



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 10

GZ. RV/0287-S/11,
miterledigt RV/0288-S/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P.S., vom 15. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 20. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer 2008 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 entschieden:

Der Berufung wird insgesamt teilweise Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Einkommensteuer 2008 wird teilweise stattgegeben.

Die Berufung gegen die Anspruchszinsen 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Nach elektronischer Eingabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 wurde der Berufungsbewerber (Bw) mit Bescheid vom 13.10.2009 zur Einkommensteuer 2008 veranlagt.

Am 27.10.2009 legte der Bw das Rechtsmittel der Berufung ein und führte hierzu aus:

Sein Einzelunternehmen wäre zum 31.12.2008 nach den Bestimmungen des Art.III UmgrStG (Umgründungsgesetz) in die „S.K. GmbH“ eingebracht worden.

Im Zuge der Einbringung wäre das Betriebsgebäude des Bw entnommen und die Differenz zwischen Buchwert und Entnahmewert der Besteuerung unterzogen worden. Gemäß der Bestimmung der Rz 3860a der Einkommensteuer (ESt)-Richtlinien würde der Entnahmevorgang im Zuge einer Umgründung die Nachversteuerung von bisherigen Begünstigungen im Sinne des § 11a EStG auslösen. Die Nachversteuerung wäre im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses für 2008 dem Finanzamt per finanz-online gemeldet worden, jedoch im Bescheid zur Einkommensteuer 2008 nicht berücksichtigt worden.

Der Bw ersuchte im Zuge der Erledigung der Berufung die Nachversteuerung für den Zeitraum 2004, 2005, 2007 und 2008 vorzunehmen. Gleichzeitig begehrte er die Wiederaufnahme des Verfahrens 2006 und die Richtigstellung der Nachversteuerung aus 2004 mit dem Prozentsatz von 16,98%.

Im November 2009 wurde beim Bw eine Betriebsprüfung durchgeführt. Einer der Schwerpunkte der Betriebsprüfung war die Überprüfung des Einbringungsvorganges des Einzelunternehmens in die S.K. GmbH bzw. die Entnahme und gleichzeitige Überführung des Betriebsgebäudes in das Privatvermögen des Bw.

Die Entnahme berücksichtigte der Bw basierend auf einem Gutachten des Sachverständigen XY mit einem Entnahmewert in Höhe von € 256.000,00. Das zum Zwecke der Ermittlung des Verkehrswertes der verfahrensgegenständlichen Betriebsliegenschaft - ua auf der Grundlage der Literatur von Rössler/Langer/Simon und Heimo Kranewitter erstellte Gutachten vom 20.4.2009 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Der Befundteil des Gutachtes enthält eine Beschreibung der zu bewertenden Liegenschaft :

Die bewertungsgegenständliche Liegenschaft befindet sich aus Z... Sie liegt etwas abseits der Hauptverkehrsader und ist über eine schmale Zufahrt erreichbar, wobei die Liegenschaft mit LKW und PKW relativ gut erreichbar ist. Die Verkehrslage als auch die Geschäftslage wurden als gut bis mäßig bezeichnet. Der Wert der Liegenschaft wurde sowohl nach dem Sach- als auch nach dem Ertragswertverfahren ermittelt, wobei für die Wertermittlung das Mittel aus Sach- und Ertragswert gewählt wurde. Auf Grund der Marktlage wurde ein Abschlag von 17,4% vorgenommen.

Der Komplex des Karosseriebaubetriebes umfasst ein Bürotrakt und Werkstättengebäude aus dem Jahre 1976 mit kleiner Unterkellerung, angebautem Lacklagerhaus 1990 und angebautem Gefolgschaftstrakt aus 1995. Im Jahre 2002 wurde eine weitere Halle angebaut, die jedoch nur teilweise abgeschlossen ist. Ein Teil wurde nur als Überdachung ausgeführt. Der Bau- und Erhaltungszustand kann als gut bis mittel bezeichnet werden.

Für das Ertragswertverfahren wird als durchschnittliche wirtschaftliche Restnutzungsdauer ein Zeitraum von 30 Jahren gutachtlich angenommen.

Im Gutachterteil führt der Sachverständige aus, dass die Bewertung sowohl nach dem Sachwert- als auch, da das Objekt auch zur Vermietung geeignet sei, nach dem Ertragswertverfahren erfolgte. Der Bodenwert wird im Vergleichswertverfahren (§ 4 LBG) und nur für das Ertragswertverfahren ermittelt.

Der Ermittlung des Bodenwertes wird ein auf Erhebungen am örtlichen Realitätenmarkt und unter Berücksichtigung von Vergleichspreisen beruhender Preis von 70,00/m² zu Grunde gelegt, woraus bei der gegenständlichen Liegenschaftsfläche und unter Berücksichtigung eines Abschlages von 15% ein Grundwert von € 89.250,00 resultiert.

Ermittlung des Gebäudewertes

Herstellungswert	€ 620.971,00
Baumängel, -schäden	€ 43.773,00
Technische Wertminderung	€ 242.021,00
Der Gebäude(sach)wert beträgt	<u>€ 335.177,00</u>

Ermittlung des Ertragswertes

Der Ertragswertberechnung wird eine bei einer fiktiven Vermietung nachhaltig erzielbare ortsübliche Nettomiete zu Grunde gelegt (€ 4.250,00).

Berechnung	Euro
Jahresrohertrag:	51.000,00
Verwaltungskosten 5 %	- 2.550,00
Mietausfallwagnis 7%	- 3.570,00
Instandhaltungskosten (620.971 x 2,0%)	- 12.419,00
Reinertrag der Gesamtliegenschaft	32.461,00
<u>89.250 x 8</u> 100	- 7.140,00
Gebäudeertragsanteil	25.321,00
Der Gebäude(ertrags)wert beträgt daher € 25.321,00 x 11,26	<u>€ 285.114,00</u>

=

Ermittlung des Verkehrswertes

Für die Wertermittlung wird das gewogene Mittel aus den beiden Werten genommen. Im vorliegenden Falle wird gutachtlich ein Wert von

€ 310.000,00

festgelegt.

Auf Grund der Marktlage und der angeführten wertmindernden Faktoren wird ein Abschlag in Höhe von ca. 10 – 20 % vorgenommen. Vom gutachtlich ermittelten Mittelwert € 310.000,00 wird ein Abschlag in Höhe von € 54.000,00 vorgenommen.

Unter Berücksichtigung aller wertbestimmenden Faktoren beträgt der Entnahmewert der Liegenschaft bei Unterstellung der finanziellen Lastenfreiheit, rund

€ 256.000,00.

Im Zuge der Betriebsprüfung bzw. im Rahmen der Schlussbesprechung vom 28.1.2010 wurde das vom Bw der Liegenschaftsbewertung zugrunde gelegte Sachverständigengutachten gewürdigt und für richtig erachtet (somit Teilwert zur Entnahme € 256.000 abzüglich Buchwert 31.12.2008 mit € 207.642,55 = Entnahmegewinn Betriebsgebäude 2008 gerundet € 48.357,00).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17.2.2010 wurde der Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 13.10.2009 abgeändert und die Berufung antragsgemäß erledigt.

Am 20.1.2011 hob die Behörde I. Instanz den Bescheid vom 17.2.2010 gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) auf. Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen neuen Sachbescheid (Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO) sowie einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen, alle vom 20.1.2011. Die Begründung des Finanzamtes lautete:

Im Zuge einer Gesamtüberprüfung der Liegenschaftsentnahme wäre das der Liegenschaftsentnahme zugrunde liegende Gutachten einer eingehenden Überprüfung unterzogen und dabei besonders auf das Verhältnis zwischen dem steuerlichen Restbuchwert und dem zur Entnahme festzustellenden Teilwert Bedacht genommen worden. Die entnommene Liegenschaft, namentlich das Betriebsgebäude wäre mit einem Verkehrswert von € 256.000,00 bewertet worden.

Dem stände ein Restbuchwert des Gebäudes iHv € 207.642,55 gegenüber, was zu einem Entnahmegewinn von € 48.357,45 geführt hatte, welcher im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17.2.2010 ausgewiesen worden wäre. Um den auffällig geringen Entnahmegewinn überprüfen zu können, wäre das vorgelegte Bewertungsgutachten vom 31.12.2008 einer eingehenden Überprüfung zu unterziehen und unklare Behauptungen durch ein entsprechendes Ersuchen um Ergänzung vom 16.11.2010 zu hinterfragen gewesen.

Die aus der an den Sachverständigen gerichteten Vorhaltsbeantwortung gewonnenen Erkenntnisse hätten die Unrichtigkeit einzelner Ansätze im Bewertungsgutachten zutage

gebracht. Da der gem. § 299 BAO aufgehobene Bescheid die unrichtigen Ansätze dieses Gutachtens übernommen hätte, erwiese dieser sich insoweit als unrichtig.

Aus der Sicht des Finanzamtes wäre der ermittelte Gebäudesachwert unter Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten iHv 5,5% jedenfalls als Untergrenze für den Teilwert in Ansatz zu bringen, sodass bei einem Gebäudesachwert von € 335.177,00 zzgl. ANK von 5,5% € 18.435,00 sich ein Teilwert von rund € 353.000,00 ergäbe; abzgl. des Buchwertes zum 31.12.2008 in Höhe von € 207.642,55 betrage der Entnahmegewinn daher € 145.357,45 (Verweise unter anderem auf Doralt/Mayr, EStG Kommentar, Stand 1.9.2001, § 6 Rz 138, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Rz 84, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer IIIA Kommentar, Stand August 1988, § 6 Rz 30, 32, Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, § 6 Rz 582, VwGH und BFH Judikatur, zB VwGH 13.12.1995, 92/13/0081, BFH 29.4.1999-IV R 63/97).

Der im Gutachten vorgenommenen Anpassungsabschlag zur Berücksichtigung der eingeschränkten Marktgängigkeit in Höhe von, 17,54% wäre dabei zur Gänze ohne Berücksichtigung zu bleiben.

Gegen die Bescheide vom 20.1.2011 betreffend die Aufhebung gem. § 299 BAO zur Einkommensteuer 2008, die Einkommensteuer 2008 und betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen erhob der Bw am 14.2.2011 Berufung. Zur Begründung der Berufung legte der Bw die Stellungnahme des Gutachters XY vom 14.2.2011 vor, in dem der Gutachter unter anderem folgendes ausführt:

„In der umfassenden Begründung des Finanzamtes zum Bescheid vom 12.1.2011 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008, die bis zu EStG 1934 zurückreicht, wurden Entscheidungen und Kommentare zitiert, die eigentlich in krassem Widerspruch zur gängigen Lehre und Literatur stehen. Das Finanzamt zitiert selbst: "Herrschende Lehre und Literatur messen dem Ertragswert bei der Bewertung einer - wie der im gegebenen Fall vorhandenen - Ertragsliegenschaft überragende Bedeutung bei. Zudem hat der Ansatz fiktiver Mieten den ortsüblich, nachhaltig erzielbaren Mieterträgen zu entsprechen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.4.2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

Eine Zusammenfassung der österreichischen und deutschen Einkommensteuerkommentierung sowie der VwGH und BFH Judikatur hätte ergeben, dass der Teilwert als Substanzwert zu interpretieren wäre. Daraus ergäbe sich weiters, dass der Substanzwert die Untergrenze des Teilwertbegriffes darstellen müsste. Würde die

Einbeziehung des Ertragswertes den Teilwert unter die Sachwertgrenze ziehen, wäre nach überwiegender Literatur bei gleicher gesetzlicher Normierung der Teilwert als Sachsubstanzwert zu verstehen.

Gegen die Abweisung der Berufung erhob der Bw am 14.5.2011 erneuert Berufung und begehrte deren Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat.

Gleichzeitig wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt.

Begründend führte der Bw aus, dass hinsichtlich der angeblichen Mängel im Entnahmegutachten auf die Gegenäußerung des Sachverständigen vom 14.2.2011, dessen Aussagen vollinhaltlich aufrecht erhalten blieben, zu verweisen wäre.

Mit Schreiben vom 20.10.2011 wies das Finanzamt nochmals daraufhin, dass nur mit der im ESt-Bescheid gewählte Bewertungsmethode das steuerliche Ziel des Teilwertes erreicht werden würde.

Mit Schreiben vom 23.10.2012 legte der Bw eine weitere Stellungnahme des Sachverständigen zum ursprünglichen Gutachten vom 20.4.2009 vor (adaptiertes Gutachten, in der der Sachverständige die Wertansätze bei der Ermittlung des Sachwertes bzw. bei dessen Berechnungsvorganges abänderte. Er führte dazu folgendes aus:

Er hätte im Sachwertverfahren die Herstellungskosten für das Betriebsgebäude mit € 620.971,00 errechnet. Dieser Wert wäre auch vom FA Salzburg-Land anerkannt worden. Als nächsten Schritt hätte die Wertminderung für die Baumängel/Bauschäden mit € 43.733,00 ermittelt. Dieser Wert läge sicherlich an der Untergrenze und die verwendeten Prozentsätze würden bei der überwiegenden Anzahl der Bewertungsfälle pauschal angesetzt. Laut FA Salzburg-Land könnte hier auch ein höherer Ansatz genommen werden. Er ändere somit den Ansatz von 5% und 10%, auf 10% bzw. 15%. Wenn man beide Berechnungsvarianten nebeneinander stellte, würde man feststellen, dass die Auswirkungen nicht sehr hoch sind, weil ein Teil wiederum durch die Alterswertminderung aufgesogen werden würden:

Bisher:

Herstellungskosten:	€ 620.971,00
Baumängel/-schäden lt.GA	€ 43.773,00
Wertminderung Alter: lt. GA	€ 242.021,00
Sachwert lt. GA	€ 335.177,00

Adaptiert:

Herstellungskosten:	€ 620.971,00
Baumängel/-schäden bei Ansatz 10 % bzw. 15%	€ 72.108,00
Wertminderung Alter:	€ 229.121,00
Sachwert lt. GA	€ 319.742,00

Da entgegen der Ansicht des Finanzamtes Salzburg-Land, auf Grund der ständigen Rechtsprechung, nicht der ermittelte Gebäudesachwert als Untergrenze für den Teilwert in Ansatz zu bringen wäre, sondern entweder das Mittel aus Ertrags- und Sachwert oder ein zum Ertragswert gewichteter Wert, würde nunmehr folgende Berechnung dargestellt.

Die Beträge wären gerundet:

Analog zu seinem Gutachten würde die Gewichtung mit 1,75 x Ertragswert zu 1 x Sachwert vorgenommen werden. Der Ertragswert € 285.100,00 x 1,75 und der neu errechnete Sachwert in Höhe von rund € 319.700,00 ergäbe somit einen gewichteten Wert in Höhe von rund € 297.700,00.

Wenn man weiters nach der Entscheidung des UFS Wien, 27. Jänner 2009, RV/1964-W/05, (Senatsentscheidung) vom Sachwert einen Unsicherheitenabschlag in Höhe von 10% vornähme, dann betrüge der Sachwert (Entnahmewert) nur rund € 287.700,00.

Am 27.11.2012 legte das Finanzamt ein Schreiben vor, in dem ausdrücklich festgehalten wird, dass das verfahrensgegenständliche Sachverständigengutachten vom 20.4.2009, (adaptiert mit 23.10.2012), zu keinem Zeitpunkt als unrichtig abgelehnt oder Korrekturen verlangt worden wären. Das gälte für den im Gutachten errechneten Sachwert (incl. der Bauschäden/-mängel) ebenso, wie für die Ermittlung des Ertragswertes, nicht jedoch für den in Ansatz gebrachten Marktabschlag von rund 17%, da dieser nicht schlüssig und nachvollziehbar den Nachweis der erschwerten Marktgängigkeit des konkreten Betriebes nachgewiesen hätte. Dasselbe gälte für den im adaptierten Gutachten vom 23.10.2012 neu ins Spiel gebrachten Unsicherheitsabschlag von 10%.

Darüber hinaus wären die Anschaffungsnebenkosten in Ansatz zu bringen.

Mit Schreiben vom 10.1.2013 zog der Bw die Berufung gegen den Bescheid über der Aufhebung gem. § 299 BAO betreffend die Einkommensteuer 2008 zurück. Gleichzeitig nahm der Bw im Zusammenhang mit dem Berufungsbegehren betreffend Einkommensteuer 2008 und Festsetzung der Anspruchszinsen 2008 den Antrag auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in die nunmehrige S.K. GmbH zum 31.12.2008 wurde das Betriebsgebäude in das Privatvermögen des Bw übernommen und in weiterer Folge der GmbH vermietet.

Das Finanzamt setzte als Entnahmewert ausschließlich den Substanzwert des Gebäudes in Höhe von € 335.177,00 ohne Berücksichtigung des Ertragswertes an, während der Bw den Entnahmewert in Höhe des gewichteten (Mittel)Wertes zwischen Sach- und Ertragswert bzw. eines zum Ertragswert gewichteten Wertes sieht:

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Eine Entnahme von Wirtschaftsgütern liegt vor, wenn diese aus dem (Sonder)Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt bzw. betriebsfremden Zwecken zugeführt wird.

Entnahmen sind nach § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001), damit werden die stillen Reserven aus der Betriebszugehörigkeit erfasst.

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist der Teilwert 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. Im Hinblick auf das Moment der Betriebszugehörigkeit ist der Teilwert (beim Anlagevermögen) meist erheblich höher als der Einzelverkaufspreis und kann selbst im ungünstigsten Fall nicht unter den Einzelveräußerungspreis sinken. Da bei aufrechter Betrieb die Höhe des bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtverkaufspreises auf das einzelne Wirtschaftsgut entfallenden Wertes in der Regel nicht konkret feststellbar ist, muss der Teilwert regelmäßig im Schätzungswege ermittelt werden (VwGH 6.5.1994, 91/13/0211).

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind (VwGH 28.4.1994, 93/16/0186; VwGH 9.9.2004, 2001/15/0073). Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung (VwGH 18.3.1970, 1835/68; VwGH 25.1.1989, 88/13/0073), wie sie in der Marktlage am Stichtag ihren Ausdruck findet. Bei Grundstücken besteht im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zum gemeinen Wert (Verkehrswert), weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswert) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien heranzuziehen sind.

Dem Unabhängigen Finanzsenat liegen nun folgende einander widersprechende Argumente und Berechnungen vor:

Standpunkt des Finanzamtes:

Das Sachwertverfahren sei im Bereich vermieteter Liegenschaften auch als Kontrollverfahren zu verstehen, primär dahingehend, ob der Ertragswert rechnerisch richtig ermittelt worden sei, sekundär jedoch auch für die wesentliche Frage, ob die der Ertragswertberechnung zugrunde liegenden Annahmen die Realität der künftigen Verwertung ausreichend abbilden würden. Deshalb müsse der Substanzwert die Untergrenze des Teilwertbegriffes darstellen. Ziehe die Einbeziehung des Ertragswertes den Teilwert unter die Sachwertgrenze, sei nach überwiegender Literatur und (deutscher) Judikatur bei gleicher gesetzlicher Normierung der Teilwert als Sach(Substanz)wert zu verstehen.

Die Behörde I. Instanz begehrt den ausschließlichen Entnahmewert in Höhe des Gebäude(sach)wertes ohne Berücksichtigung des Ertragswertes. Das Finanzamt hat sich in ihrem Vorbringen nicht gegen die Bewertungsgrundlagen im Gutachten ausgesprochen. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre der im Gutachten ermittelte Gebäudesachwert in Höhe von € 335.177,00 lediglich durch Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 5,5% (€ 18.435) zu erhöhen, sodass der Teilwert zum Entnahmezeitpunkt daher € 353.000,00 (gerundet) betrage. Unter Abzug des Buchwertes in Höhe von € 207.642,55 ergäbe dies einen Entnahmegewinn 2008 in Höhe von € 145.357,45.

Standpunkt Berufungswerber:

Der Bw stützt sich in ihren Ausführungen auf das Gutachten des Sachverständigen des XY vom 20.4.2009, ergänzt und adaptiert am 23.10.2012, wonach bei der Wertermittlung zum Sachwertverfahren zwingend zusätzlich das Ertragswertverfahren heranzuziehen sei. Für die Wertermittlung sei daher das Mittel aus Ertrags- und Sachwert oder ein zum Ertragswert gewichteter Wert in Ansatz zu bringen, wobei im adaptierten Gutachten nunmehr eine Gewichtung mit 1,75 x Ertragswert zu 1,00 x Sachwert vorgenommen wurde. Der Ertragswert € 285.100,00 x 1,75 und der nunmehr neu errechnete Gebäude(sach)wert in Höhe von € 319.700,00 (siehe oben) ergebe einen gewichteten Gebäudewert in Höhe von rund € 297.700,00, wobei noch ein Marktabschlag von 17,4% vorzunehmen sei. Anschaffungsnebenkosten seien auch im adaptierten Gutachten nicht in Ansatz gebracht worden.

Strittig sind daher die a) anzuwendende Bewertungsmethode und b) der Ansatz von Anschaffungsnebenkosten und c) die Höhe des Marktabchlages wegen der erschwerten Marktgängigkeit des Betriebes.

a) Bewertungsmethode

Die Bewertung der Entnahme von Liegenschaften hat mit dem im Schätzungswege nach anerkannten Bewertungsmethoden zu ermittelnden Teilwert zu erfolgen (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 6 Anm. 42). Welche Schätzungsmethode dabei die Behörde wählt, steht ihr frei, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmt (VwGH 25.9.1997, 96/16/0134; Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Z 4 EStG, Rz 31).

Bei der Berechnung des Verkehrswertes von bebauten Grundstücken gehört es zu den anerkannten Regeln der Immobilienbewertung, dass das Wertgutachten mindestens zwei voneinander unabhängige Wertermittlungsverfahren enthält; daneben kann auch die Bewertung mit einem dieser Werte und dem Vergleichswert erfolgen, wenn dafür die Voraussetzungen gegeben sind. Ebenso ist es auch zulässig, die nach den verschiedenen, in sich geschlossenen Berechnungsmethoden gewonnenen Ergebnisse miteinander zu vergleichen und daraus Anhaltspunkte für die endgültige Bemessung der Grundstückswerte zu gewinnen (Ross-Brachmann-Holzner-Renner, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, Seite 468; Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Seite 16).

Nach welcher Methode der (steuerlich relevante) Verkehrswert ermittelt wird, richtet sich nach der Charakteristik der zu bewertenden Liegenschaft, der Zusammensetzung des Kaufinteressentenkreises sowie nach den Kriterien, nach welchen die Marktteilnehmer die Liegenschaft beurteilen (Ertrag- Anlageobjekt, Sach-Eigennutzung etc). Zu einem Wertgutachten über ein Renditegrundstück, wie vorliegend gegeben, gehört üblicherweise die Ermittlung des Sachwertes und des Ertragswertes. Während der Sachwert die technische Wertkomponente bei der Verkehrsermittlung ist, ist der Ertragswert die wirtschaftliche Wertkomponente. Die Lage, Miete, Rentabilität, Bewirtschaftungskosten und die Nutzungsdauer sind dabei wesentliche Bewertungskriterien. Das Verhältnis von Sachwert zu Ertragswert wird weitgehend von den wirtschaftlichen Möglichkeiten der jeweiligen Liegenschaft bestimmt. Nach der Ermittlung des Gebäudesachwertes sind in aller Regel weitere Wertkorrekturen vorzunehmen, die in der bisherigen Berechnung noch nicht erfasst sind, so sind für die Sachwertberechnung einer bebauten Liegenschaft zu ermittelnden Kaufpreise vor allem Angebot und Nachfrage am Realitätenmarkt entscheidend; Ungünstiger Standort, fehlende Infrastruktur, Art und Größe der Liegenschaft spielen eine nicht unerhebliche Rolle; so werden betrieblich genutzte Grundstücke, die zu klein oder übergroß sind, in der Regel unter dem Sachwert gehandelt (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S. 82 ff). So können sich zB Nachteile der Grundrissaufteilung auf den Ertrag des Objektes auswirken, sodass die Höhe der erforderlichen Korrektur mit Hilfe des Ertragswertverfahrens zu ermitteln sein wird.

Bei den tatsächlichen Gegebenheiten wird daher in der Regel nur durch eine Bewertung entsprochen, die auf mehrere Bewertungsverfahren und damit nicht ausschließlich auf das Kriterium des prognostizierten Zukunftsertrages bzw. ausschließlich auf den Substanzwert Rücksicht nimmt. Jeder vernünftige Erwerber fragt nach den Anschaffungskosten/Herstellungskosten und nach dem zu erzielenden Nutzen (siehe dazu auch Univ. Prof. Dr. R. Beiser, ÖStZ 2002, 506, Heft 20). So wird der Ertragswert mit einer Gewichtung eingesetzt und diesem gegenüber dem Sachwert eine größere Bedeutung beigemessen, weil die Liegenschaft eben nur so viel wert ist, wie wirtschaftlicher Nutzen daraus gezogen werden kann.

Die Rechtsprechung lässt ebenfalls mehrere Bewertungsverfahren zu, erkennt bei einem Entnahmevorgang aber einen Mittelwert aus Substanz- und Ertragswert an (zB VwGH 25.10.1995, 93/15/0119; 31.12.1995, 92/13/0081; 27.6.2000, 95/14/0083, siehe dazu auch ua. UFS 6.8.2012, RV/0661-I/09, 6.12.2011, RV/1144-W/10).

Aufgrund der obigen Ausführungen bestehen für die Referentin keine Zweifel darüber, dass der Ermittlung des Entnahmewertes eines mit einem Betriebsgebäude bebauten Grundstückes die Bewertungsmethode des Ansatzes eines gewichteten Mittelwertes zwischen Sach- und Ertragswertes zugrunde zu legen ist. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes fordert die herrschende Lehre und Rechtsprechung bei der Entnahme eine Verkehrswert bzw. Teilwertermittlung anhand von mindestens zwei voneinander unabhängiger Wertermittlungsverfahren. Diesen Vorgaben hat das Gutachten entsprochen. Die Referentin schließt sich daher der vom Bw gewählten Berechnungsmethode an, da mit dieser - im Einklang mit den anerkannten Regeln der Immobilienbewertung - die höchste Wahrscheinlichkeit für die Ermittlung des zutreffenden und angemessenen Teilwertes verbunden ist. Bei der bewertungsgegenständlichen Einheit ist daher das Sach- und Ertragsverfahren anzuwenden, um sowohl den Substanzwert des Betriebsgebäudes als auch die Ertragskomponente aus einer etwaigen Vermietung zu erfassen.

Der vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise - Bewertung der Gebäudeentnahme ausschließlich mit dem Gebäude(sach)wert und ohne Berücksichtigung des Ertragswertes - kann daher nicht entsprochen und der von ihr aufgezeigten Argumentationslinie nicht gefolgt werden.

Die erkennende Behörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO).

Die Teilwertberechnung des Bw wurde schlüssig und nachvollziehbar erstellt und entspricht den Bewertungsvorgaben der herrschenden Lehre und Rechtsprechung (VwGH 24.5.1965, 1624/64, VwGH 25.10.1995, 93/15/0119, 27.6.00, 95/14/0083, 26.7.2006, 2006/14/0016, UFS 6.12.2011, RV/1144-W/10, Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, Sachwertverfahren S. 265 ff).

Das Finanzamt hat sich in den Vorbringen weder gegen die Bewertungsgrundlagen noch gegen die Adaptierungen im Gutachten ausgesprochen bzw diese nicht als unrichtig abgelehnt. Die Referentin erhebt ebenso hiergegen keine Einwendungen und übernimmt die im beigebrachten Gutachten adaptierten Wertansätze bzw. den Berechnungsvorgang in Bezug auf den Gebäudesachwert, die Höhe der Baumängel/Bauschäden, und in Bezug auf die Gewichtung Sachwert/Ertragswert. Es ist davon auszugehen, dass die im angeführten Gutachten angeführte Beschreibung des Bauzustandes den Tatsachen entspricht. (zum Ansatz der Anschaffungsnebenkosten sowie zur Höhe des Marktabschlages siehe unten).

Angesichts dieser Überlegungen ist wie folgt vorzugehen:

Ausgehend von den Herstellungskosten für das Betriebsgebäude in Höhe von € 620.971,00 wird die Höhe der Wertminderung für Baumängel/Bauschäden mit 10% bzw. 15% adaptiert und in Höhe von € 72.108,00 in Ansatz gebracht. Unter Berücksichtigung der technisch-wirtschaftlichen Wertminderung (Alter) in Höhe von € 229.121,00 wird der Gebäudesachwert mit € 319.742,00 ermittelt:

Berechnung:

Herstellungskosten	€ 620.971,00
Baumängel/Bauschäden 10% bzw. 15%	€ 72.108,00
Wertminderung Alter	€ 229.121,00
Sachwert	€ 319.742,00

Die Referentin hat unter Berücksichtigung der Nutzungsmöglichkeiten der bewertungsgegenständlichen Einheit keine Bedenken gegen die im adaptierten Gutachten vorgenommene Gewichtung von Sachwert zu Ertragswert im Verhältnis 1:1,75. Der Ertragswert € 285.100 x 1,75 und der neu errechnete Sachwert in Höhe von € 319.700,00 ergibt einen gewichteten Gebäudewert in Höhe von **€ 297.700,00**.

b) Anschaffungsnebenkosten

Der Teilwertbegriff geht von dem Wert aus, den ein gedachter Erwerber des Betriebes für ein Wirtschaftsgut im Berufsfall also für die in Rede stehenden Liegenschaft - im Rahmen

des Gesamtkaufpreises - ansetzen würde.

Anschaffungsnebenkosten sind miteinzubeziehen, weil ein gedachter Erwerber diese neuerlich entrichten müsste. Da die Sicht des Erwerbers maßgebend ist, umfasst der Teilwert die Anschaffungsnebenkosten wie, 3,5% Grunderwerbsteuer, 1%

Grundbuchseintragungsgebühren, 1% Vertragserrichtungsgebühren (Jakom EStG, 4. Auflage 2011, § 6 Tz 38, VwGH 29.4.1992, 90/13/0031, Doralt/Mayer, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 2005, Keppert in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich).

In der Ermittlung des Teilwertes sind die Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 5,5% zu berücksichtigen und daher in Höhe von **€ 17.586,00** in Ansatz zu bringen.

c) Höhe des Marktabchlages

Bei der zu bewertenden Liegenschaft (Gebäude) handelt es sich um einen Betriebsgebäude.. Die baulichen Anlagen sind damit auf einen ganz speziellen Betriebszweck ausgerichtet und schließen damit möglicherweise eine andere Verwendungsmöglichkeit ohne Vornahme größerer Umbauten aus. Die Verwertbarkeit von Gebäuden, die nur für einen bestimmten Betriebszweck errichtet wurden, kann sich daher als schwierig gestalten.

Der Betrieb befindet sich zwar etwas abseits, aber doch in der Nähe einer größeren Verkehrsader; die Liegenschaft ist mit LKW und PKW über eine Zufahrtsstraße gut erreichbar, sodass die Verkehrslage insgesamt als gut bezeichnet werden kann.

Im verfahrensgegenständlichen Gutachten wurde ein Marktabschlag im Ausmaß von 17,42% (€ 54.000,00) in Ansatz gebracht.

Auch unter Berücksichtigung der im adaptierten Gutachten vom 23.10.2012 angeführten Argumente für eine eingeschränkte Marktgängigkeit (es gäbe kein Tagesgeschäft im Sinne eines Lebensmittelmarktes und keine große Nachfrage nach derartigen Immobilien) scheint der Ansatz eines Abschlages von mehr als 17% nach obigen Überlegungen zu hoch gegriffen, ein Abschlag von 7% aber als gerechtfertigt.

Anspruchszinsen

Das streitgegenständliche Berufungsbegehren ist auch gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2008 gerichtet, wobei sich die Berufungsbegründung ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit des zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheides für das betreffende Jahr stützt.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von

Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt - zB für die Einkommensteuer 2006 mit Ablauf des Jahres 2006 entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt:

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Gemäß § 252 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen eines Abgabenbescheides zugrunde liegen, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht - wie auch im gegenständlichen Fall - mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend geändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0150). Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern ergeht ein weiterer Zinsenbescheid.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2008 war sohin unabhängig vom Ausgang des Berufungsverfahrens betreffend den Einkommensteuerbescheid für dieses Jahr als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 32ff zu § 205; UFS 11.3.2010, RV/0274-L/08).

Berechnung Entnahmegewinn Gebäude 2008

Liegenschaft	Wertansätze (gerundet)
Sachwert des Gebäudes lt. Gutachten vom 20.4.2009, adaptiert 23.10.2012	€ 319.742,00

Zzgl. ANK 5,5%	€ 17.586,00
Gebäudesachwert neu	€ 337.328,00
Ertragswert	€ 285.100,00
Gewichteter Gebäudewert (Sachwert x 1:Ertragswert x 1,75)	€ 304.092,00
7% Marktabschlag	€ 21.286,00
Teilwert Entnahme	€ 282.806,00
Abzgl. Buchwert 31.12.2008	€ 207.642,00
Entnahmegewinn Gebäude 2008	€ 75.164,00

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 6. Februar 2013