

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

07.09.1990

Geschäftszahl

86/14/0084

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZB 1991, 229;

Betreff

N gegen Finanzlandesdirektion für Tirol vom 25. April 1986, Zl. 31.045-3/85, betreffend Einkommensteuer, Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages, Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages und Gewerbesteuer für das Jahr 1979:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die Aufteilung der Anschaffungskosten einer im Jahr 1978 erworbenen Liegenschaft auf den Gebäudewert einerseits und den Wert von Grund und Boden andererseits strittig. Bezüglich des näheren Sachverhaltes wird auf das Vorerkenntnis vom 2. Juli 1985, Zl. 82/14/0316, verwiesen, mit dem der Gerichtshof den damals angefochtenen Bescheid der belangten Behörde wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat. Für die Aufhebung waren im wesentlichen folgende Gründe maßgebend:

Der Beschwerdeführer hat den Wert von Grund und Boden mit S 1.650,-- pro Quadratmeter angesetzt und dies insbesondere mit dem Schätzungsgutachten des Architekten Mag. Wilhelm A sowie mit Hinweisen auf tatsächliche Kaufpreise für Vergleichsgrundstücke (unter anderem auch Nachbargrundstücke) begründet. Die belangte Behörde hat den Quadratmeterpreis mit S 3.500,-- angesetzt, ohne eine schlüssige Begründung dafür zu geben. Einerseits lagen ihr Quadratmeterpreise vergleichbarer Grundstücke im Ausmaß von S 800,-- ("objektiviert" auf S 1.200,--) und S 1.810,50 (letzterer einschließlich Gebäude) vor, andererseits hat sie sich auf die Auskunft von Sachverständigen gestützt, von denen einer den Quadratmeterpreis mit S 6.000,-- der andere mit S 2.800,-- geschätzt hat. Die belangte Behörde hat sich mit diesen stark divergierenden Werten nicht auseinandergesetzt, sondern lediglich ohne weitere Begründung den oben genannten Wertansatz von S 3.500,-- für zutreffend erachtet. Ebenso unbegründet hat sie den Zustand des Gebäudes als renovierungsbedürftig bezeichnet, obwohl der Beschwerdeführer übereinstimmend mit dem Architekten Mag. Wilhelm A von einem guten Zustand des 1973 generalrenovierten Gebäudes gesprochen hat.

Im fortgesetzten Verfahren ermittelte die belangte Behörde den Wert von Grund und Boden nach dem "Sachwertverhältnis". Sie ging dabei wie folgt vor:

Ermittlung des Bauwertes nach Ross-Brachmann:

Neubauwert 1978: S 3,624.016,-- abzüglich Altersabschlag 60 %; verbleibender Gebäudewert (= 40 % von S 3,624.016,--) = S 1,449.600,--.

Der Bodenwert wurde als Mittelwert zwischen dem Quadratmeterpreis von S 1.650,-- laut Gutachten des Architekten Wilhelm A und jenem von S 2.800,-- laut Gutachten des Ing. Alfred H sohin mit einem Quadratmeterpreis von S 2.225,-- angesetzt. Dies führte zu einem Bodenwert von insgesamt S 1,348.350,--.

Gebäudewert und Wert von Grund und Boden ergaben somit zusammen einen Betrag von S 2,797.950,--. Daraus folgte ein Verhältnis des Gebäudewertes zum Wert des Grund und Bodens von 51,8 : 48,2. Angewendet auf den tatsächlichen Gesamtkaufpreis von S 3,250.000,-- führte dies zu einem Gebäudewert von S 1,683.500,-- und zu einem Wert von Grund und Boden von S 1,566.500,--.

Dem Beschwerdeführer wurde die Berechnung unter Angabe sämtlicher Rechnungsfaktoren bekanntgegeben. Außerdem begründete die belangte Behörde eingehend, warum sie statt der bisher angewandten "Differenzmethode", wonach sich der Gebäudewert als Differenzbetrag zwischen Wert von Grund und Boden und tatsächlichem Gesamtkaufpreis ergab, die Methode des Sachwertverhältnisses gewählt habe. Vor allem sei dafür maßgebend gewesen, daß die im bisherigen Verfahren festgestellten Vergleichskaufpreise stark unterschiedlich gewesen seien, ohne daß die näheren Umstände für die Wertschwankungen festgestellt hätten werden können. Die Methode des Sachwertverhältnisses sei auch deswegen vorzuziehen, weil der tatsächlich bezahlte Kaufpreis erfahrungsgemäß nicht immer der Summe der gemeinen Werte von Grund und Boden und Gebäude entspreche. Dies treffe auch auf den Beschwerdefall zu, weil das vom Beschwerdeführer als Beweismittel vorgelegte Sachverständigengutachten des Architekten Wilhelm A zu einem Liegenschaftswert von insgesamt S 2,993.861,-- gelangt sei, wo hingegen der tatsächliche Kaufpreis S 3,250.000,-- betragen habe.

Der Steuerberater des Beschwerdeführers nahm zu diesem Schreiben der belangten Behörde Stellung und brachte vor, er vertrete nach wie vor die Ansicht, daß bei der Aufteilung des Liegenschaftswertes in Gebäudewert einerseits und Wert von Grund und Boden andererseits von den tatsächlichen zeitnah bezahlten Kaufpreisen für Nachbargrundstücke auszugehen sei. Das eine Nachbargrundstück habe die Handelskammer im Jahr 1979 verkauft, wobei der Preis für Grund und Boden mit S 800,-- pro Quadratmeter angesetzt worden sei; das andere Nachbargrundstück sei von der R-GmbH im Jahr 1977 zu einem Quadratmeterpreis von S 1.810,50 einschließlich Gebäudewert erworben worden. Unter Berücksichtigung des Umstandes, daß das ersterwähnte Nachbargrundstück weniger wertvoll sei als das zweite, auf dem sich ein wenn auch wenig wertvolles Gebäude befunden habe, erscheine bei der Liegenschaft des Beschwerdeführers ein Wertansatz für Grund und Boden von S 1.650,-- pro Quadratmeter als durchaus angemessen.

Die belangte Behörde gab der Berufung teilweise Folge, indem sie ihrer Entscheidung die dem Beschwerdeführer bekanntgegebene Wertaufteilung zugrunde legte.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat hierüber in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Der Beschwerdeführer rügt zunächst, daß die belangte Behörde jene Verfahrensmängel nicht beseitigt habe, die den Gerichtshof zu dem aufhebenden Vorerkenntnis veranlaßt hatten, nämlich das Fehlen einer Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend die Wertansätze vergleichbarer Grundstücke sowie das Fehlen einer schlüssigen Begründung für den Ansatz eines Quadratmeterpreises von S 3.500,--. Auch sei die "neue Berechnungsmethode" (gemeint ist die Methode des Sachwertverhältnisses) als ganzes abzulehnen. Weiters sei es aktenwidrig, wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid behaupte, daß der Beschwerdeführer dem nach Ross-Brachmann ermittelten Gebäudewert zugestimmt habe bzw. daß dieser Wert "außer Streit" stehe. Vielmehr habe die belangte Behörde bei der Gebäudebewertung den Umstand außer acht gelassen, daß im Jahr 1973 eine Generalrenovierung vorgenommen worden sei und sich das Gebäude daher in einem guten Zustand befunden habe.

Das Beschwerdevorbringen ist teilweise insofern widersprüchlich, als der Beschwerdeführer zusammenfassend feststellt:

"Der Beschwerdeführer fühlt sich durch die angefochtene Berufungsentscheidung nur insoweit beschwert, als die Finanzlandesdirektion Innsbruck von einem Bodenwert von S 2.225,-- pro Quadratmeter und nicht von einem solchen von S 1.650,-- pro Quadratmeter ausgeht."

Diese ausdrückliche Eingrenzung des Beschwerdepunktes begrenzt auch die Überprüfungscompetenz des Gerichtshofes. Es ist dem Gerichtshof daher verwehrt auf die Ermittlung des Gebäudewertes und das hiezu erstattete Beschwerdevorbringen näher einzugehen. Auch die von der belangten Behörde angewandte Methode des Sachwertverhältnisses, gegen die sich der Beschwerdeführer in den Beschwerdegründen ausspricht, ist vom Beschwerdepunkt nicht umfaßt. Der wendet sich ausdrücklich nur dagegen, daß die belangte Behörde statt von einem Quadratmeterpreis von S 1.650,-- von einem solchen von S 2.225,-- (das ist der Mittelwert zwischen S 1.650,-- und S 2.800,-- laut Sachverständigengutachten des Ing. Alfred H) ausgegangen ist.

Dessen ungeachtet sieht sich der Gerichtshof durch das Beschwerdevorbringen zu einer grundsätzlichen Feststellung veranlaßt. Es trifft zu, daß in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowohl die Differenzmethode als auch die Methode des Sachwertverhältnisses als geeignete Methoden zur Aufteilung des Wertes einer bebauten Liegenschaft in Gebäudewert und Wert von Grund und Boden angesehen wurde (vgl.

insbesondere die hg. Erkenntnisse vom 5. November 1986, Zl. 85/13/0068, und vom 30. Juni 1987, Zl. 86/14/0195).

Die Differenzmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt wird, kann allerdings nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen, 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. Treffen diese beiden Voraussetzungen nicht zu, so ist der Methode des Sachwertverhältnisses der Vorzug zu geben, wobei der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft festgestellt, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt und in diesem Verhältnis mit dem tatsächlichen Kaufpreis verglichen bzw. zu diesem in Relation gesetzt wird. Mit dieser Methode wird vermieden, daß das Wertverhältnis zwischen Gebäudewert und Wert von Grund und Boden in jenen Fällen unrealistisch verzerrt wird, in denen ein besonderes Interesse von Käufer oder Verkäufer, ein Naheverhältnis zwischen diesen oder das Verhandlungsgeschick eines der Vertragspartner zu einem vom Verkehrswert mehr oder weniger stark abweichenden tatsächlichen Kaufpreis führen. Gleiches gilt, wenn hinsichtlich des Wertes einer der beiden Wertkomponenten - nämlich Gebäudewert und Wert von Grund und Boden - deutlich divergierende Sachverständigengutachten bzw. Vergleichswerte vorliegen. Gerade dies trifft auf den Beschwerdefall zu. Wurden doch für die streitgegenständliche Liegenschaft Quadratmeterpreise von S 700,- bis S 1.200,- (Preisangabe eines Wirtschaftsmagazines), S 800,- (Verkauf durch Handelskammer), S 1.650,- (Sachverständigengutachten des Architekten Wilhelm A), S 2.800,- (Sachverständigengutachten des Alfred H), S 4.000,- (Auskunft von Dr. K) und "mindestens" S 6.000,- (Auskunft des Gutachters Ing. Z) als angemessen bezeichnet, zu denen noch weitere Wertangaben für tatsächlich veräußerte bebaute Liegenschaften kamen (S 1.810,50 für ein Nachbargrundstück und ca. S 3.700,- für die sogenannten E-Gründe). Bei derart unterschiedlichen Wertangaben, für die auch der Beschwerdeführer keine schlüssige Erklärung zu geben vermochte, kann eine einigermaßen verlässliche Wertaufteilung zwischen Gebäudewert und Wert von Grund und Boden nur im Wege einer Verhältnisrechnung vorgenommen werden, bei der die Wertkomponenten des geschätzten Verkehrswertes in Relation zum tatsächlichen Kaufpreis gesetzt werden. Die belangte Behörde hat daher für die Wertaufteilung zu Recht statt der bisher angewandten Differenzmethode die Methode des Sachwertverhältnisses herangezogen. Damit erübrigten sich aber auch Auseinandersetzungen mit Wertangaben, die der belangten Behörde infolge ihres starken Auseinanderklaffens wenig aufschlußreich erschienen und daher für die Wertaufteilung - anders als bei der ursprünglich gewählten Differenzmethode - nicht herangezogen wurden.

Zu dem von der belangten Behörde ihrer Schätzung zugrunde gelegten Quadratmeterpreis von S 2.225,- ist nun folgendes zu sagen:

Die belangte Behörde hat diesen Wert als Mittelwert zwischen dem vom Beschwerdeführer als angemessen bezeichneten, auf einem Sachverständigengutachten des Architekten Wilhelm A beruhenden Wertansatz von S 1.650,- und dem vom Sachverständigen Alfred H angesetzten Betrag von S 2.800,- ermittelt. Dem Gerichtshof erscheint diese Schätzung deswegen unbedenklich, weil im Verwaltungsverfahren nichts hervorgekommen ist, was darauf schließen ließe, daß einem der beiden Gutachten mehr Gewicht beizumessen gewesen wäre als dem anderen. Vielmehr ist zu berücksichtigen, daß das Gutachten A im Interesse des Beschwerdeführers erstattet wurde, der mit Rücksicht darauf, daß eine Abschreibung nur vom Gebäudewert nicht aber auch vom Wert des Grund und Bodens zulässig ist, bestrebt sein mußte, den letztgenannten Wert möglichst gering anzusetzen, während das Gutachten H im Interesse des Veräußerers der streitgegenständlichen Liegenschaft ausgearbeitet worden war, der seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt hatte, und für den ein möglichst hoher Wertansatz für Grund und Boden vorteilhaft schien, weil der auf Grund und Boden entfallende Teil des Veräußerungsgewinnes nicht der Einkommensbesteuerung unterlag. Geht man nun davon aus, daß beide Gutachten sachgerecht erstattet wurden und daß die Wertdifferenz darauf zurückzuführen ist, daß bei Schätzungen dieser Art eine gewisse Bandbreite mit einer Ober- und einer Untergrenze angenommen werden kann, so erscheint der Ansatz eines Mittelwertes zwischen Ober- und Untergrenze zwecks Ermittlung eines möglichst objektiven Wertes durchaus sachgerecht. Wenn der Beschwerdeführer immer wieder auf die Vergleichswerte verweist, die sich bei Kauf der beiden Nachbargrundstücke als Quadratmeterpreise ergeben hätten und von denen auch im Beschwerdefall auszugehen sei, so ist ihm entgegenzuhalten, daß gerade die auffallende Preisdifferenz zwischen S 800,- und S 1.810,50 zu berechtigten Zweifeln an der Vergleichbarkeit dieser Werte Anlaß gaben.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.