

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache D.F., Anschr., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 26. Juli 2018, betreffend Einkommensteuer 2015, 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

Der Beschwerdeführer betrieb auf der Liegenschaft EZ x KG X (mit der Liegenschaftsadresse-XY) seit 1977 einen Z-Betrieb und seit 1979 weiters auch eine Vermietung.

Mit Kaufvertrag vom 24.11./28.11.2015 veräußerte er die genannte Liegenschaft an die F-GmbH, Adresse (FN xx), deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer sein Neffe F ist, um den Pauschalkaufpreis von € 1.200.000,--.

In der für das Jahr 2015 am 09.03.2017 eingereichten Einkommensteuererklärung wies der Beschwerdeführer unter der KZ 553 ImmoESt-pflichtige Einkünfte von € 681.338,49, aus. Bei der Ermittlung dieser Einkünfte ging er von einer Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude im Verhältnis 50:50 aus (siehe dazu die vorgelegte Bilanz [Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988] samt Berechnung des Aufgabegewinnes).

Bei der vorgenommenen Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude stützte sich der Beschwerdeführer auf die für die Liegenschaft zum Bewertungsstichtag November 2015 vorgenommene Verkehrswertermittlung laut Gutachten von DI N, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Vermessungswesen, Wohnungseigentum und Liegenschaftsbewertungen, Adresse, vom 02.12.2015.

In dem genannten Gutachten brachte der Sachverständige unter Hinweis auf die sehr gute Lage der Liegenschaft im Ortszentrum von A mit der Flächenwidmung Kerngebiet und der Lage angrenzend an die Bergbahnen A einen Bodenwert von € 465/m² in Ansatz. Als Vergleichsgrundstücke führte er im Gutachten folgende, in der Gemeinde A gelegene Grundstücke an:

- 1) Gst.Nr. xy, 1.462 m², Kaufpreis 2012, TZ. yy/2012, Verkauf von Hotelbetriebs GmbH an Privat um € 220,--/m²;
- 2) Gst.Nr. xy, 625 m², Kaufpreis 2013, TZ. yy/2013, Verkauf von Privat an Privat um € 170,--/m²;
- 3) Gst.Nr. xy, 616 m², TZ. yy/2014, Verkauf von Privat an Privat um € 162,--/m².

Der Bewertung des Gebäudes legte der Gutachter eine Kubaturmasse von 3.276,76 m³ zu einem Preis von € 310,--/m³ zugrunde und nahm für die technisch wirtschaftliche Abnutzung eine Alterswertminderung von 38 % sowie einen weiteren Abschlag von 20 % im Hinblick auf die gegebene Raumeinteilung und Bausubstanz vor.

Auf das Gutachten vom 02.12.2015 wird verwiesen.

Mit Schreiben vom 12.03.2018 richtete die Abgabenbehörde ein Ergänzungsersuchen an den Beschwerdeführer, in dem sie darauf hinwies, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude im Sachwertverhältnis zu erfolgen habe. Das vorgelegte Gutachten sei nicht nachvollziehbar, sondern bedürfe in folgenden Punkten einer Klärung:

Wert Grund und Boden:

Der Sachverständige führe Vergleichsgrundstücke im Wert zwischen € 220,--, 170,-- und 162,-- je m² an, bewerte den Grund und Boden mit der Begründung - Kerngebiet und Lage bei der Bergbahn - mit € 465,--/m², ohne eine entsprechende Berechnung vorzulegen bzw. einen Nachweis für einen um mehr als 100% höheren Vergleichspreis zu benennen.

Gebäude:

Im Gutachten werde die Kubatur des Gebäudes mit 3.276 m³ angegeben. Laut vorliegendem Bewertungsakt betrage die Baumasse jedoch 3.626 m³. Der Kubaturpreis für einfache Gebäude sei lt. Kranewitter Auflage 2010 mit netto € 383,-- (lt. Gutachten € 310,--), erhöht um den Baupreisindex auf 2016, anzusetzen.

Der Abschlag für Raumeinteilung und Bausubstanz von pauschal 20% sei weder der Höhe noch dem Grunde nach dargestellt.

Im dazu ergangenen Antwortschreiben vom 24.04.2018 teilte der Beschwerdeführer Folgendes mit:

Zu Wert Grund und Boden:

Laut Rücksprache mit dem Gutachter DI N sei der Wertansatz gerechtfertigt, da sich das Grundstück in einer sehr guten Lage befinde (direkt an der Hauptverkehrsstraße in der Nähe

der Seilbahn). Würde man z.B. das Grundstück nur mit € 200,--/m² ($200 \times 1.082 \text{ m}^2 = € 216.400,--$) und das Gebäude lt. Behörde mit einem Kubaturpreis von € 383,-- statt € 310,-- ansetzen (= € 622.480,--) - bei ansonst gleichen Prämissen - gesamt also € 838.880,--, so stelle sich die Frage, wieso für dieses Grundstück € 1.200.000,-- bezahlt worden sei. Bei einer so großen Abweichung von ca. 50 % eine Verhältnisrechnung anzustellen, wäre sicherlich nicht richtig und ein Signal dafür, dass der Wert für Grund und Boden über 200,--/m² liegen müsse.

Zu Gebäude:

Die bei der Kubatur bestehende Differenz von 350 m³ (Kubatur lt. Gutachten 3.276 m³ - Kubatur lt. Bewertungsakt 3.626 m³) ergebe sich einerseits aus einem Garagenanbau idH von 100 m³, der keinen Wohnraum darstelle, keine Heizung aufweise und lediglich als Lager benutzt worden sei, und andererseits aus einem ehemaligen "Blumengeschäft" idH von 250 m³, welches auf diesem Grundstück in den 90er Jahren errichtet, aber ca. 1999/2000 wieder abgerissen worden sei.

Der Abschlag beim Gebäude lasse sich dadurch rechtfertigen, dass die Zimmergröße und Raumeinteilung der 70/80er Jahre nicht mehr zeitgemäß gewesen seien und dementsprechend das Gebäude vom Käufer auch umgebaut worden sei (mit der teilweisen Entfernung der Innenmauern).

Mit Bescheid vom 26.07.2018 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer für das Jahr 2015 fest, wobei sie die ImmoESt-pflichtigen Einkünfte mit € 856.561,18 in Ansatz brachte.

In der Begründung dieser Entscheidung zitierte sie aus den Erkenntnissen des VwGH vom 16.09.2015, Ra 2014/13/0008, und vom 19.12.2013, 2012/15/0033, und wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass für die im gegenständlichen Fall angewendete Differenzmethode (Kaufpreis abzüglich Sachwert Gebäude ergibt Grundwert) kein Raum bleibe. Das vorgelegte Gutachten sei sowohl hinsichtlich des Vergleichswertes für Grund und Boden als auch hinsichtlich der Werte für die Neuherstellungskosten pro m³ umbauten Raum nicht nachvollziehbar. Nach der amtlichen Kaufpreissammlung liege der in A höchste jemals bezahlte Kaufpreis bei € 220,--/m², darin sei ein im selben Jahr abgeschlossener Vertrag enthalten, der ebenfalls direkt an der Seilbahn gelegen sei. Ein höherer Wertansatz sei folglich nicht vertretbar. Da der Kubaturpreis im Sachwertverfahren von den Herstellungskosten abgeleitet werde, könnte dieser Preis nicht durch eine behauptete ungünstige Raumaufteilung bzw. Stockhöhen beeinflusst werden. Es werde daher der Kubaturpreis, der in der Literatur für einfache Bauweise statistisch ermittelt worden sei, herangezogen. Der Ansatz der Kubaturmasse erfolge im Sinne der Beantwortung des Ergänzungsersuchens.

Die Abgabenbehörde ging bei der Aufteilung des Kaufpreises nach dem Sachwertverfahren von einem Verhältnis 33,02 % (Grund und Boden) und 66,98 % (Gebäude) aus. Zu diesem Verhältnis gelangte sie, in dem sie den Wert von Grund und Boden mit € 220,--/m² in Ansatz brachte und den Wert des Gebäudes unter Zugrundelegung einer Kubaturmasse von 858 m³ (KG) zum Kubaturpreis von € 200,--, 2.418 m³ (EG, 1. und 2. OG) zum Kubaturpreis von € 400,--

und 100 m³ (Garage) zum Kubaturpreis von € 200,-- ermittelte (siehe dazu die Berechnungsaufstellungen). Der Ansatz des Bodenwertes erfolgte ausgehend von folgenden Vergleichsgrundstücken in der Gemeinde A:

Datum	Gp.	m ²	Preis/m ²	Kaufpreis	Entfernung zum Lift
Kaufvertrag 28.03.2012	xy	538	216,44	116.444,72	375 m
Kaufvertrag 12.04.2012	xy	1.462	220,--	321.640,--	
Kaufvertrag 05.12.2012	xy	407	150,--	61.050,--	272 m
Kaufvertrag 09.09.2013	xy	616	163,33	100.611,28	365 m
Tauschvertrag 17.07.2015	xy	394	220,--	86.680,--	0 m

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer im Wege seiner steuerlichen Vertretung innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 05.09.2018 Beschwerde ein.

Darin führt der steuerliche Vertreter Folgendes aus:

Dem Gutachten von DI N werde die Differenzmethode unterstellt, was aber nicht nachvollziehbar sei. Auch im Gutachten werde der Sachwert aus Bodenwert und Bauwert ermittelt.

Was die Bewertung des Grund und Bodens anlange, würden im Gutachten zwar gleichfalls Preise von Vergleichsgrundstücken zwischen € 160,-- und 220,-- je m² angeführt, dennoch werde seitens des Gutachters der Wert des gegenständlichen Grundstückes mit € 465,--/m² angegeben, da dieser Wert nach dessen Erfahrung realistisch in dieser Top-Lage in A sei und auch erzielbar wäre. In einer telefonischen Rücksprache mit dem Gutachter habe dieser bestätigt, dass es sich um keinen Liebhaberpreis handle und dass man zu diesem Preis auch mehrere Käufer finden würde. Zudem habe er (der steuerliche Vertreter) von seiner Seite aus in Erfahrung bringen können, dass im Jahr 2017 ein Grundstück (KG Y Gst.Nr. xy) im Ortsbereich von A um € 200,--/m² verkauft worden sei, das allerdings weit außerhalb des Ortszentrums gelegen sei, wohlgermerkt in der Gelben Zone. Auch dies sei ein Indiz dafür, dass mitten im Zentrum außerhalb einer Gefahrenzone der Grundstückspreis von € 465,--/m² durchaus gerechtfertigt sei.

Bei der Bewertung des Gebäudes seien beim Sachwert keine Abschläge betreffend die wirtschaftliche Nutzbarkeit vorgenommen worden. Das Gebäude stamme aus den 1970er Jahren, wobei die Räume der einzelnen Appartements zwischen 12-15 m² groß gewesen seien. Auch die sanitäre Ausstattung sei veraltet und nicht mehr zeitgemäß gewesen, ebenso habe den gewerbebehördlichen Auflagen entsprechend ein Personenlift gefehlt. Daher sei das Gebäude nach dem Verkauf vom Erwerber komplett ausgehöhlt und mit neuer Raumeinteilung, mit neuer Sanitär- bzw. Elektroinstallation und zusätzlich mit einem Personenlift entsprechend den heutigen Standards umgebaut worden. Dies sei ein wichtiger Aspekt in der Gebäudebewertung und im Gutachten mit einem Abschlag idH von 20 % berücksichtigt worden.

Bezugnehmend auf die eingebrachte Beschwerde, wandte sich die Abgabenbehörde am 27.11.2018 mit einem neuerlichen Ergänzungsersuchen an den Beschwerdeführer (Frist zur Beantwortung bis 22.12.2015 [gemeint wohl 22.12.2018]).

Darin führte sie aus, die in der Bescheidbegründung angesprochene umgekehrte Differenzwertmethode sei deshalb erwähnt worden, weil der Sachverständige in einem Telefonat angegeben habe, der Preis von Grund und Boden müsse sich zwangsläufig aus dem Kaufpreis abzüglich unbedenklich festgestelltem Gebäudewert ergeben.

Es sei darauf hinzuweisen, dass die "Erfahrung" des Sachverständigen für sich allein nicht zu einem nachvollziehbaren und nachprüfaren Gutachten führe. Es werde daher ersucht, die angesprochenen Erfahrungswerte durch entsprechende Zahlen und Fakten zu untermauern und die in der Beschwerde angebotenen Vergleichsgrundstücke zu benennen. Es werde zudem nochmals darauf aufmerksam gemacht, dass das Finanzamt in die Vergleichsgrundstücke den Tauschvertrag der Liftgesellschaft (Grundstück direkt an der Talstation (dies entspreche auch der Lage des gegenständlichen Grundstückes) zu einem Preis von € 220,--/m² aufgenommen habe.

Zu den vom Finanzamt angesetzten Kubaturpreisen sei festzuhalten, dass die Behörde dabei die in der Literatur (Kranewitter 6. Auflage aus dem Jahr 2010), angeführten Neuherstellungskosten bei einfacher Bauweise, bereinigt um den Baukostenindex, herangezogen habe. Diese Bauweise werde in Kranewitter mit "Mindestausstattung, aber mit automatischer Heizung" beschrieben. Laut Bewertungsakt (im Gutachten fehle ein entsprechender Befund) sei das gegenständliche Gebäude wie folgt ausgeführt:

Bauweise: Massiv, Stahl- oder Stahlbetonskelett

Dach: Presskies, wärmeisoliert

Fassade: einfacher Putz

Decken: Massiv

Fenster: Isolierverglasung

Fußböden: Linoleum

Boden und Wandverfliesung: erforderliches Ausmaß

Wasser und Toiletten: in allen Wohnungen

Heizung: Zentralheizung.

Dies stelle eine mittlere Ausstattung dar. Bei mittlerer Ausstattung sei lt. Kranewitter der Kubikmeter umbauter Raum, Baukostenindex bereinigt, mit netto € 475,41 angegeben. Der angesetzte Kubaturpreis von € 400,--/m³ entspreche daher praktisch bereits einem Abschlag von 20 %. Der im Gutachten angegebene Kubaturpreis von € 310,--/m³ sei aus der österreichischen Literatur betreffend Gebäudebewertung nicht ableitbar.

Mit Eingabe vom 20.12.2018 ersuchte der Beschwerdeführer die Frist für die Beantwortung des Ergänzungsersuchens bis 31.01.2019 zu verlängern.

Diese Eingabe übersah der Sachbearbeiter und wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2019 mit dem Hinweis auf den Umstand, dass dem Ergänzungsersuchen vom 22.11.2018 (gemeint wohl 27.11.2018) nicht entsprochen worden sei, als unbegründet ab.

Dagegen brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 08.02.2019 einen Vorlageantrag ein.

In diesem Schreiben stellte der steuerliche Vertreter zunächst das Verwaltungsgeschehen dar und gab anschließend die vom Gutachter DI N verfasste Ergänzung des Gutachtens wieder.

Diese lautet:

“BODENWERT

Die Ermittlung des Bodenwertes erfolgt auch auf Grund von Vergleichsgrundstücken in der Gemeinde A. Für die Festlegung des Bodenwertes liegen in der Gemeinde A und B die nachstehend angeführten Vergleichsgrundstücke vor:

1) Gst.Nr. xy, 1.462 m², Kaufpreis 2012, TZ. yy/2012, Verkauf von Hotelbetriebs GmbH an Privat um € 220,--/m²;

2) Gst.Nr. xy, 625 m², Kaufpreis 2013, TZ. yy/2013, Verkauf von Privat an Privat um € 170,--/m²;

3) Gst.Nr. xy, 616 m², TZ. yy/2014, Verkauf von Privat an Privat um € 162,--/m²;

4) Gst.Nr. xy (KG-Y - Flächenwidmung = landwirtschaftliches Mischgebiet), 202 m² Kaufpreis 2017, TZ. yy/2017, Verkauf von Privat an Privat um € 200,--/m²;

Das Gst. Nr. xy befindet sich am Nordostrand der Gemeinde A, jedoch wegen der Lage nördlich der S bereits zur Gemeinde B gehörend. Zudem hat diese Liegenschaft Hanglage.

5) Gst.Nr. xy (Flächenwidmung Tourismusgebiet), 506 m²; TZ. yy/2016, Verkauf von Privat an Privat um € 207,50/m²;

Das Gst.Nr. xy befindet sich ca. 700 nordöstlich vom Ortszentrum von A im Ortsteil O.

6) Gst.Nr. xy, 391 m², Kaufpreis 2017, TZ. yy/2017, Verkauf von Privat an Privat um € 153,45/m²;

7) Gst.Nr. xy (Flächenwidmung - Mischgebiet), 178 m², TZ. yy/2012, Verkauf von Privat an Privat um € 280,--/m².

Das Gst.Nr. xy befindet sich ca. 600 m westlich vom Ortszentrum von A.

Auf Grund der sehr guten Lage im Ortszentrum von A mit der Flächenwidmung Kerngebiet und der Lage angrenzend an die Bergbahnen A wird der Bodenwert vom Sachverständigen mit € 450,--/m² angesetzt.

Der angesetzte Bodenwert ist auf Grund der bezahlten Bodenwerte für die Vergleichsgrundstücke 4), 5) und 7) sowie der Lage im Ortszentrum mit der Flächenwidmung Kerngebiet auf jeden Fall gerechtfertigt.

Für die Bewertung wird die im Grundbuch angeführte Fläche von Gst.Nr. xy mit 1.082 m² herangezogen.

Für die gegenständliche Liegenschaft von Gst.Nr. xy ergibt sich folgender Bodenwert: 1.082 m² x € 450,-- = € 486.900,--.“

Im Anschluss daran führte der steuerliche Vertreter Folgendes aus:

Hinsichtlich der Bewertung von Grund und Boden würden in der Gutachtensergänzung zwar Preise von Vergleichsgrundstücken zwischen € 160,-- und € 280,-- je m² benannt, dennoch werde seitens des Gutachters der Wert des gegenständlichen Grundstückes mit € 450,--/m² angegeben, da dieser Wert nach dessen Erfahrung realistisch in dieser Top-Lage in A sei und auch erzielbar wäre. Dass die Vergleichsgrundstücke nicht repräsentativ dem Preisniveau vom Dorfzentrum mit unmittelbarer Seilbahnnähe entsprächen, könnte andere Ursachen haben, wie zB familiäre Naheverhältnisse von Käufer/Verkäufer, die nicht hinterfragt worden seien. Es sei auch nicht nachvollziehbar, dass Grundstücke weit außerhalb der Ortsmitte um € 200,-- bis 280,--/m² verkauft worden seien, obwohl diese zum Teil in der “Gelben Zone” lägen bzw. landwirtschaftliches Nutzgebiet darstellten. Dies spräche wohl eher dafür, dass der vom Finanzamt angesetzte Vergleichswert wohl kaum einem objektiven Wert mitten im Ortskern direkt neben der Seilbahn entsprechen könnte.

Der vom Gutachter nunmehr ermittelte Sachwert für den Grund und Boden von € 486.000,-- sei gleich hoch wie der vom Finanzamt im Bescheid berechnete Sachwert des Gebäudes von € 482.833,33, sodass die in der Steuererklärung getroffene Aufteilung im Verhältnis von 50 % für Grund und Boden und 50 % für Gebäude gerechtfertigt sei.

Mit Bericht vom 19.03.2019 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im Rahmen des beim Gericht anhängigen Verfahrens führte die Abgabenbehörde im Auftrag des Bundesfinanzgerichtes hinsichtlich des vom Beschwerdeführer erstatteten Vorbringens

und die von ihm in diesem Zusammenhang angeführten Vergleichsgrundstücke Ermittlungen durch. Das Bundesfinanzgericht nahm zusätzlich ergänzende Erhebungen vor. Im Zuge dieses Verfahrens legten die Parteien noch einmal ihre Standpunkte dar. Auf das durchgeführte Verfahren und die im Rahmen dieses Verfahrens verfassten Schriftstücke wird verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

[§ 30a EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 112/2012](#) lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen 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.

(2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.

(3) Die Abs. 1 und 2 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken. Dies gilt nicht:
[...]

Gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 112/2012](#) kann bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs. 4 ermittelt werden, wenn der Grund und Boden am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war.

[§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 105/2014](#) lautet:

Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist, sowie für eine Kaufpreiserhöhung auf Grund einer späteren Umwidmung; eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

Im vorliegenden Fall herrscht Streit darüber, in welchem Verhältnis nach dem Sachwertverfahren der Kaufpreis für die veräußerte Liegenschaft auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen ist. Strittig ist konkret, mit welchem Wert der Grund und Boden in Ansatz zu bringen ist. Was den Wert des Gebäudes anlangt, wurde im Rahmen des von der Abgabenbehörde durchgeführten Ergänzungs- bzw. Vorhalteverfahrens (vgl. Schreiben der Abgabenbehörde vom 12.03.2018 und Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 24.04.2018) die Kubaturmasse abgeklärt. Im Ergänzungsersuchen vom 27.11.2018 legte die Abgabenbehörde im Einzelnen, ausgehend von der in der Bewertungsliteratur vertretenen Auffassung, den von ihr angesetzten Kubaturpreis dar. Diesen Ausführungen trat der Beschwerdeführer in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens, das in Form des Vorlageantrages erfolgte, nicht mehr entgegen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Aufteilung eines Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hiezu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses). Von einer Schätzung kann nur dann abgesehen werden, wenn die Stichhaltigkeit der in einem Vertrag angeführten Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen (etwa durch Gutachten eines Sachverständigen) nachgewiesen werden kann. Selbst in einem derartigen Fall wäre aber die Abgabenbehörde verpflichtet, ein Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen. Jede andere Auffassung würde dazu führen, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnisse den Boden zu bereiten, wobei es keinen Unterschied macht, ob ein solches Ergebnis durch unbeabsichtigte Fehleinschätzung oder bewussten Missbrauch zu Stande kommt (vgl. VwGH 16.09.2015, [Ro 2014/13/0008](#) mit Hinweis auf die Erkenntnisse VwGH 19.12.2013, [2012/15/0033](#), und VwGH 14.01.1986, [84/14/0019](#)).

Für die gegenständliche Liegenschaft wurde im Kaufvertrag vom 24.11./28.11.2015 für Grund und Boden und Gebäude ein Pauschalpreis von € 1.200.000,-- vereinbart. Der Beschwerdeführer ging bei der Aufteilung des Kaufpreises nach dem Sachwertverfahren von dem im Gutachten vom 02.12.2015 von DI N ermittelten Verkehrswert der Liegenschaft aus. In diesem Gutachten setzte der Sachverständige mit dem Hinweis auf die sehr gute Lage im Ortszentrum von A mit der Flächenwidmung Kerngebiet und der Lage angrenzend an die

Bergbahnen A einen Bodenwert von € 465,--/m² an. Da dieser Wert, bezogen auf die im Gutachten angeführten Vergleichsgrundstücke, die eine Bandbreite von € 162,--/m² bis € 220,--/m² aufweisen, nicht nachvollziehbar war, desgleichen auch nicht der Wert, der für das Gebäude in Ansatz gebracht wurde (siehe dazu die Ausführungen der Abgabenbehörde im Ergänzungsersuchen vom 12.03.2018), war die Behörde in weiterer Folge dazu verhalten, sowohl den Verkehrswert des Grund und Bodens als auch den Verkehrswert des Gebäudes zu schätzen.

Im Rahmen der Schätzung des Verkehrswertes von Grund und Boden bezog die Abgabenbehörde Vergleichsgrundstücke, die nur wenige 100 m vom Lift der Bergbahnen A entfernt liegen, in ihre Betrachtung ein. Bei einem dieser Vergleichsgrundstücke handelt es sich sogar um ein Grundstück, das unmittelbar an die Talstation der Bergbahnen A angrenzt (Gst. xy) (hinsichtlich der Vergleichsgrundstücke siehe die Auflistung im angefochtenen Bescheid sowie die nochmalige Aufstellung in der ergänzenden Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 07.05.2020). Als Ergebnis der Schätzung gelangte die Abgabenbehörde zu einem m²-Preis für Grund und Boden von € 220,--.

Wenn der Beschwerdeführer vermeint, der von der Abgabenbehörde erfolgte Wertansatz erweise sich als verfehlt, als Wert des Grund und Bodens sei vielmehr ein m²-Preis von € 465,-- bzw. € 450,-- heranzuziehen, so vermag das Gericht diese Auffassung nicht zu teilen.

Der Beschwerdeführer führt zwar einen m²-Preis für Grund und Boden von € 465,-- bzw. € 450,-- ins Treffen (im Vorlageantrag wird nach erfolgter Gutachtensergänzung der ursprüngliche Betrag von € 465,-- auf € 450,-- reduziert), einen Nachweis für die Richtigkeit des von ihm behaupteten Wertes vermochte der Beschwerdeführer jedoch nicht zu erbringen. Der Beschwerdeführer wurde mehrfach aufgefordert, den von ihm behaupteten Wert unter Beweis zu stellen (so erstmalig im Ergänzungsersuchen vom 12.03.2018 und dann noch einmal im Ergänzungsersuchen vom 27.11.2018), eine Nachweisführung ist ihm aber nicht gelungen. Dies weder im Verfahren vor der Abgabenbehörde noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

Der Beschwerdeführer begründet den von ihm als gerechtfertigt angesehenen Wert von € 465,-- bzw. € 450,--/m² mit der Erfahrung des Gutachters, laut der dieser Wert in dieser Top-Lage in A realistisch sei und auch erzielbar wäre. Der bloße Hinweis auf die Erfahrung des Gutachters, ohne im Detail darzulegen, worauf sich diese Erfahrung stützt, bietet aber keine tragfähige Grundlage, um von dem vom Beschwerdeführer angeführten Wert ausgehen zu können.

Auch mit den im Gutachten und in der Gutachtensergänzung angeführten Vergleichsgrundstücken vermag der Beschwerdeführer sein Beschwerdebegehren nicht zu stützen.

Im Gutachten werden drei Vergleichsgrundstücke angeführt, die m²-Preise von € 162,-- bis € 220,-- aufweisen. In der Gutachtensergänzung werden diese Grundstücke noch einmal erwähnt und diesen vier weitere Vergleichsgrundstücke mit m²-Preisen von € 153,45 bis € 280,-- hinzugefügt. Der Sachverständige nimmt in der Gutachtensergänzung ausdrücklich auf die Vergleichsgrundstücke 4), 5) und 7) Bezug und weist darauf hin, aufgrund der bezahlten Bodenwerte für diese Grundstücke sowie der Lage des gegenständlichen Grundstückes im Ortszentrum mit der Flächenwidmung Kerngebiet sei ein Bodenwert von € 450,--/m² jedenfalls gerechtfertigt. Der steuerliche Vertreter hält zu den vom Gutachter getätigten Ausführungen fest, dass die Vergleichsgrundstücke nicht repräsentativ dem Preisniveau vom Dorfzentrum mit unmittelbarer Seilbahnnähe entsprächen, könnte andere Ursachen haben, wie zB familiäre Naheverhältnisse von Käufer/Verkäufer, die nicht hinterfragt worden seien. Damit spricht der steuerliche Vertreter ganz offenkundig das Vergleichsgrundstück Nr. 5) an. Es sei auch zu bedenken, dass Grundstücke weit außerhalb der Ortsmitte um € 200,-- bis 280,--/m² verkauft worden seien, obwohl diese zum Teil in der "Gelben Zone" lägen bzw. landwirtschaftliches Nutzgebiet darstellten. Damit werden vom steuerlichen Vertreter ganz offenkundig die Vergleichsgrundstücke 4) und 7) gemeint.

Zu den angeführten Vergleichsgrundstücken 4), 5) und 7) ist Folgendes festzuhalten:

Vergleichsgrundstück Nr. 4):

Gst. xy – 202 m² - € 200,--/m², KG Y, TZ yy/2017, Kaufpreis € 40.400,--

Kaufvertrag vom 06.04.2017, abgeschlossen zwischen C als Verkäufer und E als Käufer

Beim Kaufgegenstand von 202 m² handelt es sich um eine Teilfläche, die vom Gst. xy EZ x KG-Y im Ausmaß von 7.888 m² abgetrennt und mit dem Gst. xy EZ x KG-Y (im Eigentum der Käufer) vereinigt wurde (Anmerkung: Gleichzeitig haben die Käufer, die Eigentümer des Gst. xy KG-Y sind, auch eine weitere Teilfläche von 98 m² erworben, die vom Gst. xy EZ x KG-Y im Ausmaß von 11.458 m² abgetrennt und mit ihrem Grundstück xy KG-Y vereinigt wurde). D.h. die Käufer haben zu ihrem Grundstück im bisherigen Ausmaß von 782 m² eine Fläche von 300 m² dazugekauft (neue Größe 1082 m²).

Auf der Liegenschaft EZ x KG-Y, der die Grundstücksfläche von 202 m² zugeschrieben wurde, befindet sich das Hotel G in Adresse. Der Erwerb der gegenständlich in Rede stehenden Grundstücksfläche von 202 m² erfolgte ebenso wie der Erwerb der Grundstücksfläche von 98 m² zur Erweiterung des Hotels. Der Erwerb von Teilflächen aus verschiedenen EZ zur Erreichung des angestrebten Zwecks spiegelt deutlich das besondere wirtschaftliche Interesse der Käufer am Erwerb der kaufgegenständlichen Teilflächen wider. Dass dieser Umstand maßgeblichen Einfluss auf die Höhe des Kaufpreises hat, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Die starke Position, die dem Verkäufer bei der Kaufpreisbildung in einer derartigen Situation zukommt, geht auch aus der Aussage des Käufers E anlässlich seiner Befragung durch die Abgabenbehörde am 11.12.2019 deutlich hervor: *"Der Verkäufer hat diesen Quadratmeterpreis verlangt und ich habe seine Forderung akzeptiert"*. Der bezahlte

Kaufpreis von € 200,--/m² beinhaltet zweifelsohne eine subjektive Komponente, sodass der genannte m²-Preis nicht als objektiver Wertmaßstab herangezogen werden kann. Mag die erworbene Teilfläche von 202 m² aus dem GSt. xy auch in der Gelben Gefahrenzone liegen (siehe dazu den vom Beschwerdeführer vorgelegten Gefahrenzonenplan) und das GSt. xy landwirtschaftliches Mischgebiet darstellen, so kann daraus – selbst dann, wenn man einen Vergleich ziehen wollte – nicht auf einen Bodenwert des gegenständlichen Grundstückes geschlossen werden, der weit mehr als das Doppelte beträgt. Klammert man die subjektive Komponente, die dem m²-Preis von € 200,-- ohne Zweifel innewohnt, aus, so ergibt sich sogar noch eine größere Wertdifferenz, die den vom Gutachter in Ansatz gebrachten Wert noch unplausibler erscheinen lässt.

Vergleichsgrundstück Nr. 5):

GSt. xy – 506 m² - € 207,50/m² – KG X TZ yy/2016

pauschaler Kaufpreis € 110.000,-- (Grund und Boden und Gebäude € 105.000,--; mitgekaufte Rechte, insbesondere Holzbezugsrecht € 5.000,--)

Kaufvertrag vom 21.05.2015 abgeschlossen zwischen H, vertreten durch den Sachwalter H1, als Verkäufer und H2 als Käufer

Beim Kaufgegenstand handelt es sich um ein bebautes Grundstück (Grundstück mit darauf befindlichem baufälligen und abbruchreifen Objekt) samt mitgekauften Rechten.

Verkäufer und Käufer stehen hier in einem Verwandtschaftsverhältnis, sie sind Brüder. Dass sich das Verwandtschaftsverhältnis kaufpreismindernd auswirken konnte, ist dadurch auszuschließen, dass das Kaufgeschäft der sachwalterschaftsgerichtlichen Genehmigung durch das Bezirksgericht-O bedurfte (Pkt. VIII des Kaufvertrages) – siehe dazu auch die Aussage des Käufers, der im Rahmen seiner Befragung durch die Abgabenbehörde am 05.12.2019 erklärte: *“Der Preis wurde vom Gericht bestimmt.“* Aus den weiteren vom Käufer anlässlich seiner Befragung getätigten Aussagen ist zu schließen, dass der bezahlte Betrag auch hier eine subjektive Komponente beinhaltet. So sagte der Käufer aus: *“Der Sachwalter (Sohn des Bruders der wusste, dass ich nicht wollte, dass die Liegenschaft nicht in der Familie bleibt), ist an mich herangetreten weil das Gericht (Richter Ri) einen fremden Käufer für die Liegenschaft hatte.“* Es gilt daher das vorhin Ausgeführte.

Vergleichsgrundstück Nr. 7):

GSt. xy - 178 m² - € 280,90/m² KG X, TZ yy/2012

pauschaler Kaufpreis € 50.000,--

Kaufvertrag vom 24.10.2011, abgeschlossen zwischen I als Verkäufer und J als Käufer

Dieses Grundstück stellt allein schon deshalb kein taugliches Vergleichsgrundstück dar, weil es sich dabei um ein bebautes Grundstück handelt (Grund und Boden samt darauf errichteter 2-stöckiger Halle) – siehe dazu die von der Abgabenbehörde am 28.11.2019 durchgeführten

Ermittlungen samt ergänzender Befragung des Käufers durch das Bundesfinanzgericht am 29.01.2020.

Auch mit den vom Beschwerdeführer bekanntgegebenen m²-Preisen für Grundstücke im Anbotsbereich (€ 500,-- siehe Antwortschreiben vom 18.02.2020 und e-mail vom 15.04.2020 und € 201,71 siehe Antwortschreiben vom 04.06.2020) vermag er die Stichhaltigkeit des von ihm Treffen geführten Bodenwertes nicht zu belegen. Die Grundstückspreise für Liegenschaften im Anbotsbereich drücken lediglich die Vorstellungen bzw. Wünsche aus, die Verkäufer bzw. Käufer von Liegenschaften an das Ergebnis eines Kaufgeschäftes knüpfen, ob sich diese realisieren lassen, zeigt erst die tatsächliche durchgeführte Grundstückstransaktion.

Die Abgabenbehörde hat in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 07.05.2020 einen durchschnittlichen Kaufpreis errechnet. Dabei gelangte sie zu einem Wert von € 192,81/m², dies ausgehend von den Vergleichsgrundstücken, die der Beschwerdeführer selbst bekannt gegeben hat (ausgeklammert wurde nur das Vergleichsgrundstück Gp. xy, das sie als bebautes Grundstück als nicht vergleichbar ausgeschieden hat). Dabei ist zu bedenken, dass sich die Höhe des errechneten Durchschnittswertes von € 192,81/m² auch nur deshalb ergibt, weil bei der Berechnung Kaufpreise eingeflossen sind, die teilweise - wie oben ausgeführt – auch subjektive Komponenten beinhalten.

Betrachtet man den vom Beschwerdeführer in Ansatz gebrachten Wert für Grund und Boden unter dem Blickwinkel dieses errechneten Durchschnittswertes, so zeigt sich deutlich, dass der vom Beschwerdeführer angesetzte Wert von € 450,--/m² (er beläuft sich auf weit mehr als das Zweifache !) nicht als realistische Wertgröße angesehen werden kann.

Auch aus der von der Abgabenbehörde über den bundesweiten Fachbereich veranlassten Abfrage von weiteren Vergleichsgrundstücken aus dem Grundbuch geht hervor, dass auch in den dem gegenständlichen Vertragsabschluss nachfolgenden Jahren in keinem einzigen Fall ein Kaufpreis erzielt wurde, der auch nur annähernd dem Preis von € 450,--/m² entspricht (siehe dazu die betreffende Aufstellung). Der höchste in dieser Aufstellung aufscheinende Kaufpreis beläuft sich auf € 287,65 (Vergleichsgrundstück Nr. 6). Dieses Grundstück (von der Abgabenbehörde versehentlich als Vergleichsgrundstück Nr. 5 bezeichnet) ist – wie von der Abgabenbehörde in der ergänzenden Stellungnahme vom 07.05.2020 ausgeführt – auszuscheiden, da der Preis von einem Käufer gezahlt wurde, der auf dem Grundstück ein Superädifikat errichtet hatte.

Festzuhalten ist, dass die Abgabenbehörde bei dem von ihr in Ansatz gebrachten Wert für Grund und Boden ohnedies nicht einen Durchschnittswert zugrunde gelegt hat, sondern vielmehr von einem Wert von € 220,--/m² ausgegangen ist, den höchsten Wert aus den von ihr herangezogenen Vergleichsgrundstücken, noch dazu von einem Vergleichsgrundstück, das unmittelbar an die Liegenschaft der Bergbahnen A angrenzt (Gst. xy). Die Lage dieses Grundstückes entspricht nahezu vollends der Lage des gegenständlich zu bewertenden

Grundstückes. Beide Grundstücke liegen im Ortszentrum von A in unmittelbarer Nähe der Talstation der Bergbahnen A. Das Gst. xy grenzt unmittelbar an das Gst. xy an, das gegenständlich zu bewertende Grundstück an das Gst. xy. Beide Grundstücke xy und xy gehören zur EZ x KG X (Eigentümer ist die Bergbahnen A-GmbH). Wenn der Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 18.02.2020 auf die Gefahrenzonen hinweist, so lässt sich damit für seinen Standpunkt schon allein deshalb nichts gewinnen, weil das für die Bewertung des gegenständlichen Grundstückes herangezogene Vergleichsgrundstück Gst. xy (so wie das Grundstück des Beschwerdeführers) in gar keiner Gefahrenzone liegt.

Wenn die Abgabenbehörde im vorliegenden Fall bei Anwendung der Methode des Sachwertverhältnisses von einem Wert von Grund und Boden von € 220,--/m² ausgegangen ist, so kann ihr nicht entgegengetreten werden.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

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 vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Diese Entscheidung ergeht von:

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Salzburg, Aigner Straße 10, 5026 Salzburg

Salzburg, am 17. Dezember 2020