



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 und 2003 nach den am 6. Oktober 2010 und 15. Februar 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 wird, ausgehend von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von - € 31.375,07, mit € 1.750,00 festgesetzt.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wird, ausgehend von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von - € 23.876,70, mit € 1.749,99 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass die Berufungsverwerberin (Bw.) im Jahre 2002 ein Grundstück in Graz angeschafft hat. Diesbezüglich erhöhte die Betriebspprüfung (BP) die Anschaffungskosten von € 1.442.161,00 um die damit im Zusammenhang stehenden Rechtsanwaltskosten von € 19.171,00. Im Bericht der BP heißt es weiter, dass die Bw. bisher „keine Trennung in Gebäude bzw. Grund und Boden“ vorgenommen habe, weshalb 25 % der gesamten Anschaffungskosten dem Wert des Grund und Bodens zugeordnet werde. Gleichfalls habe die Bw. die von ihr angenommene Nutzungsdauer von 30

Jahren nicht begründet. Die Absetzung für Abnutzung (AfA) werde deshalb mit jährlich 2 % gerechnet. Im Ergebnis wurde von der BP die AfA von € 48.073,00 auf € 21.920,00 verringert. Zuletzt ging die BP ausführlich auf den Ablauf des Prüfungsverfahrens ein (ua Verweigerung der Entgegennahme des Prüfungsauftrages, da die BP nach Ansicht der Bw. unzuständig und befangen sei; nach der Setzung von Prüfungshandlungen Zurücklegung der Vollmacht durch die eigens für diese Prüfung beauftragte Steuerberatungskanzlei; Entfall der Schlussbesprechung, da zu zwei angesetzten Terminen kein Vertreter der Bw. erschienen war).

Gegen die entsprechenden Bescheide des Finanzamtes (FA) vom 12. Dezember 2007 er hob die Bw. mit Schriftsatz vom 16. Jänner 2008 Berufung und brachte zum einen vor, dass die Erhöhung der Anschaffungskosten nicht bestritten werde. In Bezug auf die Aufteilung dieser Anschaffungskosten auf Grund und Boden bzw. Gebäude heißt es, dass diese idR nach der Verhältnismethode erfolge, wonach jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Boden einerseits und des Gebäudes andererseits ermittelt und der Kaufpreis für die gesamte Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte aufgeteilt werde. Im konkreten Fall würden lediglich 17 % der Anschaffungskosten auf den Grund und Boden entfallen. In Anbetracht dessen, dass es sich um ein sechsstöckiges Büro-/Betriebsgebäude (vgl. beigelegte Fotos) handle, habe eben das Gebäude einen höheren Anteil am Gesamtwert der Liegenschaft als bei sonstigen kleinen Gebäuden. Diesbezüglich werde die Abhaltung eines Lokalaugenscheins auf der gegenständlichen Liegenschaft beantragt. Die BP gehe weiters fälschlich von einer jährlichen AfA für das Gebäude von 2 % und somit einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren aus. Die BP habe sich diesbezüglich mit dem Baujahr und dem Zustand des Gebäudes in keiner Weise befasst, sie habe auch keine Fotos eingesehen oder den Bauzustand überprüft. Die BP wäre im Rahmen der amtswegigen Prüfungspflicht gemäß § 115 BAO aber ohne Weiteres in der Lage bzw. verpflichtet gewesen, bei der Baubehörde, dem Magistrat der Stadt Graz, den Bauakt für die gegenständliche Liegenschaft beizuschaffen und diesen zum Zweck der erforderlichen Feststellungen zu verwerten. Diesfalls hätte sie nämlich erkannt, dass das Gebäude schon Ende des 19. Jahrhunderts errichtet und Anfang der 1960er Jahre aufgestockt und umgebaut und in seinen heutigen Zustand gebracht worden sei. Im bescheidegenständlichen Zeitraum sei demnach das Gebäude bereits zumindest 40 Jahre alt (in Bezug auf die ersten drei Stockwerke sogar mehr als 100 Jahre), was - wenn man die von der Bw. selbst gewählte Nutzungsdauer von 30 Jahren hinzurechne - eine Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes von 70 Jahren ergebe. Dies sei ohnehin mehr, als das Gesetz (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988) selbst als Gebäudenutzungsdauer unterstelle, nämlich eine Gesamtnutzungsdauer von nur 66,6 Jahren (1,5 % p.a.). Die von der Bw. angesetzte Restnutzungsdauer entspreche daher ohnedies der vom EStG selbst zugrunde gelegten Regelnutzungsdauer. In Anbetracht dessen, dass eine Büroimmobilie wie die gegenständliche technisch überholt sei und den

technischen (insbesondere EDV-mäßigen und kommunikations- und sicherheitstechnischen) Standards nicht mehr entspreche, sei der Ansatz einer 30-jährigen Restnutzungsdauer als AfA-Basis sachlich voll gerechtfertigt. Die AfA sei deshalb mit € 40.430,00 festzusetzen. Im Übrigen habe die BP den Verfahrensverlauf so unrichtig dargestellt, dass ein Eindruck von der Bw. erweckt werde, der nicht zutreffe. Diesbezüglich werde die Einvernahme des vormaligen Steuerberaters der Bw. beantragt.

In einer Stellungnahme der BP zu diesen Berufungsausführungen heißt es, dass die Frage der Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden bzw. Gebäude im BP-Verfahren mehrmals thematisiert worden sei. Da jedwede Reaktion unterblieben sei, habe die BP im Schätzungswege 25 % ermittelt. Die Bw. beantrage nunmehr 17 %, ohne hiefür einen Nachweis zu erbringen. Die BP schlage daher in Übereinstimmung mit den Einkommensteuerrichtlinien 20 % vor. Bezuglich des AfA-Satzes gelte gleichfalls, dass im BP-Verfahren keine Stellungnahmen seitens der Bw. erfolgt seien. Es seien keine Sachverhaltselemente dargelegt worden, die eine unmittelbare Betriebsausübung in diesem Gebäude nachgewiesen hätten, die den von der Bw. begehrten AfA-Satz von 3 % rechtfertigen würden. Gemäß § 8 EStG 1988 betrage ohne Nachweis der Nutzungsdauer bei Gebäuden, die nicht unmittelbar der Betriebsausübung dienten, die AfA 2 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Was den angeblich von der BP unrichtig dargelegten Verfahrensablauf anbelange, habe die Bw. keinen Verfahrensmangel daraus abgeleitet. Im Übrigen setze die Bw. damit ihre schon seit Beginn des BP-Verfahrens gepflegte Destruktionstaktik fort.

In der Gegenäußerung zu dieser Berufungsstellungnahme brachte die Bw. betreffend die Aufteilung der Anschaffungskosten vor, dass der von der BP - ohne jede Begründung - vorgeschlagene Anteil von 20 % für Grund und Boden zwar nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung bei Gebäuden mit einem AfA-Satz von 1,5 bzw. 2 % angesetzt werde. Würden sich aber, wie im konkreten Einzelfall, Anhaltspunkte dafür ergeben, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führe, sei sehr wohl eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen (Rz 6447 der Einkommensteuerrichtlinien). Die BP nehme überhaupt nicht dazu Stellung, dass es sich um ein siebengeschossiges Gebäude handle (das entsprechende Berufungsvorbringen werde hiemit richtig gestellt). Bei einem siebengeschossigen Gebäude habe eben das Gebäude einen höheren Anteil am Gesamtwert der Liegenschaft im Verhältnis zu Grund und Boden. Auch Schätzungsergebnisse würden der Pflicht zur Begründung unterliegen. Dies sei im gegenständlichen Fall gänzlich unterblieben. In Bezug auf das Vorbringen, wonach 17 % auf den Grund und Boden entfalle, werde nunmehr ein Sachverständigengutachten vorgelegt. Daraus gehe hervor, dass der Gesamtverkehrswert der Liegenschaft zum 5. Februar 2002 insgesamt € 1.527.000,00 betragen habe, wohingegen der Wert von Grund und Boden mit € 260.610,00 (somit 17 % des

Verkehrswertes der gesamten Liegenschaft) anzusetzen sei. Betreffend den anwendbaren AfA-Satz habe die BP sich wiederum nicht mit dem Zustand des Gebäudes befasst. In seiner Konstruktion und Bauweise entspreche das Gebäude nämlich nicht mehr den aktuellen Standards bzw. sei technisch überholt. Dem vorgelegten Gutachten sei zu entnehmen, dass die Restnutzungsdauer des Gebäudes mit 30 Jahren anzusetzen sei. Der AfA-Satz von 3,33 % sei deshalb voll gerechtfertigt. In Bezug auf das gesamte Berufungsvorbringen werde die Abhaltung eines Lokalaugenscheins auf der gegenständlichen Liegenschaft in Graz beantragt. Zurückgewiesen werde im Übrigen entschieden der Vorwurf der „Destruktionstaktik“.

Nachdem die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt worden war, wurde das FA ersucht, zu diesem Sachverständigengutachten (uU unter Nachholung entsprechender Ermittlungshandlungen durch das FA Graz-Stadt) Stellung zu nehmen. Diese schriftliche Stellungnahme des FA (vom Februar 2010) wurde der Bw. übermittelt, die daraufhin eine mit 30. August 2010 datierte Gegenäußerung beim UFS einbrachte. Am 6. Oktober 2010 fand die beantragte mündliche Berufungsverhandlung statt, in der der Bw. ua vorgehalten wurde, dass das Sachverständigengutachten in mehreren Punkten nicht aussagekräftig sei. In Stattgabe eines entsprechenden Vertagungsantrages der Bw. wurde diese aufgefordert, ein Ergänzungsgutachten vorzulegen. Nachdem die Bw. dieses mit 16. November 2010 datierte Ergänzungsgutachten vorgelegt hatte, fand am 15. Februar 2011 die zweite mündliche Berufungsverhandlung statt (vgl. hiezu den Erwägungsteil bzw. die entsprechenden Niederschriften über den Verlauf der beiden mündlichen Berufungsverhandlungen).

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw., die in den berufungsgegenständlichen Jahren noch als A- GmbH firmierte und im Bereich „Dienstleistungen“ tätig war, hat mit Kaufvertrag vom 5. Februar 2002 die bebaute Liegenschaft X-Straße 00 in 8051 Graz erworben.

Den Kaufpreis inklusive Nebengebühren (ausgenommen die im Bericht der BP erwähnten Rechtsanwaltskosten) in der Höhe von € 1.442.161,00 hat die Bw. in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 zur Gänze auf „Betriebsgebäude“ aktiviert, demnach von den Anschaffungskosten keinen Anteil für den nackten Grund und Boden ausgeschieden. Weiters hat die Bw. eine jährliche AfA von € 48.073,00 (mithin 3,33 %) als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Aus dem Arbeitsbogen der BP ergibt sich, dass die Bw. einen Teil des siebengeschossigen Gebäudes (Büroräume und Lager) ab Juli 2002 an die (gesellschaftsrechtlich nahestehende) M-GmbH vermietet hat. Der restliche (überwiegende) Teil des Gebäudes ist offenkundig leer gestanden, wobei bis zum jetzigen Zeitpunkt keine Baumaßnahmen stattgefunden haben. Den

aktuellen Internetseiten der B-AG, der Großmuttergesellschaft der Bw., ist zu entnehmen, dass dieses Büro- und Lagerhaus (mit ca. 4.200 m² Bruttogeschoßfläche) zur sofortigen Nutzung durch zukünftige Mieter zur Verfügung steht, wobei Aus- und Umbauten nach Mieterspezifikationen möglich sind.

Unstrittig ist in diesem Zusammenhang, dass gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 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 sind (Absetzung für Abnutzung). Wird demnach eine Liegenschaft entgeltlich erworben, so sind die tatsächlichen Anschaffungskosten zu aktivieren und - soweit Abnutzbarkeit gegeben ist - auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Da der Grund und Boden als nicht abnutzbares Anlagevermögen anzusehen ist, hat dieser aus der AfA-Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Demzufolge sind bei einer bebauten Liegenschaft die tatsächlichen Anschaffungskosten auf Grund und Boden bzw. auf das Gebäude aufzuteilen. Warum die Bw. in ihrem Jahresabschluss diesbezüglich keine Aufteilung vorgenommen hat, sei dahingestellt.

Unstrittig ist weiters, dass diese Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden bzw. Gebäude im Schätzungswege durchzuführen ist. Von der Bw. wird überdies zuerkannt, dass die Anschaffungskosten für die Liegenschaft um die Rechtsanwaltskosten von € 19.171,00 auf insgesamt € 1.461.332,00 zu erhöhen sind.

Mangels aktenkundiger Mitwirkung der Bw. am BP-Verfahren hat die BP im Rahmen ihrer Schätzung 25 % der Anschaffungskosten dem Grund und Boden zugeteilt. Demgegenüber beantragte die Bw. in der Berufung einen Prozentsatz von lediglich 17 % und legte erstmals in der Gegenäußerung zur Berufungsstellungnahme der BP ein Sachverständigengutachten vor.

Dieses Sachverständigengutachten ist wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen, weil unter den Wertansätzen für Grund und Boden und Gebäude keine beliebigen, vom Abgabepflichtigen willkürlich beigemessenen Größen, sondern von der subjektiven Einschätzung des Käufers losgelöste und weitestgehend objektiv ermittelte Werte zu verstehen sind. Es liegt auf der Hand, dass jede andere Auffassung dazu führen würde, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnissen den Boden zu bereiten, wobei es keinen Unterschied macht, ob ein solches Ergebnis durch unbeabsichtigte Fehleinschätzung oder bewussten Missbrauch zustande kommt (vgl. VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027).

Das mit 7. April 2008 datierte und auf einer Besichtigung bzw. Befundaufnahme im März 2008 resultierende „Gutachten zum Zwecke der Feststellung des Verkehrswertes der ehemaligen

Betriebsliegenschaft der E-GmbH, 8051 Graz, X-Straße 00, mit dem nördlich anschließenden Parkplatz, zum Bewertungsstichtag 5. Februar 2002" lautet auszugsweise wie folgt:

- *Befund:*

Bewertungsgegenstand bilden die Grundstücke Nr. yyy und zzz der EZ xxx mit einer Gesamtgrundstücksfläche von 2.482 m² mit dem darauf befindlichen Lager- und Bürogebäude.

Grundstücksnummer	Nutzung	Fläche
yyy	Baufl. (begrünt)	908
zzz	GST-Fläche	1574
	Baufl. (Gebäude)	880
	Baufl. (befestigt)	694
<i>Gesamtfläche</i>		<i>2482</i>

Die Liegenschaft ist mit einem 7-geschossigen Lager- und Bürogebäude bebaut. Die Zufahrt zu den westlich des Gebäudes gelegenen Autoabstellplätzen bzw. dem für Manipulations- und Lagerzwecken verwendeten Hof erfolgt über eine Durchfahrt im nördlichen Teil des Hauses.

Der an die bebaute Liegenschaft nördlich anschließende Parkplatz (Gr.Nr. yyy) ist sowohl über den Hof der bebauten Liegenschaft als auch von der X-Straße befahrbar. Die Freiflächen sind zur Gänze befestigt und zum überwiegenden Teil asphaltiert und ermöglichen bei einer Gesamtausnutzung der Freigrundstücke die Abstellung von 60 PkW.

Entsprechend dem Entwurf Arch. DI KL stehen 4 Varianten für eine Gesamtnutzung der Liegenschaft vor. Die wirtschaftlichste Lösung stellt nach den derzeitigen Planungsüberlegungen die Variante 2 dar. Diese Variante umfasst den Aus- und Umbau des Objektes als Lager- und Bürogebäude. Die gesamte Nettonutzfläche beträgt nach Um- und Ausbau 2.827 m², wobei ca. 10 % dieser Flächen Lagerräume umfassen. Die Bruttogeschossfläche des Objektes beträgt ca. 4.200 m², bei einer verbauten Fläche von 600 m².

Auf eine Baubeschreibung wird verzichtet. Grundlage bilden die Projektsunterlagen Arch. DI KL.

Der Bauzustand des bestehenden Lager- und Bürogebäudes entspricht dem Baualter und weist dieses einen „mäßigen“ Erhaltungszustand auf.

Für die Ertragswertberechnung ist eine fiktive Miete zugrunde zu legen. Entsprechend der Variante 2 stehen 2.827 m² Nettonutzfläche zur Verfügung. Zusätzlich sind 60 PkW-Abstellplätze, westlich und nördlich des Gebäudes, vorhanden.

Die fiktive Miete errechnet sich aufgrund der Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustandes des Bewertungsgegenstandes. Bei der Bemessung der Miete ist zu beachten, dass diese den marktgerechten Erfordernissen entspricht und betriebswirtschaftlich nachhaltig erzielbar ist. Für die Büro- und Lagerflächen wird eine fiktive Monatsnettomiete von € 4,50 je m², für die Parkplätze eine fiktive Miete von € 20,00 je m² angesetzt.

Büro	
2.827 m ² - je m ² € 4,50	€ 12.721,50
Autoabstellplätze	
60 Stück - je Pl. € 20,00	€ 1.200,00
Summe Monatsmiete	€ 13.921,50
x 12 Monate = Jahresnettomiete (gerundet)	€ 167.058,00

- Gutachten

Ziel des Gutachtens ist die Ermittlung des Verkehrswertes (Marktwertes) der beschriebenen Liegenschaft. Dieser wird durch den Preis bestimmt, der üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle tatsächlichen, rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Außergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse haben jedoch außer Bedacht zu bleiben. In der Bewertungslehre und in der Praxis ist bei Objekten wie dem vorliegenden das Ertragswertverfahren als Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes anerkannt.

Ertragswert:

Ausgangspunkt dieses Verfahrens ist der Reinertrag des Bewertungsgegenstandes (im Sinne einer Ertragseinheit), der sich aus dem nachhaltig erzielbaren Rohertrag, abzüglich des Belebungs- und Wirtschaftsaufwandes (= Betriebskosten, Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Restaurierungskosten, Verwaltungskosten), sowie der Abschreibung und des Ausfallwagnisses ergibt. Dieser Reinertrag ist um den Verzinsungsbetrag des Bodenwertes zu vermindern, um den Reinertrag der baulichen Anlagen zu ermitteln. Letzterer wird zu einem angemessenen Zinssatz auf die Restnutzungsdauer kapitalisiert und ergibt so den Ertragswert der baulichen Anlagen. (Bei einem Mietobjekt wie dem vorliegenden wird der Reinertrag aus dem Jahresnettomietzins abzüglich Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Restaurierungskosten sowie Mietausfallwagnis ermittelt, die Abschreibung ist bereits in dem anzuwendenden Vervielfältiger berücksichtigt). Der Ertragswert des Gesamtobjektes ist schließlich die Summe aus Ertragswert der baulichen Anlagen und Bodenwert. Ein wesentlicher Punkt für die Ermittlung des Ertragswertes ist die Festlegung des Kapitalisierungszinssatzes. Gemäß Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen ist dieser bei Büroliegenschaften in guten Lagen mit 4,5 % - 6,5 % festzulegen. Unter Beachtung der örtlichen Lage, der Verkehrserschließung sowie der Gesamtinfrastruktur wird der Kapitalisierungszinssatz im gegenständlichen Fall mit 5,5 % angesetzt, eine bei der gegenständlichen Liegenschaft erzielbare Kapitalverzinsung. Er orientiert sich an oben angeführten Feststellungen und den dem Sachverständigen bekannten Marktverhältnissen in Bezug auf Art und Lage des Objektes.

Bewertung:

Die Bewertung der Liegenschaft erfolgt im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes nach dem Sachwertverfahren bzw. dem Vergleichswertverfahren und dem Ertragswertverfahren.

Aus diesen beiden Werten ist, unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse, der Verkehrswert abzuleiten.

Sachwert:

Bodenwert: Fünf Vergleichsgrundstücke in der KG G. ergeben Folgendes:

Kaufvertragsdatum	Kaufpreis/m ²
25. März 1998	€ 198,42
19. Juni 1998	€ 123,54
4. August 2000	€ 121,12
13. Dezember 2000	€ 110,69
5. Februar 2002	€ 158,33

Die Vergleichsgrundstücke zeigen Preise von € 110,00/m² bis € 198,00/m². Soweit die Kaufvorgänge nicht in zeitlicher Nähe liegen, werden diese entsprechend der Grunderwerbsstatistik der Bundesinnung für Immobilien- und Vermögenstreuhänder valorisiert und so ein durchschnittlicher Grundstückspreis von € 140,00/m² errechnet.

2.482 m ² - je m ² € 140,00	€ 347.480,00
Abminderung wegen Bebauung 25 %	<u>- € 86.870,00</u>
Summe Bodenwert	€ 260.610,00

Bauwert:

Die Bewertung erfolgt nach m² Nutzfläche. In der Folge wird die technische und wirtschaftliche Wertminderung in Abzug gebracht und so der Bauzeitwert ermittelt.

Herstellungskosten ohne Mehrwertsteuer

Büro- und Lagerflächen

2.827 m ² - je m ² € 1.500,00	€ 4.240.500,00
Summe Herstellungskosten gesamt	€ 4.240.500,00

Bauzeitwert: Für die technische und wirtschaftliche Wertminderung wird unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren, bei einem durchschnittlichen Bestandsalter von 50 Jahren, eine Lebensdauer von 63 % ermittelt. Bei einer Zustandsnote von 3,0 errechnet sich eine Wertminderung von 69,70 %, dh € 2.955.629,00

abzüglich Wertminderung	€ 4.240.500,00
Summe Bauzeitwert Bürohaus	<u>- € 2.955.629,00</u>
	€ 1.284.871,00

Summe Sachwert (Bodenwert, Bauwert)	€ 1.545.481,00
-------------------------------------	----------------

Ertragswert:

Als Jahresnettomiete wird die oben angeführte Miete angesetzt.

Jahresnettomieteinnahmen € 167.058,00

abzüglich:

<i>Instandhaltungskosten, 0,9 % vom Bauzeitwert</i>	<i>- € 11.564,00</i>
<i>Instandsetzungskosten, 0,9 % vom Herstellungswert</i>	<i>- € 38.165,00</i>
<i>Leerstehungsrisiko 10 %</i>	<i>- € 16.706,00</i>

Jahresnettomietenüberschuss	€ 100.623,00
-----------------------------	--------------

Der Kapitalisierungszinssatz wurde im Sinne der Feststellungen mit 5,5 % festgelegt. Die Verzinsung des Bodenwertes ist vom Jahresnettomietenüberschuss in Abzug zu bringen.

Jahresnettomietenüberschuss	€ 100.623,00
abzüglich Verzinsung des Bodenwertes:	
bei einem Grundstückspreis von € 260.610,00	
und einem Kapitalisierungszinssatz von 5,5 %	- € 14.334,00
Gebäudeertrag gerundet	€ 86.289,00

Kapitalisierungszinssatz 5,5 %, Faktor (Vervielfältiger) 14,53, Restnutzungsdauer 30 Jahre	
$14,53 \times € 86.289,00 = \text{Gebäudeertragswert}$	€ 1.253.779,00

Ertragswert der Liegenschaft	
Gebäudeertragswert	€ 1.253.779,00
Bodenwert	€ 260.610,00
Ertragswert der Liegenschaft	€ 1.514.389,00

Verkehrswert:

Aus dem Sachwert und dem Ertragswert ist der Verkehrswert abzuleiten. Unter Außerachtlassung aller spekulativen Überlegungen ist bei Ertragsobjekten wie dem gegenständlichen der Ertragswert zu gewichten. Das Verhältnis wird mit Sachwert : 2 zu Ertragswert : 3 festgelegt.

$$(\€ 1.545.481,00 \times 2) + (\€ 1.514.389,00 \times 3) / 5 = \€ 1.526.826,00$$

Marktanpassung: Gemäß § 7 Liegenschaftsbewertungsgesetz ist bei der Ermittlung des Verkehrswertes eine Überprüfung der Marktverhältnisse vorzunehmen. Diese Überprüfung ergibt, dass der gewichtete Wert dem Verkehrswert entspricht und eine Anpassung nicht erforderlich ist.

Der Verkehrswert der Liegenschaft zum Bewertungsstichtag 5. Februar 2002 beträgt demgemäß (gerundet) € 1.527.000,00. Der Bodenwert (€ 260.610,00) beträgt 17 % vom Verkehrswert der gesamten Liegenschaft (€ 1.527.000,00), womit auf das Gebäude 83 % entfallen.

Demgegenüber ist das FA in seiner Stellungnahme vom Februar 2010 zu folgendem Ergebnis gekommen:

Bodenwert:

Im Gutachten wurden insgesamt 5 Grundstückstransaktionen zum Vergleich angeführt, die auch vom FA als Basis herangezogen werden. Bei der Errechnung des durchschnittlichen Grundstückspreises von € 140,00 je m² ist aber, obwohl im Gutachten angeführt, keine entsprechende Valorisierung durchgeführt worden. Betrachtet man nämlich allein das arithmetische Mittel der Grundstückspreise, so kommt man auf € 142,00 je m². Die Valorisierung auf Basis der VPI 1996 ergibt folgendes Bild:

Kaufvertragsdatum	Kaufpreis/m ²	Basis VPI 1996	valorisierter Wert
25. März 1998	198,42	102,2	211,82
19. Juni 1998	123,54	102,2	132,61
4. August 2000	121,12	105,8	124,90
13. Dezember 2000	110,69	106,6	113,29
5. Februar 2002	158,33	109,1	158,33

Der valorisierte Mittelwert beträgt laut FA € 148,19.

Darüber hinaus wird noch ein Abschlag für Bebauung von 25 % berücksichtigt. Ein solcher Abschlag ist nur dann gerechtfertigt, wenn eine Liegenschaft nicht in optimalem Ausmaß bebaut ist. Ein etwaiger Abschlag kann nach Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁴, S. 70, nach folgender Formel berechnet werden:

$$\frac{\text{Ertragswertminderung} \times \text{Restnutzungsdauer des Gebäudes}}{100}$$

Aufgrund einer Erhebung im Bauamt Graz wurde bekannt, dass die Liegenschaft mit insgesamt 6.205 m² bebaut werden dürfte. Die 6.205 m² berechnen sich folgendermaßen:

Bebauungsdichte = 2,5 x Grundfläche der Liegenschaft ergibt 6.205 m².

Diese maximale Nutzfläche wird durch die mögliche Geschossanzahl dividiert (laut Magistrat maximal vier), ergibt eine verbaubare Fläche von 1.551,25 m².

Bebaut sind jedoch insgesamt 1.574 m², sodass von einer Minderausnutzung des Grundstückes und somit auch einer Ertragsminderung nicht ausgegangen werden kann. Ein Abschlag für Bebauung ist daher nicht gerechtfertigt.

Aufgrund dieser Tatsache ist der Grundwert mit dem valorisierten Wert in Höhe von € 148,00 je m² anzusetzen. Das ergibt einen Bodenwert von € 367.336,00.

Sachwert:

Der Gutachter ermittelt die Herstellungskosten der Liegenschaft mit einem Preis in der Höhe von € 1.500,00 je m² verbauter Fläche. Der Wert von € 1.500,00 kann nicht nachvollzogen werden. Es wird auch keine Quelle angegeben. In Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁴, S. 261, werden Richtpreise für die Herstellungskosten von Mehrwohnungshäusern angegeben. Bei sehr guter Ausstattung ist ein Preis von € 1.321,00 bis € 1.532,00 inklusive Umsatzsteuer zu berücksichtigen. Bei Geschäftsnutzung hingegen sind rund 83 % dieses Wertes, jedoch ohne Umsatzsteuer, anzusetzen. Es ergibt sich dadurch ein Wert von € 1.059,63 (Annahme: € 1.532,00, davon 83 % und dann noch die Umsatzsteuer herausgerechnet).

Umgerechnet auf 2.827 m² ergeben sich dadurch Herstellungskosten von € 2.995.574,00 netto. Berücksichtigt man die Wertminderung laut Gutachten in Höhe von 69,70 %, ergibt sich ein Bauzeitwert von € 907.659,00.

Sachwert und Bodenwert gemeinsam ergeben € 1.274.995,00.

Ertragswert:

<i>Jahresmieteinnahmen laut Gutachter</i>	€ 167.058,00
<i>abzüglich:</i>	
<i>Instandhaltungskosten, 0,9 % der Herstellungskosten (und nicht vom Bauzeitwert)</i>	- € 21.423,00
<i>Instandsetzungskosten, 0,9 % der Herstellungskosten</i>	- € 21.423,00
<i>Leerstehungsrisiko 10 % laut Gutachter</i>	- € 16.706,00
<i>Verwaltungskosten (5,5 % des Rohertrages)</i>	- € 9.188,00
<i>Jahresnettomietenüberschuss</i>	€ 93.318,00
<i>abzüglich Verzinsung Bodenwert 5,5 % von € 367.336,00</i>	<u>- € 20.203,00</u>
<i>Gebäudereinertrag gerundet</i>	€ 73.115,00
<i>Gebäudeertragswert bei Faktor 14,53 (laut Gutachter)</i>	€ 1.062.361,00
<i>zuzüglich Bodenwert</i>	€ 367.336,00
<i>Ertragswert der Liegenschaft</i>	€ 1.429.697,00

Gewichtung laut Gutachter (ebenso nicht begründet):

<i>Ertragswert x 3</i>	€ 2.549.990,00
<i>Sachwert x 2</i>	€ 4.289.091,00
<i>Summe</i>	€ 6.839.081,00
<i>dividiert durch 5 = Verkehrswert der Liegenschaft</i>	€ 1.367.816,00

Der Bodenwert beträgt € 367.336,00, d.s. 26,85 %. Die von der BP durchgeführte Schätzung entspricht demnach den Berechnungen des FA.

In der Gegenäußerung der Bw. zu dieser Stellungnahme des FA vom 30. August 2010 heißt es diesbezüglich wie folgt:

Bodenwert:

Dieser beträgt laut Sachverständigengutachten vom 7. April 2008 € 260.610,00 und wurde berechnet mit 2.482 m² x € 140,00 je m² = € 347.480,00 abzüglich einer Abminderung wegen Bebauung von 25 %.

Das FA geht von einem valorisierten Preis von € 148,00 je m² aus und gelangt so zu einem Bodenwert von € 367.336,00.

Nach Ansicht des FA sei ein Abschlag für Bebauung im gegenständlichen Fall nicht gerechtfertigt, weil ein solcher nur dann zulässig sei, wenn eine Liegenschaft nicht in optimalem Ausmaß bebaut sei, und argumentiert, dass eine Fläche von 1.574 m² bei einer verbaubaren Fläche von 1.551,25 m² bebaut sei, sodass von einer Minderausnutzung des Grundstückes nicht ausgegangen werden könne.

Das FA stützt sich dabei offensichtlich auf den Grundbuchsatz, aus dem ersichtlich ist, dass von einer Gesamtfläche von 2.482 m² eine Fläche im Ausmaß von 908 m² begrünt ist und schließt offenbar daraus, dass die verbleibende Fläche im Ausmaß von 1.574 m² verbaut ist.

Aus dem Grundbuchsatz ist jedoch eindeutig ersichtlich, dass von der Fläche im Ausmaß von 1.574 m² nur eine Teilfläche im Ausmaß von 880 m² verbaut ist, diese Fläche ist im Grundbuchsatz mit der Bezeichnung „Baufläche Gebäude“ gekennzeichnet. Die restliche Fläche im Ausmaß von 694 m² ist nicht verbaut, sondern nur befestigt, was aus der Kennzeichnung „Baufläche befestigt“ im Grundbuch auch klar ersichtlich ist. Auf dieser befestigten Fläche befindet sich ein Parkplatz. Diese nicht bebaute Fläche beträgt 27,96 % der Gesamtfläche, weshalb der Abschlag wegen Minderbebauung von 25 % gerechtfertigt ist.

Das FA hätte daher unter Berücksichtigung des valorisierten Preises von € 148,00 je m² zu folgendem Bodenwert gelangen müssen:

2.482 m ² x € 148,00	€ 367.336,00
Abminderung wegen Bebauung 25 %	- € 91.834,00
Bodenwert	€ 275.502,00

Bauwert:

Die Herstellungskosten betragen laut Gutachten € 1.500,00/m² netto, somit für 2.827 m² insgesamt € 4.240.500,00. Für die technische und wirtschaftliche Wertminderung wurde unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren, bei einem durchschnittlichen Bestandsalter von 50 Jahren, eine Lebensdauer von 63 % ermittelt. Bei einer Zustandsnote von 3,0 errechnet sich daraus eine Wertminderung von 69,70 %, die von den Herstellungskosten in Abzug zu bringen ist (Bauwert in Höhe von € 1.284.871,00). Das FA hat den Bauwert dagegen wie folgt berechnet:

Herstellungskosten	€ 2.995.574,00
abzüglich 69,70 % Wertminderung	- € 2.087.915,00
Bauwert	€ 907.659,00

Dabei geht das FA bei den Herstellungskosten von einem Richtwert von € 1.532,00/m² aus und argumentiert, dass bei Geschäftsnutzung nur 83 % dieses Wertes ohne Umsatzsteuer anzusetzen sei, woraus sich ein Wert von € 1.059,63/m² ergebe. Das FA hat offenbar den Richtwert von € 1.532,00/m² mit 83 % angesetzt und dann noch 20 % Umsatzsteuer herausgerechnet.

Es ist richtig, dass bei der Liegenschaftsbewertung in der Praxis bei Geschäftsnutzung ein Abschlag von 83 % durchgeführt wird, um dem Tatbestand Rechnung zu tragen, dass bei Geschäftsnutzung idR eine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht und der Ansatz für Umsatzsteuer daher entfällt (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, S. 285). Das FA übersieht dabei allerdings, dass der Abschlag von 83 % bereits der Berücksichtigung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit entspricht und aus dem verminderten Wert nicht nochmals die Umsatzsteuer herauszurechnen ist. Durch den Abschlag von 83 % und zusätzliche Herausrechnung der Um-

satzsteuer hat das FA die Umsatzsteuer doppelt berücksichtigt und den Richtwert um 20 % zu niedrig angesetzt.

Ausgehend von einem Richtwert von € 1.532,00/m² hätte das FA bei Abschlag um 83 % zu Herstellungskosten von 1.271,56/m² kommen müssen.

Daraus würde sich der Bauwert wie folgt ableiten:

Herstellungskosten € 1.271,56/m ² für 2.827 m ²	€ 3.594.700,12
abzüglich 69,70 % Wertminderung	- € 2.505.505,98
Bauwert	€ 1.089.194,14

Das FA hätte in der Folge den Sachwert wie folgt berechnen müssen:

Bodenwert	€ 275.502,00
Bauwert	€ 1.089.194,14
Sachwert	€ 1.364.696,14

Ertragswert:

Bei der Ertragswertermittlung hat das FA 5,5 % Verwaltungskosten in Abzug gebracht unter Hinweis auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁴, S. 94, wonach die Verwaltungskosten durchschnittlich 3 bis 8 % betragen.

Dazu ist festzuhalten, dass dieser Satz bei nur einem oder wenigen Großmietern nur 1 bis 2 % beträgt und Verwaltungskosten überhaupt nur dann berücksichtigt werden dürfen, wenn diese nicht an den Mieter weiterverrechnet werden (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, S. 91). In der Praxis ist es gerade üblich, dass die Verwaltungskosten gemäß § 22 MRG auf die Mieter übergewälzt werden. Auch im gegenständlichen Fall werden sämtliche Verwaltungskosten von den Mietern getragen, sodass ein Verwaltungskostenabschlag überhaupt nicht gerechtfertigt ist.

Die Ertragswertberechnung des FA müsste daher richtigerweise wie folgt lauten:

Jahresmieteinnahmen laut Gutachten	€ 167.058,00
abzüglich:	
Instandhaltung, 0,9 % der Herstellungskosten	- € 32.325,30
Instandsetzungskosten, 0,9 % der Herstellungskosten	- € 32.325,30
Leerstehung laut Gutachten 10 %	- € 16.706,00
Jahresnettomietenüberschuss	€ 85.647,40
abzüglich Verzinsung Bodenwert 5,5 % von € 275.502,00	- € 15.152,61
Gebäudereinertrag	€ 70.494,79
Gebäudeertragswert bei Faktor 14,53 laut Gutachten	€ 1.024.289,27
zuzüglich Bodenwert	€ 275.502,00
Ertragswert	€ 1.299.791,27

Nach dem Gutachten sind der Sachwert und der Ertragswert im Verhältnis 2:3 zu gewichten und ist daher der Verkehrswert wie folgt zu ermitteln:

$$(Sachwert \times 2 + Ertragswert \times 3) / 5 = € 1.325.753,21$$

$$\text{davon Bodenwert € 275.502,00} \quad 20,78 \%$$

davon Gebäudewert	79,22 %
	100,00 %

Daraus folgt, dass die Berechnung des FA nicht richtig ist und der Bodenwert, der mit 26,85 % angesetzt wurde, zu hoch angesetzt wurde.

Einleitend muss festgehalten werden, dass das FA in seiner Stellungnahme weitgehend die Werte, Preise sowie Gewichtungen des Sachverständigengutachtens übernommen hat, obwohl es darauf hingewiesen hat, dass für diese größtenteils keine nachvollziehbare Begründung vorgenommen worden ist. Was die vom FA vorgenommenen Korrekturen am Sachverständigengutachten betrifft, hat die Bw. einige davon in der Gegenäußerung vom 30. August 2010 erkennbar nicht beanstandet. Es handelt sich dabei zum einen um die Valorisierung der Grundstückspreise von € 140,00 je m² auf € 148,00 je m² sowie zum anderen um die Berechnung der Instandhaltungskosten (0,9 % der Herstellungskosten und nicht vom Bauzeitwert). Überdies hat das FA in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Oktober 2010 außer Streit gestellt, dass bei der Berechnung der Herstellungskosten die Umsatzsteuer nicht doppelt herauszurechnen ist und dass die Nichtberücksichtigung von Verwaltungskosten plausibel erscheint.

In diesem Sinne geht auch der UFS grundsätzlich davon aus, dass bei der vorzunehmenden Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden bzw. Gebäude dieses Sachverständigengutachtens herangezogen werden kann. Schon an dieser Stelle sei aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass, da dieses Gutachten zum Teil mit nicht näher begründeten Annahmen aufwartet bzw. - wie noch zu zeigen sein wird - das im Zuge der ersten mündlichen Berufungsverhandlung aufgetragene Ergänzungsgutachten keine der aufgeworfenen Fragen eindeutig beantwortet, bei der unter Beachtung der Grundsätze des § 184 BAO zu erfolgenden Aufteilung der Anschaffungskosten etwaige Ungenauigkeiten der Bw. zu Last zu legen sind.

Wie eben dargestellt wurde, ist die Bw. in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des FA unter Übernahme von Korrekturen des FA am Sachverständigengutachten zu einer Aufteilung des Kaufpreises von 20,78 % auf Grund und Boden einerseits bzw. von 79,22 % auf Gebäude andererseits gekommen.

Da von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Oktober 2010 demgegenüber weiterhin der Antrag gestellt wurde, den Kaufpreis wie im ursprünglichen Gutachten angegeben mit 17 % zu 83 % aufzuteilen, ist der Bw. ua vorgehalten worden, dass der in diesem Gutachten vom 7. April 2008 für die Berechnung der Herstellungskosten angesetzte Preis von € 1.500,00 je m² verbauter Fläche in keiner Weise begründet worden sei. Der Bw. ist diesbezüglich eine entsprechende Ergänzung durch den Gutachter aufgetragen worden. Im Ergänzungsgutachten vom 16. November 2010 heißt es in diesem Zusammenhang

ausdrücklich, dass nicht nachvollziehbar sei, wie die Finanzverwaltung zur Behauptung, diese Kosten seien mit € 1.500,00/m² angesetzt worden, komme. Nachdem der Bw. in der zweiten mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. Februar 2011 vorgehalten worden war, dass dieser Wert von € 1.500,00 je m² im Erstgutachten selbst angenommen worden sei, stellte der steuerliche Vertreter der Bw. neuerlich einen Vertagungsantrag, damit der Gutachter seinen (allfälligen) Fehler im Ergänzungsgutachten korrigieren könne. Dieser Vertagungsantrag wurde vom UFS wegen offensichtlicher Verschleppungsabsicht abgelehnt. Im Ergebnis geht der UFS in diesem Punkt davon aus, dass der vom FA in der Stellungnahme zum Gutachten unter Bezugnahme auf entsprechende Literatur angenommene Wert von € 1.532,00 je m² abzüglich Umsatzsteuer (dh € 1.271,56 je m²), bei dem es sich überdies um den an der Obergrenze liegenden Preis handelt und der schlussendlich auch von der Bw. in ihrer Gegenäußerung übernommen worden ist, im Rahmen der Schätzung der Herstellungskosten als schlüssig anzusehen ist.

Gleichfalls wurde der Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Oktober 2010 in Bezug auf die im Gutachten nicht näher begründete Berechnung der fiktiven Miete (€ 4,50 je m² bzw. € 20,00 je Parkplatz) eine Ergänzung aufgetragen. Im Ergänzungsgutachten heißt es diesbezüglich, dass nicht nachvollziehbar sei, wie die Finanzverwaltung zu diesen Werten komme. Es sei vielmehr für die Büroräume ein angemessener Nettomietzins von € 6,55 je m² und für die Autoabstellplätze jeweils € 30,00 ermittelt worden. Da bei der zweiten mündlichen Berufungsverhandlung der steuerliche Vertreter der Bw. diesen offensichtlichen Widerspruch zwischen dem Gutachten und dem Ergänzungsgutachten nicht aufklären konnte und sich darauf zurückzog, den (in der Folge abgelehnten) Vertagungsantrag zu stellen, andererseits aber sowohl das FA in seiner Stellungnahme zum Gutachten als auch die Bw. in ihrer Gegenäußerung hiezu von den ursprünglichen Werten ausgegangen sind, sieht auch der UFS keine Veranlassung zur Änderung.

In Bezug auf den Streitpunkt, ob bei der Ermittlung des Bodenwertes ein Bebauungsabschlag zu berücksichtigen ist, ist vorerst festzuhalten, dass im Gutachten der vorgenommene Bebauungsabschlag von 25 % sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach in keiner Weise begründet worden ist. Im aufgetragenen Ergänzungsgutachten vom 16. November 2010 heißt es diesbezüglich wie folgt: *"Der vorgenommene Bebauungsabschlag entspricht der Bewertungslehre, wobei der mit 25 % bestimmte Bebauungsabschlag zusätzlich durch die Nutzungsmöglichkeit des auf der Liegenschaft befindlichen Gebäudes zu bestimmen war. Der geringe Wert des Gebäudes ergibt sich durch den vormaligen Nutzungszweck als Lagergebäude und findet Bestätigung darin, dass die Umbaukosten annähernd Neubaukosten entsprechen."*

Dass dieser bloße Verweis auf die Bewertungslehre grundsätzlich nicht geeignet ist, den Bebauungsabschlag zu rechtfertigen, bedarf keiner weiteren Ausführungen. Es wird zwar in der

Fachliteratur mitunter die Ansicht vertreten, dass bebauter Grund und Boden prinzipiell einen geringeren Wert hat als unbebauter. Die Auffassung, dass der Bodenwert einer bebauten Liegenschaft niedriger sein muss als der Bodenwert eines vergleichbaren unbebauten Grundstücks, wird damit begründet, dass Art und Ausmaß der Bebauung bei einem bereits bebauten Grundstück vorgegeben sind, was den Entscheidungsspielraum des Erwerbers hinsichtlich der Bebauungsmöglichkeiten wesentlich einschränkt. Der Umstand, dass ein Grundstück bebaut ist, kann aber für sich genommen noch nicht zu einem Abschlag vom Wert des fiktiv unbebauten Grundstücks führen. Ein Bebauungsabschlag ist dem Grunde nach nämlich erst dann gerechtfertigt, wenn die Einschränkungen, die sich aus der vorhandenen Bebauung ergeben, für den potentiellen Erwerber tatsächlich ins Gewicht fallen (vgl. zB Pröll, „Bebauungsabschlag“ bei Grundstücken, UFSaktuell 2007, 44). Lediglich dann, wenn eine Neubebauung zu einem nach Zweck und Umfang wesentlich anderen Bauwerk führen würde, müsste ein Abschlag vom Wert des fiktiv unbebauten Grundstücks vorgenommen werden. Ein „Abschlag vom Freigrundwert“ des unbebauten Grundstücks ist demgegenüber dann nicht gerechtfertigt, wenn das Objekt neuwertig ist, einen sehr guten Bau- und Erhaltungszustand aufweist, die Baunutzungszahl entsprechend den Gemeindevorgaben ausgenutzt wurde und auch ein Abbruch des Gebäudes keinesfalls zu erwarten ist.

Im Hinblick auf diese Ausführungen ist zum einen festzuhalten, dass von der Bw. keine Neubebauung der gegenständlichen Liegenschaft vorgebracht worden ist. Nach den dem Gutachten zu Grunde gelegten Planungsüberlegungen sollte es zu keinem Abbruch, sondern zu einem (bislang nicht stattgefundenen) Um- und Ausbau des siebengeschossigen Gebäudes kommen. Ausgehend von der weiteren Überlegung, dass zum einen unbestreitbar das bestehende Gebäude nicht mehr neuwertig ist, zum anderen bei einem eventuellen Neubau maximal vier Geschosse zulässig sind, dafür aber uU unter Einbeziehung des Grundstücks mit der Nr. XXX (bislang „begrünt“ laut Grundbuch) die bebaute Fläche erhöht werden könnte, sieht der UFS aber dem Grunde nach einen Bebauungsabschlag als zulässig an.

Was die Höhe des Bebauungsabschlages anbelangt, hat der Gutachter sowohl im ursprünglichen Gutachten als auch im Ergänzungsgutachten in keiner Weise versucht, den von ihm angenommenen Prozentsatz von 25 % zu rechtfertigen. Auch der Hinweis des steuerlichen Vertreters in der zweiten mündlichen Berufungsverhandlung, dass es Erfahrungswerte einer derartigen Wertminderung gäbe, die ein Sachverständiger aufgrund seiner Erfahrung angeben könne, ist naturgemäß ungeeignet, eine entsprechenden Feststellung zu ersetzen. Da demnach, obwohl der Bw. in der ersten mündlichen Berufungsverhandlung die Möglichkeit geboten wurde, das Gutachten auch in diesem Punkt zu ergänzen, dieses Ergänzungsgutachten keine entsprechende Basis für die Festsetzung des Bebauungsabschlages der Höhe nach

bietet, wird vom UFS dieser im Schätzungswege festgesetzt, wobei ein Prozentsatz von 20 % als angemessen betrachtet wird.

Der UFS kommt demnach zu folgenden Berechnungen:

2.482 m ² x € 148,00	€ 367.336,00
Abminderung wegen Bebauung 20 %	- € 73.467,20
Bodenwert	€ 293.868,80

Unter Heranziehung des Bauwertes von € 1.089.194,14 laut Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme des FA ergibt sich ein Sachwert von € 1.383.062,94.

Ertragswert:

Jahresmieteinnahmen laut Gutachten	€ 167.058,00
abzüglich:	
Instandhaltung, 0,9 % der Herstellungskosten	- € 32.325,30
Instandsetzungskosten, 0,9 % der Herstellungskosten	- € 32.325,30
Leerstehung laut Gutachten 10 %	- € 16.706,00
Jahresnettomietenüberschuss	€ 85.647,40
abzüglich Verzinsung Bodenwert 5,5 % von € 293.868,80	- € 16.162,78
Gebäudereinertrag	€ 69.484,62
Gebäudeertragswert bei Faktor 14,53 laut Gutachten	€ 1.009.611,53
zuzüglich Bodenwert	€ 293.868,80
Ertragswert	€ 1.303.480,33

Verkehrswert:

$$(\text{Sachwert} \times 2 + \text{Ertragswert} \times 3) / 5 = € 1.335.313,37$$

davon Bodenwert € 293.868,80	22,00 %
davon Gebäudewert	78,00 %
	100,00 %

Von den gegenständlichen Anschaffungskosten in Höhe von € 1.461.332,00 entfallen demnach auf Grund und Boden ein Betrag von € 321.493,00 sowie auf Gebäude € 1.139.839,00.

Was den zweiten Berufungspunkt, die Restnutzungsdauer des Gebäudes bzw. die Höhe der AfA, anbelangt, können gemäß § 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 bei Gebäuden, die zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht einer der in den ersten beiden Teilstrichen genannten Tätigkeiten dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 2 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Dieser Bestimmung ist eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand im Erwerbszeitpunkt erbracht werden (vgl. zB VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Im gegenständlichen Fall ist dem Gutachten vom 7. April 2008 diesbezüglich Folgendes zu entnehmen:

„Für die Bestimmung der Restnutzungsdauer der baulichen Anlagen ist für die Festsetzung der Zustand der Objekte anzusetzen. Entsprechend der Bewertungslehre ist die Gesamtnutzungsdauer, welche sich aufgrund der normalen technischen und der wirtschaftlichen Nutzbarkeit zusammensetzt, maßgeblich.“

Durch den extrem langen Leerstand hat der Bauzustand sich sehr verschlechtert, sodass die Restnutzungsdauer der Gebäudesubstanz mit 30 Jahren angesetzt werden kann. Hingewiesen wird, dass dringend erforderliche Schutzmaßnahmen zur Erhaltung der Bausubstanz erfolgen sollen, da weitere Schäden die wirtschaftliche Restnutzungsdauer verringern. Die Nutzungsdauer errechnet sich somit mit 30 Jahren. Im Besonderen ist der extrem schlechte Bauzustand zu berücksichtigen, sodass eine weitere Nutzung nur mit erheblichen Instandsetzungsmaßnahmen möglich ist, darüber hinaus das Gebäude in seiner Konstruktion und Bauweise nicht mehr den aktuellen Standards entspricht.“

Unter Berücksichtigung der vor gemachten Ausführungen und Erläuterungen wird die Nutzungsdauer für das Büro- und Lagergebäude mit 30 Jahren festgelegt, sodass sich für die Bestimmung der AfA 3,33 % errechnet.“

In seiner Stellungnahme hiezu hat das FA bemängelt, dass diesem Gutachten sowohl in Bezug auf die verwendeten Materialien als auch den Bauzustand die entsprechenden Feststellungen fehlten.

In der Gegenäußerung der Bw. vom 30. August 2010 heißt es, dass der Bauzustand vom Gutachter genau erhoben und im Gutachten auch konkret festgehalten sei („Der Bauzustand des bestehenden Lager- und Bürogebäudes entspricht dem Baualter und weist dieses einen mäßigen Erhaltungszustand auf“). Darüber hinaus sei die vom Gutachter errechnete Restnutzungsdauer von 30 Jahren genau begründet (starke Verschlechterung des Bauzustandes durch den extrem langen Leerstand, Erforderlichkeit von Maßnahmen zur Erhaltung der Bausubstanz etc.).

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Oktober 2010 wurde der Bw. neuerlich vor gehalten, dass das Gutachten keinerlei Aussagen hinsichtlich des „Gebäudezustandes (Konstruktion, Bauweise, technische Ausstattung)“ enthält, und der Bw. eine entsprechende Ergänzung des Gutachtens aufgetragen.

In diesem Ergänzungsgutachten vom 16. November 2010 heißt es wie folgt: „Im Vorgutachten wurde unter Zugrundelegung des Zustandes des Gebäudes die Restnutzungsdauer mit 30 Jahren ermittelt. Gemäß den Aufzeichnungen in den Unterlagen für die Erstellung der Vorgutachten wurde festgestellt, dass die auf der Liegenschaft befindlichen Objekte 1933 errichtet wurden und im Zuge des Wiederaufbaus nach dem 2. Weltkrieg dieses Gebäude 1946 generalsaniert und wiederaufgebaut wurde. Im Jahre 1966 wurde das

derzeitige Gebäude unter dem Titel Aufstockung errichtet. In wieweit alte Gebäudeteile in Bauführung noch einbezogen wurden, kann nicht mehr festgestellt werden. Dem Erscheinungsbild nach handelt es sich weitestgehend um einen Neubau. Das 1966 errichtete Gebäude ist als Stahlbetonskelettbau errichtet worden, wobei auf Grund der überwiegenden Verwendung des Gebäudes als Lager ein geringer Ausbau vorliegt. Gebäude in Stahlbetonkonstruktion haben gemäß Bewertungsgrundlage eine Nutzungsdauer von 60 bis 80 Jahren. Es wurde eine durchschnittliche Nutzungsdauer von 70 Jahren unterstellt und davon eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren abgeleitet. Zum vorliegenden Gebäude ist darüber hinaus noch anzumerken, dass die Betonüberdeckung der Stahlbewehrung gemäß Normen zum Errichtungszeitpunkt für heutige Erkenntnisse unzureichend ist, sodass mit einem hohen Maß mit einer fortgeschrittenen Karbonatisierung gerechnet werden muss. Dies erfordert höhere, umfangreiche Sanierungsmaßnahmen an den tragenden Teilen, insbesondere an den nicht geschützten Betonteilen an der Fassade. Dem folgend würde sich, wenn nicht dringend anstehende Sanierungen vorgenommen werden, die Restnutzungsdauer noch einmal auf 20 bis 25 Jahre verkürzen. Die technische Ausstattung des Gebäudes Heizung Elektroinstallation und Aufzüge haben die wirtschaftliche Nutzungsdauer erreicht und müssen diese Bauteile zur Gänze erneuert werden, da diese Teile einen Lebenszyklus von 20 bis 40 Jahren haben. Die festgestellte Restnutzungsdauer von 30 Jahren wird daher aufrecht erhalten.“

Nach der Rechtsprechung des VwGH können Gründe für eine kürzere Gebäudenutzungsdauer zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme darstellen (vgl. VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Notwendigerweise muss dafür aber eine genaue Befundaufnahme im Gutachten vorhanden sein. Es sind demnach hinreichende Aussagen über den Bauzustand, Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit, im Gutachten zu treffen, wobei auf den Zeitpunkt des Erwerbs abzustellen ist.

An diesen konkreten Feststellungen mangelt es aber sowohl dem Gutachten als auch dem Ergänzungsgutachten.

So ist schon die Feststellung im Gutachten, dass sich durch den extrem langen Leerstand der Bauzustand sehr verschlechtert habe, mangels näherer Angaben nicht nachvollziehbar. Da die vormalige Eigentümerin der Liegenschaft, die E-GmbH, bis Ende 2000 ihren Firmensitz dort hatte, ist davon auszugehen, dass der Gutachter damit die ab dem Erwerb im Jahre 2002 bis zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung im Jahre 2008 verstrichene Zeit anspricht.

Weiters heißt es im Ergänzungsgutachten zum einen, dass das Gebäude dem Erscheinungsbild nach weitestgehend einem Neubau gleiche. Zum anderen seien aber umfangreiche Sa-

nierungsmaßnahmen an den tragenden Teilen notwendig, da die Betonüberdeckung der Stahlbewehrung gemäß Normen zum Errichtungszeitpunkt für heutige Erkenntnisse unzureichend sei. Auch mit diesen Behauptungen wird nicht dargetan, inwieweit wirklich schon Schäden vorhanden sind, die die Restnutzungsdauer verringern würden.

Ausgehend davon, dass es sich um ein gebrauchtes Gebäude in Massivbauweise handelt und nicht das Alter des Gebäudes maßgeblich ist, sondern dessen Bauzustand im Erwerbszeitpunkt, wäre es Sache des Gutachters gewesen, diesen Bauzustand exakt anzugeben. Gernade bei Bauten in Massivbauweise ist nämlich auch eine Nutzungsdauer von insgesamt 200 Jahren und mehr denkbar (vgl. VwGH 25.9.2002, 97/13/0098).

Hinzuweisen ist zudem darauf, dass den oben schon angesprochenen aktuellen Internetseiten der B-AG hinsichtlich des gegenständlichen Gebäudes folgende Baubeschreibung zu entnehmen ist: Massivbau, Flachdach mit Blechdeckung, unterkellert, Massivdecken und Stiegen, Asphaltböden mit PVC- bzw. Textilbelag, Alufenster mit außenliegenden Jalousien, tw. vorgehängte Eternitfassade im Hof Verladerampe mit tw. Glasüberbau bzw. Vordach, Personen- und Lastenaufzug, Stahlbetonskelettbau, Profilitwand im Stiegenhaus, guter Bauzustand, Hohe Deckentragkraft/m²; Lastenaufzüge (Fa. OTIS). Gleichfalls heißt es in Bezug auf die Infrastruktur: vollkommen aufgeschlossen (Heizung, Strom, Wasser, Kanal, Telefon).

Der darin betonte „gute Bauzustand“ des Gebäudes steht in eklatantem Widerspruch zur Feststellung im Gutachten, wonach ein „mäßiger Bauzustand“ gegeben ist. Da der Gutachter diesbezüglich aber keine weiteren Feststellungen getroffen hat sondern sich auf allgemein gehaltene Ausführungen zurückgezogen hat, sieht der UFS den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als der gesetzlich vermuteten als nicht erbracht an.

Die AfA ist deshalb mit 2 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.139.839,00, mit hin mit € 22.797,00 jährlich festzusetzen, weshalb sich in Abänderung der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide (berücksichtigte AfA von € 21.920,00) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jährlich um € 877,00 verringern.

Abschließend ist in Bezug auf die von der Bw. gestellten Beweisanträge noch wie folgt auszuführen:

Was den Antrag auf Abhaltung eines Lokalaugenscheins auf der gegenständlichen Liegenschaft anbelangt, bestimmt zwar § 182 Abs. 1 BAO, dass „zur Aufklärung der Sache“ die Abgabenbehörde „auch einen Augenschein, nötigenfalls mit Zuziehung von Sachverständigen, vornehmen“ kann. Das Abgabenverfahren ist aber dadurch gekennzeichnet, dass eine unmittelbare Beweisaufnahme nicht erforderlich ist. Im Hinblick auf den Umstand, dass das FA im Rahmen seiner Stellungnahme zum Gutachten auch auf vom FA Graz-Stadt an Ort und Stelle

durchgeführte Erhebungen hingewiesen hat, und zudem ein entsprechendes Sachverständigengutachten vorgelegen ist, sah der UFS keine Veranlassung, dieses unmittelbarste aller Beweismittel anzuwenden.

Weiters ist der Bw. hinsichtlich des Antrages auf Einvernahme des Sachverständigen zu antworten, dass der Bw. die Möglichkeit eingeräumt wurde, das Sachverständigengutachten in den beanstandeten Punkten zu ergänzen.

In Bezug auf den in der zweiten mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Antrag auf nochmalige Ergänzung des Gutachtens wurde oben schon ausgeführt, dass dieser Antrag wegen offensichtlicher Verschleppungsabsicht abzuweisen war.

Was zuletzt den betreffend den Ablauf des BP-Verfahrens gestellten Antrag auf Einvernahme des vormaligen Steuerberaters der Bw. betrifft, ist die Bw. darauf hinzuweisen, dass dieser Verfahrensablauf für die Entscheidung über den gegenständlichen Rechtsstreit unerheblich ist.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Mai 2011