

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, Anschrift_A vertreten durch [...], über die Beschwerde vom 24. August 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes_A, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 24. Juli 2015 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013, Steuernummer Steuernummer_1, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben 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

A.) Verfahrensgang:

A.1) [...], Alleingesellschafter der mit Notariatsakt vom 22. März 2012 gegründeten Beschwerdeführerin, brachte mit Sacheinlagevertrag vom 29. März 2012 die bisher in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften EZ_3, EZ_2, EZ_1, EZ_4 und EZ_5 (alle Grundstücke in KG_1_BG_1) in die neugegründete Gesellschaft ein. Die Beschwerdeführerin erzielt aus der Vermietung der auf den eingebrachten Liegenschaften errichteten Gebäude Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

A.2) In den am 15. Oktober 2013 bzw. 6. Oktober 2014 elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 legte die Beschwerdeführerin der Abschreibung der vermieteten Gebäude EZ_1 (Adresse_1), EZ_2 (Adresse_2) und EZ_3 (Adresse_3) die (nach der Sachwertmethode ermittelten) Sach(einlagen)werte zugrunde:
EZ_1 (Adresse_1) Betrag_1,00 €

EZ_2 (Adresse_2) Betrag_36,00 €

EZ_3 (Adresse_3) Betrag_3,00 €

Diese Werte stammen aus drei Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Architekt Architekt_A, der jeweils den „Sachwert iSd Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992“ zum Stichtag 31. Jänner 2013 ermittelt hatte. Die Gutachten wurden anlässlich einer Außenprüfung durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel (Bericht vom 8. April 2013, Tz 6, Auftragsbuch Nr._1) in Auftrag gegeben und - auch von der Außenprüfung und dem Finanzamt - der Berechnung der Gesellschaftsteuer zugrunde gelegt (siehe E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 17. Juli 2014).

Das Finanzamt_A ersuchte die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 13. Juni 2014 ua. um Bekanntgabe, wie der Wert für Grund und Boden der eingebrachten Liegenschaften ermittelt und welche Vergleichsgrundstücke herangezogen worden seien. Weiters wurde um näher angeführte Erläuterungen zu den nach Ansicht des Finanzamtes hinsichtlich der angesetzten Neuherstellungskosten nicht nachvollziehbaren Gutachten des Architekt_A ersucht.

Die Beschwerdeführerin teilte im Schreiben vom 17. Juli 2014 mit, die Grundstücke seien im Rahmen einer Prüfung durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel bewertet worden. Der entsprechende Prüfbericht sei dem Finanzamt bereits am 28. Oktober 2013 vorgelegt worden. Auch die Gutachten des Sachverständigen Architekt_A betreffend die Ermittlung des Sachwertes der Gebäude seien Gegenstand dieser Prüfung gewesen und lägen dem Finanzamt bereits vor.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde vom 23. Oktober 2014, die Einlagen von Wirtschaftsgütern in eine Kapitalgesellschaft seien mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wobei der gemeine Wert von typischen Mietobjekten der Ertragswert sei, reichte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 1. Dezember 2014 sowohl eine Aufstellung der erzielten Monatsmieten als auch Bewertungen nach dem Ertragswertverfahren getrennt nach den Mietobjekten nach. Für die Liegenschaften wurden ua. folgende Ertragswerte ermittelt:

EZ_2 (Adresse_2), Baustufe I: Betrag_4 €

EZ_2 (Adresse_2), Baustufe II: Betrag_5 €

EZ_2 (Adresse_2), Baustufe III: Betrag_6 €

EZ_3 (Adresse_3), Baustufe I: Betrag_7 €

EZ_3 (Adresse_3), Baustufe II: Betrag_8 €

Zu einem weiteren Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 25. Februar 2015 um Angabe zu den angesetzten, die Miete des Jahres 2013 (dem ersten „vollen“ Jahr der Vermietung durch die Beschwerdeführerin) übersteigenden Jahresmieten sowie zum Liegenschaftszinssatz (der angesetzte Wert 3% liege unter dem in der Literatur vertretenen Richtwert von 4,5% - 5,5% bei Wohn- und Geschäftshäusern) und fehlenden Verwaltungskosten in der vorgelegten Ertrags-

wertberechnung (obwohl diese laut vorgelegter Bilanz mehr als 5% der Mieteinnahmen ausmachen würden), begründete die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 25. März 2015 die Differenz bei den Mieteinnahmen damit, dass Teile der Liegenschaft Adresse_2, im Jahr 2013 nicht vermietet gewesen seien. Ein Mietausfallwagnis sei berücksichtigt worden. Der Kapitalisierungszins für Wohnliegenschaften in sehr guter Lage liege laut Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs zwischen 2% und 4%. Da sich in den Objekten auch Büro- und Geschäftsräumlichkeiten befänden und die Zinsen stark rückläufig seien, sei ein Mittelwert von 3% herangezogen worden. An Verwaltungskosten seien Betrag_9,00 € jährlich anzusetzen, bestehend aus Steuerberatungs- und Sonstigen Kosten.

A.3) Das [...], nunmehr Finanzamt Österreich, wich in den Bescheiden betreffend Körperschaftsteuer für 2012 und 2013 (beide mit Ausfertigungsdatum 24. Juli 2015) von den Steuererklärungen insofern ab, als für die Berechnung der Absetzung für Abnutzung für die vermieteten Gebäude (nach der Ertragswertmethode ermittelte) geringere Bemessungsgrundlagen herangezogen wurden. Dies führte zu einer Kürzung der Absetzung für Abnutzung (diese errechnete sich dadurch mit Betrag_10 € anstatt laut Erklärung Betrag_11,00 €) und einer Nachforderung an Körperschaftsteuer. Begründend führte die Abgabenbehörde in der händischen Bescheidbegründung vom 27. Juli 2015 hierzu aus wie folgt:

„...Die in einem anderen Abgabenverfahren festgestellten Werte sind im Abgabenrecht nicht von Relevanz, weil jedes Abgabenverfahren für sich zu betrachten ist. Das Finanzamt weicht in der Berechnung des Ertragswertverfahrens von Ihrer eingereichten Berechnung in den nachfolgenden Punkten ab.

Der Jahresrohertrag umfasst alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung erzielbaren Einnahmen. Die Ihrer Ertragswertberechnung zugrundeliegenden Mieten in Höhe von € Betrag_12,-- incl. Betriebskosten wurden weder in den vorangegangenen Jahren noch in den Jahren 2012 bzw. 2013 erzielt (2008 € Betrag_13,--; 2009 € Betrag_14,--, 2010 € Betrag_15,--; 2011 € Betrag_16,--). Der Ertragswert ist zum Stichtag 29.3.2012 festzustellen. Das Finanzamt kann der Berechnung nur die nachhaltig erzielbaren Mieten (siehe Ross-Brachmann 29. Auflage S 416) zugrunde legen. In diesen Mieten ist das Mietausfallwagnis dann bereits enthalten. Der Liegenschaftszinssatz bei Mietwohnhäusern liegt in der Literatur (Kranewitter 6. Auflage) zwischen 4 u. 5%, bei Wohn- u. Geschäftshäusern zwischen 4,5 u. 5,5%, bei Büro- u. Geschäftshäusern zwischen 5,5 u. 6,5% (Ross/Brachmann 29. Auflage S 442). Mietwohnhäuser einfache Lage 4 - 6,5%, Wohn- u. Geschäftshäuser 5 - 7 %, Büro u. Geschäftshäuser 5 – 7%. Der von Ihnen angeführte niedrigere Zinssatz für Wohnliegenschaften in sehr guter Lage trifft in Ort_A nicht zu. Sehr gute Lagen sind Bezirk_B u. hochpreisige Tourismusgemeinden. Das Finanzamt hält daher den Ansatz von 4% für gerechtfertigt.“

Das Finanzamt errechnete demnach folgende Ertragswerte:

EZ_1 (Adresse_1)	Betrag_17 €
EZ_2 (Adresse_2)	Betrag_18 €

EZ_3 (Adresse_3) Betrag_19 €

Summe

Betrag_20 €

Die gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 mit Eingabe vom 24. August 2015 fristgerecht erhobene Beschwerde begründete die Abgabepflichtige damit, die Abgabenbehörde habe die Anschaffungskosten der mittels Sacheinlage übertragenen Liegenschaften unsachgemäß ermittelt und in weiterer Folge den angeführten Abgabenbescheiden die falsche Absetzung für Abnutzung zu Grunde gelegt. Die Übertragung der Liegenschaften habe u.a. Gesellschaftsteuer gem. § 2 Z 4 KVG ausgelöst. Als Bemessungsgrundlage sei nach § 10 (1) BewG der Gemeine Wert heranzuziehen. Die Ermittlung der Gesellschaftsteuer sei im Rahmen einer Außenprüfung durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel erfolgt. Zur Feststellung des Gemeinen Wertes habe die Beschwerdeführerin einen gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien mit der Erstellung eines Gutachtens beauftragt. Die vom Gutachter ermittelten Werte habe das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel ohne Beanstandung akzeptiert und der Berechnung der Gesellschaftsteuer zugrunde gelegt. Ertragsteuerlich liege ein Tausch vor. Das hingegebene und das erworbene Wirtschaftsgut seien jeweils mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Mangels eigenständiger Definition im EStG würden die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 gelten. Daraus lasse sich unmissverständlich ableiten, dass für ertragsteuerliche Zwecke und für Zwecke der Gesellschaftsteuer derselbe gemeine Wert gem. § 10 (1) BewG heranzuziehen sei. An der Höhe des angesetzten Wertes bestehe keinerlei Zweifel, da der Liquidationswert bei Einzelveräußerung mindestens diesem entspreche (siehe Schreiben vom 21. August 2015).

A.4) Das [...] wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 27. August 2015 als unbegründet ab und führte hierzu in der Bescheidbegründung aus, der Abgabenbescheid, der für einen bestimmten Steuerabschnitt oder Stichtag oder für eine bestimmte Abgabe (hier Bescheid über die Gesellschaftsteuer des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuer und Glückspiel) erlassen worden wäre, vermöge über seinen Geltungsbereich hinaus keine Wirkung - in der Art einer Bindung - ausstrahlen (VwGH 9.4.1997, 95/13/0145). Während bei Ermittlung des Teilwertes die Wiederbeschaffungskosten (VwGH 20.10.1971, 1055/69, das von einem Beschaffungsmarkt ausgeht = Sachwert) im Vordergrund stehe, ergebe sich der gemeine Wert aus einem Marktwert ohne Zusammenhang mit einem Betrieb. Der Marktwert von Mietobjekten sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH aus dem Ertragswertverfahren abzuleiten (VwGH 6.3.1989, 86/15/0109). Die Ertragschancen des Liegenschaftsbesitzes seien bei Ermittlung des gemeinen Wertes dann zu berücksichtigen, wenn der Grundstückswert und damit auch der Preis mitbeeinflusst werde. Der Beschwerde habe daher der Erfolg versagt bleiben müssen.

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Eingabe vom 4. September 2015 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

A.5) Mit E-Mail vom 22. März 2019 reichte die Abgabepflichtige zwei neue, auf Grundlage der Ertragswertmethode erstellte Gutachten des Sachverständigen Gutachter_A vom 19. März 2019 nach und beantragte, die streitgegenständliche Gebäudeabschreibung unter Ansatz der nunmehr ermittelten gemeinen Werte der baulichen Anlagen in Höhe von Betrag_21,00 € vorzunehmen.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 25. März 2019 führte das Finanzamt_A zu obigen Gutachten in einer (undatierten) Stellungnahme (übermittelt mit E-Mail vom 8. April 2019) aus wie folgt:

In die Beschwerdeführerin „wurden die, in den Gutachten angeführten, Liegenschaften samt Grund und Boden gegen Gewährung von Anteilsrechten eingebracht. Gegenleistung bei Sacheinlagen ist der gemeine Wert. Zweck des Gutachtens war laut Beschreibung die Bewertung der im Gutachten genannten Gebäude. Zitat: „Der Grund und Boden ist nicht Gegenstand der vorliegenden Bewertung“. Damit ist das Thema „Bestimmung des gemeinen Wertes“ aber bereits verfehlt.

Grund u. Boden: Diese Vorgangsweise wurde aber nicht ohne Grund gewählt. Zur Berechnung des Liegenschaftszinssatzes musste der Wert von Grund und Boden natürlich abgeleitet werden. Der Grund und Boden wurde vom Steuerberater, aus Sicht des Finanzamtes richtig, im Vergleichswertverfahren mit Betrag_22 Euro ermittelt und aktiviert. Zur Berechnung der Bodenverzinsung wurden vom Gutachter lediglich Betrag_23,-- Euro als Bemessungsgrundlage angesetzt (Berechnungen siehe Beilage 1).

Jahresrohertrag: Auch in den nunmehr vorliegenden Gutachten wird ein Rohertrag inkl. Betriebskosten von mehr als Betrag_24,-- Euro zugrunde gelegt. In den Jahresabschlüssen wurden für die Jahre 2008 bis 2011 durchschnittlich Betrag_25,-- Euro an Erlösen (inkl. Betriebskosten) erzielt. Diese Diskrepanz wurde bis dato nicht aufgeklärt. Der Ansatz von fiktiven Mieten in fast doppelter Höhe ist nicht nachvollziehbar (Berechnungen siehe Beilage 3).

Nutzungsdauer: Laut Kranewitter (7. Auflage) beträgt die Nutzungsdauer von Mehrwohnhäusern (Miet- und Eigentumswohngebäude) zwischen 60 und 70 Jahren. Für das Gebäude Adresse_3 wurde eine Nutzungsdauer von insgesamt 72 bzw. 78 Jahren angesetzt. Aus dem Befund ist eine entsprechende Begründung nicht zu entnehmen (Berechnungen siehe Beilage 2).

Liegenschaftszinssatz: Laut Immobilienpreisspiegel 2012 liegen die durchschnittlichen Mietpreise von Ort_A gegenüber Bezirk_B (sicher hochwertige Lage, Differenz 53%), Bezirke_C (gute Lage, Differenz 20,63%/31,75%/25,4%), Bezirke_D (mäßige Lage Differenz 11,11%/6,35%) jeweils erheblich niedriger. Die angesetzten Liegenschaftszinssätze für sehr gute Lage 3 bzw. 3,25 bzw. 3,75% sind vom Finanzamt nicht nachvollziehbar, zumal insbesondere die Straße_A mit erheblichen Verkehrsproblemen belastet und somit alles andere als eine gute Wohngegend ist. Der vom Finanzamt angesetzte niedrigste und somit beste Wert laut Literatur Kranewitter (4%) ist wohl eher nachvollziehbar (Berechnungen siehe Beilage 2).

Aufgrund der gewählten Vorgangsweise wird nicht nur eine überhöhte Abschreibungsbemessungsgrundlage betreffend das Gebäude geschaffen. Vielmehr wurden, da die Sachwerteinlage

vor dem 1.4.2012 erfolgt ist, überhöhte, steuerfrei auszahlbare, Kapitalrücklagen (Einlagenrückgewähr) geschaffen. Aus oben angeführten Gründen sind die vorgelegten Gutachten nach ho. Ansicht wiederum nicht nachvollziehbar.“

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 14. Mai 2020 brachte die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 19. Mai 2020 vor wie folgt:

„Der Bodenwert war bereits bei der Außenprüfung durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel (vgl. Bericht vom 08.04.2013) unstrittig, da er sich aus den Anschaffungskosten ergab. Die gleiche Auffassung ergibt sich auch aus der undatierten Stellungnahme des Finanzamtes_A aus der Beilage 1 „Stellungnahme zu den vorgelegten Gutachten des Sachverständigen Gutachter-A ...vom FA anerkannter u. auch aktivierter Wert GuB Betrag_22“. Strittig war sowohl bei der Außenprüfung durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern wie auch bei der Veranlagung durch das Finanzamt_A die Höhe des auf die baulichen Anlagen entfallenden Wertes. Gemäß dem Bericht des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 08.04.2013 wurden für die Gebäude die Sachwerte entsprechend den Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Architekt_A angesetzt. Diese Wertermittlung der Gebäude (gemeiner Wert) hat das Finanzamt_A verworfen und eine Bewertung entsprechend dem Ertragswertverfahren anstelle des Sachwertverfahrens verlangt. Im Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes_A vom 23. Oktober 2014 wurde „daher ersucht, eine entsprechende Bewertung der Gebäude noch dem Ertragswertverfahren vorzulegen.“ Dieser Aufforderung wurde mehrfach, schlussendlich durch Beauftragung des Sachverständigen Gutachter-A, entsprochen. In seinen Gutachten hat der gerichtlich beeidete Sachverständige Gutachter_A unter Pkt. 1.2 als Zweck des Gutachtens exakt dargelegt: „Ermittlung des gemeinen Wertes der Gebäude mit den Adressen Adresse_3 beide auf der Liegenschaft EZ_3.“ Verwirrend ist die undatierte Stellungnahme des Finanzamtes_A zu den vorgelegten Gutachten des Gutachters Gutachter_A. Als steuerlicher Vertreter ersuchen wir das Finanzamt_A um Aufklärung, warum das Thema Bestimmung des gemeinen Wertes bereits verfehlt sein soll, wenn im Gutachten exakt auf den „Zweck des Gutachtens“ hingewiesen wird - so, wie es im Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 23.10.2014 verlangt wird. Vermutlich will der Amtsbeauftragte darauf hinweisen, dass man zur Berechnung des Ertragswertes der baulichen Anlagen auch den Bodenwert als Bemessungsgrundlage für die Abzugsposition „Verzinsungsbetrag des Bodenwertes“ benötigt. Dazu hat jedoch der Gutachter Gutachter-A exakt auf Seite 19 und 20 bzw. 21-23 der jeweiligen Gutachten Stellung bezogen und Vergleichsgrundstücke erhoben.

Sollte der Amtsbeauftragte jedoch rügen wollen, dass der Gutachter Gutachter-A für die Verzinsung des Bodenwertes nicht den vom Finanzamt anerkannten Wert des GuB von € Betrag_22, sondern den eigenständig ermittelten Wert von € Betrag_26,- herangezogen hat, so ist auf die ausführlich unter Pkt.3 der Gutachten dargestellte Bewertungsmethodik und den speziell dargestellten Bewertungsparameter Bodenwert/Vergleichspreis hinzuweisen. Was die Differenz der beiden Werte des GuB anlangt (€ Betrag_23,- statt € Betrag_22), so ist darauf

hinzuweisen, dass der Gutachter betreffend den Parameter Bodenwertverzinsung richtigerweise nur die wirtschaftlich erforderliche Größe des Grundstückes heranzieht (in der Literatur, z.B. Kranewitter, 7. Auflage, Seite 95, wird unter dem Punkt „Übergroße Grundstücksflächen“ ausdrücklich darauf hingewiesen).

Im Gutachten betreffend Adresse-1+2 weist der gerichtlich beeidete Sachverständige Gutachter-A auf Seite 24 und 25 ausdrücklich darauf hin, dass für die Ermittlung des anteiligen Bodenwertes „eine Arrondierungsfläche für das Mehrwohnungshaus im Ausmaß von 500 m² herangezogen“ wird. Dies erfolgte deshalb, da der Rest der Fläche nicht für die bewerteten Gebäude diene, sondern Bauerwartungsland für einen später errichteten Wohnblock darstellte. Bei der Bewertung der Liegenschaften Adresse-3 war dies nicht der Fall und konnte die gesamte Grundstücksfläche herangezogen werden. Bei Ansatz der gesamten Fläche hätte sich ein Wert von € Betrag_27,-- statt € Betrag_22 ergeben, was die Plausibilität der Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen unterstreicht.

Der gesamte Einlagewert ergibt sich somit aus dem „vom FA anerkannten u. auch aktivierten Wert“ des Grund und Boden in Höhe von € Betrag_22 sowie den Ertragswerten der baulichen Anlagen entsprechend den Gutachten Gutachter-A für Adresse-3 in Höhe von € Betrag_28,00 (gerundet), für Adresse_2 in Höhe von € Betrag_29,00 (gerundet) sowie Adresse-1 in Höhe von € Betrag_30,00 (gerundet). In Summe ergibt sich somit der Einlagewert mit € Betrag_31. Dies ist auch aus der Beilage 1 des Finanzamtes_A zur undatierten „Stellungnahme zu den vorgelegten Gutachten des Gutachters Gutachter_A“ ersichtlich. Am Rande sei hingewiesen, dass für die Berechnung der Körperschaftsteuer 2012 und 2013 nur die Einlagewerte der baulichen Anlagen relevant sind, da nur diese einer steuerlichen Abschreibungen unterlagen. Zusätzlich zum Ersuchen um Aufklärung der angeführten, für uns unklaren Aussage des Finanzamtes in der angeführten Stellungnahme, ersuchen wir den Amtsbeauftragten zu befragen, ob er die gegenständlichen Liegenschaften jemals in Natura begutachtet hat. Im bejahenden Fall ersuchen wir um Ermöglichung der Einsichtnahme in die entsprechende Dokumentation.“

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 21. Juni 2021 brachte die Beschwerdeführerin in den E-Mails vom 4. Juli 2021, 15. Juli 2021, 20. Juli 2021, 23. Juli 2021 und 4. August 2021 unter Beilage ua. eines Schreibens des Sachverständigen Gutachter_A vom 4. August 2021, von objektbezogenen Aufstellungen der erzielten Mieteinnahmen/-erlöse, von Mietverträgen sowie einer Aufstellung der leerstehenden Flächen ua. vor, bei den erklärten Mieteinkünften der Jahre bis 2011 seien die Forderungen aus Mietrückständen entsprechend § 19 EStG nicht berücksichtigt worden. Erst anlässlich der Einlage in die GmbH per 29. März 2012 seien die Mietrückstände in den Jahresabschlüssen der GmbH erfasst worden. Die in der Vergangenheit erzielten Erlöse könnten nicht für eine Bewertung des Ertragspotentials herangezogen werden. Die Realität, nämlich die tatsächliche Umsatzentwicklung würde die vom Gutachter als nachhaltig beurteilten „nachhaltigen Erträge“ bestätigen. Das Geschäftslokal Top 8 werde inzwischen an drei Mieter verpachtet (an Unternehmen_A, Person_A, Mietbeginn 1. Jänner 2014; an Unternehmen_B, Mietbeginn 1. Jänner 2015; an Unternehmen_C, Mietbeginn

15. September 2015). Aus den Mietverträgen ergebe sich eine monatliche Miete von Betrag_32,00 €, der Gutachter Gutachter_A habe demgegenüber vorsichtigerweise nur Betrag_33,00 € als nachhaltig erzielbare Miete angesetzt.

Der Gutachter Gutachter_A führt in seinem Schreiben vom 4. August 2021 aus wie folgt:

„1 Gemeiner Wert: Der gemeine Wert einer Liegenschaft besteht aus dem gemeinen Wert des Grund und Bodens und dem gemeinen Wert der Gebäude. Somit kann naturgemäß die Bestimmung des gemeinen Werts nicht verfehlt werden, wenn - wie im gegenständlichen Bewertungsfall - als Ergebnis nur der gemeine Wert der Gebäude Adresse_3 sowie Adresse-1 und Adresse_2 in Ort_A beauftragt wurde.

2 Jahresrohertrag: In den gegenständlichen Gutachten wurden als Jahresrohertrag nicht ein Rohertrag inkl. Betriebskosten von mehr als € Betrag_34,00 angesetzt, sondern - teilweise fiktive - Mieterlöse exkl. Betriebskosten in Höhe von insgesamt € Betrag_35.

Gemäß § 5 Abs. 1 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes ist im Ertragswertverfahren der Wert (Ertragswert) der Sache durch Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder erzielten Reinertrags zum angemessenen Zinssatz und entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer der Sache zu ermitteln.

In der ÖNORM B 1802-1 (Ausgabe: 2019-07-15) Liegenschaftsbewertung Teil 1: Begriffe, Grundlagen sowie Vergleichs-, Sach- und Ertragswertverfahren wird die Anwendung des Ertragswertverfahrens unter Punkt 6.5.1 wie folgt normiert: „Dabei ergibt sich dieser Wert (Anmerkung: gemeint ist Ertragswert) durch Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder zuletzt erzielten Reinertrags zum angemessenen Zinssatz und entsprechend der zu erwartenden wirtschaftlichen Restnutzungsdauer.“

Im bewertungsgegenständlichen Fall wurde vom Auftraggeber in Abstimmung mit dem Steuerberater der 29.03.2012 als Bewertungsstichtag bestimmt.

Die vom Amtsbeauftragten des Finanzamts durchgeführte Analyse der Jahre 2008 bis 2011 mit der Feststellung, dass die durchschnittlichen Erlöse inkl. Betriebskosten € Betrag_25,00 betrugen, hat lediglich informativen Charakter, ist aber für die Ertragswertermittlung nicht relevant.

Für Investoren ist für die Kaufpreisfindung nicht relevant, welche Mieterlöse in der Vergangenheit vereinnahmt wurden, sondern jene Mieterlöse, die in der Zukunft - also ab der getätigten Investition - nachhaltig erzielbar sind.

Die Nachvollziehbarkeit der im Gutachten angesetzten Mieten ist durch die Darstellung im Punkt 2.9 des Gutachtens Adresse-3 und im Punkt 2.6 des Gutachtens Adresse-1+2 gegeben.

3 Nutzungsdauer: Die vom Amtsbeauftragten des Finanzamts durchgeführte Berechnung der Gesamtnutzungsdauer entspricht nicht dem Stand der Wissenschaft, da nach seinen Berechnungen ein Zinshaus in Wien, welches beispielsweise 1875 errichtet wurde, bei einer angenommenen Restnutzungsdauer von 40 Jahren zum Stichtag 29.03.2012 eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 177 Jahren (!!!) hätte.

Die übliche Restnutzungsdauer ist vor allem eine wirtschaftliche und weniger eine technische

Restnutzungsdauer, die angibt, wie viele Jahre das Gebäude bei ordnungsgemäßer Instandhaltung und Bewirtschaftung voraussichtlich noch genutzt werden kann. Die Einschätzung der Restnutzungsdauer erfolgt durch den Sachverständigen nach der Ortsbesichtigung und der Analyse des Objekts aus der Marktbeobachtung heraus. Vor allem bei Bestandsobjekten ist die Einschätzung der Restnutzungsdauer vom Schreibtisch aus nicht möglich und der ersatzweise Versuch einer rechnerischen Ermittlung nicht zielführend.

4 Liegenschaftszinssatz: Die sehr gute Wohnlage bzw. die sehr gute Büro- und Geschäftslage werden in den Lagekriterien wie folgt beschrieben:

Sehr gute Wohnlage: Stadtlagen mit weniger starken verkehrsbedingten Beeinträchtigungen der Wohnqualität. Lagen in guter bzw. schöner Wohnlage in der mittleren Umgebung von Groß-, Mittel- und Kleinstädten mit mittleren Entfernungen zu den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel.

Sehr gute Büro- und Geschäftslage: Gute Lagen in den Zentren oder zentrumsnahen Randlagen von Großstädten (Landeshauptstädten) oder in größeren oder mittelgroßen Städten mit überregionaler wirtschaftlicher Bedeutung oder sehr gute bis gute Lagen in kleineren Städten oder in Märkten (Bezirkshauptstädten) mit überregionaler wirtschaftlicher Bedeutung.

Aufgrund der oben angeführten Definitionen weisen die Objekte eindeutig eine sehr gute Lage auf.

Die vom Amtsbeauftragten des Finanzamts angeführten erheblichen Verkehrsprobleme konnten bei der Ortsbesichtigung durch den gefertigten Sachverständigen nicht festgestellt werden. Für die Höhe des Liegenschaftszinssatzes ist aber nicht nur das Lage-/Standortrisiko, sondern sind auch das Marktrisiko, das Objektrisiko, das Ertragsrisiko sowie sonstige Risiken maßgeblich.

Der anzuwendende Liegenschaftszinssatz wird nach der eingehenden Ortsbesichtigung sowie der Analyse des regionalen Immobilienmarktes durch den Sachverständigen aus der Marktbeobachtung heraus abgeleitet. Dies erfolgte auch im bewertungsgegenständlichen Fall so und ist in den beiden Gutachten auch nachvollziehbar dargestellt. Das Ablesen des Liegenschaftszinssatzes aus einer Tabelle allein, und ohne Ortsbesichtigung sowie u. a. der darauf aufbauenden Markt-, Standort-, Objekt- und Ertragsanalyse kann zu einer Fehleinschätzung führen.“

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 12. August 2021 (und Durchsicht obiger Unterlagen und Vorbringen der Beschwerdeführerin) brachte die Abgabenbehörde im Schreiben vom 10. September 2021 vor wie folgt:

„... Entgegen den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin lässt sich nicht der Schluss ziehen, dass für Zwecke der Bemessung der Gesellschaftsteuer als auch für ertragsteuerliche Zwecke derselbe gemeine Wert heranzuziehen ist. Die Anschaffungskosten für die streitgegenständlichen Liegenschaftsteile sind daher nicht zwingend mit dem - im Zuge einer vom ehemaligen Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel durchgeführten Außenprüfung - festgestellten Wert für Zwecke der Bemessung von Gesellschaftsteuer anzusetzen.

Ein für einen bestimmten Steuerabschnitt oder Stichtag oder für eine bestimmte Abgabe erlassener Abgabenbescheid vermag über seinen Geltungsbereich hinaus keine Wirkungen (in der Art einer Bindung) auszustrahlen. Weder Partei noch Behörde können daher aus einem rechtskräftigen Bescheid über den von ihm erfassten Zeitraum oder Zeitpunkt, über die Abgabenart sowie über den Adressatenkreis hinaus Rechte oder Pflichten ableiten. Über diesen Bereich hinaus können Wirkungen nur insoweit eintreten, als dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist (VwGH 9.4.1997, 95/13/0145). Der gemeine Wert ergibt sich aus einem Marktwert ohne Zusammenhang mit einem Betrieb und entspricht dem Liquidationswert bei Einzelveräußerung. Der gemeine Wert ist ein Verkaufswert und schließt die Anschaffungsnebenkosten nicht mit ein (siehe auch EStR Rz 2589ff und die dort zitierte Judikatur). Die Ertragsfähigkeit einer Liegenschaft stellt einen den Preis, der im Fall einer Veräußerung der Liegenschaft zu erzielen wäre, beeinflussenden objektiven Faktor dar (VwGH 6.3.1989, 86/15/0109). Die Ertragsfähigkeit einer Liegenschaft bestimmt daher maßgeblich den gemeinen Wert einer Liegenschaft. Die vom Finanzamt gegenständlich angewendete Bewertungsmethode ist daher jedenfalls zulässig. Außer Streit steht der Wertansatz von Grund Boden. Dieser wurde auch aus Sicht des Finanzamtes mit Betrag_22 Euro richtig ermittelt und mit diesem Betrag in den Bilanzen aktiviert. Strittig ist allerdings nach wie vor der Wertansatz der Gebäude, mit der steuerlichen Konsequenz, dass aufgrund der gewählten Vorgangsweise nicht nur eine überhöhte Abschreibungsbemessungsgrundlage betreffend Gebäude angesetzt, sondern - da die Sachwerteinlage vor dem 1.4.2012 erfolgt ist überhöhte, steuerfrei auszahlbare, Kapitalrücklagen (Einlagenrückgewähr) geschaffen wurden.

Im Verfahren betreffend Gesellschaftsteuer wurden vom damaligen Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel die nachstehenden, in den Gutachten des Architekt_A ermittelten Werte, zum Ansatz gebracht: Gebäude Adresse_2: Betrag_36,00, Euro, Gebäude Adresse-1: Betrag_1,00 Euro, Adresse-3: Betrag_3,00 Euro. In allen drei Gutachten wird als der Zweck des Gutachtens die Feststellung des Sachwertes der Liegenschaften zum Stichtag 31.3.2013 definiert. In den Gutachten selbst wird nochmals Bezug genommen und ausgeführt, dass entsprechend der Beauftragung ausschließlich der Sachwert der Gebäude als Zeitwert zum Stichtag ermittelt werde, nicht aber der Verkehrswert. Die Rechtsansicht des Finanzamtes wird im Übrigen auch im, von der steuerlichen Vertretung, vorgelegten Mail des Person_B an die steuerliche Vertretung vom 8.11.2017 (Anm: betraf einen anderen Beschwerdefall) bestätigt, in dem er ausführt, dass der gemeine Wert - unabhängig von der beabsichtigten Verwendung durch den Erwerber - verkaufsorientiert und der Sachwertkomponente insbesondere dann eine größere Bedeutung zukomme, wenn sich das Grundstück für die private Nutzung eigne, was sich typischerweise etwa bei Einfamilienhäusern ergebe. Ein Einfamilienhaus liegt der gegenständlichen Bewertung aber nicht zu Grunde. Zudem sei erwähnt, dass die bezugnehmende Rz 6442a EStR 2000 mit Wartungserlass vom 6.5.2021 entfallen ist. Das in der Folge am 28.3.2019 (ca. drei Jahre nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht) beim damaligen Finanzamt_A, zur Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht, eingelangte Gutachten des Sachverständigen Gutachter_A zur Bestimmung des gemeinen

Werts des Geschäfts- und Wohnhauses Adresse_2 und des Mehrwohnungs-hauses Adresse-1, wurde in Abstimmung mit dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin erstellt (siehe Gutachten Punkt 1.2.).

Auf die entsprechende Stellungnahme des Finanzamtes vom 8.4.2019 darf verwiesen werden und wird zur Stellungnahme des Sachverständigen Gutachter-A vom 4. August 2021 wie folgt repliziert:

Zweck des Gutachtens: Der Zweck des Privatgutachtens (Gutachten Punkt 1.2.) wurde auf die Ermittlung des gemeinen Wertes der Gebäude eingeschränkt. Die Bewertung des Grund und Bodens wurde ausdrücklich ausgeschlossen. Nach Kranewitter, *Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017), Seite 89, setzt sich der Liegenschaftswert im klassischen Ertragswertverfahren aus folgenden drei Werten zusammen: Bodenwert, Wert der baulichen Anlagen (Ertragswert der baulichen Anlagen), Wert der Außenanlagen (meist im Wert der baulichen Anlagen bereits berücksichtigt). Die Verzinsung des Bodenwerts stellt eine Hilfsrechnung zur Ermittlung des Reinertrags der baulichen Anlagen dar. Für die Berechnung des Ertragswertes der baulichen Anlage wird daher der Bodenwert als Bemessungsgrundlage für den „Verzinsungsbetrag des Bodenwerts“ benötigt. Wenn nun der Zweck des Gutachtens, die Ermittlung des Bodenwertes explizit ausschließt, ist die Bestimmung des gemeinen Wertes im Ertragswertverfahren bereits verfehlt und damit das Gutachten nicht mehr schlüssig.

Der Grund und Boden wurde von der steuerlichen Vertretung (richtigerweise) im Vergleichswertverfahren mit Betrag_22 Euro ermittelt und aktiviert. Die Bewertungsgutachten Gutachter-A weisen einen Bodenwert von Betrag_23,-- Euro aus. Im Mail vom 20.5.2020 führt die steuerliche Vertretung aus, dass zur Differenz der beiden Werte des Grund und Bodens darauf hinzuweisen sei, dass der Gutachter betreffend den Parameter Bodenwertverzinsung richtigerweise nur die wirtschaftlich erforderliche Größe des Grundstückes heranziehe. Das Finanzamt erachtet diese Aussage insofern als verfehlt, als die Differenz primär durch die unterschiedlich hoch angesetzten m²-Preise entsteht. Der Gutachter ermittelt im Vergleichswertverfahren einen m²-Preis von Betrag_37,-- Euro. Die steuerliche Vertretung selbst geht (richtigerweise) von einem m²-Preis von Betrag_38,-- Euro aus.

Nutzungsdauer: In seiner eigens publizierten aktuellen Fachliteratur führt der Sachverständige aus, dass im Allgemeinen aufgrund von Erfahrungswerten über die übliche Gesamtnutzungsdauer bei Mehrwohnhäusern (Miet- und Eigentumswohngebäude) von einer üblichen Gesamtnutzungsdauer von 60-70 Jahren ausgegangen werden kann. Der Autor und Herausgeber der Fachliteratur begrenzt somit die übliche Gesamtnutzungsdauer eines Mehrwohnhauses mit 70 Jahren. In der erwähnten Fachliteratur wird zur Ermittlung der Restnutzungsdauer ein eigenes Berechnungsschema dargestellt. Demnach ermittelt sich die Restnutzungsdauer durch die Subtraktion des Alters des Gebäudes von der üblichen Gesamtnutzungsdauer. In der Fachliteratur wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Abweichung von der rechnerischen Ermittlung nur dann erfolgt, wenn besondere Umstände vorliegen, die zu einer Verlängerung oder Verkürzung der Restnutzungsdauer führen. In der Stellungnahme des Sachverständigen vom 4. August

2021 wird nunmehr ausgeführt, dass die Einschätzung der Restnutzungsdauer durch den Sachverständigen nach der Ortsbesichtigung und der Analyse des Objektes aus der Marktbeobachtung heraus erfolgt. Das Finanzamt kann in dieser Argumentation keine stichhaltigen Hinweise erkennen, welche besonderen Umstände vorliegen sollen, die eine Abweichung vom rechnerischen Schema rechtfertigen würden. Festzuhalten ist, dass in der Fachliteratur objektive Werte für die übliche Gesamtnutzungsdauer bekannt gegeben und ein Berechnungsschema der Restnutzungsdauer, welches die übliche Gesamtnutzungsdauer als Rechenkomponente beinhaltet, festlegt. Dieses Schema darf laut Sachverständigen nach der Darlegung seines fiktiven Beispiels mit dem Wiener Zinshaus allerdings nicht dazu verwendet werden, um die üblichen Gesamtnutzungsdauer abzuleiten. Hier mangelt es allerdings an der objektiven Nachvollziehbarkeit zwischen den Ausführungen in der Stellungnahme und der Fachliteratur. Zudem mangelt es nach Ansicht des Finanzamtes an der Schlüssigkeit des Gutachtens, wenn der Gutachter Nutzungsdauern entgegen der standardisierten und anerkannten Fachliteratur in der Liegenschaftsbewertung zum Ansatz bringt.

Jahresrohertrag: Grundsätzlich ist für die Liegenschaftsbewertung das Stichtagsprinzip ausschlaggebend und ist an diesem festzuhalten. Bei der Bestimmung nachhaltig erzielbarer Erträge können immer nur Ereignisse Berücksichtigung finden, die am Bewertungsstichtag bereits bekannt waren. Für die Bestimmung der künftig erzielbaren Erträge werden die in der Vergangenheit erzielten Erträge als Indiz herangezogen. Dies gilt aber nur insoweit, als sie sich auf die künftige Nutzung projizieren lassen. Bei der Bestimmung nachhaltig erzielbarer Erträge wird ein Rückblick auf die, vor dem Bewertungszeitpunkt liegenden, letzten drei Jahre als absolutes Mindestmaß anzusehen sein (Pröll, UFSaktuell 2004, 380). Das Finanzamt ermittelte für die Ertragswertberechnung den durchschnittlichen Jahresreinertrag der letzten vier Jahre. Das Finanzamt erachtet diese, in den vergangenen Jahren (2008-2011), erzielten Erträge als zum Stichtag 29.3.2012 als repräsentative am Markt nachhaltig erzielbare Erträge.

Liegenschaftszinssatz: Nach Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶ (2010), Seite 94 und 95, ist für Mietwohnhäuser von einem Zinssatz von 4,0% bis 5,0% und für Wohn- und Geschäftshäuser von 4,5% bis 5,5% auszugehen. Der Vorstand des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs (Zeitschrift: „Sachverständige“, Heft 3/2012, 137) empfahl im Jahr 2012 für Wohnliegenschaften in guter Lage einen Zinssatz von 3% bis 5%, für Büro- und Geschäftslage 4,5% bis 6,5% wobei er keine Unterteilung in Ein- und Zweifamilienhäuser und Miethäuser trifft. In den Lagekriterien wird eine gute Wohnlage wie folgt beschrieben: Stadtlagen mit stärkeren verkehrsbedingten Beeinträchtigungen der Wohnqualität. Weniger gute bzw. weniger schöne Wohnanlagen in größerer Entfernung zu Mittel- und Kleinstädten mit mittleren Entfernungen zu den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel. Die Lagekriterien beschreiben eine gute Büro- und Geschäftsliegenschaft wie folgt: Mittlere bis schlechte Lage in Großstädten (Landeshauptstädten) oder mittelgroßen Städten, gute bis mittlere Lagen in Kleinstädten oder Märkten mit regionaler wirtschaftlicher Bedeutung. Insbesondere die Gebäude in der Adresse-1 bzw. Adresse_2 befinden sich direkt an der Hauptstraße, welche in das Zentrum Stadt Ort_A führt. Durch die Hauptverbindung ins Stadtzentrum ist

dieser Standort (vor allem tageszeitlich abhängig) sehr wohl mit erheblichen Verkehrsproblemen belastet. Hinsichtlich den Lagekriterien ist davon auszugehen, dass sich die Gebäude in einer guten Wohnlage befinden. Der Standort wäre als gute Büro- und Geschäftsliegenschaft einzuordnen, da er sich in einer guten bis mittleren Lage in Ort_A (Kleinstadt, Bezirkshauptstadt) befindet. Der Liegenschaftszinssatz wurde vom Finanzamt in Höhe von 4% angesetzt. Es wird darauf hingewiesen, dass lt. Kranewitter ein Zinssatz von 4% als niedrigster Wert bei Miet-wohnhäusern anzusehen ist. Der Ansatz von 4% findet auch Deckung in den Empfehlungen des Vorstandes des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs (Zeitschrift: „Sachverständige“, Heft 3/2012, 137). Den Ansatz eines Liegenschaftszinssatzes unter 4% erachtet das Finanzamt daher als nicht gerechtfertigt. Zur Gegenüberstellung des Standortes Ort_A mit den restlichen [...] hinsichtlich der durchschnittlichen Mietpreise 2012 (Immobilienpreisspiegel 2012) wird auf die Aufstellung vom 8.4.2019 verwiesen.“

Die Beschwerdeführerin führte in ihrer Eingabe vom 28. September 2021 replizierend aus wie folgt:

„... Zu unserer Überraschung müssen wir feststellen, dass das Finanzamt zu der detaillierten Stellungnahme des Sachverständigen Gutachter-A keine einzige fundierte Aussage tätigt, sondern nur seine bereits getätigten, nicht begründeten Behauptungen und Spekulationen wiederholt. Nicht einmal die Systematik der eigenen undatierten und nicht unterzeichneten Stellungnahme des Finanzamtes wurde eingehalten, obwohl der Sachverständige in seiner Stellungnahme Punkt für Punkt abgearbeitet hat.

Stellungnahme zu den Darlegungen des Finanzamtes vom 10. September im Detail:

Auf den ersten 3 Seiten (ohne Überschrift) ergeht sich das Finanzamt in Gemeinplätzen ohne in geringster Weise auf die Gutachten und die zu replizierende ergänzende Stellungnahme des Sachverständigen einzugehen. Von allgemeinem Interesse mag vielleicht folgende Aussage des Finanzamtes auf Seite 2 sein, hat aber nichts mit einer Stellungnahme zu den Erläuterungen des Sachverständigen zu tun: „Die Anschaffungskosten für die streitgegenständlichen Liegenschaftsteile sind daher nicht zwingend mit dem - im Zuge einer vom ehemaligen Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel durchgeführten Außenprüfung - festgestellten Wert für Zwecke der Bemessung von Gesellschaftsteuer anzusetzen.“ Für einen „normalen Steuerbürger“ dürfte es vollkommen unverständlich sein, dass sich die linke Hand des Finanzamtes überhaupt nicht darum kümmert, was die rechte Hand des Finanzamtes (FA für Gebühren) vorschreibt. Immerhin gilt es für beide Behörden, den gleichen gemeinen Wert gemäß Bewertungsgesetz zu beachten.

Auf der 3. Seite unten beginnt unter der Überschrift „Zweck des Gutachtens“ eine vorgebliche Replik zur Stellungnahme des Sachverständigen vom 4. August 2021. Darin wird vermerkt: „Auf die entsprechende Stellungnahme des Finanzamtes vom 8.4.2019 darf verwiesen werden“.

Dieser Hinweis dürfte sich auf die undatierte und nicht gezeichnete Stellungnahme des Finanzamtes beziehen. Gerade zu dieser hat der Sachverständige seine Stellungnahme abgegeben und

zu diesen Erläuterungen sollte das Finanzamt Stellung beziehen und nicht wieder auf seine Äußerungen rückverweisen, nachdem sie durch den Sachverständigen im Schreiben vom 4. August entkräftet wurden.

Im Detail kann zu den Ausführungen des Finanzamtes zu Punkt „Zweck des Gutachtens“ nur auf die klare Darstellung des Sachverständigen zu seinem Punkt 1 verwiesen werden. Das Finanzamt nimmt dazu nicht Stellung. Zusätzlich ist darauf hinzuweisen, dass wir zu den wiederum vorgebrachten Einwendungen des Finanzamtes diese bereits in unserem Schreiben vom 19.5.2020 auf Seite 2 entkräftet haben. ...Das Finanzamt hat weder auf die Erläuterungen von Gutachter-A (zu 1 Gemeiner Wert) noch auf unsere Vorhaltungen vom 19.05.2020 in seiner Stellungnahme entgegnet, sondern nur allgemeine, offensichtlich nicht verstandene, Aussagen aus der Fachliteratur wiederholt.

Am Rande sei erwähnt, dass die nachstehende Feststellung des Finanzamtes auf Seite 4 rechnerisch unrichtig ist: „Die steuerliche Vertretung selbst geht (richtigerweise) von einem m²-Preis von Betrag_38,- Euro aus.“ Dies ist falsch. Die tatsächlichen, in der Stellungnahme des Finanzamtes bestätigten Anschaffungskosten des Grund und Bodens betrugen € Betrag_22. Wenn man diesen Betrag durch die vom Finanzamt ermittelten Fläche_1 m² dividiert, ergibt sich ein Betrag von € [...] und nicht von € Betrag_38,--.

Zum Punkt „Nutzungsdauer“ bezieht sich das Finanzamt wiederum nur auf allgemeine Aussagen in der Fachliteratur und das „Berechnungsschema der Restnutzungsdauer, welches die übliche Gesamtnutzungsdauer als Rechnerkomponente beinhaltet“ (Seite 5). Für eine Bewertung bedarf es jedoch nicht nur eines Berechnungsschemas, welches sich auf „übliche“ Komponenten bezieht, sondern einer umfassenden Befassung mit den Bewertungsobjekten. Gutachter-A erläutert dies in seiner Stellungnahme unter Punkt 3.: „Die Einschätzung der Restnutzungsdauer erfolgt durch den Sachverständigen nach der Ortsbesichtigung und der Analyse des Objekts aus der Marktbeobachtung heraus. Vor allem bei Bestandsobjekten ist die Einschätzung der Restnutzungsdauer vom Schreibtisch aus nicht möglich und der ersatzweise Versuch einer rechnerischen Ermittlung nicht zielführend.“ Zu diesen Vorhaltungen schweigt das Finanzamt.

Das gleiche gilt zum Punkt „Jahresrohertrag“ der Stellungnahme des Finanzamtes auf Seite 5. Darin bestätigt das Finanzamt, dass es für die Ertragswertberechnung den durchschnittlichen Reinertrag der letzten vier Jahre herangezogen hat. Auf die individuelle Stellungnahme von Gutachter-A unter seinem Punkt 2 geht das Finanzamt nicht ein. Es dürfte einsichtig und (gemäß Literatur und VwGH-Rechtsprechung) unstrittig sein, dass für eine Bewertung von nachhaltig zu erzielenden Erträgen nicht auf „den durchschnittlich zu erzielenden Jahresreinertrag der letzten vier Jahre“ (Finanzamt) zurückzugreifen ist, sondern auf die „nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder erzielten“ Reinerträge (Gutachter-A). Ebenso gehen die Aussagen zu Punkt „Liegenschaftszinssatz“ auf Seite 6 der Stellungnahme des Finanzamtes ins Leere, da sie die Ausführungen von Gutachter-A unter Pkt. 4 nicht berücksichtigen. Das Finanzamt wiederholt sich nur in allgemeinen Aussagen und der Spekulation, dass die Gebäude in der Adresse-1 bzw. Adresse_2 „mit erheblichen Verkehrsproblemen belastet“ seien. Im Gegensatz zum Finanzamt war der Sachverständige fast einen ganzen Tag bei seiner Begutachtung vor

Ort. Gutachter-A führt zum Liegenschaftszinssatz aus (letzte Seite): „Der anzuwendende Liegenschaftszinssatz wird nach der eingehenden Ortsbesichtigung sowie der Analyse des regionalen Immobilienmarktes durch den Sachverständigen aus der Marktbeobachtung heraus abgeleitet. Dies erfolgte auch im bewertungsgegenständlichen Fall so und ist in den beiden Gutachten auch nachvollziehbar dargestellt. Das Ablesen des Liegenschaftszinssatzes aus einer Tabelle allein, und ohne Ortsbesichtigung sowie u.a. der darauf aufbauenden Markt-, Standort-, Objekt- und Ertragsanalyse kann zu einer Fehleinschätzung führen.“

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes tätigte das Finanzamt Österreich keine weiteren Vorbringen zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin (siehe E-Mail vom 18. Oktober 2021).

B.) Sachverhalt:

B.1) Die Beschwerdeführerin wurde mit Notariatsakt („Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung“) vom 22. März 2012 gegründet. Der Geschäftszweig der Gesellschaft stellt laut Firmenbuch die Vermietung und Verwaltung von Liegenschaften dar. Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist [...] (siehe Firmenbuchauszug vom 15. Juni 2021, [...]).

[...] brachte mit Sacheinlagevertrag vom 29. März 2012 sowohl die streitgegenständlichen Grundstücke EZ_3, EZ_2 und EZ_1 als auch die beiden Grundstücke EZ_4 und EZ_5 „samt allen darauf errichteten Baulichkeiten und samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten“ in die Gesellschaft ein (alle Grundstücke in KG_1_BG_1).

Der - im Vergleichswertverfahren ermittelte - (gemeine) Wert des (nackten) Grund und Bodens dieser Liegenschaften beträgt - außer Streit stehend - einen Gesamtbetrag von Betrag_22 € (siehe ua. das Schreiben der Abgabenbehörde vom 10. September 2021).

B.2) Bei den eingebrachten (streitgegenständlichen) Liegenschaften handelt es sich hierbei ua. um:

- a) EZ_3 (Ort_A, Adresse-3): Mehrwohnungshäuser mit zu Wohnzwecken vermieteten Flächen von [...] m² ([...]; 9 Mieteinheiten; Baujahr 1979/1980, Umbau 1989/1990) bzw. [...] m² ([...]; 10 Mieteinheiten; Baujahr 1973/1974, Umbau 1999), welche zum Bewertungsstichtag 29. März 2012 zur Gänze vermietet waren,
- b) [...] (Ort_A, Adresse_2): Geschäfts- und Wohnhaus mit Geschäftsflächen [...] m² und Büro- und Wohnflächen [...] m² (8 Mieteinheiten; Baustufe I: 1997/1998) bzw. Geschäftsflächen [...] m² und Wohnflächen [...] m² (9 Mieteinheiten; Baustufe II: 2003), welches zum Bewertungsstichtag 29. März 2012 bis auf ein Geschäftslokal ([...] m²) zur Gänze vermietet war,
- c) [...] (ua. Adresse_1): Mehrwohnungshaus mit Wohnflächen [...] m² (6 Mieteinheiten; Baujahr 2006/2007), welches zum Bewertungsstichtag 29. März 2012 zur Gänze vermietet war (siehe die Bewertungsgutachten vom Sachverständigen Gutachter_A vom 19. März 2019).

Die gemeinen Werte der baulichen Anlagen (zum Bewertungsstichtag 29. März 2012)

a) über die Gebäude ob der Liegenschaft EZ_3, Mietwohnhäuser, Ort_A, Adresse-3, betragen (gerundet) Betrag_28,00 € sowie

b) über die Gebäude Baustufen I, II und III ob den Liegenschaften [...], Geschäfts- und Wohnhaus sowie Mehrwohnhaus, Ort_A, Adresse-1+2, betragen (gerundet) [...],00 € (Adresse-1) und Betrag_29,00 € (Adresse_2) (siehe die Bewertungsgutachten des Sachverständigen Gutachter_A vom 19. März 2019).

Das Bundesfinanzgericht erachtet - abweichend vom Finanzamt - die vom Sachverständigen Gutachter_A in den Bewertungsgutachten vom 19. März 2019 vorgenommenen Berechnungen der gemeinen Werte der Baulichkeiten für zutreffend, zumal

a) keine Bedenken gegen die in den Gutachten vorgenommene Ermittlung der Bodenwerte der streitgegenständlichen Liegenschaften bestehen (siehe Begründung zu C.1) dieser Entscheidung),

b) dem angesetzten Verzinsungsbetrag des Bodenwerts betreffend die Liegenschaft Ort_A, Adresse-1, EZ_1, zurecht lediglich ein anteiliger Bodenwert von 500 m² zugrunde gelegt wurde (siehe Begründung zu C.2) dieser Entscheidung),

c) die für die streitgegenständlichen Gebäude ausgewiesenen Mieteinnahmen den zum Bewertungsstichtag 29. März 2012 nachhaltig erzielbaren (Miet)Erträgen entsprechen (siehe Begründung zu C.3) dieser Entscheidung),

d) keine Bedenken gegen die im Gutachten angesetzte (übliche) Restnutzungsdauer betreffend die Gebäude Adresse_3, bestehen (siehe Begründung zu C.4) dieser Entscheidung) sowie

e) die Liegenschaftszinssätze betreffend die strittigen Gebäude entsprechend deren Lage und Nutzung vertretbar angesetzt wurden (siehe Begründung zu C.5) dieser Entscheidung).

C.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage, insbesondere aus den Bewertungsgutachten des Sachverständigen Gutachter_A vom 19. März 2019 sowie aus obig näher bezeichneten Unterlagen.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich den Berechnungen der gemeinen Werte der streitgegenständlichen Gebäude dem Sachverständigen Gutachter_A bzw. den von diesem angefertigten Bewertungsgutachten vom 19. März 2019 an, zumal diese fehlerfrei nach den allgemein anerkannten Vorgaben bzw. Bewertungsmethoden erstellt wurden (siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷). Den Gutachten liegen nicht nur ein Lokalausgensein sowie die umfassende Darstellung der erhobenen Tatsachen zugrunde, sondern sind diese fachkundig erstellt, objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

Die Abgabenbehörde hat demgegenüber in ihren Ausführungen kein substantielles Vorbringen erstattet, weshalb die Gutachten des Sachverständigen Gutachter_A nicht mit den

Denkgesetzen oder den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang stehen würden. Das Finanzamt nahm nicht nur keinen Lokalausweis vor Ort in Ort_A vor, sondern vermochte ihre gegen die Gutachten gerichteten Einwände weder sachlich präzise belegen noch begründen; eine bloß gegenteilige Behauptung, die einer sachverständigen Grundlage entbehrt, ist hingegen nicht geeignet, die vorliegenden nachvollziehbaren Gutachten des Sachverständigen Gutachter_A zu entkräften (siehe hierzu auch VwGH 16.10.1986, 85/16/0102, 0103). Der bloße Verweis betreffend einzelner Parameter der Gutachten auf Fundstellen im Kommentar von Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, reicht - ohne Vornahme weiterer, auf den spezifischen streitgegenständlichen Einzelfall abstellende Ausführungen - für sich alleine nicht aus, den Bewertungen in den Gutachten bzw. den vom Sachverständigen Gutachter_A in der Stellungnahme vom 4. August 2021 vorgenommenen, auf die gegenständlichen Gebäude bezogenen Darlegungen zu entgegnen.

Das Bundesfinanzgericht kann sich den von der Abgabenbehörde gegen die streitgegenständlichen Gutachten des Sachverständigen Gutachter_A erhobenen Einwendungen aufgrund nachfolgender Überlegungen nicht anschließen:

C.1) Nachdem in dem anhängigen Verfahren der gemeine Wert von Grund und Boden der eingebrachten Liegenschaften außer Streit steht, bedurfte es in den nachgereichten Gutachten des Sachverständigen Gutachter_A lediglich der ergänzenden Ermittlung der gemeinen Werte der strittigen Gebäude. Entgegen dem Vorbringen der Abgabenbehörde stößt sich das Bundesfinanzgericht daher nicht an dem Umstand bzw. an der Formulierung des Sachverständigen Gutachter_A, dass „der Grund und Boden nicht Gegenstand der vorliegenden Bewertung“ sei.

Der Sachverständige ermittelte den für die Ertragswertmethode erforderlichen Bodenwert entsprechend den Vorgaben des Bewertungsverfahrens mit Hilfe des Vergleichswertverfahrens. Die Gutachten geben hierin zum einen nicht nur die zum Bewertungsstichtag zeitnahen Kauftransaktionen vergleichbarer Grundstücke in unmittelbarer Nähe der streitgegenständlichen Liegenschaften dezidiert wieder, sondern leiten zum anderen auch nachvollziehbar den Vergleichspreis für diese im Betrag von Betrag_37,00 € pro m² Grundstücksfläche ab. Die Abgabenbehörde hat in ihren Vorbringen keine sachlichen Einwendungen gegen das vorliegende Vergleichswertverfahren erhoben, sondern sich lediglich unter Verweis auf den außer Streit stehenden gemeinen Wert der eingebrachten Liegenschaften (im Betrag von Betrag_22 €) gegen die Höhe des in den Gutachten des Sachverständigen Gutachter_A ermittelten (summierten) Bodenwerts (im Gesamtbetrag von Betrag_23,00 €) ausgesprochen. Die Abgabenbehörde übersieht jedoch hierbei, dass dem von ihr zum Ansatz gebrachten Wert sämtliche in die Gesellschaft eingebrachten Liegenschaften, sohin auch die Liegenschaften EZ_5 und EZ_4, beide KG_1_BG_1, den in den Gutachten ermittelten Bodenwerten hingegen lediglich die streitgegenständlichen Liegenschaften zugrunde liegen. Des Weiteren unterließ das Finanzamt, ihre Einwände sachlich präzise darzulegen sowie exakt aufzeigend zu begründen, warum die vom Sachverständigen Gutachter_A in den gegenständlichen Gutachten

vorgenommene Ermittlung des Bodenwerts nicht zutreffen würde. Nachdem eine bloß gegenteilige Behauptung, die einer sachverständigen Grundlage entbehrt, nicht geeignet ist, den vom Sachverständigen nachvollziehbar dargelegten Ansatz zu entkräften, bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Bedenken hieran, für die Berechnung des Verzinsungsbetrages des Bodenwerts einen ermittelten Grundstückswert von Betrag_37,00 € pro m² zum Ansatz zu bringen.

C.2) Wenn eine Liegenschaft Grundstücksflächen ausweist, die zur wirtschaftlichen Nutzung der baulichen Anlagen nicht unbedingt erforderlich sind und selbständig verwertet werden könnten, so sind diese Flächen für die Verzinsung des Bodenwertes nicht heranzuziehen. Solche Flächen sind zB Grundstücksreserven für die Erweiterung von Gewerbe- und Industrieobjekten. Es ist allerdings darauf zu achten, dass für die Ermittlung des Bodenwerts im Rahmen des Ertragswertverfahrens stets die gesamte Liegenschaftsfläche (inklusive Grundstücksreserven) anzusetzen ist, auch wenn für die Verzinsung des Bodenwerts nur eine Teilfläche berücksichtigt wird (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, Seite 95).

Die Grundstücksfläche der Liegenschaft EZ_1 beträgt laut Grundbuchsatzung ein Ausmaß von [...] m², wovon jedoch nur ein Teil das streitgegenständliche Vermietungsobjekt Ort_A, Adresse-1, umfasst, weitere Teile hingegen die – nicht entscheidungswesentlichen – (Bauerwartungs)Flächen Ort_A, [...], betreffen. Nachdem dem Bewertungsgutachten jedoch ausschließlich die Bau-/Grundstücksflächen zugrunde gelegt werden dürfen, die der wirtschaftlichen Nutzung des strittigen Gebäudes dienen, ist für die Verzinsung des Bodenwerts nur diese entsprechende Teilfläche zum Ansatz zu bringen. Dementsprechend sind die in Folge für die später errichteten Wohnblöcke Ort_A, [...], genutzten Grundflächen von der gegenständlichen Bewertung auszuscheiden. Entgegen dem Vorbringen der Abgabenbehörde erhebt das Bundesfinanzgericht daher auf Grundlage der aus den vorliegenden Grundbuch- sowie Katastralmappenauszügen ersichtlichen Liegenschaftsform und -nutzung keine Bedenken, für die Ermittlung des strittigen Verzinsungsbetrages des Bodenwerts lediglich eine (anteilige) Arrondierungsfläche für das Mehrwohnungshaus Ort_A, Adresse-1, im Ausmaß von 500 m² heranzuziehen.

Nachdem dem Bodenwert der im Vergleichswertverfahren ermittelte Vergleichspreis von Betrag_37,00 € (siehe hierzu C.1) dieser Entscheidung) zugrunde zu legen ist, besteht keine Veranlassung hierfür, den von der Abgabenbehörde begehrten abweichenden Preis pro m² Grundstücksfläche zum Ansatz zu bringen.

C.3) Das Bundesfinanzgericht erhebt - abweichend von der Ansicht der Abgabenbehörde - keine Bedenken gegen die Höhe der in den vorliegenden Gutachten vom Sachverständigen Gutachter_A vom 19. März 2019 ausgewiesenen Jahresroherträgen, welche als nachhaltig erzielbare (Miet-)Erträge den streitgegenständlichen Gebäudebewertungen zugrunde gelegt wurden. Der Jahresrohertrag umfasst nach herrschender Lehre alle bei ordnungsgemäßer

Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung nachhaltig erzielbaren Einnahmen aus dem Grundstück, insbesondere Mieten und Pachten einschließlich Vergütungen. Umlagen, die zur Deckung von Betriebskosten gezahlt werden, sind nicht zu berücksichtigen. Hierbei sind entgegen der Auffassung des Finanzamtes nicht ausschließlich die erzielten Mieterlöse der Vergangenheit heranzuziehen, da diesen lediglich Indizwirkung zukommt, sondern ist auf die für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden bzw. nachhaltig erzielbaren (Miet)Erträge abzustellen. Für leerstehende und eigengenutzte Räume ist dabei ebenfalls eine Miete anzusetzen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, Seite 90f).

Die Beschwerdeführerin hat zum einen sämtliche bestehende Mietverträge wertgesichert abgeschlossen und verfügt(e) zum anderen unzweifelhaft ausreichend Kenntnis über die marktüblich erzielbaren Mieten im Großraum Ort_A, sodass für diese die entsprechenden Mietzinsanpassungen bzw. -erhöhungen ua. bei in absehbarer Zeit vorzunehmenden Neuvermietungen ua. vom Leerstand abschätzbar gewesen sind. Für die Abgabepflichtige waren sohin zum Bewertungsstichtag die zukünftig dauerhaft zu erzielenden Mietzinserlöse bereits klar vorhersehbar und kalkulierbar. Aufgrund der bestehenden Mietverträge sowie der anstehenden (Neu-)Vermietungen (mit Mietzinserhöhungen) war der Abgabepflichtigen beim Bewertungsstichtag sowohl bewusst, dass die erklärten Umsätze der Vorjahre in den Folgejahren nicht mehr zutreffen, sondern übertroffen werden, als auch für diese realistisch abschätzbar, in welchem Umfang zukünftig dauerhaft die Mietzinserlöse zu lukrieren sind. Für das Bundesfinanzgericht bestehen daher keine Bedenken hieran, den Ermittlungen der Jahresroherträge in den streitgegenständlichen Gutachten nicht die zum Bewertungsstichtag (29. März 2012), sondern die zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich im Oktober 2014 (siehe die vorgelegten Mietverträge sowie die Verrechnungskonten) gegebenen Mietverträge und -zinse (ergänzt um den fiktiven Mietzins für den Leerstand) zugrunde zu legen. Da die Mietzinsbewirtschaftung in dieser Höhe bereits zum Bewertungsstichtag für die Zeit danach auf Dauer zulässig prognostizierbar war, können diese als nachhaltig erzielbare Erträge zum Ansatz gebracht werden.

Entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde sind im vorliegenden Fall die nachhaltig erzielbaren Erträge nicht auf Grundlage der erklärten Mietzinserlöse der Vorjahre zu bemessen, zumal diese - basierend auf den Jahresabschlüssen/Einnahmen-Werbungskosten-Überschüssen der Jahre bis 2011 - auch nicht die Mietrückstände entsprechend § 19 EStG umfassen. Zudem weisen diese auch keinen Ansatz für den in die Ermittlung der Jahresroherträge aufzunehmenden Leerstand aus. Die Verrechnungskonten der Folgejahre zeigen unmissverständlich auf, dass ein derartiger Ansatz nicht den tatsächlich erzielbaren Erlösen entsprechen würde.

C.4) Die übliche Gesamtnutzungsdauer ist die üblicherweise zu erwartende Zeitspanne von der Errichtung des Gebäudes bis zum Ende seiner wirtschaftlich vertretbaren Nutzung, die im Wesentlichen von der Bauart (Gebäudetyp), der Bauweise (Konstruktion und verwendete Bau-

stoffe), der Nutzungsart sowie der technischen Entwicklung und den sich wandelnden Anforderungen an Gebäude des jeweiligen Typs abhängt. Die übliche Gesamtnutzungsdauer berücksichtigt daher in angemessener Weise sowohl die technische Lebensdauer als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Im Allgemeinen kann bei Mehrwohnungshäuser (Miet- und Eigentumswohngebäude) von üblichen Gesamtnutzungsdauer von 60 bis 70 Jahren ausgegangen werden (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 76).

Die Restnutzungsdauer ist eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer, die angibt, wie viele Jahre das Gebäude bei ordnungsgemäßer Instandhaltung und Bewirtschaftung voraussichtlich noch genutzt werden kann. Wenn ein Gebäude seit seiner Errichtung nicht wesentlich verändert und ordnungsgemäß instandgehalten wurde, so wird die Restnutzungsdauer wie folgt ermittelt: übliche Gesamtnutzungsdauer abzüglich Alter des Gebäudes ergibt Restnutzungsdauer (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 77).

Eine Abweichung von der rechnerischen Ermittlung erfolgt nur dann, wenn besondere Umstände vorliegen, die zu einer Verlängerung oder Verkürzung der Restnutzungsdauer führen. Beim Ertragswertverfahren bestimmt die Restnutzungsdauer gemeinsam mit dem Liegenschaftszinssatz (Kapitalisierungszinssatz) die Höhe des Vervielfältigers, mit dem die Jahresreinerträge kapitalisiert werden (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 77f).

Eine Verlängerung der Restnutzungsdauer tritt dann ein, wenn das Gebäude in seinen wichtigen Bauteilen wie Mauern, Decken, Treppen, Dach erneuert oder verbessert worden ist. Bauliche Maßnahmen an nicht tragenden Teilen (zB Neugestaltung der Fassade) oder normaler Instandhaltungsaufwand führen zu keiner Verlängerung der Restnutzungsdauer. Die Verlängerung der Restnutzungsdauer, zB durch Renovierung und Modernisierung, bedeutet, dass sich das Gebäude in einem, gegenüber dem tatsächlichen Gebäudealter, jüngeren Zustand präsentiert. Das Gebäude „verjüngt“ sich fiktiv um die Anzahl der Jahre der Verlängerung der Restnutzungsdauer. Das Gebäude wird mit einem ähnlichen Gebäude vergleichbar, welches später als das zu bewertende Gebäude errichtet wurde. Alternativ zur Schätzung der Verlängerung der Restnutzungsdauer kann auch die neue Restnutzungsdauer selbst geschätzt werden (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 78f).

Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde erachtet das Bundesfinanzgericht die vom Sachverständigen Gutachter_A betreffend die Gebäude Adresse_3, zum Ansatz gebrachte Restnutzungsdauer mit 40 Jahren (sohin Gesamtnutzungsdauer 72 Jahre bzw. 78 Jahre) für vertretbar, erscheint diese doch im Hinblick auf die im Gutachten erfolgten technischen Beschreibungen in Verbindung mit den Umbauten (1989/1990 bzw. 1999) als plausibel. Das Finanzamt erstattete zudem kein substantielles Vorbringen, aus welchen expliziten Gründen die vom Gutachter im streitgegenständlichen Fall als angemessen qualifizierte Restnutzungsdauer nicht zutreffen würde, verwies dieses doch ausschließlich auf die - vom

Einzelfall losgelöste - abstrakte Schätzung einer Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren laut Kommentar. Zum Unterschied zur Abgabenbehörde hat der Sachverständige jedoch die tatsächlich gegebenen technischen Bauweisen und -zustände anlässlich eines Lokalaugenscheins erhoben und unter Einbeziehung der baulichen Beschreibungen in den Gutachten vom Architekten_A vom 8. Februar 2013 detailliert und umfassend festgestellt. Für das Bundesfinanzgericht sind die vom Gutachter Gutachter_A diesbezüglich aus diesem Befund gezogenen Schlussfolgerungen schlüssig, zumal kein Zweifel daran besteht, dass der österreichweit als Bewertungsexperte anerkannte Sachverständige aufgrund seiner fachspezifischen Erfahrungswerte eine - nach Ortsbesichtigung und Analyse des Objekts - zutreffende Einschätzung der Restnutzungsdauer aus der Marktbeobachtung heraus vorzunehmen vermag. Im Hinblick darauf, dass der im Gutachten gewählte Ansatz lediglich zu einer nur geringfügigen Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer gegenüber des von der Abgabenbehörde begehrten pauschalen Zeitr Rahmens führt, sowie die Abgabenbehörde die begründenden Ausführungen des Sachverständigen nicht zu entkräften vermochte, besteht für das Bundesfinanzgericht kein Anlass hierzu, von dem im Gutachten gewählten Ansatz abzuweichen.

C.5) Der Liegenschaftszinssatz (Kapitalisierungszinssatz) drückt die Rendite aus, die ein Anleger bzw. Investor für das eingesetzte Kapital erwartet. Ein Kriterium für die Wahl des Zinssatzes ist das Risiko, welchem der Ertrag aus dem Realbesitz unterworfen ist. Der Zinssatz ist auch von der relativen Höhe der Mieten abhängig. Bei sehr geringen Mieten (zB MRG-geschützten) wird ein sehr niedriger Mietausfallwagnis-Abschlag berücksichtigt und der Liegenschaftszinssatz am unteren Ende der Skala angesetzt. Sehr hohe Mieten werden mit einem höheren Mietausfallwagnis-Abschlag berichtet und mit einem höheren Zinssatz kapitalisiert. Im Allgemeinen wird man ua. bei Mietwohnhäuser mit einem Zinssatz von 3,5% bis 4,5%, bei Wohn- und Geschäftshäuser mit 4,0% bis 5,0% zu zutreffenden Liegenschaftswerten kommen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 97f).

Der Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs hat nach Objekttypen und Lagekriterien gegliederte Empfehlungen der Kapitalisierungszinssätze für Liegenschaftsbewertungen in der Form veröffentlicht, dass diese

a) bei Wohnliegenschaften

- zum Gültigkeitsdatum 1. Juli 2012 bei „sehr guter Lage“ mit 2,5% bis 4,5% sowie bei „guter Lage“ mit 3,0% bis 5,0% (siehe Sachverständige, Heft 3/2012) sowie

- zum Gültigkeitszeitrahmen ab 1. Juli 2013 bis 21. Juni 2021 bei „sehr guter Lage“ mit 2,0% bis 4,0% sowie bei „guter Lage“ mit 3,0% bis 5,0% (siehe Sachverständige, Heft 3/2013, Heft 2/2014, Heft 2/2015, Heft 2/2016, Heft 2/2017, Heft 2/2018, Heft 2/2019, Heft 2/2020, Heft 2/2021),

b) bei Geschäftsliegenschaften

zum Gültigkeitszeitrahmen 1. Juli 2012 bis 21. Juni 2021 bei „sehr guter Lage“ mit 4,5% bis 6,5% sowie bei „guter Lage“ mit 5,0% bis 7,0% (siehe Sachverständige, Heft 3/2012 und folgende) sowie

c) bei Büroliegenschaften

zum Gültigkeitszeitrahmen 1. Juli 2012 bis 21. Juni 2021 bei „sehr guter Lage“ mit 4,0% bis 6,0% sowie bei „guter Lage“ mit 4,5% bis 6,5% (siehe Sachverständige, Heft 3/2012 und folgende) empfohlen wurden.

Die diesbezüglichen Lagekriterien werden wie folgt beschrieben:

a) Wohnliegenschaften:

- sehr gute Wohnliegenschaften: Stadtlagen mit weniger starken verkehrsbedingten Beeinträchtigungen der Wohnqualität. Lagen in guter bzw. schöner Wohnlage in der mittleren Umgebung von Groß-, Mittel- und Kleinstädten mit mittleren Entfernungen zu den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel,

- gute Wohnliegenschaften: Stadtlagen mit stärkeren verkehrsbedingten Beeinträchtigungen der Wohnqualität. Weniger gut bzw. weniger schöne Wohnlagen in größerer Entfernung zu Mittel- und Kleinstädten mit mittleren Entfernungen zu den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel,

b) Büro- und Geschäftliegenschaften:

- sehr gute Büro- und Geschäftliegenschaften: gute Lagen in den Zentren oder zentrumsnahen Randlagen von Großstädten (Landeshauptstätten) oder in größeren oder mittelgroßen Städten mit überregionaler wirtschaftlicher Bedeutung oder sehr gute bis gute Lagen in kleineren Städten oder in Märkten (Bezirkshauptstädten) mit überregionaler wirtschaftlicher Bedeutung,

- gute Büro- und Geschäftliegenschaften: mittlere oder schlechte Lagen in Großstädten (Landeshauptstätten) oder mittelgroßen Städten, gute bis mittlere Lagen in Kleinstädten oder Märkten mit regionaler wirtschaftlicher Bedeutung (siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 102).

Die Abgabenbehörde bemisst den Liegenschaftszinssatz bei sämtlichen Gebäuden einheitlich mit 4% (für Wohn- und Geschäftshäuser bei guter Lage). Nachdem jedoch lediglich das Gebäude Ort_A, Adresse_2, (13 Mietwohnungen und vier Geschäftseinheiten) als Geschäfts- und Wohnhaus einzuordnen ist, die Gebäude Ort_A, Adresse-3, (19 Mietwohnungen) und Ort_A, Adresse-1, (6 Mietwohnungen) hingegen ausschließlich für Wohnzwecke genutzt werden, ist dem Sachverständigen Gutachter_A beizupflichten, dass der Liegenschaftszinssatz für jedes Gebäude entsprechend der Nutzung und der Lage zu bestimmen ist.

Sämtliche Gebäude liegen in Ort_A, einer Bezirkshauptstadt in Bundesland_A mit überregionaler wirtschaftlicher Bedeutung. Die Stadt hat knapp Zahl_1 Einwohner und ist sohin als Kleinstadt anzusehen.

Die streitgegenständlichen Gebäude sind zwar verkehrstechnisch gut erschlossen, doch kann sich das Bundesfinanzgericht nicht der Auffassung der Abgabenbehörde anschließen, dass diese aufgrund ihrer Lage mit erheblichen Verkehrsproblemen belastet sind. Zutreffend ist zwar, dass die Straße_A – neben anderen ua. der Straße_B – von der Straße_C kommend auch als

Verbindungsstraße in das Stadtzentrum genutzt wird, doch sind die hiermit verbundenen Verkehrsbeeinträchtigungen als „weniger stark“ zu qualifizieren. Das Verkehrsaufkommen in Ort_A entspricht dem einer Kleinstadt und führt demzufolge auch bei uU erhöhtem Verkehr zu keiner starken Belastung der Anwohner. Die vom Finanzamt behaupteten, jedoch im Vorbringen nicht belegten „stärkeren verkehrsbedingten Beeinträchtigungen der Wohnqualität“ können daher nicht erkannt werden, zumal die Straße_A ua. auch nur als Zufahrtsstraße in das Zentrum von Ort_A, nicht jedoch als (über)regionale Durchfahrtsstraße genutzt wird.

Die Abgabenbehörde hat nicht nur verabsäumt, ihre gegenüber den Gutachten abwertende Behauptung zweckdienlich zu belegen, sondern hat betreffend dem Adresse-3 überhaupt kein diesbezügliches Vorbringen erstattet (die gegenständlichen Ausführungen betreffen ausschließlich die Straße_A). Mangels substantieller Einwendungen erhebt das Bundesfinanzgericht daher keine Bedenken gegen die vom Sachverständigen Gutachter_A in den vorliegenden Gutachten vorgenommene Einstufung der Lagekriterien der strittigen Wohngebäude in Ort_A, Adresse-3 und Straße_A, als „sehr gute Wohnliegenschaft“.

Der Umstand, dass die vermieteten Geschäftseinheiten in der Straße_A als „sehr gute Geschäftsliegenschaften“ einzuordnen sind, ergibt sich aus deren bereits von der Abgabenbehörde aufgezeigten guten Lage (einschließlich Parkflächen) an einer Zufahrtsstraße zum Zentrum. Die Abgabenbehörde hat in ihrem Vorbringen wiederum ihre Behauptung, es handle sich hierbei lediglich um eine „gute bis mittlere Lage“, nicht belegt, sondern vielmehr übersehen, dass es sich bei der Stadt Ort_A um eine Bezirkshauptstadt (Kriterium für die Einstufung als „sehr gute Geschäftsliegenschaft“) handelt.

Der von der Abgabenbehörde begehrte Liegenschaftszinssatz für sämtliche Gebäude in Höhe von 4% kann bei den als „sehr gut“ einzustufenden Lagekriterien nicht nachvollzogen werden, zumal diese nicht mit den Empfehlungen des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs, welche bei Wohnliegenschaften in „sehr guter Lage“ Prozentsätze bis 30. Juni 2013 von „2,5% bis 4,5%“ und ab 1. Juli 2013 von „2,0% bis 4,0%“ sowie bei Geschäftsliegenschaften in „sehr guter Lage“ Prozentsätze von „4,5% bis 6,5%“ zur Anwendung bringen, in Einklang zu bringen sind. Die vom Sachverständigen Gutachter_A für die jeweiligen Gebäude herangezogenen, in den Gutachten durch einen Verweis auf die Liegenschaftsanalysen und Marktbeobachtungen dargelegten Liegenschaftszinssätze bewegen sich hingegen im mittleren Spektrum obiger Empfehlungen, weshalb das Bundesfinanzgericht aufgrund der vorliegenden Aktenlage keine Veranlassung sieht, hiervon abzuweichen. Die Anpassung der Prozentsätze ab 1. Juli 2013 bei „Wohnliegenschaften in sehr guter Lage“ war zweifellos zum Bewertungsstichtag bereits absehbar; ein „gemischter“ Ansatz ist bei einem Wohn- und Geschäftsgebäude mit 3,75% nachvollziehbar.

Abschließend wird noch bemerkt, dass der von der Abgabenbehörde vorgebrachte Verweis auf die durchschnittlichen Mietpreise vom Bezirk Ort_A gegenüber weiteren Bezirken keine

abweichende Beurteilung begründen vermag, da ein regionaler Vergleich auf die Höhe des Liegenschaftszinssatzes keinen Einfluss hat. Der Wahl des Liegenschaftszinssatzes liegt das Risiko, welches der Ertrag aus dem Realbesitz unterworfen ist, zugrunde. Lediglich bei Einzelfällen (zB bei Wertermittlungen in Hochpreisregionen) kann die Anwendung von in den empfohlenen Bandbreiten liegenden Kapitalisierungszinssätze zu keinen marktkonformen Ergebnissen führen (siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 101), was jedoch im konkreten Fall bei der Stadt Ort_A nicht gegeben ist.

D.) Rechtslage:

D.1) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt nach § 6 Z 14 lit. a EStG jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Der gemeine Wert ergibt sich nicht aus einer Definition im EStG. Vielmehr ist § 10 BewG heranzuziehen. Der gemeine Wert wird nach § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mithilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist (VwGH 29.11.2001, 2001/16/0296). Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, es ist aber jene Methode zu wählen, durch die die Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe den tatsächlichen Gegebenheiten eruiert werden können. Bei der Schätzung ist überdies erforderlich, dass das Ergebnis der durchgeführten Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht. Dabei sind zwar alle Umstände, die den Preis beeinflussen, nicht aber ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu berücksichtigen. Unter der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die als Eigenschaften dem zu bewertenden Wirtschaftsgut anhaften (VwGH 28.4.1994, 93/16/0186). Im gewöhnlichen Geschäftsverkehr herrschen Angebot und Nachfrage, die das Spannungsfeld für die Preisspanne bilden (VwGH 6.3.1989, 86/15/0109). Bei der Wertermittlung ist anzusetzen der erzielbare Einzelveräußerungspreis. Ausgangspunkt für die Ermittlung des Wertes ist der Markt, in der Regel umfasst der gemeine Wert keine Umsatzsteuer (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0093). Bei Liegenschaften gehören zu den preisbeeinflussenden Umständen die Lage und die Größe des Grundstücks (VwGH 15.9.1993, 91/13/0125; Jakom/Ehgartner, EStG, 2022, § 6 Rz 48ff).

D.2) Die Anwendung des Ertragswertverfahrens ist bei bebauten Liegenschaften üblich, bei denen durch Vermietung oder Verpachtung Erträge erzielt werden können bzw. könnten. Der Liegenschaftswert wird durch den marktüblich erzielbaren Liegenschaftsertrag bestimmt. Der Ertragswert setzt sich beim klassischen Ertragswertverfahren aus der Ertragswertkomponente, die aus Grund und Boden stammt, und der Ertragswertkomponente, die aus den Gebäuden (baulichen Anlagen) stammt, zusammen. Für die Ermittlung des Bodenwerts wird das Vergleichswertverfahren herangezogen. Der Wert der baulichen Anlagen wird als Barwert einer Zeitrente (Rentenbarwert) betrachtet und in der Weise errechnet, dass der Liegenschaftsreinertrag um den Verzinsungsbetrag des Bodenwerts vermindert wird, und der auf die baulichen Anlagen entfallende Jahresreinertrag mit einem marktgerechten Zinssatz entsprechend der angenommenen Restnutzungsdauer kapitalisiert wird.

Das Ertragswertverfahren wird vor allem für Mehrwohnhäuser, Geschäfts- und Bürogebäude, die vermietet werden und gemischtgenutzte Liegenschaften (teils zu Wohn- und teils zu gewerblichen Zwecken vermietet) zur Ermittlung des Verkehrswerts herangezogen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 19).

D.3) Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind nach § 7 Abs. 1 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt nach § 8 Abs. 1 EStG in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer – abgesehen von anderen im vorliegenden Fall nicht anzuwendenden Ausnahmen – bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

E.) Erwägungen:

Im vorliegenden Fall steht der Wert des (nackten) Grund und Bodens der eingebrachten bebauten Liegenschaften außer Streit; strittig ist hingegen der gemeine Wert der auf diesen Liegenschaften befindlichen Gebäude.

E.1) Die Parteien legen der Ermittlung der streitgegenständlichen gemeinen Werte das Ertragswertverfahren zugrunde (siehe die vorliegenden Gutachten des Gutachter_A in Verbindung mit der Bescheidbegründung zu den Beschwerdevereinsentscheidungen des Finanzamtes vom 27. August 2015). Das Bundesfinanzgericht qualifiziert im vorliegenden Fall diese Bewertungsmethode unter Verweis auf die herrschende Lehre (siehe ua VwGH 6.3.1989, 86/15/0109) als sachgerechte Wertermittlung, erhebt daher gegen einen derartigen Ansatz keine Bedenken und schließt sich diesem Schätzungsverfahren an.

E.2) Das Bundesfinanzgericht erhebt laut obigen Ausführungen keine Einwendungen gegen die in den strittigen Gutachten des Sachverständigen Gutachter_A ermittelten gemeinen Werte der streitgegenständlichen Gebäude Ort_A, Adresse-1+2, und Ort_A, Adresse-3, welche damit im vorliegenden Fall als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung Anwendung finden. Der Beschwerde ist daher Folge zu geben und die bekämpften Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 sind entsprechend zu berichtigen.

Die Berechnungen der Absetzung für Abnutzung und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der strittigen Jahre 2012 und 2013 sowie die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

F.) Zulässigkeit einer 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Beilage: Berechnungsblatt Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013

Innsbruck, am 4. Juli 2022