

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache MF, vertreten durch Schwaiger Steuerberatung GmbH, Sparkassenplatz 2, 4690 Schwanenstadt, über die Beschwerde vom 11.02.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 05.12.2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2012	Einkommen	123.915,55 €		
	Besonderer Steuersatz	113.287,36 €		
			Einkommensteuer	59.741,36 €
			-anrechenbare LSt	-626,70 €
			Rundung	0,34 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				59.115,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang

Im Zuge einer Außenprüfung stellte der Prüfer anlässlich einer Betriebsaufgabe zum 30.11.2012 für die Liegenschaft E. stille Reserven in Höhe von 140.000 € fest (vgl. Bericht ABNr. 123023/14 vom 03.12.2014 samt Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 19.11.2014).

Der Prüfer stellte einen Entnahmewert des Gebäudes in Höhe von 234.000,00 fest. Abzüglich eines Restbuchwertes in Höhe von 94.000 € waren stille Reserven in Höhe von 140.000 € dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG zu unterziehen.

Das Finanzamt hat am 05.12.2014 im wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012 entsprechend der Feststellung der Außenprüfung die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (140.000 €) mit dem besonderen Steuersatz von 25% mit 35.000 € festgesetzt.

In der Beschwerde vom 11.02.2015 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) vor, dass sich laut Gutachten ein Verkehrswert der betrieblich genutzten Räumlichkeiten in Höhe von 152.000 € ergäbe. Nach Abzug des Restbuchwertes in Höhe von 94.000 € ergäben sich aufgedeckte stille Reserven in Höhe von 58.000 € für die der besondere Steuersatz von 25% für Grundstücksveräußerungen anzusetzen sei.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 03.07.2015 ermittelte das Finanzamt einen Verkehrswert (Ertragswert) in Höhe von 282.770 €. Abzüglich des Restbuchwertes in Höhe von 94.000 € wurden stille Reserven in Höhe von 188.770 € mit dem besonderen Steuersatz von 25% besteuert.

Im Antrag auf Entscheidung über Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht vom 18.08.2015 verwies die Bf. wiederholt auf das Gutachten des Sachverständigen. Zum Bewertungsstichtag 31.11.2012 weise die Liegenschaft einen Verkehrswert in Höhe von 157.000 € auf.

Mit Vorlagebericht vom 01.09.2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden der Liegenschaftsreinertrag sowie die Restnutzungsdauer sowohl von der Bf. als auch vom Finanzamt außer Streit gestellt. Strittig ist vor dem Bundesfinanzgericht nur mehr die Höhe des Kapitalisierungszinssatzes und des sich daraus ergebenden Vervielfältigers.

Entnahmewert Gebäude (gemeiner Wert) zum 30.11.2012					
Schätzung gem. § 184 BAO anhand der Ertragswertmethode					
				Finanzamt	Bf.
Jahresrohertrag				17.964,00	17.964,00
Verwaltungskosten				-700,00	-700,00
Instandhaltung 0,75				-2.500,00	-2.500,00
Mietausfallswagnis				-800,00	-800,00
Bodenwertverzinsung				-1.200,00	-1.200,00
Liegenschaftsreinertrag				12.764,00	12.764,00
RND in Jahren				63,00	63,00
Kapitalisierungszinssatz				4,8%	6,0%
Vervielfältiger				19,747	16,240
Entnahmewert (gemeiner Wert)				252.050,71	207.287,36
RBW				-94.000,00	-94.000,00
BMG f. bes. Steuersatz gem. § 30a (1) EStG (25%)				158.050,71	113.287,36

Mit Eingabe vom 22.12.2016 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II) Sachverhalt

Die Liegenschaft E., welche seit der Errichtung Hauptwohnsitz der Bf. sowie ihres Gatten ist, wurde bis zur Betriebsveräußerung am 30.11.2012 anteilig für das protokollierte Einzelunternehmen der Bf. genutzt. Die stillen Reserven des bisher betrieblich genutzten Gebäudeteiles sind mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG zu versteuern.

Die Bemessungsgrundlage für den besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG errechnet sich wie folgt:

Liegenschaftsreinertrag	12.764,00 €
Restnutzungsdauer in Jahren	63
Kapitalisierungszinssatz	6,0%
Vervielfältiger	16,24
Entnahmewert (gemeiner Wert)	207.287,36 €
Restbuchwert	-94.000,00 €

BMG f. bes. Steuersatz gem. § 30a EStG	113.287,36 €
Steuersatz	25%
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerung	28.321,84 €

III) Rechtslage

Gemäß § 6 Z 1 EStG 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 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, damit werden die stillen Reserven aus der Betriebszugehörigkeit erfasst.

Gemäß § 30a EStG (idF 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22) unterliegen Einkünfte aus Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

IV) Beweiswürdigung und Erwägungen

Die Feststellungen hinsichtlich des Liegenschaftsreinertrages sowie der Restnutzungsdauer sind unstrittig. Uneinigkeit besteht hingegen über die Höhe des Kapitalisierungszinssatzes.

Der bei der Ertragswerteermittlung anzuwendende Kapitalisierungszinssatz entspricht grundsätzlich der Rendite der Veranlagung in eine Alternativanlage.

Der Sachverständige hat in seinem Gutachten, das die Bf. in Auftrag gegeben hat, einen Kapitalisierungszinssatz in Höhe von 6% verwendet und sich auf Empfehlungen des Sachverständigen-Hauptverbandes bezogen. Die steuerliche Vertretung legte in diesem Zusammenhang Empfehlungen der Kapitalisierungszinssätze für Liegenschaftsbewertungen (Heft 3/2012 und Heft 2/2016) vor und ergänzte, dass diese Zinssätze von Experten und Sachverständigen der Branche auf Grund jahrelanger Erfahrungswerte und Praxis erarbeitet und zusammengestellt würden.

Das Finanzamt kritisierte den im Gutachten verwendeten Liegenschaftszinssatz von 6% dahingehend, dass die bundesweite Empfehlung des Hauptverbandes der Sachverständigen sehr grobmaschig sei und mit einer hundertprozentigen Bandbreite von 3,5% bis 7% zu einem Ergebnisunterschied von rund 140.000 € führen würde. Das Finanzamt präferiere das Zinsmodell der Fachhochschule Kufstein (KxK Zinsmodell, www.zinsmodell.at), da es die regionalen Unterschiede berücksichtige und einen lokalen Mittelwert für die jeweilige Region bestimme. Die Bandbreite des Kapitalisierungszinssatzes betrage laut Zinsmodell der Fachhochschule Kufstein nur 4,3% bis 5,3% und ermögliche daher ein exakteres Ergebnis als die auf das gesamte Bundesgebiet bezogene Empfehlung des Hauptverbandes der Sachverständigen.

Nach einer Auskunft des zuständigen Professors an der Fachhochschule Kufstein im Dezember 2016 werde das Projekt „KxK Zinsmodell“ voraussichtlich im ersten Quartal 2017 finalisiert werden.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei zur Ermittlung des Entnahmewertes der Liegenschaft ein Kapitalisierungszinssatz von 4,8% (Mittelwert) – zumindest jedoch ein Wert innerhalb der ermittelten Bandbreite von 4,3% bis 5,3% - heranzuziehen, um ein sachgerechtes und möglichst genaues Ergebnis zu erreichen.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass der Sachverständige in seinem Gutachten von einem Kapitalisierungszinssatz von 6% ausgeht und sich dabei innerhalb der Bandbreite der vom Sachverständigen-Hauptverband empfohlenen Kapitalisierungszinssätze für Liegenschaftsbewertungen (3,5% bis 7%) bewegt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes haben sich die vom Hauptverband der Sachverständigen empfohlenen Kapitalisierungszinssätze als taugliches Mittel zur Verkehrswerteermittlung erwiesen und sind der Verwaltungspraxis bekannt.

Dass die Liegenschaftszinssätze, die vom Hauptverband der Sachverständigen empfohlen werden, sowie deren Verwendung im Gutachten, mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stünden, wurde vom Finanzamt nicht behauptet. Es wurde nur vorgebracht, dass das Zinsmodell der Fachhochschule Kufstein ein sachgerechtes und exakteres Ergebnis ermögliche.

Die Beweiskraft eines Sachverständigen-Gutachtens kann ua. durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch steht. Wird jedoch vorgebracht, das Gutachten stehe mit den Erfahrungen der in Betracht kommenden Wissenschaft im Widerspruch, so muss diese Behauptung - und zwar tunlichst unter präziser Darstellung der gegen das Gutachten gerichteten sachlichen Einwände - durch das Gutachten eines anderen Sachverständigen unter Beweis gestellt werden; eine bloße gegenteilige Behauptung genügt nicht (vgl. VwGH 85/16/0102, 16.10.1986 und Ritz, BAO-Kommentar, 5. Auflage, § 177, Tz 4).

Unter Beachtung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung vermag das Zinsmodell der Fachhochschule Kufstein den im Gutachten verwendeten Kapitalisierungszinssatz von 6% nicht entkräften.

Der Entnahmewert beträgt 207.287,36 €. Abzüglich eines Restbuchwertes in Höhe von 94.000,00 € verbleiben 113.287,36 € als Bemessungsgrundlage für die Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß § 30a EStG in Höhe von 25%.

Der Beschwerde war somit teilweise Folge zu geben.

V) Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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 vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz, diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 4. April 2017