrechtlichen Titelgeschäftes, etwa des Kaufvertrages, zusammen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 290). Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung wird angenommen, wenn der Abnehmer die betriebliche Nutzungsmöglichkeit erlangt.“

In dem diesem Erkenntnis des VwGH zugrundeliegenden Fall wurde die Liegenschaft im fraglichen Jahr noch nicht an den Erwerber übergeben sondern vielmehr vom Veräußerer unentgeltlich und unverändert weiter genutzt.

Auch im vorliegenden Fall wurde vom Beschwerdeführer die gegenständliche Liegenschaft nach Abschluss der Verkaufsvollmacht im Jahr 2004 weiterhin genutzt, Erlöse wurden erzielt. Auch im Fragebogen zur Betriebsaufgabe wurde diese zeitlich mit 23. April 2006 eingeordnet.

Laut Kaufvertrag vom 14. März 2006 wurde als Übergabezeitpunkt an die Käufer der 15. Mai 2006 festgelegt.

Eine faktische Verfügungsgewalt, eine betriebliche Nutzungsmöglichkeit im Sinne einer eigentümerähnlichen Verfügungsmöglichkeit der Bank als Ermächtigte laut Veräußerungsvollmacht war nicht gegeben. Die Verkaufsvollmacht diente lediglich der Absicherung.

*Es wäre für den Beschwerdeführer auch möglich gewesen, die offenen Forderungen der Bank zu begleichen und somit eine Veräußerung durch diese zu verhindern.*

*Die Erlangung wirtschaftlichen Eigentums ist auch dann möglich, wenn der zivilrechtliche Eigentumserwerb noch nicht erfolgt ist (siehe auch VwGH 26.3.2003, 97/13/0052). Gerade im gegenständlichen Fall ist aber davon im Jahr 2004 noch nicht auszugehen, da weder die Bank, noch ein allfälliger Käufer in die Lage versetzt wurden, die Liegenschaften zu gebrauchen, zu nutzen und von dieser Herrschaftsgewalt auch jeden auszuschließen. Zugegebenermaßen wurde die Verfügungsgewalt des Beschwerdeführers durch die Veräußerungsvollmacht eingeschränkt dahingehend, dass er einen Verkauf der Liegenschaft durch die Bank nur durch eine Begleichung der offenen Verbindlichkeiten verhindern hätte können. Das Gesamtbild der Verhältnisse ergibt jedoch vor allem im Hinblick darauf, dass die Liegenschaften bis ins Jahr 2006 ohne Einschränkungen zur Einkunftszielung des Beschwerdeführers gedient haben, die anfallenden Abgaben von diesem zu begleichen waren und der tatsächliche Kaufvertrag erst im Jahr 2006 abgeschlossen worden ist den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erst im Jahr 2006 (siehe auch VwGH vom 28.11.2007, 2007/14/0021).*

*Ein Veräußerungserlös ist daher auch in diesem Jahr anzusetzen.*

### **Bewertung Veräußerungserlös**

*Den Verkehrswert eines Wirtschaftsgutes bestimmt nach ständiger Judikatur des VwGH (16.3.1989, 88/14/0073) nicht die subjektive Verwertungsabsicht des Käufers, sondern der objektive Preis, der dafür von anderen Käufern zu erzielen ist.*

*Die Einwendungen des Beschwerdeführers dahingehend sind folglich nicht relevant.*

*In ständiger Rechtsprechung des VwGH (25.2.2003, 2000/14/0017; 13.12.1989, 88/13/0056; 5.11.1986, 85/13/0068) ist bei Vereinbarung eines einheitlichen Kaufpreises für Gebäude und Grund und Boden eine Aufteilung auf einerseits Gebäude und andererseits Grund und Boden vorzunehmen. Eine solche Aufteilung hat bei Fehlen von geeigneten Unterlagen auch durch Schätzung zu erfolgen.*

*Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH (24.11.2011, 2009/15/0115, 6.4.1994, 91/13/0211, 4.2.1971, 288/69), dass der bei einer nachfolgenden Veräußerung eines Wirtschaftsgutes erzielte Betrag ein Indiz für einen in dieser Höhe gelegenen Wert dieses Wirtschaftsgutes sein kann.*

*Im gegenständlichen Fall liegt zwischen dem Bewertungszeitpunkt und der nachfolgenden Veräußerung (neuerlicher Verkauf 2007) in etwa ein Jahr.*

*Anhaltspunkte dafür, dass es in diesem Jahr zu einer erheblichen Wertänderung gekommen wäre, liegen nicht vor.*

*Es wird daher davon ausgegangen, dass die gegenständlichen Gebäude zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 2006 einen Wert von jedenfalls 80.000,00 € gehabt haben. Der nochmalige Verlauf im Jahr 2007 zu diesem Preis ist jedenfalls ein wesentlicher Anhaltspunkt für eine Bewertung im Jahr 2006.*

### **Sanierungsgewinn**

§ 36 EStG 1988 idF BGBI Nr. I 161/2005 lautet wie folgt:

„Abs. 1

*Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderlass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.*

Abs. 2

*Aus dem Schulderlass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:*

- 1. Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder durch*
- 2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) oder durch*
- 3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193ff der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199ff der Konkursordnung).*

Abs. 3

*Für die Steuerfestsetzung gilt:*

- 1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.*
  - 2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schulderlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.*
  - 3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne ergibt.“*
- Von § 36 EStG 1988 werden somit nur Schulderlässe im Insolvenzverfahren erfasst, ein solches liegt nicht vor.*

*Da im gegenständlichen Fall kein Schulderlass iSd § 36 Abs. 2 EStG 1988 gegeben war, ist § 36 EStG 1988 nicht anzuwenden.*

### **Antrag gemäß § 206 BAO**

§ 206 BAO lautet wie folgt:

„Abs. 1

*Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen,*

*a*

*soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind*

*b*

*soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird*

*c*

*wenn in einer Mehrheit von gleichgelagerten Fällen der behördliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zur Höhe der festzusetzenden Abgabe steht*

*Abs. 2.*

*Durch die Abstandnahme (Abs. 1) erlischt der Abgabenanspruch (§ 4) nicht. Die Abstandnahme berührt nicht die Befugnis, diesbezügliche persönliche Haftungen gegenüber Haftungspflichtigen geltend zu machen.“*

*Laut Aktenlage sind keine Anhaltspunkte gegeben, dass eine der Voraussetzungen des § 206 Abs. 1 BAO gegeben wäre.“*

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Mit **Schreiben vom 27. Februar 2014** wurde wie folgt durch den Beschwerdeführer geantwortet:

### **Bewertung Veräußerungserlös**

Es werde weiterhin der Standpunkt vertreten, dass der durch Schätzung zu ermittelnde Wert des Betriebsgebäudes mit Null und der gesamte Verkaufspreis von 280.000,00 € für 3.255 m<sup>2</sup> dem Grund und Boden zuzuordnen sei.

1.

Der sich errechnende m<sup>2</sup>-Preis von 86,00 € entspreche dem im Jahr 2006 üblichen und unbestrittenen Grundstückspreis im Zentrum von B..

2.

Die geringe Straßenfront könne nicht als wertmindernd geltend gemacht werden, da sowohl die Möglichkeit bestehe, eine Zufahrt zu errichten, als auch – und das wäre auch Bestandteil der Planung der G. – eine Tiefgarage, die üblicherweise im Mehrfamilienwohnbau errichtet werde. Durch beide Maßnahmen könne das gesamte Grundstück bestmöglich verwertet werden.

3.

Die wechselseitigen Geh- und Fahrtrechte seien aufgehoben und hinfällig.

4.

Ein Abschlag für die Bebauung werde üblicherweise für die entstehenden Abbruchkosten angesetzt. Es könnten jedoch Abbruchkosten umgekehrt nicht dazu führen, dass ein Gebäudewert anzusetzen sei.

5.

Somit sei ein Abschlag nicht angemessen.

6.

Der Vergleich mit dem im Folgejahr abgewickelten Verkauf der Liegenschaft könne nur hinsichtlich des erzielten Gesamtbetrages getroffen werden. Die anlässlich dieses Kaufes getroffene Aufteilung auf Grund und Boden und Gebäude sei nicht durch einen Gutachter, sondern in freier Übereinkunft der beiden Vertragsparteien gewählt worden. Dabei wäre sicherlich die steuerliche Behandlung beim Käufer für die Aufteilung maßgeblich gewesen. Für den Verkäufer sei das Maß der Aufteilung steuerlich nicht relevant. Somit könne daraus nicht auf den Gebäudewert geschlossen werden und es stelle keinen Anhaltspunkt für die Bewertung dar.

7.

Die Liegenschaft sei nach 2006 für gastronomische Zwecke (Diskothek) verwendet worden. Der Betrieb wäre aber nie ertragreich gewesen, eine Zeit lang geschlossen und seit Anfang 2013 stehe das Gebäude endgültig leer und könne nicht mehr ertragreich verwertet werden.

8.

Der Käufer der Liegenschaft hätte durch den Kauf vermeiden können, dass ein Konkurrent auf dem Standort einen Betrieb eröffne. Der andere Käufer hätte erfolglos versucht, einen Diskothekenbetrieb darin zu führen.

9.

Eine gutachterliche Bewertung der Liegenschaft müsse in erster Linie den Ertragswert als Wertbasis heranziehen. Das Gebäude hätte lediglich über einen kurzen Zeitraum (mit Unterbrechung), allerdings nicht ertragreich, genutzt werden können. Nunmehr sei erwiesen, dass ohne umfassende Investitionen eine ertragreiche Nutzung nicht möglich sei. Dies wäre bereits 2006 der Fall gewesen. Damals wäre das Gebäude bereits in einem äußerst schlechten Zustand gewesen. Ein Gutachter müsse zu dem Schluss kommen, dass der Gesamtwert der Liegenschaft dem Grundwert entspreche.

10.

Eine sinnvolle Nutzungsmöglichkeit könne nur noch erreicht werden, wenn das Gebäude zur Gänze abgerissen und ein Neues errichtet werde, oder derart umfangreiche Umbauten erfolgen würden, dass die Kosten dafür jenen eines Neubaus entsprechen würden.

Beide Varianten würden bedingen, dass der Gebäudewert gleich Null sei.

11.

Die im Betrieb befindlichen Fahrnisse seien ebenso im Kaufvertrag OEG und F. GmbH steuerlich günstig für den Erwerber angesetzt worden. Diese hätten, da das Gebäude keinen Wert habe, als Teil des Gebäudes keinen Wert. Ein isolierter Verkauf der Fahrnisse sei zum Teil gar nicht möglich und werde ohnehin keinen Ertrag bringen, weshalb auch dieser Wert mit Null anzusetzen sei.

12.

Aus diesen Gründen werde nochmals beantragt, den Gebäudewert mit Null festzusetzen.

### **Sanierungsgewinn**

Bezüglich Sanierungsgewinns werde auf Rz 7272 EStR verwiesen.

*„Die Abgabenbehörden sind gemäß § 206 BAO befugt, bei Schuldnachlässen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen...“*

Da die dazu erforderlichen Voraussetzungen der Rz 7254ff vorliegen würden, werde nochmals ersucht, von der Festsetzung der Steuer auf den Sanierungsgewinn – wie beantragt – Abstand zu nehmen.

Dies möglicherweise auch aus dem Grund, dass der Beschwerdeführer im Vorjahr durch das Hochwasser schwer geschädigt wurde und daher eine hohe steuerliche Belastung aus der vollen Besteuerung des Sanierungsgewinns eine erhebliche Härte darstellen würde.

Dieses Schreiben wurde dem Finanzamt im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.

Mit **Schreiben vom 21. März 2014** wurde durch das Finanzamt mitgeteilt, dass man bei der Auffassung bleibe, dass der Gebäudewert keinesfalls mit Null anzusetzen sei und ein begünstigter Sanierungsgewinn nicht vorliege.

Im Zuge einer **Besprechung am 24. September 2014** wurde von beiden Parteien **niederschriftlich außer Streit gestellt**, dass der Wert des gegenständlichen Gebäudes zum Verkaufszeitpunkt 14. März 2006 **55.000,00 €** betragen hat und im vorliegenden Schuld nachlass private Verbindlichkeiten in Höhe von **41.000,00 €** enthalten sind und dieser im Hinblick auf diesen Betrag als nicht steuerbare Vermögensvermehrung zu werten ist.

### **Dem Erkenntnis zu Grunde gelegter Sachverhalt**

Die gegenständlichen Liegenschaften EZ 27 und EZ 429 je Grundbuch B. wurden **bis ins Jahr 2006** zur Erzielung von Einkünften in Form eines Gastronomiebetriebes durch den Beschwerdeführer und C. – beide als Eigentümer - genutzt.

Am **24. August 2004** wurde zugunsten der Bank eine Veräußerungsvollmacht durch die Eigentümer gewährt. Diese **Veräußerungsvollmacht** zur Abdeckung fälliger Verbindlichkeiten wurde als unwiderruflich vereinbart, solange auf den Liegenschaften Pfandrechte der Bank haften. Vereinbart wurde weiters, die Liegenschaften bestmöglich mit einem Mindestpreis von 280.000,00 € zu veräußern. Der Beschwerdeführer und C. verpflichteten sich zudem, bis zum Zeitpunkt der Übergabe der Liegenschaften sämtliche öffentlichen Abgaben zu tragen.

Die Unterzeichnung dieser Verkaufsvollmacht so wie die Überweisung von 54.805,90 € (der Betrag wurde laut vorliegenden Bestätigungen entrichtet) war laut Schreiben des Rechtsvertreters der Bank vom 26. Juli 2004 Voraussetzung für eine außergerichtliche Einigung und eine volle persönliche Entschuldung der Eigentümer der Liegenschaften. In den Verbindlichkeiten des Beschwerdeführers, die vom Schuld nachlass umfasst waren, waren **private Verbindlichkeiten** in Höhe von 41.000,00 € enthalten.

Der Gastronomiebetrieb wurde am 23. April 2006 (siehe Fragebogen zur Betriebsaufgabe) aufgegeben.

Mit **Kaufvertrag vom 14. März 2006** wurden die angeführten Liegenschaften von Bf. und C. an die OEG zu einem Kaufpreis von 280.000,00 € zur Abdeckung von Bankverbindlichkeiten verkauft. Davon entfallen 216.000,00 € auf EZ 27 und 64.000,00 € auf EZ 429. Als Übergabestichtag wurde der 15. Mai 2006 vereinbart.

Mit **Kaufvertrag vom 10. Mai 2007** wurden von der OEG die Liegenschaften wiederum an die F. GmbH verkauft. Der Kaufpreis von 210.000,00 € wurde mit 70.000,00 € auf Grund und Boden, 80.000,00 € auf Baulichkeiten und 60.000,00 € auf Fahrnisse aufgeteilt.

In einem **Bewertungsgutachten** eines Sachverständigen wurde der Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaften zum **1. August 2000** mit 2.900.000,00 S, davon

entfallend auf die baulichen Anlagen 2.000.000,00 S, festgestellt. Dies sowohl im Ertragswert-, als auch im Sachwertverfahren.

Im gegenständlichen **Einkommensteuerbescheid** wurde ein anteiliger Veräußerungserlös Gebäude in Höhe von 21.700,00 € (29.000,00 € abzüglich 7.300,00 € Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet.

Zudem wurde ein anteiliger Veräußerungserlös Gebäude in Höhe von 116.000,00 € den Einkünften aus Gewerbebetrieb der A. OEG in einem **Feststellungsbescheid** gemäß **§ 188 BAO** zugerechnet.

Strittig ist der Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb, die einerseits auf dem angeführten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO basieren, andererseits als anteiliger Verkaufserlös der gegenständlichen Liegenschaften im Einkommensteuerbescheid 2006 festgesetzt wurden. Von der Amtspartei wurde der Verkaufszeitpunkt im Jahr 2006 angenommen, der Beschwerdeführer geht vom Jahr 2004 aus.

Zudem wurde vom Beschwerdeführer beantragt, einen Sanierungsgewinn iSd § 36 EStG 1988 anzusetzen und von einer Festsetzung der Abgabe iSd § 206 BAO Abstand zu nehmen, sowie den Teil des Schuldnachlasses, der auf private Verbindlichkeiten entfällt, als nicht steuerbare Vermögensvermehrung einzustufen.

## **Rechtliche Würdigung**

### **Antrag auf mündliche Verhandlung**

Nach **§ 274 Abs. 1 BAO** hat über eine Beschwerde eine mündliche Verhandlung statt zu finden, wenn es in der Beschwerde (§ 245 BAO), im Vorlageantrag (§ 264) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird oder es der Berichterstatter für erforderlich hält.

Da der Antrag auf mündliche Verhandlung in einem die Beschwerde (vom 23. November 2010) ergänzenden Schriftsatz vom 21. Dezember 2010 gestellt worden ist und somit die Voraussetzungen nach der oben zitierten Bestimmung nicht erfüllt sind, wurde keine mündliche Verhandlung vorgenommen.

### **Einkommensteuerbescheid 2006**

#### **Einkünfte Feststellungsbescheid A. OEG**

Gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Bundesabgabenordnung enthält ein System der Stufenordnung von Bescheiden. In § 295 BAO werden Vorschriften über das Verhältnis von Grundlagenbescheiden und davon abgeleiteten Bescheiden getroffen. Die Bindungswirkung für abgeleitete Bescheide

(wie den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid) wird in § 192 BAO geregelt.

§ 252 enthält Anordnungen zum Beschwerdeverfahren:

Wenn sich - wie im gegenständlichen Fall - der Beschwerdeführer darauf beruft, dass keine oder Einkünfte in anderer Höhe aus einer Gesellschaft, an deren Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, angefallen seien, so kann er diese Einwendungen entsprechend der zitierten Bestimmung nicht im Einkommensteuerverfahren vorbringen, sondern muss dies im Feststellungsverfahren machen.

Der Einkommensteuerbescheid kann erst - wiederum nach § 295 Abs. 1 BAO - abgeändert werden, wenn diese Einwendungen im Feststellungsverfahren zum Erfolg geführt haben.

Der Sinn dieser Bestimmungen liegt - wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 28.2.1995, 95/14/0021, ausgeführt hat - darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet (Stoll, BAO-Kommentar, 1980). Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer von den örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in einem einheitlichen Sonderverfahren zusammengezogen. Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen.

Dem Beschwerdeantrag, die laut Feststellungsbescheid 2006 der A. OEG vom 22. Juli 2010 festgesetzten Einkünfte nicht anzusetzen, war daher nicht zu folgen.

## **Einkünfte Veräußerungserlös Liegenschaft**

### **Zeitpunkt der Veräußerung**

Im Erkenntnis des VwGH vom 17.11.2004, 2000/14/0142, wird Folgendes angeführt:  
*„Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.3.2003, 97/13/0052, ausgeführt hat, kommt es bei der Frage, in welchem Wirtschaftsjahr der Veräußerungserlös aus einem Grundstücksgeschäft zu erfassen ist, nicht darauf an, wann die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums erfolgt ist. Maßgebend ist, in welchem Wirtschaftsjahr das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft übertragen wurde (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 30.5.2001, 99/13/0025). Wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft - wenn der Käufer bereits in der Lage ist, das Grundstück zu gebrauchen und zu nutzen und von dieser Herrschaftsgewalt jeden auszuschließen - ist auch möglich, wenn der zivilrechtliche Eigentumserwerb noch nicht erfolgt ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 292). Bei Veräußerungsgeschäften fällt der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht durch den Veräußerer und damit der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums des Erwerbers regelmäßig mit dem Zeitpunkt der Erfüllung des schuldrechtlichen Titelgeschäftes, etwa des Kaufvertrages, zusammen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S.*

290). Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung wird angenommen, wenn der Abnehmer die betriebliche Nutzungsmöglichkeit erlangt.“

In dem diesem Erkenntnis des VwGH zugrundeliegenden Fall wurde die Liegenschaft im fraglichen Jahr noch nicht an den Erwerber übergeben sondern vielmehr vom Veräußerer unentgeltlich und unverändert weiter genutzt.

Auch im vorliegenden Fall wurde vom Beschwerdeführer die gegenständliche Liegenschaft nach Abschluss der Verkaufsvollmacht im Jahr 2004 weiterhin genutzt, Erlöse wurden erzielt. Auch im Fragebogen zur Betriebsaufgabe wurde diese zeitlich mit 23. April 2006 eingeordnet.

Laut Kaufvertrag vom 14. März 2006 wurde als Übergabezeitpunkt an die Käufer der 15. Mai 2006 festgelegt.

Eine faktische Verfügungsgewalt, eine betriebliche Nutzungsmöglichkeit im Sinne einer eigentümerähnlichen Verfügungsmöglichkeit der Bank als Ermächtigte laut Veräußerungsvollmacht war nicht gegeben. Die Verkaufsvollmacht diente lediglich der Absicherung.

Es wäre für den Beschwerdeführer auch möglich gewesen, die offenen Forderungen der Bank zu begleichen und somit eine Veräußerung durch diese zu verhindern.

Die Erlangung wirtschaftlichen Eigentums ist auch dann möglich, wenn der zivilrechtliche Eigentumserwerb noch nicht erfolgt ist (siehe auch VwGH 26.3.2003, 97/13/0052). Gerade im gegenständlichen Fall ist aber davon im Jahr 2004 noch nicht auszugehen, da weder die Bank, noch ein allfälliger Käufer in die Lage versetzt wurden, die Liegenschaften zu gebrauchen, zu nutzen und von dieser Herrschaftsgewalt auch jeden auszuschließen. Zugegebenermaßen wurde die Verfügungsgewalt des Beschwerdeführers durch die Veräußerungsvollmacht eingeschränkt dahingehend, dass er einen Verkauf der Liegenschaft durch die Bank nur durch eine Begleichung der offenen Verbindlichkeiten verhindern hätte können. Das Gesamtbild der Verhältnisse ergibt jedoch vor allem im Hinblick darauf, dass die Liegenschaften bis ins Jahr 2006 ohne Einschränkungen zur Einkunftszielung des Beschwerdeführers gedient haben, die anfallenden Abgaben von diesem zu begleichen waren, als Übergabestichtag der 15. Mai 2006 vereinbart worden und der tatsächliche Kaufvertrag erst im Jahr 2006 abgeschlossen worden ist den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erst im Jahr 2006 (siehe auch VwGH vom 28.11.2007, 2007/14/0021).

Ein Veräußerungserlös war daher auch in diesem Jahr anzusetzen.

### **Bewertung Veräußerungserlös**

Unstrittig war der Wert des gegenständlichen Gebäudes zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 2006 mit 55.000,00 € anzusetzen.

### **SanierungsgeWINN**

§ 36 EStG 1988 idF BGBI Nr. I 161/2005 lautet wie folgt:

„Abs. 1

*Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderlass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.*

**Abs. 2**

*Aus dem Schulderlass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:*

- 1. Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder durch*
- 2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) oder durch*
- 3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193ff der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199ff der Konkursordnung).*

**Abs. 3**

*Für die Steuerfestsetzung gilt:*

- 1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.*
- 2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schulderlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.*
- 3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne ergibt.“*

Von § 36 EStG 1988 werden somit nur Schulderlässe im Insolvenzverfahren erfasst, ein solches liegt nicht vor.

Da im gegenständlichen Fall kein Schulderlass iSd § 36 Abs. 2 EStG 1988 gegeben war, war § 36 EStG 1988 nicht anzuwenden und der Beschwerde in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

### **Antrag gemäß § 206 BAO**

§ 206 BAO lautet wie folgt:

*„Abs. 1*

*Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen,*

*a*

*soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind*

*b*

*soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird*

*c*

*wenn in einer Mehrheit von gleichgelagerten Fällen der behördliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zur Höhe der festzusetzenden Abgabe steht.*

**Abs. 2**

*Durch die Abstandnahme (Abs. 1) erlischt der Abgabenanspruch (§ 4) nicht. Die Abstandnahme berührt nicht die Befugnis, diesbezügliche persönliche Haftungen gegenüber Haftungspflichtigen geltend zu machen.“*

Da laut Aktenlage keine Anhaltspunkte gegeben sind, dass eine der Voraussetzungen des § 206 Abs. 1 BAO gegeben wäre und das Vorliegen einer solchen auch nicht behauptet worden ist, war auch in diesem Punkt der Beschwerde nicht Folge zu geben.

### **Schuldnachlass betreffend privater Verbindlichkeiten**

Der Nachlass privater Verbindlichkeiten stellt eine nicht steuerbare Vermögensvermehrung dar, weshalb diese in Höhe von 41.000,00 € von den Einkünften ausgeschieden wurden (siehe auch Jakom<sup>7</sup>, EStG 1988, § 36 Rz 11).

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Durch die Rechtsprechung des VwGH (28.2.1995, 95/14/0021) ist erklärt, dass Einwendungen in Bezug auf ein Feststellungsverfahren iSd § 188 BAO in diesem selbst vorgebracht werden müssen und diese im Einkommensteuerverfahren nicht relevant sind.

Zudem ist die Rechtsprechung des VwGH (17.11.2004, 2000/14/0142) eindeutig dahingehend, dass bei Veräußerung eines Grundstückes als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung derjenige anzunehmen ist, zu dem der Abnehmer die betriebliche Nutzungsmöglichkeit erlangt.

Die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Anerkennung eines begünstigten Sanierungsgewinnes bzw. der Voraussetzungen des § 206 BAO stellt eine Frage der Beweiswürdigung dar.

Die Beweiswürdigung hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen. Es lag sohin nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

