

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerde weiterwirkende Berufung der P***** OG, Steuernummer 23 184/9*****, als Rechtsnachfolgerin der M***** I***** S***** GmbH, Steuernummer 23 084/8****, 3***** St*****, St***** 4*****, vertreten durch Stöger & Partner Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgmbH, 3580 Horn, Riedenburgerstraße 3, im Beschwerdeverfahren auch durch Quintax, gerlich-fischer-kopp steuerberatungsgmbh, 5020 Salzburg, vom 14. 8. 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, 3580 Horn, Schlossplatz 1, vom 14. 5. 2012 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008, alle zur Steuernummer 23 084/8****, den Beschluss gefasst:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Beschwerdeverfahren werden eingestellt.

II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG und Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Selbstanzeige

Mit Schriftsatz vom 12. 11. 2010 erstattete die steuerliche Vertretung Selbstanzeige wie folgt:

Selbstanzeige gem. §29 FinStrG

*P***** OG St Nr 184/9*****-22*

*C***** P***** St Nr 064/6*****-02*

*M***** P***** St Nr 065/4*****-02*

*M***** I***** S***** GmbH (ehemals: St Nr 084/8*****-22)*

...

Sehr geehrte Damen und Herren, Namens und Auftrags der o.a. Abgabepflichtigen erstatten wir hiermitSelbstanzeige gem. § 29 FinStrG.

Sachverhalt:

Mit Wirksamkeit zum 31.7.2008 wurden alle Betriebe der M***** J***** S***** GmbH (kurz: M*****) unter Ausnutzung der Vorschriften des Umgründungssteuergesetzes auf mehrere Rechtsnachfolger abgespalten.

Der übrig bleibende Vermögensbestandteil der M***** war deren bebautes Grundstück inkl. des in den Jahren 2004-2007 errichteten Betriebsgebäudes. Gemäß Umwandlungsvertrag vom 01.12.2008 (Kopie anbei) sollte die M***** auf deren Gesellschafter C***** und M***** P*****, welche hierdurch die P***** OG begründet haben, umgewandelt werden.

Irrtümlich wurden auch hierbei die begünstigenden Vorschriften des Umgründungssteuerrechtes angewendet, obwohl die M***** über keinen Betrieb mehr verfügt hat.

Als gemeinen Wert der o.a. bebauten Liegenschaft wird der Buchwert zum Stichtag 31.07.2008 EUR 1.822.238,05 angenommen, da Fertigstellung und Verkauf zeitnah erfolgt sind. Hieraus ergibt sich bei der M***** eine Umsatzsteuerverkürzung iHv. EUR 364.447,61 wobei anzumerken ist, dass diese Umsatzsteuer bei der P***** OG als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Folge dessen ist es summa summarum zu keiner Abgabenverkürzung gekommen.

Im Übrigen erlauben wir uns den Hinweis, dass bzgl. der verkürzten Grunderwerbsteuer gleichfalls Anzeige beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eingereicht worden ist (Kopie anbei).

Dem beigefügten Umwandlungsvertrag vom 1. 12. 2008 ist zum Vermögensübergang zu entnehmen:

V. Vermögensübergang

Mit dem Ablauf des Umwandlungsstichtages 31. Juli 2008 ist die übertragende Gesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf den Nachfolgerechtsträger übergegangen.

Das übertragene Vermögen besteht aus den Liegenschaften

a) EZ. 2***** Grundbuch 10***** St***** mit den Grundstücken 126/1 Baufl. (Gebäude), Baufl. (befestigt), Baufl. (begrünt) und 126/2 Baufl. (begrünt) und

b) EZ. 3***** Grundbuch 10***** St***** mit den Grundstücken 128/1 Baufl. (Gebäude), Baufl. (begrünt), St***** 4*****, und 128/2 Baufl. (begrünt)

sowie den damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und einem positiven Eigenkapital von € 907.846,34.

Der Einheitswert der Liegenschaft EZ. 2***** Grundbuch 10***** St***** beträgt laut Einheitswertbescheid des Finanzamtes Waldviertel zum 01.01.2008, Aktenzeichen 005*****28/5, als Einfamilienhaus € 4651,06.

*Der Einheitswert der Liegenschaft EZ. 3***** Grundbuch 10***** St***** beträgt laut Einheitswertbescheid des Finanzamtes Waldviertel zum 01.01.2008, Aktenzeichen 005-2—3029/3, als gemischt genutztes Grundstück€ 32.339,41.*

...

Außenprüfung

Bei der P***** OG als Rechtsnachfolgerin der M***** I***** S***** GmbH sowie bei C***** P***** und bei M***** P***** fand eine Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung Standort Ost statt.

Hinsichtlich der P***** OG führt der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über die Außenprüfung vom 19. 4. 2012 unter anderem aus:

Tz. 4 Datum des Prüfungsauftrages: 19.10.2010

Tz. 7 Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse

2006 - 2008

*M***** P***** 17.500,00 50%*

*C***** P***** 17.500,00 50%*

Tz. 8 Besonderheiten

Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 30.10.2008 rückwirkend zum 31.7.2008 erfolgt die Spaltung durch Übertragung von Teilbetrieben zur Aufnahme in die

...

*... M***** G***** GmbH*

...

...

...

...

*Mit Umwandlungsvertrag vom 1.12.2008 wird die M***** I***** S***** GmbH, St.Nr. 23 084/8****, (Restvermögen ist Grundstück) in die P***** OG, St.Nr. 23 184/9***** umgewandelt. Die M***** I***** S***** GmbH ist aufgelöst und gelöscht.*

Tz. 14 Liquidationsbesteuerung gem. § 19 KStG

Die Liquidationsbesteuerung siehe Punkt 3 der Niederschrift führt zu keinen ertragsteuerlichen Änderungen.

T2. 15 Körperschaftsteuer

Unter Hinweis auf die Punkte 1 - 2 der Niederschrift werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt berichtet:

	2006 €	2007 €	2008 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb bisher	2.899.051,82	885.988,43	-43.868,64
lt. Pkt. 1 der NS		14.000,00	
lt. Pkt. 2 der NS CP		70.000,00	
lt. Pkt. 2 der NS CP		-70.000,00	
lt. Pkt. 2 der NS MP		32.000,00	
lt. Pkt. 2 der NS MP		-32.000,00	
lt. Pkt. 2 der NS Zinsenertrag		-2.517,81	-2.606,63
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Ap	2.899.051,82	897.470,62	-46.475,27

EDV-mäßige Erfassung:

Sonstige Zurechnungen (KZ 9304) bisher	0,00	20.438,31	24.647,68
Summe der Ap-Feststellungen	0,00	11.482,19	-2.606,63
Sonstige Zurechnungen (KZ 9304) lt. Ap	0,00	31.920,50	22.041,05

Tz. 16 Verlustvortrag

für	2006 €	2007 €	2008 €	2009 €
aus 2008				46.475,27
Σ	0,00	0,00	0,00	46.475,27
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.899.051,82	897.470,62	-46.475,27	
verrechenbare IFB Verluste 75%	0,00	0,00	0,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.899.051,82	897.470,62	-46.475,27	
abzugsfähige Verluste 75 % ab 2001				
Vorgruppenverluste Verrechnung 100 %				
vortragsfähiger Verlustvortrag	0,00	0,00	-46.475,27	

Tz. 17 Körperschaftsteuer

2006 / 2007 / 2008

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	15	2.899.051,82	897.470,62	-46.475,27
+ nicht ausgleichsfähige IFB-Verluste				
- verrechenbare IFB-Verluste				
+ nicht ausgleichsfähige IFB-Verluste aus Beteiligungen an Personengesellschaften				
- verrechenbare IFB-Verluste aus Beteiligungen an Personengesellschaften				
Gesamtbetrag der Einkünfte		2.899.051,82	897.470,62	-46.475,27
Abzugsfähige Verluste aus 1989 u. 1990				
Offene Verlustabzüge ab 1991 (75 %)				
Vorgruppenverluste				
Gewinne aus einem Schuldnachlass				
Zu versteuerndes Einkommen		2.899.051,82	897.470,62	0,00
Zu versteuerndes Einkommen		2.899.051,82	897.470,62	
Körperschaftsteuer gem. § 22 Abs. 1		724.762,96	224.367,66	
Einbehaltene Steuerbeträge		-995,43	-763,73	
Mindestkörperschaftsteuer bzw. Diff. zu MiKö				1.750,00
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer				
Anrechenbare Steuer		-107,27	-105,48	
(+) Abgabenschuld, (-) Gutschrift		723.660,26	223.498,45	1.750,00
Bisherige Steuer		723.660,26	220.627,90	1.750,00
[+] Nachforderung, [-] Gutschrift		0,00	2.870,55	0,00

Kapitalertragsteuer

Tz. 18 Ermittlung der Kapitalertragsteuer

Die unter Tz. 4 angeführte(n) verdeckte(n) Ausschüttungen ist (sind) der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Sie betrifft (betreffen) den (die) folgenden Gesellschafter:

C***** P*****

M***** P*****

Verdeckte Ausschüttung — M***** P*****: 2007 € 32.000,00

Verdeckte Ausschüttung — C***** P*****: 2007 € 70.000,00

Steuersatz 25%

Kapitalertragsteuer 17.500,00 € / 8.000,00 €

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. 12. 2011 führt unter anderem aus:

1. Halbjahresabschreibung

Das geprüfte Unternehmen hat für ein im August 2007 erworbenes Nutzungsrecht incl. [...] mit einem Anschaffungswert von € 140.000,- (Nutzungsdauer 15 Jahre) eine Ganzjahresabschreibung in Anspruch genommen.

Da für Anschaffungen ab dem 30.6. nur eine Halbjahresabschreibung zusteht, wird die Abschreibung, wie folgt korrigiert. Es kommt zu nachstehender Erfolgserhöhung:

2007 € 14.000,-

*2. Verrechnungskonten M***** und C***** P***** — verdeckte Ausschüttung*

*Das geprüfte Unternehmen hat seinen Gesellschaftern M***** und C***** P***** Darlehen gewährt. Schriftliche Darlehensverträge wurden erst am 2.1.2011 abgeschlossen. Nach Ansicht der Ap. sind die von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen für die Darlehensgewährung zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt. Aus diesem Grund stellen diese Darlehen nach dem Gesamtbild eine verdeckte Ausschüttung dar.*

Die Kapitalertragsteuer wird von den Gesellschaftern getragen.

Es kommt zu nachstehenden Erfolgsänderungen:

2007

*C***** P***** €*

Darlehen 70.000,00

Erfolgsänderung verdeckte Ausschüttung 70.000,00

Erfolgsänderung Forderung -70.000,00

*M***** P******

Darlehen 32.000,00

Erfolgsänderung verdeckte Ausschüttung 32.000,00

Erfolgsänderung Forderung -32.000,00

2007 / 2008

*Zinsenertrag (C. P*****) 1.550,76 / 1.565,60*

*Zinsenertrag (M. P*****) 967,05 / 1.041,04*

Erfolgsänderung -2.517,81 / - 2.606,63.

3. Umwandlung außerhglb des UmgrStG - Liquidationsbesteuerung 2008

*Die Umwandlung iSd UmwG 1996 der M***** I***** S***** GmbH, FN ... durch Umwandlungsvertrag vom 1.12.2008 rückwirkend auf den 31.7.2008 auf den Nachfolgerechtsträger P***** OG, FN ... unterliegt, mangels Vorliegen der steuerlichen Voraussetzungen (Betrieb), nicht dem § 7 UmgrStG.*

*In der Selbstanzeige vom 12.11.2010 wurde dargelegt, dass es zu keiner Liquidationsbesteuerung der gem. § 5 UmwG 1996 errichtend umgewandelte M***** I***** S***** GmbH (Stichtag 31.7.2008) kommt. Begründet wurde dies damit, dass die Anschaffung und Herstellung des Gebäudes zeitnah zur Umwandlung erfolgte und dadurch der gemeine Wert (richtig gem. § 20 KStG Teilwert) und Buchwert der Liegenschaft ident sind.*

Die anzuwendenden Gesetzesstellen bei Umgründungen, die nicht in den Anwendungsbereich des UmgrStG fallen sind die §§ 20 und 19 KStG, die für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes maßgeblich sind.

Im Zuge des Verfahrens wurde vom geprüften Unternehmen ein Gutachten über die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft in K***** vorgelegt in dem ein Wert von € 1,291.000,00 ermittelt wird. Der Wert wurde, wie am Ende des Gutachtens angeführt zum 29.3.2010 ermittelt. Auf Seite 3 wird allerdings vom Wert zum 31.3.2011 gesprochen. Ohne inhaltlich auf das Gutachten einzugehen, kann gesagt werden, dass es nicht geeignet ist, daraus Aussagen über den Wert zum 31.7.2008 zu treffen.

In Anbetracht der Fertigstellung des Zubaus im April 2007, gibt es für die Ap keinen Anlass, von der Vermutung, dass der Teilwert dem Buchwert entspricht, abzurücken. Die Ap geht daher, wie oben erwähnt auch das geprüfte Unternehmen in der Selbstanzeige, von einem Wert der Liegenschaft von 1,822.238,05 aus.

Bei der Ermittlung des Teilwertes gem. § 20 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 der im Abwicklungsendvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter (Liegenschaft) geht die Behörde, wie auch das zu prüfende Unternehmen in der Selbstanzeige davon aus, dass der Buchwert dem Teilwert entspricht.

Das Liquidationsendvermögen gem. S 19 KStG sich wie folgt:

Steuerliches Umwandlungsvermögen €

= Abwicklungsvermögen 907.846,34

4. Verdeckte Ausschüttung

Die Kapitalertragsteuer gemäß Punkt 2 der Niederschrift wird, wie folgt, vorgeschrieben:

2007

C***** P***** €

Darlehen 70.000,00

25 % KEST 17.500,00

M***** P*****

Darlehen 32.000,00

25 % KEST 8.000,00

Unterlagen

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass die Behörde im Zuge des Verfahrens von einer Differenz Teilwert - Buchwert Gebäude i. H. v. 176.120,66 € und damit von einem Abwicklungsendvermögen i. H. v. 1.083.967,00 € ausgegangen ist:

Weiters wird von der Behörde zur Ermittlung des Teilwertes einer Liegenschaft angeführt, dass die fiktiven Anschaffungsnebenkosten die beim Erwerb idR auftreten dem Buchwert zuzuschlagen sind, wenn das Gebäude durch die Gesellschaft errichtet wurde. Die fiktiven Anschaffungsnebenkosten fallen idR mit rund 10 % des gemeinen Wertes bzw. Buchwert an und sind, um zum Teilwert zu gelangen, auf den Buchwert aufzuschlagen (vgl. Keppert, ÖStZ 2007/417). Mit anderen Worten, der Teilwert der Liegenschaft als Bestandteil des Abwicklungsendvermögens wird mit € 74.962,09 (Grund und Boden) und mit € 1.923.396,62 (Gebäude) zusammen € 1.998.358,71 ermittelt. Aus der Differenz zwischen Buchwert iHv € 1.822.238,05 und Teilwert (Buchwert + Abschreibung) = 1.998.358,71) der Liegenschaft zum Umgründungstichtag (§ 20 Abs. 2 2. Satz KStG 1988) ergibt sich der Liquidationsgewinn iHv € 176.120,66.

Das Liquidationsendvermögen gem. § 19 KStG ermittelt sich wie folgt:

Steuerliches Umwandlungskapital 907.846,34

Differenz Teilwert - Buchwert Gebäude 176.120,66

Abwicklungsendvermögen 1.083.967,00

Diese Auffassung wurde - siehe die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Außenprüfungsbericht - nicht aufrecht erhalten.

Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008

Das Finanzamt erließ mit Datum 14. 5. 2012 zur Steuernummer 23 084/8****

Körperschaftsteuerbescheide an die P***** OG als Rechtsnachfolgerin der M***** I***** S***** GmbH.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 wurde ausgehend von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 897.470,62 € und einer Körperschaftsteuer von 224.367,66 € unter Anrechnung ausländischer Steuer von 105,4***** € und einbehaltener Steuerbeträge von 763,73 € mit 223.498,46 € festgesetzt.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 wurde ausgehend von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb von -46.475,27 € und einer Körperschaftsteuer von 1.750,00 € (Mindestkörperschaftsteuer) mit 1.750,00 € festgesetzt.

Berufung

Mit Schriftsatz vom 14. 8. 2012 erhob die im Spruch zweitangeführte steuerliche Vertretung Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008 wie folgt:

Im Auftrag unserer o.a. Mandantin (wir wurden per Vollmacht zur Einbringung der Berufung legitimiert. Die laufende steuerliche Vertretung des Mandanten ... ist darüber informiert und deren Vertretung- und Zustellvollmacht bleibt unverändert in vollem Umfang

aufrecht) berufen wir hiermit gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008, fristverlängert mit Bescheid vom 18.07.2012 bis 15.08.2012 - somit innerhalb offener Frist - und begründen dies wie Folgt:

Sachverhaltsdarstellung:

Unsere o. a. Mandantin hat Grund und Boden und ein darauf bestehendes Gebäude erworben und in der Folge in den Jahren 2004 bis 2007 Um-, Zubauten und Sanierungen durchgeführt. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde die Frage nach dem Teilwert von Grund und Boden und des Gebäudes aufgeworfen. Zur Lösung dieser Frage wurde ein gerichtlich beeideter Sachverständiger mit der Erstellung einer objektiven Bewertung der Liegenschaft beauftragt. Dieser kommt in seinem Gutachten zu dem Schluss, dass der Verkehrswert der Liegenschaft weit unter dem Buchwert liegt - das Gutachten wurde im Zuge der BP vorgelegt. Es gibt nach unserem Wissensstand noch ein zweites Gutachten, welches von der Hausbank des Unternehmens erstellt wurde und das zum gleichen Schluss kommt - hier scheint der Wert der Liegenschaft noch wesentlich niedriger zu sein. Dieses Gutachten ist uns aber nicht zugänglich gemacht worden, da es ein internes Papier der Bank zu sein scheint.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden nun seitens des Finanzamtes die Kalenderjahre 2007 und 2008 wieder aufgenommen, es wurde jedoch keine Korrektur der Liegenschaftswerte in den Bilanzen vorgenommen, welche auf den niedrigeren Wert abzuschreiben wären - zwingend.

Darüber hinaus behauptet das Finanzamt das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen sei nicht relevant, da es zum Stichtag 29.03.2011 erstellt wurde - ohne aber inhaltlich auf das Gutachten einzugehen und ev. Umrechnungen des Wertes vorzunehmen. Als Begründung, warum das Gutachten nicht relevant wäre, greift das Finanzamt vereinfachend auf die Selbstanzeige vom 12.11.2010 zurück, in dem der Steuerberater anführt, dass der gemeine Wert mit dem Buchwert ident sei, ohne aber Kenntnis vom Wert lt. Verkehrswertgutachten zu haben. Unsere Mandantschaft beantragte jedoch dieses Gutachten, um den objektiven Verkehrswert der Liegenschaft festzustellen zu lassen, da durch das Bankgutachten bereits die Vermutung bestand, dass der Verkehrswert erheblich unter dem Buchwert liegt. Auf Grund der Besonderheiten der Liegenschaft (vor allem der Lage), war diese mit Abschluss der Umbauarbeiten aber offensichtlich wesentlich zu hoch in den Büchern. Wir sind zu dem Schluss gekommen, dass basierend auf dem VKW-Gutachten spätestens im Geschäftsjahr 2007 eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert am Bilanzstichtag zwingend vorzunehmen ist und auch eine Bilanzkorrektur gem. § 4 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen ist, ebenso wie nach HGB (nunmehr UGB).

Eine weitere Überlegung ist, dass im Vermögen der GmbH auf Grund der vorher durchgeführten Umgründungsschritte (Abspaltungen) nur noch die obgenannte Liegenschaft vorhanden ist. Es ist daher festzustellen, dass zu diesem Zeitpunkt der einzige Vermögensgegenstand des Unternehmens in der Liegenschaft besteht. Die

ebenfalls einzige Tätigkeit des Unternehmens besteht zu diesem Zeitpunkt nur noch in der Vermietung dieser einen Liegenschaft. Auch aus diesem Grunde wäre zwingend die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorzunehmen und auch eine Bilanzkorrektur gem. § 4 Abs. 2 EStG 1988, ebenso wie nach HGB (nunmehr UGB).

Aus diesem Grund ist unserer Ansicht nach (spätestens) zu diesem Zeitpunkt die Teilwertabschreibung auf den gutachterlich festgestellten niedrigeren Verkehrswert vorzunehmen.

Teilwert ist nach der Definition des § 6 Z 1 EStG 1988 jener Wert, den ein Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortgeführt. (Going-Konzern) vgl Jakom/Laudacher EStG § 6 RZ 37ff. Er wird durch zwei Größen bestimmt:

Zu ermitteln ist der geschätzte Gesamtaufpreis durch einen fiktiven Käufer und die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile (VwGH 24.2.92, 90/15/0095).

Da der Teilwert in der Regel den beizulegenden Wert nach § 204 Abs. 2 UGB entspricht, ist auf § 201 Abs. 2 Z 1 UGB zu verweisen, wonach von der Fortführung des Betriebes ausgegangen wird, solange dem nicht tatsächlich oder rechtlich Gründe entgegenstehen. Bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern ist nicht auf deren Erwerb durch einen fiktiven Käufer, sondern auf den Wert innerhalb des Gesamtpreises abzustellen.

Wertermittlung: der Teilwert ist ein objektiver Wert bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind, persönliche Verhältnisse werden nicht berücksichtigt. Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung, wie sie sich in der Marktlage am jeweiligen Stichtag Ausdruck findet. Der Betriebsinhaber wird als fiktiver Verkäufer angesehen. Maßgeblich sind die Verhältnisse im Stichtag, die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse sind zu berücksichtigen (VwGH 13.12.95, 92/13/0081).

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 besteht ein Wahlrecht auf die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert; dies ist jedoch in Verbindung mit § 204 UGB zu sehen. Diese Regelung sieht eine zwingende Abwertung vor. Das steuerliche Wahlrecht wird durch die unternehmensrechtliche Abschreibungsverpflichtung eingeschränkt bzw. übersteuert, da grundsätzlich das Maßgeblichkeitsprinzip gilt (vgl. Wiener Kommentar zum UGB, RLG, 17. Lfg .. Urnik/Urtz § 204 Rz 27).

Wie bereits oben ausgeführt, steht der Betrieb des Unternehmens nun ausschließlich in der Vermietung der Liegenschaft und ein (fiktiver) Erwerber des "Betriebes" würde nun objektiv den Wert der Liegenschaft im Rahmen der Vermietung ansetzen. Das im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegte Gutachten nimmt genau auf diesen Wert Bezug.

Die Rechtsprechung lässt aber nicht nur mehrere Bewertungsverfahren zu (z.B. in VwGH 13.12.1995, 92/13/0081) und anerkennt einen Mittelwert aus Substanz- und Ertragswert - insbesondere z.B. bei einem Entnahmevergang (siehe VwGH 25.10.95, 93/15/0119).

Bei Grund und Boden kann der Teilwert durch eine Verkehrswertermittlung festgestellt werden, adaptiert um die fiktiven Anschaffungsnebenkosten (Herbst/Eichwalder Taxlex 10,49).

In den Teilwert für bebauten Grund und Boden sind die Werte von Grund, Boden und Gebäude mit einzubeziehen, so dass sich Wert-Schwankungen innerhalb dieser Positionen ausgleichen können (VwGH 22.9.92, 88/14/0088, bestätigt in VwGH 18. Dezember 01, 98/0019).

Zeitpunkt in dem die Abschreibung vorzunehmen ist:

Die Abschreibung nach § 6 Z 1 EStG 1988 ist in dem Jahr durchzuführen in dem die Wertminderung eingetreten ist. Die Fertigstellung des Gebäudes erfolgte im Jahr 2007; daher ist davon auszugehen, dass der Verkehrswert spätestens in diesem Zeitpunkt (Bilanz 31.12.2007) weit unter dem Buchwert gelegen ist.

Auch nach UGB ist die Abschreibung zwingend in dem Wirtschaftsjahr 2007 vorzunehmen. Nach § 204 Abs. 2 UGB ist Anlagevermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung abzuwerten. Diese ist dann gegeben, wenn der beizulegende Wert voraussichtlich während eines erheblichen Teiles der Restnutzungsdauer unter dem Buchwert liegt (Straube/Gassner/Lahodny-Karner/Urtz HGB § 204 Rz 23). In der Folge ist auch steuerrechtlich (Maßgeblichkeitsprinzip) abzuwerten.

Die Teilwertvermutungen, die von Rechtsprechung entwickelt wurden, sind nur Bewertungshilfen. Sie dürfen aber nicht durch eine schematische Anwendung den Blick auf die tatsächlichen Wertfaktoren verstellen (VwGH 29.4.92, 90/13/0228).

Rechtsfolge :

Wir sind daher der Ansicht, dass spätestens im Jahresabschluss 2007 unserer Mandantin handelsrechtlich eine Abschreibung auf den beizulegenden Wert lt. Verkehrswertgutachten vorzunehmen gewesen wäre - was steuerrechtlich durch die oben ausgeführte Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Bilanz zwingenden die steuerrechtliche Teilwertabschreibung der Liegenschaft führen muss. Der Verstoß gegen die zwingenden Vorschriften des Handelsrechts hat zur Folge, dass es zu einer Bilanzkorrektur auf Grund der Vorschrift von § 4 Abs 2 EStG kommt.

Dies hat zur Folge, dass der Wert der Liegenschaft zum Stichtag 31.12.2007 auf den Wert von EUR 1.291.000,-- zu vermindern ist. Hier muss allerdings festgehalten werden, dass lt. Gutachter dies der Wert für den 29.03.2011 darstellt und auf Grund der üblichen Wertsteigerungen bei Immobilien der Wert zum Stichtag 31.12.2007 niedriger gewesen sein müsste.

Berechnung der Teilwertabschreibung :

Buchwerte 31.12.2007 (detaillierte Berechnung s. Beilage 3)

• Grund und Boden:	€	74.962,09
• Betriebs- u. Geschäftsgebäude:	€	1.942.146,62
• Kum. Abschreibung:	€	- 115.576,54
Buchwert gesamt	€	1.901.532,17

Teilwertabschreibung

• Wert lt. Gutachten	€	1.291.000,00
• = Teilwertabschreibung:	€	669.705,98
• korr. Buchwert zum 31.12.2007	€	1.291.000,00
davon		
Gebäude :	€	- 644.817,60
Grundanteil :	€	-24.888,38
	€	669.705,98
• Abschreibung 2008	€	-60.544,12
• Buchwert im Zeitpunkt d. Umwandlung:	€	1.211.705,88 = TW = VKW

Es ist daher im Geschäftsjahr 2007 die o.a. Teilwertabschreibung in Höhe von € 669.705,98 durchzuführen und der Jahresabschluss 2007 ist auf Grund § 4 Abs 2 EStG zu ändern. In der Folge ist die Umwandlungsbilanz zum 31.7.2008 ebenfalls zu korrigieren wie folgt:

Buchwert = VKW € 1.211.705,88

Wir beantragen daher die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008 gemäß den berichtigten Bilanzen.

Wir beantragen eine mündliche Verhandlung.

Wir bitten höflichst unserer Berufung aufgrund der o.a. Ausführungen stattzugeben.

Für weitere Nachweise und Unterlagen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Beigeschlossen waren:

Beilage 1 :korrigierte Schlussbilanz zum 31.12 .2007

Beilage 2: korrigierte Umwandlungsbilanz zum 31 .07.2008

Beilage 3: Berechnung Buchwert Gebäude/Grundstück 2007 und 2008

Beilage 4: Verkehrswertgutachten von J**** W***** MSc vom 29.03.2011

Gutachten

Dem am 29. 3. 2010 erstatteten Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft 3***** K*****, St***** 4*****, Einlagezahl 3***** und 2*****, Grundbuch 10***** St***** des J**** W***** MSc, Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für die Fachgruppe Immobilien, lässt sich unter anderem entnehmen:

1.1. Auftrag:

*Der Auftrag erfolgt durch die Firma P***** OG zur Feststellung des Verkehrswertes der Liegenschaft 3***** K*****, St***** 4*****.*

1.2. Befundaufnahme:

Die Befundaufnahme wurde am 29.03.2011 durchgeführt.

Beginn: 13:30 Uhr, Ende: 14:30 Uhr. An dieser nahmen teil:

• ...

1.3. Bewertungsstichtag:

Der Stichtag für die Bewertung ist der 29.03.2011 .

...

*Die Liegenschaft EZ 2***** Grundbuch 10***** St***** umfasst laut beiliegendem Grundbuchauszug das Grundstock Nummer 126/1 mit einer Fläche lt. GB-Auszug von 646 m2 (Sonstige Straßenanlage) und das Grundstock Nummer 126/2 mit einer Fläche lt. GB-Auszug von 22 m2 (Sonstige Straßenanlage).*

Als alleiniger Eigentümer ist unter

*B-LNR. 3, P***** OG (FN ...)*

ausgewiesen.

Im A2-Blatt scheint keine Eintragung auf.

Das im C-Blatt eingetragene Pfandrecht bleibt in diesem Gutachten unberücksichtigt.

...

*Die Liegenschaft EZ 2***** Grundbuch 10***** St***** umfasst laut beiliegendem Grundbuchauszug das Grundstock Nummer 126/1 mit einer Fläche lt. GB-Auszug von 646 m2 (Sonstige Straßenanlage) und das Grundstück Nummer 126/2 mit einer Fläche lt. GB-Auszug von 22 m2 (Sonstige Straßenanlage).*

Als alleiniger Eigentümer ist unter

*B-LNR. 3, P***** OG (FN ...)*

ausgewiesen.

Im A2-Blatt scheint keine Eintragung auf.

Das im C-Blatt eingetragene Pfandrecht bleibt in diesem Gutachten unberücksichtigt.

...

2.2. Lage:

*Die Liegenschaft befindet sich in der kleinen Ortschaft St***** in 2 km Entfernung von K***** entfernt. Die Bezirkshauptstadt H***** liegt etwa 9 km von K***** entfernt. Die Bundeshauptstadt Wien liegt etwa 81 km von K***** entfernt.*

...

2.3. Maße und Form, Topographie:

Die Grundstücke Nummer 128/1 und 128/2 bilden eine wirtschaftliche Einheit mit einer annähernd rechteckigen Grundfläche. Das Grundstück weist eine durchschnittliche Länge von ca. 47 Metern und eine Breite von durchschnittlich 39 Metern auf. Das Grundstück ist annähernd eben. Die Grundstücke 126/1 und 126/2 bilden eine wirtschaftliche Einheit mit einer durchschnittlichen Länge von ca. 19 Metern und einer durchschnittlichen Breite von ca. 35 Metern. Das Grundstück ist annähernd eben.

...

2.5. Flächenwidmung und Bebauungsbestimmungen:

*Laut Auskunft der Gemeinde K***** lautet die Flächenwidmung für die Liegenschaft Bauland-Agrargebiet*

...

2.6. Bauakt

...

*Bezirkshauptmannschaft H*****, Fachgebiet Anlagenrecht, 16. 9. 2004*

...

*M***** I***** S***** GmbH & Co. KG , KG St*****, Bürogebäude, Baubewilligung
Bescheid*

*Die Bezirkshauptmannschaft H***** erteilt Ihnen die baubehördliche Bewilligung für das Projekt "Bürogebäude" im Standort 3***** St***** 4*****, Grundstück Nr. 128/1, KG St*****, Gemeinde K*****.*

Die Anlage muss mit den Projektunterlagen und mit der Projektbeschreibung übereinstimmen. Diese Unterlagen bilden einen wesentlichen Bestandteil dieses Bescheides.

Projektbeschreibung

*Laut vorgelegten Projektunterlagen des Arch. ... vom 12.08.2004 ist der Umbau, Sanierung und Zubau zum bestehenden Bürogebäude auf Parz.Nr. 128/1, KG St*****, geplant. Das gegenständl. Grundstück liegt laut Flächenwidmungsplan im Bauland-Agrargebiet. Die Bauführung erfolgt im unregelmäßigen Baulandbereich.*

Beim bestehenden Gebäude soll im nördl. gartenseitigen Bereich der Wintergarten sowie das angeschleppte Dach abgebrochen werden. Im Erdgeschoß werden Arbeitsbereiche im Bereich der ehem. Gastwirtschaft hergestellt, wobei nordseitig eine Glasfront eingebaut wird. Zum bestehenden alten Pfarrhof (Privatbereich) werden die Fenster brandbeständig verschlossen bzw. werden T30-Türen eingebaut.

Die bestehenden Sanitäreinheiten werden adaptiert und der bestehende Heizraum bleibt erhalten.

Über dem Arbeitsbereich wird ein zweites Geschoß für Büro Zwecke aufgesetzt. Im östl. Bereich wird ein Zubau in einer Größe von 11,7 m x 11,7 m hergestellt. Der Zubau sowie die Aufstockung werden in Holzkonstruktion mit Flachdach errichtet.

Die Ausführung erfolgt in mind. brandhemmender Bauweise. Die Seitenabstände zu den Nachbargrundstücksgrenzen betragen im Zubaubereich südl. 8 m bzw. östl. ca. 12,9 m. Zum westlichen Nachbargebäude wird direkt an der Grundstücksgrenze eine öffnungslose Brandwand errichtet. Im Zuge dieser Errichtung wird das benachbarte Schleppdach oberhalb der Terrasse entsprechend gekürzt und spenglermäßig fachgerecht an die neue Mauer angeschlossen.

Die Fluchtwege aus dem Ober- bzw. Erdgeschoß sind in den Plänen definiert. Es gibt nordseitig eine Fluchtwegtüre aus dem Arbeitsbereich sowie eine Fluchtwegtüre Im Haupteingangsbereich.

Der gesamte Betriebsbereich inkl. dem Dachboden mit integrierter Lüftungsanlage wird mit einer Brandmeldeanlage mit TUS-Anschluss ausgestaltet.

...

Das Gebäude ist für 45 Personen ausgelegt. Die mechanische Lüftungsanlage ist für eine Luftmenge von mind. 35 m³/h und Person ausgelegt.

Die gesamte Lüftungsanlage ist In einem Brandabschnitt situiert, weshalb auf Brandschutzklappen verzichtet werden kann. Für den Brandfall ist nach technischen Gegebenheiten eine Abschaltautomatik vorgesehen.

Die beiden Bürogeschoße werden jeweils In der Form eines Großraumbüros ausgestaltet, wobei zw. Div. Arbeitsplätzen Zwischenwände In Leichtbauweise bis zu einer Höhe von ca. 1,7 m derart hochgeführt werden, dass ein Raumverbund bestehen bleibt und die Raumlüftung ungehindert für sämtl. Arbeitsplätze greift.

...

Im Erdgeschoß werden 16 Arbeitsplätze qualitativ verbessert und im Bereich der Innenräume klimatisiert eingerichtet. 4 weitere Arbeitsplätze im Erdgeschoß und 25 Arbeitsplätze im Obergeschoß sind als Endausbaustufe für das Bürogebäude vorgesehen. Der Schulungsraum im Erdgeschoß ist für 16 Personen ausgelegt und der Besprechungsraum im Obergeschoß für 20 Personen.

...

*Bezirkshauptmannschaft H*****, Fachgebiet Anlagenrecht, 29. 6. 2006*

...

*M*****/**** S***** GmbH & Co. KG, KG St*****, "Umbau sowie Änderung der Heizung", Änderung der Betriebsanlage*

Bescheid

*Die Bezirkshauptmannschaft H***** genehmigt Ihnen die Änderung der Betriebsanlage im Standort 3***** St***** 4*****, KG St*****, Grst.Nr. 128/1, 128/2, Gemeinde K*****, durch das Projekt "Umbau des bestehenden Wohntrakts in Betriebsräume sowie Einbau einer neuen Heizung mit Heizöllagerung".*

Die Anlagenänderung muss mit den Projektsunterlagen und mit der Projektsbeschreibung übereinstimmen. Diese Unterlagen bilden einen wesentlichen Bestandteil dieses Bescheides.

Projektsbeschreibung:

Südlich der neuen Betriebsräumlichkeiten soll das zweigeschossige massive Wohngebäude den Betriebsräumen zugeordnet werden. Die Außenhaut und die Belichtungsöffnungen bleiben unverändert bestehen. Die bestehende gewendelte Holzstiegenanlage wird abgebrochen und in diesem Bereich wird die Decke mit einer Leichtkonstruktion laut statischen Erfordernissen verschlossen. Im Erdgeschoss sollen Aufenthaltsräume, Küche, Lager und Technikraum angeordnet werden. Im Obergeschoss werden Büroräume sowie ein Archiv eingebaut.

...

Aufgrund der Erweiterung der Betriebsfläche sind nunmehr ca. 600 m² Büroflächen vorhanden. Auf Eigengrund sind derzeit 30 PKW-Abstellflächen vorhanden. Aufgrund der Büroflächen und der NÖ Bautechnikverordnung 1997 wären 15 PKW-Parkplätze ausreichend.

Es ist beabsichtigt, die bestehende erdverlegte einwandige Heizöllagerung, welche westseitig vor dem Gebäude angeordnet ist, durch eine oberirdische Heizöllagerung zu ersetzen. ...

...

2.7. Beschreibung:

Bei der gegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um einen ehemaligen Heurigen, der als Büroräumlichkeiten und Aufenthaltsräume genutzt wird. Ein Zubau zum bestehenden Objekt wurde im Jahr 2004 aus Massivholzplattenbauweise in Niedrigenergiebauweise hergestellt. Der Neubau und der Altbau sind durch einen separaten Eingang erreichbar. Interne Zugänge befinden sich im Erdgeschoß bzw. im Obergeschoß. Im Erdgeschoß ist dieser niveaugleich ausgeführt, im Obergeschoß durch eine Stufe (Altbau tiefer) herstellt. Im Neubau befindet sich im Eingangsbereich ein zentrales Stiegenhaus, über dieses ist auch das Obergeschoß des Altbaus erreichbar. In beiden Objekten befinden sich Büroräume. In Summe befinden sich 45 Arbeitsplätze und 16 Schulungsplätze im Gebäude, wie diverse Aufenthaltsräume, Küche, Serverraum, Sanitärräumlichkeiten, Lagerräumlichkeiten und ein Heizraum.

...

Bauweise

Die Liegenschaft ist auf Streifenfundamente mit Betonplatte errichtet. Der Zubau ist mit Erdgeschoß aus Glaswand mit Stahlsäulen, sowie KLH-Schreben mit VWS und ESG-Verglasung hergestellt. Im Obergeschoß dienen KLH-Schreiben mit VVVS und hinterlüfteter Blechfassade und eine Glaswand mit Stahlsäulen als Hauptwand. Der Bestand ist aus Stein- bzw. Ziegelmauerwerk mit mineralischer Veredlung hergestellt. Die Decken sind im Bestand eine KLH-Decke auf bestehender Tramdecke als Verbunddecke und Im Zubau als KLH-Decke ausgeführt. Die Zwischenwände sind als Riegelwände bzw. KLH-Wände mit Beplankung ausgeführt. Der Holzdachstuhl trägt ein Ziegeldach. Beim Zubau ist das Dach als KLH-Decken zwischen Leimbindern und EPDM Folie als Foliendach mit Substrat ausgeführt. Die Fenster sind Holz-Elchfenster. Die Türen sind Holztürblätter mit Anstrich, teilweise mit Glaslichte und Leichtmetallbeschlag. Die Zargen sind Stahlzargen bzw. Massivholzstöcke. Die Stiegen sind als Stahlkonstruktion mit Holzholzverkleidungen ausgeführt. Die Geländer und Brüstungen sind aus Glasbrüstungen ausgeführt. Die Bodenbeläge sind unterschiedlichst veredelt. Die Wände sind mineralisch gestrichen. Die Fenster sind mit Innenrollos bzw. bei den Oberlichtern mit Markisen ausgestattet. Brandabschnitte sind in den Gebäuden situiert. Das Eingangstor ist ein elektrisches Metallschubtor mit Fernbedienung und Sensoren.

...

Haustechnik

Die Haustechnik ist ausgestattet mit: einem bestehenden Ölofen und einem Erdwärmetauscher zur Verwärmung der Frischluft, Lüftungsanlage für den Luftwechsel mit Wärmerückgewinnung, Konditionierung durch eine Wärmepumpe, eine Wasser Wärmepumpe mit Tiefbohrung bzw. Brunnenbohrung speist die notwendige Heiz- bzw. Kühlenergie In eine Heiz- bzw. Kühldecke als Trockenbauteil in beiden Geschoßen. Das Lüftungszentralgerät ist im Dachboden aufgestellt und Ist mit einem Umluftteil ausgestattet. Die Leistung des Heizregisters beträgt 38 kw, die Kühlleistung gesamt 34 kw und die Anschlussleitung des Lüftungszentralgerät 20 kw. Die Zuluft wird mittels Gitter Auslässen eingebracht und mittels Abluftgitter abgesaugt. Die Außenluft bzw. die erwärmte Luft wird über das Dach geführt. Die Warmwassergewinnung erfolgt über die Ölheizung. Eine Brandmeldeanlage ist vorhanden. Die elektrische Anlage befindet sich Im Serverraum, diese besitzt 50 Stromkreise. Eine Alarmanlage mit Videoüberwachung ist installiert.

...

2.8. Außenanlagen:

Zugangswege sind befestigt. Am Grundstock befindet sich ein Swimmingpool. Teilweise sind Zierpflanzen gepflanzt. Parkplätze sind befestigt. Ein überwachter Innenbereich (Parkplätze) ist ebenfalls vorhanden. Liegeflächen sind angelegt. Eine Umkleidekabine befindet sich am Grundstück.

...

2.9. Vermietungen;

*Eine Vermietung erfolgt an die M***** G***** GmbH.*

...

2.11. Nachzuholende Instandsetzungs- und Fertigstellungsaufwendungen:

Nachzuholende Instandsetzungsaufwendungen betreffen insbesondere:

» Das Gebäude befindet sich In einem dem Alter entsprechenden Zustand.

...

3. Gutachten:

Die nachstehende Bewertung erfolgt unter Beachtung aller im Befund enthaltenen Feststellungen sowie aller sonstigen wertbeeinflussenden Merkmale und Voraussetzungen.

Die Wertermittlung nach dem Vergleichswertverfahren setzt einen Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Liegenschaften voraus. Vergleichbar sind solche Liegenschaften, die in den wertbeeinflussenden Parametern weitestgehend Übereinstimmung aufweisen. Bei der Ermittlung des Verkehrswertes wird eine Plausibilitätskontrolle durch Vergleich mit in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag durchgeführten Verkäufen nach entsprechender Berücksichtigung von Unterschiedsfaktoren herangezogen.

Ziel des Gutachtens ist die Ermittlung des Verkehrswertes (Marktwertes) der beschriebenen Liegenschaft zum Stichtag 29.03.2011. Dieser wird durch den Preis bestimmt, der üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Dabei sind alle tatsächlichen, redlichen und wirtschaftlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Außergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse haben jedoch außer Betracht zu bleiben. In der Bewertungslehre und in der Praxis sind bei Objekten wie dem vorliegenden das Sachwertverfahren als Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes anerkannt.

Während beim Ertragswertverfahren davon ausgegangen wird, dass zwischen dem gegenwärtigen Ertrag der Liegenschaft und ihrem Verkehrswert ein Zusammenhang besteht, beruht das Sachwertverfahren auf der (in der Praxis erprobten) Vermutung, dass eine solche Beziehung auch zwischen dem Verkehrswert einerseits und der Summe aus Bodenwert und Wert der baulichen Substanz andererseits gegeben ist.

Beim Ertragswertverfahren wird von nachhaltig erzielbaren Mieterträgen ausgegangen. Von den Roherträgen sind die so genannten Bewirtschaftungskosten, das sind im Wesentlichen die Kosten der laufenden Instandhaltung und das Mietausfallwagnis abzuziehen, um zum Jahresreinertrag zu gelangen. Dieser Reinertrag wird, was den

Anteil des Grund und Bodens betrifft, in Form einer ewigen Rente kapitalisiert, was den Gebäudeanteil betrifft, auf eine Zeitrente analog der üblichen Restnutzungsdauer der Gebäude kapitalisiert. Die Wahl des Zinssatzes erfolgt unter Berücksichtigung der Objektart, der Lage und der Mobilität der Investition.

Die Ermittlung des Verkehrswertes erfolgt im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 und der ÖNORM B 1802. Die nachstehende Bewertung erfolgt unter allen im Befund getroffenen Feststellungen und unter Bedachtnahme auf die am Realitätenmarkt erzielbaren Preise.

Auftragsgemäß wird der Verkehrswert der Liegenschaft ermittelt. Unter dem Verkehrswert ist gemäß § 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz jener Wert zu verstehen, der im redlichen Geschäftsverkehr im Falle eines Verkaufes erzielbar wäre, wobei ungewöhnliche Preise, wie sie beispielsweise durch die besondere Vorliebe oder andere subjektive Wertzumessungen einzelner Personen entstehen könnten, außer Acht zu lassen sind.

Da die Liegenschaft sowohl zur Eigennutzung als auch zur Überlassung an Dritte dienen kann ist hier das Sachwertverfahren, als auch das Ertragswertverfahren anzuwenden. Wobei je nach Überwiegen eine Gewichtung zwischen Ertragswert und Sachwert den Verkehrswert ergibt.

3.1. Sachwert:

3.1.1 Bodenwerte:

Üblicherweise werden Freigrundpreise aus Vergleichswerten abgeleitet. Zum Vergleich sind Grundstücke geeignet, die in den wesentlichen wertbeeinflussenden Merkmalen weitestgehend Übereinstimmung aufweisen. Dabei sind Vergleichspreise, die älter als ca. 4 Jahre sind, auszuschneiden. Zum Vergleich eignen sich auch Grundstücke, die nicht im selben Gemeindegebiet liegen, sondern eine vergleichbare Lage aufweisen.

EZ 3*****

Grundfläche: 1.857 m²

Preis per m² nach dem Vergleichswerten: 1857 X 15,-- = 27.855,--

EZ 2*****

Grundfläche: 668 m²

Preis per m² nach dem Vergleichswerten: 668 X 15,-- = 10.200,--

ergibt Bodenwert gesamt: 37.875,--

3.1.2. Gebäudewert:

Nettonutzfläche:	
Erdgeschoß Altbau	95,63 m²
Erdgeschoß Neubau	250,81 m²
Obergeschoß Altbau	105,38 m²
Obergeschoß Neubau	260,18 m²
Dachgeschoß	55,17 m²
Preis pro m² Altbau	2.600,--
Preis pro m² Neubau	2.800,--
Ergibt Zwischensumme:	1.953.398,--
Fertigstellungsgrad 100 %	
Neuherstellungswert	1.953.398,--
- rückgestauter Erhaltungsaufwand ⁴	0,--
- verlorener Bauaufwand ⁵ 10 %	195.339,80
- lineare Wertminderung ⁶ 8,75 %	170.922,33
Bauwert Geschäftshaus	1.587.135,87

Ergibt Bauwert Geschäftshaus:

1.587.135,87

Sachwert

Grundstückswert	37.875,00
Bürogebäude	1.587.135,87
+ Außenanlagen ⁷ 6 %	95.228,15
Sachwert der Liegenschaft	1.720.239,02

Sachwert der Liegenschaft gerundet: 1.720.000,00

3.2. Ertragswert

Jahresrohertrag	
Gesamtliegenschaft ⁸	82.822,80
Summe	
- Verwaltungskosten 5 %	4.141,14
- Mietausfallwagnis 3 %	2.484,68
- Instandhaltungskosten 1 %	828,23
Liegenschaftsreinertrag	75.368,75
- Verzinsung des Bodenwertes ⁹	2.461,88
x Vervielfältiger ¹⁰	15,23
Gebäudeertragswert	1.110.371,63
- rückgestauter Erhaltungsaufwand ¹¹	0,--
Bauwert	1.110.371,63
+ Bodenwert	37.875,--
Ertragswert der Liegenschaft	1.148.246,63

Ergibt Ertragswert von gerundet 1.148.000,--

8) Ertrag ohne Umsatzsteuer gemäß ÖNORM B 1802, Mieten, die bisher vereinbart wurden: Bürogebäude: 510 m² * € 9,- = € 4.590,-, 6 Parkplätze * € 25,- = € 150,-, 36 Mitarbeiterparkplätze * € 15,- = € 540,-, 6 Parkplätze * € 20,- vor Firmengebäude € 20,--, Gartenfläche samt Außenanlagen 1.306 m² * € 1,15 = € 1.501,90 = Gesamt: € 6.901,90 * 12,- = € 62.822,60. Entsprechend des Liegenschaftsbewertungsgesetz ist die nachhaltig erzielbare Miete anzusetzen, als nachhaltig sieht der Sachverständige angegeben Mietansätze am Immobilienmarkt als nachhaltig erzielbar an.

9) € 37.875,- * 6,5 % = € 2.461,88

10) Der Vervielfältiger richtet sich nach dem Kapitalisierungszinssatz in der Höhe von 6,5 % und der Restnutzungsdauer des Gebäudes. Die wirtschaftliche Gesamtrestnutzungsdauer beträgt 73 Jahre. Nach den Empfehlungen des Hauptverbandes der allgemeinen beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs zum Kapitalisierungszinsfuß (Der Sachverständige Heft 1/2010 Seite 53)

11) Dringende Arbeiten entsprechend Punkt 2.11. des Gutachtens, diese werden nur großteils berücksichtigt, da diese in die Kosten der Miete einfließen.

3.3. Verkehrswert

Gewichtung Sachwert- Ertragswert

Sachwert: 1.720.000,00

Ertragswert: 1.148.000,00

Gewichtung 1 :3: 1.291.000,00

ergibt Verkehrswert € 1.291.000,--

Der errechnete Verkehrswert spiegelt die Gegebenheiten am Markt wieder und bedarf keiner Anpassung.

*Der Verkehrswert der Liegenschaft 2744 K*****, St***** 4*****, beträgt sohn zum Bewertungsstichtag 29.03.2010 gerundet 1.291.000,-, in Worten: Euro einmillonzweihundertelnundneunzigtausend.*

Anmerkungen

...

Anmerkung Genauigkeitsanforderungen und Hinweispflicht · (ÖNORM B 1802 Pkt 3.3)

Angesichts der Unsicherheit einzelner in der Bewertung einfließender Faktoren, insbesondere der Notwendigkeit, auf Erfahrungswerte zurückzugreifen, kann das Ergebnis der Bewertung keine mit mathematischer Exaktheit feststehende Größe sein. Weiters verweise Ich darauf, dass der ermittelte Verkehrswert nicht notwendigerweise bedeutet, dass ein entsprechender Preis auch bei gleich bleibenden äußeren Umständen im Einzelfall jederzeit, insbesondere kurzfristig, am Markt realisierbar ist (diese Kurzfristigkeit der Verwertung nach Exekutionsordnung, bei der eben der für die Immobilie adäquate Verkaufszeitraum fehlt, ist durch einen geringeren Ausrufpreis berücksichtigt).

Steuerliche Aspekte

Das Verkehrswertgutachten ist nicht für steuerliche Zwecke zu verwenden, sondern ist nur für den gegenständlichen Auftrag vorgesehen.

Ich empfehle jedem potentiellen Erwerber über die steuerlichen Auswirkungen eines Immobilienerwerbes fachlichen Rat einzuholen, da diese Aspekte Immer auf die subjektive Steuersituation des Erwerbers abzustimmen sind.

...

Stellungnahme der Großbetriebsprüfung

Die Großbetriebsprüfung erstattete am 9. 11. 2012 folgende Stellungnahme zur Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008:

Zur Berufung gegen die oben genannten Bescheide wird seitens der GBP wie folgt Stellung genommen:

*Die Berufung richtet sich gegen die Höhe des Teilwertes der Liegenschaft K***** der M***** J***** S***** GmbH, wie sie vom geprüften Unternehmen in der Bilanz zum 31.12.2007 mit € 1,901.532,17 festgestellt wurde.*

31.12.2007	31.07.2008	
1.942.146,62	1.923.396,62	Anschaffungskosten Gebäude
-115.576,54	-176.120,66	kummulierte Abschreibung Gebäude
1.826.570,08	1.747.275,96	Buchwert Gebäude
74.962,09	74.962,09	Anschaffungskosten Grund und Boden
1.901.532,17	1.822.238,05	Liegenschaftswert

Im Zuge des Ap- Verfahrens wurde ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft vorgelegt, in dem dieser mit € 1,291.000,00 beziffert wird. Dieser Wert wurde zum 29.3.2010 oder 31.3.2011 ermittelt; beide Werte werden im gegenständlichen Gutachten angeführt. In der Berufung wird überdies ausgeführt, dass der Wert zum 31.3.2011 ermittelt wurde und der Wert zum 31.12.2007 auf Grund der üblichen Wertsteigerungen bei Immobilien niedriger gewesen sein müsste.

Da der Berufungsschrift keine neuen Argumente zu entnehmen sind, sollen die Aussagen der Ap in der NS nochmals präzisiert werden:

Die Ap, wie auch ursprünglich die Berufungswerberin, ist von der für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von der Rechtsprechung entwickelten Teilwertvermutung ausgegangen, dass der Teilwert den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern vermindert um die AfA entspricht. Je kürzer der Abstand zwischen der Anschaffung bzw. Herstellung und dem Bilanzstichtag ist umso stärker ist diese Teilwertvermutung (VwGH 10.9.1998, 93/15/0051).

Da das berufsgegenständliche Gebäude erst 2007 (Fertigstellungsanzeige vom 3.5.2007) fertiggestellt wurde, sind die Anforderungen an einen Nachweis der Minderung des Teilwertes sehr hoch. Eine Fehlmaßnahme, also das Hervortreten von Umständen objektiver Natur, welche die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als überhöht erscheinen lassen, wird von der Berufungswerberin nicht behauptet und ist auch von der Ap nicht zu erkennen. Ein Gutachten über den Verkehrswert der zum abnutzbaren Anlagevermögen zählenden Liegenschaft wird jedenfalls keine ausreichende Grundlage für die beantragte Teilwertabschreibung sein, wenn nicht schon der Erwerb des Wirtschaftsgutes als Fehlinvestition angesehen werden kann (VwGH 26.7. 2006. 2006/14/0016). Da die zuletzt genannte Voraussetzung nicht erfüllt ist, kann das der Ap vorgelegte Privatgutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft unter Bedachtnahme auf die VwGH-Judikatur keinerlei Beweiskraft haben.

Weiters ist für die Ap nicht nachvollziehbar, wieso die Berufungswerberin von einer üblichen Wertsteigerungen bei Immobilien im Zeitraum zwischen 2007 und 2011 ausgeht, wo es doch 2007 zu einem massiven Wertverlust gekommen sein soll.

Nochmals ist aber darauf hinzuweisen, dass ein Gutachten zu einem Stichtag des Jahres 2010 oder 2011 nicht geeignet ist, Aussagen über den Wert zum 31.12.2007 zu treffen.

Ohne dem Privatgutachten Relevanz zuzumessen, kann aber gesagt werden, dass darin verschiedene Parameter ohne jegliche Begründung gewählt wurden. Beispielfhaft sei der Kapitalisierungszinssatz angeführt oder die Tatsache, dass die Miethöhe zwischen nahen Angehörigen unhinterfragt als Mietertrag angenommen wurde.

Überdies sollte im Sinne der Rechtsprechung (z.B. UFS-RV/0158-1/03) nicht nur der Ertragswert, sondern auch der Substanzwert unter den Buchwert sinken, damit eine Teilwertabschreibung zulässig ist. Auch auf die Rechtsprechung des BFH vom 14.3.2006, I R 22/55 wird verwiesen, wonach von einer dauernden Wertminderung erst dann auszugehen ist, wenn der niedrigere Teilwert zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

Darüber hinaus ist auch entscheidend für den Abgabepflichtige darzutun, welche wesentlichen Umstände eingetreten sind, die die Annahme rechtfertigen, dass der Teilwert in einem ganz bestimmten Wirtschaftsjahr voraussichtlich dauerhaft unter den Buchwert gesunken ist (VwGH 22.10.2002, 96/14/0106).

Aufgrund der oben angeführten Gründe ist die Berufung nach Ansicht der Ap vollinhaltlich abzuweisen.

Gegenäußerung

Die steuerliche Vertretung gab hierzu am 17. 1. 2013 folgende Gegenäußerung ab:

Die Großbetriebsprüfung geht offenbar in ihrer Stellungnahme davon aus, dass eine rückwirkende Bewertung zu einem bestimmten Stichtag nicht möglich ist. Grundsätzlich verweisen wir hier noch einmal auf die Vorbringen und Stellungnahmen unserer Berufung - auf die Seitens der GBP in keiner Weise eingegangen wurde - und erlauben uns dazu folgende Anmerkungen zur Stellungnahme der GPB zu machen:

Die Teilwertabschreibung muss unserer Ansicht nach im Geschäftsjahr 2007 vorgenommen werden, da sich nach Fertigstellung der Ausbaumaßnahmen im Rahmen der Neubewertung der Liegenschaft durch die Hausbank herausgestellt hat, dass der Verkehrswert der Liegenschaft incl. der Umbaukosten jedenfalls niedriger ist als der Buchwert. Dieses Gutachten liegt uns nicht vor. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde jedoch von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen ein neuerliches Gutachten erstellt, welches ebenfalls zum Schluss kommt, dass der Wert der Liegenschaft erheblich unter dem Buchwert liegt und zum Bilanzstichtag 2007 auch bereits so gewesen ist.

Das Jahr, in dem dieser Abschreibungsbedarf aufgrund nicht werthaltiger Umbaukosten eingetreten ist, kann nur das Jahr 2007 sein, da hier der Umbau fertig gestellt wurde.

In Quantschnigg/Schuch § 6 RZ 90 wird zur Frage der Teilwertabschreibung ausgeführt:

"Im Fall der Herstellung kann von einer Fehlinvestition nur gesprochen werden, sofern der Erwerber des gesamten Betriebes für das betreffende Wirtschaftsgut nicht einmal die

aktivierten Herstellungskosten aufwenden würde oder sonstige besondere wirtschaftliche Verhältnisse für ein Abweichen von den Herstellungskosten sprechen"

In der Diktion von Quantschnigg/Schuch handelt es sich somit um eine Fehlinvestition. Hier ist aber bei genauem Studium offenbar von den Verfassern nicht gemeint gewesen, dass das Gebäude an sich eine Fehlinvestition war, sondern das einfach die Herstellkosten höher sind als der Teilwert der Liegenschaft. Eine Fehlinvestition liegt nach Ansicht des VwGH nur dann vor, wenn nach der Anschaffung Umstände hervortreten, die den vereinbarten Anschaffungspreis überhöht erscheinen lassen.

Die Teilwertvermutungen sind nur solange heranzuziehen bis diese vom Steuerpflichtigen widerlegt werden.

Ein wesentlicher Faktor des Teilwertes ist der Umstand, dass dieser vom Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises angesetzt werden würde.

*Das gegenständliche Unternehmen kann jedoch an jedem anderen Standort betrieben werden, es gibt keine betriebliche Notwendigkeit dieses am Standort in K***** zu betreiben. Im Gegenteil - auf Grund der abgelegenen Lage würde der Erwerber des Unternehmens maximal den Verkehrswert der Liegenschaft bezahlen, wenn er überhaupt an einem Ankauf des Gebäudes interessiert wäre. In der Branche in der unsere Mandaten tätig sind, kann man mit Sicherheit davon ausgehen, dass er diesen verlegen wird, da der Standort mehr als abgeschieden und schwer zu erreichen ist. Diesbezüglich verweisen wir hier schon auf eines der Judikate die seitens der GPB zitiert wurden, dass genau für diesen Fall unserem Lösungsansatz folgt.*

Wie schon in der Berufung ausgeführt besteht für die Abwertung kein Wahlrecht, sondern ist diese auf Grund unternehmensrechtlicher Vorschriften zwingend durchzuführen, da die Wertminderung von Dauer ist.

An sich könnte das Finanzamt aus der Kaufvertragssammlung Vergleichswerte ermitteln. Da derartige Unterlagen nicht vorgelegt wurden gehen wir davon aus, dass die Vergleichswerte für Liegenschaften im Umkreis unserer Mandaten noch weit unter den vom Sachverständigen festgestellten Werten liegen.

In der Literatur finden sich keine Hinweise, dass es nicht möglich sein sollte, ein Gutachten einige Jahre später zu erstellen unter Berücksichtigung der damaligen Werte/ Preise.

In der Stellungnahme zitiert die GBP Urteile bzw. Urteilszitate des VwGH, die beweisen sollen, dass die Rechtsmeinung der GBP auch vom VwGH gedeckt werden.

Bei exaktem Studium der Urteile im Volltext ist zu erkennen, dass zwar die "Zitate" der GBP Recht zu geben scheinen, im Volltext aber genau das Gegenteil zu erkennen ist.

Die zitierten Erkenntnisse unterstützen unsere Vorbringen - wir erlauben uns dies hier im Detail aufzuzeigen:

VwGH 10.09.1998, 93/15/0051

Hier geht es um die vorzeitige Abschreibung des Firmenwerts eines Steuerberaters. Der Steuerberater hat Teilwertabschreibung begründet, dass der Verkäufer, von ihm persönlich erbrachten Leistungen nicht verrechnet hat und daher der Firmenwert nicht werthaltig sei. Die Behörde hat ihm das Vorbringen vor allem deshalb nicht abgenommen, da es bei ihm zu einer erheblichen Umsatzausweitung gekommen ist. Somit auf Grund der Ertragslage erkennbar war, dass die Behauptungen falsch waren.

Hier wurde die Vornahme der Teilwertabschreibung zwar seitens des VwGH versagt, wir können nur überhaupt keinen Zusammenhang zu unserem Sachverhalt herleiten, somit ist auch jegliches Zitat aus dem Erkenntnis ohne Belang.

VwGH 26.7.2006 2006/1410016

Dieses Erkenntnis ist insofern beachtlich, als dass hier eine Liegenschaft zu einem besonders hohen Wert angekauft werden musste, da nur mit dieser einen besonderen Liegenschaft die Geschäftstätigkeit ausgeübt werden konnte. Das Argument des VwGH, die Teilwertabschreibung nicht anzuerkennen war, dass der Erwerber des gesamten Unternehmens dieses auch nur mit dieser einen besonderen Liegenschaft hätte ausüben können (eine Standortverlegung war offenbar auf Grund des Sachverhaltes nicht möglich) und daher ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises diese besondere Liegenschaft zu dem überhöhten Preis hatte erwerben müssen.

Für unseren Sachverhalt ist daraus ableitbar:

*Die Herstellungskosten (Umbaukosten) waren höher, als man für ein vergleichbares neu errichtetes Gebäude aufgewendet hätte. Insofern liegt eine Fehlinvestition im Sinn des § 6 EStG vor. In dem konkreten Sachverhalt würde ein Erwerber des Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises (sofern ein Übernehmer überhaupt eine Betriebsliegenschaft an dem Standort in K***** erwerben würde) wohl als Obergrenze nur den Verkehrswert bezahlen. Ein ev. Käufer ist aber in unserem Fall keinesfalls an diesen abgelegenen Standort gebunden, im Gegenteil, er kann auf Grund des Geschäftsfeldes unserer Mandanten dieses überall dort betreiben wo er auf entsprechende EDV Ressourcen zugreifen kann - und das ist weltweit. Auf derartige Ressourcen hat er wohl überall einen besseren Zugriff als in K*****.*

Somit ergibt sich, dass im Rahmen der Teilwertvermutung (dieser ist ja nach objektiven Gesichtspunkten zu ermitteln) eine zwingende Abschreibung vorzunehmen ist und dies wird bei genauem Studium des von der GBP zitierten Erkenntnisses noch bestätigt.

VwGH 22.10.2002 96/14/0106

Auch das hier zitierte Erkenntnis zeigt bei genauer Erarbeitung der Details, dass für unseren Sachverhalt die Erkenntnis gewonnen werden kann, dass man unserem Berufungsbegehren statt geben muss:

Im zitierten Erkenntnis wurde einer beantragten Teilwertabschreibung deshalb nicht stattgegeben, weil der Steuerpflichtige für die Ermittlung der Höhe seiner

Teilwertabschreibung weder Nachweise (Gutachten), noch für die Begründung warum diese ausgerechnet im Jahr 1990 gemacht wurde, erbracht hat.

Nach dem Sachverhalt war der Beschwerdeführer Eigentümer eines Gebäudes das 1985 überschwemmt wurde und der Steuerpflichtige hat dann im Jahr 1990 eine "Außergewöhnliche technische Abschreibung" (somit behandelt das VwGH Erkenntnis keine Teilwertabschreibung) geltend gemacht. Neben diesem Gesichtspunkt wurde dem Antrag des Steuerpflichtigen auch deshalb nicht stattgegeben, weil er nicht bekannt gegeben hat, in welcher Periode die Wertminderung überhaupt eingetreten ist und auf Grund des Grundsatzes der Periodenbesteuerung die Abschreibung im Geschäftsjahr 1990 jedenfalls nach Meinung des VwGH in der falschen Periode war - die Abschreibung hätte in 1985 vorgenommen werden müssen.

Für unseren Sachverhalt muss man wieder ableiten, dass das Erkenntnis für unsere Vorgangsweise spricht:

Die Fertigstellung des Gebäudes erfolgt im Jahr 2007. Im Rahmen einer Bewertung; durch die Hausbank wurde bereits damals erstmals festgestellt, dass der Verkehrswert der Liegenschaft nach dem Umbau deutlich unter dem Buchwert (incl. der Umbaukosten) lag - dieses Gutachten liegt uns aber leider nicht vor, da es aus Bankinternen Gründen nicht herausgegeben wird. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde nun neuerlich ein Gutachten erstellt, mit dem gleichen Ergebnis. Somit muss man von einer "Fehlinvestition" in der Diktion der Teilwertabschreibung (vgl. Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch §6 Rz 90) ausgehen. Diese ist auf Grund unternehmensrechtlicher Vorschriften zwingend (kein Wahlrecht weil Wertminderung von Dauer) im Geschäftsjahr 2007 nach Fertigstellung der Umbauten vorzunehmen.

Das zitierte Erkenntnis UFS-RV/0158-I/03 konnte von uns in der Findok Datenbank nicht aufgefunden werden, wir können daher nicht Stellung dazu nehmen.

Wir ersuchen daher unsere Berufung vollinhaltlich statt zu geben ...

Vorlage

Mit Bericht vom 23. 1. 2013 legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat als damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor, ohne inhaltlich auf die Berufung und die Gegenäußerung näher einzugehen.

Erörterung der Sach- und Rechtslage

Am 8. 8. 2018 fand eine Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 269 Abs. 3 BAO des Gerichts mit den Parteienvertretern in den Beschwerdeverfahren P***** OG (KSt 2007 und 2008), C***** P***** (ESt 2008) und M***** P***** (ESt 2008) statt.

Einziger Streitpunkt in den drei Beschwerdeverfahren sei der Wert des bebauten Betriebsgrundstücks der vormaligen M***** I***** S***** GmbH in St*****.

Einvernehmen bestand darüber, dass strittig sei

- a) in Bezug auf den Körperschaftsteuerbescheid 2007 der Teilwert zum 31. 12. 2007 und
- b) in Bezug auf die beiden Einkommensteuerbescheide 2008 der gemeine Wert zum 31. 7. 2008.

Bislang einziges Beweismittel sei ein Sachverständigengutachten vom 29. 3. 2010, das zum Stichtag 29. 3. 2010 (Punkt 3, letzter Absatz; die Angabe 29. 3. 2011 im 3. Absatz ist ein Schreibfehler) einen Verkehrswert von 1.291.000 € ausweist.

Einvernehmen wurde darüber erzielt, dass in den Einkommensteuerverfahren der gemeine Wert des Grundstücks zum 31. 7. 2008 anhand einer Ergänzung des bisherigen Sachverständigengutachtens in Bezug auf diesen Stichtag zu ermitteln sei. Entsprechend dem festgestellten Wert des Grundstücks wäre die Bemessungsgrundlage 2007 für die Besteuerung gemäß § 31 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 i. V. m. § 20 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 i. V. m. § 19 Abs. 4 KStG 1988 auf Gesellschafterebene (C***** und M***** P*****) anzupassen.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2007 und 2008 (P***** OG) werden die Beschwerden zurückgenommen werden.

Sollten keine Bedenken gegen die Gutachtensergänzung und daher kein Bedarf für eine mündliche Verhandlung bestehen, könnten die mündlichen Verhandlungen entfallen.

Die Vorlage des Ergänzungsgutachtens werde innerhalb der nächsten drei Monate erfolgen.

Ergänzungsgutachten

Nach einer unfallbedingten Verzögerung übermittelte die im Rechtsmittelverfahren einschreitende steuerliche Vertretung am 9. 11. 2018 ein Ergänzungsgutachten von J**** W***** Msc, allgemein beeideter und zertifizierter Sachverständiger für die Fachgruppe Immobilien, vom 18. 9. 2018.

Auf Grundlage des vorangehenden Gutachtens aus eigener Tätigkeit ... teilen wir Ihnen für den Bewertungsstichtag 31.07.2008 folgenden Verkehrswert der Liegenschaft mit:

1.312,000,00 lastenfrei

Sollte die Immobilie mit Inrechnungstellung von 20 % Umsatzsteuer verwertet werden, so ist die Umsatzsteuer dem ermittelten Wert hinzuzurechnen.

Bodenwerte:

Üblicherweise werden Freigrundpreise aus Vergleichswerten abgeleitet. Zum Vergleich sind Grundstücke geeignet, die in den wesentlichen wertbeeinflussenden Merkmalen weitestgehend Übereinstimmung aufweisen. Dabei sind Vergleichspreise, die älter als ca.

4 Jahre sind, auszuscheiden. Zum Vergleich eignen sich auch Grundstücke, die nicht im selben Gemeindegebiet liegen, sondern eine vergleichbare Lage aufweisen.

EZ 3*****

Grundfläche: 1.857 m²

Preis per m² nach dem Vergleichswerten: 1857 X 15,-- = 27.855,--

EZ 2*****

Grundfläche: 668 m²

Preis per m² nach dem Vergleichswerten: 668 X 15,-- = 10.200,--

ergibt Bodenwert gesamt: 37.875,--

Gebäudewert:

Nettonutzfläche:	
Erdgeschoß Altbau	95,63 m ²
Erdgeschoß Neubau	250,81 m ²
Obergeschoß Altbau	105,38 m ²
Obergeschoß Neubau	260,18 m ²
Dachgeschoß	55,17 m ²
Preis pro m ² Altbau	2.600,00
Preis pro m ² Neubau	2.800,00
Ergibt Zwischensumme:	1.953.398,00
Fertigstellungsgrad 100 %	
Neuherstellungswert	1.953.398,00
- rückgestauter Erhaltungsaufwand ³	0,00
- verlorener Bauaufwand ⁴ 10 %	195.339,80
- lineare Wertminderung ⁵ 5,00 %	97.669,90
Bauwert Geschäftshaus	1.660.388,30

Ergibt Bauwert Geschäftshaus: 1.660.338,30

Sachwert

Grundstückswert	37.875,00
Bürogebäude	1.660.388,30
+ Außenanlagen ⁶ 6 %	99.623,30
Sachwert der Liegenschaft	1.797.886,60

Sachwert der Liegenschaft gerundet: 1.798.000,00

Ertragswert

Jahresrohertrag	
Gesamtliegenschaft ⁷	82.822,80
<u>Summe</u>	
- Verwaltungskosten 5 %	4.141,14
- Mietausfallwagnis 3 %	2.484,68
- Instandhaltungskosten 1 %	828,23
Liegenschaftsreinertrag	75.368,75
- Verzinsung des Bodenwertes ⁸	2.461,88
<u>x Vervielfältiger⁹</u>	15,26
Gebäudeertragswert	1.112.558,84
<u>- rückgestauter Erhaltungsaufwand¹⁰</u>	0,00
Bauwert	1.112.558,84
<u>+ Bodenwert</u>	37.875,00
Ertragswert der Liegenschaft	1.150.433,84

Ergibt Ertragswert von gerundet 1.150.000,00

Verkehrswert

Gewichtung Sachwert - Ertragswert

Sachwert 1.798.000,00

Ertragswert 1.150.000,00

Gewichtung 1:3 1.312.000,00

ergibt Verkehrswert 1.312.000,00

Der errechnete Verkehrswert spiegelt die Gegebenheiten am Markt wieder und bedarf keiner Anpassung.

Äußerung des Finanzamts

Das Finanzamt gab hierauf am 20. 12. 2018 der im Rechtsmittelverfahren einschreitenden steuerlichen Vertretung folgende seiner Ansicht nach nunmehr zutreffende Besteuerungsgrundlagen bekannt:

Umwandlungskapital lt Umw.bilanz 31.07.2008: 907.846,34

Buchwert des Gebäudes: 1.822.238,00

Verkehrswert des Gebäudes: -1.312.000,00

Gebäude: -510.238,00

Bemessungsgrundlage: 397.608,34

50% P***** M*****: 198.804,17 (KZ 802)

50% P***** C*****: 198.804,17 (KZ 802)

Zurücknahme der Beschwerde

Mit Telefax vom 9. 4. 2019 erklärte der im Beschwerdeverfahren einschreitende steuerliche Vertreter namens seiner Mandantin, dass die Beschwerde weiterwirkende Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008 zurückgezogen werde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen

§ 256 BAO lautet:

§ 256. (1) Beschwerden können bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

(2) Wurden Beitrittserklärungen abgegeben, so ist die Zurücknahme der Bescheidbeschwerde nur wirksam, wenn ihr alle zustimmen, die der Beschwerde beigetreten sind.

(3) Wurde eine Beschwerde zurückgenommen (Abs. 1), so ist sie mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Gegenstandsloserklärung

Da die als Beschwerde weiterwirkende Berufung der P***** OG als Rechtsnachfolgerin der M***** I***** S***** GmbH vom 14. 8. 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, vom 14. 5. 2012 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008, mit Telefax vom 9. 4. 2019 zurückgenommen wurde, hat das Bundesfinanzgericht diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Die ursprünglich beantragte mündliche Verhandlung konnte gemäß § 274 Abs. 5 BAO i. V. m. § 274 Abs. 3 Z 2 BAO entfallen.

Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

Revisionsnichtzulassung

Gemäß Art. 133 Abs. 4 und Abs. 9 B-VG i. V. m. § 25a VwGG ist gegen diesen Beschluss eine (ordentliche) Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt

Wien, am 16. April 2019