

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf*** Ges.m.b.H. als Rechtsnachfolgerin der ***Bf1***, ***2***, vertreten durch die ***3*** Steuerberatung GmbH, ***4***, über die Beschwerde vom 24. April 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 1. April 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Körperschaftsteuer 2017 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Körperschaftsteuer 2017 mit 122.340,00 € festgesetzt.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1) Errichtung der Gesellschaft

Mit Erklärung der ***5*** ***6*** vom 9.9.2014 wurde die ***7*** GmbH gegründet (FN ***8***). Gegenstand des Unternehmens war der Erwerb sowie die Veräußerung von Liegenschaften beziehungsweise die Vermietung und Verpachtung. Alleingesellschafterin und alleinige Geschäftsführerin war ***5*** ***6***.

5 ***6*** trat mit Abtretungsvertrag vom 1.8.2016 ihren gesamten Geschäftsanteil an die ***Bf*** Ges.m.b.H. (FN ***10***) ab, welche forthin Alleingesellschafterin der ***7*** GmbH war.

In der am 5.8.2016 durchgeführten außerordentlichen Generalversammlung wurde der Firmenwortlaut der ***7*** GmbH in ***Bf1*** abgeändert und der Geschäftsführer der neuen Alleingesellschafterin (***11***) zum Geschäftsführer bestellt.

Schließlich wurde in den außerordentlichen Generalversammlungen der ***Bf1*** und der ***Bf*** Ges.m.b.H. jeweils vom 18.9.2019 die Verschmelzung der ***Bf1*** als übertragende Gesellschaft durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf die ***Bf*** Ges.m.b.H. als übernehmende Gesellschaft beschlossen. Da die übernehmende Gesellschaft alleinige Gesellschafterin der übertragenden Gesellschaft war, erfolgte die Verschmelzung gemäß § 96 Abs. 2 GmbHG iVm § 224 Abs. 1 Z. 1 AktG ohne Erhöhung des Stammkapitals der übernehmenden Gesellschaft.

Die ***Bf*** Ges.m.b.H. ist damit Gesamtrechtsnachfolgerin der ***Bf1*** im Sinne des § 19 Abs. 1 BAO (Ritz, BAO, § 19 Tz 1 mit Judikaturnachweisen).

2) Errichtung einer Wohnanlage mit Eigentumswohnungen

Nach der vorliegenden Projektbeschreibung sollten durch die ***7*** GmbH (später ***Bf1***; im Folgenden: „Gesellschaft“) in der „***7*** – ***12*** – ***13***“ insgesamt 19 schlüsselfertige Wohnungen errichtet werden. Die beiden übereinanderliegenden Wohnungen Top 1 (im ersten Obergeschoss) und Top 6 (im zweiten Obergeschoss) sollten dabei an der Kreuzung ***14*** Straße – ***15*** errichtet werden und über eine Wohnfläche von je 64,20 m² verfügen. Im unmittelbar hinter diesen Wohnungen befindlichen Bereich waren Abstellräume und das Stiegenhaus vorgesehen. Die folgende Darstellung betrifft nur Top 1, da Top 6 völlig ident situiert ist:

[...]

Im Zuge der tatsächlichen Bauausführung wurde die Lage der Wohnungen Top 1 und Top 6 insofern grundlegend verändert, als diese auf die Nordseite des Gebäudes verlegt wurden, an der unmittelbar ein Nachbargebäude anschließt, und wo ursprünglich die Abstellräume und das Stiegenhaus vorgesehen gewesen wären:

[...]

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter anderem festgestellt, dass alle Wohnungen bis auf die beiden Wohnungen Top 1 und Top 6 verkauft werden hätten können. Die steuerliche Vertreterin führte dazu in einer Stellungnahme vom 22.11.2018 aus, dass es sich dabei um die Wohnungen handle, die nach Norden ausgerichtet seien, der Lichteinfall schlechter sei, vor der Wohnung der Rauchfang des Nachbarn sei, eine höhere Lärmbelästigung durch die ***16*** gegeben sei und die daher schwerer verkäuflich seien als die anderen Wohnungen. Alle Wohnungen seien gleich zum Kauf angeboten worden und diese beiden hätten nicht verkauft werden können. Interessenten hätten mitgeteilt, dass die Wohnungen aus den genannten Gründen nicht gekauft würden. Der Wert der Wohnungen sei nach der Parifizierung aufgeteilt worden. Bei der Parifizierung sei die Größe der Wohnungen und nicht die Lage ausschlaggebend. Hier werde nicht darauf Bedacht genommen, wie Wohnungen geschnitten bzw. gelegen sind, sondern es würden alle Wohnungen pauschal nach m² (unter Berücksichtigung ob Wohnfläche, Terrasse oder ähnliches) aufgeteilt. Es gäbe nur diese beiden Wohnungen mit dieser Lage und Ausrichtung. Bei der Beurteilung bzw. Bewertung seien diese offenkundigen, erheblichen und andauernden Kriterien miteinbezogen und eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG gelte (außer bei abweichenden zwingenden Vorschriften des Steuerrechts) die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Gemäß § 204 Abs. 2 UGB seien Gegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig auf den am Abschlussstichtag niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben.

Im Zuge einer Vorbesprechung des Prüfers mit der steuerlichen Vertreterin zum beabsichtigten Prüfungsabschluss versuchte die steuerliche Vertreterin eine Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten verkehrswertorientiert darzustellen, da eine Aufteilung nach Nutzwerten weder eine exakte verursachungsgerechte Aufteilung der Baukosten darstelle, noch einer wirtschaftlich angemessenen Aufteilung gerecht werde. Darüber hinaus wäre eine Teilwertabschreibung per se dann zulässig, wenn es sich um sogenannte „Ladenhüter“ im Bereich des Umlaufvermögens handelt, als das diese Wohnungen mit Stellplätzen bis zum Abschluss der Verkaufsoffensive und nothaber Vermietung galten. Aus der Sicht der Gesellschaft sei es de facto zu einer Betriebsstilllegung gekommen, was bei schlechter Ertragslage zu einem Absinken der Teilwerte unter die Wiederbeschaffungswerte führt (VwGH 14.12.1992, 90/15/0184), denn eine Vermietung sei nie beabsichtigt gewesen. Nach Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellkosten sei in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die aktivierten Herstellkosten des neu errichteten Gebäudes dem Wert des Wirtschaftsgutes im

Abschlussstichtag bzw. steuerlich dem Teilwert des neu hergestellten Wirtschaftsgutes entsprechen (Fraberger, GeS 2005, S.442ff). Wie erwähnt habe sich im Zuge der Besichtigungen des Rohbaus durch potenzielle Kaufinteressenten herausgestellt, dass die verbliebenen Wohnungen einerseits sehr schattig und zudem im Außenbereich unmittelbar einem Kamin am Nachbargrundstück ausgesetzt sind. Die Aufzählung der Gründe für eine Teilwertabschreibung durch die BP aus den EStR sei keine erschöpfende, sondern nur beispielhaft. Vielmehr müsse auf die Definition der Teilwertabschreibung Bedacht genommen werden (§12 BewG u. § 6 Z.1 EStG - macht im letzten Satz deutlich, dass es auch im Zugangsjahr eine Teilwertabschreibung geben kann).

Der Prüfer stellte dazu in seinem abschließenden Bericht fest, dass im Jahr 2017 für die nicht verkauften Wohnungen Top 1 und Top 6 eine Teilwertabschreibung sowohl auf Grund und Boden als auch auf das Gebäude selbst in der Höhe von rund 15 Prozent vorgenommen worden sei. Die Teilwertabschreibung in der Höhe von 790,12 € (Grund und Boden) bzw. 41.614,90 € (Gebäude) sei vor allem damit begründet worden, dass sich die Wohnungen aufgrund des schlechten Lichteinfalls, Lärmbelästigung der Straße und dem Rauchfang des Nachbarn nicht verkaufen lassen. Dazu werde festgehalten, dass bezüglich des Rauchfangs auch die Wohnungen Top 5 und Top 11 betroffen sein „könnten“ und die Lärmbelästigung bei den Wohnungen auf Seite der ***15*** „noch höher sein müsste“. Weiters wurde festgestellt, dass die nicht verkauften Wohnungen seit Dezember 2017 vermietet würden. Für eine Teilwertabschreibung kämen insbesondere folgende Punkte in Betracht:

Umweltveränderungen wie Verkehrslärm, Verschlechterung der Verkehrsverhältnisse, behördliche Maßnahmen wie Umwidmungen, Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds. Seit der Fertigstellung des Gebäudes sei keiner der oben genannten Punkte eingetroffen. Aus Sicht der Betriebsprüfung sei die Teilwertabschreibung daher nicht rechters. Die tatsächlichen Anschaffungskosten des gesamten Wohngebäudes seien nach dem Parifizierungsschlüssel aufgeteilt worden. Zur Umverteilung der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten laut Vorbesprechung werde festgehalten, dass bisher keine geeigneten Dokumente, Unterlagen, Berechnungen oder sonstigen Argumente vorgelegt worden seien, welche nach Ansicht der BP eine Umverteilung bzw. Minderung der tatsächlichen Anschaffungskosten für die Wohnungen Top 1 und Top 6 inklusive den dazugehörigen Garagen 19 und 29 unterstreichen bzw. beweisen würde. Es werde lediglich die lineare AfA in der Höhe von 1,5 % anerkannt.

Im aktenkundigen Gutachten über die Festsetzung der Nutzwerte im Sinne des WEG 2002 (Parifizierung) vom 20.9.2017 wird zwar unter Punkt 4.1. (Allgemeines) festgehalten, dass sich der Nutzwert einer Einheit aus der Nutzfläche der Einheit durch Zu- und Abschläge für werterhöhende und wertvermindernde Unterschiede, die sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung, den Erfahrungen des täglichen Lebens, aus der Zweckbestimmung, der Stockwerkslage usw. ergeben würde. Bei der Nutzwertfeststellung der einzelnen Wohnungen

wurden tatsächlich jedoch nur Balkone oder Terrassen als werterhöhende Umstände berücksichtigt, andere Differenzierungen erfolgten nicht.

Das Finanzamt folgte im **Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 1.4.2019** der Ansicht des Prüfers und verminderte die geltend gemachte Afa des Anlagevermögens von 45.101,04 € auf nur mehr 6.687,86 € und verwies dazu auf die Begründung des Prüfberichtes.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die elektronisch via FinanzOnline eingebrachte **Beschwerde vom 24.4.2019**. Wie bereits im Rahmen der Vorbesprechung untermauert, sei keine Teilwertabschreibung für die verbliebenen (unverkäuflichen) zwei Wohnungen erfolgt, sondern sei die im ursprünglichen Jahresabschluss ausgewiesene Teilwertabschreibung nur das Ergebnis einer abschließend, nach Veräußerung aller Wohnungen vorgenommenen Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellkosten nach dem Verhältnis der tatsächlich erzielten - bzw. was die beiden übrigen Wohnungen betrifft angestrebten - Verkaufspreise. Dies gewährleiste eine Ausgewogenheit des Ziels jedes Unternehmers nach Gewinnerzielung was letztlich der Kern der Bewertung nach Teilwerten sei. Ob die vom Finanzamt behauptete Aufteilung der Baukosten nach den Parifizierungswerten eine absolute Richtigkeit habe, sei nicht belegt bzw. bewiesen.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7.8.2019** ab und traf dabei folgende Sachverhaltsfeststellungen:

*Die Beschwerdeführerin ist Rechtsnachfolgerin der ***Bf1***, deren Unternehmensgegenstand im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum der Erwerb und die Veräußerung von Liegenschaften sowie Vermietung und Verpachtung war. Nach Verkäufen von einzelnen Anteilen der Liegenschaft (= bestimmte Liegenschaftsanteile an dem im November 2017 fertiggestellten Gebäude, verbunden mit Wohnungseigentum) aktivierte die Beschwerdeführerin die verbliebenen Anteile (Top 1, Top 6, Top 19 und Top 29), nahm sie ins Anlageverzeichnis auf und verwaltete diese in Form der Vermietung und Verpachtung. Für die beiden nicht verkauften Wohnungen Top 1 und Top 6 sowie für die Kfz- Abstellplätze Top 19 und Top 29 wurde eine Teilwertabschreibung sowohl auf Grund und Boden in Höhe von 790,12 € als auch auf das Gebäude selbst in Höhe von 41.614,90 € vorgenommen. Seit Dezember 2017 sind die beiden Wohnungen durchgehend vermietet. Die Unterzeichnung der Kaufverträge erfolgte vom 24.02.2017 bis zum 21.08.2017, die der Mietverträge am 25.08.2017 bzw. am 19.09.2017. Das Gutachten für die Festsetzung der Nutzwerte wurde am 20.09.2017 erstellt. Darin wurde eine Wertminderung aufgrund der Lage hinsichtlich der Wohnungen Top 1 und Top 6 nicht berücksichtigt.*

*In einem Schreiben vom 22.11.2018 wurde die Frage der Betriebsprüfung nach den Gründen für die Teilwertabschreibung beantwortet. Darin wurde erläutert, dass beide Wohnungen Richtung Norden ausgerichtet seien, sich in unmittelbarer Nachbarschaft ein Rauchfang befinden würde und die Lärmbelästigung durch die ***16*** höher sei. Entsprechende Nachweise erbrachte*

die Beschwerdeführerin nicht. Weiters wurde in einer Entgegnung vom 06.03.2019 ausgeführt, dass die Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Zuge der Bilanzierung verkehrswertorientiert unter Zuhilfenahme der Anbotspreise erfolgt sei, da eine Aufteilung nach Nutzwerten keine verursachungsgerechte Aufteilung der Baukosten darstellen würde. Dazu wurde auch noch auf die Verhältnismethode zur Berechnung der auf den Grundanteil entfallenden Anschaffungskosten bei bebauten Liegenschaften verwiesen.

*Strittig ist der Sachverhalt, ob die vorgenannten Wohnungen aufgrund ihrer Lage im Gebäude schwer verkäuflich seien. Nähere Ausführungen zu den genannten Beeinträchtigungen, insbesondere des Rauchfanges, beispielsweise ob dieser überhaupt noch genutzt werde oder die Sicht einschränke, wurden seitens der beschwerdeführenden Partei nicht vorgebracht. Es ist zwar richtig, dass sich ein Rauchfang in unmittelbarer Nähe der Wohnungen befindet, aber davon wären ja auch die Wohnungen Top 5 und Top 11 gleichermaßen betroffen. Von der westseitig gelegenen ***15*** geht angesichts der von beiden Seiten direkt mit Gebäuden begrenzten Einbahn „vermutlich“ eine ebenso hohe oder „eventuell“ sogar eine noch höhere Lärmbelastung aus. Hinsichtlich des schlechteren Lichteinfalls der gegenständlichen Wohnungen infolge der Ausrichtung nach Norden, ist darauf hinzuweisen, dass die Wohnung Top 2 aufgrund des auf der gegenüberliegenden Seite der ***15*** gelegenen Gebäudes größtenteils im Schatten liegt und zusätzlich noch durch dieses Gebäude über eine sehr eingeschränkte Aussicht verfügt. Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Entgegnung vom 06.03.2019 von einer quasi Betriebsstillegung und Unverkäuflichkeit spricht, passt dies zeitlich mit den Abschlüssen der Kauf- und der Mietverträge in keinsten Weise zusammen. Es ist daher festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin der Beweis bzw. die Glaubhaftmachung der Wertminderung mit dem in dieser Hinsicht sehr allgemein gehaltenen Vorbringen nicht gelungen ist.*

In rechtlicher Hinsicht führte das Finanzamt nach allgemeinen Hinweisen zu den Herstellungskosten und dem Teilwert aus, dass die vorliegende Nutzwertberechnung (Parifizierung) grundsätzlich als brauchbare Grundlage zur Aufteilung der Herstellungskosten angesehen werde. Die Beschwerdeführerin führe zwar in der Beschwerde an, dass die Aufteilung nach dem Parifizierungsschlüssel keine absolute Richtigkeit habe und nicht exakt verursachungsgerecht sei, bleibe aber eine Begründung, warum die Berechnung unter Heranziehung der Verkehrswerte besser geeignet sei, schuldig. Die Aufteilung nach Verkehrswerten würde die tatsächlich getätigten Aufwendungen, die für die Wohnungen angefallen sind, vollkommen ignorieren. Es sei wohl allgemein bekannt, dass Verkehrswerte von Faktoren beeinflusst werden, die auf die Herstellungskosten keinerlei Auswirkungen haben (bspw. Ausblick, Nachbarschaft, Infrastruktur ...). Auch die steuerliche Anerkennung einer Teilwertabschreibung habe der Beschwerdeführerin nicht gewährt werden können, zumal ein entsprechender Nachweis dafür, dass eine Entwertung der Wohnungen eingetreten ist und der Teilwert unter die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgesunken ist, nicht erbracht worden sei. Da eine amtswegige Verpflichtung zur Teilwertermittlung gesetzlich nicht bestehe,

treffe die Beweislast die beschwerdeführende Partei. Die Anforderung für die Anerkennung einer Teilwertabschreibung hätte hier nur ein ausführlicher Nachweis wie beispielsweise ein Gutachten erfüllt, das zum einen erkennen ließe, aus welchem Grund sich eine Teilwertabschreibung in der bestimmten Höhe ergäbe und zum andern auch insbesondere auf die Wertermittlung des Teilwerts einginge. Die Beschwerdeführerin sei aber in ihrer Beschwerde überhaupt von der ursprünglich vorgenommenen Teilwertabschreibung abgegangen und habe stattdessen versucht, dies als Ergebnis einer Aufteilung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nach dem Verhältnis der tatsächlich erzielten bzw. angestrebten Verkaufspreise darzustellen. Zu berücksichtigen sei noch, dass die AfA der streitgegenständlichen Wohnungen im Körperschaftssteuerbescheid 2017 vom 1.4.2019 falsch berechnet worden sei. Es wären versehentlich die im Anlageverzeichnis um die AfA bereits verminderten Werte herangezogen und übersehen worden, dass das Gebäude im November 2017 fertiggestellt wurde. Gemäß § 7 Abs. 2 EStG sei daher lediglich die Halbjahres-AfA geltend zu machen. Daraus ergab sich eine Kürzung der Afa um 1.983,20 € (bisher: 3.991,84 €, neu: 2.008,64 €).

Gegen diese Entscheidung richtet sich der elektronisch eingebrachte **Vorlageantrag vom 11.9.2019**, in dem eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt, und weiteres Sachvorbringen vorbehalten wurde.

Am 7.10.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Abweisung derselben.

Mit Telefax vom 25.8.2020 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin errichtete in ***13*** eine Wohnanlage mit Eigentumswohnungen, welche im Jahr 2017 bis auf die beiden Wohnungen Top 1 und Top 6 (samt den zugehörigen Kfz-Abstellplätzen) auch verkauft werden konnten. Die Kaufverträge wurden nach den unstrittigen Feststellungen in der Beschwerdevorentscheidung zwischen dem 24.2.2017 und dem 21.8.2017 abgeschlossen. Da der beabsichtigte Verkauf der beiden Wohnungen Top 1 und Top 6 scheiterte, wurden diese beiden Wohnungen am 25.8.2017 und 19.9.2017 vermietet.

Die beiden nicht verkauften und in weiterer Folge vermieteten Wohnungen sowie die zugehörigen Kfz-Abstellplätze wurden von der Beschwerdeführerin aktiviert und ins Anlagenverzeichnis aufgenommen. Ferner wurde eine Teilwertabschreibung in Höhe von rund 15 % vorgenommen. Die Zulässigkeit derselben war im Zuge der durchgeführten

Betriebsprüfung strittig. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wurde der geringere Teilwert der beiden unverkäuflichen Wohnungen von der Beschwerdeführerin aus folgenden, im Rahmen der Beweiswürdigung zu erörternden Gründen ausreichend glaubhaft gemacht.

2. Beweiswürdigung

In der Stellungnahme vom 22.11.2018 hat die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin zutreffend darauf hingewiesen, dass die beiden Wohnungen Top 1 und Top 6 nach Norden ausgerichtet sind und daher einen schlechteren Lichteinfall haben. Dies trifft nach den oben dargestellten räumlichen Verhältnissen im ersten und zweiten Obergeschoss auch tatsächlich zu. Dazu kommt, dass offenkundig gerade wegen dieser Ausrichtung nach Norden ursprünglich dort die Errichtung von Abstellräumen und des Stiegenhauses geplant war. Erfahrungsgemäß werden diese Räumlichkeiten grundsätzlich dort angesiedelt, wo der schlechtere Lichteinfall gegeben, die höhere Lärmbelästigung zu erwarten, oder die Aussicht schlechter ist und aus diesen Gründen eine geringere Wohnqualität vorliegt.

Es steht ferner fest, dass sich am unmittelbar angrenzenden Nachbargebäude ein Schornstein befindet. Die von diesem Schornstein ausgehenden Emissionen treffen die Wohnungen Top 1 und Top 6 insofern wesentlich stärker als die Wohnungen Top 5 und Top 11, als die Fenster der Wohnküche und des Schlafraumes von Top 1 und Top 6 in direkter Blickrichtung zum Schornstein (und das Dach des Nachbargebäudes) ausgerichtet sind, was für die Wohnungen Top 5 und 11 nicht zutrifft, da hier die Fenster des Schlafzimmers und der Wohnküche auf der Ostseite gelegen sind.

Auch der Einwand der höheren Lärmbelästigung trifft jedenfalls im Verhältnis zu den Wohnungen Top 3 bis 5 sowie den darüber liegenden Wohnungen 8 bis 11 und 13 bis 15 zu. Bei der ***14*** Straße, die nördlich der beiden Wohnungen Top 1 und Top 6 verläuft, handelt es sich um eine mehrspurige, in beiden Richtungen befahrbare, verkehrsreiche Straße, wohingegen die westlich der Wohnungen vorbeiführende ***15*** nur eine einspurige Einbahn darstellt (Quelle: die im Arbeitsbogen des Prüfers abgelegte DORIS-Luftaufnahme der „***15*** 1“ sowie die allgemein zugänglichen Karten und Satellitenaufnahmen in google-maps).

Es ist damit das Vorbringen der Beschwerdeführerin glaubwürdig, dass gerade diese Umstände potenzielle Kaufinteressenten von einem Erwerb der Wohnungen Top 1 und 3 abgehalten haben. Damit steht ausreichend fest, dass diese beiden Wohnungen tatsächlich schwerer verkäuflich sind, und bisher tatsächlich auch nicht verkauft werden konnten.

Dazu kommt der zutreffende Einwand der steuerlichen Vertreterin, dass das Parifizierungsgutachten auf diese Umstände nicht Bedacht genommen hat. Wie bereits oben festgehalten, wird zwar in diesem Gutachten unter Punkt 4.1. (Allgemeines) ausgeführt, dass sich der Nutzwert einer Einheit aus der Nutzfläche der Einheit durch Zu- und Abschläge für

werterhöhende und wertvermindernde Unterschiede, die sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung, den Erfahrungen des täglichen Lebens, aus der Zweckbestimmung, der Stockwerkslage usw. ergeben würde. Tatsächlich wurde im Gutachten eine solche differenzierte Bewertung der einzelnen Wohnungen überhaupt nicht vorgenommen, sondern lediglich eine Werterhöhung jener Wohnungen festgestellt, die über Balkon oder Terasse verfügen. Bei einer sachgerechten Bewertung der Wohnungen hätten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch auch die oben angeführten Umstände bei den beiden Wohnungen Top 1 und Top 6 entsprechende Berücksichtigung finden müssen. Auch aus diesem Grund ist daher eine Teilwertabschreibung gerechtfertigt.

Die Entwertung der beiden Wohnungen ist angesichts der dargestellten Umstände nicht nur offenkundig und erheblich, sondern auch dauernd, da keine objektiven Anhaltspunkte ersichtlich sind, dass sich an den wertmindernden Umständen in absehbarer Zukunft etwas ändern würde.

Insgesamt gesehen hat die Beschwerdeführerin daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes einen geringeren Teilwert der beiden Wohnungen ausreichend glaubhaft gemacht. Die dabei angenommene Wertminderung von rund 15 % berücksichtigt die wertmindernden Umstände angemessen und sachgerecht (vgl. z.B. UFS 21.12.2012, RV/0004-K/10: hier wurde ein 25 %iger „Marktanpassungsabschlag“ für Erdgeschosslage, nordostseitige Lage, Vorbeiführen eines Zugangsweges, eingeschränkte Sicht, Einsicht in die Wohnung durch Verglasung, Enge des Zuganges zum Wohnraum als angemessen gewertet). Die Ansicht des Finanzamtes, dass eine Wertminderung nur bei Vorlage eines Sachverständigengutachtens angenommen werden könnte, teilt das Bundesfinanzgericht nicht, da damit die Anforderungen an die lediglich geforderte Glaubhaftmachung überspannt würden und im Ergebnis der Beweis der Wertminderung gefordert würde; ein solcher wird von der unten zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch nicht verlangt. Abgesehen davon erfolgt auch in einem Gutachten keine mathematische Ermittlung eines die Wertminderung exakt widerspiegelnden Prozentsatzes, sondern werden die für die Abwertung sprechenden Umstände gewichtet und daraus ein angemessener Prozentsatz abgeleitet; nichts anderes hat die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin gemacht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG richtet sich die Frage, wie das Einkommen zu ermitteln ist, nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988. Die Bewertung des Betriebsvermögens erfolgt nach der Bestimmung des § 6 EStG, da das KStG insofern keine eigenen Regelungen enthält.

Abnutzbares Anlagevermögen ist gemäß § 6 Z 1 EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darlegen kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (vgl. jüngst VwGH 23.1.2020, Ra 2018/15/0109 mit Hinweis auf VwGH 20.12.2016, Ra 2014/15/0035).

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeiführen (Ritz, BAO, § 138 Tz 4 mit Hinweis auf VwGH 13.11.1986/85/16/0109). Die Glaubhaftmachung hat dagegen den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (Ritz, BAO, § 138 Tz 5 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Die Bewertung eines Wirtschaftsgutes zum niedrigeren Teilwert ist nur dann zulässig, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist. Die Teilwertabschreibung kann nur in jenem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden, in dem die Wertminderung eingetreten ist. Daher muss sich der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der Entwertung des Wirtschaftsgutes auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei. Die Entwertung muss zudem offenkundig, erheblich und dauernd sein. Von einer dauernden Wertminderung ist bei abnutzbarem Anlagevermögen dann auszugehen, wenn der beizulegende Wert/Teilwert voraussichtlich während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer unter dem Buchwert entsprechend dem Abschreibungsplan, d.h. den sog. fortgeschriebenen Anschaffungskosten, liegt. Eine voraussichtliche dauernde Wertminderung liegt vor, wenn der Teilwert nachhaltig unter den maßgeblichen Buchwert gesunken ist. Von einem nachhaltigen Sinken des Teilwertes unter die Anschaffungskosten ist auszugehen, wenn aus Sicht des Bilanzstichtages aufgrund objektiver Anzeichen ernstlich mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss (z.B. BFG 2.6.2016, RV/7102688/2011 mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

Eine solche Wertminderung wurde von der Beschwerdeführerin im gegenständlichen Fall ausreichend glaubhaft gemacht (siehe oben die Beweiswürdigung zum festgestellten Sachverhalt), weshalb die in der Steuererklärung geltend gemachte und im Erstbescheid vom

13.9.2018 berücksichtigte Teilwertabschreibung anerkannt wird. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher 850.432,30 € zuzüglich der im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten und unstrittigen verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 1.136,61 €, insgesamt somit 851.568,91 €.

Zur Höhe des berücksichtigten Verlustabzuges wird darauf hingewiesen, dass sich der Verlust aus der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2016 von ursprünglich 285.812,27 € auf 266.099,35 € (Differenz somit 19.712,92 €) vermindert hat. Der für das Jahr 2017 gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG zustehende Verlustabzug reduziert sich dementsprechend von ursprünglich 381.923,64 € auf 362.210,72 €, und wurde bereits im angefochtenen Bescheid zutreffend mit diesem Betrag berücksichtigt.

Zu der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten alternativen Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellkosten nach Verkehrswerten wird auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Eine solche Aufteilung würde die tatsächlich getätigten Aufwendungen, die für die Wohnungen angefallen sind, gänzlich ignorieren. Zu Recht wies das Finanzamt darauf hin, dass Verkehrswerte von Faktoren beeinflusst werden, die auf die Herstellungskosten keinerlei Auswirkungen haben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Eine im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung wirft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. z.B. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 oder VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0069, jeweils mwN). Eine ordentliche Revision ist daher im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Linz, am 26. August 2020