



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. J.W., vom 13. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 12. September 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Einkommen für 2003	9.157,42 €
Einkommensteuer für 2003	108,84 €

Die Berechnung der Einkommensteuer ist dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betrieb in K in Form eines einheitlichen Gewerbebetriebes zwei Appartementhäuser und zwar das in den Jahren 1969-1971 errichtete Appartementhaus „A“ am S, mit 25 Appartements (89 Betten) und das Landhaus „B“ am D, mit 5 Appartements (28 Betten). Den Gewinn aus dem Gewerbebetrieb ermittelte sie nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Mit Ende März 2003 stellte die damals 68-jährige Berufungswerberin die gewerbliche Tätigkeit ein. Bereits mit Kaufvertrag vom 11. November 2002 verkaufte sie die Liegenschaft um einen

Gesamtkaufpreis von 1.308.111 € je zur Hälfte an die Wohnbau X GmbH mit Sitz in V und an die Wohnbau-Y GmbH mit Sitz in W. Nach Pkt. 7. des Kaufvertrages verpflichtete sie sich vor dem Übergabetermin das auf der Liegenschaft errichtete Bauwerk auf ihre Kosten abzubrechen und zu entfernen, sodass die Liegenschaft vollständig geräumt von diesem Bauwerk samt Fundamentierung und gelagerten Material, zu übergeben war. Nach Einstellung der gewerblichen Tätigkeit im Frühjahr 2003 ließ sie das Appartementhaus „A“ zur Gänze abbrechen und übergab die vom Bauwerk geräumte Liegenschaft am 31. Juli 2003 an die Käuferinnen. Das Landhaus „B“, das der Berufungswerberin auch als Hauptwohnsitz dient, wurde von ihr ins Privatvermögen überführt.

In der am 2. Juni 2005 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2003 erklärte die Berufungswerberin zum 31. März 2003 vor Abzug des beantragten Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 einen Aufgabegewinn von 6.259 €, der aus der Aufdeckung von stillen Reserven der Betriebs- und Geschäftsausstattung herrührte. Für die im Gebäudewert des Landhauses „B“ enthaltenen stillen Reserven machte sie die Steuerbefreiung nach § 24 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 geltend. Der Gebäudewert des abgebrochenen Appartementhauses „A“ blieb außer Ansatz. Die Abbruchkosten von 27.000 € netto wurden als außerordentlicher Aufwand im Rahmen der laufenden Geschäftstätigkeit geltend gemacht.

Im Zuge der daraufhin für die Jahre 2001-2003 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung ermittelte der Prüfer für das abgebrochene Appartementhaus „A“ einen gemeinen Wert in Höhe von 420.000 €. Da die Herstellungskosten des Gebäudes zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bereits zur Gänze abgeschrieben waren und daher das Gebäude nur mehr einen Buchwert in Höhe des „Erinnerungsschillings“ aufwies, wurde der gesamte im Schätzungsweg ermittelte Gebäudewert vom Prüfer als Aufgabegewinn angesetzt. Zu den Abbruchkosten des Gebäudes führte der Prüfer unter Tz. 2 des Bp-Berichtes aus, die als laufende Betriebsausgaben gebuchten Abbruchkosten seien nicht in Zusammenhang mit dem laufenden Geschäftsbetrieb der Appartementvermietung zu sehen. Es handle sich um einmalige private Ausgaben für den damit in Zusammenhang stehenden Grundstücksverkauf. Der Prüfer erkannte daher die Abbruchkosten von 27.000 € netto nicht als Betriebsausgaben an.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ am 12. September 2005 für das Streitjahr 2003 einen den Feststellungen des Prüfers entsprechenden Einkommensteuerbescheid.

In der mit Schreiben vom 13. Oktober 2005 fristgerecht eingebrachten Berufung beantragte die Berufungswerberin den Gebäudewert für das Appartementhaus „A“ mit 0.- € anzusetzen und wendete durch ihren steuerlichen Vertreter ein, grundsätzlich sei sie der Meinung, dass

im konkreten Fall eine Teil-Betriebsveräußerung im Ganzen vorliege, wenn auch kein lebender Betrieb übergeben worden sei, da dieser auf Grund der Beschaffenheit des Gebäudes nicht mehr überlebensfähig gewesen sei. Diverse Angebote auf Kauf des Betriebes hätten alle als Bedingung gehabt, dass das Gebäude vor Übergabe abgerissen werde, oder es ansonsten zu einer Kaufpreisminderung komme, da der Betrieb in der bestehenden Form heute und in Zukunft nicht mehr wirtschaftlich zu führen sei, sodass sämtliche Kaufinteressenten, auch wenn sie einen Beherbergungsbetrieb weiterführen wollten, davon ausgingen, das Gebäude abzureißen und den künftigen Erfordernissen entsprechend neu aufzubauen und einzurichten, sodass auch der nackte Grund, wenn günstig gelegen, wesentliche Betriebsgrundlage sein könne. Eine Überführung des Gebäudes in das Privatvermögen habe nach ihrer Ansicht zu keinem Zeitpunkt stattgefunden, da der Abbruch des Gebäudes aus rein wirtschaftlichen Gründen im betrieblichen Interesse erfolgt sei. Auch wenn ein Betrieb einen wertvollen Teil und einen das gesamte Wirtschaftsgut belastenden Teil habe, so müsse es dem Unternehmer möglich sein, den belastenden Teil zu entsorgen, ohne dass dadurch vom Finanzamt eine Privatentnahme unterstellt werde, wenn der restliche Teil dadurch einen höheren Wert bekomme. Dass dieser Teil ex lege steuerfrei bleibe, sei vom Gesetzgeber gewollt und es könne weder eine Umgehungshandlung noch ein Missbrauch unterstellt werden. Liege aber eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor (die Liegenschaft und einzelne Einrichtungsgegenstände von geringstem Wert seien innerhalb drei Monaten verkauft und das restliche Inventar entsorgt worden) könne dem Gebäude kein Wert unterstellt werden, da es abgerissen und nur der nackte Grund und Boden übergeben worden sei.

Gehe man auf die Ansicht des Finanzamtes ein, nach der es zum Zeitpunkt des Abrisses des Gebäudes „A“ zu einer Betriebsaufgabe samt Übernahme sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebes in das Privatvermögen gekommen sei, so bleibe die Frage der Bewertung des gemeinen Wertes. Mit keinem Wort werde erwähnt, warum der Betriebsprüfer den Wert des Gebäudes zum Zeitpunkt des Abrisses mit 420.000 € geschätzt habe. Seit 1998 habe sie versucht, die „Appartementvermietung A“ zu verkaufen und habe innerhalb dieser fünf Jahre zahlreiche Verkaufsgespräche geführt. In all den Verhandlungen, in denen das Appartementhaus als solches verkauft werden sollte, sei nicht annähernd ein Verkaufspreis zu erreichen gewesen, der im Jahr 2002 durch den Verkauf an die Wohnbau X GmbH und an die Wohnbau-Y GmbH, unter der Bedingung, dass das Gebäude vor der Übergabe abgerissen werde, erzielt worden sei. Da das Finanzamt unterstelle, das Gebäude würde die wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, hätte der Betrieb (= Gebäude) in der bestehenden Form sogar einen negativen Wert gehabt. Im Kaufvertrag (Pkt. 3 und 7) vom 11. November 2002 sei eine Kaufpreisminderung bis zum Depot vom 60.000 € vorgesehen, wenn das Gebäude nicht von ihr abgebrochen worden wäre. Dem menschlichen Hausverstande nach, könne dem Gebäude

kein positiver Wert unterstellt werden. Auch aus einem Vergleich des nackten Grundstückspreises aus diesem Verkauf mit anderen Verkäufen vergleichbarer Grundstücke könnte kein fiktiver Gebäudewert abgeleitet werden. Wenn das Finanzamt in ihrem Falle im Verhältnis zu Vergleichsgrundstücken einen überhöhten Grundstückspreis annehme, müsste ja der Gebäudewert diesem(überhöhten) Grundwert noch hinzugerechnet werden, da nachweislich nur das unbebaute Grundstück verkauft worden sei und diesen (zugegeben hohen) Preis erzielt habe. Das wäre aber ein utopischer Preis, wie fünf Jahre Verhandlungen beweisen würden. Dass sie als tüchtige Geschäftsfrau und gute Verhandlerin einen solchen Preis für den nackten Grund erzielt habe, dürfe ihr nicht zum Nachteil ausgelegt werden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 31. Oktober 2005 führte das Finanzamt zur Begründung im Wesentlichen aus, im gegenständlichen Fall liege die Aufgabe des ganzen Betriebes nach Ablauf der Wintersaison 2002/2003 vor. Der einheitliche Organismus des Betriebes „Appartementhaus A“ habe zu bestehen aufgehört und sei in das Privatvermögen der Berufungswerberin überführt worden. Für die Annahme der Betriebsaufgabe sei wie bei der Betriebsveräußerung unmaßgeblich, was mit den Wirtschaftsgütern des beendeten Betriebes weiter geschehe (Rz 5629 EStR). Die Betriebsaufgabe beginne mit dem Setzen objektiv erkennbarer, unmittelbar der Betriebsaufgabe dienenden Handlungen, wie der Einstellung der werbenden Tätigkeit und der Veräußerung von Anlagegütern. Von einer Teilbetriebsveräußerung könne man keinesfalls sprechen, weil kein lebender Betrieb veräußert worden sei. Ein Nachweis, dass der Betrieb auf Grund der Beschaffenheit des Gebäudes nicht mehr überlebensfähig gewesen sei, sei weder erbracht noch glaubhaft gemacht worden. Das Appartementhaus „A“ sei bis zur Betriebsaufgabe ständig vermietet worden. Reparaturen und kleinere Instandhaltungsarbeiten seien laufend durchgeführt worden, sodass keinesfalls von einem Abbruchgebäude die Rede sein könne. Das Alter des Gebäudes (Baujahr 1971) und der gute Bauzustand, hätten bei durchgreifenden Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten noch eine lange Nutzungsdauer zugelassen. Dass alle Kaufangebote den Abriss des Gebäudes zur Bedingung gehabt hätten, sei unglaublich und widerspreche der Lebenserfahrung. Glaubwürdiger sei vielmehr, dass die Berufungswerberin bei den Verkaufsverhandlungen ursprünglich selbst von einem zu hohen Gebäudewert ausgegangen sei und naturgemäß der Käuferkreis für den Kauf eines Appartementhauses mit 26 Wohnungen sehr eingeschränkt sei. Das Appartementhaus sei noch in der ganzen Wintersaison 2002/2003 genutzt und in dieser Zeit Einnahmen von rd. 70.000 € erzielt worden. Die Tatsache, dass die Käuferinnen (private Wohnbaugesellschaften) am bestehenden Gebäude kein Interesse gehabt hätten, habe für die steuerliche Beurteilung des Aufgabevorganges keine Bedeutung. Zu bewerten seien die tatsächlichen Wertverhältnisse zum Stichtag der Aufgabe des Betriebes, wobei der gemeine Wert (Verkehrswert) anzusetzen sei. Für diesen Wert des Gebäudes, der nach objektiven

Maßstäben zu ermitteln sei, könne es keinen Unterschied im Wertansatz geben, ob der Käufer hauptsächlich nur am Grundstück, oder aber auch am Gebäude interessiert sei und was danach mit dem Gebäude passiere. Unbestritten sei, dass kein Abbruchgebäude vorgelegen habe. Der erzielte Kaufpreis von 1.308.111 €, das seien 848 €/m², spreche gegen die Ansicht, dass tatsächlich nur der Grund allein verkauft worden sei. Die Käuferinnen hätten in Wirklichkeit den Preis bezahlt, der von der Berufungswerberin verlangt worden sei und auch am Markt für den Betrieb des Appartementhauses zu erzielen gewesen wäre. Das ergebe sich auch aus der beiliegenden Berechnung des Verkehrswertes, der sich aus dem Sach- und Ertragswert des Gebäudes ableite. Da die Käuferinnen das Grundstück unbedingt haben wollten und ihre Kalkulationsrechnung auch bei diesem Preis noch ein positives Ergebnis ergeben habe, hätten sie sich zu diesem Kauf entschlossen und damit indirekt auch den Gebäudewert mitbezahlt. Das ergebe sich auch dadurch, dass Vergleichsgrundstücke um nicht mehr als um durchschnittlich 300 € verkauft worden seien. Das besondere subjektive Interesse der Käuferinnen am Grundstück, dürfe keinen Einfluss auf den Verkehrswert des Gebäudes und damit auf die Höhe der stillen Reserven haben.

Vom Prüfer wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens nach verschiedenen Berechnungsmethoden versucht den Verkehrswert des strittigen Gebäudes zu ermitteln. Diese Berechnungen sowie eine Auflistung der Vergleichsliegenschaften wurden der Berufungswerberin als Beilage zur Berufungsvorentscheidung zur Kenntnis gebracht. Danach ermittelte der Prüfer nach der Differenzmethode, bei der der Gebäudewert als Differenzbetrag zwischen Kaufpreis und Grundwert angesehen wird, bei einem angenommen Bodenwert von 465.300 € (1551 m² x 300 €/m²) einen Gebäudewert von 842.811 €. Nach der Verhältniswertmethode, bei der der Wert von Grund und Boden sowie Gebäude gesondert ermittelt und in diesem Wertverhältnis der Kaufpreis auf Grund und Boden sowie Gebäude aufgeteilt wurde, kam er zu einem Gebäudewert von 706.380 € (54% des Kaufpreises) und bei einer Ableitung des Verkehrswertes aus Sach- und Ertragswert errechnete er einen Gebäudewert von 800.000 €.

Zu dem vom Prüfer tatsächlich angesetzten Gebäudewert von 420.000 € wurde in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, bei der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung sei der Gebäudewert nach den vorgebrachten Argumenten der Berufungswerberin bezüglich der noch ausstehenden und aufgeschobenen Sanierungsmaßnahmen im Sanitär-, Dach- und Fensterbereich, schlussendlich nur mit 420.000 € angenommen worden.

Mit Eingabe vom 6. Dezember 2005 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, das Finanzamt glaube, sie habe dem Gebäude jedenfalls einen Wert

unterstellt und habe diesen Wert dem Wert von Grund und Boden hinzugerechnet und sei somit zum Verkaufspreis gekommen. Andererseits sei den Käuferinnen das nackte Grundstück so viel wert gewesen, dass sie auch das Gebäude mitbezahlt hätten. Es werde angenommen, es würden ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen und knapp vor der Veräußerung des Grundstückes sei das Gebäude ins Privatvermögen entnommen worden. Gehe man von einer Betriebaufgabe zum Zeitpunkt des Abrisses des Gebäudes aus, so sei gemäß § 24 Abs. 3 EStG der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Gemäß § 10 Abs. 2 BewG werde der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Persönliche Verhältnisse iSd § 10 BewG würden hier nicht vorliegen, da der Verkauf unter völlig fremden Unternehmern erfolgt sei. Die Käuferinnen seien beim Kauf unter keinerlei Druck gestanden und hätten in K auch andere Grundstücke in ähnlich guter Lage erwerben können, höchstwahrscheinlich aber auch nur zu einem ähnlichen Preis. Gerade Wohnbaufirmen müssten für die Kalkulation der späteren Verkaufspreise der Wohnungen dem Preis des Grundstückes besonderes Augenmerk schenken. Es sei unglaublich und widerspreche der Lebenserfahrung, dass jemand in der Lage sei, den Geschäftsführern zweier Wohnbaugesellschaften, zu denen keinerlei Naheverhältnis bestehe und die auf maximale Gewinnerzielung ausgerichtet seien, einen um ca. 180% über den Verkaufswert liegenden Grundpreis abzuverhandeln. Der Verkauf dieser Liegenschaft habe daher weder unter ungewöhnlichen noch unter persönlichen Umständen stattgefunden und der gesamte Kaufpreis sei von ihr unbestritten für den Verkauf des nackten Grund und Bodens erzielt worden. Es sei sogar Vertragsbedingung gewesen, das Gebäude auf ihre Kosten abzureißen, ansonsten wäre ein niedrigerer Kaufpreis bezahlt worden. Der gemeine Wert des Gebäudes lasse sich daher logisch nur mit 0 € feststellen. Dass alle Kaufangebote den Abriss des Gebäudes zur Bedingung gehabt hätten, sei von ihr nie behauptet worden, sondern nur, dass alle Kaufangebote mit bestehendem Gebäude weit unter dem jetzt erzielten Preis ohne Gebäude gelegen seien. Dies könne zum Teil bewiesen werden oder durch Benennung von Kaufinteressenten glaubhaft gemacht werden. Es sei also der Käuferkreis nicht sehr eingeschränkt gewesen, nur wäre kein Käufer bereit gewesen für den maroden, bestehenden Betrieb (= Gebäude) mehr zu bezahlen. Wie die Betriebsprüfung in der Berufungsvorentscheidung behauptet, hätte das Gebäude bei durchgreifenden Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten noch eine lange Nutzungsdauer zugelassen. Wirtschaftlich gesehen, hätten solche Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten (Umbau) zumindest 50% einer Neuherstellung gekostet. Unbauarbeiten seien bekanntlich teurer als ein Neubau. Ausgehend von der Bewertung des Prüfers (Neuherstellungswert: 1.237.494 € netto), hätte dieser Umbau ca. 620.000 € gekostet. Dazu komme, dass die viele Jahre alte

Einrichtung komplett ersetzt werden hätte müssen. Sie sei als tüchtige Geschäftsfrau in ihrer Gegend bekannt, trotzdem stellten sich die tatsächlich erzielten Gewinne der letzten drei Jahre wie folgt dar: 2000: 31.399 €, 2001: 46.971 € und 2002: 60.194 €. Ziehe man davon den Gewinnanteil von 23,5% für das Landhaus „B“ ab und berücksichtige man einen Unternehmerlohn und die Kapitalverzinsung des Bodenwertes, so sei der Ertragswertanteil des Gebäudeteiles jedenfalls negativ. Der negative Ertragswert sei wohl auch dadurch bewiesen, dass die angebotenen Kaufpreise mit bestehendem Gebäude niedriger waren als für den nackten Grund und Boden. Sie habe daher aus rein wirtschaftlichen und betrieblichen Gründen das wertmindernde Gebäude vor dem Verkauf der Liegenschaft abgerissen. Nach ihrer Auffassung habe sie damit auch zu keinem Zeitpunkt das Gebäude in das Privatvermögen überführt und deshalb habe sie auch die Abbruch- und Entsorgungskosten als letzten Akt der betrieblichen Tätigkeit betrachtet und nicht als private Ausgabe wie vom Prüfer angenommen. Es sei damit eindeutig erwiesen, dass das Gebäude zwar möglicherweise noch einen Substanzwert für irgendwelche Zwecke gehabt haben könnte, jedoch wirtschaftlich, finanziell und ertragswertmäßig sei es im damaligen Zustand nur eine Belastung gewesen und habe – egal ob gemeiner Wert oder Teilwert – keinen positiven Wert gehabt. Es werde daher nochmals beantragt, den gemeinen Wert des Gebäudes mit 0 € festzustellen.

Mit Eingabe vom 18. Jänner 2006 beantragte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Aufgabegewinn:

Gemäß § 24 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen (§ 24 Abs. 3 erster und zweiter Satz EStG).

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes ergibt sich nicht erst aus § 24 EStG 1988, sondern bereits aus den Grundsätzen der betrieblichen Gewinnermittlung. Es handelt es sich dabei um eine Art „Finalbesteuerung“; mit der Besteuerung des Veräußerungsgewinnes werden alle bisher unversteuert gebliebenen Vermögensvermehrungen erfasst (VwGH 14.4.1993, 91/13/0239).

Eine Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerung liegt vor, wenn ein in sich organisch geschlossener Komplex von Wirtschaftsgütern übereignet wird, der die wesentliche Grundlage eines Betriebes bildet, wenn also ein lebender Betrieb veräußert wird, sodass der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen (VwGH 23.4.1998, 96/15/0211).

Die Aufgabe eines Betriebes liegt nach herrschender Auffassung dann vor, wenn der bisherige Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges sich in einem Zug mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt, wobei die Besteuerung des Aufgabegewinnes zeitpunktbezogen in dem Jahr zu erfolgen hat, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen bereits soweit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215; 19.9.1995, 91/14/0222,). Mit der Betriebsaufgabe muss der Betrieb als solcher zu bestehen aufgehört haben (VwGH 15.4.1970, 1526/68).

Für eine Teilbetriebsveräußerung, die der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin in der Veräußerung des Grundstückes zu sehen glaubt (Berufungsschrift, erster Absatz), liegen im gegenständlichen Fall nicht die geringsten Anhaltspunkte vor. Weder wurde ein lebender (Teil)Betrieb veräußert, noch wurden die Erwerberinnen in die Lage versetzt, mit den übernommenen Wirtschaftsgütern den Betrieb fortzuführen, denn mit den von den Käuferinnen übernommenen vom Bauwerk geräumten Grundstück, konnten sie wohl schwerlich eine gewerbliche Appartementvermietung betreiben.

Im vorliegenden Fall liegt zweifelsfrei eine Betriebsaufgabe vor, von der letztlich auch die Berufungswerberin in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2003 ausgegangen ist und die auch der Prüfer seinen Feststellungen zu Grund gelegt hat.

Nachdem mit Ende der Wintersaison am 21. März 2003 die letzten Gäste das Appartementhaus verlassen hatten, hat die Berufungswerberin die Appartementvermietung und damit die gewöhnliche Geschäftstätigkeit eingestellt und begann mit der Räumung des Gebäudes. Die Betriebsausstattung und die Einrichtungsgegenstände wurden zum Teil an Ort und Stelle verkauft, zum Teil an karitative Vereine verschenkt und der Rest entsorgt. Das geräumte Appartementhaus wurde in der Folge abgetragen und am 31. Juli 2003 das vom Bauwerk geräumte Grundstück an die Käuferinnen übergeben. Die Betriebsaufgabe wurde somit in der verhältnismäßig kurzen Zeit von drei Monaten abgeschlossen. Die Berufungswerberin hat sich somit im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zug mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begeben oder sie ins Privatvermögen überführt.

Der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt gehen davon aus, dass die Berufungswerberin das Appartementhaus zu dem vom steuerlichen Vertreter angesetzten Aufgabestichtag, am 31. März 2003, in ihr Privatvermögen überführt hat und daher zu diesem Zeitpunkt der Entnahmewert des Gebäudes zu ermitteln sei.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergeben sich aber keine Anhaltspunkte, die darauf schließen lassen, dass es im Rahmen der Betriebsaufgabe zu einer Überführung des Gebäudes in das Privatvermögen der Berufungswerberin gekommen ist, das schließlich Voraussetzung für die Feststellung eines Entnahmegewinnes im Rahmen der Betriebsaufgabe ist. Auch der Prüfer führt nicht aus, worin er den Entnahmetatbestand sieht. Offensichtlich geht es davon aus, dass alle zum erklärten Aufgabestichtag vorhandenen Wirtschaftsgüter ohne weiteres Zutun der Berufungswerberin als in ihr Privatvermögen übernommen gelten. Diese Ansicht vermag der UFS aber nicht zu teilen.

Der Aufgabegewinn ist zwar – wie oben ausgeführt – zeitpunktbezogen zum Aufgabestichtag zu ermitteln, das heißt aber nicht, dass alle zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Wirtschaftsgüter als ins Privatvermögen überführt gelten, sondern alle im Aufgabezitraum gewinnwirksamen Aufgabehandlungen (Veräußerungen, Hilfsgeschäfte, Entnahmen usw.) sind auf diesem Zeitpunkt vor- oder rückzubeziehen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar⁴, § 24 Tz. 137). Nur soweit die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter im Aufgabezitraum nicht veräußert oder entsorgt worden sind, ist zu prüfen ob sie unverkäuflich, wertlos oder ins Privatvermögen überführt worden sind.

Im streitgegenständlichen Fall begann die Betriebsaufgabe mit Einstellung der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit am 21. März 2003 und endete mit der Übertragung des zum Betriebsvermögen gehörenden (wenn auch nicht steuerhängigen) Betriebsgrundstückes an die Käuferinnen am 31. Juli 2003. In diesem Zeitraum ist auch das strittige Appartementhaus abgebrochen und entsorgt worden ohne es vorher in das Privatvermögen übernommen zu haben.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9.9.2004, 2001/15/0215, unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, § 4 Abs. 1 EStG 1988, Tz 177 und Tz 183 ausführt, erfordert die Entnahme von Betriebsvermögen in das Privatvermögen ein tatsächlich nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten des Steuerpflichtigen; bei notwendigem Betriebsvermögen erfolgt die Entnahme durch die dauerhafte außerbetriebliche Nutzung.

Bei dem streitgegenständlichen Appartementhaus handelt es sich unbestritten um notwendiges Betriebsvermögen. Eine dauerhafte außerbetriebliche Nutzung des Appartementhauses nach Einstellung der gewerblichen Tätigkeit Ende März 2003 ist von der Berufungswerberin weder angestrebt worden noch ist eine solche Nutzung tatsächlich erfolgt.

Bereits seit Unterzeichnung des Kaufvertrages am 11. November 2002, in dem sich die Berufungswerberin verpflichtet hat, das auf der Liegenschaft errichtete Bauwerk auf ihre Kosten abzubrechen und zu entfernen, stand fest, dass eine außerbetriebliche Nutzung des Gebäudes nach Einstellung der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nicht erfolgen wird und das Gebäude noch im Aufgabzeitraum abgebrochen und entsorgt wird.

Eine Überführung des streitgegenständlichen Appartementhauses in das Privatvermögen der Berufungswerberin ist somit weder zum Aufgabestichtag am 31. März 2003 noch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Ein Entnahmewert für das streitgegenständliche Gebäude ist daher mangels Entnahme nicht festzusetzen. Es erübrigt sich somit auch die Beantwortung der umstrittenen Frage, ob und wenn ja, in welcher Höhe dem Gebäude zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ein gemeiner Wert beizumessen war.

2) Abbruchkosten:

Was die Abbruchkosten betrifft, so hat die Berufungswerberin die Nichtanerkennung dieser Kosten als Betriebsausgaben zwar nicht förmlich bekämpft, mit dem Vorbringen in der Begründung des Voralgeantrages, sie habe den Abbruch und die Entsorgung des gegenständlichen Gebäudes „als letzten Akt der betrieblichen Tätigkeit betrachtet und nicht als private Ausgabe wie vom Prüfer festgehalten“, bringt sie zum Ausdruck, die Abbruchkosten seien vom Finanzamt zu Unrecht nicht anerkannt worden.

Gemäß § 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.

Bei der Betriebsaufgabe der nicht protokollierten Berufungswerberin, bei der das betrieblich genutzte Grundstück veräußert worden ist, ist somit bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes der Verkaufspreis von Grund und Boden nicht zu erfassen.

Das unbebaute Grundstück im Ausmaß von rd. 1.500 m² ist von der Berufungswerberin im Jahr 1963 um 217.440 ATS (15.802 €) gekauft und im Jahr 2003 um 1.308.111 € verkauft worden. Die Berufungswerberin erzielte daher aus dem Verkauf des Betriebsgrundstückes einen Gewinn von 1.292.309 €. Dieser Gewinn bleibt jedoch aufgrund der oben angeführten Bestimmung in § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 steuerfrei.

Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung von Einkünften Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Bleiben Einnahmen bei der Einkunftsvermittlung außer Ansatz, dann müssen auch die mit diesen Einnahmen

zusammenhängenden Ausgaben außer Ansatz bleiben und dürfen nicht etwa bei steuerpflichtigen Einnahmen, mit denen sie nicht im Zusammenhang stehen, in Abzug gebracht werden. Diese Regelung ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Grundsatzes, dass der fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht.

Die Veräußerung des streitgegenständlichen Grundstückes ist ein steuerfreier Vorgang. Es bleiben somit ebenso wie die aus der Veräußerung erzielten Einnahmen auch die mit der Veräußerung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen ertragsteuerlich unbeachtlich (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Tz. 40 ff zu § 20; Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Tz. 11 zu § 20; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar³, Tz. 147 ff zu § 20 und die dort angeführte Judikatur).

Zwar ist der Abbruch des Gebäudes im Zuge der Betriebsaufgabe erfolgt, unmittelbarer Anlass für den Abbruch des Gebäudes war aber nicht die Betriebsaufgabe, sondern die im Kaufvertrag vom 11. November 2002 eingegangene Verpflichtung, den Käuferinnen ein vom Gebäude geräumtes Grundstück zu übergeben. Wie aus Pkt. 3 des Kaufvertrages zu entnehmen ist und von der Berufungswerberin auch ausdrücklich betont wird, wären die Abbruchkosten vom Kaufpreis in Abzug gebracht worden, wenn die Berufungswerberin das Grundstück nicht entsprechend der vertraglichen Vereinbarung geräumt vom Bauwerk an die Käuferinnen übergeben hätte. Die Nichtfreimachung des Grundstückes hätte somit zu einer Kaufpreisminderung in Höhe der Abbruch- und Entsorgungskosten geführt. Die Abbruchkosten stellen somit Nebenkosten des Grundstücksverkaufs dar und sind daher diesem Vorgang und nicht der beendeten gewerblichen Tätigkeit zuzuordnen. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang der Abbruchkosten mit dem Kaufpreis ist somit zweifelsfrei gegeben. Da die Abbruchkosten somit unmittelbar der Erzielung des steuerfreien Kaufpreises gedient haben und nur mittelbar im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe gestanden sind, hat das Finanzamt diesen Abbruchkosten zu Recht den Betriebsausgabencharakter versagt.

Der Aufgabegewinn erfährt daher folgende Änderung:

Aufgabegewinn lt. Bp	428.259,52 €
- Gebäudewert lt. Bp	- 420.000,00 €
Aufgabegewinn lt. BE	8.259,52 €
- Freibetrag nach § 24 Abs. 6 EStG	- 7.300,00 €
steuerpflichtiger Aufgabegewinn	959,52 €

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2003 errechnet sich somit wie folgt:

Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. Bp	482.164,78 €
- Aufgabegewinn lt. Bp	- 428.259,52 €
+ steuerpfl. Aufgabegewinn lt. BE	959,52 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. BE	54.864,78 €

3) Antrag auf mündliche Verhandlung:

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung ua. stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird, oder dies der Referent für erforderlich hält.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, verschafft nur ein rechtzeitig gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Partei einen Rechtsanspruch auf Anberaumung und Abhaltung einer solchen. Ein in einem ergänzenden Schriftsatz zur Berufung oder zum Vorlageantrag gestelltes Ansuchen auf mündliche Verhandlung ist verspätet (vgl. ua jüngst VwGH 10.8.2005, 2005/13/0078).

Die Berufungswerberin hätte somit spätestens im Vorlageantrag vom 6. Dezember 2005 einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung stellen müssen. Die von ihrem steuerlichen Vertreter erst im Schreiben vom 17. Jänner 2006 beantragte mündliche Verhandlung war somit verspätet.

Der Referent hielt eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich, zumal der Berufungswerberin im Zuge des Berufungsverfahrens vor dem UFS in Vorhalten vom 19. Mai und 7. Juli 2006, sowie in drei mündlichen Vorsprachen hinreichend Gelegenheit geboten worden ist die Sachlage darzustellen. Eine mündliche Verhandlung konnte daher unterbleiben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 29. August 2006