



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 16. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes XYZ, vertreten durch AB, vom 18. November 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 24. September 2008 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Fall die Bewertung der Betriebsgebäude anlässlich des Verkaufes des Gasthofes W an die Marktgemeinde O.

Anlässlich einer Besichtigung der Liegenschaft am 26. April 2005 wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz folgende Feststellungen getroffen:

"Das Gasthaus W, Bstraße 30, ist in Nutzung und Baujahren aufgeteilt.

Die Baujahre wurden aus den Einheitswertakten (282-2-0081/9 und 282-2-5502/9) ermittelt.

Baujahr 1875: Im Erdgeschoß befinden sich die Küche und die Gasträume und im Obergeschoß und der Mansarde die Fremdenzimmer.

Baujahr 1911: Hier wurde der Gebäudetrakt Kegelbahn im EG und der Saal im OG errichtet.

Baujahr 1964: Es wurden hier umfangreiche Renovierungen durchgeführt und die Kegelbahnen eingebaut.

Zusätzlich wurden an diesen Gebäudeteil im EG ebenfalls 1964 Anbauten für Gast- und Lagerräume durchgeführt.

Diese Gebäude sind größtenteils in gut erhaltenem Zustand und wurden im Jahr 2003, so wie auch zurzeit durch die Pächter in regelmäßigem Gasthausbetrieb genutzt. Die Beheizung erfolgt durch eine Zentralheizungsanlage, die durch die hausinterne Ölfeuerung und durch die Fernwärme O gespeist wird.

An den Außenmauern sind einige Verputzschäden sichtbar und auch in den Innenräumen sind teilweise Wasser- und Putzschäden aufgetreten. Die Fremdenzimmer im OG und der Mansarde werden kaum mehr genützt. Dies ist einerseits auf einen technischen Sanierungsbedarf (Leitungen, Sanitär) und andererseits auf unzeitgemäße Möblage zurückzuführen.

In Bstraße 32 mit dem Baujahr 1925 befinden sich im EG Garagen und im OG eine Wohnung, die von den Pächtern des Gasthauses genutzt wird. Die Garagen weisen einen erhöhten Sanierungsbedarf aufgrund von Wasser- und Putzschäden auf und auch die Wohnung weist von außen sichtbare Wasserschäden auf. Dieser Gebäudeteil gehörte allerdings nicht zur gewerblichen Vermietung und wird daher für die Sachwertermittlung nicht herangezogen.

Insgesamt stellen sich die Gebäude in Anbetracht ihres Alters als gut erhalten dar. Von einer Abbruchreife im Jahr 2003 und somit von einem Gebäudewert Null, kann keineswegs ausgegangen werden, da die Gasträume, die Kegelbahn und der Saal jedenfalls den Sicherheits- und Sanitärvorschriften genügen, die für einen Gasthausbetrieb erforderlich sind.

Alle diese Räume werden zurzeit regelmäßig von Gästen frequentiert und werden laufend für Veranstaltungen genützt.

Die Weiterführungsmöglichkeit als Gasthausbetrieb ist auch für die Folgejahre gegeben.

Zur Ermittlung des Bodenwertes

Laut Grundbuchsauszug umfasst die EZ 81 O die Fläche von 6.921 m².

Für die Ermittlung des Bodenwertes in € / m² wurde die amtliche Kaufpreissammlung überprüft und die Auskunft der Marktgemeinde O eingeholt. Dabei ergab sich ein ortsüblicher Quadratmeterpreis von 55,00 €.

Der Bodenwert erfährt eine Wertminderung einerseits aufgrund der Bebauung und andererseits aufgrund der Flächengröße. Dafür wurde ein Abschlag von insgesamt 25 % ermittelt (siehe Punkt 12 der Ermittlung).

Zur Ermittlung des Gebäudewertes

Anhand der Einheitswertakten und Baupläne wurden die Baujahre bzw. das Gebäudealter (siehe Punkte 4 und 5) sowie die Kubatur bzw. Bruttorauminhalte (siehe dazu Punkte 7 und 8) ermittelt.

Da es sich um unterschiedliche Baujahre handelt, wurde im Verhältnis zur Kubatur eine Gewichtung der Baujahre vorgenommen und ein Durchschnittsbaujahr 1911 (siehe Punkt 4) ermittelt.

Daraus abgeleitet ergeben sich das Gebäudelebensalter (Punkt 5), die gewöhnliche Nutzungsdauer (Punkt 6) und die gewöhnliche Restnutzungsdauer (Punkt 11).

Die Herstellungswerte (Punkte 9 + 10) wurden aus den Erfahrungen der Bewertungsstelle und der Fachliteratur abgeleitet.

Für die Gebäudeschäden (siehe dazu auch Blatt 1) und die daraus resultierenden Sanierungskosten wurde ein Abschlag von 150.000,00 € ermittelt (siehe Punkt 13 der Sachwertermittlung).

Für die Abwertung aufgrund des Gebäudealters wurde der Abschlag für technische Wertminderung nach Ross ermittelt (siehe Punkt 14).

Für allfällige Umbauarbeiten wurde der Abschlag für verlorenen Bauaufwand ermittelt (siehe Punkt 15).

Sachwertermittlung zum Stichtag 31.03.2003

Liegenschaft: 5121 O 30 + 32

Einlagezahl: 81

Katastralgemeinde: 40321 O

| | |
|-------------------------------|-------|
| 1) Jahr | 2003 |
| 2) Grundfläche m ² | 6.921 |

| | |
|---|-------|
| 3) Bodenwert € / m ² | 55 |
| 4) Durchschnittsbaujahr | 1911 |
| 5) Gebäudelebensalter | 92 |
| 6) gewöhnliche Nutzungsdauer | 110 |
| 7) Bruttorauminhalt m ³ Gasträume | 4.916 |
| 8) Bruttorauminhalt m ³ Neben- und Lagerräume | 282 |
| 9) Herstellungswert € / m ³ Gasträume | 280 |
| 10) Herstellungswert € / m ³ Neben- und Lagerräume | 140 |
| 11) gewöhnliche Restnutzungsdauer / Jahre | 18 |

Ermittlung des Bodenwertes

| | Grundfläche | Wert | | | | |
|---|-------------|------|---------|------------------|----------------|---------------|
| Grundfläche (2) mal Bodenwert (3) | 6.921 | 55 | 380.655 | | | |
| 12) Abschläge für Flächengröße und Bebauung | 25 % | | -95.164 | Bodenwert | 285.491 | 54,8 % |

Ermittlung des Gebäudewertes

| | Brutto- rauminhalt | Herstellungs-wert | | | | |
|--|-----------------------|-------------------|--|-----------|--|--|
| Gasträume (7) mal (9) | 4.916 | 280 | | 1.376.480 | | |
| Neben- und Lagerräume (8) mal (10) | 282 | 140 | | 39.480 | | |
| | | | | 1.415.960 | | |
| 13) Abschlag für Bauschäden (Feuchtigkeits- und Putzschäden, Technik und Sanitär) | | | | -150.000 | | |
| | | | | 1.265.960 | | |

| | | | | | | |
|---|--|--|----------|------------------------|-----------------------|---------------|
| 14) Abschlag für technische Wertminderung (nach Ross) | | | -76,79 % | -972.131 | | |
| | | | | 293.829 | | |
| 15) Abschlag für verlorenen Bauaufwand | | | -20 % | -58.766 | | |
| | | | | 235.063 | 235.063 | 45,2 % |
| | | | | <u>Sachwert</u> | <u>520.554</u> | 100 % |

Aufteilung des Kaufpreises im Verhältnis der Verkehrswerte nach der Sachwertmethode

(siehe dazu RZ 2635, 2636 und 2613 der ESt-Richtlinien und das Erkenntnis des VwGH 97/14/0034)

| | | |
|-------------------------------|-------------------|---------------|
| Gesamtkaufpreis | 300.000,00 | |
| abzüglich Inventar | -15.000,00 | |
| | 285.000,00 | |
| Verkaufspreis Grund und Boden | 156.304,51 | 54,8 % |
| Verkaufspreis Gebäude | 128.695,49 | 45,2 % |

Im Schlussbesprechungsprogramm vom 21. September 2005 wurde im Wesentlichen Folgendes festgehalten: "Anlässlich des Verkaufes des Gasthauses W wurde bezüglich der damit verbundenen Entnahme ein Betriebsaufgabeverlust von 14.182,93 € ermittelt. Der Aufgabeverlust entstand im Wesentlichen deswegen, weil der gesamte Verkaufserlös von 285.000,00 € lediglich dem Grund und Boden zugewiesen wurde. Dem Gebäude wurde aufgrund Abbruchreife der Wert Null beigemessen. Die Marktgemeinde O hat die Liegenschaft im Jahr 2003 erworben und anschließend die Gebäude an dieselben Gastwirte verpachtet, die schon das Pachtverhältnis mit der Berufungswerberin hatten. Seit diesem Zeitpunkt wird das Gasthaus inkl. Kegelbahnen und Saal laufend betrieben. Die Gebäude stellten sich bei einer im Jahr 2005 erfolgten Besichtigung durch den Prüfer als im Wesentlichen gut erhalten dar. Von einer Abbruchreife und einem Wert Null kann daher keineswegs ausgegangen werden. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 97/14/0034 ist vom Gesamtkaufpreis jener Betrag zu ermitteln, der wirtschaftlich gesehen auf Grund und Boden entfällt. Diese Aufteilung hat, wenn die im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung der Anlegung streng objektiver Maßstäbe nicht standhält, im Schätzungsweg zu erfolgen. Für die Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden einerseits sowie auf Gebäude andererseits hielt die belangte Behörde das vom Verwaltungsgerichtshof mehrfach bestätigte Sachwertverfahren, dass zudem (wie näher angeführter deutscher Literatur zu entnehmen ist) eine anerkannte Methode der Immobilienschätzung darstellt, für sachgerecht. Danach setzt sich der Sachwert einer Liegenschaft aus dem Bauwert und dem Bodenwert zum Bewertungszeitpunkt zusammen. Das Verhältnis der

beiden Werte zueinander ergibt den entsprechenden Aufteilungsschlüssel für den Veräußerungserlös. Diese Verhältnisrechnung hat unabhängig davon Platz zu greifen, ob der Gesamtbetrag der Verkehrswerte über oder unter dem vereinbarten Kaufpreis liegt. Mit dieser Methode wird vermieden, dass das Wertverhältnis zwischen Gebäudewert und Wert von Grund und Boden in jenen Fällen unrealistisch verzerrt wird, in denen aus welchen Gründen auch immer ein vom Verkehrswert mehr oder weniger stark abweichender tatsächlicher Kaufpreis vorliegt.“

Mit Schriftsatz vom 13. Oktober 2005 wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin hiezu Stellung genommen: Ein Verkaufserlös für das Betriebsgebäude sei nicht angesetzt worden, weil von der Käuferin, der Gemeinde O, dem Gebäudewert keinerlei Wert beigemessen worden sei, sondern nur der Grundwert abgelöst worden sei. Eine diesbezügliche Stellungnahme des damaligen Bürgermeisters werde diesem Schriftsatz in Kopie beigelegt. Dass die Gebäude bei der Kaufpreisfeststellung nicht bewertet worden seien, sei aus beiliegender Presseveröffentlichung ersichtlich. Die Berufungswerberin sei seit Jahren bemüht gewesen, die Liegenschaft im Ortszentrum von O zu verkaufen. Wiederholt habe sich dabei herausgestellt, dass der Gasthof unverkäuflich wäre. Aus dem in Kopie beiliegenden Schreiben des damaligen Bürgermeisters geht im Wesentlichen hervor, dass der Gemeinde O bekannt gewesen sei, dass die Berufungswerberin den Gasthof W verkaufen wollte. Es sei auch bekannt gewesen, dass bereits mit verschiedenen Interessenten Kaufvertragsverhandlungen geführt worden seien. Während dieser Zeit hätte auch die Marktgemeinde ihr Interesse bekundet. Um für die Kaufpreisverhandlungen eine geeignete Unterlage zu haben, hätte die Marktgemeinde O eine Verkehrswerteinschätzung der Liegenschaft Gasthof W bei dem gerichtlich beeideten Sachverständigen, OK, in Auftrag gegeben. In dem Gutachten sei ein Gesamtwert von rund 8,700.000,00 S angegeben worden, wovon rund 4,400.000,00 S auf Grundstücke und rund 4,300.000,00 S auf die Gebäudewerte entfielen. Das Interesse der Marktgemeinde O habe darin bestanden, auf den zu kaufenden Liegenschaften ein Gemeinde-, Kultur- und Veranstaltungszentrum zu errichten. Es sei allen klar gewesen, dass das Gasthaus W in dem damaligen Zustand (zu alt, nicht mehr zeitgemäß, schlechter Bauzustand, etc.) für das Veranstaltungszentrum nicht geeignet wäre. Ein Umbau wäre wesentlich teurer als die Errichtung eines Neubaus. Der Bürgermeister habe daher im Laufe der langen Verhandlungen der Berufungswerberin erklärt, dass bei der Kaufpreisermittlung der Wert der Gebäude auszuscheiden sei. Die Gebäude hätten für den Zweck des geplanten Projektes keinen Wert dargestellt, im Gegenteil eine Belastung. Als Kaufpreis sei daher für die unbebauten Grundstücke ein Betrag von rund 3,900.000,00 S angeboten worden. Dieser Betrag sei dadurch zu Stande gekommen, dass von dem Wert der Grundstücke von rund 4,400.000,00 S voraussichtliche Abbruchkosten von rund 500.000,00 S noch in Abzug gebracht worden wären. Schlussendlich hätte man sich auf den Betrag von 285.000,00 € (rund 3,900.000,00 S) geeinigt.

Am 18. November 2005 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz den Einkommensteuerbescheid 2003 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, wobei der Betriebsaufgabegewinn mit 114.512,56 € festgesetzt wurde.

Mit Schriftsatz vom 16. Jänner 2006 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Das Gasthaus W bestehe im Wesentlichen aus dem Gasthof mit Fremdenzimmern, einer Kegelbahn und einem Veranstaltungssaal oberhalb der Kegelbahnen. Das Gasthaus sei im Jahr 1875 errichtet worden, im Jahr 1911 sei der Gebäudetrakt Kegelbahn und Veranstaltungssaal erbaut und 1964 seien verschiedene Renovierungsarbeiten und Anbauten durchgeführt worden. Nach dem Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen OK vom 28. August 2001 würden die Gebäude eine einfache, nicht mehr zeitgemäße Ausstattung aufweisen. Das Aussenmauerwerk insbesondere auch der Anbau aus 1964 sei durch Grundfeuchtigkeit stark beeinträchtigt, ferner sei auch der Dachstuhl stark renovierungsbedürftig. Im Dachstuhl über dem Veranstaltungssaal sei mit verstärkten Schäden in der Tramdecke zu rechnen. Insgesamt seien somit sämtliche Gebäude als sanierungs- und reparaturbedürftig beurteilt. Das Gasthaus einschließlich Fremdenzimmer und Veranstaltungssaal sei seit Jahrzehnten verpachtet, wobei seit Jahren im Wesentlichen nur Verluste erwirtschaftet worden seien. 1997 habe die Berufungswerberin den Entschluss gefasst, die gesamten Liegenschaften betreffend das Gasthaus W zu verkaufen. Auch ein Immobilienmakler sei mit dem Verkauf beauftragt worden. Trotz häufiger Inserate und Anbahnung von Verkaufskontakten hätten sich in der Zeit bis 2001 nur wenige Interessenten gemeldet. Etwa Mitte des Jahres 2001 habe die Marktgemeinde O, vertreten durch den Bürgermeister JB, Interesse am Objekt bekundet. Zu diesem Zweck sei das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen OK eingeholt worden. Die Marktgemeinde O hätte die Absicht auf den Gründen des Gasthofes W ein Kultur- und Veranstaltungszentrum zu errichten. Dabei käme eine Sanierung teurer als ein Neubau. Es habe daher für die Marktgemeinde O schon von Beginn an fest gestanden, dass die Gebäude abgerissen würden, weshalb von der Marktgemeinde von dem geschätzten Grundwert von 4.400.000,00 S noch Abbruchkosten von 500.000,00 S abgezogen worden seien, sodass letztlich das Angebot der Marktgemeinde O auf rund 3.900.000,00 S reduziert worden sei. Eine Bewertung des Gebäudebestandes sei für die Marktgemeinde O schon ab Aufnahme der Kaufpreisverhandlungen nicht in Frage gekommen. Die Verhandlungen seien von der Berufungswerberin verzögert worden in der Hoffnung, ein besseres Angebot von dritten Personen zu erhalten. Dies wäre bis Ende 2002 nicht der Fall gewesen, sodass mit Kaufvertrag vom 28. Jänner 2003 die gesamte Liegenschaft um einen Verkaufspreis von 285.000,00 € verkauft worden sei. Sowohl für die Verkäuferin als auch für die Käuferin wäre

vollkommen klar gewesen, dass durch den vereinbarten Verkaufspreis nur eine Bewertung und Abgeltung des Grund und Bodens erfolgt sei. Ergebnis der tatsächlichen Situation des Liegenschaftsverkaufes wäre demnach, dass entsprechend der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG der gesamte Kaufpreis dem Grund und Boden zugerechnet werde, der Wert des Gebäudes anlässlich des Verkaufes bzw. der damit verbundenen Entnahme aus dem Betriebsvermögen mit Null angesetzt werde. Dennoch vertrete die Abgabenbehörde erster Instanz den Standpunkt, dass auch im vorliegenden Fall die Verhältnismethode anzuwenden sei, nach welcher die Verkehrswerte des bloßen Grund und Bodens einerseits und der Gebäude andererseits zu ermitteln seien und der Kaufpreis auf die gesamte Liegenschaft im Verhältnis dieser so ermittelten Verkehrswerte auf Grund und Boden bzw. Gebäude aufzuteilen sei. Das Finanzamt habe auch selbst eine Schätzung der betroffenen Liegenschaften im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommen und dabei ebenfalls einen Verkehrswert des Grund und Bodens von rund 285.000,00 € ermittelt. Zu diesem Verkehrswert des Grund und Bodens habe die Finanzbehörde noch einen fiktiven Verkehrswert für die Gebäude von rund 252.000,00 € ermittelt, sodass im Rahmen der Verhältnismethode der erzielte Gesamtkaufpreis mit 53,1 % auf den Bodenwert und 46,9 % auf die Gebäudewerte aufgeteilt worden sei. Dieser fiktive Kaufpreisanteil der Gebäude könne jedoch auf dem Markt nicht realisiert werden. Des Weiteren gehe der Verweis auf das Verwaltungsgerichtshofurteil 97/14/0034 völlig ins Leere. Diesem Erkenntnis liege nämlich ein gänzlich anderer Sachverhalt zu Grunde. In diesem Beschwerdefall sei ein Rechtsgeschäft beurteilt worden, in welchem offenbar mit Absicht ein Kaufvorgang in zwei Kaufverträge zerlegt worden sei, wobei die Aufteilung der Kaufpreise in nicht nachvollziehbarer Weise zu Gunsten des Anteils von Grund und Boden vorgenommen worden sei. Die Aufteilung der Kaufpreise in den erwähnten Kaufverträgen habe einer Beurteilung nach objektiven Maßstäben nicht Stand gehalten, sodass durch die Finanzbehörden eine Zuordnung der Kaufpreise auf Grund und Boden bzw. Gebäude im Schätzungswege erfolgen musste. Der vorliegende Sachverhalt sei völlig anders gelagert. Im Rahmen des Kaufvertrages zwischen der Berufungswerberin und der Marktgemeinde O sei in Folge Fehlens eines Marktpreises / Verkehrswertes der Gebäude nur der Wert des Grund und Bodens abgegolten worden. Es werde kein Wertverhältnis unrealistisch verzerrt, wenn der Markt eben nur eine Bewertung des Grund und Bodens vornehme. Von der Finanzbehörde werde somit eine fiktive und unrealistische Bewertung von Gebäuden vorgenommen, die tatsächlich aber in Folge des bevorstehenden Abrisses für die Käuferin (und damit indirekt auch für die Verkäuferin) eine Belastung darstelle, die im Rahmen des Kaufpreises Berücksichtigung gefunden habe (Kaufpreisminderung 500.000,00 S). Sowohl das Gutachten des Sachverständigen Baumeister Koller als auch die Bewertung des Sachverständigen gehe von den allgemeinen

Bewertungsregeln aus, nach denen bei Beurteilungen von bebauten Grundstücken der Gesamtwert sich auf Grund und Boden sowie aus einem Gebäudewert ergebe. Wenn aber, wie im konkreten vorliegenden Fall, ein Gebäude wegen des Bauzustandes oder der Ertragssituation nicht veräußert werden könne, somit das Interesse des Marktes nur am Grund und Boden bestehe, habe das Gebäude keinen Verkehrswert bzw. einen Verkehrswert von Null. Seitens der Betriebsprüfung werde der tatsächlich vorliegende Sachverhalt negiert, dass nämlich Käuferin und Verkäuferin den Kaufpreis nur dem Grund und Boden zuordnen würden, die Gebäude mangels eines Wertes somit unbewertet geblieben seien. Die von der Betriebsprüfung vorgenommene fiktive Ermittlung eines Verkehrswertes durch eine fiktive Bewertung von Grund und Boden bzw. der Gebäude sei unverständlich, sachverhaltswidrig und somit auch rechtswidrig. Wenn nämlich zwischen zwei voneinander völlig unabhängigen Vertragspartnern ein Preis ausgehandelt worden sei, spiegle dieser ausschließlich den Verkehrswert wider, einer fiktiven Bewertung sei damit der Boden entzogen. Der Verkehrswert werde sich immer nach den Gesetzen am Markt orientieren. Der vereinbarte Kaufpreis sei daher völlig sachgerecht auf die einzelnen erworbenen Komponenten aufgeteilt worden, nämlich auf das Gebäude mit 0 % und auf Grund und Boden mit 100 %. Die Grundlagen der Kaufpreisfindung, nämlich der einvernehmliche Parteiwille, nur eine Bewertung des Grund und Bodens vorzunehmen, seien aus dem Gutachten des OK und auch durch die Wertermittlung im Rahmen der Betriebsprüfung vollinhaltlich nachvollziehbar, soweit sich die Bewertung auf den Grund und Boden beziehe. Wie bereits ausgeführt, würden die Prüfungsorgane im Rahmen der Betriebsprüfung interessanterweise auch auf einen Verkehrswert des Grund und Bodens von 285.000,00 € kommen. Schließlich sei es unbeachtlich, was die Käuferin nach dem Erwerb der Liegenschaften bis zur Umsetzung ihrer Bebauungsabsichten unternehme. Gemeinden würden bei der Errichtung von Bauten sowohl privatrechtlichen aber auch öffentlichrechtlichen Normen unterliegen, die zu beachten seien. Ob zwischenzeitlich das Gebäude abgerissen werde oder ob bis zur Errichtung des beabsichtigten Kultur- und Veranstaltungszentrums der Pachtbetrieb aufrecht bleibe, sei letztlich nur der Privatautonomie der Käuferin zuzurechnen. Tatsache sei allerdings, dass die Liegenschaften von der Marktgemeinde O in der Absicht erworben worden seien, sämtliche Gebäude abzureißen und diese Absicht weiterhin bestehe. Die Errichtung des Kultur- und Veranstaltungszentrums sei derzeit vor allem eine Frage der Finanzierung, die bisher noch nicht gelöst werden konnte. Die Aufteilung eines ausschließlich im Grund und Boden begründeten Verkehrswertes durch die Finanzbehörde auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits erfolge daher rechtswidrig und in unrichtiger Anwendung der Aussagen des Erkenntnisses 97/14/0034. Beantragt werde die Entscheidung durch einen Berufungssenat in mündlicher Verhandlung.

Mit Schriftsatz vom 9. Februar 2006 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 5. Februar 2008 wurden ergänzende Unterlagen betreffend die geplante Bebauung der berufungsgegenständlichen Liegenschaft vorgelegt. Aus den in Kopie beiliegenden Zeitungsausschnitten geht hervor, dass für das neue Gemeinde- und Kulturzentrum nach Durchführung eines Architekturwettbewerbes nunmehr Pläne vorliegen würden. Aus einem Artikel in der A Rundschau Nr. 49 vom 6. Dezember 2007 geht hervor, dass schon vor Jahren die Grundstücke mit der Absicht angekauft worden seien, die darauf befindlichen Gebäude abzureißen und somit Raum für einen neuen Ortsplatz zu schaffen. Voraussichtlicher Baubeginn sei 2010.

Mit Schreiben vom 12. Februar 2008 wurde die Berufungsergänzung samt Beilagen der Abgabenbehörde erster Instanz zur Stellungnahme vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 14. April 2008 wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz hiezu bekannt gegeben, dass diese Zeitungsberichte nichts an der bisherigen Rechtsansicht ändern würden und auch nicht an der Tatsache, dass im Jahr 2003 eine Entnahme bzw. ein Veräußerungstatbestand von Betriebsvermögen, nämlich einer bebauten Liegenschaft, stattgefunden habe und diese Entnahme gemäß § 6 Z. 4 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu erfassen sei. Da im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nur der auf das Gebäude entfallende Gewinn der Steuerpflicht unterliege, sei der Veräußerungserlös auf Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufzuteilen. Die Aufteilung habe vorrangig nach der Verhältnismethode zu erfolgen. Dabei werde jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits ermittelt und der Kaufpreis für die gesamte Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte aufgeteilt. Diese Aufteilung habe, wenn die im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung der Anlegung streng objektiver Maßstäbe nicht standhalte, im Schätzungsweg zu erfolgen.

Mit Schriftsatz vom 19. Mai 2008 wurde die Berufungswerberin um Übermittlung des Gutachtens des gericht beeideten Sachverständigen OK vom 28. August 2001 ersucht. Die Erledigung dieses Ersuchens erfolgte mit Schriftsatz vom 13. Juni 2008, wobei neuerlich darauf hingewiesen wurde, dass die Aufteilung des Verkaufes in Gebäude und Grundstück unrichtig sei. Die Käuferin habe den gesamten Kaufpreis nur dem Grund und Boden zugeordnet. In Zusammenhang mit „Gasthaus mit Kegelbahnen und Saal“ wurde im vorgelegten Gutachten unter anderem ausgeführt, dass das Aussenmauerwerk von Altbau und Anbau durch aufsteigende Grundfeuchtigkeit stark beeinträchtigt sei. Der Dachstuhl hänge über dem Saal des Obergeschoßes stark durch. Mit verdeckten Schäden in den

Tramdecken sei zu rechnen. Der hölzerne Wirtschaftstrakt im Westen habe zum Teil eine Betonziegeldeckung mit sehr starker Bemoosung und sei schadhaft. Es wurde ein Sachwert der Gebäude in Höhe von S 4.498.345,-- ermittelt, wobei beim Altbau eine Abwertung auf Grund des Alters und Bauzustandes von 85 % erfolgte. Auch beim Gasthaus Anbau (1964) wurde eine Abwertung von 70 % und beim Wirtschaftsteil von 90 % berücksichtigt. Weiters geht aus dem vorgelegten Gutachten hervor, dass der nachhaltig erzielbare monatliche Mietertrag auf S 23.000,-- geschätzt werde. Bei einem Mietentgangrisiko von 15 % würde sich ein Jahresnettomietzins von S 234.600,-- ergeben. Der Faktor zur Ermittlung des Ertragswertes bei 3,5 % Verzinsung und einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren würde nach Roß-Brachmann 18,4 betragen, sodass sich ein Ertragswert von S 4.316.640,-- ergeben würde. Der Verkehrswert ergibt sich als Mittelwert zwischen Sach- und Ertragswert und beträgt daher laut Gutachten S 4.407.640,--.

In der am 24. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. das bisherige Vorbringen wiederholt. Es wurde darauf hingewiesen, dass der Kaufpreis nur einen Bodenwert von 41,-- € pro m² darstelle, obwohl laut Bodenwertsammlung ein deutlich höherer Wert zu erzielen sei. Ein Abbruch der Gebäude sei für die Bw. nie in Frage gekommen. Es wäre ja dann eine „Wüste“ zurückgeblieben. Es wurde dargelegt, dass die Pächterin des Gasthauses im Mai 2009 in Pension gehen werde. Dann werde die Gemeinde mit dem Neubau beginnen.

Der Amtsbeauftragte betonte, dass das Gasthaus nach wie vor in Betrieb sei. Bei der Besichtigung im Jahr 2005 habe er festgestellt, dass das Gebäude zwar alt, aber sicher nicht abbruchreif gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 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 (vgl. § 4 Abs. 1 EStG 1988). Der Kaufpreis einer bebauten Liegenschaft ist daher unter Beachtung der Grundsätze des § 184 BAO auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits aufzuteilen.

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof am 15. Februar 1994, 1993/14/0175, ausgesprochen: "Die subjektive Einschätzung der Kaufpreisanteile durch die Vertragspartner ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers für die Abgabenbehörde nicht bindend. Die Aufteilung hat nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen."

Im Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 94/15/0044, wurde festgehalten, dass die Differenzmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt werde, nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen könne, in denen der Wert von Grund und Boden unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung unbedenklich festgestellt werden könne und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspreche. Treffen diese beiden Voraussetzungen nicht zu, so sei der Methode des Sachwertverhältnisses der Vorzug zu geben, wobei der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft festgestellt, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt und in diesem Verhältnis mit dem tatsächlich Kaufpreis verglichen bzw. zu diesem in Relation gesetzt werde.

Im Erkenntnis vom 20. Februar 1998, 96/15/0086, wurde darauf verwiesen, dass die Aufteilung von Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft auf die Bodenfläche und die Baulichkeiten nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen hätte. Der Verwaltungsgerichtshof habe hiezu in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen sei.

Dem Erkenntnis vom 23. April 1998, 96/15/0063, lag der Sachverhalt zu Grunde, dass die belangte Behörde davon ausgegangen war, dass die für die bebauten Grundstücke aufgewendeten Anschaffungskosten jeweils ausschließlich auf den Grund und Boden und nicht auf das Gebäude entfallen seien, weshalb keine AfA-Bemessungsgrundlage gegeben sei. Sie stützte diese Annahme abgesehen vom schlechten Bauzustand des Gebäudes auf den Umstand, dass der von ihr angenommene jeweilige Bodenwert die Anschaffungskosten des jeweiligen Gesamtobjektes übersteige. Aus den rechtlichen Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes geht hervor, dass der in der Baubeschreibung angeführte schlechte Bauzustand bei der Ermittlung des Verkehrswertes des Gebäudes Berücksichtigung finden müsse. Allerdings seien, wie sich aus der Aktenlage ergebe, aus der Vermietung des Objektes Mieteinnahmen erzielt worden. Zu Recht verweise die Beschwerde darauf, dass bei dieser Sachlage die Annahme der belangten Behörde, vom Gesamtkaufpreis für die Liegenschaft sei kein Anteil auf das Gebäude entfallen, keinesfalls in einer der Schlüssigkeitsprüfung des Verwaltungsgerichtshofes standhaltenden Weise bloß auf die Sanierungsbedürftigkeit des Gebäudes gestützt werden könne. Mit der Überlegung, vom Gesamtbetrag der Anschaffungskosten sei der Betrag des Verkehrswertes des Bodens in Abzug zu bringen, die Anschaffungskosten des Gebäudes würden sich als Restgröße errechnen, setze sich die belangte Behörde in Widerspruch zu der ständigen Rechtsprechung. Zur Aufteilung des Kaufpreises einer Liegenschaft erkenne der Verwaltungsgerichtshof in ständiger

Rechtsprechung, dass die Differenzrechnung – Gebäudeanschaffungskosten als Differenz zwischen Gesamtkaufpreis und Bodenwert – nur dann ausnahmsweise geeignet sei, wenn der Gesamtkaufpreis der Summe aus Bodenwert und Gebäudewert entspreche. Die sachgerechte Aufteilung hat nach der Verhältnismethode zu erfolgen: Es seien der Verkehrswert des Bodens einerseits und jener des Gebäudes andererseits zu ermitteln. Im Verhältnis dieser Verkehrswerte seien die auf die Gesamtliegenschaft entfallenden tatsächlichen Anschaffungskosten auf Grund und Boden zu verteilen.

Schließlich ist auch auf die diesbezügliche Literatur (Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Rz. 182) zu verweisen, wonach dann der Methode der Sachwertverhältnisse der Vorrang zu geben ist, wenn die Anschaffungskosten nicht dem Verkehrswert (zB. überhöhter Preis wegen besonderer Interessenslage oder niedriger Preis zwischen nahen Angehörigen) entsprechen. Dabei werde der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft festgestellt, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt und in diesem Verhältnis mit dem tatsächlichen Kaufpreis verglichen bzw. zu diesem in Relation gesetzt. Eine Aufteilung sei dann nicht vorzunehmen, wenn der Erwerber das Grundstück mit einem darauf befindlichen abbruchreifen Gebäude offensichtlich als Bauplatz erwirbt und der bezahlte Preis ohne Aufteilung erheblich unter dem üblichen Quadratmeterpreis liege. Nach Ansicht des BFH entfalle zB der Gesamtkaufpreis eines Grundstückes nur auf Grund und Boden, wenn eine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung des Gebäudes weder für den Erwerber noch für den Veräußerer möglich sei; damit sei das Gebäude wirtschaftlich verbraucht und daher wertlos.

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass die Berufungswerberin mit Kaufvertrag vom 28. Jänner 2003 eine Liegenschaft im Ausmaß von 6.921 m² samt darauf befindlichen Gasthofgebäude zu einem Preis von 285.000,00 € an die Marktgemeinde O verkauft hat. Weiters ist unbestritten, dass die Käuferin plant, auf der erworbenen Liegenschaft ein Kultur- und Veranstaltungszentrum zu errichten. Aus Sicht der Käuferin mögen daher die erworbenen Gebäude in Zukunftsbetrachtung wertlos sein. Aus der eingangs zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geht jedoch zweifelsfrei hervor, dass die subjektive Einschätzung der Kaufpreisanteile durch die Vertragspartner für die Abgabenbehörden nicht bindend ist. Eine Aufteilung hat nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hiezu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen. Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde die Sachwertermittlung detailliert dargelegt. Für die Ermittlung des Bodenwertes wurde die amtliche Kaufpreissammlung überprüft und die Auskunft der Marktgemeinde O eingeholt. Dabei ergab sich ein ortsüblicher Quadratmeterpreis von 55,00 €. Die Höhe dieses Quadratmeterpreises wurde im gesamten Verfahren nicht in Frage gestellt. Aufgrund der Bebauung und der Flächengröße wurde ein

Abschlag von insgesamt 25 % berücksichtigt. Auf diese Weise wurde der Bodenwert in Höhe von 285.491,00 € ermittelt. Bei der Ermittlung des Gebäudewertes wurden Abschläge für Bauschäden, technische Wertminderung und verlorenen Bauaufwand berücksichtigt. Der Gebäudewert wurde mit 235.063,00 € ermittelt. Laut Aktenlage wird die Liegenschaft bereits seit 1. August 1981 bis dato von den gleichen Pächtern betrieben. Die Behauptung der Berufungswerberin es wäre immer schwieriger einen Pächter zu finden, ist daher nicht nachvollziehbar. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde von beiden Parteien dargelegt, dass das Gasthaus immer noch in Betrieb ist. Offensichtlich ist es sogar im Interesse der Gemeinde, dass bis zum Neubau weiterhin ein Gasthaus am Marktplatz neben der Kirche betrieben wird. Objektiv betrachtet kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass der berufungsgegenständliche Gebäudebestand einen Wert von Null hätte. Nicht zuletzt ist auf das Gutachten des Sachverständigen OK zu verweisen, der den Gebäudewert mit rund 4,300.000,00 S beziffert, den Grundstückswert mit 4,400.000,00 S (700,-- bis 850,-- S per m²) und daher zu einem Gesamtwert von rund 8,700.000,00 S kommt. Setzt man diese Werte in Relation zueinander, so würde sich nahezu die gleiche Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude ergeben wie bei der Berechnung der Abgabenbehörde erster Instanz, nämlich 50,57 % auf Grund und Boden und 49,42 % auf die Gebäude. Die Erwerberin zieht nunmehr seit mehr als fünf Jahren wirtschaftlichen Nutzen aus dem erworbenen Gebäude (das Gasthaus ist nach wie vor verpachtet) und der gerichtlich beeidete Sachverständige hat dem Gebäude einen höheren Wert zugeschrieben als die Erwerberin für die gesamte Liegenschaft entrichtet hat. Es ist also offensichtlich, dass der Verkaufspreis nicht dem Verkehrswert entspricht. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und somit der Judikatur, dass gerade in einem solchen Fall der Methode der Sachwertverhältnisse der Vorrang zu geben ist. Völlig korrekt wurde der Kaufpreis unter Zugrundelegung objektiver Maßstäbe in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt. Die Berufungswerberin hat sich darauf beschränkt darzulegen, dass die Marktgemeinde O lediglich am Grundstück interessiert war, nicht jedoch an den Gebäuden. Inhaltliche Einwände gegen die Berechnungen der Abgabenbehörde erster Instanz wurden nicht vorgebracht.

Aufgrund des Gesagten musste die Berufung als unbegründet abgewiesen werden.

Linz, am 7. Oktober 2008