



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1160 Wien, vertreten durch Hannes Folterbauer, Steuerberater, 1010 Wien, Spiegelgasse 21, vom 16. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch ADir Rudolf Stadler, vom 11. Juli 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2003 und Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. übermittelte die Körperschaftsteuererklärung für 2003 am 28. 4. 2005 dem Finanzamt. Der beigefügten Bilanz ist zu entnehmen, dass die Bw. eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert in Höhe von € 105.196,53 vornahm. Aus den beigefügten Erläuterungen zur Bilanz geht hervor, dass, aufgrund eines Bewertungsgutachtens, die Liegenschaft per 31. 12. abgewertet wurde, und zwar das Gebäude um einen Teilwert von € 60.331,68 und Grund und Boden in Höhe von € 44.864,85.

Am 10. Mai 2005 erfolgte eine erklärungsgemäße **Veranlagung**, in der die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € -112.139,17 festgestellt wurden.

Mit gleichem Datum übermittelte das Finanzamt der Bw. ein **Schreiben**, dahingehend, dass die Veranlagung 2003 zur Beschleunigung der Erledigung vorerst ohne nähere Überprüfung der Erklärungsdaten vorgenommen worden sei. Im Zuge einer nachprüfenden Kontrolle der Erklärungen werde daher bezüglich der erfolgten Teilwert-Abschreibung beim Gebäude um Vorlage des entsprechenden Bewertungsgutachtens ersucht.

Am 20. Juni 2005 langte ein, von Baumeister Ing.F erstelltes, privates **Bewertungsgutachten** beim Finanzamt ein. Stichtag der Bewertung für die Liegenschaft war der 29. 3. 2004. Aufgrund der Befundaufnahme kam der Sachverständige zu folgenden Ergebnissen:

Hinsichtlich des Sachwertes ermittelte er einen Grundwert in Höhe von € 102.708,00 und einen Bauwert von € 59.884,45. Der Ertragswert wurde aufgrund einer fiktiven Monatsmiete ermittelt, da die Halle derzeit durch die Bw. eigen genutzt werde und betrage dieser € 189.464,96.

Zusammenfassend werde der Verkehrswert der Liegenschaft mit € 176.000 festgestellt.

Das Finanzamt nahm in der Folge das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wieder auf und begründete den am 11. Juli 2005 erlassenen **Bescheid** wie folgt:
„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Im, mit gleichem Datum erlassenen Körperschaftsteuerbescheid für 2003 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € -6.942,64 festgestellt.

Begründend führte das Finanzamt aus: *"Im Jahresabschluss 2003 wurde eine Teilwertabschreibung hinsichtlich des im Betriebsvermögen befindlichen Grundstückes 1160Wien sowohl hinsichtlich nacktem Grund und Boden sowie Gebäude vorgenommen.*

Das dieser Abschreibung zugrunde liegende Gutachten wurde erst am 20.Juni 2005 vorgelegt. In diesem Gutachten wurde die Teilwertabschreibung des nackten Grund und Bodens lediglich auf Basis allgemein gehaltener Aussagen begründet. Eine spezifisch auf gegenständliche Liegenschaft ausgerichtete diesbezügliche Bewertung kann dem Gutachten nicht entnommen werden. Nach ha Überprüfungen beträgt der freie Grundwert für diese Liegenschaft 700€/m². Der Grund und Boden wäre damit mit 221.90 0€ zu bewerten. Für die Bebauung wäre ein Abschlag von 10% zu berücksichtigen.

In der Bilanz zum 1.1.12003 war der Grund und Boden mit 119.958,70 ausgewiesen. Aufgrund obiger Aussagen wäre somit von einer Wertsteigerung von Grund und Boden auszugehen. Selbst wenn ein Wertverlust beim Gebäude vorliegen würde, wäre eine Teilwertabschreibung daher nicht zulässig, da die Werterhöhung des Grund und Bodens diesen Wertverlust ausgleicht. Das vorgebrachte Gutachten ist somit – zumindest hinsichtlich der Ermittlung des Grundwertes – nicht schlüssig und nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht als Grundlage für die vorgenommene Teilwertabschreibung geeignet."

Am 16. 8. 2005 langte die **Berufung** beim Finanzamt ein.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass in der Bilanz zum 31. 12. 2003 sehr wohl die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert offen gelegt worden sei und somit kein Wiederaufnahmsgrund vorläge. Außerdem sei im Anlagespiegel die Abwertung, sowohl unter der Position „Gebäude“, als auch unter der Position „Grund und Boden“ angegeben. Auch im Anlagevermögen sei unter der Position „Sachanlagen“ die Abwertung des Grund und Bodens erkennbar.

Weiters sei auch die Begründung unrichtig. Der Sachverständige habe schon bisher alle Bewertungen (für Notare, Finanzämter etc.) in der eingereichten Form erstellt, ohne dass diese beanstandet worden seien. Dennoch habe der Sachverständige laut beiliegendem Gutachten versucht, auf die individuelle Gegebenheiten einzugehen.

Da somit keine Werterhöhung des Grund und Bodens erfolgt sei, sei sehr wohl der Wertverlust des Gebäudes anzusetzen. Es werde daher ersucht, der Berufung stattzugeben.

Am 22. 8. 2005 langte eine **ergänzende Begründung**, da nachfolgende Bemessungsgrundlagen unrichtig angesetzt worden seien, zur Berufung ein: „Der Betrag des Firmenwertes erhöht sich um € 3.549,56, während sich das Verrechnungskonto PB um den gleichen Betrag erhöht. Es handelt sich hierbei um einen Auswertungsfehler. Ebenso verringert sich das Konto Wareneinkauf um € 4.748,20, da irrtümlich Investitionen auf das Konto Wareneinkauf gebucht wurden.“ Gleichzeitig wurde eine berichtigte Bilanz für das Jahr 2003 vorgelegt.

Am 22. März 2006 richtete das Finanzamt eine **Anfrage an die Magistratsabteilung 69** (rechtliche und administrative Grundstücksangelegenheiten) mit nachfolgendem Inhalt:
„Aufgrund eines der Abgabenbehörde vorgelegten privaten Bewertungsgutachtens für die im Bezug angeführte Liegenschaft, welches dem Inhalt nach in Zweifel gezogen wurde, erfolgte im Juli 2005 die telefonische Kontaktaufnahme mit ihrer Abteilung. Darin wurde ein freier Grundstückswert in Höhe zwischen € 650,00 und € 700,00 pro m² abzüglich 10-15 % Bebauungsabschlag mitgeteilt. Dementsprechend wurde die auf dem vorliegenden

Bewertungsgutachten basierende Teilwertabschreibung von der Abgabenbehörde nicht anerkannt. Der diesbezügliche Bescheid wurde im Berufungswege von den Abgabepflichtigen angefochten. Es wird daher unter Bezug auf § 158, Abs. 1-Abs.3 BAO gebeten, hinsichtlich der bei ihrer Abteilung vorliegenden Kaufpreissammlung, die entsprechenden Vergleichswerte für obig angeführte Liegenschaft dem Finanzamt zu ermitteln."

Im am 13. April 2006 im Finanzamt eingelangten **Antwortschreiben**, teilt die Magistratsabteilung 69 dem Finanzamt Kaufpreise von Liegenschaften laut Urkundensammlung des Grundbuchs mit:

PLZ	Straße	Erwerbsdatum	Kaufpreis/m ² in Euro	Grundfläche in m ²
1160	Effingergasse	3. 3. 2003	472	755
1160	Seitenberggasse	23. 4. 2004	680	2272
1160	Heigerleinstraße	30. 11. 2004	628	1417
1160	Arnethgasse	23. 12. 2004	924	660
1160	Wichtelgasse	30. 6. 2005	767	395

Am 28. 4. 2006 erließ das Finanzamt eine **Berufungsvorentscheidung** jedoch nur hinsichtlich Körperschaftsteuer 2003 und führte begründend aus: "Tatsachen sind nicht nur wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind, wie zum Beispiel für die Bewertung von Wirtschaftsgütern maßgebende Umstände: Das dieser Abschreibung zugrunde liegende Gutachten wurde erstmals am 20. 6. 2005 vorgelegt. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem Verfahren vom 10. 5. 2005 der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon hier bei richtiger, rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Da dies nicht zutraf, ist die Berufung gegen die Wiederaufnahme gemäß § 276 BAO als unbegründet abzuweisen.

Zum Gutachten:

Das der Behörde vorliegende Gutachten wurde nach der Sachwertmethode erstellt. Der vom Finanzamt ermittelte Wert orientiert sich nach der Vergleichswertmethode, welche auf realistische Daten (Echtdaten) beruht. Da, wie bereits ausführlich in der Bescheidbegründung vom 12. 7. 2005 ausgeführt, eine für die Liegenschaft ausgerichtete spezifische Bewertung (Gutachten wurde lediglich auf Basis allgemein gehaltener Aussagen erstellt) nicht erfolgte, ist das vorgelegte Gutachten nicht schlüssig und kann nicht als Grundlage für die bestrittene Teilwertabschreibung für Grund und Boden, bzw. das Gebäude herangezogen werden. Außerdem wird die mit 4 % angesetzte AFA für das Gebäude gemäß § 8, Abs. 1 EStG auf 3 % berichtigt.

Hinsichtlich der in der Ergänzung vom 22. 8. 2005 vorgebrachten Punkte (Firmenwert, Wareneinkaufskonto) wird der Berufung stattgegeben. Der Gewinn laut BVE wird somit mit € -1.231,02 festgestellt."

Am 11. Juli 2006 übermittelte die Bw. dem Finanzamt einen **Antrag auf Entscheidung** der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, und führte aus, dass in der Bilanz zum 31. 12. 2003 sehr wohl die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert offen gelegt worden sei und somit kein Wiederaufnahmegrund bestehe. Dies sei auch aus dem Anlagespiegel und aus der Position „Sachanlagen“ ersichtlich. Weiters sei die Begründung unrichtig, da der Sachverständige auch schon bisher alle Bewertungen in der eingereichten Form erstellt habe, ohne dass diese beanstandet worden seien. Der Sachverständige habe im Gutachten versucht, auf die individuellen Besonderheiten einzugehen. Da somit keine Werterhöhung des Grund und Bodens erfolgt sei, sei sehr wohl der Wertverlust beim Gebäude anzusetzen. Es werde daher ersucht, der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1, Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich KöSt 2003

Wenn der Bw. ausführt, dass er die Teilwertabschreibung offengelegt habe, insofern als die Höhe der beigefügten Bilanz zu entnehmen zu entnehmen sei, wird dazu festgehalten, dass, wenn das Erstverfahren unter Zugrundelegung des vom Bw. bekannt gegebenen Sachverhalts erfolgte (erklärungsgemäße Veranlagung erfolgte am 10. Mai 2005) und sich erst in der Folge herausstellt, dass die Angaben und Unterlagen unvollständig waren, so ist eine Wiederaufnahme aufgrund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig (VwGH vom 8.9.1983, 81/15/33).

Es ist in diesem Zusammenhang unmaßgeblich, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind (VwGH vom 14.5.1992, 91/16/19). Selbst wenn die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von Ermittlungen ein Vorwurf zu machen ist, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen (VwGH vom 20.9.1989, 88/13/72). Dies gilt selbst dann, wenn das Finanzamt die Möglichkeit gehabt hätte sich früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und diese Möglichkeit verschuldetmaßen nicht genutzt hat (VwGH vom 24.6.1991, 90/15/183), somit der gesetzlichen Verpflichtung die Abgabenerklärungen zu prüfen und eventuell Ergänzungen zu verlangen nicht entsprochen hat (VwGH vom 5.10.1987, 85/15/372 und 19.4.1988, 87/14/74).

Das der Teilwertabschreibung zugrunde liegende Gutachten wurde erstmals am 20.6.2005 vorgelegt. Somit nach Erlassung des Körperschaftsbescheides vom 10.5.2005. Da dieses Gutachten essentiell für die rechtlich richtige Beurteilung des Sachverhalts war (erst aufgrund dieser Unterlagen konnte das Finanzamt beurteilen, ob die Teilwertabschreibung zulässig war,

oder nicht), erfolgte, aufgrund des festgestellten Sachverhalts, die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftssteuer 2003 zu Recht.

Darüber hinaus soll an dieser Stelle festgehalten werden, dass am 22. 8. 2005 eine **ergänzende Begründung** zur Berufung einlangte, dergemäß Bemessungsgrundlagen unrichtig angesetzt worden seien. Diese wäre, wäre das Verfahren bereits rechtskräftig abgeschlossen gewesen als Antrag auf Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu werten gewesen.

2, Absetzung für Abnutzung

Die Anschaffungskosten des Gebäudes betrugen lt. Bilanz 1999 (in Betriebnahme 9.7.1999) 2.652.068,- öS.

Der Bw. machte in seiner Bilanz im Jahr 1999 - 54.123,25 öS, im Jahr 2000 – 108.248,- öS, im Jahr 2001 – 7.866,69 €, im Jahr 2002 7.866,69 € und im Jahr 2003 7.866,69 € als AfA geltend.

Diesbezüglich wird festgehalten, dass die AfA gem. § 8 Abs. 1 EStG 1988 in den Jahren 1999 und 2000 4% betrug. 4% von 2.652.068 öS sind 106.082,72 öS (1/2-jahres AfA 53.041,36 öS). Ab 2001 (BGBl. I 2000/142) betrug die zulässige AfA (§ 8 Abs.1 EStG 1988) nur mehr 3% § 124b Zi 45 EStG 1988), somit 5.782 €.

Der Bw. hat somit in den Jahren 1999 bis incl. 2003 35.400,05 € AfA geltend gemacht. Die maximal zulässige AfA für diese Jahre beträgt jedoch 28.910 €. Die Differenz von 6.490,05 € war daher dem Gewinn des Jahres 2003 zuzurechnen.

3, Teilwertabschreibung

Teilwert:

Der Teilwert (§ 6 EStG 1988) ist der betriebsvermögensspezifische Wertmaßstab, der unter der Fiktion Erwerb des gesamten Betriebes, Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises und Betriebsfortführung gebildet wird. Es ist ein eigenständig geregelter steuerrechtlicher Wertmaßstab (ein objektiver Stichtagswert) und kein handelsrechtlicher, wie der Zeitwert.

Eine Teilwertabschreibung ist der Ansatz des unter die Anschaffungskosten abzüglich AfA gefallenen Teilwertes. Ausschlaggebend ist nur jener Wert, wie er sich zum jeweiligen Bilanzstichtag darstellt, so dass unterjährige Wertänderungen nicht maßgeblich sind.

Eine Teilwertabschreibung ist nur dann zulässig wenn Sach- und Ertragswert des Grund und Bodens samt Gebäude unter dem Buchwert liegen. Bei Beurteilung des Teilwertes eines Gebäudes wendet die Judikatur die sogenannte Einheitstheorie an.

Der Baumeister Ing.F erstellte am 20.3.2004 ein privates Bewertungsgutachten zum privaten Gebrauch (Vorlage beim Finanzamt). In dem Gutachten werden Aussagen hinsichtlich des Sachwertes (Grundwert und Bauwert) und (fiktiven) Ertragswert des Gebäudes zum Stichtag 29.3.2004 getätigt. Feststellungen dahingehend inwieweit eine Verschlechterung des Gebäudes gegenüber dem Vorjahr eingetreten ist, sind dem Gutachten nicht zu entnehmen. Des weiteren werden keine Aussagen dahingehend getroffen, dass sich auch der Wert des Grund und Bodens gegenüber das Vorjahr aufgrund diverser Umstände vermindert hat. Das Gutachten enthält somit keinerlei Aussagen über die im Jahr 2003 eingetretene Wertminderung.

Auch geht das Gutachten überhaupt nicht auf den steuerlich relevanten Teilwert ein, sondern, indem lediglich festgestellt wird, dass der Verkehrswert der Liegenschaft samt Werkshalle ~ 176.000 € beträgt, gibt dieses vielmehr rein handelsrechtliche Feststellungen wieder.

Das Gutachten war daher nicht geeignet die Berechtigung der Teilwertabschreibung glaubhaft zu machen.

Unabhängig davon konnte anhand von Vergleichliegenschaften festgestellt werden, dass die im Gutachten herangezogenen Liegenschaftspreise nicht mit den ortsüblichen übereinstimmen, sondern wesentlich geringer (~ 50%, bzw. geringer) angenommen wurden.

Weiters wurde überprüft ob gegebenenfalls eine außergewöhnliche Absetzung vorliegt.

Gem. § 8 Abs. 4 EStG 1988 sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig.

Die außergewöhnliche Abschreibung trägt sohin einer Abnutzung Rechnung, die außerhalb eines gleichmäßigen Abnutzungsverlaufs stattfindet. Das Außergewöhnliche an dieser Abnutzung ist, dass es sich um eine sprunghafte Abnutzung handelt. Dieser Umstand ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Sie stellt eine Ergänzung zur normalen AfA dar

Die außergewöhnliche Abnutzung muss geeignet sein zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer zu führen.

Die AfA setzt eine Beeinträchtigung der Nutzung voraus, die Teilwertabschreibung (TWA) eine außergewöhnliche Abnutzung im Bereich der Wertsphäre.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden wie folgt festgestellt:

Gewinn lt. berichtigter Erklärung	-108.424,24
+TWA Grund u Boden	+44.864,85
+ TWA Gebäude	+60.331,88
+Afa Differenz lt. BE	+6.490,05
Gewinn aus Gewerbebetrieb	3.262,54

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. Jänner 2008