

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. KEG, in R, vertreten durch Mag. F, Steuerberater, X, vom 16. Jänner 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 15. Dezember 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die gemäß § 188 Abs. 1 lit. b und Abs. 3 BAO erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1998 werden mit -29.249,87 € festgestellt. Davon entfallen auf D - 15.655,69 € und auf E -13.594,18 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine KEG, betrieb seit 1995 in B das Gasthaus C und ermittelte den Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Komplementär der Bw. war D, der mit Übergabevertrag vom 5. Dezember 1995 den Gastgewerbebetrieb samt der dazugehörigen Liegenschaft von seinem Vater unentgeltlich erworben hatte. Kommanditistin war seine Ehegattin E. Mit Schreiben vom 26. Oktober 1998 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass sie die gewerbliche Tätigkeit mit 31. August 1998 eingestellt habe und ersuche um die Vormerkung der Betriebsaufgabe, da eine Wiederaufnahme der Tätigkeit nicht geplant sei.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren der gemeine Wert des ins Privatvermögen übernommenen Betriebsgebäudes und damit die Höhe des Aufgabegewinnes/verlustes.

Die Bw. ermittelte in der Beilage zu der am 29. Oktober 1999 eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1998 den Aufgabegewinn wie folgt:

Einheitswert: 677.000 S	
Gesamtwert Liegenschaft: 677.000 S x 7	4.739.000 S
- Grundanteil (2.889 m ² x 1.500 S/m ²)	-4.333.500 S
Gebäudewert:	405.500 S
- Buchwert Gebäude	-622.075 S
Aufgabeverlust:	-216.575 S

Das Finanzamt stellte dazu fest, dass es anlässlich der unentgeltlichen Übergabe der streitgegenständliche Liegenschaft (EZ 00, Gst. 01) an den Komplementär D im Jahr 1995 zu einer Abschreibung einer Teilfläche gekommen ist und das Grundstück nur mehr eine Fläche von 1.268 m² aufweist und der Einheitswert mit 1. Jänner 1996 mit 565.000 S neu festgesetzt worden ist. In dem am 15.12.2000 erlassenen Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO setzte das Finanzamt - der Berechnungsmethode der Bw. folgend - den Aufgabegewinn wie folgt fest:

Einheitswert: 565.000 S	
Gesamtwert Liegenschaft: 565.000 S x 7	3.955.000 S
- Grundanteil (1.268 m ² x 1.500 S/m ²)	-1.902.000 S
Gebäudewert:	2.053.000 S
- Buchwert Gebäude	-622.075 S
Aufgabegewinn:	1.430.925 S

Nach Abzug des Freibetrages von 100.000 S gemäß § 24 Abs. 4 EStG, des laufenden Verlustes und des Übergangsverlustes von 345.753 S und der Sonderbetriebsausgaben von 28.367 S, setzte das Finanzamt in dem am 15. Dezember 2000 erlassenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1998 mit 956.805 S fest.

In der gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 15. Jänner 2001 erhobenen Berufung wendete die Bw. ein, nach der in der Verwaltungspraxis anzutreffenden Bewertungsmethode sei zunächst der gemeine Wert des Grundstückes zu ermitteln und zwar als Vervielfachung des Einheitswertes. Von diesem Gesamtwert werde dann der Wert für Grund und Boden abgezogen, womit sich als Differenz der gemeine Wert für das Gebäude ergebe. Wende man diese vereinfachte Bewertungsmethode an, so ergebe sich nachstehender Entnahmeverlust:

Einheitswert: 565.000 S	
Gesamtwert Liegenschaft: 565.000 S x 7	3.955.000 S
- Grundanteil (1.268 m ² x 3.000 S/m ²)	-3.804.000 S
Gebäudewert:	151.000 S
- Buchwert Gebäude	-622.075 S
Aufgabeverlust:	-471.075 S

Die Bw. führte weiter aus, mit dieser Berechnungsweise werde die Bewertungsmethode des Finanzamtes, mit Ausnahme des Quadratmeterpreises für den Grundanteil, übernommen. Der vom Finanzamt zum Ansatz gebrachte Wert von 1.500 S/m² könne redlicherweise nicht den Entnahmzeitpunkt 31. August 1998 betreffen, würden doch in dieser Lage nach Auskunft bei der Gemeinde B, schon seit mehreren Jahren bei Grundverkäufen Quadratmeterpreise von mehr als 4.000 S erzielt. Aber unabhängig von der Bewertungsmethode müsse bei der Bewertung jedenfalls der Bauzustand des Gebäudes berücksichtigt werden, zumal sich der Marktwert – somit der fiktive Veräußerungswert – daran orientiere. Nachdem es sich bei dem in das Privatvermögen überführten Objekt im Prinzip um ein abbruchreifes Gebäude handle, werde am Markt dafür kaum ein Preis zu erzielen sein. Vielmehr werde durch das Gebäude der Wert des gesamten Grundstückes vermindert, sei doch in naher Zukunft mit Abbruchkosten in nicht unbedeutender Höhe zu rechnen. Der gemeine Wert des Gebäudes im Entnahmzeitpunkt erreiche jedenfalls keineswegs den noch vorhandenen Buchwert, sodass durch die Entnahme kein steuerlicher Gewinn resultieren könne. Sollte das Finanzamt den aufgrund des schlechten Gebäudezustandes sich ergebenden Entnahmewert nicht übernehmen, so werde um Vornahme eines Augenscheines vor Ort ersucht. Eine solche Nachschau werde die Richtigkeit der Bewertung bestätigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2001 (zugestellt am 20. April 2001) wies das Finanzamt, ohne Ermittlungen über den Bauzustand des Gebäudes anzustellen, die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde sinngemäß ausgeführt, das Finanzamt habe im angefochtenen Bescheid lediglich das durch die Abschreibung einer Teilfläche des Gst. 01 verminderte Flächenausmaß und den in der Folge geänderten Einheitswert herangezogen, sei aber sonst der Berechnungsmethode der Bw. gefolgt. So sei für die Ermittlung des Gebäudewertes ebenso wie von der Bw. der siebenfache Einheitswert und ein Quadratmeterpreis von 1.500 S herangezogen worden. In der Berufung setze die Bw. zwar das geänderte Flächenausmaß und den geänderten Einheitswert an, erhöhe jedoch im Gegenzug den Grundpreis von dem in der Abgabenerklärung angesetzten Wert von 1.500 S/m² auf 3.000 S/m². Da der Entnahmewert für das Grundstück zum 31. August 1998 von der Bw. in Rahmen der Erstellung der Abgabenerklärung mit 1.500 S/m² geschätzt worden sei und dieser Wert sich seither nicht geändert haben dürfte, sehe das Finanzamt

keine Veranlassung von der von der Bw. damals getroffenen und vom Finanzamt unverändert übernommenen Bewertung abzugehen.

Mit Schriftsatz vom 15. Mai 2001 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Darin wird im Wesentlichen eingewendet, in der Begründung der Berufungsvorentscheidung werde mit keinem Wort auf die Argumente in der Berufung eingegangen. Es werde nur auf den Umstand hingewiesen, dass der Entnahmewert für den Grund und Boden in der ursprünglichen Erklärung vom steuerlichen Vertreter mit 1.500 S/m² geschätzt worden sei und sich dieser seither nicht geändert haben dürfte. Dazu sei festzustellen, dass bei der ursprünglichen Schätzung des Grundstückspreises wegen Fehlens der steuerlichen Relevanz, bewusst ein ganz niedriger Wert angesetzt worden sei. Es stehe außer Zweifel, dass per 31. August 1998 Grundstücke in B mit einem solchen Quadratmeterpreis am Markt nicht angeboten worden seien, weshalb die ursprünglich vorgenommene Schätzung einer denklogischen Berichtigung zugänglich sein müsse. Es würden daher die in der Berufung angeführten Argumente für die Schätzung des Gebäudewertes im Zeitpunkt der Entnahme mit 151.000 S vollinhaltlich aufrechterhalten und beantragt, diesen Wert der Ermittlung des Entnahmeverlustes zugrunde zu legen. Des weiteren werde nochmals auf die Möglichkeit hingewiesen, im Zuge einer Außenprüfung den schlechten Bauzustand des Gebäudes zu erheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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).

Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Das Gesetz geht bei der Ermittlung des gemeinen Wertes eines Wirtschaftsgutes nicht von tatsächlich erzielten Preisen aus, sondern leitet den gemeinen Wert aus dem Preis ab, der nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes erzielbar wäre. Unter Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu

bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind. Bei einem Gebäude sind dies im Wesentlichen die Lage, das Alter, der Bauzustand und die Verwendungsmöglichkeit.

Für die im Firmenbuch eingetragene Bw., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, ist nach § 5 Abs. 2 EStG die Bestimmung des § 5 Abs. 1 EStG nicht anwendbar. Für die Bw. ist daher die Bestimmung des § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG, nach der bei der Gewinnermittlung der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, außer Ansatz bleibt, anzuwenden. Bei einer Betriebsaufgabe, bei der das betrieblich genutzte bebaute Grundstück in das Privatvermögen überführt wird, ist bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes somit nur der gemeine Wert des Betriebsgebäudes und nicht auch der Wert von Grund und Boden zu erfassen.

Unbestritten ist, dass im gegenständlichen Fall eine Betriebsaufgabe vorliegt. Strittig ist lediglich der gemeine Wert (Verkehrswert) des auf dem Gst. 01, Grundbuch B , errichteten und ins Privatvermögen übernommenen Betriebsgebäudes.

Sowohl die Bw. als auch das Finanzamt ermittelten den Gebäudewert in der Weise, indem sie als Gesamtwert der Liegenschaft den siebenfachen Einheitswert ansetzten und davon den von beiden Parteien in unterschiedlicher Höhe geschätzten Grundwert abzogen. Diese Methode (Differenzmethode), ist im streitgegenständlichen Fall nicht geeignet, einen sachgerechten Gebäudewert zu ermitteln. Diese Aufteilungsmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden, der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt wird, kann, wie der Verwaltungsgericht bereits wiederholt ausgesprochen hat (ua. VwGH 23.4.1998, 96/15/0063; 7.9.1990, 86/14/0084), nur dann zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen, wenn sowohl der Wert der gesamten Liegenschaft als auch der Wert von Grund und Boden unbedenklich festgestellt werden kann. Beides liegt im gegenständlichen Fall aber nicht vor. Der von den Parteien für die Liegenschaft angesetzte siebenfache Einheitswert kann nach Ansicht des UFS ohne weitere Überprüfungen und Kontrollberechnungen nicht einmal als grobe Richtschnur, geschweige denn als tatsächlicher Verkehrswert der Liegenschaft angesehen werden. Auch der angesetzte Grundwert ist nicht an Hand von geeigneten Vergleichsliegenschaften ermittelt worden, sondern beruht nur auf wagen, nicht nachprüfbar Schätzungen.

Eine sachgerechte Gebäudebewertung wäre nur aufgrund eines Lokalaugenscheines und einer Bestandsaufnahme möglich gewesen, bei dem das Finanzamt die Bauausführung, den Bauzustand und die Verwendungsmöglichkeiten hätte feststellen können. Diese Ermittlungen hat das Finanzamt aber trotz Aufforderung durch die Bw. unterlassen und hat sich damit begnügt, an Hand des Einheitswertes eine Schätzung vorzunehmen. Wie die Ermittlungen des UFS ergeben haben, ist das streitgegenständliche Gebäude bereits im Jahr 2002 zur Gänze abgebrochen und an deren Stelle ein Wohnblock errichtet worden. Die Durchführung

eines Lokalaugenscheines durch das Finanzamt oder dem UFS erscheint daher nicht mehr sachdienlich.

Aufgrund der vom UFS durchgeführten Ermittlungen und der Einsichtnahme in den Einheitswertakt EW-AZ 111 konnte folgender Sachverhalt festgestellt werden:

Das streitgegenständliche Gebäude ist um das Jahr 1880 errichtet worden. Es wies ohne Nebengebäude (Doppelgarage, Holzschuppen) einen umbauten Raum von 3.280 m³ und eine Nutzfläche von rd. 430 m² auf. Es bestand aus Erd- und zwei Obergeschoßen. Im Erdgeschoß befand sich das Gastlokal mit den dazugehörigen Nebenräumen. Das erste Obergeschoß bestand aus der Wohnung der Wirtsleute (3 Zimmerwohnung) und 8 Gästezimmern. Die Gästezimmer, die den heutigen Anforderungen eines Beherbergungsbetriebes nicht mehr entsprachen (ein Etagenbad/WC für alle Zimmer), wurden wochen- bzw. monatsweise an Arbeiter vermietet. Der zweite Stock, indem sich noch einmal 6 Zimmer und ein WC/Bad befanden, stand angeblich leer. Soweit dem Einheitswertakt entnommen werden kann, ist die letzte (General)sanierung im Jahr 1950 durchgeführt worden. Der im Jahr 1998 ausgewiesene Buchwert von 622.075 S beruht im Wesentlichen auf Umbauten des Gastlokals in den Jahren 1991 und 1993. Nachdem die Bw. den Gastgewerbebetrieb im Jahr 1998 eingestellt hat, hat der Alleineigentümer und Komplementär der Bw. D das Erdgeschoß wiederum als Gastgewerbebetrieb verpachtet. Die Zimmer im ersten Stock dürften weiterhin an Arbeiter vermietet worden sein. Ende des Jahres 2001 kündigte der Pächter des Gastlokals das Pachtverhältnis und mit Kaufvertrag vom 15. Jänner 2002 verkaufte D die streitgegenständliche Liegenschaft um einen Kaufpreis von 5.426.400 S an die Wohnbau G GmbH. Bei der Ermittlung des Kaufpreises wurde nur das Grundstück bewertet, dem Gebäude wurde kein gesonderter Kaufpreisanteil beigemessen. Pro Quadratmeter Grundfläche wurde ein Kaufpreis von 4.200 S (305,23 €) festgesetzt. Die Käuferin hat das Gebäude noch im Jahr 2002 zur Gänze abgebrochen und an deren Stelle einen Wohnblock errichtet. Nach einer Auskunft beim Bauamt der Gemeinde B, sei das Gebäude sehr desolat gewesen. Der für das Bauwesen zuständige Beamte der Gemeinde meinte, man könne nicht sagen, dass ein intaktes Gebäude einem Neubau geopfert worden sei. Der ganze Gebäudekomplex sei gekennzeichnet gewesen durch ein Sammelsurium von verschiedenen Pfuschbauten. Eine Sanierung des Gebäudes wäre nach seiner Ansicht jedenfalls dann nicht mehr sinnvoll gewesen, wenn das Gebäude einem anderen wirtschaftlichen Zweck (Wohnungen) zugeführt worden wäre. Ob eine Sanierung des Gebäudes in seiner bisherigen Verwendung als Gasthaus wirtschaftlich vertretbar gewesen wäre, vermochte er nicht zu beurteilen. Es wäre seiner Ansicht nach vor allem fraglich gewesen, ob die Sanierungskosten aus dem Gastgewerbebetrieb erwirtschaftet werden hätten können.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes wird weder der vom Finanzamt für das streitgegenständliche Gebäude im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe im Jahr 1998 angesetzte Wert von 2.053.000 S, noch der Wert der Bw. von nur 151.000 S als sachgerecht erachtet.

In Anbetracht des Umstandes, dass die Käuferin nur am Grundstück interessiert war und dem Gebäude keinen Wert mehr beigemessen hat und es auch nach Auskunft beim zuständigen Bauamt äußerst fraglich gewesen wäre, ob einer Sanierung des Gebäudes wirtschaftlich vertretbar gewesen wäre, wird der vom Finanzamt angesetzte Gebäudewert von rd. 2 Mio. S als jedenfalls zu hoch erachtet.

Andererseits lässt der Umstand, dass das Gebäude nach der Betriebsaufgabe noch über drei Jahre vermietet bzw. verpachtet worden ist und aus diesem Miet- und Pachtverhältnis jährlich Einnahmen von rd. 320.000 S (einschließlich sämtlicher Betriebskosten) erzielt worden sind, darauf schließen, dass dem Gebäude im Jahr 1998 zumindest ein Wert in Höhe des Buchwertes von 655.075 S beizumessen war. Der Aufgabegewinn aus der Übernahme der streitgegenständlichen Betriebsgebäudes in das Privatvermögen wird daher mit 0 S angesetzt.

Die gemäß § 188 Abs. 1 BAO einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte für das Jahr 1998 errechnen sich somit wie folgt:

Laufender steuerlicher Verlust 1998	-232.493,09 S	-16.895,93 €
Übergangsverlust	-141.626,83 S	-10.292,42 €
SB-Ausgaben (Sozialv. D)	-28.367,08 S	-2.061,52 €
Einkünfte lt. BE:	-402.487,00 S	-29.249,87 €

Davon entfallen auf D -215.427,04 S (-15.655,69 €) und auf E -187.059,96 S (-13.594,18 €).

Von der Durchführung der von der Bw. beantragten mündlichen Verhandlung wurde Abstand genommen, da eine Zustellung der Ladung zur mündlichen Verhandlung an die Bw. nicht möglich war.

Wie eine Einsichtnahme in das Firmenbuch ergab, ist die Bw. bereits am 13. Jänner 1999 im Firmenbuch gelöscht worden. Zwar beeinträchtigt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Auflösung einer Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (VwGH 27.5.1999, 99/15/0014), wobei diese Beurteilung auch für die eingetragene Erwerbsgesellschaft (im vorliegenden Fall einer KEG) gilt (VwGH 31.7.2002, 98/13/0223). Wie die vom Referenten durchgeführten Ermittlungen aber ergeben haben, ist der Zustellungsbevollmächtigte Komplementär D gemeinsam mit seine Ehegattin (Kommanditistin der Bw.) – ohne einen inländischen Zustellungsbevollmächtigten für die Bw.

namhaft zu machen, im Jahr 2004 nach Kanada ausgewandert, sodass eine Zustellung an die Bw. nicht möglich ist. Die gegenständliche Berufungsentscheidung wird daher nach § 8 Abs. 2 ZustG beim UFS hinterlegt.

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. Februar 2005