



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Vermietungsgemeinschaft Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 24. Februar 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften 2007 sowie Feststellung von Einkünften 2007 entschieden:

- I.) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften 2007 wird als unbegründet abgewiesen.
- II.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Die Vermietungsgemeinschaft machte bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2007 unter den „Übrigen Werbungskosten“ einen „Buchwert ausgeschiedener Anlagen“ von 59.659,13 € geltend.

Nach einer Außenprüfung des Jahres 2007 wurde vom Prüfer die Feststellung getroffen, dass der Buchwert – auf Grund einer geänderten Aufteilung der Anschaffungskosten des mit Kaufvertrag vom 22.10.1996 erworbenen Grundstücks (auf Grund und Boden einerseits sowie auf Gebäude andererseits) nur mit dem Betrag von 32.143,76 € anzusetzen und die Absetzung für

Abnutzung des Jahres 2007 zu ändern sei. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Aufteilung des Kaufpreises einer Liegenschaft nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nach dem Sachwertverfahren zu erfolgen habe. Gutachten bildeten im Steuerrecht „nur Beweismittel“. Sie könnten insbesondere dann keine Anerkennung finden, wenn sie in wesentlichen Punkten nicht nachvollziehbar seien. Zu dem von der Gemeinschaft vorgelegten Gutachten des Sachverständigen B sei zu bemerken, dass Gutachten, die sich nur auf die Erfahrungswerte eines Sachverständigen „berufen“, grundsätzlich nicht anerkannt werden könnten. Die Werte für Grund und Boden seien nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz aus entsprechenden Kaufpreisen abzuleiten. Zum Gutachten der C gelte es auszuführen, dass das Gutachten weder einen Bewertungsstichtag enthalte noch bei der Bewertung der Räumlichkeiten zwischen Wohn- und Kellerräumlichkeiten unterscheide. Das Fehlen dieser wesentlichen Grundlagen zur Liegenschaftsbewertung (alleine) verpflichte die Abgabenbehörde zur Schätzung.

Zu den Einwendungen des steuerlichen Vertreters (in den Schreiben vom 7.7.2009 bzw. 7.12.2009) werde wie folgt Stellung genommen: Die Richtsätze für die Kubaturpreise würden mit 300 € anerkannt, der Restwert mit 30% der Neuherstellungskosten angesetzt. Dass das Gebäude nach dem Kauf nicht mehr entsprechend instand gehalten worden sei, könne keine Änderung der Bewertung zum Kaufstichtag nach sich ziehen. Entgegen den Ausführungen des Gutachters B handle es sich bei dem zu bewertenden Grundstück nicht um eines, das die Form eines Dreieckes aufweise. Das Grundstück habe eine viereckige Form, wobei die längste Seite an der Zufahrtseite zum Grundstück gelegen sei und somit keine Wertminderung darstelle. Gemäß § 4 Abs. 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz seien im Vergleichswertverfahren Grundstückspreise heranzuziehen, die im Jahr der Veräußerung oder zeitnah vor bzw. nach der Veräußerung verkauft wurden. Grundstücksverkäufe seien demnach auch heranzuziehen, wenn sie nach der Veräußerung erfolgt sind. Im Grundstückshandel seien drei Jahre vor bzw. drei Jahre nach der Veräußerung kein langer Zeitraum. Das Finanzamt habe nahegelegene (nicht weiter als 1.200 Meter entfernte) Grundstücke aus der Kaufpreissammlung herangezogen, die in ähnlicher Lage gelegen seien (Entfernung von der D-Gasse – an der das zu bewertende Grundstück liege – nicht mehr als 200 Meter). Das vom steuerlichen Vertreter vorgetragene Argument, dass ausgerechnet die D-Gasse preislich in der angegebenen Zeitspanne erst in den dem Kauf folgenden drei Kalenderjahren angestiegen sei, könne aus der Kaufpreissammlung keineswegs nachvollzogen werden und sei somit nicht erwiesen. Die Werte aus der Kaufpreissammlung „E außerhalb des Stadtcores“ stellten keine Vergleichsgrundstücke dar. Sie hätten dem Nachweis gedient, dass das Vorbringen in der Stellungnahme vom 7.7.2009 (wonach auf den starken Preisanstieg der Bodenpreise in den Jahren nach dem Kauf keinerlei Rücksicht genommen worden sei) nicht nachvollziehbar sei.

Es sei im Gegenteil ersichtlich, dass in eben diesem Zeitraum durchschnittlich sogar niedrigere Preise erzielt worden seien.

Es sei erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden, dass die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude nicht richtig vorgenommen worden sei. Dem Argument, dass dem Finanzamt die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund des Anlageverzeichnisses 1997 (Vorakt) bereits bekannt gewesen sei, müsse entgegen gehalten werden, dass in diesem Anlageverzeichnis der Grundanteil aus dem Gebäudekauf nicht aktiviert worden sei. Ein Prozentsatz, mit dem die Gebäudeanschaffungskosten angesetzt worden seien, scheine ebenfalls nicht auf. Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass die Aufteilung des Kaufpreises im Kalenderjahr der Erstellung der Steuererklärung 1997 mit dem damaligen Amtssachverständigen besprochen worden sei, könne aus der Aktenlage des Finanzamts und aus dem Erinnerungsvermögen des damaligen Amtssachverständigen nicht nachvollzogen werden. Auch der steuerliche Vertreter des Steuerpflichtigen hätte keine diesbezüglichen Aktenvermerke oder gar Berechnungen vorlegen können.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ mit Ausfertigungsdatum 24.2.2010 einen Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften des Jahres 2007 sowie einen berichtigten Feststellungsbescheid, in dem davon ausgegangen wurde, dass die seinerzeitigen Anschaffungskosten – von der Erklärung abweichend – im Verhältnis 64,15% (Grund und Boden) zu 35,85% (Gebäude) aufzuteilen sind (in der Erklärung war von einem Verhältnis 33,33% [Grund und Boden] zu 66,67% [Gebäude] ausgegangen worden).

In der Berufung gegen die genannten Bescheide wurde eingewendet: Wie bereits im Schreiben vom 7.12.2009 mitgeteilt worden sei, sei die strittige Aufteilung des Kaufpreises seit dem Jahr 1997 in Form des Anlageverzeichnisses jährlich offengelegt worden. In der Sache selbst (Höhe der Buchwertabschreibung) werde auf die Schreiben vom 7.7.2009 und vom 7.12.2009 verwiesen. Ebenfalls beigelegt werde eine Ablichtung des Lageplanes, aus der die dreieckige Form des Grundstücks, auf die der Sachverständige B bestimmend hinweise, ersichtlich sei. Vom Finanzamt werde die Dreiecksform in Ablehnung der Sachverständigenbegründung in Abrede gestellt. Eine Beurteilung sei der Berufungsbehörde anheim gestellt. Hingewiesen sei auch auf die Stellungnahme in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.1.2010.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Die Verfahrensparteien haben im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ergänzende Schriftsätze vorgelegt. Das Finanzamt ging (auf der Grundlage einer Berechnung anhand von Vergleichsgrundstücken, die – mit Ausnahme eines Grundstückes – aus den Jahren 1998 bis 2010 stammen) von einem Grundwert von 167,79 € aus (Mail vom 7.9.2011). Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) wandte gegen alle Grundstücke – mit Ausnahme des Grundstücks xx24/1 – ein, dass sie nicht vergleichbar seien. Eine wesentliche Entwertung des Grundstücks ergebe sich aus der Belastung mit der Dienstbarkeit des Gehens und Fahrens zu Gunsten des benachbarten Grundstücks xx18/4. Bei der Ermittlung des Sachwertes (Gebäude) sei der Wert „laut *Kranewitter*“ um eine fiktive Vorsteuer verringert worden, was unzulässig sei. Es sei ein Privathaus gekauft worden, das vor 1972 errichtet worden sei. Der vom Finanzamt herangezogene Richtwert sei für Keller und Garagen ohne Begründung mit 50% angesetzt worden. Hier wäre – unter Bedachtnahme auf *Kranewitter* – die Heranziehung eines Durchschnittswertes von 60% zulässig.

2.) Dem Finanzamt war mit Schreiben vom 20.7.2011 mitgeteilt worden, dass im Jahr 1994 in unmittelbarer Nachbarschaft ein Grundstück um 1.800 S veräußert worden sei. Das Finanzamt hat dieses Grundstück in der Folge mit weiteren acht Grundstücksverkäufen (der Jahre 1998 bis 2010) zu Vergleichszwecken herangezogen (Berechnung vom 7.9.2011). Die Bw. wendet dagegen zutreffend ein, dass es nicht zulässig sei, bei den enorm differierenden Grundstückspreisen einen „Durchschnitt zu rechnen“. Zum einen müssen sich die Grundstückspreise keineswegs entsprechend dem Verbraucherpreisindex entwickelt haben. Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass es sich um stark unterschiedlich große Grundstücke handelt (176 m² bis 1612 m²) und der zuletzt herangezogene Grundstücksverkauf aus dem Jahre 2010 stammt und somit erst viele Jahre (14 Jahre) später erfolgt ist.

3.) Die Bw. führt zum Grundstück xx24/1 mit dem Wert „von 94,99 € (nach VPI umgerechnet) aus, dass es in unmittelbarer Nähe der strittigen Liegenschaft gelegen sei und besondere Umstände nicht bekannt seien.

Zum Grundstück xx23 führt die Bw. aus, dass es zwar in unmittelbarer Nähe liege, aber bedeutend wertvoller sei, da es in ruhiger Lage nach Westen ausgerichtet sei und nicht nach Osten an die L-Gasse grenze. Zum „nächst-teuren“ Grundstück Nr. xx19/2 bemerkt die Bw., dass es genauso in unmittelbarer Nähe liege, aber von der lauten Einfallstraße D-Gasse doch bereits in einiger Entfernung gelegen sei, während die strittige Liegenschaft direkt an die D-Gasse grenze.

4.) Die Bw. hatte zunächst noch vorgebracht, dass sich die Wirtschafts- und Verkehrslage in der Stadt ab dem Jahr 1995 komplett verändert habe, die D-Gasse vom Aufschwung in der F-Zone profitiert habe. Zum Zeitpunkt des Erwerbs (im Oktober 1996) habe sich die strittige Liegenschaft am Stadtrand von E in einer fast unverbauten Gegend befunden (Schr. v. 7.12.2009). Trifft dies aber zu, ist auch das spätere Vorbringen der Bw. zur „lauten“ D-Gasse offenbar nicht auf den Zeitpunkt des – hier maßgeblichen – Erwerbs (im Jahre 1996) zu beziehen, sondern auf spätere Jahre, in denen der Verkehr in dieser Gasse stark zugenommen hat.

Dazu kommt, dass das Grundstück xx23 näher an die D-Gasse reicht als das Grundstück xx24/1, das zudem in starkem Maße mit Dienstbarkeiten zu Gunsten der westlich gelegenen Gp. yy24/2 (Gehen und Fahren, Verlegung, Benützung und Erhaltung von Ver- und Entsorgungsleitungen aller Art) belastet ist. Westlich an das Grundstück yy24/2 wiederum grenzen die Grundstücke xx19/1 und xx19/2, die – nach dem Vorbringen vom 16.9.2011 – acht Jahre später von F (einem der beiden Miteigentümer der Bw.) erworben wurden, und zwar um den Preis von 153,22 €, der – zurückgerechnet mit dem VPI – einem Erwerbswert (Ende 1996) von 131,98 € entspricht. Wenn die Bw. eine Rückrechnung des Quadratmeterpreises für das Grundstück xx24/1 (auf 94,99 €) für möglich gehalten hat, dürften auch keine größeren Einwendungen gegen eine Rückrechnung des rund 1 ½ Jahre später erworbenen Grundstücks xx19/2 bestehen. Das Grundstück hätte dann Ende 1996 genau denselben Wert gehabt wie das Grundstück xx23 im Juni 1994 (rd. 132,00 €).

5.) Geht man aber davon aus, dass dem Einwand der „lauten“ D-Gasse nicht jenes Gewicht beizumessen ist, das ihm (erstmals) in der Stellungnahme vom 16.9.2011 zuerkannt wurde, ist – neben der Lage – allerdings auch noch auf die Form der Grundstücke sowie deren Belastungen Rücksicht zu nehmen.

Dabei ist zunächst davon auszugehen, dass es sich auch bei den Grundstücken xx24/1 und xx23 keineswegs um Grundstücke handelt, die eine für eine Bebauung günstige Form aufweisen. Es handelt sich um längsseitig nebeneinander liegende Grundstücksstreifen, wobei das Grundstück xx24/1 mit den bereits erwähnten – ebenso längsseitig verlaufenden – Dienstbarkeiten zu Gunsten des ostseitig gelegenen Grundstücks yy24/2 belastet ist. Das Grundstück xx23 ist zwar – nach Ausweis des Grundbuches – mit keiner vergleichbaren Dienstbarkeit belastet. Es konnte aber, wie aus der digitalen Katastralmappe ersichtlich ist, in dessen östlichem Teil nur mit Reihenhäusern bebaut werden. Richtig ist, dass auch das strittige Grundstück mit einer Dienstbarkeit des Fahrens und Gehens belastet ist, und zwar zu Gunsten des südlich gelegenen Grundstücks xx18/4. Dass das Durchfahrtsrecht über die Zufahrt und den Parkplatz verlief, ist gleichfalls zutreffend. Dessen ungeachtet kann noch

nicht die Rede davon sein, dass es schon „mitten durch die Liegenschaft“ verlief. Gegen eine wesentliche Entwertung spricht auch, dass der Einwand der Belastung mit dieser Dienstbarkeit erst im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz und damit erst in einem sehr späten Stadium des Verwaltungsverfahrens vorgetragen wurde. Die Bw. vermochten darüber hinaus in keinerlei substantierter Weise vorzutragen, in welcher Größenordnung sich eine solche Belastung in der Bewertung einzelner Teile der Liegenschaft niedergeschlagen hätte.

Die Auseinandersetzung in der Frage, ob es sich beim strittigen Grundstück um ein Grundstück handelt, das die Form eines „Dreiecks“ aufweist oder nicht, kann solange nicht von wesentlicher Bedeutung sein, als nicht dargetan ist, in welchem Ausmaß das Grundstück deshalb an einer eingeschränkten Bebaubarkeit gelitten hätte. Insoweit gilt es auf die Verhältnisse des Grundstücks xx23 zu verweisen, das gleichfalls keine für eine Bebauung günstige Form aufgewiesen hat. Soweit die Bw. im gegebenen Zusammenhang auf das Gutachten des Sachverständigen B verweisen, gilt es zu bemerken, dass es diesem Gutachten an jeglicher Begründung dafür fehlt, wie der Gutachter zu dem darin angenommenen Wert gelangt ist. Eine Differenzierung zwischen Grundwert und Sachwert fehlt. Ein Bewertungsstichtag ist nicht angegeben. Das Gutachten wurde „zur Feststellung des Verkehrswertes bzw. der Preisfindung für einen beabsichtigten Kauf des Grundstückes“ und damit gerade nicht für abgabenrechtliche Zwecke erstellt, womit sich der Gutachter einer allfälligen, daraus resultierenden Haftung begeben hat. Soweit sich der Gutachter auf die Erfahrung und die Kenntnis der Lage beruft, ist diese nicht näher ausgeführt. Vergleichsgrundstücke und wertbestimmende Faktoren sind nicht angegeben. Das Gutachten „bezieht sich nach dem derzeitigen Verkehrswert“, also offenbar auf den 15.1.1994. Die Erwerber haben im Jahr 1996 schließlich auch nicht den darin befindlichen (779.580 S), sondern einen wesentlich abweichenden Kaufpreis (1.464.349,52 S) aufgewendet.

6.) Die den Abgabenerklärungen zugrunde liegende Grundstücksbewertung liefe darauf hin aus, dass im Jahr 1996 für das Grundstück ein Quadratmeterpreis von 55,51 € zutreffend gewesen wäre. Dass ein solcher Wert nicht angemessen sein kann, ist augenscheinlich. Daran vermag auch das im Prüfungsverfahren vorgelegte weitere Gutachten nichts zu ändern, zumal es erst nach dem Abriss des Gebäudes erstellt worden ist und die darin enthaltenen Ansätze, vor allem aber die (geringen) „Abschläge“ für Wertminderung nicht begründet wurden. Ein Bewertungsstichtag ist gleichfalls nicht genannt.

7.) Mit Rücksicht auf die Lage und die Beschaffenheit der vorliegenden Vergleichsgrundstücke sowie die zeitliche Lagerung der zur Verfügung stehenden Veräußerungsgeschäfte ist der Grundwert des strittigen Grundstücks mit (zumindest) 131 € anzusetzen. Die Liegenschaft wurde zwar etwas nach dem Grundstück xx23 veräußert, was es rechtfertigen könnte, einen

geringfügig höheren Preis anzusetzen. Da aber andererseits auch der etwas ungünstigeren Lage und Form des Grundstücks Rechnung zu tragen ist, erscheint kein höherer Preis angebracht. Für eine Schätzung in dieser Höhe spricht gerade auch die von der Bw. im Jahre 2006 in unmittelbarer Nähe erworbene Liegenschaft, wenn man die zwischenzeitige Wertsteigerung in jener Größenordnung zum Ansatz bringen wollte, wie sie (unwidersetzt) in der Berechnung des Finanzamts vom 7.9.2011 ausgewiesen ist und im Übrigen auch der Berechnung des steuerlichen Vertreters beim Grundstück xx24/1 zugrunde liegt. Zu bedenken gilt es weiters, dass es gerade die Aufgabe der Bw. im Jahre 1996 gewesen wäre, für einen einwandfreien Nachweis der Angemessenheit des abnutzbaren Gebäudewerts zu sorgen.

8.) Was die vom Finanzamt herangezogenen Richtwerte für die Berechnung des Sachwerts des Gebäudes betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass in den herangezogenen Werten Umsatzsteuer bereits enthalten ist (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 3. Auflage, Wien 1998, 247) und das Finanzamt für das Erd- und das Obergeschoß von einer „durchschnittlichen Ausstattung“ ausgegangen ist. Dem Einwand, dass Kellergeschoße und Garagen nach der bezogenen Literaturstelle mit „rund 50 bis 70% der Richtpreise“ bewertet werden können, was einen Durchschnitt von 60% rechtfertigen würde, kann entsprochen werden. Unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass das Finanzamt die Wertminderung des Gebäudes – im Hinblick auf die Ausführungen bei *Kranewitter* (aaO., 81) – ohnedies mit 70% begrenzt hat, muss davon ausgegangen werden, dass dem Standpunkt der Bw., was die Gebäudbewertung betrifft, in einem Maße Rechnung getragen wurde, das eine weitere Anhebung dieses Wertes nicht mehr vertretbar erscheinen lässt.

9.) Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde eingewendet, dass die strittige Aufteilung des Kaufpreises seit dem Jahr 1997 „jährlich offen gelegt“ worden sei. Das Anlageverzeichnis habe – in Entsprechung von § 16 iVm den §§ 7, 8 EStG – nur das Gebäude als abnutzbares Anlagevermögen ohne Grundanteil enthalten.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat dagegen (treffend) eingewendet: Aus dem Anlageverzeichnis sei zwar ein Kaufpreis „Gebäude“ ersichtlich. Wie dieser Wert konkret ermittelt worden sei bzw. wie hoch der ausgeschiedene Kaufpreisannteil für „Grund und Boden“ gewesen sei, sei jedenfalls „nicht feststellbar“ gewesen. Der von der Bw. angewandte Aufteilungsschlüssel sei erstmals im Zuge des *Prüfungsverfahrens* bekannt geworden. Eine mit dem Amtssachverständigen angeblich im Jahre 1997 getroffene Vereinbarung sei weder aktenkundig noch könne diese vom steuerlichen Vertreter nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden. Sie sei auch dem (damaligen) Amtssachverständigen nicht erinnerlich.

Vergleichbare Überlegungen sind schon in der Niederschrift über die Schlussbesprechung (vom 11.1.2010) enthalten. Abgesehen davon, dass es der Bw. nicht gelungen ist, den Nach-

weis der behaupteten Kenntnis des Finanzamts im Jahre 1997 zu führen, ist ihr entgegen zu halten, dass das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen periodenbezogen, dh. aus der Sicht des *jeweiligen Veranlagungsverfahrens und -jahres* (hier: 2007) zu prüfen ist und im Übrigen auch der Bedenkenvorhalt vom 1.12.2008 einer Wiederaufnahme des Verfahrens nicht im Weg gestanden ist. Auf die Ausführungen des Prüfungsberichtes sei verwiesen.

10.) Der Gebäudewert zum 1.1.1997 war daher – dem Verhältnis von Bodenwert (82.323,00 €, ds. 83.709,00 € - 1.386,00 € Bebauungsabschlag) und Gebäudewert (76.500 €, ds. 255.000 € - 178.500 €) entsprechend – mit 48,17% der Anschaffungskosten von 106.418,43 € anzusetzen (51.261,76 €). Der Rest-Buchwert beträgt daher 43.188,04 € (51.261,76 € - 7.689,26 € AfA 1997 bis 2006 - 384,46 € AfA 2007); die Gewinnzurechnung hatte folglich mit dem Betrag von 16.624,10 € (16.471,09 €, ds. 59.659,13 € - 43.188,04 € + 153,01 €, ds. 537,47 € - 384,46 €) statt 27.766,69 € zu erfolgen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 4. Oktober 2011