

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***RI*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, als Rechtsnachfolger der ***Bf GmbH***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Halbartschlager Steuerberatung GmbH & Co KG, Bahnhofstraße 13-15, 4400 Steyr, über die Beschwerde vom 5. November 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. Oktober 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2014 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

1. Mit **Errichtungserklärung vom 21.12.2011** gründete der nunmehrige Beschwerdeführer (Bf.) ***Bf1*** die ***Bf GmbH*** und brachte dabei gemäß Punkt 12.2 der Errichtungserklärung eine Fläche von 7.000 m² der beiden in ***EZ*** ***GB*** vorgetragenen landwirtschaftlichen Grundstücke Nr. ***Gst_1*** und Nr. ***Gst_2*** ein. Der Bf. war - bis zur verschmelzenden Umwandlung der GmbH auf ihn als Gesamtrechtsnachfolger mit 30.09.2018 - Alleingesellschafter und Geschäftsführer dieser GmbH, welche auch die verfahrensgegenständliche Beschwerde einbrachte. In der Beilage ./2 zu diesem Notariatsakt

wird die eingebrachte Fläche in einem Auszug aus der DKM (digitalen Katastermappe) schraffiert dargestellt (+aktuelles Orthofoto mit DKM-Daten dieser Flächen):

[...]

2. Ein Verkehrswert-Privatkurzgutachten vom 23.12.2011 des steuerlichen Vertreters des Bf. zur Feststellung des Verkehrswertes bzw. Ertragswertes von Grundstücken wies für die in die GmbH eingebrachten Grundstücke (7.000 m²) auf Grund der eingereichten bzw. beantragten Widmung einen Verkaufserlös von 95 bis 110 €/m² und einen „Verkaufswert“ von 735.000 € aus. Laut dem Gutachten wurden Grundstücksverkaufspreise der letzten Jahre aus den Gemeindegebieten *****Ort_1***** und *****Stadt***** herangezogen. Die eingebrachten Grundstücke würden derzeit landwirtschaftlich genutzt, der landwirtschaftliche Wert dieser Grundstücke würde bei 12 €/m² liegen. Die „übrigen Flächen (rd. 32.700 m²)“ wurden als Bauerwartungsland mit einem Marktwert von 25 €/m² qualifiziert. Der Liegenschaftswert der Grundstücksfläche von 7.000 m² und der Restfläche von ca. 32.700 m² würde unter Berücksichtigung von Grundabtretungen und Aufschließungskosten 1,400.000 € betragen.

3. Mit Kaufvertrag vom 12.02.2014 verkaufte die *****Bf GmbH***** von der eingelegten Grundstücksfläche die Grundstücke *****Gst_3***** mit einer Fläche von **930 m² (Bauland)** und *****Gst_4***** mit **1.119 m² (Grünland)** zum Kaufpreis von zusammen **225.000 €**. Festgehalten wurde, dass von diesem Kaufpreis 186.000 € auf die Baulandfläche und 39.000 € auf die Grünlandfläche entfallen würden und der Kaufpreis die auf die Grundstücke entfallenden Aufschließungskosten enthalte. Weiters habe sich die Verkäuferin mit Baulandsicherungsvertrag zwischen ihr und der Gemeinde *****Ort_1***** vom 18.12.2012 verpflichtet, den Vertragsgegenstand innerhalb von 5 Jahren ab Rechtskraft der Flächenwidmungsplanänderung zu bebauen.

4. Aus einem Aktenvermerk der belangten Behörde vom 11.08.2014 geht hervor, dass der Bf. diese an diesem Tag aufgesucht habe, um eine Selbstanzeige zu erstatten. Er habe im Juli 2014 über die GmbH ein Grundstück um 230.000 anstatt der offiziellen Summe von 225.000 € verkauft und legte dazu Dokumente vor. Das Grundstück sei erst kürzlich in Bauland umgewidmet worden. Er habe dieses Grundstück zuvor von seiner Landwirtschaft in die GmbH eingebracht mit dem Zweck, es mittels der GmbH zu verkaufen. Es sei noch keine Meldung an den Notar wegen der Immobilienertragsteuer (ImmoEst) erfolgt. Umsatzsteuer (USt) sei glaublich nicht in Rechnung gestellt worden. Eine Mitarbeiterin des Fachbereichs habe dem Bf. daraufhin erklärt, dass keine Selbstanzeige entgegengenommen werden könne, weil kein strafrechtlicher Tatbestand vorliege, da noch keine Erklärungen abgegeben worden seien. Der Bf. sollte aber den Steuerberater und den Notar informieren, damit keine falsche Bilanz und keine falschen Erklärungen (Körperschaftsteuer, =KöSt, ImmoEst) eingereicht würden.

5. Die *Bf GmbH*** brachte am 23.03.2015 die Körperschaftsteuererklärung für 2014 ein. An Aufwendungen für Waren, Roh- und Hilfsstoffe wurde ein Betrag von 176.273,83 € erklärt.**

6. Am **13.04.2015** wurde der *****Bf GmbH***** die Durchführung einer **Außenprüfung** betreffend USt und KöSt 2012-2014 angekündigt.

7. Am **15.04.2015** erging der **Körperschaftsteuerbescheid 2014** erklärungsgemäß. Es wurde KöSt in der Höhe von 6.672 € festgesetzt.

8. Mit **Beschwerde vom 15.05.2015** bekämpfte die *****Bf GmbH***** den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 15.04.2015, da durch einen EDV-Fehler bei der Erstellung der Steuererklärung irrtümlich die Rückstellung für KöSt bei der Ermittlung des unternehmensrechtlichen Gewinnes nicht übernommen worden sei. Es wurde beantragt, den Körperschaftsteuerbescheid 2014 aufzuheben und entsprechend einer (am 18.05.2015 übermittelten) berichtigten Erklärung die Veranlagung der KöSt 2014 durchzuführen.

9. Mit **Schreiben vom 31.07.2015** gab die GmbH ein **Anbot auf Abschluss eines Kaufvertrages** betreffend das Grundstück *****GB*** ***EZ***** GSt-Nr. *****Gst_5***** mit 1.096 m² Fläche zu einem pauschalen Gesamtkaufpreis von 219.000 € (**200,00 €/m²** vermessener Fläche) ab, wobei Kosten für Baureifmachung des Grundstücks als mitabgegolten gelten würden und die Käufer noch ein Netzbereitstellungsentgelt von 832 € (zzgl. 20% USt.) sowie die Transaktionskosten zu tragen hätten.

10. Die *****Bf GmbH***** legte der belangten Behörde ein im Auftrag der steuerlichen Vertretung erstelltes **Verkehrswertgutachten vom 21.08.2015 von ***Gutachter_1***** (allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger) zum Stichtag 01.01.2011 vor. Basis war der Verkehrswert laut Flächenwidmungsplanänderung Nr. 3/18 der Gemeinde *****Ort_1***** und Zweck war die Ermittlung des Verkehrswerts für steuerliche Zwecke (Einlagenbewertung). Die bewertete Fläche betrug ca. 9.500 m² und hatte die Widmung Grünland. Zum Schätzungsstichtag 01.01.2011 seien die Grünlandflächen auf Grund des Punktes 18. der Verhandlungsschrift des Gemeinderates der Gemeinde *****Ort_1***** vom 30.09.2010 als Bauerwartungsland zu sehen. Ein Anschluss an die örtliche Wasserleitung, den Ortskanal und das Stromnetz sei geplant. Eine Aufschließung durch eine öffentliche Straße sei gegeben, die Nutzung erfolge landwirtschaftlich. In der Umgebung befänden sich eine Gemeindestraße, landwirtschaftliche Grundstücke und Wohnliegenschaften. Die Bewertung erfolge nach dem Vergleichswertverfahren. Die Preise für Bauland-Wohngebiet würden im Bereich der gegenständlichen Grundstücke bei ca. 200 €/m² liegen. Zur Ermittlung von Vergleichspreisen wurden der genannte Kaufvertrag vom 12.02.2014 sowie das genannte Anbot auf Abschluss eines Kaufvertrages vom 31.07.2015 herangezogen. Die Grundstücke mit der Widmung „Grünland“ wurden aufgrund der vorliegenden Umstände zum Schätzungsstichtag 01.01.2011 **als Bauerwartungsland mit 90 €/m²** (sind ca. 40 bis 50 % vom Baulandpreis – Wohngebiet 200 €/m²) unter Berücksichtigung der Lage, Größe, Verwertbarkeit, etc. bewertet. Eine Fläche von 9.500 m² würde daher über einen Verkehrswert von 885.000 € verfügen.

Beigefügt waren ein Lageplan des Bundesamtes für Eich- und Vermessungswesens (Stand 2015) und ein Auszug aus dem Flächenwidmungsplan (Stand 2013).

11. Aus der **Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 24.09.2015** ergibt sich, dass das eingelegte Grundstück im Ausmaß von 7.000 m² seitens der belangten Behörde mit **50 €** bewertet wurde.

Das **Besprechungsprogramm** war Teil der Niederschrift zur Schlussbesprechung und lautete wie folgt:

„1. Einlagewert Grundstück

Mit Notariatsakt vom 21.12.2011 wurde von Herrn ***Bf1*** Grundstücksflächen aus dem landwirtschaftlichen Betrieb im Ausmaß von 7.000 m² entnommen und in die neu gegründete ***Bf GmbH*** eingebracht.

Eine Anfrage beim Gemeindeamt ***Ort_1*** ergab, dass es sich bei den Grundstücken im Zeitpunkt der Einbringung im Jahr 2011 um reines Grünland, auch nicht um Bauerwartungsland handelte. Die Umwidmung in Bauland erfolgte lt. vorliegendem Flächenwidmungsplan im Jahr 2013.

Der Einlagewert für die eingebrachten Flächen wurde auf Basis des vom Steuerberater erstellten Gutachtens unter Annahme eines Verkaufserlöses von € 95 bis € 110 bisher mit € 105/m² bemessen, wodurch sich ein Einlagewert von € 735.000,- ergab.

Dieser wurde im Jahr 2014, nach endgültiger Vermessung der Grundstücke um die nicht als Bauland gewidmeten Flächen (Straßen, Grünland) im Wege einer EB-Berichtigung korrigiert, wodurch sich der Einlagewert/m² für die verbleibenden Flächen auf rd. € 116,- erhöht hat.

	<i>m²</i>	<i>Preis</i>	
<i>Eingebrachte Fläche</i>	7000	105,00	735.000,00
<i>davon kein Bauland</i>	1774	105,00	-186.270,00
<i>davon Straße</i>	525	-	
<i>Verbleibendes Bauland</i>	4701	116,73	548.730,00

Diese Vorgangsweise ist lt. Ansicht der BP steuerlich nicht zulässig.

Insgesamt wurden vertraglich 7.000 m² Grundstücksflächen in die Immobilien GmbH eingelegt.

Im Jahr 2014 wurden mit Kaufvertrag vom 12.2.2014 Bauland im Ausmaß von 930 m² sowie Grünland im Ausmaß von 1.119 m² an Herrn ***A*** veräußert.

Für die Ermittlung des Einlagewertes der eingebrachten Flächen wird seitens der BP jener Wert herangezogen, der lt. Kaufvertrag vom 12.2.2014 (...) mit einer Fläche von 1.119 m² Grünland erzielt wurde. Dieser Wert wurde fremdüblich für ein Grundstück erzielt, welches in gleicher Lage und in der gleichen Widmung als das eingelegte Grundstück war.

Kaufpreis 1.119 m ² Grünland	39.000,00	34,85 /m ²
Teilwert lt. BP	35,00	
Eingebrachte Fläche	7.000,00	m ²
Gesellschaftereinlage lt. BP	245.000,00	

[...]

2. Selbstanzeige – Erhöhung Grundstückserlöse

Die Grundstückserlöse des Jahres 2014 werden unter Hinweis auf die vom Abgabepflichtigen am 11.8.2014 eingebrachte Selbstanzeige um € 5.000,- erhöht.“

Grundstückserlöse bisher	225.000,00
Grundstückserlöse lt. BP	230.000,00
Erhöhung lt. BP	5.000,00

12.1. Der **Betriebsprüfungsbericht vom 05.10.2015** gem. § 150 BAO hält unter Tz 1 „Einlagewert Grundstück“ eine Bilanzgewinnerhöhung von 16.001,83 € sowie unter Tz 2 „Erhöhung Grundstückserlöse“ eine Gewinnerhöhung von 5.000 € fest.

12.2. In der **Beilage zum Bericht** wird näher ausgeführt wie folgt:

„1. Einlagewert Grundstück

Mit Notariatsakt vom 21.12.2011 wurde von Herrn ***Bf1*** Grundstücksflächen aus dem landwirtschaftlichen Betrieb im Ausmaß von 7.000 m² entnommen und in die neu gegründete ***Bf GmbH*** eingebracht. Die Umwidmung von Grünland in Bauland erfolgte lt. vorliegendem Flächenwidmungsplan im Jahr 2013.

Der Einlagewert für die eingebrachten Flächen wurde auf Basis des vom Steuerberater erstellten Kurzgutachtens unter Annahme eines Verkaufserlöses von € 95 bis € 110 bisher mit € 105/m² bemessen, wodurch sich ein Einlagewert von € 735.000,- ergab.

In einem weiteren, am 21.8.2015 erstellten Gutachten des Sachverständigen (***Gutachter_1***) wurden diese Grundstücke als Bauerwartungsland mit 90 €/m² bewertet.

Festgestellt wird, dass das gegenständliche Gutachten seitens der BP nicht als Grundlage für die Ermittlung des Einlagewertes herangezogen werden kann:

Der Bewertungsstichtag (1.1.2011) stimmt nicht mit dem Tag der Einbringung (21.12.2011) überein; die angeführten Vergleichspreise beziehen sich auf nach dem Tag der Einbringung veräußerte, aufgeschlossene Grundstücke (12.2.2014 sowie 31.7.2015); bewertet wurden Flächen im Ausmaß von 9500 m² - eingebracht wurden 7500 m².

Unter Berücksichtigung der anlässlich der Schlussbesprechung vorgebrachten Einwendungen des Steuerberaters sowie der erzielten Grundstückserlöse lt. Kaufpreissammlung wird der Einlagewert seitens der BP mit € 50/m² geschätzt. Die steuerlichen Auswirkungen sind nachfolgend dargestellt:

[...]

2. Selbstanzeige – Erhöhung Grundstückserlöse

Die Grundstückserlöse des Jahres 2014 werden unter Hinweis auf die vom Abgabepflichtigen am 11.8.2014 eingebrachte Selbstanzeige um € 5.000,- erhöht.

Grundstückserlöse bisher	225.000,00
Grundstückserlöse lt. BP	230.000,00
Erhöhung lt. BP	5.000,00

3. Beschwerde KÖSt-Bescheid 2014

Der eingebrachten Beschwerde wird stattgegeben.

EK aus Gewerbebetrieb 2014	46.054,08
+ Erhöhung lt. Tz. 1	16.001,83
+ Erhöhung lt. Tz. 2	5.000,00
EK aus Gewerbebetrieb 2014 lt. BP	67.055,91

13. Mit Bescheid vom 07.10.2015 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 wurde der **Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 15.04.2015 aufgehoben** und ein **neuer Sachbescheid** erlassen, mit welchem die KÖSt 2014 mit 10.875 € festgesetzt wurde. An Aufwendungen für Waren, Roh- und Hilfsstoffe wurde ein Betrag in der Höhe von 160.272 € zugrunde gelegt, sodass sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte in der Höhe von 67.055,91 € (anstatt von bisher 50.242,08 €) ergab. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift sowie auf den Prüfungsbericht verwiesen.

14. Mit Beschwerde vom 03.11.2015, der belangten Behörde durch Briefeinwurf am 05.11.2015 zugestellt, bekämpfte die *****Bf GmbH***** den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 07.10.2015 wegen unrichtiger Sachverhaltsfeststellung und unrichtiger rechtlicher Würdigung. Diese von der Abgabenbehörde vorgenommene Bewertung sei nicht nachvollziehbar, weshalb ein gerichtlich beeideter Sachverständiger mit der Erstellung eines Gutachtens beauftragt worden sei. Der Einlagewert sei vom Sachverständigen mit € 90,- je m² angegeben worden. Das Gutachten sei der Behörde vor Bescheid Erlassung übergeben worden. Der Wert des Sachverständigen liege im unteren Bereich und habe nach oben Spielraum. Dies deshalb, weil der Verkaufspreis für bebaute Grundstücke in dieser Lage im Bereich zwischen € 150,- und € 200,- liege. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei der Abgabenbehörde mitgeteilt worden, dass für die beschwerdeanhängenden Grundstücke seit Längerem eine Verkaufsabsicht bestanden habe. So hätten z.B. private Investoren (Bauträger sowie die Hausbank) Angebote für diese Grundstücke gelegt. Die Angebotspreise seien durchschnittlich zwischen € 90,- und € 100,- gelegen. Zum Beweis wurde auf zwei namentlich genannte Bankmitarbeiter verwiesen. Aufgrund der Wertsteigerung und Inflation sei ein Einlagewert lt. Eigenbewertung mit € 105,- angesetzt worden. Der von der Abgabenbehörde festgesetzte Einlagewert liege weit unter dem Verkehrswert bzw. dem Teilwert. Die *****Bf GmbH***** sei der Ansicht, dass sie bei einem Verkaufspreis (an einen Dritten) um den vom Finanzamt festgelegten Einlagewert eine Vertragsanfechtung hätte durchführen können (laesio enormis)

bzw. eine Kaufpreisnachzahlung hätte fordern können.

Der Einlagewert liege jedenfalls im Bereich zwischen € 90,- und € 110,- je m². Da der gerichtlich beeidete Sachverständige den Einlagewert mit € 90,- angebe, sei die Abgabenbehörde ohne Gegengutachten an diesen Wert gebunden. Die sich durch die endgültige Vermessung ergebenden Flächendifferenzen seien dem Einlagewert anzupassen und dies werde im Rahmen einer Bilanzberichtigung durchgeführt.

Die Bf. stellte daher den Antrag, den Körperschaftssteuerbescheid 2014 vom 07.10.2015 aufzuheben und den Einlagewert der Grundstücke mit € 90,- je m² anzusetzen.

15. Mit Auskunftersuchen vom 25.11.2015 und vom 25.01.2016 wurden die von der ***Bf GmbH*** namhaft gemachten Bankmitarbeiter gem. § 143 BAO von der belangten Behörde um Bekanntgabe ersucht, ob und wann sie bzw. das jeweilige Bankinstitut in der Vergangenheit Kaufangebote für die in Rede stehenden (näher genannten) Grundstücke gelegt hätten und zu welchem Preis sie bzw. das Institut bereit gewesen wären, die Grundflächen zu erwerben. Weiters sei bekanntzugeben, ob der Erwerb der gesamten Fläche von etwa 7.000 m² oder nur einer Teilfläche beabsichtigt war und seien allfällige Unterlagen zur Angebotslegung zu übermitteln.

16. Mit E-Mail vom 21.12.2015 an die belangte Behörde und unter Bezugnahme auf ein Telefonat bestätigte einer der beiden kontaktierten Bankmitarbeiter (jeweils Geschäftsleiter) in Bezug auf die Anfrage vom 25.11.2015, dass es in der Zeit vor 2009 vorläufige Gespräche zwischen der Bank und dem Bf. hinsichtlich eines Ankaufs der nun in Bauland umgewidmeten Parzellen des Bf. gegeben habe. Konkrete Preise seien damals jedoch nicht genannt worden. Auch zu konkreten Angeboten sei es nie gekommen.

17. Mit Schreiben vom 05.02.2016 teilte der andere Bankmitarbeiter (Geschäftsleiter) der belangten Behörde mit, dass für die im Auskunftersuchen angeführten Grundstücke keine Kaufangebote gelegt worden seien, weshalb auch keine Unterlagen übermittelt werden könnten.

18. Mit Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 10.02.2016 gab die belangte Behörde der ***Bf GmbH*** Gelegenheit zur Stellungnahme und erläuterte ihre eigene Sichtweise unter anderem wie folgt:

„(...) Nach den Feststellungen der BP wiesen die Grundstücke im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung die Widmung Grünland, landwirtschaftliche Nutzung auf, wobei der Grundstückseigentümer bereits vor dem Verkauf bei der Gemeinde die Umwidmung der Flächen in Bauland beantragt hatte. Im Prüfungsverfahren wurde eine Beschlussfassung des Gemeinderates vom 21.10.2010 vorgelegt, aus der die Befassung des Gemeinderates schon zu diesem Zeitpunkt und auch eine beabsichtigte Einleitung des Umwidmungsverfahrens hervorgehen. Es kann daher schon zu diesem Zeitpunkt von einer Werterhöhung der Grundstücke ausgegangen werden, weil zumindest Bauerwartungsland gegeben war. Tatsache ist jedoch auch, dass zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragung auf die Bf. eine Widmung von Bauland noch nicht vorgelegen ist und eine solche auch nicht mit Sicherheit

angenommen werden konnte. Die tatsächliche Umwidmung erfolgte erst im Oktober 2013, also zwei Jahre nach dem oben dargestellten Gemeinderatsbeschluss.

Die Grundstücke waren allesamt auch in keiner Weise aufgeschlossen, sodass bei einer Ermittlung des damaligen Wertes nicht von viel später, nämlich im Februar 2014 (Kaufvertrag) bzw. Juli 2015 (Anbot) tatsächlich erzielten Verkaufspreisen von aufgeschlossenem Bauland ausgegangen werden kann, wie es die beiden vorgelegten Gutachten machen. Für die Wertermittlung ist vielmehr von Vergleichspreisen zum Zeitpunkt des Rechtsgeschäftes auszugehen, wobei der Umstand der beantragten Umwidmung natürlich zu berücksichtigen ist. Nachdem vergleichbare Grundstücke in unmittelbarer Nähe der gegenständlichen Fläche nicht verkauft worden sind, wurden Vergleichsgrundstücke ermittelt, welche in einigermaßen vergleichbarer Lage und in der Umgebung gelegen sind. Diese Liegenschaften liegen in Siedlungsgebieten am südöstlichen Stadtrand von *****Stadt*****, sind aufgeschlossen und weisen die Widmung Bauland auf. Sie wurden etwa im Zeitraum der Wertermittlung veräußert.

KG / Grundstück	Fläche	Preis/m ²	Zeitraum
GB; ***Gst_16***	2.385 m ²	65,-	11/2011
GB; ***Gst_17***	861 m ²	140,-	02/2012
GB; ***Gst_18***	759 m ²	151,-	03/2012

Etwa im gleichen Zeitraum wurde in der KG das Grundstück (...) veräußert. Das Grünland wies eine Fläche von etwa 2,6 ha auf und wechselte zu einem Preis von € 2,41/m² den Besitzer. Aus diesem Zahlenmaterial geht hervor, dass der Wert auch des Baulandes Ende des Jahres 2011 bei Weitem nicht den von den vorgelegten Gutachten zugrundeliegenden Wert erreicht hatte, geschweige denn den Wert von Bauerwartungsland. Untermauert wird diese Feststellung durch den Umstand, dass von der Bf. gleichzeitig mit dem Verkauf des Baulandes an *****A***** im Jahr 2014 an diesen auch angrenzendes Grünland verkauft worden ist. Der Preis für dieses Grünland lag bei € 34,85/m² wobei der Umstand zu beachten ist, dass dieses Grünland direkt an das gekaufte Bauland angrenzt und für den Erwerber naturgemäß einen höheren Wert haben wird als Grünland, welches ausschließlich eine landwirtschaftliche Nutzung zulässt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellt dieser Wert einen bedingten Anhaltspunkt für den Wert von Bauerwartungsland dar, weil es ob seiner Lage direkt neben Bauland und der damit zusammenhängenden einmaligen Erweiterungsmöglichkeit einer Gartenanlage einen höheren Wert haben wird als reines Grünland aber bedingt durch die aufgrund seiner Lage zwischen Bauland und Fließgewässer (mögliche Gefahrenzone) voraussichtlich nie eine Widmung als Bauland erhalten wird und demzufolge nicht den Wert reinen Baulandes erreichen wird. Zum Zeitpunkt des Eigentumserwerbes durch die Bf. war zwar eine Umwidmung angeregt und von der Gemeinde befürwortet, eine fixe Umwidmung aber noch nicht abzusehen, weshalb ein fremder Käufer mit Sicherheit nicht den beinahe neunfachen Wert (Werte aus dem ersten Gutachten der Bf.) des Grünlandes bezahlen würde.

Geht man nach dem ersten von der Bf. vorgelegten Gutachten aus würde der Preis von aufgeschlossenem Bauland zwischen € 95,- und € 110,-, im Mittel also bei € 105,- liegen zumal das Gutachten von einem zu erwartenden Verkaufserlös in dieser Höhe ausgeht.

Dieser erhoffte Verkaufserlös kann aber niemals jener Wert sein, welcher noch vor der Umwidmung und vor der Erschließung zu zahlen wäre. Zu beachten ist dabei auch der Umstand, dass die in Streit stehende Fläche im Ganzen erworben worden ist und bereits

parzellierte Flächen ob ihres geringeren Flächenausmaßes tendenziell einen höheren Wert haben werden. Das Gutachten konnte daher nicht als Grundlage für eine sachgerechte Wertermittlung angesehen werden, zumal es nicht einmal von einem unabhängigen Gutachter stammt.

Das zweite vorgelegte Gutachten kommt auf einen m^2 Preis von € 90,-. Abgesehen davon, dass es nicht zum Stichtag der Eigentumsübertragung sondern zu einem anderen Stichtag erstellt worden ist geht es auch von einer Fläche von 9.500 m^2 aus. Gegenstand der nunmehr erforderlichen Bewertung ist aber eine Gesamtgrundstücksgröße von 7.000 m^2 . Der Gutachter geht im Punkt 4 seines Gutachtens davon aus, dass eine vollständige Aufschließung geplant sei, also davon, dass die Grundstücke unaufgeschlossen zu beurteilen sind und legt seiner Bewertung gleichzeitig den Wert eines zweieinhalb Jahre später verkauften voll aufgeschlossenen Grundstückes bzw. den Wert eines Kaufanbotes aus dem Jahr 2015 zugrunde ohne in irgendeiner Art und Weise auf die zu erwartenden Aufschließungskosten sowie die Gewinnerwartungen des aufschließenden Unternehmens einzugehen.

Zutreffenderweise stellt er fest, dass die zielführendste Methode der Wertfindung das Vergleichswertverfahren ist, um dann aber einen nicht vergleichbaren Wert, nämlich den des viel später erzielten Wertes des voll aufgeschlossenen Grundstückes als Berechnungsbasis anzusetzen. (...)

In weiterer Folge kommt der Gutachter dann zum Schluss, der Wert des Bauerwartungslandes läge zwischen 40 und 50 % dieses Baulandpreises, ohne eine nähere Begründung für diese Wertannahme zu liefern.

Das Gutachten vermag somit nicht zu überzeugen und wird seitens der Betriebsprüfung in freier Beweiswürdigung nicht als Nachweis der Wertigkeit der erworbenen Grundstücke angesehen. In der Beschwerdeschrift werden zwei Zeugen namhaft gemacht, welche über den wahren Wert der Grundstücke Auskunft geben könnten, weil diese in der Vergangenheit Interesse am Erwerb der Grundstücke gezeigt und entsprechende Angebote gelegt hätten. Konkret wurde (...) und (...) genannt. Diese Personen wurden im weitergehenden Verfahren zu dem Sachverhalt schriftlich befragt und gaben beide zur Antwort, dass es seitens dieser Banken weder konkrete Preisabsprachen noch konkrete Angebote über einen Grundstückserwerb gegeben hätte. Eine Ermittlung des wahren Wertes der gekauften Grundstücke im November 2011 ist aus diesen Informationsquellen somit nicht möglich.

Nachstehend die Auskunftersuchen sowie Antwortschreiben zu Ihrer Information (...)

Nachdem der Kaufpreis der Grundstücke nicht zu ermitteln war und der Verkauf zwischen nahestehenden Personen stattgefunden hat, war er im Schätzungsweg zu ermitteln. Bei der Schätzung ist die Betriebsprüfung einerseits von den bekannten Grundstücksverkäufen in der Umgebung aber auch von den eigenen Angaben im ersten von der Bf. vorgelegten Gutachten ausgegangen in welchen der Wert von Bauerwartungsland mit € 25,-/ m^2 angegeben ist. Überdies wurde der Wert jenes Grünlandes beachtet, welcher beim Verkauf an ***A*** erzielt worden ist, weil dieser Wert von etwa € 35,- am Ehesten vergleichbar ist.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde unter Berücksichtigung der Einwände der Bf. (Unmöglichkeit der Umwidmung des Grünlandes (...), besondere Lage am Rande von ***Ort_1*** etc.) der Verkehrswert der zum Zeitpunkt des Eigentumswechsels noch nicht umgewidmeten Grundstücke zu Gunsten der Bf. mit € 50,-/ m^2 geschätzt. Nachdem im Beschwerdeverfahren keine neuen Erkenntnisse über den wahren Wert der Grundstücke hervorgekommen sind und sich die von der Betriebsprüfung geschätzten Werte aus Grundstücksverkäufen in der Umgebung eher ableiten lassen, als das aus den vorgelegten Gutachten möglich ist, wird die Beschwerde als unbegründet abzuweisen sein.“

19. Mit Gegenäußerung vom 19.02.2016 zur Stellungnahme der Außenprüfung führte die ***Bf GmbH*** aus:

„Auf Grund unterschiedlicher Wertansätze für die eingebrachten Grundstücke wurde der Abgabenbehörde ein Gutachten von einem gerichtlich beeidigten Sachverständigen vorgelegt. Richtig ist, dass dieser Wert geringfügig vom ursprünglich errechneten Betrag abweicht. Hier ist anzumerken, dass diese Erstberechnung nicht von einem beeideten Sachverständigen sondern im Eigenwertermittlungsverfahren erhoben wurde. Der vom Sachverständigen festgestellte Wert wird von der Abgabenbehörde nicht anerkannt und wurde auch nicht durch ein Gegengutachten widerlegt, sondern nur durch Rechtsmeinungen in Frage gestellt. Ein weiterer Aspekt für die Richtigkeit des angesetzten Einlagewertes durch den Steuerpflichtigen kann aus einer zivilrechtlichen Auslegung abgeleitet werden. Bei einem Verkaufspreis wie ihn die Abgabenbehörde ansetzen würde, hätte dies zivilrechtlich der Tatbestand der „laesio enormis“ erfüllt und würde bei einem Fremdvergleich eine Vertragsanfechtung auslösen. Es widerspricht auch jeder allgemeinen Lebenserfahrung, dass jemand ein in Widmung befindliches Grundstück weit unter einem Viertel des zu erzielenden Kaufpreises veräußern würde.

Dass entsprechend hohe Verkehrswerte vorhanden sind, zeigt sich auch darin, dass die Banken diese Liegenschaft mit Hypotheken bzw. Pfandurkunden belastet haben und von einem hohen Verkehrs- bzw. Veräußerungswert ausgegangen sind.“

20. Ein Aktenvermerk der belangten Behörde vom 01.03.2016 nimmt Bezug auf die Gegenäußerung vom 19.02.2016 wie folgt:

„Die oben angeführte Belastung der in Streit stehenden Grundstücke ist so nie erfolgt; tatsächlich wurde die gesamte EZ (...) mit einer Gesamtfläche von 6,7 ha belastet. Pfandrechte insgesamt EUR 170.000,-.“

21. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.03.2016, samt gesonderter Begründung zugestellt am 25.06.2016, wurde die Beschwerde vom 05.11.2015 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 07.10.2015 als unbegründet abgewiesen:

*„Mit Notariatsakt vom 21.12.2011 legte der Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin Grundstücke der ***EZ***, ***GB*** ***Ort_1***, im Ausmaß von 7.000 m² aus seinem landwirtschaftlichen Betrieb in die beschwerdeführende Gesellschaft ein. Zum Zeitpunkt der Einlage waren die Grundstücke als landwirtschaftlicher Nutzgrund gewidmet. Punkt 12.6. des Notariatsakts zufolge war hinsichtlich dieses Liegenschaftsbesitzes seitens der Gemeinde die Umwidmung in Bauland vorgesehen, eine solche sei jedoch zum damaligen Zeitpunkt noch nicht erfolgt, weshalb der Liegenschaftsbesitz wertmäßig als Bauerwartungsland bewertet werde.*

*Aus dem Gemeinderatsbeschluss vom 21.10.2010 geht hervor, dass aufgrund eines Ansuchen des Alleingeschafters der Beschwerdeführerin eine Änderung des Flächenwidmungsplanes und des örtlichen Entwicklungskonzeptes beschlossen wurde (Umwidmung von Grünland in Bauland Wohngebiet betr. die Grundstücke Nr. ***Gst_1*** und ***Gst_2***, KG ***Ort_1***). Die endgültige Umwidmung in Bauland erfolgte im Jahr 2013.*

Zum Zweck der Bewertung der in den gewerblichen Grundstückshandel eingelegten Grundstücke wurde am 23.12.2011 ein Privatgutachten durch den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin erstellt, welches folgende Werte auswies:

„Der landwirtschaftliche Wert dieser Grundstücke liegt bei € 12,- je m². [...] Auf Grund der

eingereichten bzw. beantragten Widmung wird für diese Grundstücke im Ausmaß von 7000m² ein Verkaufserlös von etwa € 95 - bis € 110,- erwartet. [...] Die übrigen Flächen (rd. 32.700m²) werden als Bauerwartungsland qualifiziert. Der Marktwert liegt bei € 25,- je m²."

Die Beschwerdeführerin zog aufgrund dieses Gutachtens einen Wert iHv € 105,-/m² zur Bewertung der eingelegten Grundstücke heran. Im Jahr 2014 erhöhte sie den Einlagewert nach abschließender Vermessung der Grundstücke auf € 116,-/m².

In einem weiteren Sachverständigengutachten vom 21.08.2015 wurde eine Grünlandfläche im Ausmaß von 9.500m² (Bauerwartungsland) mit € 90,-/m² (ca. 40%-50% vom Baulandpreis-Wohngebiet € 200,-/m²) bewertet. Als Vergleichspreise wurden die Preise für aufgeschlossenes Bauland aus einer Grundstücksveräußerung durch die Beschwerdeführerin vom 12.02.2014 und aus einem Kaufvertrags-Anbot vom 31.07.2015 herangezogen. Im Zuge der Betriebsprüfung betr. Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012-2014 wurde der Einlagewert der betreffenden Grundstücke mit € 50,-/m² geschätzt, was damit begründet wurde, dass das letzte Sachverständigengutachten aufgrund des Bewertungsstichtages, des Bezugs auf bereits aufgeschlossene Bauland-Grundstücke und der Bewertung von 9.500m² anstatt von 7.000m² keine taugliche Grundlage für die Ermittlung des Einlagewertes darstelle. Die Ermittlung des Einlagewertes iHv € 50,- orientierte sich an dem fremdüblichen Grünlandpreis aus dem Kaufvertrag vom 12.02.2014.

In ihrer Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 03.11.2015, eingelangt am 05.11.2015, beanstandete die Beschwerdeführerin diese Schätzung und beantragte, den Einlagewert entsprechend dem zweiten Gutachten mit € 90,-/m² festzusetzen.

In einer Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 10.02.2016 wurde die Schätzung mit € 50,-/m² näher begründet, wobei darauf hingewiesen wurde, dass die eingebrachten Grundstücke zum Zeitpunkt der Einbringung die Widmung Grünland, landwirtschaftliche Nutzung aufwiesen, die Tatsache, dass es sich bereits um Bauerwartungsland gehandelt habe, bewirke jedenfalls eine Werterhöhung. Für die Wertermittlung könne jedoch nicht von viel später erzielten Verkaufserlösen von aufgeschlossenem Bauland ausgegangen werden, vielmehr sei von Vergleichspreisen zum Zeitpunkt der Einbringung auszugehen.

Auch das erste Privatgutachten stelle keine Grundlage für eine sachgerechte Wertermittlung dar, da es von den nach Umwidmung und Erschließung zu erwartenden Verkaufserlösen ausgehe. Abgesehen davon hätten die bereits parzellierten Flächen aufgrund des geringeren Flächenausmaßes einen höheren Wert als die im Ganzen eingebrachte Grundfläche.

Die Betriebsprüfung sei daher von dem im ersten Gutachten für Bauerwartungsland angegebenen Wert iHv € 25,-/m² ausgegangen bzw. von jenem Grünlandpreis iHv € 35,-/m², der im Rahmen des Verkaufs vom 07.02.2014 erzielt wurde. Auch wurde anhand der Kaufpreissammlung der Wert von Grundstücken in vergleichbarer Lage in der Umgebung ermittelt, wodurch die Schätzung mit € 50,-/m² zu Gunsten der Beschwerdeführerin ausgefallen sei.

In ihrer Gegenäußerung erwiderte die Beschwerdeführerin, ihre Gutachten seien nicht durch Gegengutachten der Abgabenbehörde widerlegt worden und wäre bei dem von der Betriebsprüfung angesetzten Wert eine Vertragsanfechtung wegen „laesio enormis“ möglich gewesen. Abgesehen davon sei die verfahrensgegenständliche Liegenschaft mit hohen Hypotheken belastet worden, was auf einen hohen Verkehrswert schließen lasse.

Hierzu wird Folgendes erwogen:

Gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Z 1 leg c t zufolge ist der Teilwert jener Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Werden Wirtschaftsgüter von einem inländischen Betrieb in einen anderen inländischen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt, decken sich Entnahme- und Einlagewert, wobei der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme maßgeblich ist (vgl. VwGH vom 22.09.1992, 92/14/0064 mit Hinweisen auf Literatur, vgl. auch VwGH vom 25.02.1997, 95/14/0115).

Im vorliegenden Fall hat der Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin die landwirtschaftlichen Nutzgrundstücke, aus seinem landwirtschaftlichen Betrieb entnommen und in den gewerblichen Grundstückshandel der beschwerdeführenden GmbH eingelegt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei dem landwirtschaftlichen Nutzgrund aufgrund der beabsichtigten Umwidmung bereits um Bauerwartungsland handelte, wofür auch der Erwerber eines landwirtschaftlichen Betriebes im Rahmen des Gesamtpreises höhere Beträge ansetzen würde (vgl. VwGH vom 22.09.1992, 92/14/0064).

Im ersten vorgelegten Privatgutachten der Beschwerdeführerin wird der landwirtschaftliche Grund mit € 12,-/m² und das Bauerwartungsland mit € 25,-/m² bewertet. Der erwartete Verkaufserlös iHv € 95,- bis € 110,- für die umzuwidmenden Grundstücke ist - wie bereits zutreffend in der Stellungnahme der Betriebsprüfung ausgeführt - kein tauglicher Anhaltspunkt für die Wertermittlung zum Einlagezeitpunkt, da dieser erhoffte Verkaufserlös nie jener Wert sein kann, der noch vor Umwidmung und Erschließung der betreffenden Grundstücke zu zahlen wäre.

Da aus diesem ersten Gutachten auch nicht ersichtlich ist, anhand welcher Vergleichspreise die dargestellten Werte ermittelt wurden, hat die Betriebsprüfung unter Heranziehung der Kaufpreissammlung selbst ein Vergleichswertverfahren durchgeführt. Dafür wurden im Einlagezeitraum veräußerte Grundstücke in vergleichbarer Lage (Siedlungsgebiet) in der Umgebung (südöstlicher Stadtrand von ***Stadt***) herangezogen, die aufgeschlossen waren und Baulandwidmung aufwiesen (€ 65,-/m², € 140,-/m² und € 151,-/m²). Zusätzlich wurde ein in diesem Zeitraum veräußertes Grünlandgrundstück bei der Wertermittlung berücksichtigt (€ 2,41/m²), sowie der Grünlandpreis aus der Veräußerung eines 1.119m² großen Grundstücks der Beschwerdeführerin vom 12.02.2014 iHv € 34,85/m². Letzteres Grundstück grenzt direkt an das mitveräußerte Baulandgrundstück von 930 m² an, weshalb es - wie in der Stellungnahme der Betriebsprüfung dargelegt - für den Erwerber aufgrund der einmaligen Erweiterungsmöglichkeit einer Gartenanlage einen höheren Wert haben wird, als Grünland, das rein landwirtschaftlich genutzt werden kann, da es aber in einer möglichen Gefahrenzone liegt, nie den Wert von Bauland erreichen wird.

Auch mit der (Nicht-)Eignung des zweiten von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachtens hat sich die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme bereits auseinandergesetzt. Wie dort erwähnt, wurde es zu einem anderen Stichtag erstellt und bezieht sich auf eine Fläche, die um 2.500 m² größer ist, als die verfahrensgegenständlich zu bewertende Fläche. Abgesehen davon zieht es im Vergleichswertverfahren Verkaufserlöse aus den Jahren 2014 und 2015 betreffend voll aufgeschlossene Baulandgrundstücke (€ 200,-/m²) heran. Eine Begründung, weshalb nicht aufgeschlossenes Bauerwartungsland Ende des Jahres 2011 einen Wert zwischen 40% und 50% von aufgeschlossenem Bauland in den Jahren 2014 und 2015 haben sollte, ist dem Gutachten nicht zu entnehmen.

Da auch die von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten Auskunftspersonen keine weiteren Anhaltspunkte für die Ermittlung des Grundstückswertes liefern konnten und die beiden vorgelegten Gutachten aus den angeführten Gründen nicht zur Ermittlung des Einlagewertes geeignet sind, hat die Betriebsprüfung eine Schätzung vorgenommen. Diese Schätzung ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin auch ohne Erstellung eines Gegengutachtens zulässig, da die fachlichen Kenntnisse der Abgabenbehörde zur Durchführung eines Vergleichswertverfahrens anhand der Kaufpreissammlung ausreichen (vgl. VwGH vom

25.10.1995, 93/15/0119). Bei der Schätzung der Betriebsprüfung wurden jedoch nicht nur die Werte aus der Kaufpreissammlung, sondern auch die von der Beschwerdeführerin gemachten Angaben zum Wert von Bauerwartungsland sowie von der Beschwerdeführerin erzielte Verkaufserlöse von Grünland berücksichtigt, wodurch die Schätzung gegenüber den beiden Gutachten über eine erhöhte Aussagekraft verfügt.

Hinsichtlich des ergänzenden Einwands der Beschwerdeführerin, der von der Betriebsprüfung festgesetzte Wert würde zivilrechtlich zu einer Vertragsanfechtung wegen „laesio enormis“ berechtigen, sei noch einmal darauf hingewiesen, dass der von der Beschwerdeführerin angenommene Wert für voll aufgeschlossenes Bauland keinen tauglichen Vergleichswert für die Beurteilung von Grünland/Bauerwartungsland darstellt.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend die Belastung der Liegenschaft mit Hypotheken bzw. Pfandurkunden und die diesbezügliche Schlussfolgerung auf deren Wert ist zu sagen, dass die gesamte Liegenschaft *****EZ*****, *****GB***** im Ausmaß von (nunmehr) 66.737 m² und dem Bauernhaus (...) mit Pfandrechten zu einem Höchstbetrag von € 170.000,- (aus den Jahren 2008 und 2009) belastet ist. Wenn man bedenkt, dass das mit Kaufvertrag vom 12.02.2014 veräußerte Grundstück mit einer Gesamtfläche von 2.049 m² und dem darauf errichteten Wohnhaus heute mit Pfandrechten belastet ist, deren Höchstbetrag jenen der *****EZ***** bei weitem übersteigt, kann auf einen wie von der Beschwerdeführerin behaupteten, hohen Verkehrswert des eingelegten Grundstücks nicht geschlossen werden.

Da somit weiterhin die Schätzung der Betriebsprüfung die größte Aussagekraft in Bezug auf den Einlagewert des Grundstücks besitzt, war die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen.“

22.1. Mit am **25.04.2016** durch Briefeinwurf bei der belangten Behörde eingelangten Eingabe vom 24.03.2016 (wohl gemeint: 24.04.2016, Anmerkung) stellte die *****Bf GmbH***** fristgerecht einen **Vorlageantrag** und beantragte die Durchführung **einer mündlichen Verhandlung**.

22.2. Unter dem Titel „**Ergänzung zu den Berufungsausführungen** nach Erhalt der Bescheidbegründung“ führte die *****Bf GmbH***** ergänzend aus:

„Die von der Abgabenbehörde nachgereichte Bescheidbegründung kann die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht korrigieren. Der Bescheid baut auf einer unrichtigen und vor allem unvollständigen Sachverhaltsermittlung auf. Die Abgabenbehörde hat es unterlassen eine Einlagenbewertung für den konkreten Sachverhalt durchzuführen bzw. ein Gutachten über den Liegenschaftswert zu erstellen.

Mit Einbringungsvertrag hat der Gesellschafter *****Bf1***** seine Grundstücke zum Einlagewert, dass ist der fiktive Verkaufspreis als Bauerwartungsland zum Zeitpunkt der Einlage, in die Gesellschaft eingelegt. Wie im Erstgutachten ausgeführt wurde der fiktive Verkaufspreis als Bauerwartungsland aus Sicht des Einlegers mit € 95,- bis € 110,- als realistischer Wert je m² angegeben. Der Einlagewert bzw. aus Sicht des Einlegers der fiktive Verkaufspreis, gibt den Wert des Grundstückes vor der endgültigen Bebauungsmöglichkeit bzw. vor der endgültigen Aufschließung an. Wie die Abgabenbehörde richtig ausführt, gab es in der Gemeinde *****Ort_1***** bzw. in der südlichen Lage von *****Stadt***** Grundstücksverkäufe mit € 140,- bis € 151,-. Bedenkt man die ideale Südwestlage der Grundstücke und bedenkt man den Umstand dass die Grundstücke in *****Ort_1***** zu den teuersten Grundstücken im Raum *****Stadt***** gehören, ist der von der Abgabenbehörde angesetzte Vergleichskaufpreis nicht als Bewertungsgrundlage geeignet.

Die Abgabenbehörde verkennt in ihrer Bescheid Begründung, dass der Einlagewert als

Verkaufsrichtwert (Bauerwartungsland) aus Sicht des Einlegers zu sehen ist. Der Verkaufspreis der Grundstücke nach Widmung und Aufschließung ist jedenfalls viel höher. Dieser errechnet sich aus dem Einkaufspreis (Einlagewert), € 105,- je m² zzgl. der Aufschließungskosten, zzgl. einer Gewinnspanne und einem Risikozuschlag.

Wie bekannt, ist der Schätzwert kein Fix Wert sondern hängt von mehreren Faktoren ab, die der Sachverständiger nach seinen Einschätzungen zu beurteilen hat.

Die Erstwertung erfolgte vom Steuerpflichtigen mit Unterstützung der steuerlichen Vertretung. Da die Abgabenbehörde diese Methode nicht anerkennen möchte, wurde ein gerichtlich beeideter Sachverständiger beauftragt den Einlagewert zum Einlagestichtag zu ermitteln. Der Gutachter hat im Gutachten ausgeführt, dass er die Bewertung zum Einlagestichtag durchgeführt hat.

Beweis: Gutachten des Sachverständigen *****Gutachter_1*****

Die *****Bf GmbH***** betreibt einen gewerblichen Grundstückshandel. Wie allgemein bekannt, liegt in diesem Branchenbereich eine Gewinnspanne von 15% bis 20% vor. Eine Kontrolle für die Bewertung des Einlagewertes ergibt sich aus einer Rückrechnung bzw. einer Nachkalkulation, mit der man den Einlagewert kontrollieren kann. Bei einer derartigen Kontrollrechnung ergibt sich ein Einlagewert der im Bereich zwischen € 95,- und € 110,- liegt.

Beweis: Einvernahme des gerichtlich beeideten Sachverständigen Hr. Baumeister *****Gutachter_1***** (...).

Aus den dargestellten Ausführung wird daher beantragt, dem Berufungsbegehren statt zu geben und den Einlagewert mit € 105,- je m² anzusetzen.“

22.3. Diesen Ausführungen lag ein **Schreiben von ***Gutachter_1***** an die steuerliche Vertretung des Bf. vom 22.04.2016 bei:

„Bezugnehmend auf die vorliegende Bescheidbegründung vom 23.03.2016, möchte ich als Ergänzung zum Gutachten vom 21.08.2015, folgende Stellungnahme zum angeführten Grundpreis für Bauerwartungsland abgeben:

Bei der Ermittlung des Grundpreises für Bauerwartungsland zum Stichtag 01.01.2011, wurde im Gutachten von erzielten Baugrundpreisen von € 200.-/m² (für aufgeschlossenes Bauland) in den Jahren 2014 und 2015 ausgegangen.

Im Gutachten wurde das gegenständliche Bauerwartungsland mit ca. 40% bis 50% (angenommen ca. 45%) vom aufgeschlossenen Baulandpreis bewertet (€ 200.-/m² x 0,45 = € 90.-/m²).

Der Abschlag von 55% vom aufgeschlossenen Baulandpreis wurde wie folgt ermittelt:

Preissteigerung für Bauland im Raum ***Stadt*** im Zeitraum 2011—2015:	ca. 15%
Aufschließungskosen für Wasser, Kanal, Straße...	ca. 15%
Flächenverlust für Aufschließung, Risiko — Bauerwartungsland	ca. 25%
Summe:	ca. 55%

Die Preissteigerung für Bauland im Raum *****Stadt***** (Zeitraum 2011 bis 2015) wurde auf Grund der Immobilienpreisspiegel der WKO und meiner Erfahrungen als SV ermittelt (ca. 12% bis 15 %).

Die Aufschließungskosten (für Wasser, Kanal, Straßen...) liegen bei den gegenständlichen Grundstücken bei ca. € 30.-/m² (ca. 15% vom aufgeschlossenen Baugrundpreis von € 200.-/m²).

Zieht man die Wertsteigerung für aufgeschlossenes Bauland von ca. 15 % (Zeitraum 2011 - 2015) vom Preis für gegenständliche Grundstücke von € 200.-/m² ab, so ergibt sich ein Preis von ca. € 174.-/m² zum Bewertungszeitpunkt Jahr 2011 (€ 200.- : 1,15 = € 173,91).

In der Bescheidbegründung wurden vom Finanzamt unten angeführte Vergleichsgrundstücke angeführt (Zeitraum 2011—2012):

****GB*** — GST. Nr. ***Gst_17***- Preis: € 140.-/m² (Siedlungslage neben Wohnblöcke)*

****GB*** — GST. Nr. ***Gst_14***- Preis: € 151.-/m² (Siedlungslage)*

*Nach Besichtigung dieser Vergleichsgrundstücke möchte ich festhalten, dass die gegenständlichen „Grundstücke ***Bf1***“ auf Grund der Aussichtslage, als höherwertiger zu sehen sind.*

*Der errechnete Preis für die „Grundstücke ***Bf1***“ zum Zeitpunkt „Jahr 2011“ mit ca. € 174.-/m² (Annahme — aufgeschlossene Grundstücke) ist daher aus meiner Sicht als realistischer Wert zu sehen, in Hinblick auf die vom Finanzamt angeführten Vergleichsgrundstücke.*

*Ein höherer Preis für Aussichtslagen als für Siedlungslagen bei Baugrundstücken, ist auch in Nähe der Landeshauptstadt LINZ festzustellen (z.B. Pöstlingberg, Altenberg, Lichtenberg. . .). Zusammenfassend möchte ich festhalten, dass ein Preis von € 90.-/m² für die gegenständlichen „Grundstücke ***Bf1***“ (Bauerwartungsland), zum Bewertungsstichtag 01.01.2011, als angemessen zu sehen ist.*

Die Bewertung erfolgte ohne Rücksicht auf steuerliche Auswirkungen. Die durchgeführte Bewertung müsste event. auch insolvenzrechtlichen Auseinandersetzungen Stand halten.“

23.1. Die belangte Behörde legte die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht vom 04.05.2016** zur Entscheidung vor und führte darin aus wie folgt:

*„Mit Notariatsakt vom 21.12.2011 legte der Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin Grundstücke der ***EZ***, ***GB*** ***Ort_1***, im Ausmaß von 7.000 m² aus seinem landwirtschaftlichen Betrieb in die beschwerdeführende Gesellschaft ein. Zum Zeitpunkt der Einlage waren die Grundstücke als landwirtschaftlicher Nutzgrund gewidmet. Punkt 12.6. des Notariatsakts zufolge wurde der Liegenschaftsbesitz wertmäßig als Bauerwartungsland bewertet.*

Der Einlagewert für die eingebrachten Flächen wurde auf Basis eines vom Steuerberater erstellten Gutachtens unter Annahme eines Verkaufserlöses von € 95,- bis € 110,- mit € 105,-/m² bemessen, wodurch sich ein Einlagewert von € 735.000,- ergab.

In einem weiteren, am 21.8.2015 erstellten Sachverständigengutachten wurden die Grundstücke als Bauerwartungsland mit € 90,-/m² bewertet. Dieses Gutachten konnte seitens der BP jedoch nicht als Grundlage für die Ermittlung des Einlagewertes herangezogen werden, da der Bewertungsstichtag (01.01.2011) nicht mit dem Tag der Einbringung (21.12.2011) übereinstimmt, die angeführten Vergleichspreise sich auf nach dem Tag der Einbringung veräußerte (12.02.2014 sowie 31.07.2015), aufgeschlossene Grundstücke beziehen und Flächen im Ausmaß von 9.500 m² bewertet wurden, obwohl nur 7.000 m² eingebracht wurden. Seitens der BP wurde der Einlagewert daher auf Basis der erzielten Grundstückserlöse lt. Kaufpreissammlung mit € 50,-/m² geschätzt.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Schätzung des Einlagewertes.

Beweismittel:

Gemeinderats-Beschluss (30.09.2010), Errichtungserklärung (21.12.2011), Gutachten (23.12.2011, 21.08.2015), Kaufvertrag und Anbot (12.02.2014, 31.07.2015), Niederschrift (24.09.2015), Prüfbericht (05.10.2015), Auskunftersuchen (25.11.2015, 25.01.2016),

Antwortschreiben (21.12.2015, 05.02.2016), Stellungnahme der Betriebsprüfung (10.02.2016),
Gegenäußerung zur Stellungnahme (19.12.2016)

Stellungnahme:

Zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragung an die Bf. lag eine Baulandwidmung noch nicht vor und konnte eine solche auch nicht mit Sicherheit angenommen werden. Die tatsächliche Umwidmung erfolgte erst im Oktober 2013. Die Grundstücke waren allesamt in keiner Weise aufgeschlossen, sodass bei einer Ermittlung des damaligen Wertes nicht von viel später, nämlich im Februar 2014 (Kaufvertrag (...)) bzw. Juli 2015 (Anbot (...)) tatsächlich erzielten Verkaufspreisen von aufgeschlossenem Bauland ausgegangen werden kann, wie es die beiden vorgelegten Gutachten machen. Für die Wertermittlung ist vielmehr von Vergleichspreisen zum Zeitpunkt des Rechtsgeschäftes auszugehen, wobei der Umstand der beantragten Umwidmung natürlich zu berücksichtigen ist.

Hierfür wurden von der BP Vergleichsgrundstücke ermittelt, welche in einigermaßen vergleichbarer Lage und in der Umgebung gelegen sind. Diese Liegenschaften liegen in Siedlungsgebieten am südöstlichen Stadtrand von *****Stadt*****, sind aufgeschlossen, weisen die Widmung Bauland auf und wurden etwa im Zeitraum der Wertermittlung veräußert. Aus diesen Vergleichswerten ergibt sich, dass der Wert von Bauland Ende 2011 (geschweige denn der Wert von Bauerwartungsland) bei Weitem nicht den, dem vorgelegten Gutachten zugrundeliegenden Wert erreicht hatte.

Nachdem der Kaufpreis der Grundstücke nicht zu ermitteln war, der Verkauf zwischen nahestehenden Personen stattgefunden hat und sich die von der Betriebsprüfung geschätzten Werte aus Grundstücksverkäufen in der Umgebung eher ableiten lassen, als das aus den vorgelegten Gutachten möglich ist, war der Einlagewert im Schätzungsweg zu ermitteln. Hinsichtlich ergänzender Ausführungen wird auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 10.02.2016 sowie auf die Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung vom 22.03.2016 verwiesen.

Ergänzend sei angeführt, dass das Schreiben des Sachverständigen *****Gutachter_1***** vom 22.04.2016, welches als Teil des Vorlageantrages übermittelt wurde, einen allfälligen Gewinnaufschlag, den ein gedachter Verwerter erzielen wollen würde, unberücksichtigt lässt. Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

23.2. Dem Vorlagebericht waren neben weiteren Unterlagen unter anderem der **Beschluss des Gemeinderates von ***Ort_1*** vom 30.09.2010 betreffend Umwidmung** von Grünland in Bauland angeschlossen, welcher eine nähere Umschreibung des Grundstücks (ca 800 m östlich des Ortszentrums, durch Grünlandfläche vom geschlossenen Siedlungskörper des Gemeindehauptortes getrennt, Erweiterung einer bestehenden Siedlung) enthält:

[...]

23.3. Die belangte Behörde legte weiters einen (gerichtlichen) **bedingten Zahlungsbefehl vom 15.10.2014** vor. Mit diesem wurde die *****Bf GmbH***** als beklagte Partei aufgefordert, einen Betrag von 10.000 € (zuzüglich Zinsen und Verfahrenskosten) als **Schadenersatz** zu bezahlen. In der zugrundeliegenden Mahnklage wurde ausgeführt, dass die Käufer als klagende Parteien mit Kaufvertrag vom 12.02.2014 von der *****Bf GmbH***** (beklagte Partei) die Grundstücke Nr.

Gst_3 und ***Gst_4*** der ***GB*** ***Ort_1*** für einen Kaufpreis von 225.000 € gekauft hätten (vgl. Pkt. 3.). Nach der Übergabe der vertragsgegenständlichen Grundstücke hätten die klagenden Parteien jedoch feststellen müssen, dass entlang der gesamten, etwa 44 Meter langen Südostgrenze des Grundstückes Nr. ***Gst_3*** eine fünf Meter breite Pufferzone, in der nur eine eingeschränkte Bebauungsmöglichkeit gegeben sei, bestehe. Ausdrücklich unzulässig seien die Errichtung von Hauptgebäuden sowie aller mit dem Hauptgebäude verbundenen Elemente, wie etwa Terrassen. Dieser Umstand sei dem Geschäftsführer der beklagten Partei, Herrn ***Bf1***, zum Zeitpunkt der Übergabe der Liegenschaft bekannt gewesen. Eine entsprechende Unterrichtung der klagenden Partei sei allerdings nicht erfolgt. Die klagenden Parteien würden daher ihr Recht auf Preisminderung geltend machen, insbesondere aus dem Rechtsgrund der Gewährleistung, sowie der Anfechtung wegen Irrtums und List. Die beklagte Partei hätte schuldhaft die ihr zukommenden vertraglichen Aufklärungs- und Schutzpflichten gegenüber den klagenden Parteien verletzt. Zur Feststellung der Höhe der Wertminderung hätten die klagenden Parteien ein Gutachten bei einem näher genannten allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Bau- und Immobiliensachverständigen in Auftrag gegeben. Demnach ergebe sich unmittelbar aufgrund der Pufferzone eine Wertminderung von bis zu 22.640 €, jedenfalls aber in Höhe von 15.000 €. Aus prozessualer Vorsicht würde vorbehaltlich der Ausdehnung der Betrag von 10.000 € geltend gemacht.

23.4. Die belangte Behörde legte weiters einen **Auszug aus dem Immobilienpreisspiegel 2015** vor, welcher unter anderem folgende Werte auswies:

„Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser (600-800m²)“ in €/m²:

Bezirk	normale Wohnlage PS 2014	normale Wohnlage PS 2015	gute Wohnlage 2014	gute Wohnlage 2015	sehr gute Wohnlage 2014	sehr gute Wohnlage 2015
Bezirk_1	61,6	63,3	79,4	82,2	106,0	113,0
Bezirk_2	95,2	95,0	128,3	130,0	165,3	180,0

„Oberösterreich – Baugrundstücke“

Bezirk	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bezirk_1	68,6	68,5	71,7	74,2	77,8	82,3
Bezirk_2	115,9	111,2	117,2	128,4	126,4	129,6

24. Die **streitgegenständlichen Grundstücke** wurden mittlerweile von der ***Bf GmbH*** im Wesentlichen **verwertet** (ggf. inkl. alleine dazugehörigen Verkehrsflächen):

1. ***Gst_8*** (1.059m²): am 19.10.2016 inkl. eines zusätzlichen Weges von 87m² um durchschnittlich 167,80 €/m² verkauft,
2. ***Gst_5*** (1.095 m²): am 18.01.2016 um 190,87 €/m² verkauft,
3. ***Gst_6*** (777m²): am 20.07.2016 um 208,49 €/m² verkauft,

4. ***Gst_7*** (839m²): am 12.04.2016 um 202,62 €/m² verkauft,
5. ***Gst_3*** (930m²): am 02.12.2014 (gleichzeitig mit ***Gst_4***) um 200 €/m² verkauft
6. ***Gst_4*** (1.119m²): Grünland; am 02.12.2014 (gleichzeitig mit ***Gst_3***) um 35,85 €/m² verkauft.

25. Mit Umwandlungsvertrag vom 17.06.2019 wurde die ***Bf GmbH*** per 30.9.2018 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Alleingesellschafter ***Bf1*** umgewandelt. Als Rechtsnachfolger der ***Bf GmbH*** geht daher auch die Eigenschaft als Beschwerdeführer(in) im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2014 von der ***Bf GmbH*** auf ***Bf1*** über.

25. Mit Beschluss vom 12.01.2021 wurde den Parteien gemäß § 115 Abs. 2 BAO (Bundesabgabenordnung) der Verfahrensablauf zur Kenntnis gebracht und diesen Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

26. Mit Schreiben vom 28.01.2021 gab die belangte Behörde bekannt, dass sie dem im Beschluss vom 12.01.2021 angeführten Sachverhalt nichts hinzuzufügen habe und kein weiteres Vorbringen erstatte.

27. Der Bf. erstatte mit Eingabe vom 10.02.2021 zwar kein neues Vorbringen, erneuerte jedoch seinen **Beweisantrag** auf Einvernahme von ***Gutachter_1***, allgemein gerichtlich beeideter Sachverständiger, [Adresse], zum Beweis des gutachterlich festgestellten Einlagewertes und zur Erläuterung des Gutachtens vom 21.08.2015 und der Stellungnahme vom 22.04.2016. In eventu werde ein Auftrag durch das Bundesfinanzgericht zur Erstellung eines externen Gutachtens angeregt.

28. Mit Vorhalt vom 02.03.2021 wurde den Parteien Gelegenheit gegeben, zu den folgenden Ermittlungsergebnissen Stellung zu nehmen:

- *Betreffend das sich nordöstlich in der Nähe der beschwerdegegenständlichen Flächen und offenbar in ähnlicher Lage befindliche Grundstück ***Gst_9*** (***EZ_2*** ***GB***) mit einer Fläche von 2.063 m² wurde laut der Kaufpreisliste der Finanzverwaltung [für teilweise aufgeschlossenes Bauland, „Baulücke“, Gartenhütte im Bestand (Kanal-, Wasseranschluss vorhanden, Verkehrsbeitrag geleistet, Aufschläge auf bereits entrichtete Anschließungskosten noch zu erwarten)] ein Grundstückspreis erzielt, welcher mit 105,18 €/m² wesentlich unterhalb des im Gutachten von ***Gutachter_1*** angenommenen Wertes von 174 €/m² lag*
- *Weiters wurden Bauplätze (Grundstücke ***Gst_10***, ***Gst_12***, ***Gst_13*** im Ausmaß von insgesamt 2.368 m² und Grundstücke ***Gst_14***, ***Gst_15***, ***Gst_11*** im Gesamtausmaß von 2.334 m²; je ***GB***) - alle rund 1 km südwestlich von den beschwerdegegenständlichen Flächen gelegen – im Zuge eines „Bauherrenmodells“ von einer Projekt-Entwicklungsgesellschaft im Jahr 2011 bzw. Mai 2012 erworben und nach der Fertigstellung der Bebauung schlussendlich wieder veräußert. Die beim Erwerb durch die Gesellschaft bezahlten Preise für voll aufgeschlossenes Bauland lagen mit Werten im Jahr 2011 von 151,50 €/m² und im Jahr 2012 von 158 €/m² ebenfalls unterhalb des im Gutachten von*

****Gutachter_1*** angenommenen Wertes.*

Die beschwerdeführende Partei wurde aufgefordert,

- 1. das im (gegen die beschwerdeführende Partei gerichteten) bedingten Zahlungsbefehl vom 15.10.2014 erwähnte Sachverständigengutachten zur Wertminderung von gekauften Grundstücken (vgl. Verfahrensablauf Punkt 23.3.) in Kopie vorzulegen sowie Auskunft über den Ausgang des Rechtsstreits bezüglich der Kaufpreisminderungsforderung von ***A*** zu erteilen;*
- 2. dazu Stellung zu nehmen, was der Abschlag von 25% für „Flächenverlust für Aufschließung, Risiko - Bauerwartungsland“ im Gutachten von ***Gutachter_1*** genau berücksichtigt und ob darin bereits ein Gewinnaufschlag für die GmbH enthalten ist;*
- 3. darzulegen, warum lt. dem Gutachten vom 23.12.2011 für die gegenständliche Grundstücksfläche ein Verkaufserlös von 95 bis 110 €/m² und für Bauerwartungsland ein Marktwert von 25 €/m² angenommen wurde, insbesondere auf welchen Vergleichsgrundstücken und Vergleichspreisen diese Feststellungen konkret beruhen.*

Die belangte Behörde wurde aufgefordert,

*zu Punkt 1. der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht vom 05.10.2015 „Einlagewert Grundstück“, insoweit Stellung zu nehmen, als seitens der belangten Behörde für „Grünland“ (Grundstück ***Gst_4*** ***GB***; 1.119 m²) und „Bauland“ (beispielsweise Grundstück ***Gst_3*** ***GB***; 930 m²) jeweils ein Einlagewert von 50,00 €/m² angenommen wurde, ohne bei der Berechnung auf die offenbar mangelnde Bebaubarkeit des Grundstücks ***Gst_3*** einzugehen bzw. diesen Umstand auch in der Bewertung dieser Flächen abzubilden.*

Zur besseren Übersichtlichkeit wurden den Parteien dazu folgende Dokumente übermittelt:

- 1. Kartographische Auszüge von Luftbildern aus www.DORIS.at betreffend die Grundstücke ***Gst_9***, ***Gst_10*** bis ***Gst_11****
- 2. Auszug aus der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht vom 05.10.2015 (siehe Pkt. 12.2. oben)*

[...]

29. In der **Stellungnahme vom 23.03.2021** verwies die belangte Behörde auf die Stellungnahme vom 10.02.2016. Der Quadratmeterpreis der insgesamt eingelegten 7.000 m² Bauerwartungsland sei unter Berücksichtigung der im Zuge der Schlussbesprechung vom steuerlichen Vertreter eingewandten Argumente mit 50 €/m² geschätzt worden.

Weiters führte die belangte Behörde wie folgt aus und übermittelte 1. die Berechnung der Gewinnzurechnung wie oben Pkt. 12.2. und 2. die untenstehende Berechnung WES:

*„Das Grundstück ***Gst_3*** im Ausmaß vom 930 m² (verkauft ***A*** im 02/14 als Bauland) und Grundstück ***Gst_4*** im Ausmaß von 1.119 m² (verkauft ***A*** im 02/14 als Grünland) wurden im Zeitpunkt der Einlage ebenso mit EUR 50,- bewertet. Dabei wurde der Einlagewert von EUR 50,-/m² nach Ansicht der belangten Behörde schon zu Gunsten des Bf. hoch angesetzt.*

*Die Bf. hat die Grundstücke am 21.12.2011 vom Gesellschafter ***Bf1*** angekauft. Deshalb war der Umstand, der mit Klage des Käufers ***A*** vom 14.10.2014 vorgebracht, angeblich eingeschränkter Bebaubarkeit, eines Teilstückes im Ausmaß von rd. 220 m² (Grundstück ***Gst_3***; 44 m x 5 m breite Pufferzone), bei der vorgenommenen Schätzung der Einlagewerte im Jahr 2011 nicht zu berücksichtigen.*

Die Darstellung im Punkt 1 des BP-Berichtes dient zur Darstellung der Buchwerte des

Grundvermögens lt. Kto. 1600 per 1.1.2014 und per 30.9.2014 (nach erfolgter Veräußerung an ***A***), bzw. der Berechnung des Wareneinsatzes lt. Kto. 5100 vor und nach BP.“

30. Der Bf. brachte mit **Stellungnahme vom 15.04.2021** vor:

„- das Grundstück ***Gst_9*** wurde längere Zeit zum Kauf angeboten. Aufgrund des Zustandes (z.B. Fichtenbestand mit bis zu 30m Höhe - welcher bereits von den Anrainern bemängelt wurde und auch entfernt werden mussten. Des weiteren bestand das Risiko, dass bei Flächen, die länger als 10 Jahre mit Bäumen bewachsen waren aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen eine Rückwidmung in Waldfläche vorgenommen werden hätte können. Dies ist die subjektive Meinung der Beschwerdeführerin und hat keinen Einfluß auf das Gutachten bzw. den Bewertungsansatz des ***Gutachter_1***.

- die Grundstücke ***Gst_10*** u. folgende sind bezüglich ihrer Lage nicht vergleichbar, da im Talbecken gelegen und daher keine Aussichtslage. Weiters besteht entgegen der bewerteten Grundstücke keine Südwestausrichtung. Die verfahrensgegenständlichen Grundstücke haben aufgrund der besonderen Lage einen höheren Wert, was sich auch an den bisherigen Erwerbern im nahen Umkreis (Freiberufler, Industrielle etc.) aus dem Raum ***Stadt*** zeigt.

Zu den weiteren Punkten des Beschlusses vom 2. März:

1. In der Beilage übermitteln wir das angeforderte Sachverständigengutachten Bmst. Dipl. Ing. ***Gutachter_2*** zur Wertminderung von gekauften Grundstücken (lt. Verfahrensablauf Punkt 23.3.). Der Rechtsstreit endete mit einer Kaufpreisminderung von € 14.644,00 (s. beil. Urteil des BG ***Stadt***). Weil wie schon oben angeführt, aufgrund der Waldflächen eine Pufferzone einzuhalten war.

2. In der Beilage übermitteln wir weiters die Stellungnahme des Sachverständigen ***Gutachter_1*** zum Abschlag von 25 %

3. Das Gutachten vom 23.12.2011 war ursprünglich für interne Zwecke erstellt worden, um die wirtschaftliche Situation gegenüber der finanzierenden Bank darzustellen.

Für die Einlagenbewertung wurden dann jedoch nur die tatsächlich gewidmeten Grundstücke herangezogen. Als Vergleich diente das am 19.5.2011 verkaufte Grundstück ***Gst_9*** ***EZ_2*** ***GB***.“

Als Beilagen waren angefügt:

1. Liegenschaftsbewertungs-Privatgutachten von Sachverständigen Bmst. DI

Gutachter_2 vom 27.08.2014 betreffend die Bestimmung der Wertminderung des Grundstückes ***Gst_3***, ***EZ_3*** ***GB*** ***Ort_1*** „infolge einer beschränkt bebaubaren Pufferzone im Südosten mit 5 m Breite“

2. Stellungnahme von Sachverständigen Bmst. ***Gutachter_1*** vom 08.04.2021. Darin führte dieser aus wie folgt:

Grundlagen:

- Gutachten - SV ***Gutachter_1*** vom 21.08.2015 (GZ: H 17/15)

- Ergänzung zum Gutachten vom 21.08.2015 (GZ: H 17/15) vom 22.04.2016

Stellungnahme:

Im Abschlag von 25% ist kein Gewinnaufschlag für die GmbH enthalten.

Im Abschlag von 25% ist enthalten (zum Bewertungsstichtag 01.01.2011): Abschlag für Flächenverlust - Aufschließung: ca. 10% (Stand der Flächenwidmungsplanänderung zum Bewertungsstichtag siehe Gutachten vom 21.08.2015, GZ H 17/15)

Abschlag für Risiko - Bauerwartungsland: ca. 15% (nach dem Grundsatzbeschluss des Gemeinderates, hat die Gemeinde Stellungnahmen zum Planentwurf von den in Betracht kommenden Bundesdienststellen, der Landesregierung, der Wirtschaftskammer, der Landwirtschaftskammer, der Umweltanwaltschaft, sonstigen Körperschaften des öffentlichen

Rechtes...etc. einzuholen. Der Ausgang dieser Stellungnahmen war zum Bewertungsstichtag noch nicht bekannt - daher der Abschlag von ca. 15%).

31. Im Rahmen der **Ladung vom 05.08.2021** zu einem **Erörterungstermin** am 21.09.2021 wurden die Parteien zur Vorbereitung auf das Erkenntnis des BFG vom 21.11.2018, RV/1100161/2018 und die darin angeführte Literatur „Kranewitter⁷, Liegenschaftsbewertung, S. 44“ (ÖStZB 23/2020) hingewiesen:

„ ... Als baureifes Land gelten alle Grundstücke, meist unbebaute Grundstücke, die nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar bzw. die bereits voll aufgeschlossen sind [voll aufgeschlossen ist ein Grundstück, wenn die Zufahrt auf befestigter Straße möglich ist, ein eventuell vorgeschriebener Gehsteig fertig gestellt ist, Wasser-, Strom-, eventuell Gas- und Fernheizungsversorgung gesichert sind, die Abwasserbeseitigung (Kanalanschluss) vorhanden ist, der Anliegerbeitrag (Aufschließungsbeitrag) zur Gänze entrichtet ist und bei Bedarf Kommunikationsleitungen wie Telefon, Kabelfernsehen, usw., vorhanden sind]. Für den Wert ist diese Unterscheidung von besonderer Bedeutung, werden doch für Rohbauland im Allgemeinen "nur" ca. 50 bis 70% und für Bauerwartungsland (je nach Chance für Bebauung) ca. 25 bis 50% der Preise für baureifes Land bezahlt (siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, S. 44; Feilmayr, Grundstücksmärkte und Immobilienbewertung). ... “

Weiters wurde den Parteien folgendes Ermittlungsergebnis übermittelt:

„Die von der Bf. beim Verkauf (als Bauland) tatsächlich erzielten Preise für die Grundstücke ***Gst_8***, ***Gst_5***, ***Gst_3***, ***Gst_6*** und ***Gst_7*** betragen im Durchschnitt – bezogen auf den maßgeblichen Stichtag 21.12.2011 - 162 €/m².

		2011	2014	2016	
	Index	71,7	82,3	85	
GStNr	m ²				
Gst_8	1059	141,54		167,80	EFH - 87 m ² Weg
Gst_5	1095	161,00		190,87	EFH
Gst_3	930	160,52	184,25		EFH
Gst_6	777	175,87		208,49	EFH
Gst_7	839	170,92		202,62	EFH
	Ø	162,--			

Betrachtet man sämtliche zur Verfügung stehenden Vergleichspreise, so ergibt sich ein durchschnittlicher Wert für Bauland in ***Ort_1*** im Jahr 2011 von 152 €/m².

		2011	2012	2014	
	Index	71,7	74,2	82,3	
GStNr	m ²				
Gst_15	786	151,50			
Gst_14	759	151,50			
Gst_11	789	151,50			
Gst_19	728	159,44	165,00		

Gst_10	792	152,68	158,00		
		162,00			Ø ***Bf1***
Gst_17	861	135,28	140,00		Kaufpreissammlung
	Ø	152,--			

Lt. Bodenpreise.at beträgt der Baulandpreis in ***Ort_1*** im Jahr 2019 (!) im Durchschnitt 171,9 €."

32. Zum Erörterungstermin am 21.09.2021 sind die Parteienvertreter sowie der Zeuge und Sachverständige ***Gutachter_1*** erschienen. Den Parteien wurde betreffend die zu bewertende Fläche von 7.000 m² (davon Bauland 4.700 m², Garten 1.119 m², 1.181 m² restl.) der Inhalt folgender Aufstellung zur Kenntnis gebracht:

				Vergleichspreis 162 €					
			Lt. FA		Kranewitter Ø 37,5 %		BF 45 %		Gutachten
Bauland	4.700 m ²	63	296.640	61	285.000	73	343.100	122	577.000
Garten	1.119 m ²	35	39.000	35	39.000	35	39.000	35	39.000
Ldw	1.181 m ²	6	7.000	6	7.000	6	7.000	12	14.000
	7.000 m ²	50	350.000		331.000	55	388.000	90	630.000

Seitens des Bf. wurde durch den Sachverständigen ***Gutachter_1*** eine Kopie eines Schriftstücks von Seiser/Kainz betreffend den Wert von Immobilien, wonach für „kein ausgewiesenes Bauland“ 35% - 55% üblich seien, vorgelegt. Da der Beschluss für die Umwidmung schon vorhanden war, müsse sich der Wert an der obersten Bandbreite bewegen. Nachdem die Verwertung abgeschlossen sei, könne der Gesamtgewinn des Projektes errechnet werden (Totalgewinnrechnung wurde vorgelegt), was einen Gewinn von 8 % nach Einrechnung ergeben würde. Auf erhöhte und unvorhergesehene Aufschließungskosten für Hangrutschung und Anwaltskosten für den Rechtsstreit betreffend ***A*** wurde hingewiesen.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei dies keine zulässige Methode, da man von dem Zeitpunkt der Einlage ausgehen müsse.

Nach eingehender Diskussion der Sachlage und der zugrundeliegenden Werte bestand Einigung darüber, dass ein Wert von 50 € zu niedrig sei und dass sich die Gartenfläche auf die Bewertung auswirke (laut einer handschriftlicher Berechnung des Bf.). Dies ergäbe einen durchschnittlichen Wert der eingelegten Grundfläche von 80€/m² = gesamt 560.000 €.

33. Mit Anbringen vom 06.10.2021 zog der Bf. den Antrag auf Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** zurück.

1. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Errichtungserklärung vom 21.12.2011 gründete der nunmehrige Beschwerdeführer (Bf.) *****Bf1***** die *****Bf GmbH***** und brachte dabei gemäß Punkt 12.2 der Errichtungserklärung eine Fläche von 7.000 m² der beiden in *****EZ***** *****GB***** vorgetragenen Grundstücke Nr. *****Gst_1***** (LN = landwirtschaftliche Nutzfläche) im damaligen Katasterausmaß von 2.783 m² und Nr. *****Gst_2***** (LN) im Ausmaß von 37.008 m² ein. Diese Flächen befinden sich in Stadtnähe, 800 Meter östlich des Gemeindezentrums, in unmittelbarer Siedlungsnähe (Trennung durch Grünstreifen) und sind erhaben mit Ausblickslage in Südwestausrichtung.

Im Zeitpunkt der Einbringung (21.12.2011) war bereits aufgrund der Beschlussfassung des zuständigen Gemeinderates vom 21.10.2010 die Einleitung eines Umwidmungsverfahrens (in Bauland) beschlossen worden. Die tatsächliche Umwidmung erfolgte erst im Oktober 2013. Eine Aufschließung der Grundstücke war auch zu diesem Zeitpunkt noch nicht erfolgt. Jedoch war bereits von Anbeginn an eine Straße vorhanden, welche durch die eingelegte Fläche (zum Anwesen des Bf.) führte.

Der Wert der eingebrachten Fläche belief sich im Zeitpunkt der Einbringung auf insgesamt 560.000 € (80 €/m²).

Im Jahr 2014 wurden insgesamt Flächen im Ausmaß von 2.049 (1.119 + 930) m² bei diesbezüglich angefallenen Kosten von 57.822 € von der *****Bf GmbH***** veräußert, sodass sich daraus ein Wareneinsatz von 221.742 € ergab:

Beschreibung	Berechnung	Betrag in EUR
2014 verkaufte Flächen	80 € x 2.049 m ²	163.920,00
Aufschließungskosten	190.533,24 € x 2.049 m ² / 7.000 m ²	55.771,80
Notarkosten		2.050,20
Wareneinsatz		221.742,00

Im Vergleich zur zunächst erklärungsgemäß erfolgten Veranlagung (Wareneinsatz 176.273,83 €) ergibt dies unter Berücksichtigung des korrekten Wareneinsatzes (221.742 €; Differenz: 45.468,17 €) eines nunmehr unstrittigen, zunächst nicht erklärten Erlöses (in der Höhe von 5.000 €), einer unstrittigen Korrektur von übrigen Aufwendungen (Erhöhung um 4.188 €) einen Gesamtbetrag der Einkünfte der *****Bf GmbH***** im Jahr 2014 in der Höhe von 5.585,91 € (davor 50.242,08 €):

	Betrag in EUR
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	50.242,08

Korrektur Grundstücksbewertung Einlage	- 45.468,17
Korrektur übrige Aufwendungen	- 4.188,00
Korrektur nicht erklärte Erlöse	+ 5.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	5.585,91

Die ***Bf GmbH***, welche die gegenständliche Beschwerde einbrachte, wurde mit 30.09.2018 auf den nunmehrigen Beschwerdeführer, der bis dahin Alleingesellschafter und Geschäftsführer dieser GmbH war, als Gesamtrechtsnachfolger (verschmelzend) umgewandelt. ***Bf1*** wurde somit Beschwerdeführer.

2. Beweiswürdigung

Ausschließlich strittig war im Gegenstandsfall die Bewertung der im Jahr 2011 eingelegten Flächen im Ausmaß von 7.000 m² und im Vorfeld dazu der dabei heranzuziehende Vergleichspreis/m².

Nach Ansicht beider Parteien lag im Zeitpunkt der Einlage im Jahr 2011 (21.12.2011) aufgrund der Beschlussfassung des Gemeinderates vom 21.10.2010 (beabsichtigte Einleitung des Umwidmungsverfahrens) schon zu diesem Zeitpunkt eine Werterhöhung der Grundstücke vor, weil zumindest Bauerwartungsland gegeben war, auch wenn eine Widmung als Bauland noch nicht vorlag. Dem schließt sich das Bundesfinanzgericht an. Die tatsächliche Umwidmung erfolgte erst im Oktober 2013, also drei Jahre nach dem genannten Gemeinderatsbeschluss. Eine Aufschließung der Grundstücke war auch zu diesem Zeitpunkt noch nicht erfolgt. Jedoch war bereits von Anbeginn an eine Straße vorhanden, welche durch die eingelegte Fläche (zum Anwesen des Bf.) führte.

Im Laufe des Ermittlungsverfahrens wurden eine größere Anzahl von Vergleichspreisen eruiert und diskutiert (zur Vergleichbarkeit mit dem Jahr 2011 wurden diese mittels Indexzahlen für den Bezirk ***Bezirk_1*** angepasst):

Die im Ergänzungsgutachten des **Baumeisters** ***Gutachter_1*** vom 22.04.2016 angeführten Werte für verkauftes, aufgeschlossenes Bauland der Jahre 2014 und 2016 ergeben durchschnittlich **182 €/m²**, vgl. Beilage 2 des Erörterungstermins. Diesem Gutachten liegen allerdings nur 2 Vergleichspreise zugrunde. Laut der Webseite www.bodenpreise.at betrug der Baulandpreis in ***Ort_1*** im Jahr 2019 (!) im Durchschnitt 171,90 €. Daraus folgt, dass der vom Bf. angestrebte Preis von 182 €/m² jedenfalls hoch angesetzt ist.

Die von der ***Bf GmbH*** beim Verkauf (als Bauland) **tatsächlich erzielten Preise** für die Grundstücke ***Gst_8***, ***Gst_5***, ***Gst_3***, ***Gst_6*** und ***Gst_7*** (siehe nochmals oben Zusammenfassung durch BFG Verfahrensablauf Pkt. 31.1.) betrugen auf den maßgeblichen Stichtag 21.12.2011 bezogen im Durchschnitt **162 €/m²**.

Der Argumentation des Bf., wonach für Aussichtslagen ein höherer Preis als für Siedlungslagen erzielt wird, konnte zwar durchaus gefolgt werden, da die streitgegenständlichen Flächen erhaben in Stadtnähe zu ***Stadt*** liegen und einen begehrten Ausblick auf die Stadt und das Umland bieten, allerdings schlägt sich dieser werterhöhende Umstand ohnedies in den vom Bf. tatsächlich erzielten Preisen nieder. Für beispielsweise in einem Siedlungsgebiet in ***Ort_1*** in der Ebene gelegene Grundstücke wurden demgemäß deutlich niedrigere Preise erzielt (siehe Vorhalt Punkt 28.). Im Gegensatz dazu ergibt sich für die vom Bf. veräußerten Grundstücke auch bei Anwendung des Index für ***Bezirk_2*** ein vergleichbarer Durchschnittswert von 161 €/m².

Ziel jeder Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. In der Regel lässt daher ein tatsächlich bezahlter Preis Rückschlüsse auf den gemeinen Wert zu. Ein bezahlter Preis kann insbesondere dann zum Zwecke der Wertermittlung herangezogen werden, wenn er wie gegenständlich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt wurde.

Tatsächlich erzielte Preise sind somit bei einer Bewertung jedenfalls anderen Vergleichspreisen vorzuziehen.

In weiterer Folge wird in Anlehnung an das Erkenntnis des BFG vom 21.11.2018, RV/1100161/2018 auf die darin angeführte Literatur *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷, S 44 (vgl. auch ÖStZB 23/2020) hingewiesen:

„ ... Als baureifes Land gelten alle Grundstücke, meist unbebaute Grundstücke, die nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar bzw. die bereits voll aufgeschlossen sind [voll aufgeschlossen ist ein Grundstück, wenn die Zufahrt auf befestigter Straße möglich ist, ein eventuell vorgeschriebener Gehsteig fertig gestellt ist, Wasser-, Strom-, eventuell Gas- und Fernheizungsversorgung gesichert sind, die Abwasserbeseitigung (Kanalanschluss) vorhanden ist, der Anliegerbeitrag (Aufschließungsbeitrag) zur Gänze entrichtet ist und bei Bedarf Kommunikationsleitungen wie Telefon, Kabelfernsehen, usw., vorhanden sind]. Für den Wert ist diese Unterscheidung von besonderer Bedeutung, werden doch für Rohbauland im Allgemeinen "nur" ca. 50 bis 70% und für Bauerwartungsland (je nach Chance für Bebauung) ca. 25 bis 50% der Preise für baureifes Land bezahlt (siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, S 44; Feilmayr, Grundstücksmärkte und Immobilienbewertung). ... “

Unter Berücksichtigung der von der Gemeinde bereits im Jahr 2010 angedachten Umwidmung kann im Rahmen der Bandbreite (laut *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷) von ca. 50 – 75 % mit dem geringsten Abschlag von aufgeschlossenem Bauland zu Bauerwartungsland von 50 % das Auslangen gefunden werden, womit sich ein Quadratmeterpreis von rund 81 € ergäbe.

In diesem Sinn bewerteten die Parteien im Rahmen des Erörterungstermins vom 21.09.2021 die eingelegte Grundstücksfläche einvernehmlich mit durchschnittlich 80 €/m² = gesamt 560.000 €. Dieser Wert erscheint auch dem erkennenden Gericht aufgrund der vorhin dargelegten Statistiken, Werte und Erwägungen als zutreffend. Die Einholung eines (weiteren) Sachverständigen-Gutachtens blieb damit auch in Anbetracht des Vorliegens von

Vergleichsgrundstücken und mehreren Gutachten als entbehrlich (vgl. auch VwGH 25.10.1995, 93/15/0119).

Der Entscheidung wurde aus diesem Grund ein (nunmehr unstrittiger) Einlagewert von 80 €/m² zugrunde gelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

1. Rechtslage

§ 115 BAO (Bundesabgabenordnung) in der Fassung BGBl. I Nr. 136/2017 lautet auszugsweise:

„(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.“

Nach dem in § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht - ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren) - Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Von mehreren Möglichkeiten ist jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 05.04.2011, 2010/16/0168; 23.05.2012, 2011/17/0308; 25.04.2013, 2012/15/0135; Ritz, BAO⁶, § 167 Tz 6 ff).

Nach **§ 4 Abs. 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz)** idF. BGBl. I Nr. 105/2014 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß **§ 6 Z 1 Satz 3 EStG 1988** ist Teilwert der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

§ 6 Z 4 und 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 112/2012 lauten:

„4. Entnahmen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Grund und Boden ist mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 vorliegt. Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

5. Einlagen sind wie folgt zu bewerten:

a) Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen, es sei denn, der Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung ist niedriger.

b) Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Sie sind um Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Ist der Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung niedriger, ist dieser anzusetzen.

c) Abweichend von lit. b sind Gebäude und grundstücksgleiche Rechte im Sinne des § 30 Abs. 1, die zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, stets mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.

d) In allen übrigen Fällen ist der Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.“

Nach **§ 6 Z 8 lit. a EStG 1988** idF. BGBl. I Nr. 112/2012 sind die Wirtschaftsgüter bei Eröffnung eines Betriebes mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Einlagen sind gemäß Z 5 zu bewerten.

§ 4 LBG (Liegenschaftsbewertungsgesetz) idF. BGBl. Nr. 150/1992 lautet auszugsweise samt Überschrift:

„Vergleichswertverfahren

§ 4. (1) Im Vergleichswertverfahren ist der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Sachen zu ermitteln (Vergleichswert). Vergleichbare Sachen sind solche, die hinsichtlich der den Wert beeinflussenden Umstände weitgehend mit der zu bewertenden Sache übereinstimmen. Abweichende Eigenschaften der Sache und geänderte Marktverhältnisse sind nach Maßgabe ihres Einflusses auf den Wert durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.

(2) Zum Vergleich sind Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten erzielt wurden. Soweit sie vor oder nach dem Stichtag vereinbart wurden, sind sie entsprechend den Preisschwankungen im redlichen Geschäftsverkehr des betreffenden Gebietes auf- oder abzuwerten.“

2. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Bei der Eröffnung eines Betriebes sind gemäß § 6 Z 8 lit. a EStG 1988 die Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen von Grundstücken mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Dabei tritt der Entnahmewert für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Nach § 6 Z 1 Satz 3 EStG 1988 ist der Teilwert jener Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Werden Wirtschaftsgüter von einem inländischen Betrieb in einen anderen inländischen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt, decken sich Entnahme- und Einlagewert, wobei der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme maßgeblich ist (vgl. VwGH 22.09.1992, 92/14/0064; 25.02.1997, 95/14/0115).

Als Einlage wird die Zuführung von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich, die den Gewinn nicht erhöht, bezeichnet (*Jakom*, EStG¹⁴ § 6 Rz 132 lit. aa).

Im vorliegenden Fall hat der Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin die landwirtschaftlichen Nutzgrundstücke, aus seinem landwirtschaftlichen Betrieb entnommen und in den gewerblichen Grundstückshandel der beschwerdeführenden GmbH eingelegt. Einlagen wie die Zuführung der beschwerdegegenständlichen Grundstücke sind daher mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen (BFG 27.10.2016, RV/4100041/2013; *Jakom*, EStG¹⁴ § 6 Rz 134).

Hierbei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei dem landwirtschaftlichen Nutzgrund aufgrund der beabsichtigten Umwidmung bereits um Bauerwartungsland handelte, wofür auch der Erwerber eines landwirtschaftlichen Betriebes im Rahmen des Gesamtpreises höhere Beträge ansetzen würde (VwGH 22.09.1992, 92/14/0064).

Zu ermitteln ist der geschätzte Gesamtkaufpreis durch einen fiktiven Käufer und die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile (VwGH 24.02.1992, 90/15/0095). Da der Teilwert in aller Regel dem beizulegenden Wert nach § 204 Abs. 2 UGB entspricht, ist auf § 201 Abs. 2 Z 2 UGB zu verweisen, wonach von der Fortführung des Betriebes ausgegangen wird (solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen, welche jedoch gegenständlich nicht vorliegen).

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind (VwGH 09.09.2004, 2001/15/0073), persönliche Verhältnisse werden nicht berücksichtigt (VwGH 05.07.2004, 2000/14/0174). Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung, wie sie in der Marktlage am jeweiligen Stichtag ihren Ausdruck findet. Unterjährige Schwankungen des Teilwertes sind unbeachtlich (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 6 Rz 137). Maßgeblich sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag; die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse sind zu berücksichtigen (VwGH 13.12.1995, 92/13/0081). Anschaffungsnebenkosten sind mit eingeschlossen, weil ein gedachter Erwerber diese neuerlich entrichten würde (VwGH 29.04.1992, 90/13/0031; 19.12.2012, 2009/13/0032: Entscheidend ist, was der gedachte Erwerber zahlen müsste).

Beim Grund und Boden kann der Teilwert durch eine Verkehrswertermittlung festgestellt werden, adaptiert um die fiktiven Anschaffungsnebenkosten (*Jakom*¹⁴, EStG § 6 Rz 37 f).

Da die betroffenen Grundstücke dem gewerblichen Grundstückshandel (und keiner Nutzungsüberlassung) dienen und unbebaut waren, erwies sich das Vergleichswertverfahren nach § 4 Liegenschaftsbewertungsgesetz (LGB) als geeignete Bewertungsmethode (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷, S. 19).

Gemäß § 4 Abs. 1 LBG (in der bislang unveränderten Stammfassung) ist im Vergleichswertverfahren der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Sachen zu ermitteln (Vergleichswert). Vergleichbare Sachen sind solche, die hinsichtlich der den Wert beeinflussenden Umstände weitgehend mit der zu bewertenden Sache übereinstimmen. Abweichende Eigenschaften der Sache und geänderte Marktverhältnisse sind nach Maßgabe ihres Einflusses auf den Wert durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷, S. 60 ff).

Zum Vergleich sind gemäß § 4 Abs. 2 LBG Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten erzielt wurden. Soweit sie vor oder nach dem Stichtag vereinbart wurden, sind sie entsprechend den Preisschwankungen im redlichen Geschäftsverkehr des betreffenden Gebietes auf- oder abzuwerten.

Die Wertbestimmungsmerkmale bei unbebauten Grundstücken sind - so der VwGH vom 20.12.2012, 2009/15/0033 - insbesondere

- die Lage,
- der Entwicklungszustand,
- die Art und das Maß der zulässigen baulichen Nutzung,
- der Erschließungsgrad,
- die Bodenbeschaffenheit,
- die Grundstücksgröße und -gestaltung.

Im vorliegenden Fall war der Einlagewert für eine im November 2011 bereits im Zuge der Gründung in den Betrieb der Bf. eingelegte Grundstücksfläche im Gesamtausmaß von 7.000 m² festzustellen.

Die Feststellung erfolgte unter Berücksichtigung der vorgebrachten gutachterlichen Stellungnahmen anhand des Vergleichswertverfahrens durch Vergleich von tatsächlich zeitlich und örtlich naheliegenden Veräußerungserlösen ähnlicher Grundstücke, wobei Unterschiede in der Beschaffenheit (Lage, Widmung, Nutzung, Erschließung, Größe) sowie zeitliche Unterschiede mit Zu- und Abschlägen (Indexanpassung)) ausgeglichen wurden (siehe dazu im Detail im Abschnitt Beweiswürdigung).

Die im Rahmen der Beweiswürdigung getroffenen Feststellungen und Methoden entsprechen den vorstehend genannten Methoden, da für die Feststellung des Einlagewertes Vergleichsgrundstücke sowie die entsprechenden Zu- und Abschläge aufgrund der Besonderheiten der konkret verglichenen Grundstücke einbezogen wurden. Auch lässt die im Zuge des Erörterungstermins gefundene Einigung auf einen Wert von 80 €/m² den Schluss zu, dass mit diesem Wert eine sachgerechte Bewertung der Einlage vorliegt.

Es war daher anstatt von 50 €/m² (laut angefochtenem Bescheid) tatsächlich ein Einlagewert von 80 €/m² zugrunde zu legen. Aus einer Änderung der Einlagenbewertung folgte eine Änderung des Wareneinsatzes und des Gewinnes der ***Bf GmbH***. Daraus ergab sich auch eine Änderung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der streitgegenständlichen Körperschaftsteuer für das Jahr 2014. Aus diesem Grund war der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO im Sinne einer teilweisen Stattgabe der Beschwerde entsprechend abzuändern.

Hinsichtlich der genauen Ermittlung der Körperschaftsteuer 2014 wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösende Frage beschränkte sich auf die Feststellung des Einlagewerts von Grundstücken und somit auf eine reine Sachverhaltsfrage, die nicht über den Einzelfall hinausging. Sachverhaltsfragen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich. Die

Bewertungsansätze folgten der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 18. November 2021