

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Sonnweber in der Beschwerdesache BF, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 12.03.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002, Einkommensteuer 2002 und Anspruchszinsen 2002 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist neben der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen die Ermittlung des Entnahmewertes für (teils mit Superädikaten bebaute) Liegenschaften.

1. Verfahrensgang

1.1. Mit Einbringungsvertrag vom 29.10.2002 brachte der Beschwerdeführer seinen bisher als Einzelunternehmen geführten Hotelbetrieb zum Stichtag 31.01.2002 unter Zurückbehaltung von Liegenschaften nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes in die neu gegründete M Hotel GmbH ein. In den Steuererklärungen wurde der Verkehrswert der entnommenen Grundstücke in Höhe des Buchwertes angenommen, sodass es zur Versteuerung eines Entnahmegewinnes nicht gekommen ist. Nach erklärungsgemäßer Veranlagung wurden im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung höhere Werte für die entnommenen Grundstücke ermittelt. Den Feststellungen der Prüfung folgend verfügte das Finanzamt mit dem am 12.03.2010 ausgefertigten Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und erließ einen neuen Sachbescheid, mit welchem stille Reserven in Höhe von 643.496,36 € aufgedeckt wurden.

1.2. In der Beschwerde vom 07.04.2010, die sich sowohl gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen den Sachbescheid richtet, wurde eingewendet:

1.2.1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002:

Am 30.10.2002 sei dem Finanzamt der Notariatsakt über die Einbringung des bisherigen Einzelunternehmens in eine GmbH samt Einbringungsbilanz zugestellt worden. Anlässlich der den Zeitraum 2004 bis 2007 umfassenden Betriebsprüfung bei der GmbH sei "auf Grund dieser im Finanzamt vorliegenden Unterlagen" festgestellt worden, dass im Jahr 2002 nicht alle entnommenen Grundstücke in die GmbH eingebracht worden seien. Laut Verwaltungsgerichtshof komme die amtswegige Ermittlungspflicht nicht erst im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung zum Tragen. Durch § 161 ff BAO werde unter der Überschrift „*Prüfung der Abgabenerklärungen*“ und explizitem Verweis auf § 115 BAO zweifelsfrei angeordnet, dass die Abgabenbehörde bereits die Abgabenerklärungen zu prüfen und, soweit nötig, durch schriftliche Aufforderung die Ergänzung unvollständiger Angaben und Beseitigung von Zweifeln zu veranlassen habe. Hege die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärungen, habe sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig halte (Hinweis auf VwGH 17.09.1999, 93/13/0059). Der Argumentation der Betriebsprüfung, wonach die Differenz bei den Grundstücken nicht aus dem Akt des Abgabepflichtigen, sondern aus jenem der aufnehmenden GmbH ersichtlich gewesen sei, könne nicht gefolgt werden. Im (o.a.) Begleitschreiben vom 30.10.2002 zur Übermittlung des Notariatsaktes sei als Betreff „Hotel SP, W M, StNr. 123/4567“ (Anm. BFG: die Firma des eingebrachten Einzelunternehmens) angeführt worden. Bei der Entnahme der Grundstücke sei davon ausgegangen worden, dass Entnahme- und Buchwerte ident und deshalb keine stillen Reserven aufzulösen seien. Insofern sei auf die vorgelegten Gutachten zu verweisen. Im Einbringungsvertrag seien alle von der GmbH übernommenen Grundstücke detailliert angeführt worden. Es sei nicht Aufgabe des Einbringungsvertrages, nicht eingebrachte Grundstücke anzuführen. Die von der Betriebsprüfung zitierte Rechtsprechung (VwGH 27.04.2000, 97/15/0207) könne immer nur in Zusammenhang mit den konkreten Einzelfällen gesehen werden. Die allgemeine Anwendung der zitierten Grundsätze würde den § 303 Abs. 4 BAO faktisch außer Kraft setzen. Durch die Wiederaufnahme solle die Möglichkeit geschaffen werden, bisher unbekannten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Zu erwähnen sei auch, dass seit einigen Jahren bei Nachbescheidkontrollen Entnahmetatbestände immer überprüft würden.

1.2.2. Einkommensteuer 2002:

1.2.2.1. Bewertung des bebauten Grundstückes Nr. 1:

Es werde auf die Gutachten der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Mag. P und DI K hingewiesen. Die Betriebsprüfung habe die Berechnung des Amtssachverständigen DI PI übernommen. Bei der Schlussbesprechung am 05.11.2009 und nochmals im Schreiben vom 24.02.2010 sei die Finanzverwaltung darauf aufmerksam gemacht worden, dass in dessen Gutachten ein Rechenfehler unterlaufen sei.

1.2.2.2. Bewertung der unbebauten Grundstücke Nr. 3, 4 und 2:

Es werde auf das Gutachten des Ing. B, Bezirkslandwirtschaftskammer, vom 27.10.2008 hingewiesen. Die Betriebsprüfung habe u.a. nicht berücksichtigt, dass zwar zum Entnahmepunkt 31.01.2002 noch Teilflächen als Bauland „*Allgemeines Mischgebiet*“ gewidmet gewesen seien, aber bereits mit Gemeinderatsbeschluss vom 06.02.2001 die Widmung aller angeführten Grundstücke als Freiland beschlossen worden sei. Der betreffende Flächenwidmungsplan sei aufsichtsbehördlich genehmigt worden und am 17.09.2002 in Kraft getreten. Der Beschwerdeführer habe (als Betroffener) dagegen keinen Einspruch erhoben. Der Sachverständige müsse auf ihm bekannte Änderungen des Flächenwidmungsplanes Rücksicht nehmen, folglich sei bei der Bewertung obiger Grundstücke nicht von der Widmung als Bauland, sondern als Freiland auszugehen.

1.3. Der Beschwerdeführer beantragte, die Einkommensteuer 2002 erklärungsgemäß festzusetzen und die Anspruchszinsen 2002 zu stornieren.

1.4. Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vorgelegt.

2. Sachverhalt:

2.1. Der Beschwerdeführer hat mit Notariatsakt vom 29.10.2002 sein protokolliertes Einzelunternehmen "Hotel SP, W M" in die gleichzeitig gegründete "M Hotel GmbH" zum Stichtag 31.12.2002 eingebracht. Zum Betriebsvermögen des eingebrachten Unternehmens gehörten u.a. folgende Liegenschaften:

GrdstNr. 1:

Es handelt sich um ein 7.496 m² großes Grundstück mit darauf befindlichen Superädikaten (Parkdeck, Reithalle, Tennishalle). Der Erwerb dieses Grundstückes erfolgte in den Jahren 1987 bis 1989 in mehreren Schritten. Die Anschaffungskosten betrugen laut Anlageverzeichnis des eingebrachten Einzelunternehmens 206.279,75 € (incl. Nebenkosten). Im Flächenwidmungsplan war das Grundstück als "Sonderfläche für den Beherbergungsgroßbetrieb Seehof" ausgewiesen (vgl. Gutachten P Seite 11 "Flächenwidmungsplan").

GrdstNr. 3, 4 und 2 (alle unbebaut):

Diese Grundstücke wurden in den Jahren 1988 und 1993 zum Preis von insgesamt 106.067,89 € (lt. Anlageverzeichnis) erworben. Im örtlichen Raumordnungskonzept (ÖRK) der Gemeinde KN vom 05.10.2000 wurde eine Änderung der bisherigen Widmung als Mischgebiet (=Bauland) vorgesehen, indem das Grundstück 2 zur Gänze, das Grundstück 3 zu 80 % und das Grundstück 4 zur Hälfte als unbebaute Fläche mit der Zeitzone 1 ausgewiesen wurde. Eine Umwidmung in Freiland erfolgte mit dem Flächenwidmungsplan vom 17.09.2002. Bis dahin war der Flächenwidmungsplan aus dem Jahr 1987 rechtsgültig und maßgebend.

2.2. Die angeführten Liegenschaften wurden nicht in die Hotel GmbH eingebracht. Als Entnahmewert setzte der Beschwerdeführer die Buchwerte an. Abweichend von den Steuererklärungen ermittelte die Betriebsprüfung höhere Entnahmewerte (Bericht vom 26.02.2010 über das Ergebnis der Außenprüfung, AbNr. 103035/08). Das Finanzamt

folgte mit den bekämpften Bescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung, was zur Aufdeckung stiller Reserven in Höhe von 643.496,36 € führte. Die eingebrachte Beschwerde richtet sich sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen den Sachbescheid. Es wird die erklärungsgemäße Veranlagung beantragt.

3. Erwägungen und rechtliche Würdigung:

3.1. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

3.2. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln ist nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen sind (z.B. VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106).

Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wendet der Beschwerdeführer ein, die erfolgte Entnahme von Grundstücken sei aus dem Notariatsakt über die Einbringung des bisherigen Einzelunternehmens und der Einbringungsbilanz ersichtlich gewesen. Diese Unterlagen seien dem Finanzamt am 30.10.2002 übermittelt worden, wobei auf dem Begleitschreiben zur Übermittlung des Notariatsaktes als Betreff die Firma des bisherigen Einzelunternehmens, der Name des Abgabepflichtigen und dessen Steuernummer angeführt worden seien.

Der Einwand, die Tatsachen, auf die die Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt wurden, wären aus diesen Unterlagen ersichtlich gewesen, trifft nicht zu. In der "*Bilanz zum 31.01.2002*" des bisherigen Einzelunternehmens ist der Wert der "*Bebauten Grundstücke*" mit 10.820.388 € ausgewiesen. In der "*Einbringungsbilanz gem. § 15 UmgrStG zum 31.01.2002*" ist diese Position mit 10.475.891 € enthalten (Differenz somit 344.497 €). Unbebaute Grundstücke sind in keiner der beiden Bilanzen enthalten. Aus der Differenz der angesetzten Werte allein war die Entnahme von Grundstücken aber nicht ersichtlich, kann diese Differenz doch auch andere Ursachen als eine Entnahme haben. Hinweise auf erfolgte Entnahmen enthält die Schlussbilanz nicht. Im Einbringungsvertrag ist eine Entnahme von Liegenschaften nicht erwähnt (laut Beschwerde sei dies auch nicht Aufgabe des Einbringungsvertrages). Der Einbringungsvertrag enthält die Erklärung des Einbringenden (also des Beschwerdeführers), dass „*über die in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Entnahmen hinaus keine weiteren Entnahmen getätigt wurden*“ (Seite 3 des Notariatsaktes). Eine Prüfung der Steuererklärung samt Beilagen hätte zusammen

mit dieser Erklärung nur zum Ergebnis führen können, dass eine Entnahme gerade nicht erfolgt ist. Eine Aufklärung der o.a. Differenz ist erst im Rahmen der Betriebsprüfung an Hand der vorgelegten "*detaillierten Analgenverzeichnisse*" und der Verträge über die betreffenden Grundstückskäufe gelungen. Erst daraus waren die erfolgten Zu- und Abschreibungen zu den einzelnen Grundstücken und die Entwicklung der Bilanzansätze ersichtlich.

Es stellen sowohl die Entnahme von Grundstücken als auch deren Bewertung zum Buchwert neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO dar. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmbescheid war daher als unbegründet abzuweisen.

3.3. Sachbescheid - Einkommensteuer 2002:

3.3.1. Bewertung von Baurechts- und Superädifikatsliegenschaften:

Bewertungstechnisch bestehen keine Unterschiede zwischen Superädifikat und Baurecht, da die Bewertung auf denselben betriebswirtschaftlichen Überlegungen beruht (Bienert/ Funk, Immobilienbewertung Österreich, 3. Auflage, "Bewertung von Superädifikat und Baurecht", S. 559 ff; vgl. auch Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, S. 227; Ross/Brachmann/Holzner, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Auflage, S. 521 ff). Nach den genannten Literaturstellen erfolgt die Ermittlung des Verkehrswertes einer Baurechts- oder Superädifikatsliegenschaft nach folgendem Schema:

Zunächst ist die belastete Liegenschaft lastenfrei und unbebaut zu bewerten.

Danach sind die mit dem Baurecht (Superädifikat) verbundenen Lasten für den Liegenschaftseigentümer zu ermitteln und vom Wert der fiktiv lastenfreien Liegenschaft abzuziehen. Lasten können ein Minderertrag zwischen angemessenem und vereinbartem Bauzins und eine allfällige Entschädigungszahlung für das Gebäude sein (vgl. Bienert/ Funk, Immobilienbewertung Österreich, 3. Auflage, "Bewertung der mit dem Baurecht belasteten Liegenschaft", S. 562 f; Kranewitter, 5. Auflage, Liegenschaftsbewertung, "Baurechts- und Superädifikatsliegenschaften", S. 223 f).

Der an den Liegenschaftseigentümer zu zahlende Bauzins wird nach Höhe und Fälligkeit im Voraus bestimmt. Der angemessene Bauzins errechnet sich durch Anwendung eines Kapitalisierungszinssatzes auf den unbelasteten Bodenwert zum Bewertungsstichtag.

Der Wert des Baurechts wird als Barwert einer nachschüssigen Rente, die die Differenz zwischen angemessenem und vereinbartem Bauzins darstellt, korrigiert mit einem Wertfaktor, errechnet. Im Falle einer Minderleistung des Berechtigten (wenn also der vereinbarte Bauzins niedriger ist als der angemessene Bauzins) errechnet sich der Wert des Baurechts aus der jährlichen Minderleistung multipliziert mit einem Vervielfältiger zur Ermittlung des Ertragswertes und einem Wertfaktor (vgl. Kranewitter, 5. Auflage, Liegenschaftsbewertung, "Baurechts- und Superädifikatsliegenschaften", S. 223 f).

Der Verkehrswert des belasteten Grundstücks entspricht dem Bodenwert vermindert um den Wert des Baurechts (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, Seite 225).

3.3.2. Bewertung Grundstück 1, bebaut mit Superädifikaten:

In der vom Finanzamt herangezogenen, auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, gestützten Wertermittlung des Amtssachverständigen DI PI wurde der Verkehrswert der Liegenschaft nach dieser Methode wie folgt ermittelt:

Bodenwert:	
7.496 m ² á 146,00 €	1.094.416,00
Größenabschlag 15 %	-164.162,40
Bodenwert zum Stichtag	930.253,60
Minderertrag:	
Liegenschaftszinssatz	4 %
angemessener Bauzins	37.210,14
bezahlter Bauzins	-3.555,51
Minderleistung	33.654,63
Vervielfältiger (bei Restlaufzeit von 28 Jahren)	16,66
Wertfaktor	0,67
Wert der Belastung durch Superädifikat	375.659,67
Verkehrswert:	
Bodenwert	930.253,60
Belastung durch Superädifikat	-375.659,76
Verkehrswert	554.593,84

Auch der Beschwerdeführer ermittelte den Verkehrswert nach dem Ertragswertverfahren und nahm Bezug auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage (Gutachten DI K, Seite 12 f):

Im Gutachten des DI K erfolgte im Auftrag des Beschwerdeführers eine Bewertung der Liegenschaft zum Stichtag 31.01.2002 als Tag der Entnahme "*ohne den darauf bestehenden Superädifikaten*". Das Gutachten war "*dazu bestimmt, den Verkehrswert (Teilwert) ... im Zuge der laufenden Betriebsprüfung ... festzustellen*" (Pkt. Zweck des Gutachtens). Der Gutachter führte u.a. aus, dass er "*um Wiederholungen zu vermeiden, auf dem Verkehrswertgutachten des Gerichtssachverständigen Mag. P*" aufbaue. Es würden nur "*den Befund des SV P ergänzende und von dessen Feststellungen abweichende Angaben festgehalten*" (Pkt. Befund, Beschreibung der Liegenschaft).

Die Berechnung des Finanzamtes (DI PI) und des Beschwerdeführers (DI K, Mag. P) weichen in folgenden Punkten voneinander ab:

3.3.2.1. Grundpreis

Im Bereich des Ortsteiles KNZ der Gemeinde WS (Katastralgemeinde KN), in dem sich die zu bewertenden Grundstücke befinden, erfolgte 2002 eine Erweiterung der Bundesstraße. Mit der Ermittlung der vom Land für die nötigen Grundabtretungen zu zahlenden Ablösen war der Sachverständige Ing. V betraut. Laut dessen Auskunft zahlte das Land für Grundstücke mit der Widmung Beherbergungsgroßbetrieb 175 €/m² (Gutachten DI K Seite 9; Aktenvermerk der Betriebsprüfung vom 21.01.2009).

Im Gutachten Dr. K ist dazu ausgeführt, für die Grundstücke entlang der Straße sei dieser Preis in Hinblick auf die „*hochwertige touristische Nutzungsmöglichkeit*“ zutreffend, nicht aber für das Grundstück 1 in der 2. Reihe von der Straße aus gesehen. Dieses Grundstück sei „*mit geringerer Dichte und nur mit zur Hotelanlage gehörenden Nebengebäuden und Nebenanlagen*“ bebaut. DI K hielt fest, er habe Vergleichspreise von als Sonderfläche für Beherbergungsgroßbetriebe gewidmeten Grundstücken nicht erheben können. In seinem Gutachten sind folgende Bodenpreise (alle aus dem Jahr 2001) angeführt (Gutachten DI K, Seite 5 f, Pkt. "Erhebungen zu Vergleichspreisen"):

a) Gst 1952/80 mit 625 m², verkauft 2001 um 145,35 € je m² b) Gst 1952/81 mit 631 m², verkauft 2001 um 145,35 € je m² c) Gst 221/5 mit 1.021 m², verkauft 2001 um 131,30 € je m² d) Gst 221/6 mit 1.112 m², verkauft 2001 um 152,30 € je m² e) Gst 4718/2 mit 2.835 m², verkauft 2001 um 145,40 € je m² f) Gst_F mit 386 m², verkauft 2001 um 214,00 € je m² g) Gst 4769/2 mit 598 m², verkauft 2001 um 87,20 € je m²

Alle angeführten Grundstücke liegen in der Katastralgemeinde KN. Die Entfernung von der Gemeinde WS zur Gemeinde KN beträgt (gemessen von Gemeindeamt zu Gemeindeamt) annähernd 8 Kilometer. Die unter a - e angeführten Grundstücke weisen die Widmung Wohngebiet auf. Die unter a und b genannten, unmittelbar aneinander grenzenden Grundstücke sind vom zu beurteilenden Grundstück ca. 250 Meter entfernt (Luftlinie gemessen in tiris - Geografisches Informationssystem des Landes Tirol). Die Grundstücke unter c und d befinden sich in zentrumsnaher Lage der Gemeinde KN und sind vom zu bewertenden Grundstück ca. 5,5 Kilometer entfernt. Das unter e angeführte Grundstück wurde von einem Bauträger erworben. Die Entfernung zum Zentrum der Gemeinde KN beträgt rund 1 Kilometer, die Entfernung zum zu bewertenden Grundstück rund 5 Kilometer. Beim (bebauten) Grundstück unter f handelt es sich um allgemeines Mischgebiet im Ortszentrum der Gemeinde KN (Entfernung zum zu bewertenden Grundstück ca. 5,5 Kilometer Luftlinie). Das Grundstück unter g ist landwirtschaftliches Mischgebiet in zentrumsferner Lage.

Laut Gutachten DI K stünden als Vergleichspreise die unter a und b angeführten Grundstücke "in nächster Nähe" zur Hotelanlage zur Verfügung. Diese auch vom Sachverständigen beim Amt der Landesregierung genannten Grundstücke stünden "in einem üblichen Verhältnis" zu den anderen im Befund angeführten Preisen.

Beide Grundstücke seien als Wohngebiet gewidmet und würden eine "wesentlich vielfältigere Nutzung" ermöglichen als das zu bewertende, als Sonderfläche Beherbergungsgroßbetrieb gewidmete Grundstück. Diesen Umstand berücksichtigte der Gutachter durch einen Abzug "von ca. 10 %" vom Preis für als Wohngebiet gewidmetes

Bauland (145,35 €/m²), wodurch sich der Preis für das zu bewertende Grundstück mit "rund 130,00 €/m²" errechnete. Der "Bodenwert unbelastet" ergab sich mit 974.480,00 € (7.496 m² x 130,00 €).

Der Gutachter DI PI ging dagegen von einem Bodenpreis von 146 €/m² aus. Dieser Preis sei im Jahr 2002 als Ablöse für vergleichbare Grundstücke für Zwecke der Straßenerweiterung (u.a. für Teilflächen des Grundstückes 2) bezahlt worden. Nach Berücksichtigung eines Größenabschlages iHv 15% ergab sich der Bodenwert zum Bewertungsstichtag mit gerundet 930.254 € (7.496 m² x 146 € = 1.094.416 €; abzgl. Größenabschlag 15 % bzw. 164.162,40 € ergibt 930.253,60 €).

Zu diesen Berechnungen ist festzustellen, dass der Preis von 146 €/m² für Baugrund mehrfach untermauert wird. Die bei Grundverkäufen tatsächlich bezahlten Preise liegen nach den Erhebungen des Gutachters DI K zwischen 87,20 € und 214,00 €. Lässt man diese beiden Preise außer Betracht, da sie zum einen für ein entfernt gelegenes landwirtschaftlich genutztes Grundstück und zum anderen für ein bebautes, als Mischgebiet gewidmetes Grundstück im Ortszentrum von KN bezahlt wurden, liegen Vergleichspreise in Höhe von 131,30 € bis 152,30 € vor. Davon wurden in drei Fällen Preise in Höhe von 145,35 € bzw. 145,40 € bezahlt, wobei zwei dieser Grundstücke nur ca. 250 m (Luftlinie) entfernt vom zu bewertenden Grundstück liegen. Dies entspricht fast genau dem Preis (146 € je m²), den das Land beim Ausbau der Bundesstraße als Grundablöse für vergleichbare Grundstücke in unmittelbarer Nähe zum gegenständlichen Grundstück bezahlt hat. Dasselbe Ergebnis zeigt eine Erhebung der Betriebsprüfung betreffend alle im Zeitraum 2001 bis 2003 in der Kaufpreissammlung aufscheinenden Verkäufe von als Bauland gewidmeten Grundstücken in der Gemeinde WS. Es handelt sich um acht Grundstücke, wobei sich der durchschnittlich bezahlte Preis mit 149,84 € errechnet. Laut Gutachter PI wird der Preis neben der Kaufpreissammlung des Finanzamtes auch durch die zentrale Datensammlung der technischen Universität Wien und des Instituts für Raumplanung der Universität Salzburg bestätigt. Die Statistiken der genannten Institute würden Grundstückspreise zwischen 151 €/m² und 253 €/m² ("je nach Lage") ausweisen.

Für Grundstücke mit der Widmung Beherbergungsgroßbetrieb wurden Preise in Höhe von 175 €/m² bezahlt. Nach den Arbeitsunterlagen der Betriebsprüfung hat auch der Beschwerdeführer selbst im Jahr 2002 Teilflächen seiner Hotelgrundstücke zu diesem Preis an das Land für Zwecke der Straßenerweiterung verkauft (es handelt sich um 542 m² aus dem Grundstück 5 und 39 m² aus dem Grundstück 6 auf der gegenüberliegenden Straßenseite). Das zu bewertende GSt 1 war zum Bewertungsstichtag Bauland und weist inzwischen ebenfalls die Widmung Sonderfläche Beherbergungsgroßbetrieb auf (vgl. Gutachten P, Seite 11, "Flächenwidmungsplan"). Sollten daher die Ausführungen im Gutachten DI K, wonach das zu bewertende Grundstück im Vergleich zu Grundstücken mit der Widmung Sonderfläche Beherbergungsgroßbetrieb nur eingeschränkt verwendbar sei, überhaupt zutreffen, ist dem durch den Ansatz eines Preises von 146 €/m² jedenfalls Rechnung getragen. Dies wird zusätzlich durch den Umstand untermauert, dass der

Beschwerdeführer bei der Berechnung der unbaren Entnahmen im Zuge der Umgründung einen Wert von 220 € angesetzt hat. Ein weiterer Abschlag wie im Gutachten DI K ("von ca. 10 %") erscheint daher nicht gerechtfertigt.

3.3.2.2. Belastung durch Superädifikat

Bei Ermittlung des Wertes der Belastung ging der Gutachter DI PI nach der oben beschriebenen Methode vor. Zunächst wurde durch Anwendung eines Zinssatzes iHv. 4% auf den Bodenwert (930.253,60 €) der angemessene Bauzins mit 37.210,14 € ermittelt. Nach Abzug des tatsächlich gezahlten Bauzinses (3.555,51 €) ergab sich eine Minderleistung des Berechtigten iHv 33.654,63 €. Durch Kapitalisierung mit einem Vervielfältiger von 16,66 und einem Wertfaktor von 0,67 (Hinweis auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, S. 223 ff) errechnete sich der Wert der Belastung mit 375.659,76 €. Den Verkehrswert des belasteten Grundstückes ermittelte er als Differenz zwischen Bodenwert und Wert der Belastung mit gerundet 554.594 € (vgl. die Darstellung unter Pkt. 3.3.2.).

Dagegen wurde eingewendet, dass bei der Berechnung der Minderleistung mit dem Faktor 0,67 anstatt "*mit dem rezibroken Wert 1,49*" gerechnet worden sei. Darauf sei wiederholt (in der Schlussbesprechung und der Eingabe vom 24.02.2010) hingewiesen worden. Der Gutachter DI PI hielt diesen Einwand nach Überprüfung seiner Berechnung und Besprechung mit dem Gutachter DI K unter Verweis auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, Seiten 224 ff für unzutreffend.

Dazu ist festzustellen, dass sowohl im Gutachten DI PI als auch im Gutachten Dr. K jeweils gestützt auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, dieselben Parameter angesetzt wurden. Im Gutachten Dr. K wird der vom Sachverständigen DI PI verwendete Liegenschaftzinssatz (4 %) "*als zutreffend übernommen*" (vgl. Seite 12 im Gutachten DI K). Auch den Vervielfältiger zur Ermittlung des Ertragswertes entnehmen beide Gutachter aus Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, Tabelle Seite 306 (Vervielfältiger 16,66 bei einem Zinssatz von 4,0 % und einer ND von 28 Jahren). Warum der Wertfaktor nicht wie im Gutachten DI PI mit 0,67 sondern mit 1,49 anzusetzen sei, führt der Beschwerdeführer nicht aus.

Der Wertfaktor dient der Berücksichtigung von wertrelevanten Beschränkungen bzw. Beeinträchtigungen, die sich aus dem Baurechtsvertrag ergeben. Bei der Ermittlung des Wertes des belasteten Grundstückes ist der Wertfaktor umso höher, je höher die Einschränkung für den Grundstückseigentümer ist (Ross/Brachmann/Holzner/Renner, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 28. Auflage, Seite 526; Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, Seite 224 f). Nach den genannten Literaturstellen liegt der Wert zwischen 0,2 bis 0,8, in Einzelfällen bei 0,9. Für die Bewertung des belasteten Grundstückes bedeuten größere Beeinträchtigungen einen Höheren Wertfaktor. Eine solche Beeinträchtigung erblickte die Betriebsprüfung im vorliegenden Fall in der Unkündbarkeit der Bestandrechte. Es ist daher kein Grund ersichtlich, von der Berechnung des Finanzamtes abzugehen.

3.3.3. Bewertung der unbebauten Grundstücke Nr. 3, 4 und 2:

3.3.3.1. Gutachten Landwirtschaftskammer

Im Zusammenhang mit diesen Grundstücken verweist die Beschwerde auf ein Gutachten vom 27.10.2008 des Ing. B von der Bezirkslandwirtschaftskammer. Diesem als „*Gutachten Verkehrswert*“ betitelten einseitigen Schreiben (DIN A4 Blatt) ist zu entnehmen, dass die Landwirtschaftskammer im Auftrag des Beschwerdeführers eine „*Schätzung des Verkehrswertes zum Stichtag 2002 der landw. Flächen: GSt 3, 4 und 2 KG KN*“ vornehmen sollte. Unter „*Befund – Nutzung in der Natur*“ ist ausgeführt, dass es sich bei den drei betroffenen Grundstücken um „*mehrjährige, etwas wasserzugige*“ und nicht verbaute Wiesen handle. Im Raumordnungskonzept seien die Grundstücke „*größtenteils als Freiland*“, im Flächenwidmungsplan als Freiland ausgewiesen. Der Punkt „*2. Schätzung*“ beschränkt sich auf die Feststellung „*Mehrjährige Wiese: 8 (bis max. 10) €/m²*“. Mehr ist dem „*Gutachten*“ nicht zu entnehmen. Ing. B hat darüber hinaus bestätigt, dass „*Angaben betreffend das örtliche Raumordnungskonzept*“ in seine Bewertung nicht eingeflossen seien. Die Widmung der betroffenen Grundstücksflächen als bauliches Entwicklungsgebiet mit vorwiegend touristischer Nutzung mit der Zeitzone 1 sei nicht berücksichtigt worden. Diese Eingabe entspricht daher nicht den an ein Sachverständigengutachten gestellten Anforderungen und wurde von der Betriebsprüfung zu Recht als ungeeignet für die Ermittlung des Verkehrswertes beurteilt.

3.3.3.2. Widmung der Grundstücke

Die Parteien halten einen Preis von 146 €/m² für unbebaute Grundstücke für zutreffend (vgl. dazu oben Pkt. 3.3.2.1 Grundpreis). In der Beschwerde wird aber eingewendet, es sei nicht berücksichtigt worden, dass Teilflächen der zu bewertenden Grundstücke zum Entnahmzeitpunkt 31.01.2002 zwar als Bauland „*allgemeines Mischgebiet*“ gewidmet gewesen seien, aber bereits mit Gemeinderatsbeschluss vom 06.02.2001 eine Widmung als Freiland „*beschlossen*“ worden sei. Es sei daher von der Widmung als Freiland auszugehen.

Dazu ist festzustellen, dass das örtliche Raumordnungskonzept der Gemeinde KN am 05.10.2000 und der darauf basierende Flächenwidmungsplan am 17.09.2002 in Kraft getreten sind. Bis zum Inkrafttreten des Flächenwidmungsplanes war jener aus dem Jahr 1987 rechtswirksam und maßgeblich. Im örtlichen Raumordnungskonzept der Gemeinde KN war das Grundstück 2 zur Gänze, das Grundstück 3 zu 80 % und das Grundstück 4 zur Hälfte als unbebaute Fläche mit der Zeitzone 1 ausgewiesen. Eine Umwidmung in Freiland erfolgte erst mit Flächenwidmungsplan vom 17.09.2002. Aus diesem Grund wurden die für die Straßenerweiterung benötigten Flächen aus dem Grundstück 2 im Jahr 2002 durch das Land zum Preis für Bauland (146 €/m²) abgelöst.

Dem Umstand, dass die Widmung als Freiland bereits im Raumordnungskonzept aus dem Jahr 2000 vorgesehen war, hat die Betriebsprüfung durch eine Reduzierung des Grundpreises „*von 146 €/m² um 30 %*“ Rechnung getragen und einen Preis von gerundet „*100 €/m²*“ angesetzt. Das Grundstück 2 sei laut Auskunft der Gemeinde KN (Bauamt)

zudem im Ausmaß von 500 m² als Sonderfläche Wildbachverbauung ausgewiesen, was einer Wertminderung von 50 % entspreche. Zusammenfassend wurden die unbebauten Grundstücke soweit sie nach Maßgabe des örtlichen Raumordnungskonzeptes Bauland waren mit 100 €/m², soweit sie Sonderfläche Wildbachverbauung darstellten mit 50 €/m² und soweit sie landwirtschaftliche Fläche waren mit 10 €/m² bewertet (vgl. die Darstellung im Betriebsprüfungsbericht, Pkt. *"Berechnung der Wertsteigerung über die entnommenen Grundstücke zum 31.02.2002"*). Der Einwand, im bekämpften Bescheid sei die bereits im Raumordnungskonzept aus dem Jahr 2000 vorgesehene Umwidmung der Grundstücke nicht berücksichtigt worden, erweist sich daher als unzutreffend.

4. Zusammenfassend ergibt sich, dass mit dem bekämpften Bescheid den Einwendungen des Beschwerdeführers Rechnung getragen wurde. Es ist kein Grund ersichtlich, von der Berechnung des Finanzamtes abzugehen.

5. Anspruchszinsen 2002:

Ein Bescheid, mit dem Anspruchszinsen festgesetzt werden, ist zwar mit Beschwerde anfechtbar. Erweist sich der Bescheid, mit dem die Stammabgabe festgesetzt wurde, aber als rechtswidrig, wird diesem Umstand mit einem an den Änderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen weiteren Zinsenbescheid Rechnung getragen. Eine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides hat aus diesem Grund nicht zu erfolgen (Ritz, BAO § 205 Tz 34 f). Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Anspruchszinsen war daher abzuweisen.

6. Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 sind neben dem Vorliegen neuer Tatsachen iSd § 303 BAO die Ermittlung zutreffender Grundstückspreise und Berechnungsparameter für Zwecke der Liegenschaftsbewertung strittig. Vorgenannte Voraussetzungen sind nicht gegeben, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 19. September 2016

