



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Berater, vom 30. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Finanzanwalt, vom 28. Mai 2009 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

A und B haben die Pension C in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betrieben. Im Jahr 2005 wurde der Betrieb an D veräußert.

In der Erklärung über die Einkünfte einer Personengesellschaften wurde ein Veräußerungsgewinn von 110.582 € ausgewiesen. Es wurden die im Eigentum der Gesellschaft stehende Betriebseinrichtung sowie das im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters B stehende Gebäude veräußert. Der Veräußerungsgewinn des Gebäudes wurde wie folgt ermittelt:

Veräußerungserlös bebautes Grundstück	480.000 €
- Grundanteil lt. Gutachten (steuerfrei)	376.326 €
- Buchwerte Gebäude zum Verkaufstichtag	11.012 €
- Kosten der Veräußerung (Vermittlungsprovision)	15.840 €
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	76.822 €

Die Veranlagung erfolgte zunächst erklärungskgemäß (Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO vom 30. Oktober 2006).

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 2002 bis 2005 umfassenden Außenprüfung traf der Prüfer folgende Feststellung (vgl. Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 29. Mai 2009):

„Tz. 1 Gebäudewert

Da im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nur der auf das Gebäude entfallende Gewinn der Steuerpflicht unterliegt, ist der Veräußerungserlös auf Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufzuteilen. Die Aufteilung hat dabei vorrangig nach der „Verhältnismethode“ zu erfolgen.

Nur in den Fällen, in denen der Wert von Grund und Boden unbedenklich festgestellt werden kann, und überdies der gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht, kann die „Differenzmethode“ zur Aufteilung des Wertes einer bebauten Liegenschaft in Gebäudewert einerseits und Wert von Grund und Boden andererseits, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als „Restgröße“ ermittelt wird, zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen.

Da der tatsächliche Kaufpreis vom Verkehrswert mehr oder weniger stark abweicht, ist die Voraussetzung für die Anwendung der Differenzmethode nicht erfüllt.

Die Aufteilung hat daher zwingend nach der Methode des Sachwertverhältnisses zu erfolgen, wobei der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft festgestellt wird, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt und in diesem Verhältnis mit dem tatsächlichen Kaufpreis verglichen wird (siehe VwGH vom 7.9.90, Zl. 86/14/0084).

Dieses Sachwertverhältnis wird aus dem vorgelegten Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes – zum Stichtag 18.4.2005 – der Fa. S, F abgeleitet:

In diesem Gutachten wurde der Sachwert der Liegenschaft mit € 789.622,00 ermittelt, wovon auf Grund und Boden € 376.326,00 (Anteil von 48 %) und auf das Gebäude ein Wert von € 391.750,00 (52 % Anteil) entfällt.

Da eingewendet wurde, dass das Pensionsgebäude teilweise nicht mehr den Bestimmungen der Gewerbeordnung entsprochen hat und dies im gesamten Gutachten unberücksichtigt blieb, wurde der Gebäudewert in einem entsprechend geringeren Verhältnis angesetzt.

Die angefallenen Kosten der Veräußerung (Vermittlungsprovision) wurden nur in dem auf den steuerpflichtigen Gebäudeanteil entfallenen Ausmaß (46 %) steuermindernd berücksichtigt.“

Veräußerungserlös	480.000,00
Abzüglich Grundanteil	-260.000,00 (Anteil von 54 %)
Gebäudewert	220.000,00 (Anteil von 46 %)
Abzüglich Buchwerte	-11.012,00
Abzüglich auf Gebäudeteil entfallende Veräußerungskosten	- 7.260 (Anteil von 46 %)
Veräußerungsgewinn	201.728,00

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Außenprüfung vom 26.5.2009 wurde ua. Folgendes festgehalten:

„Dieses Sachverhältnis wird dabei aus dem vorgelegten Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes aus dem Sachwertverfahren zum Stichtag 18.4.2005 der Fa. S, F, abgeleitet:

	<i>lt. Gutachten</i>	<i>erklärt</i>	<i>nach PB</i>
<i>Wert des Grund und Bodens</i>	<i>376.326,00</i>	<i>376.326,00</i>	<i>250.000,00</i>
<i>Gebäudewert</i>	<i>413.296,00</i>	<i>103.674,00</i>	<i>230.000,00</i>
<i>Verhältnis Grund zu Gebäude</i>	<i>48:52</i>	<i>78:22</i>	<i>52:48</i>

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen (neuen) Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2005 (Ausfertigungsdatum 28. Mai 2009).

Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 30. Juni 2009 fristgerecht Berufung erhoben. Im Schriftsatz vom 15. Juli 2009 wurde die Berufungsbegründung nachgereicht und ausgeführt, mit der Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft sei die Firma G betraut worden, die ein Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes bei der Firma S in Auftrag gegeben hätte. Der Sachwert der Liegenschaft sei mit 789.622 €, der Ertragswert mit 494.037 € ermittelt worden. Der Verkehrswert sei dann mit einer Gewichtung von 1:3 (Sachwert 1 Anteil, Ertragswert 3 Anteile) mit 568.000 € ermittelt worden. Da es sich um eine Gewerbeimmobilie handle, das Gebäude überdies im Jahr 1960 erbaut worden sei, sei diese Gewichtung jedenfalls gerechtfertigt.

Wie auch von der Außenprüfung festgestellt worden sei, seien im vorliegenden Gutachten einige für die Wertermittlung wesentliche Umstände unberücksichtigt geblieben. Es handle sich um eine Gewerbeimmobilie, die nach den Bestimmungen der Gewerbeordnung alle 5 Jahre wiederkehrend zu prüfen sei. B sei am 19. August 1982 eine Betriebsanlagengenehmigung erteilt worden. Seit diesem Zeitpunkt sei nachweislich keine Überprüfung der Betriebsanlagengenehmigung mehr durchgeführt worden. In einer zeitnah mit dem Verkauf der Liegenschaft durchgeführten Beratung durch das Büro H im August 2005 seien erhebliche Mängel am Gebäude festgestellt worden. Diese Beratung habe deshalb stattgefunden, weil der Käufer der Liegenschaft eine Prüfbescheinigung gemäß § 82 der GewO verlangt habe. Der Gutachter habe in seinem Bericht lediglich angenommen, dass sämtliche Genehmigungen für das Objekt vorliegen würden. In weiterer Folge wurden im Schriftsatz vom 15. Juli 2009 die brandschutztechnischen Mängel aufgelistet.

Weiters wurde ausgeführt, es würden auch bauliche Mängel sowie nicht durchgeführte Qualitätsanpassungen vorliegen. Die Küche befinde sich im Kellergeschoß und weise eine maximale Höhe von 2,00 m auf. Dies würde nicht den Arbeitnehmerschutzbestimmungen entsprechen. Einige Zimmer würden nicht den Qualitätserfordernissen der Gästezimmerstandards der Wirtschaftskammer entsprechen. Das Gebäude sei nicht zur Gänze isoliert. Das Dach sei nicht isoliert und mit einer einfachen Dacheindeckung aus Pappe ausgestattet. Die Fenster seien mit einfachem „Isolierglas“ ausgestattet. Die Elektroleitungen

seien überwiegend zweipolig ausgeführt, was nicht mehr den elektrotechnischen Vorschriften entspreche.

Der vom Gutachter ermittelte Bauwert des Hauptgebäudes zum Stichtag in Höhe von 368.100 € entspreche nicht dem Substanzwert zum Zeitpunkt des Verkaufs, da im Gutachten die Herstellungskosten vereinfachend mit geschätzten Baukosten pro Quadratmeter angesetzt worden seien. Bauliche Mängel im Keller (Kellerhöhe unter der Normhöhe) sowie im 2. Obergeschoß- bzw. Dachgeschoß (überwiegen Mansardenzimmer) seien in dieser Bewertung unberücksichtigt geblieben.

Weiters wurde anhand eines Vergleichsgrundstückes dargetan, dass die Bewertung des Grundstückpreises jedenfalls dem Durchschnitt der erzielbaren Preise im Jahr 2005 für Grundstücke in gleicher Lage und Beschaffenheit in I entspreche.

Ferner wurde (wiederum) vorgebracht, dass die Differenzmethode im Streitfall Anwendung finden müsse. Unter Berücksichtigung der vom Käufer zu übernehmenden gewerbebehördlichen Auflagen (70.000 €) ergebe sich nämlich ein adaptierter Verkehrswert der Liegenschaft von 498.000 € (Verkehrswert laut Gutachten 568.000 € abzüglich gewerbebehördlicher Adaptierungen 70.000 €).

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Vorauszuschicken ist, dass aufgrund der bisher durchgeführten Erhebungen und des Parteivorbringens keine Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude vorgenommen werden kann.

2.) Bei Veräußerung eines bebauten Grundstücks ist der Veräußerungspreis auf Grund und Boden sowie das Gebäude „nach streng objektiven Maßstäben“ aufzuteilen; die subjektive Einschätzung der Vertragspartner ist nicht bindend (VwGH vom 15.9.94, 93/15/0175). Ebenso wenig ist eine allfällige im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung des Entgelts verbindlich.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kommt dabei der Verhältnisrechnung der Vorrang zu, „wobei zunächst die Verkehrswerte aller veräußerten Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens festzustellen sind. In dem Verhältnis, das dem Anteil des Grund und Bodens am Gesamtbetrag der Verkehrswerte entspricht, ist der Veräußerungserlös als auf Grund und Boden entfallend zu kürzen“ (Sachwertmethode, VwGH 19.3.2002, 97/14/0034, Jakom/Marschner EStG 2010, § 4 Rz 153 und die dort angeführte Judikatur).

3.) Der Aufteilung des Kaufpreises nach dem Sachwertverhältnis liegt die Auffassung zugrunde, dass der Ertrag durch das bebaute Grundstück erwirtschaftet wird und der Ertragswert daher wiederum nach dem Sachwertverhältnis dem Boden einerseits und dem Gebäude andererseits zuzuweisen ist (vgl. VwGH vom 19.3.2002, 97/14/0034).

4.) Die Differenzmethode – Gebäudeanschaffungskosten als Differenz zwischen Gesamtkaufpreis und Bodenwert – ist nur ausnahmsweise zulässig, wenn der Gesamtkaufpreis der Summe aus Bodenwert und Gebäudewert entspricht (VwGH 23.4.98, 96/15/0063, Jakom/Marschner EStG 2010, § 4 Rz 153, Doralt, Einkommensteuerkommentar, Band I, § 6 Rz 182).

5.) Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs führt die Sachwertmethode (Methode des Sachwertverhältnisses) selbst dann zu einer gerechten Aufteilung des Kaufpreises, wenn sich Veräußerungspreis und Verkehrswert decken (VwGH 31.05.94, 91/14/0098).

6.) Für die Richtigkeit der von der Bw vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude (Differenzmethode) gibt es keinerlei Anhaltspunkte.

In der Beilage zur Gewinnfeststellungserklärung des Jahres 2005 wurde die Kaufpreisaufteilung begründungslos vorgenommen. Erst in der Berufung vom 15. Juli 2009 wurde der Versuch einer Rechtfertigung (vgl. Berufungsbegründung vom 15. Juli 2009, Seite 5). Dabei stützt sich die Bw auf den Verkehrswert laut Gutachten der S. Von dem im Gutachten ermittelten Verkehrswert (Mischwert aus Sachwert und Ertragswert) wurden die Kosten von notwendigen gewerbebehördlichen Adaptierungen abgezogen.

Eine derart vereinfachte Berechnung ist nicht zulässig. Ein allenfalls vorliegender Instandhaltungsrückstau ist in der Zustandsbeurteilung der baulichen Anlagen im Bereich der Sachwertermittlung zu berücksichtigen; im Bereich der Ertragswertberechnung findet der Instandhaltungsrückstau im Bereich der erhöhten Bewirtschaftungskosten seinen Niederschlag. Gleiches gilt für allfällige bauliche Mängel (vgl. Heimo Kranebitter, Liegenschaftsbewertung, 5. völlig überarbeitete Auflage, S. 70 und 103).

7.) Was das vorgelegte Gutachten der S. anbelangt ist festzuhalten, dass die Schlüssigkeit der im Sachverständigengutachten angesetzten Werte mangels konkreter Angaben nicht überprüft werden kann. Das Gutachten kann somit nicht als Beweismittel zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes herangezogen werden.

So wurde bezüglich des Wertes von Grund und Boden im Gutachten der S lediglich ausgeführt, die Grundstückspreise in vergleichbarer Lage von I würden laut Auskunft der

örtlichen G-Stelle zwischen 400 €/m² und 450 €/m² betragen. In Anbetracht aller wertbeeinflussenden Umstände sei ein Grundstückspreis von 450 €/m² herangezogen worden. Mangels konkreter Angaben zu den Vergleichsliegenschaften war es nicht möglich, die vom Sachverständigen ermittelten Grundwerte nachzuvollziehen.

Ähnliches gilt für das Berufungsvorbringen (vgl. Berufungsergänzung vom 15. Juli 2009, Seite 5). Ob es sich bei der Liegenschaft EZ 111 Grundbuch I tatsächlich um ein vergleichbares Grundstück handelt, kann mangels Feststellungen des Finanzamtes nicht beurteilt werden. Hinzu kommt noch, dass das angeführte Grundstück im Jahr 2001 veräußert worden ist. Ob die Wertsteigerung von Grundstücken im Raum I tatsächlich zwischen 7 und 10 % betragen hat, kann allein mit einem Hinweis des Bw auf eine Befragung von gerichtlich beeideten Sachverständigen nicht als erwiesen angenommen werden. Auch der im Gutachten vorgenommene Bebauungsabschlag von lediglich 8 % blieb im Ergebnis unbegründet.

Zudem fehlen im Streitfall konkrete Feststellungen zur Frage, ob tatsächlich wesentliche Instandhaltungsmaßnahmen nicht durchgeführt worden sind und ob tatsächlich bauliche Mängel vorliegen. Ferner wäre zu klären, aus welchen Gründen diese Umstände dem Gutachter von B anlässlich der Besichtigung der Betriebsliegenschaft vom 18. April 2005 nicht mitgeteilt worden sind. Für den Fall des tatsächlichen Vorliegens von Baumängel und Bauschäden wären die Kosten zur Schadensbeseitigung bzw. zur Beseitigung des rückgestauten Reparaturbedarfs zu erheben und durch beweiskräftige Unterlagen zu untermauern.

Ferner wäre zu klären, ob und zu welchen Zwecken der Käufer das Gebäude nutzt, ob und in welchem Ausmaß dieser tatsächlich unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen durchzuführen hatte. Ein Kaufvertrag ist ebenfalls nicht aktenkundig. Der Kaufvertrag wäre anzufordern. Ferner wäre festzustellen, ob die behaupteten baulichen Mängel nicht ohnedies im Kaufpreis ihren Niederschlag gefunden haben.

Was den Ertragswert anbelangt, ist der Gutachter jegliche Erklärung dafür schuldig geblieben, aus welchen Gründen im Streitfall Bewirtschaftungskosten in Höhe von 70,08 % des Jahresrohertrages zu berücksichtigen sein sollen. Gleiches gilt für die im Gutachten vorgenommene Gewichtung von Sachwert/Ertragswert im Verhältnis 1 zu 3 und die ermittelten Jahresroherträge. Letztere sollen aus einer Prognoserechnung der GmbH2 übernommen worden sein und schlüssig nachvollziehbar sein. Die angeführte Prognoserechnung wäre anzufordern und auf ihre Schlüssigkeit hin zu überprüfen.

8.) Was die vom den Bw angeführten baulichen Mängel bzw. nicht durchgeführten Qualitätsanpassungen (vgl. Berufungsergänzung vom 15. Juli 2009, Seite 3) anbelangt, gibt

es bislang keine hinreichenden Anhaltspunkte, dass diese in das Gutachten der S keinen Eingang gefunden haben. Auch diesbezüglich bedarf es ergänzender Erhebungen und Feststellungen durch das Finanzamt (vgl. Gutachten der S, Punkte „Sichtbare Mängel“ und „Gesamteindruck, Bau – und Erhaltungszustand“).

9.) Auffallend ist, dass in der Berufungsergänzung vom 15. Juli 2009 ausgeführt wurde, dass die mit dem Verkauf der Liegenschaft beauftragte G ein Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes (für den internen) Gebrauch in Auftrag gegeben haben soll. Im Gutachten der S scheint aber nicht die G, sondern die G1-Stelle als Auftraggeberin auf. Auch dieser Umstand wäre zu klären. Ferner wäre zu erheben, zu welchem konkreten Zweck und für welchen konkreten internen Gebrauch das Gutachten überhaupt erstellt worden ist.

Auffällig ist weiters, dass im Gutachten der S auf ein vorhandenes Schätzgutachten der G hingewiesen wird. Auch dieses Gutachten wäre anzufordern und auf seine Schlüssigkeit zu überprüfen. Ferner wäre zu ermitteln, aus welchen Gründen im Streitfall überhaupt zwei Gutachten (G und S) eingeholt worden sind.

10.) Nach Durchführung des gebotenen Ermittlungsverfahrens wäre der Kaufpreis unter Bedachtnahme der Grundsätze des § 184 BAO auf Grund und Boden einerseits und auf das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die Schätzung des Grundanteils wird regelmäßig unter Bedachtnahme auf anschaffungsnahe Veräußerungen vergleichbarer Grundstücke (anhand der amtlichen Kaufpreissammlung) erfolgen.

Die Bauwertermittlung hat immer vom Neubauwert auszugehen, von dem dann eine Wertminderung durch Alter und Abnutzung entsprechend der Lebensdauer des Gebäudes abzuziehen ist.

Was die dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegte Verkehrswertermittlung des Finanzamtes vom 17. Oktober 2008 anbelangt, ist festzustellen, dass die Schlüssigkeit dieser Berechnung mangels konkreter Angaben nicht überprüft werden kann. Dieser Berechnung kommt sohin keine Beweiskraft zu.

11.) Die Ermittlungstätigkeit obliegt primär der Abgabenbehörde erster Instanz. Auf § 276 Abs. 6 Satz 1 BAO sei verwiesen. Danach hat die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung, über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrags von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, zum einen "ohne unnötigen Aufschub" vorzulegen, zum anderen sind "etwa noch erforderliche Ermittlungen" in eigener Verantwortung der Abgabenbehörde erster Instanz noch vor einer solchen Vorlage durchzuführen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Vornahme zweitinstanzlicher Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie und der Erhaltung des vollen Instanzenzuges.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Juni 2011