



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0721-I/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Monika Zöpfl, Steuerberaterin, 6020 Innsbruck, Innrain 25, vom 29. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 und Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der (zwischenzeitig) verstorbene Berufungswerber (Bw) erzeugte und vertrieb Sonnenschutzeinrichtungen (Rollläden, Markisen, Jalousien). Er erzielte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelte den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Im Jahr 2006

hat der damals bereits 71-jährige Bw seine gewerbliche Tätigkeit eingestellt und das Betriebsgebäude um den Kaufpreis von insgesamt 975.000 € veräußert, wobei nach Pkt. III.1 des Kaufvertrages vom 17. März 2006 der Kaufpreis zu 700.000 € dem Grund und Boden und 275.000 € der Baulichkeit zugeordnet worden ist. Das Gebäude war zum Zeitpunkt der Veräußerung zur Gänze abgeschrieben und ist in der Schlussbilanz nur mehr mit einem Euro ausgewiesen.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2006 ermittelte der Bw den Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG 1988 wie folgt:

Veräußerungserlös Betriebsgebäude:	275.000,00 €
Gemeiner Wert Anlagen	5.050,00 €
Buchwert Anlagen:	-2.056,14 €
Veräußerungsgewinn:	277.993,86 €

Das Finanzamt veranlagte den Bw zur Einkommensteuer 2006 zunächst erklärungsgemäß.

Nach einer im Jahr 2008 für die 2004 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer unter Tz. 1 des Prüfungsberichtes vom 28. Juli 2008 dazu fest:

„Anlässlich der Betriebsaufgabe 2006 wurde die sich im Betriebsvermögen befindende Liegenschaft EZ xxxx GNr. zzzz K um € 975.000,00 veräußert. Der als Veräußerungserlös erfasste Gebäudeanteil an der Liegenschaft wurde mit € 275.000,00 bewertet. Das Gebäude wurde als Werkhalle mit Büro genutzt. Der Gebäudewert von € 275.000,00 wurde damit begründet, dass das Gebäude seit seiner betrieblichen Nutzung keiner wesentl. Sanierung unterzogen wurde. Als weitere Begründung für den Gebäudewert wird ein E-Mail des Käufers vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass für die Renovierung der Liegenschaft weitere € 450.000,00 investiert wurden. Diese beinhalteten u.a. Heizung, Bodenbeläge, Maurerarbeiten, Fenster, Türen, Verputz-, Malerarbeiten und Kamineinfassung.

Da es sich beim Entnahmewert um einen objektiven Wert handelt, der nicht auf der persönlichen Auffassung des einzelnen Steuerpflichtigen über die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung, sondern auf der allg. Verkehrsauffassung beruht, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet, haben bei der Bewertung eines Wirtschaftsgutes zu einem bestimmten Stichtag alle Erwägungen außer Betracht zu bleiben, die erst mit Vorgängen des nachfolgenden Wirtschaftsjahres im Zusammenhang stehen.

Da hinsichtlich des Entnahmewertes kein Gutachten vorgelegt wurde, wird der anteilige betriebliche Entnahmewert des Gebäudes aufgrund der Sach- sowie Ertragswertmethode durch den Prüfer ermittelt (siehe Aufstellung).“

Den von den Vertragsparteien angesetzten Wert von Grund und Boden ließ der Prüfer unbeanstandet, führte aber eine Sach- als auch eine Ertragswertberechnung des strittigen Betriebsgebäudes durch. Die Lebensdauer des Gebäudes nahm er mit 40 Jahren und die Restnutzungsdauer mit 17 Jahren an. Als Neuherstellungswert setzte er einen Richtwert von 560 €/m² an und gelangte bei einer Nutzfläche von 987 m² zu einem

Neuherstellungswert von 552.720 €. Die Alterswertminderung ermittelte er nach der Formel von „Ross“ mit 46% des Neuherstellungswertes. Da seit der Errichtung des Gebäudes keine Investitionen zur Erneuerung des Gebäudes vorgenommen worden sind, nahm er wegen Überalterung einen weiteren Abschlag von 5% vor und gelangte so zu einem Gebäudesachwert zum Zeitpunkt der Veräußerung von 283.204 €.

Bei der Ertragswertberechnung ermittelte er bei einer angenommen monatlichen Miete von 5 €/m² einen Jahresrohertrag von 59.169 €. Die Bewirtschaftungskosten setzte er mit 16% des Rohertrages an und errechnete so für die gesamte bebaute Liegenschaft einen Reinertrag von 49.702 €. Den Liegenschaftszinssatz nahm er mit 3,5% an und gelangte so für den mit 699.000 € (233 € x 3.000 m²) angesetzten Bodenwert zu einem Reinertrag von 24.465 €. Der Restbetrag des Reinertrages von 49.702 € wurde dem Gebäude zugerechnet. Bei einen somit auf das Gebäude entfallenden Reinertrages von 25.237 € und einem Kapitalisierungsfaktor von 12,65 ergab sich für das Gebäude ein Ertragswert von 319.280 €.

Mit der Begründung, in der Praxis sei feststellbar, dass Objekte mit einem über dem Sachwert liegenden Ertragswert, meist in der Nähe des Sachwertes veräußlich seien, nahm er eine Gewichtung von Sachwert zu Ertragswert von 2 zu 1 vor und kam so zu einem Gebäudewert von (gerundet) 295.000 €.

Der Prüfer ermittelte nach dieser Berechnung somit einen um 20.000 € höheren Gebäudewert als von den Vertragsparteien im Kaufvertrag angesetzt worden ist und erhöhte den vom Bw erklärten Veräußerungsgewinn um diesen Betrag.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 29. Juli 2008 im wiederaufgenommen Verfahren einen mit dem Prüfungsbericht übereinstimmenden neuen Einkommensteuerbescheid für 2006 und setzte betreffend Einkommensteuer 2006 Anspruchszinsen in der Höhe von 216,78 € fest.

In der gegen diese Bescheide am 29. August 2008 eingebrochenen Berufung beantragte die steuerliche Vertreterin des Bw den Gebäudewert erklärungsgemäß mit 275.000 € anzusetzen und führte aus, das Grundstück (3.000 qm in bester Lage und Verkehrsanbindung) sei bei der Betriebsaufgabe im Jahr 2006 mit 700.000 € bewertet worden. Das sei auch bei der Betriebsprüfung keineswegs beanstandet worden, im Gegenteil, in der Berechnung/Bewertung des Betriebsprüfers sei beim Grundstück ein Vergleichswert von 233 €/qm angegeben, das entspreche 699.000 €, also ziemlich exakt den vom Bw angesetzten Wert.

Der gemeine Wert werde im Allgemeinen durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen

Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen seien. Wenn nun der Prüfer bei der Bewertung des Grundstücks mit dem Bw konform gehe, dann sei wohl die Differenz zwischen dem bezahlten Kaufpreis und dem Grundstückswert der Wert des Betriebsgebäudes. Diesen höher anzusetzen als der tatsächlich bezahlte Kaufpreis wäre absurd.

Falls die oben genannten Argumente nicht überzeugen sollten, der Wert des Grundstückes somit niedriger angesetzt werde, um den Wert des Gebäudes und somit den Veräußerungserlös zu erhöhen, könne auch der Bewertung des Gebäudes durch den Prüfer nicht zugestimmt werden.

Laut Ansicht des Prüfers scheine es nicht relevant zu sein, dass für die Sanierung des Objektes nach dem Verkauf vom Käufer noch 450.000 € aufgewendet worden seien, da alle Vorgänge in nachfolgenden Wirtschaftsjahren nicht mit der Bewertung am Stichtag der Veräußerung im Zusammenhang stünden. Dies sei aber auf jeden Fall von Bedeutung, zeige es doch den desolaten Zustand des Gebäudes, der auch nach „Ross/Brachmann/Holzner“ (vom Betriebsprüfer verwendete Bewertungsmethode) als auch nach Kranewitter einen höheren oder weitere Abschläge für den Bauzustand rechtfertigen würde.

Auch werde von einem Neuherstellungspreis ausgegangen, der mit 500 €/qm über dem Durchschnitt liege (Bandbreite lt. Kranewitter ab 440 €) und eine Restnutzungsdauer von 17 Jahren angenommen (und lediglich 5% Abschlag wegen Überalterung), die keineswegs realistisch sei (am Gebäude sei seit Jahren keine Sanierung, Renovierung, Verbesserung, Instandhaltung vorgenommen worden). Würde vom Bw eine Bewertung nach denselben Richtlinien und Bewertungsmethoden (Ross) vorgenommen, so würde sich (alles innerhalb der möglichen Bandbreite laut Fachliteratur) ein Gebäudewert ergeben, der weit unter den vom Bw angesetzten 275.000 € liegen würde.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Ergänzend führte das Finanzamt im Vorlagebericht im Wesentlichen aus, hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Sanierungsaufwendungen im bisherigen Verfahren sei anzumerken, dass zum Nachweis des Gebäudewertes ein E-Mail des Käufers vorliege aus dem hervorgehe, dass für die Sanierung des Gebäudes ca. 450.000 € aufgewendet worden seien. Belege oder eine Aufstellung über die Sanierungsarbeiten seien nicht vorgelegt worden. Die Sanierungsaufwendungen seien deshalb nicht berücksichtigt worden, weil wertbeeinflussende Ereignisse, die erst nach dem Bewertungsstichtag eingetreten seien,

keinesfalls auf den maßgebenden Zeitpunkt rückbezogen werden dürften. Das Stichtagsprinzip erlaubt grundsätzlich keine retrospektive Betrachtungsweise.

Die Neuherstellungswerte seien von dem vom ÖSTAT für Hallen und Betriebsgebäude bekanntgegebenen Baukosten abgeleitet worden.

Die Zu- und Abschläge ergäben sich aus dem Bewertungsakt.

Da sich die Gesamtnutzungsdauer nicht exakt bestimmen lasse, müssten allgemeine Erfahrungssätze zugrunde gelegt werden, wobei bei Gewerbe- und Industriegebäuden von einer Nutzungsdauer von 40 bis 60 Jahren ausgegangen werde.

Als Wertminderung sei die progressive Abschreibung nach Ross gewählt worden, da die technische Wertminderung bei neuen Gebäuden eher gering sei und erst im Laufe der Jahre ansteige. Da keine Investitionen in neue Geräte und Techniken erfolgt seien, würden wertbeeinflussende Umstände wirtschaftlicher Art vorliegen, die unter Berücksichtigung der betrieblichen Tätigkeit, einen Altersabschlag von 5% rechtfertigten würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Aufteilung des Veräußerungserlöses:

1) Wie dem Einheitswertakt (EW-AZ 1111) zu entnehmen ist, liegt die gegenständliche Liegenschaft im Gemeindegebiet von K und grenzt unmittelbar an die Bundesstraße und an die Bahntrasse an. Sie ist als Gewerbegebiet gewidmet und wies zum Zeitpunkt der Veräußerung einer Fläche von 3.000 m² auf, von der 533 m² bebaut sind, die restliche Fläche ist als Werksgelände ausgewiesen. Im Jahr 1983 errichtete der Bw auf dieser Liegenschaft eine Werkshalle mit Garagenteil. Sie besteht aus Unter- und Obergeschoß mit Lagerteil. Das Fundament wurde in Stampfbeton ausgeführt. Das aufgehende Außen- Mittel und Zwischenwandmauerwerk wurde in Stahlbetonfertigteilbauweise errichtet. Die Kellerdecke und die Geschoßdecke über dem Obergeschoß wurden in Stahlbetonfertigteildecken hergestellt. Der Dachstuhl ist zimmermannsmäßig gefertigt und das Dach mit beschichteten bzw. verzinkten Profilblech eingedeckt. Die Nutzfläche des gesamten Gebäudes beträgt 987 m² (KG: 27 m², EG: 519 m², OG: 441 m²) die Höhe der beiden Geschoße beträgt jeweils rd. 3,5 m.

2) Strittig ist, ob die im Kaufvertrag von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Gesamtkaufpreises von 975.000 €, den sie zu 700.000 € den nicht steuerpflichtigen Grund und Boden und zu 275.000 € der steuerhängigen Baulichkeit zugeordnet haben, sachgerecht vorgenommen worden ist.

3) Gemäß § 24 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen (§ 24 Abs. 3 erster und zweiter Satz EStG).

Gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 bleibt der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, außer Ansatz. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist somit der auf Grund und Boden entfallende Anteil am Veräußerungserlös auszuscheiden. Veräußert ein Gewerbetreibender, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, eine bebauten Liegenschaft, so hat eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits sowie Gebäude andererseits zu erfolgen. Diese Aufteilung hat im Schätzungswege zu erfolgen, wenn die im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung der Anlegung streng objektiver Maßstäbe nicht standhält. Dem nach § 4 Abs. 1 EStG außer Ansatz bleibenden Wert des Grund und Bodens kommt daher keineswegs eine beliebige, vom Abgabepflichtigen oder seinem Vertragspartner willkürlich beigemessene Größe zu, vielmehr hat eine von der subjektiven Einschätzung des Käufers oder Verkäufers losgelöste und weitestgehend objektive Wertermittlung zu erfolgen.

4) Der Prüfer führt unter Tz 1 des Prüfungsberichtes aus, weil hinsichtlich des Entnahmewertes kein Gutachten vorgelegt worden sei, sei der anteilige betriebliche Entnahmewert des Gebäudes aufgrund der Sach- und Ertragswertmethode zu ermitteln gewesen.

Dazu ist klarzustellen, dass die strittige Liegenschaft nicht aus dem Betriebsvermögen entnommen, sondern veräußert worden ist, es war daher auch nicht der Entnahmewert des Gebäudes zu ermitteln, sondern zu klären, ob der Veräußerungserlös sachgerecht auf Grund und Boden sowie Gebäude aufgeteilt worden ist.

5) Die Aufteilung des Veräußerungserlöses einer bebauten Liegenschaft auf Grund und Boden sowie Gebäude hat - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach bestätigt hat (siehe VwGH 29.10.2003, 2000/13/0088 und die dort angeführte Vorjudikatur) - grundsätzlich in der Weise zu erfolgen, indem jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen ist (Methode des Sachwertverhältnisses; vgl. *Ross-Brachmann-Holzner*, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken²⁸, Seite 272 ff, Theodor Oppermann Verlag; *Simon/Kleiber*, Schätzung und

Ermittlung von Grundstückswerten⁷, Seite 253 ff; *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁵ (2007), Seite 63 ff).

6) Nur in den Fällen, in denen der Wert von Grund und Boden (unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung) unbedenklich festgestellt werden kann und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht, kann die Differenzmethode zur Aufteilung des Wertes einer bebauten Liegenschaft in Gebäudewert und Wert von Grund und Boden, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt wird, zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen (VwGH 21.09.2006, 2002/15/0113; 10.7.1996, 94/15/0044).

7) Der Verkehrswert einer Liegenschaft, der im Wesentlichen dem steuerlichen gemeinen Wert entspricht, ist der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann, wobei besondere Vorliebe und andere ideelle Wertzumessungen einzelner Personen bei der Ermittlung des Verkehrswertes außer Betracht zu bleiben haben (§ 10 Abs. 2 BewG, § 2 LBG). Ziel jeder Verkehrswertermittlung ist es, einen möglichst marktkonformen Wert des Grundstücks zu bestimmen.

8) Vom Prüfer ist nicht in Zweifel gezogen worden, dass der von den Vertragsparteien für die gesamte Liegenschaft vereinbarte Kaufpreis von 975.000 € dem Verkehrswert bzw. den gemeinen Wert der Liegenschaft entspricht. Jedenfalls sind gegenteilige Behauptungen nicht erhoben worden. Auch der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass der Verkaufspreis nicht dem Marktpreis entsprochen hätte. Der Kaufvertrag ist unter Fremden abgeschlossen, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass auch der Kaufpreis im Zeitpunkt der Veräußerung fremdüblich war. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht erkennbar und solche sind auch vom Prüfer nicht behauptet worden. Es besteht daher kein Grund zur Annahme, dass der Gesamtkaufpreis nicht auch annähernd den Verkehrswert der Liegenschaft wiederspiegelt.

9) Auch der Wert von Grund und Boden ist vom Prüfer nicht wirklich in Frage gestellt worden. Im Kaufvertrag ist der Grundwert mit 700.000 € bewertet worden. Der Prüfer legte seiner Berechnung an Hand von Vergleichsgrundstücken einen Quadratmeterpreis von 233 € zu Grunde und ermittelte so bei einer Grundstücksfläche von 3.000 m² einen Grundwert von 699.000 €, das den vom Bw angesetzten Wert weitgehend entspricht. Auch der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung diesen Bodenwert in Zweifel zu ziehen.

10) Steht aber - wie im gegenständlichen Fall - außer Streit, dass sowohl der Gesamtkaufpreis als auch der Wert von Grund und Boden dem Verkehrswert entspricht, kann die Differenzmethode zur Aufteilung des Wertes einer bebauten Liegenschaft in Gebäudewert und Wert von Grund und Boden, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt wird, ohne Bedenken zur Ermittlung des Verkehrswertes der Gebäudes herangezogen werden. Geht man von einem Gesamtverkehrswert der Liegenschaft von 975.000 € und einem Bodenwert von 700.000 € aus, so ergibt sich für das Gebäude – wie die steuerliche Vertreterin des Bw zu Recht eingewendet hat – zwangsläufig ein Verkehrswert von 275.000 € bzw. nach dem vom Prüfer festgestellten Bodenwert von 699.000 €, ein Gebäudewert von 276.000 €.

11) Da sich damit die vom Bw vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude als sachgerecht erwiesen hat, hätte für den Prüfer keine Veranlassung bestanden, den Gebäudewert gesondert zu berechnen.

Eine zusätzliche Ermittlung des Gebäudewertes wäre nur dann sinnvoll und notwendig gewesen, wenn der Gesamtkaufpreis oder der angesetzte Bodenwert nicht als marktkonform angesehen worden wäre. In diesem Fall wäre - wie oben dargestellt - der Gesamtkaufpreis, entsprechend dem Wertverhältnis des im Schätzungsweg ermittelten Wertes von Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits, aufzuteilen gewesen.

Eine solche Aufteilung hat der Prüfer aber nicht vorgenommen. Er hat zwar neben der Ermittlung des Bodenwertes auch eine Gebäudewertberechnung durchgeführt aber kein Wertverhältnis zwischen Boden- und Gebäudewert gebildet und dieses auf den Kaufpreis umgelegt, sondern er hat die Wertdifferenz von 20.000 € zwischen dem vom Bw angesetzten Gebäudewert von 275.000 € und dem von ihm errechneten Gebäudewert von 295.000 € als zusätzlichen Veräußerungsgewinn angesetzt.

12) Aber selbst wenn man das Wertverhältnis von dem vom Prüfer ermittelten Grund- und Gebäudewert errechnet, ergeben sich keine gravierende Abweichung gegenüber dem vom Bw angesetzten Wertverhältnis. Bei dem vom Bw angesetzten Grundwert von 700.000 € und Gebäudewert von 275.000 € ergibt sich ein Wertverhältnis von 71,79% zu 28,21% und bei dem vom Prüfer ermittelten Grundwert von 699.000 € und Gebäudewert von 295.000 € ein Wertverhältnis von 70,32% zu 29,68%, das einem Kaufpreisanteil für den Grund von 685.620 € und einen für das Gebäude von 289.380 € entspräche. In diesem Fall würde der vom Bw für das Gebäude angesetzte Anteil am Gesamtkaufpreis nur um rd. 1,5% unter dem Anteil liegen, der sich für den vom Prüfer ermittelten Gebäudewert ergibt.

13) Es wäre vermessen zu glauben, dass sich der Verkehrswert einer Liegenschaft derart exakt berechnen lässt, sodass bei der hier äußerst geringen Wertdifferenz geschlossen werden könnte, nur der vom Prüfer angesetzte Wert würde den tatsächlichen Marktwert entsprechen. Eine mathematisch exakte Berechnung des Verkehrswerts von Liegenschaften ist erfahrungsgemäß in aller Regel gar nicht möglich, zumal sich die der Berechnung zugrunde liegenden Ausgangswerte (wie zB Nutzungsdauer, Restnutzungsdauer, Neuherstellungswert, Alterswertminderung, Jahresrohertrag, Bewirtschaftungskosten, Kapitalisierungszinssatz) nur mehr oder weniger genau ermitteln lassen.

14) So hat der Prüfer zB bei der Sachwertberechnung des Gebäudes bei einer angenommenen Nutzungsdauer des Gebäudes von 40 und einer Restnutzungsdauer von 17 Jahren, die Wertminderung wegen Alters nach der durchaus anerkannten Formel nach „Ross“ (progressive Wertminderung) mit 46% errechnet. Hingegen ist nach der Fachmeinung von Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵ (2007), Seite 78, (siehe aber auch aaO *Ross-Brachmann-Holzner*, Seite 267) bei Hallen und Werkstattgebäuden, die einen verstärkten Verschleiß unterliegen und bei Gebäuden, die nachlässig instand gehalten werden, eine lineare Wertminderung wegen Alters durchaus sachgerecht. Würde man im gegenständlichen Fall - entsprechend dieser Fachmeinung - eine lineare AfA ansetzen, so ergäbe sich für das strittige Gebäude (nach der gleichen Berechnungsmethode und allen übrigen unveränderten Wertansätzen des Prüfers), bei einer AfA von 57,5% gegenüber dem vom Prüfer ermittelten Sachwert von 283.204 € nur ein Wert von 223.160 €.

Würde man bei der Ertragswertberechnung des Prüfers den von ihm angesetzten Kapitalisierungszinssatz nur um 0,5% auf 4% anheben - der vom Prüfer mit 3,5% angesetzte Zinssatz ist äußerst niedrig, zumal vom Hauptverband der Gerichtssachverständigen Österreichs für gewerblich genutzte Liegenschaften, je nach Lage, Zinssätze von 5,5% bis 10% empfohlen werden (siehe Österreichische Zeitschrift für Liegenschaftsbewertung, 5/2009, Seite 74) – so ergäbe sich für das strittige Gebäude (wiederum unter Beibehaltung der vom Prüfer vorgenommen Berechnungsmethode und aller übrigen Wertansätze), gegenüber dem vom Prüfer ermittelten Ertragswert von 319.280 € nur ein Ertragswert von 264.600 €.

Diese Beispiele machen deutlich, dass nur geringste Änderungen der der Berechnung zugrundeliegenden Ausgangswerte sich stark auf den ermittelten Gebäudewert auswirken können und sich allein mit schematisch mathematischen Methoden der Wert einer Liegenschaft nicht zweifelsfrei bestimmen lässt.

In diesem Zusammenhang ist auch nicht unerheblich, dass es dem Prüfer zum Zeitpunkt

der Außenprüfung gar nicht möglich war, ein klares Bild über den Zustand des Gebäudes zum Zeitpunkt der Veräußerung zu machen, zumal zwischenzeitig das Gebäude vom Erwerber mit einem angeblichen Kostenaufwand von rd. 450.000 € generalsaniert worden ist. Dem Einwand des Finanzamtes, dass wertbeeinflussende Ereignisse, die erst nach dem Bewertungsstichtag eingetreten sind, keinesfalls auf den maßgebenden Zeitpunkt rückbezogen werden dürfen, ist zwar durchaus beizupflichten, der Umstand, dass nach dem Verkauf der Liegenschaft mit einem erheblichen Aufwand Sanierungsarbeiten durchgeführt worden sind ohne das Ausmaß und die Wesensart des Gebäudes zu verändern, lässt aber – wie der Bw zu Recht einwendet – durchaus den Schluss zu, dass das Gebäude bereits zum Zeitpunkt der Veräußerung erhebliche Mängel aufgewiesen hat, die bei der Bewertung des Gebäudes zum Zeitpunkt der Veräußerung sehr wohl entsprechend zu berücksichtigen gewesen wären.

15) Mit Rücksicht darauf, dass sich der Verkehrswert einer Liegenschaft (der letztendlich von Angebot und Nachfrage am Grundstücksmarkt abhängt, der örtlich durchaus unterschiedlich sein kann und konjunkturellen Schwankungen unterliegt) trotz sorgfältiger, gewissenhafter und gebührender Berücksichtigung aller wertbeeinflussender Umstände erfahrungsgemäß nicht mathematisch genau errechnen, sondern nur annähernd ermitteln lässt, ist der Unabhängige Finanzsenat nicht davon überzeugt, dass der vom Prüfer errechnete Gebäudewert dem Verkehrswert eher entspricht als der vom Bw angesetzte nur geringfügig niedrigere Wert.

In Würdigung des gesamten Sachverhaltes kann daher ohne Bedenken davon ausgegangen werden, dass die von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises dem tatsächlichen Wertverhältnis von Grund und Boden zu Gebäude weitestgehend entspricht.

II) Anspruchsziens:

1) Hinsichtlich der Berufung gegen den Anspruchsziensbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahre 2006 wird darauf hingewiesen, dass dieser an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides (Stammabgabenbescheid) ausgewiesenen Nachforderung gebunden ist (Ritz, SWK 2001, S. 27 ff) und der Zinsenbescheid daher nicht mit der Begründung anfechtbar ist, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036). Jede Nachforderung bzw. Gutschrift an Einkommensteuer löst (gegebenenfalls) einen Anspruchsziensbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Eine

Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, § 205, Tz 33,35).

2) Wird – wie im gegenständlichen Fall – der zugrundeliegende Einkommensteuerbescheid abgeändert, ist seitens der Abgabenbehörde erster Instanz vielmehr ein neuer, den geänderten Einkommensteuerbescheid Rechnung tragender Zinsenbescheid zu erlassen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 205 Tz 35). Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid des Jahres 2006, der sich offensichtlich gegen die Feststellungen im Grundlagenbescheid richtet, ist daher als unbegründet abzuweisen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 26. März 2012