

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch WTGmbH, vom 5. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein vom 18. Mai 2001 betreffend Umsatzsteuer 1999 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1999 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
2. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften für 1999 wird teilweise Folge gegeben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO mit 243.474 € festgestellt. Davon entfallen auf die Beteiligten jeweils 121.737 €

Entscheidungsgründe

Durch Einantwortungen vom Feber 1992 und Jänner 1997 erwarben die Berufungswerberinnen jeweils Hälfteneigentum an einer Liegenschaft in K. In einem Teil des darauf errichteten Gebäudes betrieb der seinerzeitige Erblasser (Vater bzw. Großvater der Berufungswerberinnen) eine Autospengler- und Autolackierwerkstatt, die von den Erben fortgeführt wurde. Die Gewinnermittlung erfolgte nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 EStG. Mit 30.8.1999 wurde der Betrieb eingestellt und einschließlich der Liegenschaft veräußert (Kaufvertrag vom 11.10.1999 und vom 19.10.1999). Die Berechnung des Veräußerungsgewinnes ist in den Anlagen zu den Abgabenerklärungen für 1999 wie folgt dargestellt (Beträge in Schilling):

Verkaufspreis Liegenschaft	10.500.000,00
darin enthalten Grund und Boden	-5.733.000,00
Verkaufspreis Inventar 20 %	500.000,00
Verkaufspreis Fahrzeuge 0 %	165.000,00
Verkaufspreis Fahrzeuge 20 %	125.334,00
Buchwertabgänge	-229.979,17
Rückstellungen Rechtskosten	-549.263,33
Veräußerungsgewinn lt. Erklärung	4.778.091,00

Mit den am 18.5.2001 ausgefertigten Bescheiden betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für 1999 ist das Finanzamt von dieser Berechnung abgewichen. Der im Preis für die veräußerte Liegenschaft enthaltene Grundanteil (5.733.000 S) wurde um 733.000 S vermindert, weil bei der Wertermittlung kein Bebauungsabschlag berücksichtigt worden sei. Die "Rechtskosten" (549.263,33 S) seien mit ihrem auf Grund und Boden entfallenden Anteil (47,61 % bzw. 297.212 S) dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Die darauf entfallende Vorsteuer sei nicht abzugsfähig. Die abziehbare Vorsteuer errechne sich dadurch mit 131.987,69 S (bisher 206.987,69 S). Die Berechnung des Veräußerungsgewinnes durch das Finanzamt stellt sich wie folgt dar:

Veräußerungsgewinn erklärt	4.778.091
Minderung Grundanteil	733.000
Vorsteuer aus Rechtskosten	-75.000
Rechtskosten – Anteil Grund und Boden	297.212
Veräußerungsgewinn laut Bescheid vom 18.5.2001	5.733.303

Die Abgabepflichtigen erhoben fristgerecht am 5.6.2001 (Eingangsdatum) Berufung. Gegen die Verminderung des auf den Grund entfallenden Kaufpreisanteiles wurde eingewendet, dass der in den Steuererklärungen angesetzte Wert in einem dem Finanzamt vorliegenden Gutachten ermittelt worden sei. Darin sei ausgeführt, dass sich "ein eventueller Bebauungsabschlag" mit den Kosten für eine erfolgte Aufschüttung und errichtete Stütz-Grenzmauer aufhebe. Der Gutachter habe auch darauf hingewiesen, bei der Bewertung von Grund und Boden "an die Untergrenze gegangen" zu sein. Die Rechtskosten würden sich wie folgt zusammensetzen:

	Netto	Vorsteuer
N.N, Vermittlungsprovision	210.000,00	42.000,00
Ing. M, Schätzungsgutachten	15.048,33	3.009,66
Dr. H, Rechtsanwalt	300.490,00	30.000,00
Mag. W, Steuerberatung	23.500,00	
gesamt	549.308,33	

Hinsichtlich der Vermittlungsprovision sei eine Kürzung um den auf Grund und Boden entfallenden Anteil zu akzeptieren. Dagegen stehe der Aufwand für die Schätzung mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und nicht mit dem Verkauf von Grund und Boden in Zusammenhang. Eine Kürzung sei daher nicht vorzunehmen. Auch der Aufwand für die Steuerberatung habe mit dem Verkauf der Liegenschaft nichts zu tun und sei nicht zu kürzen. Nach Unterfertigung der Kaufverträge, Übernahme, Benutzung und teilweisem Umbau des Gebäudes hätten die Käufer „plötzlich“ Kaufpreisminderung geltend gemacht, weil z.B. bestimmte Räume nicht über die für die vorgesehene Nutzung erforderliche Raumhöhe verfügt hätten. Rechtsanwalt Dr. H habe (erfolgreich) die rechtsfreundliche Vertretung gegenüber den Käufern übernommen. Die Anwaltskosten seien geraume Zeit nach dem Liegenschaftsverkauf im Rahmen dieses Rechtsstreites angefallen und hätten mit der eigentlichen Grundstücksveräußerung nichts zu tun. Weitere Berufungspunkte ergaben sich hinsichtlich der zutreffenden Ermittlung der Inventurbestände zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22.6.2001 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Die oben dargestellten Kosten für die Erstellung des Gutachtens sowie die Vermittlungsprovision wurden anteilig als Ausgaben berücksichtigt. Die Anwaltskosten wurden als Betriebsausgaben abgezogen. Soweit sich die Berufung gegen die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude sowie die (Nicht)Berücksichtigung der in den Rechtsanwaltskosten enthaltenen Vorsteuer richtet, blieb ihr der Erfolg versagt. Zur Kaufpreisaufteilung führte das Finanzamt begründend aus:

"Ausgehend vom Gesamtverkaufserlös in Höhe von ATS 10.500.000.- erscheint ein Teilbetrag von ATS 5.000.000.- (= rd. 1.570.- für 3.185 m²) auf Grund und Boden entfallend als höchstzulässiger Wert noch vertretbar."

Mit Eingabe vom 23.7.2001 beantragten die Berufungswerber die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die am 27.1.2003 eingekommenen Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurden zwischenzeitlich wieder zurückgenommen. Hinsichtlich der vorzunehmenden Aufteilung des Kaufpreises wird im Vorlageantrag be-

mängelt, die Behörde habe nicht dargelegt, wie sie zu ihrem Wertansatz von 5.000.000 S für Grund und Boden komme und weshalb der erklärte Wert unrichtig sein sollte. Nachdem in der Bescheidbegründung vom 21.5.2001 noch der fehlende Baubauungsabschlag als Begründung angeführt worden sei, enthalte die Bescheidbegründung vom 25.6.2001 "den kaum aussagekräftigeren Hinweis", ein Teilbetrag von 5 Mio S "erscheine als höchstzulässiger Wert noch vertretbar". Es bedürfe einer fundierteren Vorgangsweise, um von dem durch ein Gutachten belegten Wert abweichen zu können. Eine Kürzung um jenen Vorsteuerbetrag, der auf die "voll als Betriebsausgaben anerkannten Beratungsaufwendungen" für den Rechtsanwalt Dr. H entfalle (es handle sich um den Betrag von 30.000 s), habe nicht zu erfolgen.

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. Die Schätzung des Grundanteiles wird regelmäßig unter Bedachtnahme auf anschaffungsnahe Veräußerungen vergleichbarer Grundstücke erfolgen (VwGH vom 15.3.1995, 92/13/0271).

Das Finanzamt vertrat im bekämpften Bescheid die Ansicht, bei der Wertermittlung für den Grund und Boden sei ein Bebauungsabschlag zu berücksichtigen. In der Berufungsvorentscheidung wurde begründet, der solcherart errechnete Wert von 5 Mio S für Grund und Boden erscheine "ausgehend vom Gesamtkaufpreis als höchstzulässiger Wert noch vertretbar". Zum Einwand, einem Bebauungsabschlag stünden die Kosten für erfolgte Grundstücksaufrüttungen und errichtete Stütz- und Grenzmauern gegenüber, hat sich das Finanzamt nicht geäußert.

Die Berufungswerber stützen ihre Berechnung, wonach der Wert für Grund und Boden mit 5.733.000 S anzunehmen sei, auf ein "Gutachten" eines Sachverständigen. Es handelt sich um ein doppelseitig beschriebenes DIN A4 Blatt. Unter "1. Bewertungsgegenstand" sind die Adresse und die Einlagezahl, unter "2. Auftrag-Augenschein" die Berufungswerberinnen als Auftraggeber sowie das Datum eines erfolgten Augenscheines, unter "3. Grundlagenerhebung" eine kurze Beschreibung des Grundstückes, sowie unter "4. Erhebungen am Grundstücksmarkt" der Verkauf eines Nachbargrundstückes zum Preis von 1.800 S/m², der Verkauf eines "in direkter Nachbarschaft gelegenen Grundstückes" zum selben Preis und nicht näher bezeichneten Grundstücksverkäufe "in dieser Gegend" zum Preis zwischen 1.800 S/m² und 2.500 S/m² angeführt. Davon ausgehend wird unter Punkt "5. Bewertung" auf einen "einheitlichen Grundstückspegel über 1.800 S/m² liegend" geschlossen und der Wert für das

gegenständliche, 3.185 m² große Grundstück mit 5.733.000 S (3.185 m² x 1.800 S = 5.733.000 S) errechnet. Angaben zu dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude (z.B. Ausmaße, Verwendung, Erhaltungszustand) enthält das Gutachten nicht. Ein im Gutachten erwähnter "Lageplan und Foto" sind in den Akten des Finanzamtes nicht enthalten und liegen dem Senat nicht vor. Diese "Liegenschaftsbewertung" des Sachverständigen entspricht daher schon auf Grund der Unvollständigkeit nicht den Anforderungen eines Gutachtens. Dies ändert aber nichts daran, dass sie für Zwecke der Kaufpreisaufteilung zu berücksichtigen ist (vgl. § 166 BAO). Insbesondere können die von den Berufungswerberinnen herangezogenen Vergleichsgrundstücke bei der Preisermittlung nicht außer Acht gelassen werden. Der westliche Nachbar (Anm.: Angabe der Firma) habe zwei Jahre vor der gegenständlichen Betriebsveräußerung ein an sein Grundstück angrenzendes Grundstück zum Preis von 1.800 S je m² gekauft. Ein anderes (ebenfalls namentlich genanntes) Unternehmen habe ein Grundstück in der direkten Nachbarschaft zum selben Preis erworben. Ansonsten seien Grundstücksverkäufe (namentliche Nennung der Verkäuferin) "in dieser Gegend" zum Preis von 1.800 S bis 2.500 S je m² erhoben worden. Bei letzteren handle es sich allerdings um Wohngrundstücke (das streitgegenständliche Grundstück ist im Flächenwidmungsplan als Mischgrundstück ausgewiesen).

Das Finanzamt hat dieser Berechnung nichts Substanzielles (etwa abweichende Grundstückspreise aus der Kaufpreissammlung) entgegnet. Ein Preis von 1.800 S je m² findet auch in einer in der Zeitschrift Gewinn veröffentlichten bundesweiten Erhebung der Grundstückspreise (auch in der Gemeinde K) Deckung. Der Ansatz der Berufungswerberinnen liegt auch im Rahmen der im "Immobilienpreisspiegel" der Wirtschaftskammer (Immobilien- und Vermögenstreuhänder) angegebenen Grundstückspreise. Schließlich erteilte auch das örtliche Bauamt die Auskunft, dass für Grundstücke im Mischgebiet der Gemeinde K im Jahr 1999 rund 1.700 S/m² bis 1.900 S/m² bezahlt wurden. Es besteht daher kein Grund, von dem in den Steuererklärungen angesetzten Grundpreis von 1.800 S je m² abzugehen.

Sowohl das Finanzamt als auch die Berufungswerberinnen haben die Aufteilung des Kaufpreises nach der Differenzmethode vorgenommen. Die Rechtsprechung bezeichnet diese Methode, bei der sich nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als Differenz zum Gesamtkaufpreis errechnet, nur unter bestimmten Voraussetzungen als sachgerecht. Die Differenzmethode führe nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis, "in denen der Wert von Grund und Boden unbedenklich festgestellt werden kann und der tatsächliche Gesamtkaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitgehend ihrem Verkehrswert entspricht" (z.B. VwGH vom 23.4.1998, ZI. 96/15/0063 mwH).

Da sich die Ermittlung der Grundpreise auf übereinstimmende Auskünfte von mehreren Seiten stützte (Auskunft der Gemeinde, Preiserhebung einer Wirtschaftszeitung, Immobilien-Preisspiegel der Wirtschaftskammer) und Hinweise dafür, dass Kaufpreis und Verkehrswert nicht

übereinstimmen, nicht vorliegen, bestanden gegen die Anwendung der Differenzmethode keine Bedenken (der Verkauf erfolgte unter Fremden; Käuferin war eine Leasing GmbH aus Wien).

Im Berufungsverfahren war auch die Ermittlung der Inventurbestände zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe strittig. In diesem Punkt wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 22.6.2001, die insofern als Bestandteil dieser Berufungsentscheidung zu sehen ist, verwiesen.

Der Aufgabegewinn war daher wie folgt zu berechnen:

Aufgabegewinn lt. bekämpftem Bescheid	5.733.303,00
Anteil Grund und Boden	-733.000
Rechtskosten	-149.760
Aufgabegewinn lt. Berufungsentscheidung	4.850.543

Die Rechtskosten (lt. Erklärung 624.263,33 incl. MWSt) errechneten sich wie folgt:

N.N., Vermittlungsprovision	252.000
Gutachten Ing. M	18.058
Summe (wie BVE)	270.058
davon entfallen 54,60 % auf Grund	147.452
bei Veranlagung abgezogen	297.212
zusätzlich abzugsfähig	149.760

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Aufgabegewinn	4.850.543
laufender Gewinn	-1.500.267
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.350.276

Die abziehbare Vorsteuer errechnete sich mit 161.978,03 S (lt. Erklärung 206.987,69 S; abzüglich 75.010 S lt. angefochtenem Bescheid; zuzüglich 30.000 S aus dem als Betriebsausgaben anerkannten Beratungsaufwand Dr. H.).

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt betreffend Umsatzsteuer 1999 in ATS und in Euro.

Innsbruck, am 13. Juni 2005