



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, vom 14. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 14. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Wertermittlung für eine im Rahmen der Betriebsaufgabe entnommenen bebauten Liegenschaft.

Die Berufungswerberin betrieb einen „*Einzelhandel mit Blumen, Blumenbinderei*“ und ermittelte den Gewinn aus dieser Tätigkeit gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Sie hat den Betrieb zum Stichtag 31.05.2009 aufgegeben. Die in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft mit dem darauf bestehenden Gebäude (bisheriges Geschäftslokal) hat sie beginnend mit 01.07.2009 für fünf Jahre vermietet (Mietvertrag vom 30.06.2009). Für das Jahr 2009 erklärte sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 8.846,44 €. Bei Ermittlung des darin enthaltenen Aufgabegewinnes wurde der Verkehrswert der bisherigen Betriebsliegenschaft, entsprechend dem Gutachten eines gerichtlich zertifizierten Sachverständigen, mit 89.000 € angesetzt. Davon abweichend legte das Finanzamt dem am 14.06.2010 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid für 2009 einen Verkehrswert in Höhe von 136.950 € zugrunde, wodurch sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 56.796,44 € errechneten.

Beide Parteien ermittelten den Zeitwert des Gebäudes nach der Sachwertmethode mit 186.910 €, indem sie von den Neubaukosten in Höhe von 292.047 € eine Wertminderung im Ausmaß von 36 % (105.137 €) in Abzug brachten (ergibt den Zeitwert von 186.910 €). Im von der Berufungswerberin vorgelegten Gutachten wird dieser Wert dem Sachwert der Liegenschaft gleichgestellt. Eine Begründung für die Nichtberücksichtigung von Grund und Boden ist dem Gutachten nicht zu entnehmen. Dagegen ermittelte das Finanzamt ausgehend von drei Vergleichsgrundstücken einen Bodenwert in Höhe von 66.960 € und errechnete den Sachwert der Liegenschaft als Summe aus Bodenwert und Gebäudezeitwert mit 253.870 € (66.960 € + 186.910 €).

Bei der Wertermittlung nach der Ertragswertmethode ging der Gutachter bei Berechnung des Jahresrohertrages von den mit 1.296 € „ermittelten monatlichen fiktiven Nettomieten“ aus. Davon sei noch der anteilige Bodenwert in der Höhe von 20 % in Abzug zu bringen. Da für den Bodenwert „keine Vergleichspreise für eine derartige Liegenschaft vorliegen“ würden, werde dieser gestützt auf die EStR 2000 Rz 6447 mit 20 % angenommen. Die „monatlich erzielbare Miete“ ergab sich mit 1.037 € (1.296 € abzüglich 20 % oder 259 €). Dagegen setzte das Finanzamt die im vorgelegten („immerhin auf 5 Jahre abgeschlossener“) Mietvertrag tatsächlich vereinbarte Monatsmiete von 1.500 € an. Hochgerechnet auf ein Jahr ergab sich der Jahresrohertrag von 12.444 € laut Erklärung bzw. 18.000 € laut Bescheid. Der Unterschied zwischen dem Ertragswert der Liegenschaft laut Gutachten (92.694 €) und laut Bescheid (169.046 €) resultiert aus der (Nicht)Berücksichtigung des Bodenwertes sowie der unterschiedlichen Berechnung des Jahresrohertrages.

Im Gutachten ist (unter Pkt. „2. Auswahl des Wertermittlungsverfahrens“) ausgeführt, für die gegenständliche Liegenschaft kämen sowohl das Sachwert- als auch das Ertragswertverfahren zur Anwendung, wobei der Wert des Grund und Bodens unberücksichtigt bleibe. Beide Werte würden gegenüber gestellt und einer Marktanpassung unterzogen. Dazu ist unter „Pkt. 3.3. Marktanpassung und Kontrolle gemäß § 17 LBG“ festgehalten, die (im Gutachten ausgewiesene) große Differenz zwischen Sach- und Ertragswert (186.910 € gegenüber 92.693,52 €) sei auf die schwierige Vermietbarkeit zurückzuführen. Das Objekt liege im Wohngebiet und sei für gewerbliche Betriebe nur eingeschränkt nutzbar, z.B. sei ein „Gastbetrieb jeglicher Art“ ausgeschlossen. Basis für die Ermittlung des Verkehrswertes müsse „sicherlich die derzeitige Nutzung sein“. Geschäfte würden dem Erwerb des jeweiligen Inhabers dienen, weshalb „das Mietentgelt auf jeden Fall im Vordergrund stehen“ müsse. Die Nachfrage nach Geschäftslokalen außerhalb des Stadtzentrums bzw. außerhalb des Gewerbegebietes sei „als mittelmäßig bis mäßig einzustufen“. Es werde ein nur geringer Bedarf für Geschäftslokale, „welcher Art auch immer“, unterstellt. Auf Grund der „schwierigen bzw. schlechten“ Verkäuflichkeit der Liegenschaft sei ein Abschlag auf den Sachwert (186.910 €) in Höhe von 50 % (93.455 €)

„gegeben“ (Hinweis auf Kranewitter Liegenschaftsbewertung – Abschläge zur Anpassung an den Verkehrswert).

Vorstehend beschriebene Berechnungen lassen sich wie folgt darstellen:

		Erklärung	Bescheid
I. Sachwert:			
Bodenwert		0	66.960
Zeitwert Gebäude		186.910	186.910
Sachwert der Liegenschaft		186.910	253.870
II. Ertragswert			
1. Bodenwert		0,00	66.960
2. Wert der baulichen Anlagen			
Jahresrohertrag		12.444	18.000
Mietausfallwagnis (vom Rohertrag)	7%	-871	-1.260
Verwaltungskosten (vom Rohertrag)	2%	-249	-360
Instandhaltungskosten		-4.381	-4.381
Liegenschaftsreinertrag		6.943	11.999
Verzinsung Bodenwert mit 6,50 %		0	-4.352
Jahresreinertrag der baulichen Anlagen		6.943	7.647
Kapitalisierung mit Vervielfältiger ergibt Ertragswert der baulichen Anlagen	13,35	92.694	102.086
3. Ertragswert der Liegenschaft			
Bodenwert		0	66.960
Wert der baulichen Anlagen		92.694	102.086
Ertragswert der Liegenschaft		92.694	169.046

Zur Berechnung des Verkehrswertes wird im Gutachten ausgeführt, beim gegenständlichen Geschäftslokal handle es sich um ein Ertragsobjekt. Der mit (gerundet) 93.000 € ermittelte Ertragswert werde unter Berücksichtigung des rückgestauten Reparaturaufwandes (4.000 €) ohne weitere Marktanpassung als Verkehrswert ausgewiesen. Der Verkehrswert laut Gutachten beträgt daher 89.000 €.

Das Finanzamt nahm eine Gewichtung von Sachwert (253.870 €) und Ertragswert (169.046 €) im Verhältnis 1:4 vor und errechnete den Verkehrswert mit 186.011 €. Dieser wurde in jenem Verhältnis, das sich aus Bodenwert (66.960 € = 26,38 %) und Gebäudewert (186.910 € = 73,62 %) ergibt, aufgeteilt. Der Verkehrswert von 186.011 € entfiel daher mit 73,62 % bzw. einem Teilbetrag in Höhe von (gerundet) 136.950 € auf das Gebäude und ist in diesem Ausmaß in den im bekämpften Bescheid ausgewiesenen Einkünften aus Gewerbebetrieb enthalten.

Das Finanzamt hat seine Berechnung der Berufungswerberin zur Kenntnis gebracht („*Ersuchen um Ergänzung*“ vom 04.05.2010) und mitgeteilt, dass

- vom tatsächlich erzielten Mietzins auszugehen,
 - der Liegenschaftszinssatz „*nicht pauschal mit 20 %*“ anzusetzen sondern aus Vergleichsgrundstücken abzuleiten
 - und „*beim gemeinen Wert auch der Sachwert (bei Abweichung von 43 % mit einem Fünftel)*“ anzusetzen
- sei.

Der Vorhalt wurde laut Aktenvermerk des Finanzamtes „*durch persönliche Vorsprache des Steuerberaters und Sachverständigen erledigt*“. Bei dieser (am 10.06.2010 erfolgten) Besprechung konnte nur hinsichtlich der Miethöhe keine Einigung erzielt werden.

Die am 14.07.2010 (über Finanz-Online) eingebrachte Berufung richtet sich „*gegen den Ansatz der mtl. Miete von € 1.500.- bei der Berechnung des Ertragswertes*“. Gleichzeitig wurde beantragt, den gemeinen Wert laut Gutachten (also ohne Berücksichtigung eines Bodenwertes) anzusetzen. Die Berufung führt in der Begründung aus, ein Ertragswertverfahren könne nur dann zu einer „*entsprechenden Bewertung*“ führen, wenn nicht nur die zur Zeit der Bewertung erzielten Mieterlöse, sondern die erzielbaren Mieterlöse (Hoffnungswert) angesetzt werden. Die laut Mietvertrag erzielte Miete von 1.500 € sei ein „*glücklicher Zufall*“. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass diese Miete auch weiterhin („*Restnutzungsdauer 32 Jahre*“) erzielbar sein werde. Vielmehr ergebe sich durch Vergleichsobjekte ein dem Gutachten entsprechender Mietzins. Außerdem sei bei Vertragsunterzeichnung noch nicht abzusehen gewesen, dass das Mietobjekt nicht in vollem Umfang und im gewünschten Sinne genutzt werden könne. Es sei baurechtlich nicht jeder Raum den Wünschen der Mieter entsprechend nutzungsbewilligt. Es bestehe die Gefahr, dass die Mieter nicht den gesamten Mietzins bezahlen oder das Mietverhältnis auflösen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entnahmen sind nach [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

Gemäß [§ 6 Z 1 EStG 1988](#) ist Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Da bei aufrechter Betrieb die Höhe des bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises auf das einzelne Wirtschaftsgut entfallenden Wertes in der Regel nicht konkret feststellbar ist, muss der Teilwert regelmäßig im Schätzungswege ermittelt werden (VwGH 06.05.1994, [91/13/0211](#) unter Hinweis auf Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, TZ 28 zu § 6 EStG 1972 allgemein). Diese Schätzung kann nach den im Liegenschaftsbewertungsgesetz geregelten Verfahren erfolgen (vgl. Prodinger/Kronreif, Immobilienbewertung im Steuerrecht, S 65 ff sowie z.B. VwGH 10.08.2005, [2002/13/0132](#) wonach die im Liegenschaftsbewertungsgesetz festgeschriebenen Bewertungsregeln für die steuerrechtliche Bewertung einer bebauten Liegenschaft „*als brauchbar anzusehen*“ sind). Wenn es zur vollständigen Berücksichtigung aller den Wert einer Liegenschaft bestimmenden Umstände erforderlich ist, sind für die Bewertung mehrere Wertermittlungsverfahren anzuwenden (VwGH 24.10.2000, 99/17/0170; ebenso VwGH 20.10.1992, [89/14/0089](#), wonach der Verkehrswert einer Liegenschaft aus dem Durchschnittswert von Ertrags- und Substanzwert zu ermitteln ist).

Die Parteien verwendeten jeweils das Sach- und Ertragswertverfahren und ermittelten daraus den Verkehrswert der Liegenschaft mit 89.000 € (Berufungswerberin) bzw. 186.011 € (Finanzamt). Unterschiede in der Wertermittlung bestehen insofern, als

- der Bodenwert nach Ansicht der Berufungswerberin außer Ansatz zu bleiben habe und
- der Jahresrohertrag ausgehend von einer fiktiven Miete zu berechnen sei, während das Finanzamt den im vorgelegten Mietvertrag vereinbarten Mietzins herangezogen hat.

Der Sachwert einer Liegenschaft umfasst den Bodenwert, den Wert der baulichen Anlagen und der sonstigen Anlagen (z.B. Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Auflage, S. 800). Der Ertragswert setzt sich beim „klassischen Ertragswertverfahren“ aus der Ertragswertkomponente, die aus Grund und Boden stammt und der Ertragswertkomponente, die aus den Gebäuden (baulichen Anlagen) stammt, zusammen. Für die Ermittlung des Bodenwertes wird das Vergleichswertverfahren herangezogen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, S 17). Es ist kein Grund erkennbar, warum im gegenständlichen Fall von dieser Berechnungsmethode durch Nichtberücksichtigung von Grund und Boden abzuweichen wäre. Soweit aus der Aktenlage ersichtlich besteht insofern auch Übereinstimmung zwischen den Parteien (Aktenvermerk über die Besprechung vom 10.06.2010).

Im Gutachten ist ausgeführt, das Geschäftslokal werde von der Eigentümerin „*unentgeltlich eigens genutzt*“. Mangels Bestandvertrag würden für die Ertragswertberechnung „*die ermittelten monatlichen fiktiven Nettomieten in Ansatz gebracht*“ (unter Pkt „III. 3.2. Ertragswertverfahren“). Dabei wurden für 125 m² Geschäftsfläche im EG 7 €/m² (ergibt 875

€), für 52 m² Lagerfläche und Binderaum 4 €/m² (ergibt 208 €) und für 71m² Lager im UG 3 €/m² (ergibt 213 €) angesetzt. Die Nettomiete errechnete sich so mit 1.296 €. In der Berufung ist dazu festgehalten, durch Vergleichsobjekte habe sich ein dem Gutachten entsprechender Mietzins ergeben. Nähere Angaben zu den Vergleichsobjekten sind nicht erfolgt. Auch im Gutachten ist dazu nicht mehr angegeben, als dass sich *„die ermittelten Mietentgelte auf die derzeit ortsüblich erzielbaren Mieten beziehen“*.

Laut Befund des Gutachters besteht das vermietete Gebäude aus Untergeschoß (Teilunterkellerung) und Erdgeschoß. Im Erdgeschoß befinden sich das Geschäftslokal, ein angebautes Glashaus und ein Lager- und Binderaum (Gutachten Seite 9). Das Gebäude weist *„einen dem Alter entsprechenden guten Bau- und Pflegezustand“* auf. Im Untergeschoß ist ein sichtbarer Feuchtigkeitsschaden vorhanden, für den laut Gutachten mit Reparaturkosten in Höhe von 4.000 € zu rechnen ist. Die Nutzfläche ermittelte der Gutachter mit 247,55 m². Für ein derartiges Objekt hält der Referent (nach erfolgtem Lokalausweis) eine Miete in Höhe von monatlich 1.500 € für das gesamte Gebäude samt Außenfläche (zwei asphaltierte Autoabstellplätze) für realistisch und erzielbar. Dieser Preis stützt sich auf den auf fünf Jahre abgeschlossenen Mietvertrag, während für die laut Gutachten anzusetzende *„derzeit ortsüblich erzielbare Miete“* nicht ersichtlich ist, welche Mietabschlüsse konkret herangezogen wurden. Laut Berufung ergebe sich die Miete laut Gutachten aus Vergleichsobjekten, die aber ebenfalls nicht näher bezeichnet wurden.

Laut Pkt. *„VI. Genehmigung“* des Mietvertrages mussten sich die Organe der Mieterin (ein gemeinnütziger Verein) *„selbst im Vorfeld über die für die beabsichtigte Verwendung notwendigen Genehmigungen erkundigen“*. Laut Pkt. *„VII. Zustand, Gebrauch, Erhaltung Veränderungen“* ist dem Vertragsabschluss eine *„ausführliche“* Besichtigung des Mietobjektes vorausgegangen. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses müssen daher der Zustand des Objektes, die baurechtlichen Vorschriften sowie die vorliegenden Bewilligungen bekannt gewesen sein. Das Objekt wird nach wie vor vom selben Mieter genutzt. Der Einwand in der Berufung, bei Vertragsabschluss sei nicht absehbar gewesen, dass der Mieter das Mietobjekt nur eingeschränkt nutzen können, weil *„nicht jeder Raum den Wünschen der Mieter entsprechend nutzungsbewilligt“* sei, rechtfertigt daher nicht den Ansatz einer geringeren Miete.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. August 2013