



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D. GmbH, T., vertreten durch Dr. Hubert Reich-Rohrwig & Co Stb GmbH, 1010 Wien, Werdertorgasse 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch ADir. RR Walter Spreitz, betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2006 im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik nach der am 21. Februar 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird in eingeschränktem Umfang Folge gegeben.

- 1) Die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- 2) Der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer wird insoweit abgeändert, als die Kapitalertragsteuer mit 26.044,20 € ($104.176,83 \text{ €} \times 25\%$) festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden GmbH (Bw.) fand auch für das Streitjahr eine Außenprüfung nach [§ 147 Abs. 1 BAO](#) statt. Dem Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung ist Folgendes zu entnehmen:

"Tz. 1 Entnahme Gebäude

Mit Ende des Jahres 2006 wurde vom Geschäftsführer der D. GesmbH das gegenständliche Gebäude (Superädifikat) aus der GmbH entnommen und in das Privatvermögen überführt. Ab 1.1.2007 wurde dieses Gebäude an die D. GesmbH vermietet.

Für das Betriebsgebäude wurde bisher der Buchwert, der über dem Schätzwert lt. vorgelegtem Gutachten liegt, verrechnet.

Da das vorgelegte Gutachten des Herrn Ing. U. jedoch den Ertragswert des Gebäudes völlig außer Acht läßt, wurde seitens des FA ein eigenes Gutachten erstellt.

Dieses seitens des FA durch Herrn Ing. I. erstellte Gutachten (wurde bereits an die Firma bzw. Herrn E. übergeben) stellt einen integrierenden Bestandteil der Begründung für den erhöhten Entnahmewert, festgestellt durch die BP, dar.

In der Gegenstellungnahme des Gutachters Ing. U. wurden im Wesentlichen 3 Punkte eingewendet:

- 1) Verlorener Bauaufwand: Da der Betrieb im Wesentlichen unverändert weitergeführt wird, erscheint ein Abschlag für verlorenen Bauaufwand nicht notwendig.
- 2) Kosten Superädifikatzins: Bei der Ertragswertermittlung wurde von Herrn Ing. I. eine Bodenwertverzinsung berücksichtigt. Dabei wurde der Bodenwert des Ing. U. unverändert übernommen.
- 3) Mietzinshöhe: Der im Gutachten von Herrn I. angeführte "fiktive Ertrag" entspricht der Miete, welche ab dem 1.1.2007 vom Erwerber der GmbH tatsächlich bezahlt wurde. Es erscheint daher nicht notwendig von Herrn I. eine neuerliche Stellungnahme anzufordern. Der erhöhte Entnahmewert durch die BP stellt eine vGA dar. Die KeSt wird vom Gesellschafter getragen.

	2006
Entnahmewert Gebäude bisher	211.326,45
Entnahmewert Gebäude lt. BP	363.000,00
= Gewinnerhöhung lt. BP	151.673,55
20 % Umsatzsteuer	30.334,71
= vGA lt. BP	182.008,26"

Das von Ing. U. erstellte Gutachten hat folgenden Inhalt:

"1.6. Vorbemerkung:

Ermittelt wird der Verkehrswert der Produktions-und Nutzhalle im derzeitigen Eigentum der D. GmbH ..., 12345 T, errichtet auf fremdem Grund (Superädifikat) des Herrn Ing G. E., EZ X, Grundbuch XYZ T, mit der Grundstücksadresse ..., 12345 T, im Sinne des LGB auf Basis der eigenen Besichtigung, der beigegebenen und eingeholten Unterlagen sowie der Angaben der Beteiligten.

Beauftragt wurde die Ermittlung des gemeinen Wertes entsprechend Bewertungsgesetz BewG § 10, dieser entspricht weitgehend dem Verkehrswert des LGB.

Dieses Gutachten wird auf Basis der Angaben des Auftraggebers betreffend des Superädifikatsvertrages erstellt: Dauer 99 Jahre, jährlicher Superädifikatzins netto € 6.000,-. Das Superädifikat wurde 1996 begründet, der gegenwärtige Halleneigentümer entrichtet derzeit keinen Superädifikatzins an den Grundstückseigentümer. Regelungen über das Gebäude nach Ablauf der 99 Jahre wurden dem Sachverständigen nicht mitgeteilt bzw. wurden nicht getroffen. Eine Funktionsprüfung der technischen Anlagen sowie sonstige technische Untersuchungen werden nicht durchgeführt. Über eine allfällige Kontaminierung können keine Aussagen getroffen werden, es gibt aber keine Verdachtsmomente in dieser Richtung.

2. Befund

2.1. Grundstück:

Die Liegenschaft in EZ X Grundbuch XYZ T,

Widmung Bauland Betriebsgebiet ..., 12345 T mit einem gesamten grundbücherlichen Flächenausmaß von 3969m².

Auf der Liegenschaft ist eine Produktions-und Nutzhalle errichtet.

2.2.1. Superädifikatsvertrag

Es besteht kein schriftlicher Superädifikatsvertrag. Vom Auftraggeber werden folgende Fakten für das Gutachten vorgegeben: Die Dauer des Superädifikates beträgt 99 Jahre und wurde 1996 begründet. Der jährliche an den Grundstückseigentümer zu entrichtende Zins beträgt netto € 6.000,-. Vereinbarungen über das Gebäude nach Ablauf der 99 Jahre wurden nicht getroffen. Die D. GmbH entrichtet derzeit keinen Zins an den Herrn Ing. E. als Grundeigentümer. Der Vertrag ist nicht im Grundbuch eingetragen.

2.2. Dingliche Rechte:

Solche sind im Grundbuch nicht eingetragen.

2.3. Eigentümer:

Das Eigentumsrecht an der Liegenschaft X1 ist einverleibt für Herrn Ing. G. E., Anteil 1/1

2.4. Dingliche Lasten:

Solche sind im Grundbuch nicht eingetragen.

2.5. Lage, Verkehrsverhältnisse:

Die Liegenschaft befindet sich am nördlichen Ortsbeginn von T,... Die Liegenschaft befindet sich in Bauland-Betriebsgebiet. Durch die Lage und Form ist eine Zufahrt mit Fahrzeugen aller Art zum Grundstück und Betriebsgebäude gegeben. In Richtung Süden wird das Areal zum Fischbach hin mit einem Grüngürtel gepuffert. Die Entfernungen zu den nächsten Autobahnanschlüssen betragen ca. 28 km nach XY, ca. 30 km nach Z. und ca. 34 km nach C.. Aufgrund dieser Entfernungen resultiert daraus eine schwierige Verkehrssituation für dieses Objekt. In einer Entfernung von ca. 300m befindet sich das Ortszentrum von T.

2.6. Maße und Form:

Nahezu ebenes, längliches Grundstück, die Grundstücksbreite (Gst.-Nr X1) beträgt ca. 42m, die Länge des Grundstückes ca. 95m.

2.7. Flächenwidmung und Bebauung:

Bauland Betriebsgebiet.

2.8. Ver- und Entsorgung:

Anschlüsse an öffentlichen Versorgungseinrichtungen wie Kanalnetz, Wasserversorgungsnetz, und Strom vorhanden. Die mit Mauerwerk bzw. Isolierkassetten eingefasste Produktionshalle mit Produktion, Expedient, Büro und Sozialräumen wird mittels einer Ölfeuerungsanlage mit einer Gesamtleistung von ca. 95kw beheizt. Außerhalb des Gebäudes befindet sich ein Erdtank mit ca. 7000 Liter. Auf dem Grundstück befindet sich eine 20KV Trafostation mit Einverständnis der D. GmbH.

2.9. Baulichkeiten:

2.9.1. Produktions-und Nutzhalle

Es handelt sich bei dem Gebäude westlich der LH 89 um zwei eigene Baukörper, welche rechtwinkelig zueinander jeweils mit einem 20 Grad geneigten Satteldach errichtet wurden. Der nördliche, seitliche und hintere Bauwich beträgt jeweils 3m, der südliche liegt über dem geforderten Maß. Die Vorgartentiefe beträgt 13m. Im südlichen Trakt befinden sich ein Bürobereich, ein Auslieferungslager, und ein Produktionsbereich. Richtung Norden schließt die Lagerhalle an. Der südliche Hallentrakt ist teilweise in

Massivbauweise und teilweise im Außenwandbereich mit zweischaligen isolierten Trapezblechverkleidungen ausgeführt. Als Dachkonstruktion ist eine Stahlbinderkonstruktion mit abgehängter Untersicht brandhemmend (F30) ausgeführt, über dem Bürotrakt eine Massivdecke.

Der Produktionsbereich, das Auslieferungslager, die Halle und der Heizraum sind jeweils als Brandabschnitte ausgeführt. Alle Verbindungstüren sind Brandschutztüren und ausreichend Fluchtwege stehen zur Verfügung. Die nördliche Lagerhalle ist als Stahlbinderkonstruktion errichtet und mit Trapezblechaußenwandverkleidung hergestellt.

Baujahr 1996.

Bruttoflächen:

Nutzhalle	rund	691 m ²
Produktionshalle	rund	841 m ²
Insgesamt	rund	1532 m ²

Bruttorauminhalte:

Nutzhalle	rund	5480 m ³
Produktionshalle	rund	5574 m ³
Insgesamt	rund	11054 m ³

Die Produktionshalle besteht aus folgenden Räumlichkeiten: Büroteil, Heizraum, Produktion und Expedit.

Der Büroteil besteht aus Vorraum, Büro, Sozialraum, Garderobe und WC für Damen, Garderobe und WC für Herren. Die lichte Höhe dieser Räumlichkeiten beträgt ca. 2,80m. Die Gesamtnutzfläche des Büroteils beträgt 78,38m².

Der Heizraum verfügt über eine Nutzfläche von 16,97m².

Die lichte Höhe dieses Raumes beträgt ca. 2,8m.

Die Produktion besteht aus Produktionshalle, mechanischer Werkstätte und Lagerraum, welcher im Einreichplan als Kompressorraum bezeichnet ist. Die lichte Höhe beträgt ca. 4,0m.

Die Gesamtnutzfläche der Produktion beträgt 227,99m².

Das Expedit verfügt über 456,69m².

Die lichte Höhe beträgt ca. 4,2m.

Die gesamte Nutzfläche der Produktionshalle beträgt 780,03m².

Im Inneren des Expedits befinden sich keine störenden Säulen, ebenso keine in der Produktion. Die Höhe des Expedits entspricht dem Standard, ebenso die Decke im Produktionsbereich. Diese beiden Bereiche können lediglich durch zwei elektrische Tore von der Nutzhalle aus erreicht werden.

Der Büroteil, der Produktionsteil und das Expedit sind durch die Ölfeuerungsanlage mittels Deckenkonvektoren und Heizkörper zu beheizen.

Die Nutzhalle verfügt über eine Nutzfläche von ca. 660m² und einer lichten Höhe von mindestens 5,5m, das elektrische Tor weist eine Durchfahrthöhe von max. 4m auf. Sie ist nicht beheizbar.

Im Bauakt findet sich entsprechend dem Einreichplan vom 26.11.1996 ein Bescheid vom 30.12.1996 über die Erteilung der Benützungsbewilligung für die Nutz- und Produktionshalle sowie der Ölfeuerungsanlage.

2.9.1.1. Bauweise und Ausstattung:

Fundamente: Streifenfundament und Punktfundamente in Stahlbeton

Sockelmauerwerk Kellergeschoss: Stahlbetonmauerwerk

Säulen, Binder-und Windverbände: Stahlkonstruktionsbinder, Satteldachbinder mit Zugband als IPE-Träger gefertigt

Dachpfetten: Kanthölzer 10/18

Dacheindeckung: Wellplatten asbestfrei und Welllichtplatten, UV-beständig

Wandverkleidung: giebelseitig gehobelte Bretter imprägniert mit Unterspannbahnen,

Trapezblechverkleidungen aus verzinktem Stahlblech mit Kunststoffbeschichtung und teilw. Wärmedämmung

Deckenuntersicht Produktionshalle: Blechkassetten mit Steinwolle wärmegeklämt

Dachrinnen: Hängerinnen und Ablaufinnen feuerverzinkt

Außen- Brand- und tragendes Mauerwerk: Ziegelmauerwerk gemauert

Trennwände: keramische Dünnwandziegel

Fußböden in Lager-und Produktionshalle: Bitukiestragschicht mit Oberflächenversiegelung, Teerpech-schlämme im Büroteil PVC nach Industriestandard

Isolierung gegen aufsteigende Feuchtigkeit: schwimmender Z-Estrich auf Wärmedämmung

Fenster: Kunststofffenster mit 2-fach Isolierglas

Türen: Kunststofftüren und brandhemmende Stahlvollbautüren T 30

Tore: Sektionaltore, Wärmedämmung, Stahlkonstruktion

Kamin: Fertigteilkaminsystem Schiedel

Wärmedämmung-Geschoßdecken: Styropor-Wärmedämmplatten und EPV Porenverschlussplatten 3,5cm begebar

Innen- und Außenputz: Kalkzementmörtel grob und fein

Gemäß vorstehender Ausstattungsbeschreibung verfügt die Nutz-und Produktionshalle über eine dem Baujahr entsprechende gute Ausstattung. Die Elektro-und Wasserinstallationen entsprechen Baujahr und Standard, eine Funktionsprüfung durch den Sachverständigen findet nicht statt.

2.9.2 Außenanlagen

Die Zufahrt von der LH 89 zu der Lagerhalle erfolgt über einen asphaltierten Vorplatz im Ausmaß von insgesamt ca. 900m²

Über die verbleibende Freifläche des Grundstückes X1 können keine Angaben über Entwicklungsmöglichkeiten für den Erwerber getroffen werden, da diesbezüglich keine Angaben durch den Auftraggeber erfolgten.

2.10 Baumängel, Bauschäden, rückgestauter Reparaturbedarf:

Bei der Befundaufnahme wurden keine Baumängel, Bauschäden oder rückgestauter Reparaturbedarf festgestellt.

2.11. Bestandverhältnis:

Solche liegen laut Angaben nicht vor.

2.12. Kontaminierung:

Über eine allfällige Kontaminierung können keine Aussagen getroffen werden. In der Bewertung wird davon ausgegangen, dass der Boden nicht kontaminiert ist.

2.13. Fertigstellungsgrad:

Die Nutz- und Produktionshalle ist zur Gänze fertiggestellt.

2.14. Einrichtung:

Die Bewertung erfolgt inklusive der unselbstständigen Bestandteile wie insbesondere Heizungs-Elektro- und Wasserinstallationen u.ä. Alle freistehenden Gegenstände und Fahrnisse sind im Verkehrswert der Halle nicht enthalten. Ebenso sind Maschinen und vorhandenen Leitungen, sowie die Demontage derselben, welcher Art auch immer, sowie eine Verbringung und Entsorgung in diesem Gutachten nicht berücksichtigt.

3. Bewertung:

Die nachstehende Bewertung erfolgt unter Beachtung aller im Befund getroffenen Feststellungen und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse am Realitätenmarkt im Sinne der Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG) und der Ö-Norm B 1802. Antragsgemäß wird

**der Verkehrswert des Superädifikates Halle
im Eigentum der D. GmbH
errichtet auf fremdem Grund, dem Grundstück EZ X, Grundbuch XYZ T,
grundbücherlicher Eigentümer Herr Ing. G. E.
mit der Grundstücksadresse T ... 12345 T.**

Dies ist der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann. Die besondere Vorliebe und andere ideelle Wertzumessungen einzelner Personen haben bei der Ermittlung des Verkehrswertes außer Betracht zu bleiben. Die Wahl des Wertermittlungsverfahrens oder allenfalls deren Kombination bleibt gemäß § 7 LBG dem Sachverständigen überlassen, dabei ist auch Bedacht auf den Stand der Wissenschaft zu nehmen. Vergleichbare Liegenschaften werden von Interessenten üblicherweise zur Eigennutzung erworben. Somit wird das Sachwertverfahren als geeignetes Wertermittlungsverfahren herangezogen. Bei der Wertermittlung nach dem Sachwertverfahren erfolgt im gegenständlichen Fall die Ermittlung des Bauwertes und anschließend die Addition des errechneten Barwertes der Superädifikatsvereinbarung. Bei der Ermittlung des Bauwertes ist von den Neuherstellungskosten unter Berücksichtigung der Bauweise und der Ausstattung auszugehen. Davon ist in der Folge ein allenfalls gegebener verlorener Bauaufwand sowie die technische und wirtschaftliche Wertminderung in Abzug zu bringen. Die Berechnung der Wertminderung wegen Alters erfolgt aufgrund der Objektart, der durchschnittlichen Ausstattung und des mittleren Erhaltungszustandes nach der Formel für lineare Wertminderung. Ebenfalls in Abzug zu bringen sind sonstige wertbeeinflussende Umstände, wie Fertigstellungsarbeiten, nachzuholende Instandsetzungsaufwendungen, Baumängel, Bauschäden etc., soweit sie nicht bereits anderwärtig berücksichtigt wurden. Bei der Verkehrswertermittlung nach der Sachwertmethode ist es insbesondere notwendig, den Rechenwert vor dem Hintergrund der Marktverhältnisse kritisch zu beurteilen und die Marktverhältnisse gegebenenfalls zu berücksichtigen. Insbesondere sind Marktlage, individuelle Planung, verlorener Bauaufwand, Objektgröße, Zweckgebundenheit, Standort, sonstige Einschränkungen, etc. dabei zu berücksichtigen.

3.1. Barwert der Superädifikatsvereinbarung

Für Grundstücke im Bauland -Betriebsgebiet ist nach Recherchen bei der Gemeinde T und in umliegenden vergleichbaren Gemeinden, bei vergleichbarer Größe ein Freigrundwert von € 15,-/m² bis 17,-€/m² angemessen und ortsüblich. Unter Berücksichtigung der wertbestimmenden Merkmale für das bewertungsgegenständliche Grundstück wie insbesondere Bebaubarkeit, Größe, gegebene Anschlüsse und entrichteter Aufschließungskosten ist hier ein Freigrundwert von € 15,-/m² anzusetzen.

Berechnung Bodenwert:

Grundstück X1

€ 15,-x 3969m²= € 59535,-

Bodenwert € 59535,-

Als Kriterium für die Wahl des Kapitalisierungszinssatzes wird das Risiko, welchem der Ertrag aus dem Realbesitz unterworfen ist, herangezogen, wobei für hohes Risiko ein hoher Zinssatz in Ansatz zu bringen ist.

gen ist. Entsprechend der Empfehlung des Sachverständigenverbandes wird in diesem Fall für eine gewerblich genutzte Liegenschaft in mäßiger Lage ein Kapitalisierungszinssatz von 8% herangezogen.

Angemessene Bodenverzinsung = Bodenwert x Kapitalisierungszinssatz

100

angemessene Bodenverzinsung = € 59535,- x 8/100 = € 4762,80

Der jährlich vereinbarte Superädifikatzins beträgt laut Auftraggeber € 6000,--

Mehrleistung € 1237,20

Barwert der Superädifikatsvereinbarung (Baurecht):

Die Restlaufzeit beträgt 88 Jahre und ergibt aus der Tabelle einen Vervielfältiger zur Ermittlung des Ertragswertes von 12,49.

Barwert € 1237,20 x 12,49 = € 15452,63

Bei kritischer Beurteilung der Vorteile und Nachteile vor dem Hintergrund der Marktverhältnisse ergeben sich folgende Schlüsse: Beschränkungen für den Bauberechtigten ergeben sich aus einer eingeschränkten Veräußerung oder Belehnungsmöglichkeit. Keine genauen Angaben über mögliche Einschränkungen bei baulichen Veränderungen. Durch das Fehlen eines schriftlichen Vertrages sind keine Vereinbarungen über das Schicksal eines Gebäudes nach Ablauf der 99 Jahre gegeben.

Vorteile können sich aus einer positiven Entwicklung der Grundstückspreise für Bauland-Betriebsgebiet ergeben, die zu einer Verringerung der oben angeführten Mehrleistung bzw. in weiterer Folge auf lange Sicht zu einer Minderleistung führen können. Aus der Gegenüberstellung von Vorteilen und Nachteilen ergibt sich im gegenständlichen Gutachten ein Zuschlag zum Barwert von 50%.

Saldo Vorteile/Nachteile € 7726,31

Summe Barwert € 23178,94

Summe Barwert gerundet: € 23.180,--

3.2. Bauwert Nutz-und Produktionshalle

Berechnung der Neuherstellungskosten:

Zur Ermittlung des Herstellungswerts (Neubauwerts) werden die Richtpreise für Herstellungskosten für Hallen in Euro/m² nach Bruttogrundrissflächen herangezogen. Die Bruttogrundrissflächen des gegenständlichen Objekts werden in zwei Preiskategorien (Nutzhalle und Produktionshalle) gegliedert und der jeweils zutreffende m²-Preis angesetzt. Die übliche Lebensdauer berücksichtigt in angemessener Weise sowohl die technische Lebensdauer als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer und wird für die gegenständlichen Hallenbauten mit 30 Jahren angenommen. Für die Ermittlung der Wertminderung wegen Alters wird die lineare Alterswertminderungstabelle herangezogen und daher 37% veranschlagt. Die Wertminderung wegen verlorenen Bauaufwandes berücksichtigt den Umstand, dass ein Käufer eines Gebäudes dieses nach seinem Sinn etwas anders bauen würde und somit das vom Verkäufer errichtete Gebäude den geschmacklichen und bautechnischen Vorstellungen des nachfolgenden Käufers nicht zur Gänze entspricht (Anordnung von Produktionsbereich und Werkstätte und deren Größenverhältnisse). Die Wertminderung wird mit 10% der Herstellungskosten angesetzt. Baumängel und Bauschäden wurden nicht festgestellt.

Nutzhalle:

Neuherstellungskosten unter Berücksichtigung
der im Befund festgestellten Ausstattung
nach Richtpreisen für Hallen nach Bruttogrundrissfläche,
nach Kranawitter (baukostenindexiert)
rund 691m² x € 250,- € 172.750,-

Produktionshalle:

Neuherstellungskosten unter Berücksichtigung der im Befund

festgestellten Ausstattung nach Richtpreisen für Hallen nach
Bruttogrundrissfläche, nach Kranawitter (baukostenindexiert)
rund 841m² x € 400,-

€ 336.400,--

Herstellungswert Nutz-und Produktionshalle

€ 509.150,--

-37 % Wertminderung wegen Alters

€ 188.385,50

-10 % Wertminderung wegen verlorenem Bauaufwand

€ 50.915,--

Gebäudesachwert

€ 269.849,50

Gebäudesachwert gerundet

€ 269.850,--

Außenanlagen werden nicht gesondert berücksichtigt.

3.3. Bauwert insgesamt

€ 269.850,--

3.4. Sachwert der Liegenschaft

Der Sachwert errechnet sich aus dem Bauwert abzüglich des Barwertes des Superädifikatsvereinbarung

Bauwert

€ 269.850,--

Barwert Superädifikatsvereinbarung minus

€ 23.180,--

Sachwert

€ 246.669,50

Sachwert gerundet

€ 246.670,--

3.5 Verkehrswert

Bei Gewerbe- und Industriebauten muss nach derzeitigem Stand der Wissenschaft darauf Bedacht genommen werden, dass diese besonders schwer verkäuflich sind. Bei dem gegenständlichen Objekt sind besonders die Verkehrslage und die Größe für einen Verkauf erschwerend, ebenso das Superädifikat. Durch die geringen Grundstückspreise für Bauland-Betriebsgebiet in der Umgebung von T und den benachbarten Gemeinden ist die Alternative des Marktes der Ankauf eines Grundstückes und die Errichtung eines vergleichbaren Bauwerkes in individueller Größe. Daher wird ein Abschlag zur Anpassung an die Marktsituation von 15% vorgenommen, wobei dieser dem von Kranawitter (Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage) empfohlenen Abschlag für eine befriedigende bis eingeschränkte Verkäuflichkeit entspricht.

Abschlag zur Anpassung an den Verkehrswert

€ 37.000,50

Verkehrswert der gesamten Liegenschaft

€ 209.669,50

Verkehrswert gerundet

€ 209.670,--

**Der Verkehrswert
des Superädifikates Halle
im Eigentum der D. GmbH
errichtet auf dem Grundstück EZ X, Grundbuch XYZ T,
grundbücherlicher Eigentümer Herr Ing. G. E.,
mit der Grundstücksadresse T ...**

**beträgt
€ 209.670,--**

(in Worten Euro zweihundertneuntausendsechshundertsiebzig)

unter Beachtung aller im Befund enthaltenen Feststellungen sowie aller wertbestimmenden Merkmale und Voraussetzungen, Lasten und Bestandsfreiheit vorausgesetzt, ohne Berücksichtigung der unverbücherten, dinglichen Lasten (Gebühren-und Abgabenrückstände), ohne Berücksichtigung allfälliger Kontaminierungen

Der Sachverständige
Ing. P. U. eh.

Die von Ing. I. über Auftrag des Finanzamtes erstellte Stellungnahme zum Gutachten des Ing. U. hat folgenden Inhalt:

"Allgemeines

Der Gutachter hat auftragsgemäß den Verkehrswert der Gebäude als Superädifikat zum 19.10.2006 ermittelt. Im gegenständlichen Abgabungsverfahren ist aber der Teilwert gem. [§ 12 BewG 1955](#) (gleichlautend [§ 6 Abs. 1 EStG 1988](#)) zum Zeitpunkt der Herausnahme der Gebäude aus dem Betriebsvermögen der D. GmbH und Vermietung an dieselbe (31.12.2006) maßgeblich.

§ 12. Begriff des Teilwertes.

(1) Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, sind in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist 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.

Wertermittlungsverfahren

Grundsätzlich steht das LBG 1992 dem Gutachter die Wahl des Verfahrens frei. Auch zur Ermittlung des Teilwertes ist diese Bestimmung anwendbar, weil die Abgabengesetze keine über die Wertdefinition hinausgehenden Bestimmungen enthalten. Es erscheint aber nicht sachgerecht bei Gebäuden, die einem Betrieb zur Ertragserzielung dienen, die Ermittlung des Ertragswertes außer Acht zu lassen, weil für den Betrieb nicht der Besitz des Gebäudes an sich, sondern nur die resultierende Mietkostenersparnis von Bedeutung ist. Dies trifft umso mehr dann zu, wenn in unmittelbarer zeitlicher Nähe die Vermietung geplant oder zumindest nicht auszuschließen war und zwischenzeitlich eingetreten ist.

Bodenwert

Dem unterstellten Bodenwert (€ 15,-/m²) wird zugestimmt. Die Ermittlung erfolgte in einem dem Vergleichswertverfahren ähnlichen Verfahren. Für dieses Verfahren sieht das LBG feste Mindestanforderungen vor:

§ 10. (1) LBG 1992 Beim Vergleichswertverfahren sind überdies die zum Vergleich herangezogenen Sachen anzuführen und ihre Wertbestimmungsmerkmale zu beschreiben, die dafür erzielten Kaufpreise anzugeben und allfällige Zu- oder Abschläge (§ 4 Abs. 1), Auf- oder Abwertungen (§ 4 Abs. 2) und Kaufpreisberichtigungen (§ 4 Abs. 3) zu begründen.

Superädifikatsvereinbarung

Diese ist für das gegenständliche Abgabungsverfahren ohne Bedeutung, weil die D. GmbH den Gewinn nach § 4 Abs 1 ermittelt hat und Grund u. Boden daher außer Ansatz bleibt.

Sachwertermittlung Bauwert

Den als Büro- und Nebenflächen ausgeführten und ausgestatteten Teil der Produktionshalle mit einer nicht als untergeordnet zu betrachtenden Nutzfläche von rd. 78 m² in der Bewertung dieser Halle einfach unterzugehen lassen, erscheint nicht sachgerecht wenn dies nicht im unterstellten Neuherstellungswert der Halle eindeutig erkennbar ist (der Neuherstellungswert der Halle wurde mit 400,- €/m² auch ohne Büroeinbau am untersten Rand der möglichen Bandbreite gewählt).

Sachwertermittlung - Altersentwertung

Vergleichbare Hallenbauten haben eine Gesamtlebensdauer von jedenfalls mehr als 30 Jahren. Nach dem nach 14-jähriger Nutzung am Besichtigungstag ersichtlichen Bauzustand kann von einer Restnutzungsdauer von zumindest 30 Jahren ausgegangen werden. Die rein rechnerisch zu ermittelnde lineare Altersentwertung zum Feststellungszeitpunkt (31.12.2006) wäre demnach $(100/44 \times 11)$ 25 %. Dem Grundsatz der höheren Anfangsentwertung folgend kann die unterstellte Altersentwertung von 37 % der Neuerrichtungskosten aber beibehalten werden.

Zur Ermittlung der AfA als Werbungskosten der Vermietung kann von einer betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer von 33,3 Jahren (AfA 3 %) ausgegangen werden.

Sachwertermittlung - verlorener Bauaufwand

Eine Wertminderung wegen des verlorenen Bauaufwandes ist zur Findung des Teilwertes der Baulichkeiten im Zusammenhang mit dem Erwerb des ganzen Betriebes sinnwidrig, weil die Baulichkeit ja für diesen Betrieb errichtet wurde und daher "verlorener Bauaufwand" nur unter außergewöhnlichen Umständen auftritt.

Anpassung Marktlage

Abschläge zur Anpassung an die Marktlage sind zur Teilwertfindung dann nicht sachgerecht, wenn sie mit den Besonderheiten des gegenständlichen Gebäudes (Lage, Gestalt, Form) und dessen schlechter Veräußerbarkeit für "irgendeinen" Zweck begründet werden, weil Grundlage der Teilwertermittlung die Zusammengehörigkeit mit dem Betrieb ist, welcher genau diese Besonderheiten bedingt und in der Ersatzbeschaffung wieder genau auf diese Besonderheiten Rücksicht nehmen müsste.

Außenanlagen

Die Befestigung der Zufahrt und des Vorplatzes (Aushub auf frostfreie Tiefe, Schotterbett, Entwässerung, Asphaltierung) mit einem Ausmaß von rd. 900 m² wird mit Errichtungskosten von 40,-€/m² und mit der Altersentwertung des Gebäudes angenommen.

Anschaffungsnebenkosten

Der Teilwert ist im Gegensatz zum Verkehrswert ein Anschaffungswert und ist daher um die Anschaffungsnebenkosten von zumindest 5,5 % des Wertes (3,5 % GrESt; 1 % Eintragungsgebühr; 1 % Notariatsgebühr) zu erhöhen.

Unter Berücksichtigung der angeführten Bedenken wurde eine neuerliche Wertermittlung durchgeführt:

Allgemeine Daten

Liegenschaft Einlagezahl X im Grundbuch T (XYZ), Bezirksgericht XY
Stichtag 31.12.2006
Eigentümer D. GmbH, 1/1

Alle Preise sind angegeben in Euro und exklusive Umsatzsteuer.

Sachwert

Bodenwert

Grundstück Nr. X1, Grundstück

Bauland, Betriebsgebiet, bebaut

3.969,99 m² Grundfläche à 15,00

Grundstückswert **59.535,00**

Bodenwerte **59.535,00**

Gebäudewert

...

Baujahr 1996, Alter des Objektes 10 Jahre, Lebensdauer 30 Jahre, Restlebensdauer 20 Jahre

gewöhnliche Herstellungskosten

Büro		
78,00 m ² á 1.100,00	85.800,00	
Produktion, Expedit, Heizraum		
701,00 m ² á 400,00	280.400,00	
Lager		
691,00 m ² á 250,00	172.750,00	
Neubauwert	538.950,00	

Bauwert		
Neubauwert	538.950,00	
37,00 % pauschale Alterswertminderung	- 199.411,50	
Bauwert zum Stichtag 31.12.2006	339.538,50	
Gebäudewerte		339.538,00

Teilwert-Liegenschaft zum 31.12.2006 (gerundet) 423.000,00

(3) positiv wertbeeinflussende Umstände

5,50 % Anschaffungsnebenkosten 22.034,49

Teilwert 422.661,49

- Bodenwert 59.535,00

Anteil Gebäude 363.126,49

Teilwert - Gebäude zum 31.12.2006 (gerundet) 363.000,00

Das Finanzamt folgte den in der Stellungnahme enthaltenen Feststellungen. Die Bw. brachte gegen die in der Folge erlassenen Bescheide Berufung ein:

"Meine obengenannte Klientin hatte eine Betriebsprüfung, bei dieser wurde festgestellt, dass das bisher eigentümliche und nunmehr gemietete Betriebsgebäude bei Verkauf an den bisherigen Mitgesellschafter G. E. nur um EUR 211.326,45 verkauft wurde, der Entnahmewert aber tatsächlich EUR 363.000,00 betragen würde. Die Differenz wurde als Gewinnerhöhung behandelt, hievon Umsatzsteuer festgesetzt und, da die Gewinnerhöhung als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wurde, auch Kapitalertragsteuer festgesetzt und Haftung meiner Klientin hierfür verfügt.

Wir beantragen erklärungs-gemäße Veranlagung bzw. Stornierung all dieser Bescheide.

Zur Begründung führen wir an:

Herr Ing. G. E. hat als damaliger Gesellschafter und Geschäftsführer der gegenständlichen Gesellschaft, D. GmbH das Gebäude von Herrn Ing. P. U. schätzen lassen. Dieser ist ein gerichtlich beeideter Sachverständiger und wir sind der Ansicht, dass dessen Schätzung absolut realistisch, wenn nicht überhöht war. Wir werden eine weitere Begründung hiezu noch nachreichen und insbesondere auch eine weitere Stellungnahme des Herrn Ing. P. U. dem dortigen Finanzamt vorlegen, dies binnen 3 Wochen..."

Die Stellungnahme des Ing. U. hat folgenden Inhalt:

"...Wertermittlungsverfahren: Sachwert

Bei der Sachwertermittlung ist vom Stand der Wissenschaft auszugehen.

Die entsprechende Literatur (Heino Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Seite 84) geht von einer Berücksichtigung des verlorenen Bauaufwandes aus. Diesem Abschlag liegt die Überlegung zugrunde, dass ein Käufer die Gebäude entsprechend ihrer Bestimmung und Verwendung etwas anders gestalten würde. Bei einer Berechnung eines Teilwertes nach dem Sachwertverfahren ist dieser wertbeeinflussende Faktor natürlich zu berücksichtigen.

Betreffend dem Superädifikatzins stellt die aktuelle Fachliteratur (Bienert, Funk, Immobilienbewertung in Österreich, Seite 424/425) fest, dass bei der Bewertung von Baurecht und Superädifikat auf denselben wirtschaftlichen Überlegungen beruhen. Ausdrücklich wird bei einem vereinbartem Bauzins/Superädifikatzins, der höher ist als der angemessene Bauzins/Superädifikatzins festgestellt, dass dieser eine bewertungstechnische Belastung für den Bauberechtigten darstellt und dementsprechend in Form eines Abschlages zu berücksichtigen ist. Dies entspricht dem Stand der Wissenschaft bei der Bewertung im Sachwertverfahren!

Beim Ertragswert spricht die aktuelle Literatur ausdrücklich von nachhaltig erzielbaren Einnahmen (vergleiche Bienert, Funk, Immobilienbewertung in Österreich, Seite 335). Die Höhe der von Herrn Ing. I. angenommenen Miete ist in keinsten Weise nachhaltig. Eine genaue Prüfung der erzielbaren Mieten für vergleichbare Gebäude hat hier offensichtlich nicht stattgefunden.

Sollten oben angeführte Argumente ignoriert werden, so schlage ich eine persönliche mündliche Erörterung des Gutachtens vor."

Das Finanzamt erließ eine abweisende, wie folgt begründete Berufungsvorentscheidung:

"Ende 2006 wurde das Betriebsgebäude der "D. GmbH" an den Gesellschafter-Geschäftsführer, Herrn Ing. E. zum Buchwert (€ 211.326,45) verkauft. Die GmbH-Anteile wurden von den bisherigen Gesellschaftern am 31.12.2006 an Herrn B. um € 485.000,00 veräußert. In einem von Ing. U. ausgefertigten Gutachten wurde das Gebäude mit € 209.670,00 bewertet. Da im Gutachten des Ing. U. der Ertragswert des Gebäudes völlig unberücksichtigt blieb, wurde seitens des Finanzamts durch Herrn I. eine eigene Gebäudebewertung durchgeführt. Das von Ing. I. erstellte Gutachten wurde der Bw. bereits im Zuge der Außenprüfung übergeben und bei der Erstellung der angefochtenen Bescheide zu Grunde gelegt.

In der Berufung vom 16.8.2010 kündigte der Steuerberater eine weitere Stellungnahme des Gutachters Ing. U. an, die dem Finanzamt binnen 3 Wochen vorgelegt werden soll. Am 13.9.2010 wird ein Schreiben des Gutachters vorgelegt. Darin werden 3 wesentliche Punkte eingewendet:

- a) verlorener Bauaufwand: da der gegenständliche Betrieb im Wesentlichen unverändert weitergeführt wird, ist ein derartiger Abschlag nicht gerechtfertigt.
- b) Superäufikatzins: Bei der Ertragswertermittlung wurde von Ing. I. eine Bodenwertverzinsung berücksichtigt. Dabei wurde der Bodenwert des Ing. U. unverändert übernommen
- c) Mietzinshöhe: Der im Gutachten von Ing. I. angeführte "fiktive Ertrag" entspricht der Miete, welche ab dem 1.1.2007 tatsächlich bezahlt wurde.

Des weiteren wird eine persönliche Erläuterung des Gutachtens vorgeschlagen.

In einer E-Mail des Steuerberaters der Bw. vom 23.5.2011 wird mitgeteilt, dass eine mündliche Erörterung nicht mit dem FA sondern beim UFS erwünscht ist."

In der am 21. Februar 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung, an der auch der Sachverständige Ing. P. U. teilnahm und sein Gutachten erläuterte, wurde die Sach- und Rechtslage ausführlich besprochen. Der Amtsvertreter legte eine weitere Stellungnahme des Finanzamtes vor. Schließlich erklärten sich die Verfahrensparteien mit folgender Erledigung der Berufung einverstanden:

Ausgegangen wird von der Ermittlung des Sachwertes durch den Sachverständigen, wobei auch auf Grund der Erläuterungen des Sachverständigen der 10%ige Wertabschlag für verlorenen Bauaufwand akzeptiert wird. Zum so ermittelten Bauwert in Höhe von € 269.850,-- werden 3 % Nebenkosten für die Außenanlage hinzugerechnet; ein Abschlag für die Superäufikatsvereinbarung erfolgt nicht, da dies einer fremdüblichen Vereinbarung zwischen Gesellschaft und deren Gesellschafter nicht entsprechen würde. Weiters wird kein Abschlag zur Anpassung an den Verkehrswert vorgenommen, da dies nicht einem Gutachten, in dem der Teilwert ermittelt wird, bzw. nicht der Wert, den ein Geschäftsführer für die Liegenschaft verlangen würde, entspricht. Zum so ermittelten Wert von rund € 278.000,-- werden sodann die

fiktiven Nebenkosten in Höhe von geschätzten 9 % hinzugerechnet, woraus sich ein Wert von rund € 303.000,--, abgerundet € 300.000,-- ergibt.

Die Berufungswerberin schränkte die Berufung in diesem Sinn ein. Auch das Finanzamt akzeptierte diesen Wert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus den oben dargestellten Gründen hegt die Berufungsbehörde keinerlei Bedenken, den obigen Wert zum Ansatz zu bringen.

Hieraus ergibt sich folgende Berechnung:

1) USt: Gebäudewert lt. Bw.: 213.185,97 €; Gebäudewert lt. BE: 300.000 €.

Differenz: 86.814,03 € x 20% = 17.362,80

2) KöSt: Gewinn vor Bp: 59.761,72 € zuzüglich 86.814,03 € = 146.575,75 €.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 22. Februar 2013