

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. November 2009 gegen die Bescheide des FA Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 19. Oktober 2009 und 21. Oktober 2009 Steuernummer ***BF1StNr1***, (nunmehr ***BF1StNr2***) betreffend Körperschaftssteuer für die Jahre 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2009 fand bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf) eine abgabenrechtliche Außenprüfung (Betriebsprüfung) hinsichtlich Körperschaftssteuer und Umsatzsteuer der Jahre 2006-2007 statt. In der Beilage zur Niederschrift über die Betriebsprüfung wird unter Tz. 1 ausgeführt, dass die Aufteilung von Grund und Boden sowie Gebäude zweier im Betriebsvermögen befindlicher Liegenschaften entsprechend den vorliegenden Schätzgutachten von der von der Betriebsprüfung ermittelt worden sei. Es handle sich dabei konkret um folgende Liegenschaften:

Liegenschaft ***1***, ***Ort1***:

Auf Grundlage des Schätzgutachten von Dipl. Ing. ***2*** vom 18.02.2006 errechne sich der Bodenwert mit einem Anteil von 53,50 %. Ursprünglich sei ein Grundanteil von 25% ins Anlageverzeichnis aufgenommen worden. Die Afa werde entsprechend berichtigt.

Die Aufteilung Grund und Boden sowie Gebäude stelle sich daher wie folgt dar:

Anschaffungskosten lt. Bilanz	€ 591.153,40	100 %
Gebäudewert lt. BP	€ 274.886,34	46,50 %
Bodenwert lt BP	€ 316.267,06	53,50 %

Liegenschaft ***3***, ***Ort3***:

Der anteilige Wert von Grund und Boden werde aus dem Mittelwert der Schätzgutachten von Prof. DI. Dr.techn. ***4*** und ***5*** mit einem Prozentanteil von 53,55 % errechnet. Von der Bf sei der Grundanteil laut Anlageverzeichnis mit 17,34 % angenommen worden. Die Afa sei ebenfalls zu berichtigen.

Kaufpreis laut Kaufvertrag	€ 1.816.820,85	100 %
Gebäudewert lt. BP	€ 843.916,28	46,45 %
Bodenwert lt BP	€ 972.907,57	53,55 %

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 19.10.2009 den entsprechenden Körperschaftssteuerbescheid für das Jahr 2008 und am 21.10.2009 nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen neuen Körperschaftssteuerbescheid 2007. In den Begründungen wurde jeweils auf die Feststellungen der Betriebsprüfung verwiesen.

Dagegen brachte die Bf innerhalb offener Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 23.11.2009 Berufung (Beschwerde) ein und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass die Gutachten nicht anwendbar seien. Das Gutachten von Herrn DI ***2*** sei für die Magistratsbehörde hinsichtlich eines beabsichtigten Verkaufes erstellt worden. Die Lage des Grundstückes sei dabei wesentlich. Das Gebäude spiele aufgrund des voll anwendbaren Mietrechtsgesetzes nur eine untergeordnete Rolle. Das gleiche gelte für die beiden anderen Gutachten „***4***“ und „***5***“. Gemäß den EStR, Rz 6443ff, müsse ein Gutachten einen klaren und nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer aufweisen. Tue er das nicht, sei ein derartiges Gutachten unmaßgeblich (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a-d EStG, VwGH 25.04.2001, 99/13/0221; VwGH 22.06.2001, 2001/13/0175).

Die Gutachten „***2***“ und „***5***“ seien außerdem von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgegangen, jenes von „***4***“ von Einkünften aus Gewerbebetrieb. Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb käme entsprechend § 6 Abs. 1 EStG das „going-concern-Prinzip“ zur Anwendung. Wenn jemand wie in diesem Fall einen keramischen Produktionsbetrieb erwerbe, kaufe er nicht in erster Linie die Lage des Grundstücks, sondern

die brauchbaren und damit wirtschaftlich bewertbaren Objekte auf diesem Grund. Dies rechtfertige ein Unterschreiten der von der Finanzbehörde anerkannten Aufteilung von 80 % zu 20 %. Der Grundanteil sei vom gemeinen Wert der gesamten Liegenschaft abzuleiten (VwGH 13.12.1989, 88/13/0056). Die Aufteilung habe idR. nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Gebäude einerseits und von Grund und Boden andererseits zu erfolgen (VwGH 07.09.1990, 86/14/0084).

In der Verkehrswertschätzung von ***4*** hinsichtlich ***3*** habe der Gutachter einen Quadratmeterpreis von € 290,- pro m² angesetzt. Dies sei jedoch zu hoch, da die Lage des Grundstücks unerheblich sei und rund um Salzburg Liegenschaften zwischen € 60,- und € 100,- pro m² gegenwärtig zu kaufen seien. Bei einem Quadratmeterpreis von € 91,- (obere Skala) käme man daher auf den angesetzten Gebäudeanteil in der Höhe von 82,66 %.

Außerdem werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In ihrer Stellungnahme vom 14.04.2010 zur Berufung führte die belangte Behörde aus, dass die Schätzgutachten im Zuge der Betriebsprüfung angefordert und vorgelegt worden seien. Das Aufteilungsverhältnis für Grund und Boden bzw. Gebäude sei daraus abgeleitet worden.

Bei der Liegenschaft ***1*** handle es sich um ein reines Vermietungsobjekt, in dem sich 5 Wohn- und 2 Geschäftsräumlichkeiten befänden. Entsprechend der Aufteilung im Sachwertverfahren in diesem Gutachten errechne sich der ungebundene Bodenwertanteil mit 53,50 %. Dies entspreche einem Quadratmeterpreis von € 300,-/m².

Die Liegenschaft ***3*** sei bereits vor dem Kauf im Jahr 2002 an die Bf vermietet worden. Es handle sich um ein Gewerbeobjekt, das ab dem Erwerb durch die Bf von dieser an die ***X*** OEG vermietet worden sei. Die Aufteilungsverhältnisse für diese Liegenschaft seien auf Grundlage der Ermittlungen des jeweiligen Mittelwertes der beiden vorliegenden Gutachten (***4*** und ***5***) errechnet worden. Der Anteil der auf Grund und Boden fällt ergebe demnach 53,55 %. Dies entspreche einem Quadratmeterpreis in der Höhe von € 160,-/m².

Es lägen keine Gründe vor die von den allgemein beeideten gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellten Gutachten nicht als Grundlage für die vorgenommene Aufteilung heranzuziehen. Es handle sich dabei um Verkehrswertgutachten zu den jeweiligen Bewertungsstichtagen die sich ausführlich mit den einzelnen Gegebenheiten der Liegenschaften auseinandersetzen. Hinsichtlich der Liegenschaft ***1*** seien im entsprechenden Zeitraum für Bauflächen in dieser Gegend (KG ***Z***) durchschnittliche Grundstückspreise zwischen € 420,- und € 620,- erzielt worden. Unter Berücksichtigung der Mietzinseinschränkungen entspreche der Wertansatz laut Gutachten in der Höhe von € 300,-/m² für Grund und Boden den tatsächlichen Verhältnissen. Dasselbe gelte für die Liegenschaft ***3***. Im entsprechenden Zeitraum seien in dieser Lage Grundstückspreise in der Höhe von € 308,- bis 347,- erzielt worden. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis beider

Gutachten in der Höhe von € 160,-/m² sei daher unter Berücksichtigung der Gegebenheiten wie Gewerbegebiet, Grundstücksgröße usw. ebenfalls realistisch. Bei den von der Bf angeführten VwGH Erkenntnissen (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221 und VwGH 22.06.2001, 2001/13/0175) handle es sich um das Thema der wirtschaftliche sowie technischen Restnutzungsdauer von Liegenschaften und dem daraus resultierenden Abschreibungssatz. Ein unmittelbarer Zusammenhang zum vorliegenden Fall sei nicht gegeben.

Bei der Aufteilung der Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks sei – ausgehend vom Verkehrswert der gesamten Liegenschaft – jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte zu schätzen (Methode der Sachwertverhältnisse). Eine Differenzberechnung, bei der bspw. der Wert des Bodens vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht werde, führe in der Regel nicht zu einer den Wertverhältnissen entsprechenden Aufteilung. Die Betriebsprüfung habe die Methode der Sachwertverhältnisse herangezogen. Der in der Beschwerde angeführte Quadratmeterpreis in der Höhe von € 91,- für die Liegenschaft ***3*** und der daraus errechnete Prozentsatz von 82,66 % für den Gebäudeanteil könne nicht nachvollzogen werden. Die von der Finanzverwaltung anerkannte Aufteilung von 80 % Grund und Boden und 20 % Gebäude und der Afa-Satz von 1,5 % bzw. 2 % käme nur zur Anwendung, wenn nicht im Einzelfall konkrete Anhaltspunkte vorlägen, die eine anderer Aufteilung der Anschaffungskosten sachgerecht erscheinen ließen. Dies sei hier aufgrund der vorliegenden Gutachten der Fall.

Am 29.04.2010 legte die belangte Behörde die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung dem Bundesfinanzgericht (damals Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor (samt Vorlagebericht).

Das Bundesfinanzgericht hat am 09.11.2021 eine mündliche Verhandlung durchgeführt, zu welcher der Liquidator der Gesellschaft, Herr Ing. ***Name1*** und der Rechtsvertreter der Bf nicht erschienen sind. In der Verhandlung brachte der Vertreter des Finanzamtes nichts weiter vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Produktion und der Handel mit Keramik und Naturstein sowie das Steinmetzgewerbe bildet.

Im Betriebsvermögen der GmbH befinden sich die Liegenschaften ***1***, in ***Ort1*** und ***3***, in ***Ort3***. Beide Liegenschaften sind vermietet.

Die Liegenschaft ***1*** wurde zu einem Kaufpreis von € 591.153,40 angeschafft. Der Verkehrswert der Liegenschaft beträgt nach einem Sachverständigengutachten von Dipl. Ing. Dr. tech. ***2*** zum 16.02.2006 € 415.000,-.

Die Aufteilung des Verkehrswertes lt. Gutachten stellt sich wie folgt dar:

Verkehrswert lt Gutachten	€ 415.000,-	100 %
Wert Grund und Boden	€ 222.000,-	53,50 %
Gebäudewert	€ 193.000,-	46,50 %

Aufteilung der Anschaffungskosten in diesem Verhältnis:

Anschaffungskosten	€ 591.153,40	100 %
Wert Grund und Boden	€ 316.267,06	53,50 %
Gebäudewert	€ 274.886,34	46,50 %

Die Anschaffungskosten der Liegenschaft ***3*** betrugen laut Anlageverzeichnis € 1.816.820,-. Über den Verkehrswert dieser Liegenschaft liegen zwei Sachverständigengutachten vor. Das erste Gutachten wurde von Arch. Prof. Dipl. Ing. Dr. techn. ***4*** (gerichtlich beeideter Bausachverständiger) zum 01.11.2000 erstellt. Der Verkehrswert der Liegenschaft wird dabei mit ATS 38.400.000,- (€ 2.790.636,-) angenommen. Das zweite Gutachten stammt von ***5*** (gerichtlich beeideter und zertifizierter Sachverständiger). In diesem Gutachten wird der Verkehrswert zum 05.12.2001 mit ATS 24.300.000,- (€ 1.765,87) berechnet.

Der Mittelwert beider Gutachten und daraus folgend der Prozentsatz von Grund und Boden errechnet sich wie folgt:

	Gutachten ***4***	Gutachten ***5***	Summe	Mittelwert	Prozent
Verkehrswert (ATS)	38.400.000,-	24.300.000,-	62.700.000,-	31.350.000,-	100 %
Grund u. Boden (ATS)	17.130.000,-	16.444.00,-	33.574.000,-	16.787.000,-	53,55 %

Aufteilung Anschaffungskosten in diesem Verhältnis:

Kaufpreis lt Kaufvertrag	€ 1.816.820,85	100 %
Wert Grund u. Boden	€ 972.907,57	53,55 %
Gebäudewert	€ 843.913,28	46,45%

Mit Beschluss des Landesgerichts Salzburg vom ***Datum1*** wurde über das Vermögen der Bf Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom ***Datum2*** wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Gesellschaft befindet sich seither in Liquidation. Als Liquidator scheint im Firmenbuch Herr Ing. ***Name1*** (ehem. Gesellschafter) auf.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde bzw. des Bf, sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Gutachten stellen Beweismittel dar und unterliegen der freien Beweiswürdigung.

Die Abgabenbehörde darf sich nur auf Gutachten stützen, die ihre Feststellungen schlüssig und nachvollziehbar treffen, also auch das zur Lösung erforderliche Zahlenmaterial offenlegen (VwGH 26.04.1999, 98/17/0212).

Gegenständlich wurden insgesamt drei Sachverständigengutachten vorgelegt. Diese (umfangreichen) Gutachten entsprechen den Prämissen von Judikatur und Literatur und basieren auf den Regeln des Liegenschaftsbewertungsgesetzes. Die Bf hat keinerlei Argumente

vorgebracht, die geeignet sind die getroffenen Feststellungen in den Gutachten in Zweifel zu ziehen. Sie hat auch keine gegenteiligen Beweismittel vorgelegt.

Das Argument, dass die Lage des Grundstückes bei der Liegenschaft ***3*** nicht ausschlaggebend sein soll kann nicht nachvollzogen werden, zumal ein höherer Kaufpreis tatsächlich bezahlt wurde als die Schätzung des Verkehrswertes im Gutachten ***5*** ergab. Ebenso fehlt eine schlüssige Begründung hinsichtlich der Annahme des (niedrig) angesetzten Quadratmeterpreises von € 91,-/m².

In Bezug auf die Liegenschaft in Salzburg wurde hingegen vorgebracht, dass der Gebäudewert aufgrund der Einschränkungen des Mietrechtsgesetzes nur eine untergeordnete Rolle spiele. Trotzdem ist der Gebäudeanteil mit einem Prozentsatz von 75% ins Anlageverzeichnis aufgenommen worden. Die Wertverhältnisse im Gutachten sind hingegen nachvollziehbar, da das Gebäude aufgrund seines Alters zum Teil sanierungsbedürftig ist und sich das Grundstück in einer Salzburger Bestlage befindet.

Das Bundesfinanzgericht geht aus diesen Gründen davon aus, dass die Gutachten unbedenklich sind und die Verkehrswerte der Liegenschaften darin richtig festgestellt wurden.

Die belangte Behörde hat bei der Berechnung hinsichtlich der Liegenschaft ***3*** den Mittelwert der Verkehrswerte beider vorliegender Sachverständigengutachten herangezogen. Diese Schätzung erscheint plausibel. Im Verfahren sind keine Umstände hervorgekommen, die darauf schließen ließen, dass einem der beiden Gutachten mehr Gewicht beizumessen gewesen wäre als dem anderen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 7 Abs 1 EStG sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft hat nach der ständigen Rsp. des VwGH nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hierzu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (sog. Sachwertmethode; vgl. VwGH 29.04.2010, 2008/15/0111; VwGH 20.02.1998, 96/15/0086; VwGH 04.06.2003, 99/13/0238; Jakom, EStG, § 7, Rz 14).

Eine Differenzrechnung, bei der der Wert des Grund und Bodens vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht wird, führt nach Ansicht des VwGH idR. nicht zu einer den Wertverhältnissen entsprechenden Aufteilung (VwGH 20.02.1998, 96/15/0086; VwGH 04.06.2003, 99/13/0238). Entspricht jedoch der Verkaufspreis dem Verkehrswert und ist der Wert von Grund und Boden unbedenklich feststellbar, ist diese Methode zulässig (VwGH 19.12.13, 2012/15/0033; 21.9.06, 2002/15/0113; Jakom, EStG, § 7, Rz 14).

Die Bf ist bei ihrer Aufteilung nach der Differenzmethode vorgegangen. Die Kaufpreise sind hier jedoch nicht mit den Verkehrswerten in den Sachverständigengutachten bzw. deren Mittelwerten ident. Außerdem sind die Werte von Grund und Boden nicht eindeutig feststellbar, da die in den Gutachten errechneten Quadratmeterpreise von den von Bf angeführten Werten abweichen. Die Differenzmethode ist daher im gegenständlichen Fall nicht zielführend.

Wie bereits in der Beweiswürdigung ausgeführt besteht kein Anlass die vorliegenden Gutachten in Zweifel zu ziehen. Das Finanzamt hat die Verkehrswerte der Liegenschaften aus den Sachverständigengutachten bzw. deren Mittelwert herangezogen, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt und diesem Verhältnis den tatsächlichen Kaufpreis aufgeteilt. Die Afa wurde dementsprechend berechnet. Diese Vorgehensweise entspricht der angeführten Rsp des VwGH. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 15. November 2021