

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***StNr1***, vertreten durch ***Stb1***, gegen

1. den am 24. Juli 2019 von der belangten Behörde ***FA***, nunmehr Finanzamt Österreich, ausgefertigten *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017*,
2. den am 24. Juli 2019 von derselben belangten Behörde ausgefertigten *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2018*,
3. den am 24. Juli 2019 von derselben belangten Behörde ausgefertigten *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017*,
4. den am 24. Juli 2019 von derselben belangten Behörde ausgefertigten *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2018*,
5. den am 29. Juli 2019 von derselben belangten Behörde ausgefertigten *Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017* und
6. den am 31. Juli 2019 von derselben belangten Behörde ausgefertigten *Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2018*

I. zu Recht erkannt:

- I. Der *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017* wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2017 beträgt € 424.171,63.
- II. Der *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2018* wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.
- III. Die Beschwerde gegen den *Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017* und den *Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2018* wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

II. beschlossen:

- I. Die Beschwerde gegen den *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017* wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
- II. Die Beschwerde gegen den *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2018* wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
- III. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs. 9 B-VG iVm Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die belangte Behörde hat das Verfahren hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger für die Jahre 2017 und 2018 mit den am 24. Juli 2019 ausgefertigten Bescheiden wiederaufgenommen und mit den am gleichen Tag ausgefertigten neuen Schabebescheiden festgestellt, dass das Einkommen des Gruppenträgers im Jahr 2017 € 451.777,30 und im Jahr 2018 € 708.089,62 beträgt. Mit dem am 29. Juli 2019 ausgefertigten *Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017* wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2017 mit € 256.999,00 und mit dem am 31. Juli 2019 ausgefertigten *Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2018* wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 mit € 287.334,00 festgesetzt (Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO). In der gesondert am 24. Juli 2019 ausgefertigten Bescheidsbegründung führt die belangte Behörde aus (kursive Schreibweise im Original):

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

1.) Wiederaufnahme des Verfahrens:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte, weil erst durch die Abklärung der Aufteilung des Kaufpreises der Liegenschaft in Lech am Arlberg bei der Firma ***GmbH1*** bekannt wurde, dass die Anschaffungskosten für Grund u. Boden bzw. Gebäude in der Bilanz nicht in der richtigen Höhe erfolgte. Die Höhe der sich daraus ergebenden Nachforderung an Körperschaftsteuer für die Jahre 2017 u. 2018 ist nicht geringfügig. Es darf zudem darauf verwiesen werden, dass ihr Antrag gem. § 293 BAO in die Wiederaufnahme des Verfahrens 2017 eingearbeitet wurde.*

2.) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Aufteilung eines Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hierzu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund u. Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses). Sie haben zum Nachweis Ihrer ursprünglichen Berechnung (Aufteilung 75% Gebäude - 25% Grund u. Boden) nach erfolgten mündlichen sowie einem schriftlichen Vorhalt zwei Gutachten eines Sachverständigen vorgelegt die das Gebäude und Grund u. Boden (obwohl dieselbe Liegenschaft, gleicher Stichtag) unterschiedlich bewerten. Hinsichtlich der Bewertung von Grund u. Boden kann das Finanzamt dem Ansatz im zweiten Gutachten folgen. Hinsichtlich der Bewertung des Gebäudes ist wie bereits im Vorhalteverfahren keinerlei Aufklärung erfolgt wie die Kubaturpreise abgeleitet wurden. Das Finanzamt setzt daher die Kubaturpreise lt. Literatur (Kranewitter) an. Der Altersabschlag von 28% für ein im Kalenderjahr 1965 errichtetes Gebäude in Höhe von 28% ist aus den vorgelegten Gutachten nicht ableitbar. Die vorgelegten teils unvollständigen Verhandlungsschriften u. Baubescheide der Bezirkshauptmannschaft Bludenz zu Um- und Zubauten lassen keinerlei Schluss auf eine verlängerte technische Nutzungsdauer des Gebäude zu.

2. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit gesonderten Schreiben vom 22. August 2019 im Auftrag und im Namen ihrer Klientin das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gegen die angeführten Bescheide erhoben und ausgeführt (kursive Schreibweise im Original:

*Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 vom 24.07.2019 ist unseres Erachtens rechtlich gerechtfertigt, da keine neuen Tatsachen oder Beweismittel nach § 303 Abs 1 b BAO gegeben sind. Der Abgabenbehörde war der Sachverhalt so vollständig bekannt, dass sie schon im Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. Ritz BAO 2017, TZ 24 zu § 303). Der Sachverhalt war dem ***FA*** bereits durch dievielen Ersuchen um Ergänzungen bekannt (wir beziehen uns auf unser Schreiben vom 11.07.2019). UE hätte das Finanzamt Landeck die Verlangung belassen sollen.*

Wir beziehen uns auf den gesamten gegenständlichen Akt und ausdrücklich auf unser Schreiben vom 11.07.2019 betreffend dem Ersuchen um Ergänzung vom 29.05.2019 in welchem wir Ihnen die Aufteilung von Grund und Boden und Gebäude erklären. Weiters haben wir Ihnen in den Beantwortungen der vorangegangenen Ersuchen um Ergänzungen diverse Pläne und Gutachten" übermittelt.

Auch wurde abermals seitens des Finanzamts keine Rücksicht die tatsächliche Bausubstanz, gegenständlichen Gebäudes genommen. UE hätte das Finanzamt Landeck, das Objekt in Lech besichtigen müssen, um über den Altersabschlag des Gebäudes zu urteilen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig.

*Wir beantragen daher die Abänderung gegenständlichen Bescheids dahingehend, dass die Gebäude und Grund und Boden Aufteilung gemäß des Gutachtens vom 25.04.2019 von ***GA1*** mit 68,73% - 31,27% herangezogen werden.*

*Herr ***GA1*** hat das Objekt in Lech besichtigt und kam zum Ergebnis, dass der Altersabschlag des Gebäudes bei 28% liegt. Herr DI Walter geht auch von einer längeren Restnutzungsdauer aus, da die wichtigsten Bauteile wie Mauern, Decken, Treppen, Dach etc erneuert und saniert wurden. Zusätzlich wurden in den letzten Jahren auch immer wieder Zubauten gemacht, weshalb es zu einer höheren Restnutzungsdauer kommt und somit auch der Altersabschlag sinkt.*

Beantragt wurde die direkte Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung durch die belangte Behörde, die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter Hinzuziehung des Parteienvertreters gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

3. Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Bericht vom 21. Oktober 2019 zur Entscheidung vorgelegt.

4. Die steuerliche Vertretung hat mit Schreiben vom 19. Juli 2022 den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Rechtliche Beurteilung

1. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017

1.1. Wurde eine Bescheidbeschwerde zurückgenommen, so ist sie gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

1.2. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 19. Juli 2022 die Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 zurückgenommen. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

2. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2018

2.1. Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

2.2. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände (VwGH 26.07.2000, 95/14/0094). Als Beweismittel kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (zB Urkunden, Zeugenaussagen, Sachverständigengutachten oder Augenschein).

2.3. Nur neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens, somit solche, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der Behörde aber nicht bekannt waren. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 09.07.1997, 96/13/0185).

2.4. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.09.1987, 87/13/0006).

2.5. Die Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 20.01.2010, 2006/13/0015). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (VwGH 30.01.2001, 99/14/0067). Die Wiederaufnahme eines Verfahrens ist nicht zweckmäßig iSd § 20 BAO und daher nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (VwGH 28.05.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit muss anhand der steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes beurteilt werden (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0079). Als geringfügig werden nach der Judikatur beispielsweise Änderungen zum erklärten Gewinn von weniger als 1% angesehen (VwGH 12.04.1994, 90/14/0044).

2.6. Zur Rechtfertigung der Wiederaufnahme des Verfahrens verweist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auf eine gesonderte Begründung in der sie ausführt (kursive Schreibweise im Original):

1.) Wiederaufnahme des Verfahrens:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte, weil erst durch die Abklärung der Aufteilung des Kaufpreises der Liegenschaft in Lech am Arlberg bei der Firma ***GmbH1*** bekannt wurde, dass die Anschaffungskosten für Grund u. Boden bzw. Gebäude in der Bilanz nicht in der richtigen Höhe erfolgte. Die Höhe der sich daraus ergebenden Nachforderung an Körperschaftsteuer für die Jahre 2017 u. 2018 ist nicht geringfügig. Es darf zudem darauf verwiesen werden, dass ihr Antrag gem. § 293 BAO in die Wiederaufnahme des Verfahrens 2017 eingearbeitet wurde.*

2.7. Diese Feststellungen können eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtfertigen. Es fehlt ein konkreter Hinweis auf Tatumstände und Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der belangten Behörde aber nicht bekannt waren. Auf welche Art und Weise solche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, ist schlichtweg nicht nachvollziehbar. Zudem fehlt im angefochtenen Bescheid eine substantielle Begründung hinsichtlich der Ermessensübung. Daher war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

3. Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017

3.1. Mit Liegenschafts Kaufvertrag vom 22. August 2016 wurde von der Verkäuferin ***OG1*** als verkaufende Partei an die kaufenden Parteien ***GmbH1*** und ***Bf1*** die Liegenschaft in ***EZ1*** Lech bestehend aus den Grundstücken ***Gst1*** und ***Gst2*** im Gesamtausmaß von 1.232 m² mit dem darauf errichteten Gebäude „***Hotel***“ mit der Grundstücksadresse ***Adresse1*** in 6764 Lech verkauft.

3.2. Der einvernehmlich vereinbarte Gesamtkaufpreis für die kaufgegenständliche Liegenschaft betrug € 9.066.000,00. Der Liegenschafts Kaufvertrag enthält unter Punkt 4.4. folgende Regelung (kursive Schreibweise im Original):

*Der Kaufpreis gemäß Punkt 4.1. für die Liegenschaft samt untrennbarem Zubehör wird hingegen von den kaufenden Parteien entsprechend den künftigen Ertragswerten der Wohnungseigentumseinheiten aufgeteilt, wobei die kaufenden Parteien davon ausgehen, dass die Geschäftseinheit Top 1, die der ***GmbH1*** zukommen wird, einen wesentlich höheren Ertragswert haben wird (69 : 31), insbesondere, weil sie im Erdgeschoß gelegen ist. Auf die ***GmbH1*** entfällt daher 69 % des Kaufpreises gemäß Punkt 4.1., sohin € 6.255.540,00 (Eurosechs Millionen zweihundertfünfundfünfzigtausendfünfhundertvierzig), wobei € 1.563.885,00 den anteiligen Kaufpreis für Grund und Boden und € 4.691.655,00 den anteiligen Kaufpreis für das Gebäude darstellen. Auf die ***Bf1*** entfällt 31 % des Kaufpreises gemäß Punkt 4.1., sohin € 2.810.460,00 (Euro zwei Millionen achthundertzehntausendvierhundertsechzig) wobei € 702.615,00 den anteiligen Kaufpreis*

für Grund und Boden und € 2.107.845,00 den anteiligen Kaufpreis für das Gebäude darstellen.

3.3. Im Beschwerdefall ist strittig, welcher Anteil des Kaufpreises auf Grund und Boden und welcher auf das Gebäude entfällt.

3.3.1. Die belangte Behörde vertritt im angefochtenen Bescheid die Ansicht, dass die Aufteilung eines Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft auf Grund und Boden und Gebäude nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen habe. Dazu sei der Verkehrswert des Grund und Bodens und jener des Gebäudes zu schätzen. Auf Vorhalt habe die Beschwerdeführerin dazu zwei Gutachten eines Sachverständigen vorgelegt, die die Liegenschaft unterschiedlich bewerten würden. Hinsichtlich der Bewertung von Grund und Boden könne die belangte Behörde dem Ansatz im zweiten Gutachten folgen. Hinsichtlich der Bewertung des Gebäudes sei keinerlei Aufklärung erfolgt, wie die Kubaturpreise abgeleitet worden seien. Die belangte Behörde setze daher den „*Kubaturpreis lt. Literatur*“ an. Der Altersabschlag von 28% für ein im Kalenderjahr 1965 errichtetes Gebäude in Höhe von 28% sei aus den vorgelegten Gutachten nicht ableitbar. Die vorgelegten teils unvollständigen Verhandlungsschriften und Baubescheide der Bezirkshauptmannschaft Bludenz zu Um- und Zubauten ließen keinerlei Schluss auf eine verlängert technische Nutzungsdauer des Gebäudes zu. Die belangte Behörde errechnete zum Stichtag 22. Juni 2016 einen „*Sachwert der Liegenschaft*“ von € 3.333.636,96, von dem € 2.279.200,00 (68,37%) auf Grund und Boden und € 1.054.436,96 (31,63%) auf das Gebäude entfallen. Den Wert des Grund und Bodens (1.232 Quadratmeter) setzte sie mit € 1.850,00 pro Quadratmeter an abgeleitet von einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis aus sieben Grundstücksverkäufen. Den Sachwert Gebäude errechnete sie mit dem „*Kubaturpreis lt. Literatur*“ von € 270,00 pro Kubikmeter für die Garagengeschosse (4.323,00 Kubikmeter) und € 451,00 pro Kubikmeter für das Erdgeschoss (1.305,60 Kubikmeter), die Obergeschosse (1.704 Kubikmeter) und das Dachgeschoss (852 Kubikmeter). Die so errechneten Neuherstellungskosten von € 2.908.791,60 kürzte die belangte Behörde mit einem „*Altersabschlag bei Baujahr 1965 und techn. ND von 80 Jahren*“ von 64% um € 1.854.354,65.

3.3.2. Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe im Verfahren die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude erklärt und der belangten Behörde diverse Pläne und Gutachten übermittelt. Die belangte Behörde habe abermals keine Rücksicht auf die tatsächliche Bausubstanz des Gebäudes genommen. Sie hätte das Objekt zumindest besichtigen müssen, um über den Altersabschlag des Gebäudes zu urteilen. Der Gutachter ***GA1*** habe das Objekt in Lech besichtigt und sei zum Ergebnis gekommen, dass der Altersabschlag des Gebäudes bei 28% liege. Er sei von einer längeren Restnutzungsdauer ausgegangen, da die wichtigsten Bauteile wie Mauern, Decken, Treppen, Dach etc. erneuert und saniert worden seien. Zusätzlich sei in den letzten Jahren auch immer wieder Zubauten gemacht worden, weshalb es zu einer höheren Restnutzungsdauer gekommen sei und somit der Altersabschlag sinke.

3.3.3. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist der Kaufpreisanteil der Beschwerdeführerin für den Erwerb der Liegenschaft in ***EZ1*** Lech in Höhe von € 2.810.460,00 zuzüglich der Nebenkosten in Höhe von € 144.406,11 im Verhältnis 31% für den Grund und Boden zu 69% für das Gebäude aufzuteilen. Die Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 beträgt daher im Beschwerdejahr € 50.971,44. Dies aus den folgenden Gründen:

3.3.3.1. Von der belangten Behörde wurde aus sieben Liegenschaftsverkäufen in Vergleichslagen ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von € 1.850,00 ermittelt. Das ergibt bei einer Fläche von 1.232 Quadratmeter einen Sachwert des Grund und Bodens der streitgegenständlichen Liegenschaft von € 2.279.200,00. Der Sachwert des Grund und Bodens entspricht jenem Wert, den der von der Beschwerdeführerin beauftragte Gutachter ***GA1*** im Gutachten vom 10.04.2019 als Bodenwert angesetzt hat und ist daher unstrittig. Der Wert des Grund und Bodens beträgt somit 25,14 % des Kaufpreises der Liegenschaft von € 9.066.000,00.

3.3.3.2. Fraglich ist, ob die Differenz zum Kaufpreis den Gebäudewert ergibt. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Differenzmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt wird, nur in Ausnahmefällen anerkannt (VwGH 07.09.1990, 86/14/0084, *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht, 171 ff). Grundsätzlich ist der Methode des Sachwertverhältnisses den Vorzug zu geben, mit der der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft festgestellt, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt und in diesem Verhältnis mit dem tatsächlichen Kaufpreis verglichen bzw. zu diesem in Relation gesetzt wird (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033; VwGH 16.09.2015 Ro 2014/13/0008).

3.3.3.3. Die belangte Behörde hat die Kaufpreisaufteilung auf den Wert des Grund und Bodens und den Gebäudewert angezweifelt und nach einer eigenen Berechnung den Sachwert der gesamten Liegenschaft mit € 3.887.355,40 und davon den auf den Sachwert des Gebäudes entfallenden Anteil (20,96%) mit € 814.925,43 angesetzt (email des Sachbearbeiters ***1*** vom 19.11.2018). Bei der Berechnung hat sie eine Nutzungsdauer des Gebäudes von 50 Jahren und Altersabschlag von 70% angesetzt. Anlässlich der Besprechung am 22.01.2019 mit der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin hat die belangte Behörde eine neue Berechnung vorgelegt, nach der sie den Sachwert der gesamten Liegenschaft mit € 3.333.636,96 und den auf den Sachwert des Gebäudes entfallenden Anteil (31,63%) mit € 1.054.436,9 ausweist. Die Berechnung weist eine technische Nutzungsdauer von 80 Jahren und einen Altersabschlag von 64% aus. Die Berechnungen des Gebäudewerts rechtfertigt die belangte Behörde im Verfahren vor dem BFG damit, dass sie „*Kubaturpreise lt. Literatur (Kranewitter)*“ angesetzt habe (Vorlagebericht vom 21.10.2019). Die Besichtigung der Liegenschaft hat sie im gesamten Verfahren für nicht sinnvoll erachtet, weil aufgrund von Umbauarbeiten im Ausmaß von € 900.000 der Zustand des Gebäudes im Jahr 2016 nicht mehr gegeben gewesen wäre.

3.3.3.4. Die Beschwerdeführerin den allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Vermessungswesen, Wohnungswesen, Wohnungseigentum und Liegenschaftsbewertungen, Herrn ***GA1*** beauftrag, den Verkehrswert der streitgegenständlichen Liegenschaft zum Stichtag August 2016 zu ermitteln. In dem mit 10.06.2018 datierten Gutachten kommt der Sachverständige zu dem Schluss, dass Sachwert der gesamten Liegenschaft von € 9.148.171,00 beträgt. Das Hotelgebäude ist im Gutachten mit einem Zeitwert von € 5.760.171,00 ausgewiesen, der Grund und Boden mit € 3.388.000,00. Am 25.04. übermittelte der Sachverständige ein überarbeitetes Gutachten. Im überarbeiteten, mit 10.04.2019 datierte Gutachten kommt der Sachverständige zu dem Schluss, dass Sachwert der gesamten Liegenschaft von € 7.288.175,00 beträgt. Das Hotelgebäude ist im Gutachten mit einem Zeitwert von € 5.008.975,00 ausgewiesen, der Grund und Boden mit € 2.279.200,00 (der Bewertung wurde der Quadratmeterpreis von € 1.850,00 zugrunde gelegt, den die belangte Behörde aus sieben Liegenschaftsverkäufen in Vergleichslagen ermittelt hat).

3.3.3.5. Das Bundesfinanzgericht hat am 19. Mai 2022 Im Rahmen eines Augenscheins gemäß § 182 BAO die streitgegenständliche Liegenschaft besichtigt. Über die Durchführung des Augenscheins wurde mit Ausfertigungsdatum 20. Mai 2022 folgende Niederschrift erstellt:

Datum: 19.05.2022

*Ort: 6574 Lech am Arlberg, ***Adresse1****

*Anwesend: ***Ri***, Richter*

****GF1***, Geschäftsführer der Beschwerdeführerin*

****Stb1***, Steuerberater*

****GA1***, Gutachter*

Beginn: 09.00 Uhr

****Stb1*** gibt bekannt, dass noch ungewiss ist, ob ***GA1*** den Termin vor Ort wahrnehmen kann. Aufgrund seiner schweren körperlichen Einschränkung und einer am Vortag aufgetretenen Erkrankung ist seine Teilnahme ungewiss, er steht jedoch telefonisch für eine Befragung jederzeit zur Verfügung.*

*Begonnen wird mit der Besichtigung des Gebäudes auf der Liegenschaft an der Adresse 6574 Lech am Arlberg, ***Adresse1***, unter der Führung von Herrn ***GF1***. Der Hotelbetrieb ist derzeit geschlossen. Das Sportgeschäft ist in Betrieb. Besichtigt werden alle Geschosse, die beiden Tiefgaragengeschosse, der Keller mit den Technikräumen, der Wellnessbereich, das Erdgeschoss mit den Geschäftsräumlichkeiten, die Obergeschosse mit dem Hotelbetrieb (erstes Obergeschoss, zweites Obergeschoss und Dachgeschoss). Es wurden die einzelnen Räumlichkeiten in den verschiedenen Geschossen begangen und besichtigt. Das Gebäude wurde zudem außen von allen Seiten besichtigt. Sämtliche*

Gebäudeteile befinden sich optisch in einwandfreiem und sehr gepflegtem Zustand. Optisch sind keine Schäden oder Mängel erkennbar, Feuchtigkeit, Schimmel oder andere Beeinträchtigungen wurden nicht wahrgenommen.

*****GF1***:**

Das Gebäude wurde im Jahr 2007 kernsaniert wurde. Darunter ist zu verstehen, dass das Gebäude praktisch vom "Rohzustand" völlig neu aufgebaut wurde. Alle Leitungen wurden neu gemacht, alle Böden ausgetauscht, die gesamten Einrichtungen erneuert.

*****Stb1***:**

Im Jahr 2007 und in weiterer Folge im Jahr 2010 ist das gesamte Gebäude umgebaut worden. Eine Badeanlage wurde errichtet, eine Tiefgarage wurde errichtet und eine vollständige Wärmedämmung wurde aufgebaut. Dies ergibt sich aus der Baubewilligung und der gewerberechtlichen Genehmigung im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Bludenz. Es wurde der Wellnessbereich neu errichtet, was sich aus einem Schreiben der Gemeinde Lech, datiert mit 13.04.2010, über die Errichtung eines unterirdischen Wellnessbereiches und Verlängerung der Terrasse ergibt. Zudem existiert ein Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Bludenz datiert mit 20.09.2007, aus dem ersichtlich ist, dass im Jahr 2007 ein Umbau des bestehenden Betriebsgebäudes sowie die Errichtung einer Badeanlage erfolgte. Dabei handelte es sich um den Wellnessbereich. Aus dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Bludenz vom 30.08.2010 ergibt sich auch, dass eine Tiefgarage als Zubau errichtet wurde und es zu Umbauten im bestehenden Betriebsgebäude im Jahr 2010 gekommen ist. Aus dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Bludenz vom 07.05.2007 ergibt sich, dass es zu einem Umbau im Erdgeschoss des Gebäudes hinsichtlich des damaligen Gasthauses „Brücke“ gekommen ist. Dort befindet sich heute das Sportgeschäft.

*****GF1***:**

Das Sportgeschäft wurde erst nach dem Kauf eingerichtet. Dabei wurde die Raumaufteilung geändert, wo die Küche war ist jetzt der Verleih. Tragende Teile wurden nicht verändert. Die Deckenkonstruktion, die aus dem Jahr 2007 stammt, eine tragende Holzdecke, ist gleichgeblieben, sie befindet sich nach wie vor im Geschäft und ist, wie bei der Besichtigung zu sehen war, in ausgezeichnetem Zustand.

*****Stb1***:**

Das Gebäude wurde in der Historie immer wieder umgebaut und erneuert, woraus sich der gute Zustand erklärt. Umbauten erfolgten in den Jahren 1987, 1988, 1989, 1994, 2003 und im Jahr 2007 mehrfach, das war die große Umbau, im Prinzip mit Neuherstellung. 2010 erfolgte ein weiterer Umbau. Beim Umbau 2007 wurden die Tiefgarage neu errichtet und die beiden Garagengeschosse durch einen Auto-Lift miteinander und mit dem Hotelbetrieb verbunden. Zusammengefasst ist es so zu betrachten, dass das Gebäude in den Jahren seit

der Ersterichtung 1965 mehrfach umgebaut, saniert und hergestellt wurde und insbesondere im Jahr 2007 mit einer Generalsanierung in den Neuzustand versetzt wurde.

****Ri***:*

*Herr ***Stb1***, die Abgabenbehörde verweist im Vorlagebericht darauf, dass erst nach dem Erwerb der Liegenschaft im August 2016 das Gebäude umfangreich adaptiert wurde. Mit 22. Juni 2017 seien hohe Adaptierungs- bzw. Umbaukosten (€ 445.646,48) bei der Beschwerdeführerin aktiviert worden, ebenso bei der Firma ***Bf1*** GmbH (€ 462.367,78). Die Abgabenbehörde ist der Ansicht, dass deshalb eine Besichtigung des Objektes im Jahr 2018 oder 2019, also nach diesem Umbau, keinen Sinn gehabt hätte, da die Wesensart des Gebäudes nicht mehr den Gegebenheiten im Zeitpunkt des Kaufes entsprach.*

****Stb1***:*

Das stimmt so nicht. Es wurden Umbauarbeiten getätigt und auch aktiviert. Bei dieser Herstellung handelte es sich um die Adaptierung der ehemaligen Privatwohnung der früheren Besitzer. Diese Räumlichkeiten, in denen wir uns derzeit befinden, wurden umgebaut zu einem Frühstücksraum. Der Frühstücksraum, die Hotelbar sowie die Rezeption und auch die Frühstücksküche sind eingerichtet worden. Dafür wurden nicht tragende Wände entfernt um einen großzügigen Raum zu schaffen. Es erfolgte im Prinzip eine Neuaufteilung der Räumlichkeiten in einem Teilbereich des ersten Obergeschosses. Die Wesensart des Gebäudes wurde dadurch jedenfalls nicht so verändert, wie das von der Abgabenbehörde behauptet wird. Dazu sind die Kosten auch weitaus zu gering

*Herr ***GF1*** erläutert den Umbau bzw. das Versetzen der Zwischenwände anhand der Pläne zum ersten Obergeschoss.*

*Um 10:45 Uhr erscheint der Gutachter ***GA1***.*

****GA1***:*

*Ich bin gerichtlich beeideter Sachverständiger. Ich habe für den Kauf der Liegenschaft durch die Firma ***Bf1*** und die Zweitfirma ***GmbH1*** ein Gutachten erstellt, das Nutzwertgutachten vom 10.08.2016. Ich habe damals das Gebäude eingehend besichtigt und um die 400 Fotos erstellt, die ich hiermit zur Einsicht vorlege. Daraus ergibt sich schon, dass ich eine seriöse Begutachtung gemacht habe, die in meinem Gutachten dokumentiert ist. Die Fotos dokumentieren dies, sie dokumentieren den wahren Zustand des Gebäudes. Das Gebäude hat sich damals in einem ordentlichen Zustand befunden. Die Mauern, das Dach die tragenden Teile etc., alles war bestens in Ordnung. Ich habe damals mit den Vorbesitzern gesprochen, die mir auch angegeben haben, dass sie das Haus immer gut in Schuss gehalten haben. Es wurde laufend saniert und es befand sich in einem ordnungsgemäßen guten Zustand.*

Stb1:

Dieser Zustand wird auch bestätigt durch das Zustandsprotokoll der OFA Architektur ZT GmbH vom 12.07.2016, erstellt vom den Architekten Dipl. Ing. Jürgen Schauer, der staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker ist.

GF1:

*Ohne die Begutachtung durch ***GA1*** hätte ich dieses Gebäude niemals gekauft und auch nicht zu diesem Preis.*

Ri:

*Herr ***GA1***, in Ihrem ersten Gutachten zur Verkehrswertermittlung der Liegenschaft vom 10.06.2018 haben Sie den Quadratmeterpreis für den Grund und Boden mit € 2.750 bemessen, im zweiten Gutachten vom 10.04.2019 mit € 1.850.*

GA1:

Ich habe, wie aus dem Gutachten ersichtlich ist, vier Vergleichsgrundstückskäufe gehabt. Daraus sieht man, dass eine Schwankungsbreite von € 1.100 pro Quadratmeter bis zu € 2.873 pro Quadratmeter zeitnah vorlag. Ich habe dann den Wert des Grund und Bodens im konkreten Fall mit den € 2.750, also eher im oberen Bereich angesetzt. Den Preis von € 2.750 habe ich deshalb gewählt, da nach der Lage des Grundstücks und den Gegebenheiten dieser eher gerechtfertigt ist. Da spielt die Lage eine Rolle, insbesondere die Gefahrenzone, die Bebauungsmöglichkeiten, die Flächenwidmung. Das sind die wesentlichen Kriterien, warum der Preis eher im oberen Segment angesiedelt war.

Stb1:

Die Differenzen der Werte im ersten und im zweiten Gutachten sind deshalb erklärbar, weil man dem Finanzamt entgegenkommen ist. Man wurde konkret aufgefordert, ein zweites Gutachten aufzustellen. Verlangt wurde dies von Seiten der Behörde, um einen Kompromiss in der damals sehr strittigen Liegenschaftsbewertungsfrage zu erzielen.

GA1:

*Um eine Schlichtung in der strittigen Frage herzustellen, habe ich dann den niedrigeren Wert angesetzt, den ja auch der zuständige Beamte des Finanzamtes, Herr ***1***, ermittelt hatte. Damit war zumindest die strittige Frage zum Grund und Boden bereinigt.*

Stb1:

*Dies ist auch in einem email vom 25.04.2019 von Herrn ***GA1*** an Herrn ***1*** festgehalten. Darin wird ausgeführt: „Hallo Erwin, sende dir wie vereinbart die überarbeitete Verkehrswertermittlung ***Bf1*** in Lech.“*

Ri:

*Herr ***GA1***, bitte erklären sie die Differenzen in den beiden Gutachten hinsichtlich der*

Baukosten je Kubikmeter umbauten Raum. Im ersten Gutachten haben Sie unterschiedliche Werte für die verschiedenen Geschossebenen angesetzt (€ 550 für das 2. Garagengeschoss, € 875 für das 1. Garagengeschoss und € 1.190 für die Obergeschosse und das Dachgeschoss). Im zweiten Gutachten haben Sie einheitlich für alle Geschosse einen Wert von € 850 je Kubikmeter umbauten Raum angesetzt.

*****GA1***:**

Dass man zwischen den Geschossebenen differenziert, würde man heute bei einer Bewertung nicht mehr so machen. Heute wird immer ein Gesamtpreis für das gesamte Gebäude angesetzt. Dies deshalb, weil es schwierig ist, für die einzelnen Geschosse unterschiedliche Preise anzusetzen. Verschiedene Einflussfaktoren wie beispielsweise die Hangneigung, Hangsicherung, Statik etc. bereits beim Garagengeschoss berücksichtigen, damit man auch aufbauen kann. Von den Baufirmen wird auch nur mehr ein Pauschalpreis für das gesamte Gebäude angeboten.

*****Ri***:**

Wie haben sie nun die unterschiedlichen Baukosten je Kubikmeter umbauten Raum ermittelt?

*****GA1***:**

Die Preise sind damals differenziert nach den Gegebenheiten, so wie das Gebäude eben dasteht, nach der entsprechenden Ausführung und Bauweise, von mir festgelegt worden. Meine Angaben, also die Preise pro Kubikmeter der verschiedenen Geschosse haben sich zusammengesetzt aus meinem Erfahrungsschatz einerseits, dann der Besichtigung der Gebäudeteile, wie ihr Zustand war, wie die verschiedenen Gegebenheiten waren, die Bausubstanz, in welcher Qualität sie gebaut worden sind und wie die Bauausführung war. Daraus habe ich die Preise gerechnet, ausgehend von diversen Preisdokumentationen. diese Preisdokumentationen habe ich heute nicht mehr vorliegend, aber ich habe mich damals auf sie gestützt. Ich hatte ja damals als Gutachter, der sehr viele Gebäude begutachtet hatte, einen guten Zugang zu sämtlichen Baufirmen, die im Arlberggebiet gebaut haben. Es ist einfach meine Erfahrung und ich habe durch den Kontakt, beispielsweise zu den Firmen Hilti & Jehle oder Goidinger, Turner etc. die Möglichkeit, mit den entsprechenden Leuten bzw. Fachexperten zu kommunizieren und habe dort auch immer die aktuellen Preise angefragt und war eigentlich immer top-informiert über den relevanten Baupreis pro Kubikmeter umbauten Raum. Darauf habe ich mich immer gestützt und eben auch im konkreten Fall. Das ist eben mein Erfahrungsschatz als gerichtlich beeideter Gutachter.

*****Ri***:**

Wie haben Sie den Altersabschlag ermittelt?

*****GA1***:**

Diesbezüglich verweise ich darauf, dass ich das Gebäude besichtigt und begutachtet habe.

Die Bausubstanz, Alter und die Renovierungen der letzten Jahre berücksichtigt habe und dass ich nach den Ausführungen und Gegebenheiten des Bauwerkes einen Altersabschlag von 28% für gerechtfertigt gefunden habe. Dabei habe ich mich auf meine langjährige Erfahrung als Gutachter gestützt. Selbstverständlich hatte ich damals die ganzen Umbaupläne, die ganzen Baubescheide und die Historie des Gebäudes vorliegen gehabt. Das ist alles in meine Einschätzung eingeflossen.

*Um 12:30 Uhr wird ***GA1*** verabschiedet.*

*Herr ***GF1*** und ***Stb1*** bieten zur Frage der Baukosten für den Kubikmeter umbauten Raum an, aktuelle Angebotspreise bei Generalunternehmen, die derzeit im Arlberggebiet bauen, zu eruieren. Daraus könnte man über den Baukostenindex die Kosten für das Jahr 2016 rückrechnen und so die Wertansätze des Gutachters zusätzlich plausibilisieren.*

Ende: 13:00 Uhr

3.3.3.6. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 4. Juli 2022 bekanntgegeben, dass sie zu der im Rahmen des Augenscheins zugesagten Plausibilisierung der Baukosten für den Kubikmeter umbauten Raum im Jahr 2016 eine Baukostenindikation durch den Sachverständigen ***GA2*** vornehmen ließ. Ausdrücklich betont wurde, dass der Sachverständige das Gebäude im Mai 2022 auch n Augenschein genommen hat. Der Sachverständige errechnete für das Jahr 2016 für Lech eine Preisbasis für den Kubikmeter umbauten Raum zwischen € 758,33 (gehobene Ausstattung und € 991,67 (hochwertige Ausstattung).

3.3.3.7. Das Bundesfinanzgericht hat die Niederschrift über die Durchführung des Augenscheins vom 19. Mai 2022 sowie das Schreiben der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vom 4. Juli 2022 samt der beigefügten Baukostenindikation des Sachverständigen ***GA2*** der belangten Behörde zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Die belangte Behörde hat mit elektronischem Schreiben vom 8. Juli 2022 in Kenntnis gesetzt, dass sie grundsätzlich keine Stellungnahme abgeben möchte. Nach Rücksprache habe der bereits im Ruhestand befindlichen Herr ***1*** angegeben, dass er erinnerungsweise der Meinung wäre, dass es sich beim ehemaligen Gebäude um einen Gasthof im Erdgeschoß mit Zimmern im Obergeschoß gehandelt hätte. Zur Nichtbesichtigung der Liegenschaft gibt Herr Zangerl an, dass er der Meinung sei, dass Umbauarbeiten im Ausmaß von € 900.000 nicht nur geringfügig sein könnten und es sich dabei um umfangreiche Adaptierungen gehandelt habe müsse. Die Rechnungen zu den Umbauarbeiten habe er sich allerdings damals nicht angesehen. Er bleibe bei seiner Meinung, dass eine Besichtigung im Jahr 2018 oder 2019 wenig Sinn gehabt hätte, weil der Zustand des Gebäudes des Jahres 2016 in seiner ursprünglichen Form nicht mehr gegeben gewesen wäre.

3.3.3.8. Das Bundesfinanzgericht kann die Berechnungen des Gebäudewerts durch die belangte Behörde nicht nachvollziehen. Sie sind ohne Befassung mit der tatsächlichen Sachlage vom Schreibtisch aus erfolgt und haben keinen Bezug zur Realität. Dies zeigt sich schon darin, dass die Berechnungen der belangten Behörde einen Verkehrswert der Liegenschaft von rund € 3,9 Millionen (erste Berechnung) bzw. rund € 3,3 Millionen (zweite Berechnung) ausweisen und damit vom tatsächlichen Kaufpreis (€ 9.066.000,00) eklatant abweichen. Der Kaufpreis ist fremdüblich, die Vertragsparteien stehen in keinem Naheverhältnis zueinander. Es fehlt jeglicher Hinweis im Akt bzw. eine Erklärung der belangten Behörde dafür, warum der Gesamtkaufpreis der Liegenschaft den Verkehrswert um nahezu das Dreifache überschritten haben soll. Die belangte Behörde hat sich bei der Gebäudebewertung auf den „*Kubaturpreis lt. Literatur (Kranewitter)*“ gestützt, es fehlt jedoch jeder Bezug zu den realen Gegebenheiten. Dies gilt auch hinsichtlich der von der belangten Behörde angenommenen Restnutzungsdauer, die sie bei der Ermittlung des Gebäudewerts zuerst mit 80 Jahren (erste Berechnung), dann aber mit 50 Jahren (zweite Berechnung) willkürlich ansetzt.

3.3.3.9. Dagegen hat sich der Sachverständige ***GA1*** gründlich mit dem Gebäudewert beschäftigt. Schon im Jahr 2016, somit in dem für die Bewertung im gegenständlichen Verfahren maßgeblichen Zeitraum hat er anlässlich des Kaufs der Liegenschaft für das Erstellen des Nutzwertgutachtens das Gebäude eingehend besichtigt und seine Begutachtung mit 400 Fotos dokumentiert. Die Dokumentation wurde dem Bundesfinanzgericht anlässlich des Augenscheins vorgelegt. Die Begutachtung durch ***GA1*** war nach Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, Herrn ***GF1***, auch ausschlaggebend dafür, dass die Liegenschaft zum Preis von € 9.066.000,00 gekauft wurde. An der Seriosität und Qualität der Begutachtung durch den Sachverständigen ***GA1*** bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Zweifel. Es besteht insbesondere kein Anlass, der Beurteilung des Sachverständigen hinsichtlich des Gebäudezustandes und seiner Einschätzung des Altersabschlages bei der Ermittlung des Sachwerts des Gebäudes entgegenzutreten. Die Besichtigung des Gebäudes anlässlich des Augenscheins am 19. Mai 2022 ergab dazu ebenfalls keine Bedenken, vielmehr bestätigte der sichtlich einwandfreie, gepflegte und mängelfreie Zustand die Expertise. Festzuhalten ist, dass kein Grund bestand, das Gebäude nicht zu besichtigen. Nach dem Liegenschafts Kauf wurden keine Umbauten vorgenommen, die die Wesensart des Gebäudes verändert haben. Das wurde vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und von ihrem steuerlichen Vertreter dem Bundesfinanzgericht anhand der Umbaupläne und am Gebäude bei der Besichtigung anlässlich des Augenscheins glaubwürdig dargelegt. Die Annahme der belangten Behörde, eine Gebäudebesichtigung sei im gegenständlichen Verfahren sinnlos, ist eine ungerechtfertigte Vorwegbeurteilung der Sachlage. Die vom Sachverständigen angewandte Methode zur Ermittlung des Sachwerts des Gebäudes bei der Erstellung der Gutachten vom 10.06.2018 und vom 10.04.2019 (Ermittlung des Bauwerts aus dem Neubauwert mit einem Abschlag für die technische-wirtschaftliche Abnutzung während der bisherigen Bestandsdauer) ist anerkannt und unstrittig. Offen bleibt

somit nur die Frage, in welcher Höhe die Baukosten je Kubikmeter umbauten Raum anzusetzen sind. Festzuhalten ist, dass vom Sachverständige ***GA1*** in den erwähnten Gutachten unterschiedliche Baukosten je Kubikmeter umbauten Raum ausgewiesen sind. ***Stb1*** hat beim Augenschein angegeben, dass das zweite Gutachten auf konkretes Verlangen der belangten Behörde erstellt wurde, um einen Kompromiss in der strittigen Bewertungsfrage zu erzielen. Gutachter ***GA1*** erklärte die Differenzen hinsichtlich der Baukosten in den beiden Gutachten auch damit, dass beim zweiten Gutachten nicht mehr (wie beim ersten Gutachten) für einzelne Geschosse unterschiedliche Preise angesetzt wurden, da auch die Baufirmen nur mehr einen Pauschalpreis für das gesamte Gebäude anbieten. Die Preise hat er damals differenziert nach den Gegebenheiten (Ausführung und Bauweise des Gebäudes) festgesetzt. Relevant dafür waren sein Erfahrungsschatz als Gutachter und Preisdokumentationen, seine Kontakte zu sämtlichen Baufirmen, die im Arlberggebiet gebaut haben. Bei den Baufirmen hat er immer die aktuellen Preise angefragt und war über den relevanten Baupreis pro Kubikmeter umbauter Raum stets informiert. Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund, die Seriosität der Preisermittlung durch den gerichtlich beeideten Gutachter in Frage zu stellen. Den Ansatz der Baukosten in Höhe von € 850,00 für den Kubikmeter umbauten Raum im zweiten Gutachten, mit dem der Sachverständige der belangten Behörde bereits entgegengekommen ist, hält auch das Bundesfinanzgericht im Ergebnis für gerechtfertigt. Dies letztlich auch unter dem Aspekt, dass der für Immobilienbewertung gerichtlich beeideten Sachverständigen ***GA2*** eine indexierte Preisbasis für Lech im Jahr 2019 zwischen € 807,50 und € 1.055,96 für den Kubikmeter umbauten Raum festgestellt und daraus eine Preisbasis für Lech im Jahr 2016 zwischen € 758,33 und € 991,67 abgeleitet hat. Den Sachwert des Gebäudes setzt das Bundesfinanzgericht daher mit € 5.760.171,00, womit sich unter Berücksichtigung des Sachwerts von Grund und Boden in Höhe von € 2.279.200,00 Verhältnis für die Aufteilung des Kaufpreises von 31% (Grund und Boden) zu 69% (Gebäude) ergibt.

3.3.4. Von den Anschaffungskosten der Liegenschaft in Höhe von € 2.954.866,11 (Kaufpreis samt Nebenkosten) entfallen auf das Gebäude € 2.038.857,62 (69%). Gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988 können davon aufgrund der Abnutzung jährliche Betriebsausgaben in Höhe von € 50.971,44 (2,5%) abgesetzt werden. Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2017 beträgt daher € 424.171,63 (Bilanzgewinn 919.739,33 abzüglich der steuerfreien Beteiligungserträge gemäß § 10 KStG 1988 in Höhe von € 500.000,00 zuzüglich der erklärten Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 55.403,74 abzüglich der Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 50.971,44).

3.4. Somit war spruchgemäß zu entscheiden und der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

4. Feststellungsbescheid Gruppenträger 2018

4.1. Gemäß § 307 Abs. 2 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

4.2. Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) entsprochen, so ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

4.3. Nachdem der Bescheidbeschwerde gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid entsprochen wurde (oben Punkt IV.2.), war die gegen die Sachentscheidung (Feststellungsbescheid Gruppenträger 2018) gerichtete Bescheidbeschwerde als gegenstandslos zu erklären.

5. Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017 und 2018

5.1. Die Veranlagung einer Unternehmensgruppe erfolgt, ähnlich wie bei Mitunternehmerschaften, durch ein zweistufiges Verfahren. Auf Ebene der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers wird jeweils das eigene Einkommen ermittelt und mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b BAO) festgestellt (§ 24a Abs. 1 Z 1 und 2 KStG 1988). Der Feststellungsbescheid über das Einkommen des Gruppenmitgliedes ergeht auch an den Gruppenträger. Die Feststellungsbescheide über das Einkommen der Gruppenmitglieder sowie über das eigene Einkommen des Gruppenträgers sind rechtsmittelfähig und haben Bindungswirkung für die Körperschaftsteuerfestsetzung beim Gruppenträger. Das ergibt sich aus § 24a Abs. 2 KStG 1988 (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0284; VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054). Der Feststellungsbescheide im Sinne des § 24a Abs. 1 Z 1 und 2 KStG 1988 entfaltet somit Bindungswirkung für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers. Ähnlich wie gemäß § 252 Abs. 1 BAO bei Bescheiden nach § 188 BAO kann daher auch jener Bescheid, mit dem die Körperschaftsteuer aufgrund des Gruppeneinkommens vorgeschrieben wird, nicht mit dem Argument der Rechtswidrigkeit in einem Feststellungsbescheid im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 und 2 KStG 1988 angefochten werden (VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054).

5.2. Die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2017 und 2018 werden von der Beschwerdeführerin nur mit der Begründung angefochten, dass die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Entscheidungen nicht zuträfen beziehungsweise die Wiederaufnahme des Verfahrens über die Feststellung der Einkünfte der Beschwerdeführerin nicht gerechtfertigt sei. Damit erweist sich die Beschwerde gegen die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide als nicht gerechtfertigt und war gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen.

III. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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 solche Rechtsfrage stellt sich im Beschwerdefall nicht. Strittig war nur die Aufteilung des Kaufpreises einer Liegenschaft auf den Grund und Boden und das Gebäude. Die im Beschwerdefall relevanten Rechtsfragen sind mit der zitierten Judikatur ausreichend geklärt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 25. Juli 2022