

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin DSW in der Beschwerdesache XX, vertreten durch zobl.bauer. Salzburg, Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, Mildenburggasse 4a, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 27.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 24.11.2015, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Die Bf ist Großhändlerin von Sanitärartikel. Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde ua ein Entschädigungsbetrag für getätigte Gebäudeinvestitionen (Verladehalle, Anbau Verladehalle) auf der Liegenschaft in Adresse von erklärten € 69.222,- auf € 233.739,00 geändert. Die Änderung ist auf ein Wertgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Hochbau und Architektur vom 20.05.2015 zurückzuführen, in dem dieser den Verkehrswert der Liegenschaft in Adresse ermittelt und den Gebäudewert mit € 233.739,- errechnet hat. Das Gutachten wurde von der Bf im Rahmen der Bp dem Prüfungsorgan vorgelegt. Die Entschädigungsleistung wurde insofern fällig, als mit Beendigung des Bestandsverhältnisses diese Gebäudeinvestitionen auf den Vermieter, Herrn Mag. X, alleiniger Eigentümer der Liegenschaft in Adresse, übergingen. Lt mündlicher Vereinbarung vermietete dieser (100% mittelbarer Gesellschafter der Bf) die Liegenschaft in Adresse bis 10/2010 an die Bf.

Mit Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 vom 24.11.2015 folgte die Abgabenbehörde den Ausführungen der Betriebsprüfung. Die Entschädigungsleistung floss, dem Gutachten entsprechend, in den Gesamtbetrag der Einkünfte der Bf ein (siehe dazu die Berechnung Tz 1 des Bp-Berichtes).

Die Bf erhob innerhalb der verlängerten Frist am 27.02.2016 das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010, beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und begründete ihre Beschwerde wie folgt:

Die Bf habe auf der angemieteten Liegenschaft in Adresse im Jahr 1998 auf eigene Kosten eine Verladehalle mit Anschaffungskosten von € 112.796,00 und im Jahr 2004 eine weitere Verladehalle (West) mit Anschaffungskosten von € 200.214,00 errichtet. Die Liegenschaft im Eigentum von Mag. X sei von diesem an die Bf vermietet gewesen. Mit Beendigung des Bestandsverhältnisses 2010 habe der Eigentümer der Liegenschaft die Lagerhallen gegen eine Investitionsablässe in Höhe von € 69.222,00 erworben. Da der vom damaligen steuerlichen Vertreter ermittelte Wert der Gebäudeinvestitionen von der Bp als nicht angemessen gesehen worden sei, habe die Bf einen beeideten und gerichtlich zertifizierten Gutachter zur Schätzung der auf der Liegenschaft errichteten Gebäude und Lagerhallen beauftragt. Dieser habe den Ertragswert der Investitionen mit € 233.739,00 ermittelt. Der Ansatz des Ertragswertes sei unbestritten, zumal das Ertragswertverfahren die heute anerkannte Methode der Wertermittlung für Gewerbeobjekte sei. Dies decke sich mit der Empfehlung des österreichischen Hauptverbandes der Sachverständigen. Beim Ansatz der Höhe des Ertragswertes habe man jedoch die Tatsache übersehen, dass man die Lagerhallen auf fremden Grund und Boden errichtet habe. In dem vom Gutachter ermittelten Ertragswert in Höhe von € 233.739,- sei auch die Verzinsung des Bodenwertes enthalten. Im Ergebnis führe dies zur Besteuerung des Grundwertes der Liegenschaft, auf dem die Lagerhallen von der Bf errichtet worden seien. Der auf die Lagerhallen entfallende Bodenzinswert sei daher vom Verkehrs- bzw Ertragswert abzuziehen.

In der Folge habe man von einem weiteren Sachverständigen eine gutachtliche Stellungnahme zum Wertgutachten eingeholt. Der beauftragte Gutachter habe daraufhin eine Plausibilisierung des Gutachtens, das die Bf im Rahmen der Bp vorgelegte, vorgenommen. Dabei habe er einen Jahresreinertrag - unter Berücksichtigung von Parametern, die den heutigen Standards und den Empfehlungen des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs entsprächen - in Höhe von € 16.178,58 ermittelt, vom diesem eine anteilige Bodenverzinsung in Höhe von € 13.142,87 abgezogen und damit einen verbleibenden Jahresreinertrag für die Investitionen von € 3.035,71 ermittelt. Multipliziert mit dem Faktor 15,80 komme er so zu einem Ertragswert von € 47.964,27, womit der Nachweis erbracht sei, die erklärte Entschädigungssumme von € 69.220,00 als fremdüblich anzusehen.

Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde mittels BVE abgewiesen und in freier Beweiswürdigung dem Wertgutachten vom 20.05.2015 die höhere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit zuerkannt.

Die Bf hat mit Schriftsatz vom 24.08.2016 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG gestellt und die Entschädigungssumme auf € 39.611,78 modifiziert, indem sowohl der Ertragswert als auch die anteilige Bodenverzinsung alternativen Feststellungen folgend ermittelt wurden.

Die Beschwerde wurde am 01.09.2016 dem BFG vorgelegt.

Das BFG hat die nunmehrige steuerliche Vertretung eingeladen, zu den unterschiedlich ermittelten Entschädigungssummen Stellung zu nehmen. Auf eine Stellungnahme bzw. Ergänzung wurde von Seiten des Vertreters verzichtet. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Entscheidungsrelevante Sachverhalt:

Die Bf betrieb im Streitzeitraum einen Großhandel mit Sanitärartikel auf der angemieteten Liegenschaft in Adresse, die im Eigentum des 100% igen Gesellschafters der Bf stand. Mit Beendigung des Bestandsverhältnisses 10/2010 (mündliche Vereinbarung) gingen die getätigten Gebäudeinvestitionen Verladehalle Bauteil 3 Datum der Herstellung 01.07.1998 und Anbau Lagerhalle Bauteil 4 Datum der Herstellung 30.11.2004 von der Bf auf den Vermieter über.

Im gegenständlichen Verfahren ist die Höhe der Investitionsablässe strittig.

Der Veranlagung wurde ein durch den ehemaligen Steuerberater ermittelte Wert in Höhe von **€ 69.222,-** zugrunde gelegt, den die Betriebsprüfung als nicht angemessen ansah.

Im Rahmen der Bp wurde ein Gutachter beauftragt, der für die auf fremden Grund und Boden errichteten Hallen in seinem Wertgutachten einen Ertragswert von **€ 233.739,-** ermittelte. Eine Verzinsung des Bodenwertes wurde in dieser Berechnung nicht in Abzug gebracht.

In einer gutachtlichen Stellungnahme zum Wertgutachten, das von der Bf zusätzlich noch in Auftrag gegeben wurde, wurden die im Wertgutachten herangezogene Parameter den heutigen Standards und Empfehlungen des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs entsprechend angepasst und eine Verzinsung des Bodenwertes in Abzug gebracht. In diesem Verfahren wurde ein Ertragswert von **€ 47.964,27** ermittelt.

Im Rahmen des Vorlageantrages wurde der Ertragswert vom damaligen steuerlichen Vertreter erneut modifiziert und mit **€ 39.611,78** ermittelt. Eine Verzinsung des Bodenwertes wurde ebenfalls in Abzug gebracht.

Unstrittig ist, dass das Ertragswertverfahren die heute anerkannte Methode der Wertermittlung für Gewerbeobjekte ist.

Festzuhalten ist, dass der Eigentümer der Liegenschaft diese lt Kaufvertrag vom 03.02.2011 an die Firma XXX um € 1.947.000,- verkauft hat. Im Wertgutachten wurde der Gesamtertragswert mit € 1.970.006,41 ermittelt. In der gutachtlichen Stellungnahme zum Wertgutachten wurde ein Gesamtertragswert in Höhe von € 1.769.849,20 ermittelt.

Die Buchwerte der beiden Hallen weisen per 31.12.2010 einen Gesamtwert von € 222.632,- aus.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes und den Ermittlungen des BFG.

Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß § 7 Abs 1 KStG ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde soweit sie die Grundlagen für die Abgabeberechnung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Ist die Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes durch einen Akt der Schätzung vorzunehmen, was bei einer Ermittlung der Ablöse getätigter Gebäudeinvestitionen regelmäßig der Fall sein wird, sind die Grundsätze, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner zur Bestimmung des § 184 BAO ergangenen Judikatur erarbeitet hat, zu beachten. Dazu zählt die Verpflichtung zur Wahl jener Schätzungsmethode, mit der das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit am besten erreicht werden kann.

Die Parteien des Verfahrens sind sich grundsätzlich hinsichtlich der Schätzungsmethode - Anwendung des Ertragswertverfahrens - einig. Bei der Anwendung des Ertragswertverfahrens handelt es sich um die heute anerkannte Methode der Wertermittlung für Gewerbeobjekte und ist eine Vorgangsweise, die sich auch mit den Empfehlungen des österreichischen Hauptverbandes der Sachverständigen deckt.

Nicht einig sind sich die Parteien des Verfahrens bzgl des Ansatzes des Ertragswertes zur Bestimmung des Entschädigungswertes für die Lagerhallen. Aktenkundig sind drei Berechnungsmodelle und zwar das Wertgutachten vom 20.05.2015, die gutachtliche Stellungnahme zum Wertgutachten und eine weitere Berechnung des damaligen steuerlichen Vertreters der Bf im Vorlageantrag.

Im Wertgutachten vom 20.05.2015, das von der Bf im Rahmen der Bp vorgelegt wurde und die einzige Grundlage der Bp für die Wertermittlung war, finden sich neben dem Gesamtertragswert der Liegenschaft (€ 1.970.006,41) auch die Wertermittlungen für die streitgegenständlichen Bauteile. Die Wertermittlung der Gebäudeteile ist im Gutachten wie folgt dargestellt: Vom ermittelten Jahreserlös in Höhe von € 18.432,- wurden pauschale Kosten von 10% in Abzug gebracht. Der Jahresreinertrag in Höhe von € 16.589,- wurde mit dem Vervielfältiger 14,09 (Verweis auf Ross-Brachmann-Holzer, Restnutzungsdauer 25 Jahre) multipliziert. Diese Berechnung führt zu einem Entschädigungswert für die Lagerhallen in Höhe von **€ 233.739,-**. Eine anteilige Verzinsung des Bodenwertes findet sich nicht.

In der gutachtlichen Stellungnahme zum Wertgutachten findet sich neben der Wertermittlung Büro/Hallen auch eine Wertermittlung einer Bodenverzinsung, die den Jahresreinertrag der hier zu beurteilenden Gebäudeteile und damit die Entschädigungssumme - wie dem Beschwerdeschriftsatz entnommen werden kann

- deutlich reduziert. Vom ermittelten Jahreserlös in Höhe von € 18.432,- wurden 0,5% Instandhaltungskosten, 1,5 % Verwaltungskosten und 5% Mietausfallwagnis in Abzug gebracht. Der Jahresreinertrag in Höhe von € 16.178,- wurde mit einem Vervielfältiger 15,80 multipliziert und führt zu einem Entschädigungswert für Lagerhallen in Höhe von **€ 255.612,-**. Unter Berücksichtigung einer anteiligen Bodenverzinsung wurden vom Jahresreinertrag € 13.142,- in Abzug gebracht und mit dem Vervielfältiger 15,80 multipliziert. Der Entschädigungswert für Lagerhallen reduziert sich nach diesem Ansatz auf € 47.964,- (siehe Berechnung in der Beschwerde).

Im Vorlageantrag findet sich neben der modifizierten Wertermittlung der Gebäudeteile auch jene einer anteiligen Bodenverzinsung, die den Jahresreinertrag und damit die Entschädigungssumme, wie folgend dargestellt, auch deutlich reduziert. Vom ermittelten Jahreserlös in Höhe von € 18.432,- wurden 0,5% Instandhaltungskosten und 5 % Mietausfallwagnis und Verwaltungskosten in Abzug gebracht. Der Jahresreinertrag in Höhe von jetzt € 17.326,- wurde mit dem Vervielfältiger 15,80 multipliziert und ergibt einen Entschädigungswert für Lagerhallen in Höhe von **€ 273.750,-**. Unter Berücksichtigung einer anteiligen Bodenverzinsung wurden vom Jahresreinertrag € 14.819,- in Abzug gebracht und mit dem Vervielfältiger 15,80 multipliziert. Der Entschädigungswert für Lagerhallen reduziert sich nach diesem Ansatz auf € 39.611,- (siehe Berechnung Vorlageantrag).

Das Ertragswertverfahren spiegelt am ehesten den Markt wieder. Aus den zu erzielenden Erträgen, unter Berücksichtigung der laufenden Kosten für Instandhaltung, Bewirtschaftung, Mietausfallwagnis usw wird der tatsächliche Ertrag der Immobilie, der Reinertrag, berechnet. Um den Ertrag der baulichen Anlagen zu erhalten, muss der Reinertrag um den Betrag vermindert werden, der sich durch eine angemessene Verzinsung des Bodenwertes ergibt (Boden ist ein nicht verbrauchbares Gut und wirft laufend Ertrag ab). Der Ermittlung des Bodenwertverzinsungsbetrages ist der Liegenschaftszinssatz zu Grunde zu legen, der der Art und Nutzung des Grundstücks entspricht. Somit ergibt sich der Reinertrag der baulichen Anlagen. Unter Verwendung des Vervielfältigers aus dem Liegenschaftszins/Kapitalmarktzins und der Restnutzungsdauer als Multiplikator wird der Ertragswert der baulichen Anlagen ermittelt. Addiert man hierzu noch den Bodenwert, ist der (Gesamt)Ertragswert das Ergebnis dieses Verfahrens.

Überträgt man diese Überlegungen auf die oben dargestellten Berechnungsmodelle liegen die in der Folge vom Bf noch beauftragten Wertermittlungen der streitgegenständlichen Gebäudeteile - allerdings ohne Berücksichtigung eines Bodenwertverzinsungsbetrages - nahe jener im Wertgutachten. Damit ist der von der Bp herangezogene Wert in Höhe von € 233.739,- jedenfalls ohne Berücksichtigung eines Bodenwertverzinsungsbetrages geeignet, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen.

Da die Bf jedoch davon ausgeht, dass der im Wertgutachten ermittelte Ertragswert auch eine Bodenwertverzinsung enthalte, die in Anzug zu bringen sei, kommt sie unstrittig zu einem deutlich reduzierten Reinertrag der baulichen Anlagen und vermeint erst durch diese Berechnung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen.

Bei diesen Überlegungen übersieht die Bf jedoch, dass sich die Liegenschaft in Adresse nicht in ihrem Eigentum sondern im Eigentum ihres 100% Gesellschafters befindet und sie auch keine Investitionen in Grund und Boden (zB Aufschließungskosten) getätigt hat.

Der Ansicht der Abgabenbehörde, dass in einem so gelagerten Fall, wie dem Beschwerdefall, eine angemessene Verzinsung des Bodenwertes zu unterbleiben hat, schließt sich das BFG an.

In freier Beweiswürdigung ist daher dem Wertgutachten vom 20.05.2015, das die Bf in Auftrag gegeben hat und der Abgabenbehörde im Zuge der Bp zunächst als erste und einzige Wertermittlung zur Verfügung stand, die höhere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit zuzuerkennen.

Für einen Entschädigungswert in Höhe von jedenfalls € 233.739,- sprechen weiters die Buchwerte der beiden Hallen, die per 31.12.2010 einen Gesamtwert von € 222.632,- ausweisen, aber auch die Tatsache, dass der vom Eigentümer der Liegenschaft erzielte Verkaufserlös lt Kaufvertrag vom 03.02.2011 mit € 1.947.000,- ausgewiesen ist und in dem im Wertgutachten ermittelten Gesamtertragswert in Höhe von € 1.970.006,- Deckung findet. In der gutachtlichen Stellungnahme zum Wertgutachten findet sich lediglich ein Gesamtwert von € 1.769.849,-.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

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. Die Revision ist nicht zulässig. Die gegenständliche Entscheidung hing von der im Rahmen der Beweiswürdigung vorgenommenen Beurteilung von Tatfragen ab, mit denen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang stehen.

Salzburg-Aigen, am 11. Dezember 2019

