

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.12.2012

Geschäftszahl

2009/13/0032

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs in 3300 Amstetten, Graben 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 27. Jänner 2009, Zl. RV/1964-W/05, betreffend Einkommensteuer 2003 (mitbeteiligte Partei: Dr. W S in A, Martinusstraße 10), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Beim Mitbeteiligten, einem praktischen Arzt, der im Jahr 2003 seine Ordination von einem sowohl Wohn- als auch beruflichen Zwecken dienenden Haus in der Gemeinde X an einen anderen, ebenfalls in der Gemeinde X, gelegenen Standort verlegt und für die zum Zeitpunkt der Standortverlegung mit 110.452 EUR zu Buche stehenden betrieblichen Gebäudeteile einen Entnahmewert von 84.000 EUR in Ansatz gebracht hatte, wurde eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Die Prüferin stellte u.a. fest, dass der von einem Immobiliensachverständigen ermittelte Entnahmewert nicht stimme. Der Sachverständige sei davon ausgegangen, dass das Gebäude zu lediglich 39% betrieblich genutzt worden sei. Tatsächlich habe der betrieblich genutzte Anteil 41% betragen. Bei der Bewertung der baulichen Anlagen seien die Errichtungskosten von Keller, Garage und Außenanlagen nicht berücksichtigt worden. Abgesehen davon sei der Gebäudewert um einen Abschlag für verlorenen Bauaufwand von 20% gekürzt worden, obwohl dieser Abschlag bei "Heimo Kranewitter - Liegenschaftsbewertung" mit "etwa 10%" angegeben werde. Der Ertragswert der Liegenschaft stimme ebenfalls nicht, weil für die Ordination eine Nettomiete von 4 EUR je m² angesetzt worden sei. Angemessen sei eine Nettomiete von 9 EUR je m², die der Mitbeteiligte für die nunmehr benutzte Ordination bezahle. Aufgrund der Ausführungen bei "Heimo Kranewitter - Liegenschaftsbewertung" seien die Abzüge für Verwaltungskosten und Mietausfallwagnis von je 3% auf 1,5% (Verwaltungskosten) bzw. 2,5% (Mietausfallwagnis) zu korrigieren. Der 20%ige Abzug für Marktanpassung sei jedenfalls überhöht und könne allenfalls mit 10% berücksichtigt werden. Auch Umstände, die einen 5%igen Abschlag "wegen eingeschränktem Handlungsspielraum" rechtfertigten, seien nicht erkennbar. Bei einer Adaptierung der vom Sachverständigen vorgenommenen Berechnungen ergebe sich für die Ordination ein Verkehrswert von 190.400 EUR.

Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2003.

Der Mitbeteiligte berief gegen diesen Bescheid und brachte in der Berufung u.a. vor, dass die Nutzflächenaufteilung der Prüferin nicht der bisherigen steuerlichen Behandlung des in Rede stehenden Gebäudes entspreche und der Sachverständige die Außenanlagen sowie Kellerräume durch Ansatz höherer Baukosten je m² Nutzfläche berücksichtigt habe. Der Abschlag für verlorenen Bauaufwand sei berechtigt, weil die Ordination für eine Nutzung als Wohnung ungeeignet sei und umgebaut werden müsste. Die Nettomiete von 9 EUR pro m² werde für einen nach den Vorstellungen des Mitbeteiligten erstellten Neubau bezahlt, wohingegen die streitgegenständliche Ordination 20 Jahre alt sei und modernen Ansprüchen nicht gerecht werde. "Weiters ist im Betrag von EUR 9,--

pro m² auch der Standortzuschlag (neben der Apotheke im Ortsgebiet) enthalten". Der Abzug für Verwaltungskosten und Mietausfallwagnis entspreche dem vorliegenden Mietobjekt. Die Prüferin habe sich nicht die Mühe gemacht, den Teilwert zu ermitteln, sondern sei nach den Grundsätzen des

Liegenschaftsbewertungsgesetzes (im Folgenden nur: LBG) vorgegangen, die einen Abschlag für Marktanpassung vorsähen. Warum dieser überhöht sei, habe sie nicht begründet. Die Umstände, die einen Abzug wegen eingeschränkten Handlungsspielraums erforderlich machten, seien nicht vom Amtszimmer aus, "sondern nur durch eine Befundaufnahme vor Ort erkennbar. Auf die Aussagen von Gemeinde und Immobilienverwaltung wird hingewiesen."

Die Prüferin stellte in ihrer Stellungnahme zur Berufung dar, wie sie zur geänderten Nutzflächenaufteilung gekommen sei, und führte aus, die Baukosten im Streitzeitraum hätten laut "Heimo Kranewitter - Liegenschaftsbewertung" bei der gegebenen Ausstattung zwischen 1.139 EUR und 1.351 EUR betragen. Daher erscheine der Ansatz laut Gutachten von 1.200 EUR plausibel. Für Keller, Garagen, Dachgeschosse seien niedrigere Richtpreise heranzuziehen, wobei die Berücksichtigung der Nebenräume durch Ansatz eines höheren Baukostenwertes nicht üblich sei. Da die neue Ordination nur 300 Meter von der alten entfernt sei, sei von den 9 EUR Nettomiete je m² kein Standortabschlag vorzunehmen. In einer Nachbargemeinde werde eine noch höhere Ordinationsmiete von 10,93 EUR je m² bezahlt. Die geänderten Abzüge für Verwaltungskosten und Mietausfallwagnis seien (ungeachtet dessen, dass überhaupt kein Abzug für Marktanpassung vorzunehmen sei, weil das Gebäude mit dem Teilwert zu entnehmen sei) durch einen Literaturhinweis begründet worden. Eine Befundaufnahme vor Ort sei nicht möglich gewesen, weil der Mitbeteiligte zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht mehr Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei. Zum Abzug wegen eingeschränkten Handlungsspielraums werde in der Berufung nur auf nicht näher erörterte Aussagen von Gemeinde und Immobilienverwaltung verwiesen.

In einer Replik auf die Stellungnahme führte der Mitbeteiligte u.a. aus, dass ein Erwerber des gesamten Betriebes für die entnommenen Räume nicht mehr als den Einzelveräußerungspreis bezahlt hätte, weil er den Betrieb an einem anderen Standort weitergeführt und die in Rede stehende Ordination nicht benötigt hätte. Es sei auch nicht nachvollziehbar, wieso die Prüferin ein 300 m entferntes Objekt zum Vergleich heranziehe, obwohl die alte Ordination vom neuen Eigentümer um 2,15 EUR je m² vermietet werde. Der von der Prüferin ermittelte Verkehrswert von 551.340 EUR sei in der Gemeinde X für ein 22 Jahre altes Haus in Hanglage nicht erzielbar. Mit Baukosten von 1.200 EUR je m², die im Bereich der von der Prüferin angeführten Preise von 1.131 EUR bis 1.351 EUR lägen, habe der Sachverständige auch die Kellerräume in die Wertermittlung eingerechnet.

Im Rahmen einer mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde wies der steuerliche Vertreter des Mitbeteiligten ergänzend darauf hin, dass es echte Vergleichsmieten zwischen 3,25 EUR und 4,20 EUR je m² gebe, weshalb der Ansatz fiktiver Mieten nicht erforderlich sei. Dem hielt der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass es sich bei den angeführten Vergleichsmieten nicht um solche für Ordinationsräume handle bzw., dass diese ein Mietverhältnis zwischen Mutter und Sohn beträfen, das nicht fremdüblich sei. Die Vergleichsmiete der Prüferin von 10,93 EUR je m² werde hingegen für die Ordination eines praktischen Arztes mit Hausapotheke bezahlt. Der Vertreter des Finanzamtes beantragte weiters, bei der Ermittlung des Teilwertes Nebenkosten in Ansatz zu bringen.

Der Bürgermeister der Gemeinde X, dessen Zeugeneinvernahme vom Mitbeteiligten beantragt wurde, gab in der mündlichen Verhandlung an, dass die Grundstückspreise in X bei 30,32 EUR bis 40 EUR pro m² lägen und in letzter Zeit zwei am Rathausplatz gelegene Liegenschaften verkauft worden seien. Für die 1.200 bis 1.300 m² großen Objekte seien insgesamt nicht einmal 200.000 EUR bezahlt worden. Ferner sei ein altes Gasthaus in unmittelbarer Zentrumsnähe, mit einer Fläche von 10.500 m², um rund 560.000 EUR verkauft worden. Für den Gemeindekindergarten werde eine Miete von 2 EUR pro m² bezahlt. Das in Rede stehende Gebäude sei dem Bürgermeister bekannt und er halte es für ausgeschlossen, dass dafür der vom Finanzamt errechnete Wert erzielbar sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge.

Dem vom Mitbeteiligten in Ansatz gebrachten Entnahmewert liege ein Sachverständigengutachten nach dem LBG zugrunde. Gemäß § 2 Abs. 2 LBG sei der Verkehrswert jener Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werde. Der Teilwert im Sinne des § 6 Z 1 EStG sei hingegen der Zusammenhangswert einzelner Wirtschaftsgüter im betrieblichen Gefüge, der Wert, der einem Wirtschaftsgut im Hinblick auf seine Bedeutung für den Betrieb zukomme. Die Betriebszugehörigkeit verleihe dem Wirtschaftsgut einen besonderen Wert. Dabei sei die Fortführung des Unternehmens durch einen gedachten Erwerber zu unterstellen. Bereits diese unterschiedliche Zielsetzung zeige, dass die Bestimmungen des LBG für die Ermittlung des Teilwertes nicht geeignet seien.

Vom Sachverständigen werde die Bedeutung, die der Ordination für einen lebenden Arztbetrieb zukomme, nicht berücksichtigt, was bereits durch die in Ansatz gebrachten Abschläge zum Ausdruck komme. So werde etwa bei der Ermittlung des Bauwertes ein 20%iger Abschlag für verlorenen Bauaufwand vorgenommen, der laut Berufung erforderlich sei, weil die Ordination für eine Nutzung als Wohnung denkbar ungünstig sei und umgebaut werden müsse. Dem Mehrwert, der durch die Zugehörigkeit der zu bewertenden Ordination zu einem lebenden Betrieb entstehe, werde damit nicht Rechnung getragen. Dass dem Teilwertgedanken im Sinne des § 6 Z 1 EStG die Fiktion der Betriebsfortführung durch einen gedachten Erwerber anhafte, werde ebenfalls nicht berücksichtigt. Von einem "verlorenen Bauaufwand", der bei der Teilwertermittlung Berücksichtigung finden könnte, wäre allenfalls dann auszugehen, wenn ein Wertverlust in Folge einer "Fehlinvestition" vorläge. Dies sei vom Sachverständigen aber nicht festgestellt worden. Die Behauptung, dass die Räumlichkeiten den

Anforderungen an eine moderne Ordination nicht mehr gerecht würden, sei allgemein gehalten und lasse nicht erkennen, inwiefern dies der weiteren Ausübung der Tätigkeit eines praktischen Arztes in diesen Räumlichkeiten entgegengestanden wäre bzw. wie sich dies auf die Höhe des Teilwerts ausgewirkt hätte. Die Behauptung sei auch nicht stichhaltig, weil der Sachverständige die Vermietung der Räume als Ordination für möglich halte und die Räume nach wie vor der Ausübung einer ärztlichen Tätigkeit dienten. Aus dem Gutachten gehe auch nicht hervor, warum der Abschlag doppelt so hoch bemessen worden sei, wie er in der Literatur zur Liegenschaftsbewertung, "als für viele Fälle anwendbar bezeichnet wird".

Durch die Abschlüsse für Marktanpassung und eingeschränkten Handlungsspielraum werde berücksichtigt, dass die Zahl der Kaufinteressenten bei teuren Liegenschaften stark abnehme, weil der Kreis, der bereit sei, hohe Mittel für das Wohnen einzusetzen, eher dahin tendiere, sich ein Haus nach eigenen und individuellen Vorstellungen zu bauen, bzw. der Problematik Rechnung getragen, dass bei Gebäuden, die für einen bestimmten Zweck errichtet worden seien, eine andere Verwendungsmöglichkeit ohne größere Umbauten auszuschließen sei. Auch diese Abschlüsse entsprächen nicht dem Fortführungsgedanken des § 6 Z 1 EStG und berücksichtigten die wirtschaftliche Bedeutung der entnommenen Ordination für den lebenden Betrieb nicht.

Die in Anlehnung an die Literatur zum LBG vorgenommenen, der Höhe nach nicht begründeten Abschlüsse seien daher für die Ermittlung des Teilwerts irrelevant.

Da bei der Ermittlung des Teilwerts die Fortführung des Unternehmens durch einen gedachten Erwerber zu unterstellen sei, komme auch dem Ertragswert der Liegenschaft keine entscheidende Bedeutung zu. Für die Beurteilung dessen, was ein solcher Erwerber für die Ordination zu zahlen bereit wäre, könne nicht bestimmend sein, was mit der Vermietung dieser Räume, schon gar nicht aus einer solchen für Wohnzwecke, zu erzielen wäre. Der Preis, den ein gedachter Erwerber für die Ordination bezahlen würde, werde vielmehr jenen Investitionskosten entsprechen, die dieser selbst sinnvoll aufwenden müsste, um Räumlichkeiten gleicher Art und Güte für die Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit zu errichten. Die Schätzung des Teilwertes habe sich daher nur an jenen Kosten zu orientieren, die auf Grund der Baukosten für die Herstellung der Ordination unter Berücksichtigung deren Zustandes und Alters anfallen würden.

Für die Ermittlung des hier maßgeblichen Preises sei es nicht notwendig, eine aufwändige Bewertung des gesamten Gebäudes vorzunehmen und dann den prozentuellen betrieblichen Anteil herauszuschälen. Die Bewertung könne sich auf die ausschließlich betrieblich genutzten Räumlichkeiten beschränken, deren Fläche laut Sachverständigem im Kellergeschoß 29,12 m² und im Erd- sowie Dachgeschoss 195,53 m² betragen habe. Da eine Weiterführung der Hausapotheke nicht mehr möglich gewesen sei, sei der Berechnung (im Hinblick auf die am Gedanken der Fortführung orientierte Bewertung des Entnahmewerts) eine um 13,88 m² verminderte Erd- und Dachgeschossfläche von 181,65 m² zu Grunde zu legen.

Für die im Erd- und Dachgeschoss gelegenen Flächen habe die Prüferin - ebenso wie der Sachverständige - Baukosten von

1.200 EUR pro m² in Ansatz gebracht, weshalb sich die belangte Behörde nicht veranlasst sehe von diesem unstrittigen Wert abzuweichen. Auch die von der Prüferin für die Kellerräume in Ansatz gebrachten geringeren Baukosten von 600 EUR je m², gegen die in der Berufung nichts Konkretes vorgebracht worden sei, seien plausibel.

Da sich die zu bewertenden Gebäudeteile in gebrauchtem Zustand befunden hätten und die zur Wertermittlung herangezogenen Baukosten den Preis für ein neuwertiges Gebäude widerspiegeln, seien die Baukosten entsprechend zu vermindern. Die betrieblich genutzten Gebäudeteile seien zum Bewertungsstichtag rund 22 Jahre alt gewesen, wobei beide Parteien von einer Gesamtnutzungsdauer von rund 80 Jahren ausgingen. Daraus ergebe sich ein Verhältnis des Gebäudealters zur gesamten Lebensdauer von rund 28%, weshalb zur Berücksichtigung des gebrauchten Zustandes des Gebäudes ein Abschlag von 30% (dem Gutachten und der Berechnung des Finanzamtes lägen 29,81% zu Grunde) vorgenommen werde.

Der Abschlag für verlorenen Bauaufwand sei - wie bereits dargelegt - nicht gerechtfertigt. Der 10%ige Abschlag, der auch im angefochtenen Bescheid für angemessen erachtet worden sei, werde aber belassen, um damit allfälligen mit der Schätzung verbundenen Unsicherheiten in pauschaler Weise Rechnung zu tragen.

Der Sachwert der entnommenen Gebäudeteile ermittle sich daher mit - gerundet - 149.000 EUR.

"Zum Antrag des Finanzamtes, auch die Nebenkosten in die Teilwertermittlung einzubeziehen, ist Folgendes zu bemerken:

Es trifft zwar zu, dass der Teilwert auch die Nebenkosten umfasst (VwGH 29.4.1992, 90/13/0031). Im zitierten, die Frage der Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung betreffenden Erkenntnis, hat der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf Rechtsgebühren und Börsenumsatzsteuer ausgesprochen, dass diese beim Teilwert zu berücksichtigen seien, weil ein gedachter Erwerber diese Kosten neuerlich zu entrichten hätte. Zu beachten ist allerdings, dass allfällige Nebenkosten (konkret die vom Finanzamt beispielhaft angeführten Ausgaben für Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr oder Vertragserrichtung) im Falle der Veräußerung des Betriebes ja nicht Einnahmen des Veräußerers und daher auch nicht Teil dessen Veräußerungsgewinnes wären (es handelt sich dabei um Beträge, die dem Staat, einem Notar oder Rechtsanwalt zukommen). Folglich können solche Nebenkosten auch nicht Bestandteil des Entnahmewertes sein."

Dagegen richtet sich die vorliegende Amtsbeschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Die Beschwerde wendet sich dagegen, dass die belangte Behörde bei der Ermittlung des Entnahmewertes keine Anschaffungsnebenkosten (wie etwa Grunderwerbsteuer, Grundbucheintragungskosten, Vertragserrichtungskosten, Kosten für Beglaubigungen, Schätzungskosten) berücksichtigt habe, obwohl der Teilwert nach der Rechtsprechung und Lehre die Anschaffungsnebenkosten eines potentiellen Erwerbers miteinschließe. Jede andere Lösung würde - so die Beschwerde weiter - zu einem systemwidrigen Ergebnis in der Einkommensteuer führen, weil die bisherigen aktivierten Anschaffungskosten ebenfalls die Anschaffungsnebenkosten beinhalten. Somit enthalte auch ein nach erfolgter Absetzung für Abnutzung verbleibender Restbuchwert immer noch die anteiligen und noch nicht abgeschriebenen Anschaffungsnebenkosten. Dieser Restbuchwert werde nun bei der Entnahme dem Teilwert gegenübergestellt und die entstehende Differenz führe zu einem Entnahmegewinn/-verlust. Folglich könne das steuerliche Gegenstück zum Restbuchwert (inklusive Anschaffungsnebenkosten) nur der Teilwert (inklusive Anschaffungsnebenkosten) sein.

Demgegenüber vertritt die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift die Auffassung, dass sich die vom Finanzamt angeführten Entscheidungen durchwegs "auf die Sicht des gedachten Erwerbers" beziehen würden und nicht "auf den beim gedachten Veräußerer des Betriebes zu ermittelnden Entnahmegewinn" übertragbar seien. Ein tatsächlicher Erwerber müsste die Anschaffungsnebenkosten an Dritte zahlen. "Von dem Betrag, den ein gedachter Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, würde auch der gedachte Veräußerer die in Rede stehenden Anschaffungsnebenkosten nicht erhalten. Daher kann es nicht gerechtfertigt sein, die Anschaffungsnebenkosten als Bestandteil eines Entnahmegewinnes zu erfassen."

Die belangte Behörde ist mit der von ihr vertretenen Auffassung nicht im Recht.

Gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Der Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 leg. cit. der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. April 1992, 90/13/0031, VwSlg 6667/F, ausgesprochen hat, enthält der Teilwert auch die Anschaffungsnebenkosten, weil diese vom gedachten Erwerber neuerlich zu entrichten wären (ebenso *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 90; *Jakom/Laudacher* EStG, 2012, § 6 Rz 38; sowie *Doralt/Mayr*, EStG13, § 6 Tz 136, mit Hinweisen u.a. auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes). Da es nach dem Wortlaut des § 6 Z 1 EStG 1988 für die Teilwertermittlung darauf ankommt, was ein gedachter Erwerber zahlen, nicht aber darauf, was ein gedachter Veräußerer verlangen bzw. erhalten würde, sind auch die Anschaffungsnebenkosten bei der Ermittlung des Teilwerts zu berücksichtigen. Für Überlegungen dahingehend, dass diese einem gedachten Veräußerer nicht zufließen würden, bleibt vor diesem Hintergrund kein Raum, wobei auch dem Vorbringen in der Beschwerde zur Ermittlung des Entnahmegewinns Berechtigung zukommt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 19. Dezember 2012