

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb, gegen den Bescheid des FA XYZ vom 30.7.2010, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen	22.236,50 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer Pauschale Nachversteuerung § 11a EStG 1988 mit 10 %	3.701,32 € -2.771,63 € 4.812,21 €
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				5.741,90 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2009.

Verfahren

Der Beschwerdeführer erklärte im beschwerdegegenständlichen Jahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 11.476,93 € (Entnahmewert Gebäude 200.000 € abzüglich Restbuchwert Gebäude 188.523,07 €).

Das Finanzamt ging – basierend auf den Ergebnissen einer Betriebsprüfung über den Zeitraum 2006 bis 2008 – von einem Gebäude-Entnahmewert von 240.000 € aus und veranlagte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 51.476,93 € (Bescheid vom 30.7.2010).

Gegen diesen Bescheid er hob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 12.8.2010 durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung und beantragte, einen Entnahmewert des Gebäudes von 200.000 € der Einkommensteuerveranlagung zu Grunde zu legen. Auf die näheren Ausführungen in der Berufungsschrift und der Berufungsergänzung vom 27.9.2010, das Gutachten vom 27.1.2009 und weitere bezugnehmende Beilagen (Verkehrswertbetrachtung auf Kalkulationsbasis SB-Programm, Anlagenverzeichnis per 31.12.2008, Mietenspiegel 2010, Mietvertrag als Referenz für Ertragswert, Kaufvertrag Vergleichsliegenschaft) sowie auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 12.8.2010 und die dazu erfolgte Gegenäußerung des Beschwerdeführers vom 9.11.2010 wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erzielte bis zum beschwerdegegenständlichen Zeitraum gewerbliche Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Versicherungsmakler. Rückwirkend zum 1.1.2009 brachte er sein Einzelunternehmen mit Ausnahme des Betriebsgebäudes (inkl. Grund und Boden sowie der dazugehörigen Bankverbindlichkeiten) in eine GmbH ein und bezieht seit 1.9.2009 Pensionseinkünfte.

Beschwerdegegenständlich ist der Entnahmewert des Betriebsgebäudes.

Der Beschwerdeführer erwarb die Liegenschaft samt Gebäude aus einer Konkursmasse um 2.800.000 S (Kaufvertrag vom 21.5.1997). Das Gebäude wurde sukzessive in einem Zeitraum von 1997 bis 2005 in den Betrieb eingelegt. Der Buchwert des Gebäudes betrug zum Zeitpunkt der Entnahme 188.523,07 €.

Die gegenständliche Liegenschaft befindet sich im unmittelbaren Zentrum von A auf einem schmalen Grundstücksstreifen zwischen Straße und ÖBB mit einer Gesamtfläche von 691 m² (Baufläche Gebäude 343 m², Baufläche begrünt 348 m²). Das Grundstück ist als Kerngebiet gewidmet. Das Hauptgebäude Ost wurde 1900, das Hauptgebäude West 1968, die Zubauten 1972 (ebenerdiger Zubau West) bzw. 1975 (überdachter Zwischengang, Lager, Garage) behördlich bewilligt. Eine Teilsanierung und Adaptierung des Gebäudekomplexes erfolgte 1998 bis 2001. Zum Zeitpunkt der Entnahme befand sich im Obergeschoß eine Wohnung, im Untergeschoß waren die Büroräumlichkeiten untergebracht. Der nicht ausgebaute Dachboden wurde als Aktenlager genutzt.

Das Gebäude ist aufgrund seines Alters und seines Erhaltungszustandes im mittleren Bauzustand. Es sind zwar keine auffälligen Schäden und Mängel feststellbar, die Substanz ist jedoch alt und entspricht bei weitem nicht mehr dem heutigen Stand der Technik, insbesondere bestehen bei Schallschutz, Wärmedämmung und Feuchtigkeitsabdichtung erhebliche Defizite. Es ist daher von einem Entnahmewert von 200.000 € auszugehen (Gutachten des gerichtlich beeideten Bau- und Immobiliensachverständigen Bmstr. Dipl.-Ing. BC vom 27.1.2009). Auf die dortigen näheren Erläuterungen wird verwiesen.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich der Liegenschaft und des darauf befindlichen Gebäudes ergeben sich aus dem Gutachten des gerichtlich beeideten Bau- und Immobiliensachverständigen Bmstr. Dipl.-Ing. BC vom 27.1.2009. Das Gutachten wurde nach den anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstellt und ist in sich schlüssig.

Untermauert werden die Werte des Bausachverständigen durch den zeitnahen Kaufvertrag eines vergleichbaren Objektes, sowie durch das Anlageverzeichnis, in dem die Anschaffungskosten und Einlagewerte des Gebäudes detailliert ersichtlich sind.

Rechtslage

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.

Gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist die Höhe des Entnahmewerts des ins Privatvermögen übernommenen Gebäudes.

Die Bewertung der Entnahme von Wirtschaftsgütern erfolgt mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001), damit werden die stillen Reserven aus der Betriebszugehörigkeit erfasst.

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der auf der allgemeinen Verkehrsauffassung beruht, wie sie in der Marktlage am Stichtag ihren Ausdruck findet. 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 Einzelverkaufspreis sinken (vgl. VwGH 11.06.1991, 90/14/0175).

Bei Grundstücken (Gebäuden) besteht im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zum gemeinen Wert (Verkehrswert), weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswerts) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien auch für die Ermittlung des Teilwertes herangezogen werden können (VwGH 28.4.1994, 93/16/0186).

Die Ermittlung des Teilwertes erfolgt nach dem Sachwertverfahren, das das grundsätzliche Verfahren der Immobilienschätzung darstellt (vgl. Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Auflage, § 6 Liegenschaftsbewertungsgesetz). Danach ist der Neubauwert zum Zeitpunkt der Bewertung unter Berücksichtigung eines Altersabschlages zu ermitteln.

Der Sachwert einer Liegenschaft umfasst den Bodenwert, den Wert der baulichen Anlagen und der sonstigen Anlagen (Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Auflage, Seite 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, Seite 17). Es ist kein Grund erkennbar, warum im gegenständlichen Fall von dieser Berechnungsmethode abzuweichen wäre.

Bei der Ermittlung des Teilwertes für bebauten Grund sind der Wert des Grund und Bodens und der Wert des Gebäudes zu berücksichtigen.

Zum Stichtag 1.1.2009 wurde ein Gutachten erstellt, welches den Wert des Gebäudes und der Außenanlagen mit 200.000 € bewertete, der Bodenwert betrug 70.000 €. Dem hielt das Finanzamt einen Gebäudewert von 240.000 € entgegen. Dieser in der Niederschrift zur Schlussbesprechung angesetzte Wert war weder durch das Zahlenmaterial des Finanzamts-Gutachtens im SB-Programm unterlegt noch wurde er im Rahmen der Schlussbesprechung diskutiert, ebenso wenig wurde auf die Argumente des Beschwerdeführers eingegangen. Der im SB-Programm enthaltene Wert von 280.000 € wurde um 40.000 € gemindert, indem beim gewichteten Wert von 327.750 € für Marktlage und Standort statt 10 % nunmehr 20 % als Abschlag abgezogen wurden. Der Betriebsprüfungsbericht wurde anschließend zahlenmäßig den neuen Werten angepasst.

Die Abgabenbehörde 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)

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die im Gutachten vom 27.1.2009 angeführte Beschreibung des Bauzustandes den Tatsachen entspricht, zumal diese auch

durch die beigelegten Fotos untermauert werden. Auch die im Gutachten vorgenommene Verkehrswertermittlung aufbauend auf Sach- und Ertragswert erscheint schlüssig.

Anzumerken ist, dass sich das Gebäude in unmittelbarer Nähe der Eisenbahnschienen befindet und durch die Böschung die Gleise am 1. OG (Wohnung) vorbei führen und an der Vorderfront die Hauptdurchzugsstraße liegt mit Blick auf die Anstalt .

Laut Gutachten wurden zwar keine auffälligen Schäden und Mängel festgestellt, die Substanz ist aber alt und eher als mäßig einzuschätzen. Die angesetzte Wertminderung aufgrund des Alters und der Baumängel ist – entgegen der Ansicht des Finanzamtes – als nicht zu hoch angenommen. Bereits zum Zeitpunkt der Einlage ins Betriebsvermögen wurde der Einlagewert an der unteren Bewertungsbandbreite angesetzt – auch im Hinblick auf die negativen Mieterfahrungen (Pub, Glaserei).

Als Gewerbestandort ist A nicht sonderlich attraktiv, viele Gewerbebetriebe sind abgewandert oder haben zugesperrt. Man kann dieses Gebiet daher nicht als aufstrebend bezeichnen. Die Verkaufspreise bewegen sich daher im unteren Bereich. Der zum Beweis dafür im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegte Kaufvertrag vom 20.9.2006 eines Objektes in D mit einer Nutzfläche von 600 m² zeigt, dass für ein doppelt so großes Gebäude inkl. Grund und Boden 200.000 € bezahlt wurde. Dieses Objekt ist insoweit vergleichbar als es als reines Mietobjekt geführt wird (im Erdgeschoß befinden sich zwei Gastronomiebetriebe; das Obergeschoß wird zu Wohnzwecken vermietet).

Aus dem vorgelegten Anlageverzeichnis (detaillierte Auflistung der Anschaffungskosten und Einlagewerte des Gebäudes) erkennt man, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahr 1997 ein Gebäudeanteil von 25 % mit einem Wert von 41.382 € angesetzt und eingelegt wurde. Auf Basis dieses Einlagewertes ergäbe sich ohne AfA hochgerechnet auf 100 % ein Sachwert von aktuell 165.528 €. Betrachtet man das Anlageverzeichnis der Chronologie nach, dann zeigt sich, dass das Gebäude sukzessive in das Betriebsvermögen eingelegt wurde. Bis zum 31.12.2004 erreichen die Anschaffungskosten einen Wert von 62.200 € (d.s. 27 % der gesamten Anschaffungskosten von 227.709 €). Ab 2005 betragen die zeitnahen Anschaffungskosten 165.509 (d.s. 73 % der gesamten Anschaffungskosten von 227.709 €).

Bei abnutzbaren Anlagegütern entspricht der Teilwert den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die AfA (VwGH 22.9.1992, 88/14/0088).

Zwischen 2005 und 2008 wurden 73 % der Gebäudeanschaffungskosten aktiviert. Man kann davon ausgehen, dass im Hinblick auf diesen kurzen Zeitraum und angesichts der Wirtschafts- und Immobilienkrise 2008/2009 keine Wertsteigerung zu erzielen war. Somit entsprechen die im Anlageverzeichnis aktivierten Anschaffungskosten ab dem Jahr 2005 dem maximal möglichen Teilwert vermindert um die AfA (1,5 % p.a. für Mietobjekte): 165.509 € abzüglich 1,5 % AfA/4 Jahre = 9.930,54 €, ergibt 155.578,46 €.

Nicht nachvollziehbar ist – wenn man vom Entnahmewert des Finanzamtes ausgeht – wie der 27 %ige Anschaffungskostenanteil von 62.200 € innerhalb von 11 Jahren (1997

bis 2008) eine Wertsteigerung von 29.686 € erfahren hat (Entnahmewert lt. BP 240.000 € abzüglich zeitnäher Anschaffungskosten inkl. AfA 155.578 € ¹⁾, ergibt 84.422 €, gegenübergestellt den Anschaffungskosten 1997 bis 2004 von 62.000 € vermindert um 1,5 % AfA/8 Jahre = 7.464 €, ergibt 54.736 € ²⁾). Dies entspricht einer Wertsteigerung von 54 % in 11 Jahren in der Gebäudesubstanz, was jedoch unrealistisch ist, da die Gebäudesubstanz mit den Jahren normalerweise nicht an Wert gewinnt.

Addiert man nun die Sachwerte von 155.578 € ¹⁾ und 54.736 € ²⁾ ergibt sich ein gesamter Sachwert des Gebäudes von 210.314 €, der mit dem Gutachten des Sachverständigen im Einklang steht.

Hinsichtlich des Ertragswertes gibt es lt. Immobilienpreisspiegel 2010 eine Bandbreite für Büromieten im Bereich E -Land für 2009 von 3,5 €/m² (einfacher Nutzwert) bis 4,5 €/m² (guter Nutzwert). Tatsächlich liegen die Mieterträge vor Ort – wie der vorgelegte Mietvertrag mit der F AG (2,25 €/m²) zeigt – unter jenen des Immobilienpreisspiegels, da die Lage des gegenständlichen Objektes schlecht ist, die sich in derart geringen Mieten manifestiert. Die geschäftliche Entwicklung findet vor allem entlang des Autobahnzubringers Richtung G statt. In A wandern schon seit Jahren die Geschäfte ab.

Die Betriebsprüfung geht in ihren ursprünglichen Ansätzen für das Erdgeschoß von 6 €/m² und für das Obergeschoß von 5 €/m² aus. Diese Werte sind – nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes – weitaus überhöht. Die vom Beschwerdeführer angenommenen Werte für die Büroflächen mit 3,5 €/m² und für die Wohnflächen mit 3 €/m² erscheint gerechtfertigt, zumal die Lage und damit auch die Wohnqualität gegenüber der H A und entlang der Gleise der ÖBB nicht sonderlich attraktiv ist.

Der vom Finanzamt in seiner Stellungnahme geäußerten Ansicht – aufgrund der Nähe von nur rd. 2,5 km zum Stadtzentrum E müsse von für E -Stadt ausgewiesenen Mieten ausgegangen werden – schließt sich das Bundesfinanzgericht nicht an. Allein die Stadtnähe bewirkt nicht, dass die spezielle Lage des gegenständlichen Objektes, die als schlecht zu bezeichnen ist, eine derartige Erhöhung der Mietzinse rechtfertigt.

Es ist daher von einem Gebäude-Entnahmewert von 200.000 € auszugehen, sodass sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 11.476,93 € belaufen. Dem Eigenkapitalabfall aufgrund der Entnahme des Gebäudes per 1.1.2009 aus dem Betriebsvermögen wird mit dem 10 %igen pauschalen Nachversteuerungssatz (§ 11a EStG 1988) entsprechend der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 Rechnung getragen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß § 133 Abs. 4 BV-G ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung

fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wird über den Entnahmewert eines Gebäudes abgesprochen. Zu § 6 Z 4 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (zB VwGH 22.9.1992, 88/14/0088; VwGH 28.4.1994, 93/16/0186; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001). Eine Revision ist demnach unzulässig.

Linz, am 13. April 2015