



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Trauner Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. veräußerte mit Kaufvertrag vom 18. März 1998 (Bl. 14/1998 E-Akt) ein bebautes Grundstück um einen Kaufpreis von 12.000.000,00 S.

Die Liegenschaft wurde vor ihrer Veräußerung sowohl betrieblich als auch privat bzw. zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt.

Der Bw. legte seiner für das Jahr 1998 eingereichten Einkommensteuererklärung ein mit 27. Feber 1998 datiertes, von einem Baumeister erstelltes Gutachten über die Bewertung der verkauften Liegenschaft bei (Bl. 4 bis 6/1998 E-Akt). Der Gutachter ermittelte für die zum Privatvermögen gehörenden Gebäudeteile einen Sachwert in Höhe von 4.572.702,00 S, für die zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile (Garagen und Lagerräume) einen solchen in Höhe von insgesamt 1.209.789,00 S. Die Schätzung erfolgte ohne Bewertung des Grundstückspreises.

Der auf die zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile entfallende Anteil am Gesamtkaufpreis von 12.000.000,00 S entspricht nach Ansicht des Bw. dem vom Gutachter für diese Gebäudeteile geschätzten Sachwert von 1.209.789,00 S (Bl. 2/1998 E-Akt).

Das FA setzte davon abweichend den Kaufpreisanteil für die zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile, ausgehend von einer Aufteilung nach dem Sachwertverhältnis, mit 1.411.200,00 S fest. Das FA folgte bei seiner Berechnung den vom Gutachter ermittelten Gebäudewerten, ergänzte diese Schätzung aber um einen Wert für Grund und Boden, wobei es diesen Wert nach Rücksprache mit der Bewertungsstelle und unter Berücksichtigung der guten Lage mit 4.500,00 S pro m² ansetzte (Bl. 54/1998 E-Akt).

Die Aufteilung des Kaufpreises nach dem Sachwertverhältnis führte das FA folgendermaßen durch:

Grund und Boden: 1.023 m ² x 4.500,00 S =	4.603.500,00 S	(= 44%)
Gebäudewert lt. Gutachten:	5.782.491,00 S	
	10.385.991,00 S	
Sachwert der betrieblich genutzten Gebäudeteile:	1.209.789,00 S	(= 21%)
Sachwert der privat genutzten Gebäudeteile:	4.572.702,00 S	
	5.782.491,00 S	
Gesamtkaufpreis:	12.000.000,00 S	
Auszuscheidender Grundanteil = 44% von 12.000.000,00 S =	-5.280.000,00 S	
Verbleibender Kaufpreis für Gebäude:	6.720.000,00 S	
Anteil der betrieblich genutzten Gebäudeteile = 21% von 6.720.000,00 S =	1.411.200,00 S	

In seiner Berufung verweist der Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.6.1987, 86/14/0195. Danach seien lagebedingte Abweichungen des amtlich ermittelten Verkehrswertes dem Wert des Grund und Bodens zuzurechnen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das FA begründend aus, die Aufteilung des Verkaufserlöses sei nach der Methode des Sachwertverhältnisses erfolgt, weil der gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft deutlich über ihrem Verkehrswert liege und der

Wert von Grund und Boden nicht unbedenklich festgestellt werden könne. In dem bei der Aufteilung angesetzten Quadratmeterpreis von 4.500,00 S sei der lagebedingte Vorteil des Grund und Bodens bereits miteingerechnet. Dieser Preis liege weit über den für Nachbargrundstücke erzielten Kaufpreisen von durchschnittlich 3.000,00 S.

Im Vorlageantrag wendet der Bw. erneut ein, dass nach der bereits in der Berufung zitierten Entscheidung des VwGH der im Verkehrswert der Liegenschaft zu berücksichtigende Lagevorteil dem Wert des Grund und Bodens zuzurechnen sei. Es sei nicht verständlich, warum die stillen Reserven teilweise dem Gebäude zugeordnet würden, wenn dieses nachweislich bereits abgerissen wurde. Dies sei ein deutlicher Hinweis, dass der überhöhte Kaufpreis ausschließlich dem Grund und Boden zuzuordnen sei. Der Bw. verweist dazu auf sein in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens ergangenes Schreiben vom 28. August 2000 (Bl. 9/1998 E-Akt). Darin bringt der Bw. vor, die Kaufinteressenten seien vor allem an der Lage der Liegenschaft interessiert gewesen. Der Käufer der Liegenschaft habe bereits bei den Verkaufsgesprächen seine Absicht kundgetan, das Gebäude nach dem Erwerb abzureißen und auf der Liegenschaft eine Turnhalle zu errichten. Der zweite Kaufinteressent hätte die Absicht gehabt, ein Einkaufszentrum auf der Liegenschaft zu errichten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der vom Bw. für die vor ihrer Veräußerung sowohl betrieblich als auch privat genutzte Liegenschaft erzielte Kaufpreis von 12.000.000,00 S ist zur Ermittlung des auf die betrieblich genutzten Gebäudeteile entfallenden Betrages aufzuteilen, um den auf diese Gebäudeteile entfallenden Verkaufserlös im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfassen zu können. Dabei hat, da der Bw. den Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelte, der auf Grund und Boden entfallende Teil des Kaufpreises außer Ansatz zu bleiben.

Das FA hat den Kaufpreis nach dem Sachwertverhältnis aufgeteilt, indem es den Sachwert der gesamten Liegenschaft feststellte, diesen in seine Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden zerlegte, in diesem Verhältnis den Kaufpreis auf Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits aufteilte, um schließlich nach einer weiteren, nach dem Verhältnis der Sachwerte der betrieblich und der privat genutzten Gebäudeteile vorgenommen Aufteilung des für das Gebäude ermittelten Kaufpreisanteils zu einem auf die betrieblich genutzten Gebäudeteile entfallenden Kaufpreisanteil zu gelangen.

Damit hat das FA die Aufteilung im Sinne der vom VwGH in ständigen Rechtsprechung für zulässig erachteten Methode vorgenommen (z.B. VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

Die Art und Weise, in der der Bw. den Kaufpreisanteil für die betrieblich genutzten Gebäudeteile ermittelt hat, läuft letztlich auf eine Aufteilung nach einer Art Differenzmethode hinaus, in deren Rahmen der gesamte über die vom Gutachter errechneten Gebäudewerte hinausgehende Kaufpreisanteil dem Grund und Boden zugeordnet wird, damit der Wert des Grund und Bodens letztlich als Restgröße verbleibt.

Abgesehen davon, dass diese Methode keineswegs der vom VwGH auch als mögliche Aufteilungsmethode anerkannten Differenzmethode entspricht, weil nach letzterer zuerst der Wert des Grund und Bodens festzustellen und dann der Gebäudewert als Restgröße zu ermitteln ist, ist die Differenzmethode nur dann zulässig, wenn der Wert von Grund und Boden unbedenklich festgestellt werden kann und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht (z.B. VwGH 23.4.1998, 96/15/0063).

Das FA hat in der Berufungsvorentscheidung nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats zutreffend dargelegt, warum es der Sachwertmethode den Vorzug gegenüber der Differenzmethode eingeräumt hat.

Der Bw. hat sich dazu nicht geäußert. Er hat auch dem vom FA anhand der Kaufpreissammlung der Bewertungsstelle angesetzten Quadratmeterpreis sowie der sowohl in der zum angefochtenen Bescheid ergangenen Begründung als auch in der Berufungsvorentscheidung detailliert dargestellten Berechnung des auf die betrieblich genutzten Gebäudeteile entfallenden Anteils am Verkaufserlös nichts entgegengesetzt.

Die Einwendungen des Bw. gehen einzig dahin, der über den vom Gutachter ermittelten Verkehrswert hinausgehende Kaufpreis müsse lagebedingt zwingend zur Gänze dem Grund und Boden zugeordnet werden. Dies habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.6.1987, 86/14/0195 ausdrücklich festgehalten. Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Sachwerte hält der Bw. aus diesem Grund offensichtlich für unzulässig.

Dem ist entgegenzuhalten, dass den im zitierten Erkenntnis getroffenen Aussagen des VwGH keineswegs das vom Bw. vermutete Verständnis beizulegen ist. Die Ausführungen des VwGH zu dem durch die günstige Lage eines Betriebes begründeten Standortvorteil beziehen sich in erster Linie darauf, dass dieser Standortvorteil nicht zum Firmenwert gehört und betreffen daher die Abgrenzung zum Firmenwert. Dass bei einer wie gegenständlich vorzunehmenden Aufteilung eines Kaufpreises auf Gebäude und Grund und Boden bei einer guten Lage des Grundstücks keine Aufteilung nach dem Sachwertverhältnis erfolgen dürfe, sondern der über den Sachwert des Gebäudes hinausgehende Kaufpreis zur Gänze dem Grund und Boden

zugerechnet werden müsse, ist den Ausführungen des VwGH nicht zu entnehmen. Im Gegenteil, der VwGH hat unter Hinweis auf seine bisherige Rechtsprechung anhand eines Beispiels dargelegt, dass der Wert des außer Ansatz zu lassenden Grund und Bodens im Wege einer Verhältnisrechnung, der jene des angefochtenen Bescheides entspricht, zu ermitteln ist. Dabei hat der Gerichtshof ausdrücklich festgehalten, dass die Verhältnisrechnung unabhängig davon zu erfolgen hat, ob der Gesamtbetrag der Verkehrswerte über oder – wie im vorliegenden Fall – unter dem Gesamtkaufpreis liegt.

Im Übrigen hat der VwGH im Erkenntnis vom 2.5.1991, 88/13/0031 nicht nur seine im Erkenntnis vom 30.6.1987 getroffene Feststellung, die gute Lage (Standort) finde regelmäßig nicht im Firmenwert, sondern im Wert des dem Betrieb dienenden Grund und Bodens ihren wertmäßigen Niederschlag, wiederholt, sondern auch ausgesprochen, dies gelte auch für bebaute Liegenschaften mit der Maßgabe, dass der Wert von Gebäuden von der guten Lage mitbestimmt werde.

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 30.6.1987, 86/14/0195 ist daher für den Standpunkt des Bw. nichts zu gewinnen, weshalb der Hinweis auf dieses Erkenntnis der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen vermag.

Was die weiteren Ausführungen des Bw., die Käuferinteressen bzw. der Umstand, dass das Gebäude bereits abgerissen worden sei, wären ein deutlicher Hinweis dafür, dass der überhöhte Kaufpreis dem Grund und Boden zuzuordnen sei, betrifft, so ist dem entgegenzuhalten, dass für die Preisbildung keinesfalls bloß die Interessen und Vorstellungen des Käufers bestimmend sind.

Der Bw. hat nicht nackten Grund und Boden verkauft, das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude war auch nicht baufällig. Dem vom Bw. vorgelegten Gutachten zufolge weist das Wohnhaus eine gute Bauausstattung und Qualität auf, die Garagen und Lagergebäude sind ebenfalls in massiver Bauweise hergestellt. Dass das Gebäude im Zeitpunkt der Veräußerung in einem nutzbaren Zustand war, beweist auch der Pkt. IV des Kaufvertrages, wonach Räumlichkeiten des Gebäudes vermietet und andere vom Bw. und seiner Familie bewohnt waren bzw. der Bw. sich das Recht vorbehalten hat, diese Wohnräume sowie die Garagen für die Dauer eines Jahres zu benutzen. Den guten Zustand des Gebäudes bestätigt auch der vom Gutachter für das Gesamtobjekt errechnete Sachwert von rd. 5,8 Millionen S.

Es liegt auf der Hand, dass sich der Verkäufer einer Liegenschaft auch den Wert des darauf befindlichen Gebäudes abgelten lässt, und zwar unabhängig davon, welchem Verwendungszweck der Käufer das Gebäude zuzuführen beabsichtigt. Ebenso wird der Verkäufer bei seinen

Preisvorstellungen die gute Lage der Liegenschaft berücksichtigen. Diese findet aber nicht nur im Wert des Grund und Bodens, sondern auch im Wert des Gebäudes ihren Niederschlag (VwGH 2.5.1991, 88/13/0031). Diesem Umstand wird bei der vom FA vorgenommenen Aufteilung nach dem Sachwertverhältnis ebenfalls Rechnung getragen.

Aus den dargelegten Gründen erweisen sich die Einwendungen des Bw. als unbegründet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. Oktober 2003