

# TE Vwgh Erkenntnis 1994/5/31 91/14/0098

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.05.1994

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §184 Abs1;

EStG 1972 §24 Abs1;

EStG 1972 §24;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rätin Dr. Hutter, über die Beschwerde

1.) des JR und 2.) der AR, beide in S, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in K, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 26. Februar 1991, Zl. 30.135-3/91, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 1984, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführer betrieben bis zum 30. November 1984 eine Fremdenpension in S. in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Die Mitunternehmerschaft ermittelte den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG. Zum Stichtag 1. Dezember 1984 wurde der Betrieb veräußert, und zwar die dem Betrieb dienende Liegenschaft - die Beschwerdeführer waren zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft - um den Kaufpreis von DM 550.000,-- sowie das Betriebsinventar um den Kaufpreis von DM 50.000,--. Die Mitunternehmerschaft ermittelte den Veräußerungsgewinn mit S 1.109.021,--. Dabei ging sie davon aus, daß ein Anteil des Kaufpreises von S 2.400.000,-- (2000 m<sup>2</sup> x S 1.200,--) auf Grund und Boden entfalle.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung führte der Prüfer aus, aus dem Vergleich zu anderen Grundstücken in

ähnlicher Lage ergebe sich für Grund und Boden ein angemessener Quadratmeterpreis von S 800,--. Auf den gesamten veräußerten Grund und Boden entfalle daher ein Kaufpreisanteil von S 1,541.600,-- (exaktes Flächenmaß von 1927 m<sup>2</sup> x S 800,--), wodurch sich eine Erhöhung des Veräußerungsgewinnes um S 858.400,-- ergebe, weil die Mitunternehmerschaft den Kaufpreisanteil von S 2,400.000,-- als auf Grund und Boden entfallend und damit nicht steuerbar behandelt habe (Tz 19 des BP-Berichtes).

In der Berufung gegen den den Ausführungen des BP-Berichtes entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheid wird begehrt, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes den auf Grund und Boden entfallenden Kaufpreisanteil mit S 1.100,-- pro Quadratmeter anzusetzen. Es wurde das Gutachten eines gerichtlich beideten Sachverständigen für das Immobilienwesen vom 24. Juli 1987 vorgelegt, in welchem zur Bewertung im wesentlichen ausgeführt wird:

"Würde man heute diesen Grund so kaufen, als ob es wohl

Baugebiet nach § 12 TROG, aber noch Wiesengrund wäre, würde der

Quadratmeter kosten rund S 850,--

Bei Baubeginn hat man an die Marktgemeinde

- ausschließlich für das Grundstück - einen

Erschließungsbeitrag von S 48,--

zu leisten.

Die gegebenen Erschließungen, Umzäunung,

Asphaltierung, Begrünung, Errichtung der

Liegewiese, der Umfassungsmauern, Setzen des

Baumbestandes, der Sträucher, Hecken usw.,

Errichtung der Brücken, kosten im Durch-

schnitt mind. S 200,--

pro Quadratmeter. -----

ZUSAMMEN S 1.098,--"

=====

Mit Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge. Der Sachverständige habe bei der Grundstücksbewertung Wirtschaftsgüter berücksichtigt, die nicht zum Grund und Boden gehörten (Umzäunung, Asphaltierung, Errichtung der Umfassungsmauern und Brücken). Aus dem vom Sachverständigen angegebenen Wert müsse daher ein auf diese Wirtschaftsgüter entfallender (geschätzter) Betrag herausgeschält werden. Weiters müsse der für Juli 1987 errechnete Betrag auf den Veräußerungszeitpunkt (November 1984) rückgerechnet werden, wodurch sich für den Boden ein Wert von S 950,-- pro Quadratmeter ergebe.

Die Mitunternehmerschaft stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem umfangreichen Vorhalt vom 19. Dezember 1990 setzte die belangte Behörde die Beschwerdeführer davon in Kenntnis, nach welcher Methode die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und auf Gebäude geplant sei, stellte detailliert die Berechnung des Sachwertes des Gebäudes dar und forderte schließlich auf, binnen drei Wochen zu diesen Berechnungen Stellung zu nehmen. Zusammenfassend enthielt der Vorhalt folgende Ausführungen: Die Aufteilung des Kaufpreises auf den Boden und auf die anderen Vermögenswerte sei nach dem Verhältnis der einzelnen Sachwerte vorzunehmen. Es müsse daher auf den Veräußerungszeitpunkt der Gebäudezeitwert ermittelt werden, wofür sich die belangte Behörde der in Roß/Brachmann, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 25. Auflage, Theodor Oppermann-Verlag, Hannover, (Anmerkung: nunmehr Roß/Brachmann/Holzner, 27. Auflage) dargestellten Methode bediene. Die Fremdenpension bestehe aus einem Altbau (1400 m<sup>3</sup> umbauter Raum), der zum Bewertungsstichtag 18 Jahre alt gewesen sei, und einem 11 Jahre alten Anbau (132 m<sup>3</sup> umbauter Raum). Der Sachwert eines Gebäudes errechne sich durch Ermittlung des Neubauwertes auf den

Bewertungsstichtag und Vornahme eines Altersabschlages. Für Gebäude der vorliegenden Art ergebe sich aus Roß/Brachmann, a. a.O., Seiten 98 und 99 (Anmerkung: Roß/Brachmann/Holzner, 27. Auflage, Seiten 110, 111) für das Jahr 1980 ein Neubauwert von DM 260,-- bis DM 310,--/m<sup>3</sup>. Für den Altbau erscheine daher ein Wert von DM 280,--, für den Anbau ein solcher von DM 290,-- realistisch. Nach Aufwertung dieser Beträge mit dem bei Roß/Brachmann angegebenen Baupreisindex (vgl. nunmehr Roß/Brachmann/Holzner, 27. Auflage, Seiten 249 ff) und Umrechnung auf Schilling ergebe sich ein Kubikmeterpreis für den Altbau von S 2.234,-- und für den Anbau ein solcher von S 2.314,--. Der vom Neubauwert vorzunehmende Abzug für Wertminderung durch Alter und Abnutzung errechne sich nach der bei Roß/Brachmann angegebenen Formel (vgl. nunmehr Roß/Brachmann/Holzner, 27. Auflage, Seite 270). Unter Zugrundelegung einer Lebensdauer des Gebäudes von 80 Jahren ergebe sich daher für den Altbau ein Abschlag von 13,78 % des Neubauwertes und somit ein Gebäudezeitwert von S 2,696.617,--, für den Anbau ein Altersabschlag von 7,82 % des Neubauwertes und ein Gebäudezeitwert von S 281.562,--. Der Neubauwert der nicht zum Grund und Boden rechnenden Außenanlagen werde mit S 300.000,-- geschätzt, auch hievon sei noch ein Altersabschlag vorzunehmen. Den Wert des Grund und Bodens zum Veräußerungszeitpunkt schätze die belangte Behörde mit S 800,- - pro Quadratmeter. Dabei lehne sie sich an die Werte der amtlichen Kaufpreissammlung an. Auch das in der Berufung vorgelegte Sachverständigengutachten gebe, allerdings für das Jahr 1987, einen Wert von S 850,-- pro Quadratmeter an. Zudem hätten die Beschwerdeführer mit Tauschvertrag vom Feber 1991 eine Fläche von 700 m<sup>2</sup> aus dem hier strittigen Grundstück abgetreten und dieses im Vertrag mit S 300,-- pro Quadratmeter bewertet.

Nachdem der Vorhalt unbeantwortet geblieben war, wies die belangte Behörde die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 26. Feber 1991, zugestellt durch Hinterlegung am 8. April 1991 als unbegründet ab und änderte den Spruch des angefochtenen Bescheides. Sie schätzte den auf den Grund und Boden entfallenden Kaufpreisanteil mit S 1,232.000,--. Den Sachwert des Bodens und des Gebäudes setzte sie mit den im Vorhalt vom 19. Dezember 1990 berechneten Werten an. Den Sachwert der Außenanlagen ermittelte sie durch Abzug des für das Gebäude herangezogenen Altersabschlages von 13,78 % auf den mit S 300.000,-- geschätzten Neuwert. Es ergab sich sodann folgende Berechnung: Bodenwert S 1,541.600,--, Gebäude und nicht zum Boden gehörende Außenanlagen S 3.236.839,--, gesamter Wert S 4,778.439,--. Auf Grund und Boden entfielen somit 32 % des Veräußerungserlöses. "32 v.H. von S 3.850.000,-- (Veräußerungserlös ohne Inventar) = S 1,232.000,--".

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Aus dem Beschwerdevorbringen ist abzuleiten, daß sich die Beschwerdeführer im Recht auf Schätzung eines höheren Anteiles des Kaufpreises als auf Grund und Boden entfallend im Rahmen der Besteuerung des Veräußerungsgewinnes verletzt erachten.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführer wenden ein, die Ermittlung des Verkehrswertes einer Liegenschaft erfordere die Einbeziehung des Ertragswertes. Die belangte Behörde habe aber nur auf den Sachwert abgestellt. Hiezu ist darauf zu verweisen, daß es im gegenständlichen Fall nicht auf den Verkehrswert des Gesamtobjektes ankam, sondern auf das Verhältnis der Sachwerte von Grund und Boden einerseits und Gebäude (sowie nicht zum Boden gehörende Außenanlagen) andererseits, was die belangte Behörde zu Recht aus den hg. Erkenntnissen vom 7. September 1990, 86/14/0084, und vom 14. Jänner 1986, 84/14/0019, ableitete. Der Aufteilung eines Kaufpreises nach dem Sachwertverhältnis liegt die Auffassung zugrunde, daß der Ertrag durch das bebaute Grundstück insgesamt erwirtschaftet wird und der Ertragswert daher wiederum nach dem Sachwertverhältnis dem Boden einerseits und dem Gebäude andererseits zuzuweisen ist. Die Mitberücksichtigung eines Ertragswertes hätte daher das Verhältnis zwischen Boden und Gebäude (samt Außenanlagen) nicht beeinflußt. Im übrigen wäre es Sache der Beschwerdeführer gewesen, in Beantwortung des Vorhaltes vom 19. Dezember 1990, aus welchem sich die Aufteilung nach dem Sachwertverhältnis ergibt, eine andere schlüssige Berechnungsart bekanntzugeben.

Entgegen der Darstellung in der Beschwerde stellt es keine Ermessensentscheidung dar, ob die Aufteilung des Kaufpreises nach der Differenzmethode oder der Methode des Sachwertverhältnisses vorgenommen wird. Hiezu genügt es, die Beschwerdeführer auf das hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1986, 86/14/0019, hinzuweisen, in dem der Gerichtshof ausdrücklich die Meinung vertrat, die belangte Behörde habe sich (im Anlaßfall) richtigerweise nicht damit begnügt, vom tatsächlichen Veräußerungserlös den Verkehrswert des Grund und Boden abzuziehen, weil diese

Methode nur dann angewendet werden könne, wenn der erzielte Veräußerungspreis mit dem Verkehrswert in allen Positionen identisch sei. Daß aber derartige Voraussetzungen nach Ansicht der belangten Behörde nicht vorlägen, hat sie mit Vorhalt vom 19. Dezember 1990 den Beschwerdeführern bekanntgegeben. Diese haben hiezu keine Stellungnahme abgegeben. Im übrigen ist darauf zu verweisen, daß die Methode des Sachwertverhältnisses selbst dann zu einer sachgerechten Aufteilung des Kaufpreises führt, wenn sich Veräußerungspreis und Verkehrswert decken.

Wenn die Beschwerdeführer einwenden, die von der belangten Behörde unter Hinweis auf das Werk von Roß/Brachmann, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 25. Auflage, Theodor Oppermann-Verlag, Hannover, herangezogenen Neubauwerte von DM 280,- bzw. DM 290,- pro Kubikmeter (Preisbasis 1980) könnten schon deshalb nicht herangezogen werden, weil das Gebäude der Beschwerdeführer mit (unterdurchschnittlich) schlechten Baumaterialien und in einfacher Ausführung errichtet worden sei, so ist dieses Vorbringen wegen des sich aus § 41 Abs. 1 VwGG ergebenden Neuerungsverbot im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtlich.

Grundsätzlich beachtlich ist hingegen der Hinweis der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe die Schätzung des Neubauwertes mit Kubikmeterpreisen berechnet, die auf das Preisniveau der Bundesrepublik Deutschland abstellten. Da die bei Roß/Brachmann angeführten Werte auf statistischen Erhebungen in Deutschland beruhten, sei eine Übernahme dieser Werte auf österreichische Verhältnisse nicht zu rechtfertigen. In der Tat übersieht die belangte Behörde, daß sich das zu bewertende Gebäude in Österreich befindet. Sowohl die von ihr herangezogenen Neubauwerte (für 1980) als auch der zur Aufwertung auf den Bewertungsstichtag herangezogene Baukostenindex stellen ausschließlich auf die Preisverhältnisse eines ausländischen Staates ab. Allein, die belangte Behörde konnte in ihrer Gegenschrift richtigerweise darauf verweisen, daß die statistischen Werte für Österreich höher liegen (Richtwert aus dem Baukostenindex zum 15. November 1984: S 3.110,- je Kubikmeter umbauten Raumes), sodaß die Beschwerdeführer durch die Vorgangsweise der belangten Behörde nicht in ihren Rechten verletzt wurden. Zudem wäre es Sache der Beschwerdeführer gewesen, in Beantwortung des Vorhaltes vom 19. Dezember 1990 gegen die Sachwertschätzung der belangten Behörde Einwendungen zu erheben.

Nicht berechtigt ist der Vorwurf der Beschwerdeführer, die von der belangten Behörde herangezogenen Neubauwerte enthielten zudem (deutsche) Umsatzsteuer. Die bei Roß/Brachmann angegebenen Neubauwerte verstehen sich nämlich ohne Umsatzsteuer (vgl. ausdrücklich Roß/Brachmann/Holzner, 27. Auflage, Seite 96).

Was die Außenanlagen betrifft, so wird in der Beschwerde der Neubauwert mit einem Betrag von S 239.340,- berechnet. Die Beschwerdeführer sind aber wiederum darauf zu verweisen, daß ihr die belangte Behörde die Schätzung des Neubauwertes mit S 300.000,- im Vorhaltswege bekanntgegeben hatte, und die Beschwerdeführer hierauf im Verwaltungsverfahren nicht reagierten. Das Vorbringen in der Beschwerde kann hingegen im Hinblick auf das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren herrschende Neuerungsverbot keine Berücksichtigung finden. Gleiches gilt für die Einwendungen der Beschwerdeführer gegen den von der belangten Behörde errechneten Altersabschlag, wenn sie nunmehr vorbringen, die Lebensdauer des Gebäudes wäre wegen der Art der Bauausführung nicht mit 80 Jahren, sondern nur mit 60 Jahren zu bemessen gewesen.

Insoweit die Beschwerdeführer auch hinsichtlich der Schätzung des Bodenwertes rügen, die belangte Behörde habe es unterlassen, anhand der Geschäftsbelege des gewerblichen Betriebes den dauernden Nutzertrag zu ermitteln, wird nochmals darauf verwiesen, daß der Verwaltungsgerichtshof gegen die Aufteilung des Kaufpreises nach dem Sachwertverhältnis keine Bedenken hegt.

Die Beschwerdeführer bringen schließlich vor, das Grundstück zeichne sich durch eine besonders schöne Grünanlage aus und liege in einer der schönsten Gegenden von S. in unmittelbarer Nähe des Schiliftes, somit in einer für Gästepensionen äußerst günstigen Lage. Deshalb müsse der normale Bodenwert, der als Vergleichswert auf einer Nutzung als privates Wohngrundstück basiere, um einen Zuschlag von 30 % erhöht werden. Dem ist zu entgegnen, daß im angefochtenen Bescheid ausdrücklich darauf hingewiesen wird, daß zur Bodenwertschätzung die Erlöse aus der amtlichen Kaufpreissammlung für solche Grundstücke herangezogen worden seien, die der Liegenschaft der Beschwerdeführer insbesondere hinsichtlich der Lage vergleichbar gewesen seien, sich insbesondere in der selben Zone befunden hätten wie das Grundstück der Beschwerdeführer. Diesen Ausführungen wird mit der Beschwerde nicht entgegnet. Die Beschwerdeführer vermochten auch keinen einsichtigen Grund aufzuzeigen, warum ein

Verkäufer von Bauland von einem privaten Käufer einen geringeren Preis verlangen sollte als von einem Erwerber, der eine gewerbliche Nutzung des Grundes im Rahmen einer Fremdenpension im Auge hat (vgl. hg. Erkenntnis vom 15. März 1988, 87/14/0067). Der Verwaltungsgerichtshof verweist im übrigen auch darauf, daß die Beschwerdeführer mit keinem Wort auf die Feststellung der belangten Behörde eingehen, sie hätten selbst im Tauschvertrag vom 2. Feber 1981 den Quadratmeterpreis des strittigen Grundstückes mit S 300,- angegeben. Auch die Schätzung des Bodenwertes durch die belangte Behörde erweist sich daher frei von Mängeln.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm mit der VerordnungBGBl. 104/1991.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1994:1991140098.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**Zuletzt aktualisiert am**

15.12.2009

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)