

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Angelegenheit der Parteien ***Bf1*** (Beschwerdeführerin), vertreten durch die BOS Bilanz- Organisations- und Steuerservice GmbH, 1010 Wien, und Finanzamt Österreich (FA) als Amtspartei und als Gesamtrechtsnachfolger des ***FA*** über die Beschwerde vom 22.9.2016

gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 31.8.2016 betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010

1.) zu Recht erkannt:

Der Bescheid wird abgeändert. Die im Kalenderjahr 2010 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt:

-56.847,52 €	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
--------------	------------------------------

Von den Einkünften wurde einbehalten

0,38 €	Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
--------	---

In den Einkünften sind enthalten

1,45 €	Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz
--------	---

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und/oder Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Beteiligter Nr.1:

-57.818,69 €	Einkünfte Mag. ****1***, PLZ1 Stadt1, StraßeA 100, St.Nr. StNA/BBB lt. BFG
--------------	--

Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und/ oder Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Von den Einkünften wurde einbehalten

0,37 €	Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
--------	--

In den Einkünften sind enthalten

1,41 €	Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz
0,0 €	Anteil Einkünfte

Beteiligte Nr. 2:

+3.000 €	AHZ ZZaBc & SEA GmbH, FN FN1a PLZ1 Stadt1, GSL 29, St.Nr. StNBZ/FGA
----------	---

Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und/oder Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Von den Einkünften wurde einbehalten

0,0 €	Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
-------	---

In den Einkünften sind enthalten

0,0 €	Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz
0,0 €	Anteil Einkünfte

Beteiligte Nr 3:

-2.028,83 €	Einkünfte DIM IMMOBILIEN POT GMBH PLZ1 Stadt1, GSL 29; St.Nr. St.Nr. TTA/KLY
-------------	---

Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und/oder Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Von den Einkünften wurde einbehalten

0,01 €	Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
--------	---

In den Einkünften sind enthalten

0,04 €	Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz
0,0 €	Anteil Einkünfte

2.) Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG gegen dieses Erkenntnis ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt gegenüber allen Gesellschaftern der KG, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Gesellschafter der KG als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe:

Ablauf des Verfahrens:

Niederschrift (NiS) Schlussbesprechung vom 24.8.2016:

Der Kommanditist (Kd) der bf GmbH & Co brachte mit Einbringungsvertrag vom 28.9.2011 mit Wirksamkeit per 31.12.2010 seinen Kommanditanteil an der bf GmbH & Co in die ABC1 GmbH ein, deren Alleingesellschafter er war. Im Vermögen der bf GmbH & Co befand sich per 31.12.2010 und ebenso per 28.9.2011 ein unbebautes Grundstück mit einem Buchwert von 1,279.800 € (KG KGNr.123, Grundstück Nr. G1). Die Bf bewerte dieses 2007 angeschaffte Grundstück per **31.12.2010** in Höhe von 1,840.000 €.

Lt. Stellungnahme des Amtssachverständigen betrage der Verkehrswert per 31.12.2010 1,343.000 €.

Daher sei beim Kd ein Gewinnanteil in Höhe des nach Buchwerten negativen Kapitalkontos seines eingebrachten Kommanditanteils von -162.510 € anzusetzen.

Bewerte man das unbebaute Grundstück wie das FA (1,343.000 €), sei das Kapitalkonto betreffend den Mitunternehmeranteil des Kd negativ (-162.510,15 €). Bewerte man das unbebaute Grundstück so wie die bf GmbH, habe der Mitunternehmeranteil einen positiven Verkehrswert (+378.699,07 €), sodass die Einbringung keinen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nach sich ziehe.

Das Grundstück sei am 24.3.2015 um 2.200.000 € verkauft worden.

Bei der ABC1 GmbH sei in der Bilanz das Grundstück mit 1,200.000 € erfasst. Per 31.12.2010 betrage der Buchwert jedoch 1,343.000 €. Daher käme es bei der ABC1 GmbH zu einer Gewinnverwirklichung von 143.000 €.

BP-Bericht 29.8.2016:

Beilage 1 vom 29.7.2016 (Stellungnahme des Fachexperten für Immobilienbewertung der Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung):

Der Einladung, stichtagsbezogene Vergleichsobjekte vorzulegen sei mit der Begründung, dass es keine entsprechenden Vergleichswerte gebe, nicht gefolgt worden (Stellungnahme Immobewertung 30.6.16) (1. Seite).

Die Gesamtfläche des strittigen Grundstücks betrage 3.130 m².

Das strittige Grundstück sei am 20.9.2007 um 1,200.000 € erworben worden (383,39 € / m²); Daher betrage der Marktwert per 20.9.2007 1,200.000 € (2. Seite).

Das strittige Grundstück sei am 24.3.2015 um 2,200.000 € (702,88 €/m²) verkauft worden. Daher betrage der Marktwert per 24.3.2015 2,200.000 € (2. Seite).

Abgesehen von den beiden vorgelegten Verkehrswertgutachten seien keine Vergleichsobjekte gutachterlich aufgezeigt worden (2. Seite).

Es gebe ein Privatgutachten vom 17.3.2009 mit einem darin behaupteten Verkehrswert von 1,640.000 € (3. Seite).

Es gebe ein weiteres Privatgutachten vom „September“ 2010 (Befundaufnahme: 16.12.2010) mit einem Verkehrswert von 1,840.000 € (3. Seite).

Im selben Kaufvertrag vom 20.9.2007 seien die folgenden unmittelbar aneinander angrenzenden Grundstücke verkauft worden:

1,200.000 € (383,39 €/m ²)	G1 , 3.130 m ²
3,000.000 € (303,06 € m ²)	G2: 9.899 m ²
800.000 € (538,72 € / m ²)	G3: 1.485 m ²

In beiden Gutachten seien zwei Vergleichsgrundstücke berücksichtigt worden (G3) und G2. Zum Teil sei in Bezug auf das Grundstück G2 insgesamt ein Zuschlag von 69% gebildet worden. Ein Zuschlag in dieser Höhe sei nicht sachgemäß. (4. Seite).

Keines der beiden vorgelegten Bewertungsgutachten erwähne eine Wertsteigerung aus dem Projekt TEC0a0b. Daher sei bis zum Stichtag 31.12.2010 – das zweite Gutachten sei zu diesem Stichtag erstellt worden – keine Wertsteigerung aus diesem Projekt eingetreten (6. und 7. Seite der Stellungnahme des Amtssachverständigen).

Es werde auch für den Stichtag 10.3.2009 exakt der Bodenpreis vom Zeitpunkt des Erwerbs der Vergleichsgrundstücke 20.9.2007, sogar ohne jedwede Indexierung/Valorisierung ebenso wie ohne Marktanpassung übernommen (7. Seite).

Auf S. 24 des Gutachtens von 2010 heiße es: Eine Marktanpassung sei nicht notwendig (7. Seite) .

Es gebe keinen Hinweis auf einen werterhöhenden Faktor aus dem Titel „TEC0a0b“ (6. Und 7 . Seite).

Der Mailverkehr mit der steuerlichen Vertretung dokumentiere den Beginn der Verkaufsverhandlungen im Dezember 2011 mit Vertretern der AG (Projektinitiator TEC0a0b). Diese Verkaufsverhandlungen seien das erste wertsteigernde Indiz , das auf dem im Nahbereich liegenden Projekt TEC0a0b (GSt G5 KGII) beruhe (6. und 7. Seite).

Zwischen Dezember 2011 und November 2012 habe die bf GmbH u Co mit dem Projektinitiator über den Verkauf des Grundstückes zu einem Kaufpreis von 1,870.000 € -2,000.000 € verhandelt (6. Blatt).

Tatsächlich sei das Grundstück am 24.3.2015 um 2,200.000 € verkauft worden (7. Blatt).

In diesem Zusammenhang habe die Umwidmung von 2012 durch die Stadt keine negative Auswirkung auf den Verkehrswert des Grundstückes gehabt. Die Umwidmung sei am 4.10.2012 beschlossen worden. Noch im November 2012 sei der Projektinitiatorin die Immobilie um 2 Mio € angeboten worden (8. Blatt).

Im Juni und November 2012 habe man über einen Kaufpreis von 2,000.000 € verhandelt (8. Blatt) . Schließlich sei die Immobilie um 2,2 Mio € verkauft worden (8. Blatt). Daher könne die Umwidmung jedenfalls keinen wertmindernden Effekt gehabt haben (8. Blatt).

Dass die Wertsteigerung (24%) lt. GA zum Stichtag 10.3.09 mit dem Projekt TEC0a0b zusammenhänge, könne nicht nachvollzogen werden, da sich im ganzen Gutachten zum Stichtag 10.3.2009 kein Hinweis auf einen werterhöhenden Einfluss dieses Projekts finde (7. Seite)

Die StB gehe von einer linearen Wertsteigerung zwischen Sept 07 (1,2 Mio €) bis Juni 2012 von 2,200.000 € aus. Die Veräußerung um 2,200.000 € habe am 24.3.2015 stattgefunden . Im Juni bis November 2012 habe man über einen Verkaufspreis von 2 Mio € verhandelt (9. Seite).

Der Amtssachverständige halte die Schätzung unter Zugrundelegung von Vergleichspreisen von vornherein für einen „Irrweg“ (5. und 9. Seite). Ebenso halte er es für nicht vertretbar, bei Anwendung der Vergleichspreismethode das preisgünstigste der nahegelegenen Grundstücke (G2) um 69% aufzuwerten um den Standortnachteil und den Größennachteil auszugleichen (9. Blatt). Statt dessen valorisiere er nur den Einkaufspreis von 383 € der Bf um 12% und komme so auf einen valorisierten Einkaufspreis von 429 € (9. Seite).

Daraus schließt das Finanzamt wegen des negativen Kapitalkontos des eingebrachten Mitunternehmeranteils und wegen des negativen Verkehrswertes dieses Kommanditanteils auf die folgende Gewinnerhöhung:

162.510,15 €	Veräußerungserlös
-7.052,53 €	§ 24 Abs 4 EStG 1988: 7.300 x 96,61%
155.457,62 €	Veräußerungsgewinn

Bekämpfter F-Bescheid vom 31.8.2016: Die Einkünfte des Kd, der zum 31.12.2010 ausgeschieden war, wurden um 155.457,62 € erhöht. Auf den „Bericht vom 29.8.2016“ werde verwiesen.

Beschwerde vom 21.9.2016: Die bf GmbH und Co habe das strittige Grundstück mit Kaufvertrag vom 20.9.2007 von Dritten um 1,200.000 € erworben und mit Kaufvertrag vom 13.3./24.3.2015 um 2,200.000 wieder an Dritte verkauft.

Per 10.3.2009 habe das Grundstück einen Wert von 1,640.000 € gehabt. Es gebe hiezu ein Sachverständigengutachten. Per 31.12.2010 habe dieses Grundstück einen Wert von 1,840.000

€ gehabt. Zu diesem Beweisthema gebe es ein weiteres Sachverständigengutachten . Daraus resultiere für den 96,61% Kommanditanteil des KD ein Verkehrswert von 378.699,07 €.

Im Jahr 2012 habe dieAG in einem „Optionsvertrag“ (damit ist der Entwurf eines Optionsvertrages gemeint, der damals im Jahr 2012 im Rahmen von Kaufvertragsverhandlungen betreffend das strittige Grundstück verfasst worden ist) dieses Grundstück mit 2 Mio € bewertet.

Beschwerdevorentscheidung: Die Beschwerde werde abgewiesen. Dagegen wurde innerhalb eines Monats ein Vorlageantrag eingebracht.

Im Vorlagebericht des FA vom 7.5.2020 wurde auf die Stellungnahme des Amtssachverständigen hingewiesen.

Erwägungen des BFG:

I.)Feststellungen:

Die bf KG ist Grundstückshändlerin (TZ 1 BP-Bericht vom 29.8.2016). Mit Stichtag zum 31.12.2010 brachte der Kommanditist (Kd) der bf KG auf Grund des schriftlichen Einbringungsvertrages vom 28.9.2011 und auf Grund der Einbringungsbilanz vom 21.9.2011 seinen KG-Anteil in die übernehmende ABC1 GmbH ein, deren Alleingesellschafter er war (Einbringungsvertrag vom 28.9.2011, Punkt I). Eine Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgte nicht, da der Kommanditist bereits Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft war (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG; Einbringungsvertrag, Art VI).

Der Einbringende und auch die bf GmbH und Co begehren die Anwendung der Begünstigungen des Art III UmgrStG.

Der Einbringende und die bf KG vertreten entgegen der Ansicht des FA die Ansicht, dass der eingebrachte Kommanditanteil zum Einbringungsstichtag (31.12.2010) und bei Abschluss des Einbringungsvertrages (28.9.2011) einen positiven Verkehrswert gehabt habe (Einbringungsvertrag Pkt V, Pkt VII; Beschwerdevorbringen).

Dieser eingebrachte KG-Anteil hatte tatsächlich am Einbringungsstichtag (31.12.2010) und zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages (28.9.2011) einen positiven Verkehrswert in folgender Höhe:

Verkehrswert des Einbringungskapitals per 31.12.2010 bei Anwendung der Vergleichspreismethode:

1,716.000 €	Verkehrswert des strittigen Grundstücks per 31.12.2010 lt. Vergleichspreisen
-1,279,800 €	Buchwert 31.12.2010
436.200 €	Differenz zwischen dem höherem Verkehrswert und dem niedrigerem Buchwert der Immobilie
421.412,82 €	Höherer Verkehrswert des Kommanditanteils 96,61 % im Vermögen des Einbringenden
-162.510,15 €	Kommanditkapital des Einbringenden nach Buchwerten per 31.12.2010 BP-Bericht TZ 2
258.902,67 €	Positives Einbringungskapital nach Verkehrswerten per 31.12.2010 bei Anwendung der Vergleichspreismethode

Bei Anwendung der Vergleichspreismethode ist daher der Verkehrswert des per 31.12.2010 eingebrachten Mitunternehmeranteils positiv.

Verkehrswert des Kommanditanteils bei Abschluss des Einbringungsvertrages (28.9.2011):

1,716.000 €	Verkehrswert der zum Vermögen der KG gehörigen strittigen Immobilie per 28.9.2011
-1,279,800 €	Deren Buchwert per 28.9.2011
436.200 €	Differenz zwischen dem höherem Verkehrswert und dem niedrigerem Buchwert der Immobilie

421.412,82 €	Stille Reserven 96,61 % im Vermögen des Einbringenden
-210.361,12€	Kommanditkapital des Einbringenden per 28.9.2011 zu Buchwerten lt. Anhang zum Jahresabschluss der bf GmbH & Co 2012, S. 10
211.051,7 €	Positives Einbringungskapital nach Verkehrswerten per 28.9.2011 bei Berücksichtigung der stillen Reserven aus dem strittigen Grundstück

Der Einbringungsvertrag vom 28.9.2011 mit Wirksamkeit per 31.12.2010, die Einbringungsbilanz vom 21.9.2011 per 31.12.2010 und die Schlussbilanz der bf Mitunternehmerschaft (KG) vom 21.9.2011 per 31.12.2010 wurden zeitgleich am 29. September 2011 dem Finanzamt vorgelegt.

II.) Rechtsfolgen:

Die Anwendungsvoraussetzungen gem. § 12 UmgrStG sind erfüllt. Es wurde ein Mitunternehmeranteil (§ 12 Abs 2 Z 2) auf der Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz gemäß § 19 UmGrStG einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen.

Der strittige Mitunternehmeranteil / Kommanditanteil hatte am Einbringungsstichtag und zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages einen positiven Verkehrswert. Daher erfolgte diese Einbringung , ohne dass das unter Zugrundelegung der Buchwerte negative Kapitalkonto (-162.510,15 per 31.12.2010, -210.361,12 € per 28.9.2011, vgl. TZ 2 BP-Bericht; Anhang zum Jahresabschluss der bf GmbH & Co 2012 S. 10) des Kommanditisten versteuert werden muss (§ 12 Abs 1 UmgrStG). § 24 Abs 2 EStG i V m § 6 Z 14 lit b EStG 1988 ist nicht anwendbar.

III.) Beweiswürdigung:

Der Verkehrswert des eingebrachten KG – Anteils ist abhängig vom strittigen Verkehrswert des Grundstücks der bf KG G1/b2 zum Einbringungsstichtag (31.12.2010) und zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages (28.9.2011).

Es wird kein Grund gesehen, warum der Verkaufspreis des strittigen Grundstückes vom September 2007 nicht in die Wertermittlung nach Vergleichspreisen per 31.12.2010 und per 28.9.2011 einfließen sollte. Es wird für nicht glaubhaft erachtet, dass ein Verkäufer und ein Käufer dieses Grundstückes bei der Wertermittlung zu den beiden Stichtagen diesen tatsächlich wenige Jahre vor den Stichtagen unter Fremden verwirklichten Verkaufspreis ignorieren würden.

Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum der Amtsachverständige die Vergleichspreismethode von vornherein ablehnt. Eine genauere Wertermittlungsmethode für unbebaute Immobilien gibt es bisher nicht. Der Amtssachverständige legt seiner Schätzung nur einen Preis zu Grunde, nämlich den Verkaufspreis des strittigen Grundstücks vom September 2007, den er sodann mit 12 % valorisiert (9. Blatt seiner Stellungnahme vom 29.7.2016). Das BFG ist der Ansicht, dass eine solche Methode, bei der sämtliche in territorialer und zeitlicher Nähe verwirklichten Verkaufspreise unbebauter Baugrundstücke nicht beachtet werden, keinen Marktpreis erkennen lässt.

Der Schätzung des BFG nach der Vergleichspreismethode werden Kaufverträge zu Grunde gelegt, die in einer Beilage zum Schreiben der Sachverständigen vom 30.6.2016 zitiert wurden. Damit ist die „Übersicht von Kauftransaktionen im Zeitraum 2007 bis 2015 im Umkreis.....“ der strittigen Liegenschaft gemeint.

1.) a.) Vergleichspreise, die im unmittelbaren zeitlichen und örtlichen Nahbereich verwirklicht wurden, und die für die Wertermittlung per 31.12.2010 herangezogen werden:

TZ BG	GSt	KG/Adr	KV	Fl	Preis	Zweck	FIWPI
G10 BGCode1	TZ5y4	KG Nr.123 IEXg.1	170407	8503 m ²	7,023478 + USt 826€/m ²	Lebens-, mittelmarkt, bebaut mit einem zum Abbruch vorgesehenen Gebäude; der Verkäufer sicherte die Übergabe	GB BG II g

						eines unbebauten Grundstücks zu (Pkt VII Kaufvertrag)	
TZ20	G3	KGNr.123 AB str.5x7y	200907	1485	800.000€; 539 €/m ²	unbebaut	GB BG II
TZ20	G1	KGNr.123 AB str. 5x7y	200907	3130	1200.000 383 €/m ²	unbebaut	
					583 €/m ² Durch- schnitts- preis		

Es werden nur Vergleichspreise berücksichtigt, die sich nicht später als 31.12.2010 (Einbringungsstichtag) ereignet haben.

Das strittige Grundstück, das am 20.9.07 um 383 €/m² verkauft wurde, liegt unmittelbar in der Mitte zwischen dem im Norden direkt angrenzenden Grundstück G3 , das am 20.9.07 um 539 €/m² verkauft wurde, und dem direkt im Süden angrenzenden Grundstück TZ5y4, das im April 2007 um 82 6€ pro m² verkauft wurde.

Zum Kaufvertrag G10 vom 17.4.2007 mit einem Quadratmeterpreis von 826 €:

Lt. beiden Gutachten, die von der bf Partei vorgelegt wurden, sei der Vergleichspreis von 826 € nicht repräsentativ. Die Gründe für diese Annahme wurden allerdings nicht nachvollziehbar dargelegt (z.B. Gutachten vom 1.9.2010, S. 20). Es erscheint nicht vertretbar, nur auf der Grundlage von vagen Vermutungen einen Kaufpreis, der tatsächlich bei einem unmittelbar angrenzenden, ebenso an der AB Straße liegenden Grundstück verwirklicht wurde, nicht zu berücksichtigen.

Lt. Vertrag vom 17.4.2007 (Pkte V ,VII.) hat die Verkäuferin den Abbruch und die Entsorgung der baulichen Anlagen auf diesem Grundstück vor der Übergabe des Grundstückes zugesagt. Lt

Vertrag vom 17.4.2007 betreffend das Objekt IEXgasse 1 haben die Vertragsparteien der Kaufpreisberechnung das in der Beschreibung des Kaufgegenstandes angegebene Flächenausmaß des nackten Grund und Bodens zu Grunde gelegt . Sollte im Ausmaß der Grundstücksfläche auf Grund des Teilungsplans eine Änderung eintreten, so sei der Kaufpreis entsprechend zu berichtigen (Pkt VI.1. Kaufvertrag vom 17.4.2007). Diese vertraglichen Bestimmungen sprechen für die Richtigkeit der Annahme, dass die Parteien die zum Abbruch vorgesehenen Gebäude auf dieser Immobilie (Pkt VII des Kaufvertrages) als nicht werthaltig angesehen haben. Daher ist diese Immobilie zum Zeitpunkt des Verkaufs (17.4.2007) als einer unbebauten Immobilie gleichwertig anzusehen.

Die drei direkt aneinander angrenzenden Grundstücke entlang der AB Straße (TZ5y4,a2 und b2) sind für die Wertermittlung des strittigen Grundstücks G1 per 31.12.2010 von besonders großer Bedeutung, weil sie so nahe beieinander liegen wie kein anderes direkt an dieser Straße liegendes Grundstück. Kein anderes direkt an dieser Straße liegendes Grundstück liegt dem zu bewertenden Grundstück G1 so nahe wie die beiden unmittelbar nördlich und südlich angrenzenden Grundstücke G1 und TZ5y4. Grundstücke, die nicht direkt an der genannten Straße liegen, spielen für die Wertermittlung keine Rolle, weil kein anderes im erweiterten Nahbereich von bis zu einem Kilometer Luftlinie vom strittigen Grundstück verkauftes Grundstück , das nicht an dieser Straße liegt, einen Quadratmeterpreis erzielt hat, wie die Grundstücke , die im erweiterten Nahbereich der strittigen Immobilie (maximal 1 km Luftlinie) direkt an dieser Straße liegen.

b.) einseitige Berücksichtigung der Interessen eines Verkäufers des strittigen Grundstücks G1 zum Stichtag 31.12.2010 (Einbringungsstichtag):

Berücksichtigt man nur die Interessenlage eines Verkäufers des strittigen Grundstücks , so würde dieser danach trachten, bei einem allfälligen Verkauf einen Durchschnittspreis zwischen den Preisen der drei unmittelbar angrenzenden, entlang der AB Straße liegenden Grundstücke G3, G1 und TZ5y4 zu erzielen, weil kein anderes zum Vergleich herangezogenes Grundstück dem strittigen Grundstück G1 auch nur annähernd so nahe war wie die zwei unmittelbar nördlich und südlich angrenzenden Grundstücke G3 und TZ5y4 entlang der AB Straße im Nahbereich IEXgasse und UCLgasse , und weil er dadurch seine Preisvorstellungen optimieren könnte, zumal man mit keiner Gruppe von einander nahe liegenden Grundstücken jemals einen so hohen Durchschnittspreis erzielen konnte, wie mit diesen drei genannten Grundstücken im Jahr 2007. Der Verkäufer würde nicht akzeptieren, sich bloß mit einem valorisierten Preis in der Größenordnung seines eigenen Einkaufspreises zufrieden zu geben, obwohl der Verkäufer des nördlich unmittelbar angrenzenden und der Verkäufer des südlich unmittelbar angrenzenden Grundstückes wesentlich höhere Verkaufspreise erwirtschaften konnte. Er würde vielmehr sein Grundstück G1 als ähnlich werthaltig ansehen wie die beiden unmittelbar nördlich und südlich

angrenzenden Immobilien G3 und TZ5y4. Daher würde er im Fall des Verkaufs des strittigen Grundstücks versuchen, einen Durchschnittspreis zwischen den Preisen der drei genannten Grundstücke zu erwirtschaften. Ein Verkäufer des strittigen Grundstückes hätte daher am Stichtag 31.12.2010 versucht, einen Verkaufspreis von 583 € [lt. Pkt a. Durchschnittspreis der Kaufpreise von 2007 in Bezug auf diese drei unmittelbar aneinander angrenzenden Grundstücke entlang der AB Straße] zu erhalten.

Dies indiziert aus der Sicht der Interessenlage eines Verkäufers einen Verkehrswert der strittigen Immobilie von höchstens rund 1,824.000 € ($583 \text{ €} \times 3.130 \text{ m}^2 = 1,824.790 \text{ €}$) per 31.12.2010.

Dass dieser – aus der Sicht des BFG - höchstmögliche Wertansatz per 31.12.2010 größenordnungsmäßig nicht unrealistisch ist, indizieren die nur wenig später begonnenen Kaufvertragsverhandlungen zwischen der Komplementärin der bf GmbH und Co und einem Kaufinteressenten zwischen Dezember 2011 und November 2012. Im Dezember 2011 verhandelte die Komplementärin tatsächlich in Bezug auf das strittige Grundstück mit dem Interessenten über einen Kaufpreis von 1,870.000 € (E-Mail vom 21.Dezember 2011).

c.) einseitige Berücksichtigung der Interessen eines allfälligen Käufers des strittigen Grundstücks bei der Wertermittlung per 31.12.2010:

Ein Kaufinteressent würde hingegen versuchen, möglichst viele Vergleichspreise auch nicht unmittelbar angrenzender Immobilien im erweiterten Nahbereich der strittigen Immobilie (ca 1 km Luftlinie) in die Preisfindung einzubeziehen, um den Kaufpreis möglichst zu senken. Dabei spielen Verkaufspreise von Grundstücken, die nicht direkt an der AB Straße liegen, keine Rolle, weil diese Grundstücke ausnahmslos geringere Kaufpreise erzielten, als die Grundstücke direkt entlang dieser Straße. Wiederum spielen auch jene Verkaufspreise keine Rolle, die sich nach dem Stichtag (31.12.2010) ereignet haben.

TZ BG	GSt	KG/Adr	KV	Fl	Preis	Zweck	FIWPI
G10 BGCode1	TZ5y4	KG Nr.123 IEXg.1/ AB- merstr	170407	8503 m ²	7,023478 + USt 826€/m²	Lebens-, mittelmarkt, bebaut mit einem zum Abbruch vorgesehenen Gebäude; der	GB BG II g

						<i>Verkäufer sicherte die Übergabe eines unbebauten Grundstücks zu (Pkt VII Kaufvertrag)</i>	
TZ20 BGCode1	G3	KG Nr.123 AB str.5x7y	200907	1485	800.000€; 539 €/m²	unbebaut	GB BG II
TZ20 BGCode1	G1	KG Nr.123 AB str. 5x7y	200907	3130	1200.000 383 €/m²	unbebaut	
TZ29g/ G43 BGCode1	G99	KG Nr.123 HTg, entlang AB- merstr	6.8.10	5073 m ²	2556.792 = 504 (373,52 x 1,35) €/m ²	Unbebaut, ca 0,8 km südlich der strittigen Par- zelle	
TZ29g/ G43 BGCode1	G68	KG Nr.123 HTg entlang AB- merstr	23.8.10	1177 m ²	375.000 = 319€/m²	Unbebaut, ca 0,8 km südlich der strittigen Parzelle	GB1gBB GB II g BB
					514 € Durch- schnitt		

Ad TZ TZ 449x, Kaufvertrag 6.8.2010 Grundstück G99 entlang der AB Straße: Pkt 2.2. des KV:

Der von der Gutachterin in der schriftlichen Aufstellung von Vergleichspreisen vom 30.8.2016 zitierte Kaufvertrag vom 14.4.2010 ist in der elektronischen Urkundensammlung des Gerichtes (BGCode1 UOstadt) nicht auffindbar. Der darin zitierte Vergleichspreis von 118 €/m² ist nicht

verifizierbar. In der Urkundensammlung des Gerichtes konnte im Zusammenhang mit diesem Grundstück nur der Kaufvertrag vom 6.8.2010, TZ TZ 449x gefunden werden.

In diesem Kaufvertrag vom 6.8.2010 heißt es: Der Vertragsgegenstand werde zur Errichtung eines geförderten Wohnbauvorhabens erworben. Sollte das Projekt auch frei finanzierte Anteile vorsehen, so erhöhe sich der Kaufpreis pro m² frei finanzierter Nettonutzfläche von 373,52 €/m² um 35% (132 €) (Pkte 1 und 2 des Kaufvertrages). Für diesen Fall sei die Grundkostenverteilung für frei finanzierte und geförderte Flächen nachvollziehbar von einem Zivilingenieur für Vermessungswesen aufzuschlüsseln.

Dh, soweit der Vertragsgegenstand nicht zur Errichtung eines geförderten Wohnbauvorhabens verwendet worden wäre, hätten die Vertragsparteien einen Quadratmeterpreis von 504 € (373,52 + 35%) vereinbart.

Da das strittige Grundstück G1 zum Einbringungsstichtag nichts mit einem geförderten Wohnbau zu tun hatte, ist der Vergleichspreis vom 6.8.2010 nur dann mit dem strittigen Grundstück vergleichbar, wenn man diesen Vergleichspreis so ansetzt, wie er sich voraussichtlich ohne einen Zusammenhang mit einem geförderten Wohnbau ereignet hätte. Da der Vergleichspreis vom 6.8.2010 ohne einen Zusammenhang mit einem geförderten Wohnbau um 35% höher gewesen wäre, wird er bei Anwendung der Vergleichspreismethode mit einem Zuschlag von 35% angesetzt. Dies ergibt für die Anwendung der Vergleichspreismethode einen geschätzten Wert von 504 €/m² (373,52 x 1,35).

Die einseitige Berücksichtigung der Interessenlage eines Kaufinteressenten würde daher per 31.12.2010 einen Verkehrswert der strittigen Immobilie von rund 1.608.000 € (514 € x 3.130 m² = 1,608.820 € lt. den oben zitierten Vergleichspreisen) indizieren.

d.) *Der Verkehrswert der strittigen Immobilie per 31.12.2010 liegt daher in einer Bandbreite zwischen 1,608.000 € (lt. c) und 1,824.000 € (lt b.).*

Der tatsächliche Verkehrswert per 31.12.2010 (Einbringungsstichtag) wird als arithmetisches Mittel (1,716.000 €) zwischen beiden Werten angesehen.

Die Inflation wird in Bezug auf die Vergleichspreise von 2007 vernachlässigt, da auch ohne Berücksichtigung der Inflation per 31.12.2010 ein positiver Verkehrswert des eingebrachten Kommanditanteils feststellbar ist.

e.) Weitere Verkaufspreise- diese im Jahr 2010 und 2011 gehandelten Grundstücke liegen ca 900-1200 m von den oben erwähnten Grundstücken entfernt:

TZ BG	GSt	KG/Adr	KV	Fl	Preis	Zweck	FIWPI
TZ61a BGCode1	G75b	KG Nr.123 ETN- ETN27	100810	4649 m ²	1,441.190 +USt; 310 €/m ²	Unbebaut eingeschr bebaubar lt. KV Pkt 4, 5; 9;	GB BG II
TZ 201	G89c	LL str.	30.3.11	7250	1,051.250 € 145 €/m	unbebaut	GB BG II g 70% BB
G43/ G43	G95	IOstr 8	7.4.11	2503 m ²	688.325 €; 275 €/m ²	unbebaut	GB; BG II g BB

Das Grundstück G75b (4.649 m²) in der ETN Straße, das am 10.8.2010 um 310 € pro m² verkauft wurde, ist eingeschränkt bebaubar (Pkt 4 des Kaufvertrages vom 10.8.2010; TZ TZ61a BGCode1). Der Käufer musste sich damit einverstanden erklären, dass dieses Grundstück Leitungen und Einbauten der Stadt Stadt1 enthalten könnte, und er musste diese Einbauten unentgeltlich dulden. Schon deshalb ist dieses Grundstück mit dem strittigen Grundstück nicht vergleichbar.

Ferner liegt dieses Grundstück in einer Entfernung von 1,8 Straßenkilometern vom strittigen Grundstück entfernt. Im unmittelbaren Nahbereich des strittigen Grundstücks entlang der AB Straße und durch das strittige Grundstück selbst (TZ5y4: 826 €/m²; G3: 539 €/m²; G1: 383 €/m²) wurden im Jahr 2007 im Durchschnitt wesentlich höhere Verkaufspreise (durchschnittlich 583 €/m²) erzielt. Auch aus diesen Gründen ist das Grundstück in der ETN Straße mit dem strittigen Grundstück, welches entlang der AB Straße liegt, nicht vergleichbar.

Der Kaufpreis vom 30.3.2011 (Grundstück G89c) ist nicht vergleichbar, weil das verkaufte Grundstück erst nach dem Stichtag (31.12.2010) verkauft wurde. Das in der Kaufpreisliste der Sachverständigen zitierte Grundstück Nr. „G89f“ existiert nicht. Es dürfte sich insoweit um einen Ziffernsturz handeln.

Der Kaufpreis vom 7.4.2011 ist nicht vergleichbar, weil das verkaufte Grundstück erst nach dem Stichtag (31.12.2010) verkauft wurde.

f.) Verkehrswert des Einbringungskapitals per 31.12.2010 bei Anwendung der Vergleichspreismethode:

1,716.000 €	Verkehrswert des strittigen Grundstücks per 31.12.2010 lt. Vergleichspreisen
-1,279,800 €	Buchwert 31.12.2010
436.200 €	Differenz zwischen dem höherem Verkehrswert und dem niedrigerem Buchwert der Immobilie
421.412,82 €	Höherer Verkehrswert des Kommanditanteils 96,61 % im Vermögen des Einbringenden
-162.510,15 €	Kommanditkapital des Einbringenden nach Buchwerten per 31.12.2010 lt. Anhang Jahresabschluss der bf GmbH & Co 2012 S. 10
258.902,67 €	Positives Einbringungskapital nach Verkehrswerten per 31.12.2010 bei Anwendung der Vergleichspreismethode

Bei Anwendung der Vergleichspreismethode ist daher der Verkehrswert zum Einbringungsstichtag des per 31.12.2010 eingebrachten Mitunternehmeranteils positiv.

2.) Vergleichspreise, die im unmittelbaren zeitlichen und örtlichen Nahbereich verwirklicht wurden, und die für die Wertermittlung per 28.9.2011 herangezogen werden:

a.) Verkaufspreise 2007-2011 entlang der AB Straße- Allgemeines

<i>TZ BG</i>	<i>GSt</i>	<i>KG/Adr</i>	<i>KV</i>	<i>Fl</i>	<i>Preis</i>	<i>Zweck</i>	<i>FIWPI</i>
--------------	------------	---------------	-----------	-----------	--------------	--------------	--------------

G10 BGCode1	TZ5y4	KGNr.123 IEXg.1/ AB- merstr	170407	8503 m ²	7,023478 + USt 826€/m²	Lebens-, mittelmarkt, bebaut mit einem zum Abbruch vorgesehenen Gebäude; der Verkäufer sicherte die Übergabe eines unbebauten Grundstücks zu (Pkt VII Kaufvertrag)	GB BG II g
TZ20 BGCode1	G3	KGNr.123 AB str.5x7y	20.9.07	1485	800.000€; 539 €/m²	unbebaut	GB BG II
TZ20' BGCode1	G1	KGNr.123 AB str. 5x7y	20.9.07	3130	1200.000 383 €/m²	unbebaut	
					583 € Durch- schnitts- preis		

Es werden nur Vergleichspreise berücksichtigt, die sich nicht später als 28.9.2011 (Zeitpunkt des Einbringungsvertrages) ereignet haben.

Das strittige Grundstück G1, das am 20.9.07 um 383 €/m² verkauft wurde, liegt unmittelbar in der Mitte zwischen dem im Norden direkt angrenzenden Grundstück G3, das am 20.9.07 um 539 €/m² verkauft wurde, und dem direkt im Süden angrenzenden Grundstück TZ5y4, das im April 2007 um 826€ pro m² verkauft wurde.

Zum Kaufvertrag G10 vom 17.4.2007 mit einem Quadratmeterpreis von 826 €:

Lt. beiden Gutachten, die von der bf Partei vorgelegt wurden, sei der Vergleichspreis von 826 € nicht repräsentativ. Die Gründe für diese Annahme wurden allerdings nicht nachvollziehbar dargelegt (z.B. Gutachten vom 1.9.2010, S. 20). Es erscheint nicht vertretbar, nur auf der Grundlage von vagen Vermutungen einen Kaufpreis, der tatsächlich bei einem unmittelbar angrenzenden, ebenso an der AB Straße liegenden Grundstück verwirklicht wurde, nicht zu berücksichtigen.

Lt. Vertrag vom 17.4.2007 (Pkte V ,VII.) hat die Verkäuferin den Abbruch und die Entsorgung der baulichen Anlagen auf diesem Grundstück vor der Übergabe des Grundstückes zugesagt. Lt Vertrag vom 17.4.2007 betreffend das Objekt IEXgasse 1 haben die Vertragsparteien der Kaufpreisberechnung das in der Beschreibung des Kaufgegenstandes angegebene Flächenausmaß des nackten Grund und Bodens zu Grunde gelegt . Sollte im Ausmaß der Grundstücksfläche auf Grund des Teilungsplans eine Änderung eintreten, so sei der Kaufpreis entsprechend zu berichtigen (Pkt VI.1. Kaufvertrag vom 17.4.2007 BGCode1 TZ G10). Diese vertraglichen Bestimmungen sprechen für die Richtigkeit der Annahme, dass die Parteien die zum Abbruch vorgesehenen Gebäude auf dieser Immobilie (Pkt VII des Kaufvertrages) als nicht werthaltig angesehen haben. Daher ist diese Immobilie zum Zeitpunkt des Verkaufs (17.4.2007) als einer unbebauten Immobilie gleichwertig anzusehen.

Die drei direkt aneinander angrenzenden Grundstücke entlang der AB Straße (TZ5y4,a2 und b2) sind für die Wertermittlung des strittigen Grundstücks G1 per 28.9.2011 von besonders großer Bedeutung, weil sie so nahe beieinander liegen wie kein anderes direkt an der AB Straße liegendes Grundstück. Grundstücke, die nicht direkt an der AB Straße liegen, spielen für die Wertermittlung keine Rolle, weil kein anderes im erweiterten Nahbereich von bis zu einem Kilometer Luftlinie vom strittigen Grundstück verkauftes Grundstück , das nicht an der AB Straße liegt, einen Quadratmeterpreis erzielt hat, wie die Grundstücke , die im erweiterten Nahbereich der strittigen Immobilie (maximal 1 km Luftlinie) direkt an der AB Straße liegen.

b.) einseitige Berücksichtigung der Interessen eines Verkäufers des strittigen Grundstücks G1 zum Stichtag 28.9.2011 (Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages):

Berücksichtigt man nur die Interessenlage eines Verkäufers des strittigen Grundstücks , so würde dieser danach trachten, bei einem allfälligen Verkauf zumindest einen Durchschnittspreis zwischen den Preisen der drei unmittelbar angrenzenden, entlang der AB Straße liegenden Grundstücke G3, G1 und TZ5y4 zu erzielen, weil kein anderes zum Vergleich herangezogenes Grundstück dem strittigen Grundstück G1 auch nur annähernd so nahe war wie die zwei unmittelbar nördlich und südlich angrenzenden Grundstücke G3 und TZ5y4 entlang der AB Straße im Nahbereich IEXgasse und UCLgasse , und weil er dadurch seine Preisvorstellungen optimieren könnte, zumal man mit keiner Gruppe von einander nahe liegenden Grundstücken jemals einen so hohen Durchschnittspreis erzielen konnte, wie mit diesen drei genannten

Grundstücken im Jahr 2007. Der Verkäufer würde nicht akzeptieren, sich bloß mit einem valorisierten Preis in der Größenordnung seines eigenen Einkaufspreises zufrieden zu geben, obwohl der Verkäufer des nördlich unmittelbar angrenzenden und der Verkäufer des südlich unmittelbar angrenzenden Grundstückes im Jahr 2007 wesentlich höhere Verkaufspreise erwirtschaften konnte. Er würde vielmehr sein Grundstück G1 als ähnlich werthaltig ansehen wie die beiden unmittelbar nördlich und südlich angrenzenden, zu wesentlich höheren Preisen verkauften Immobilien G3 und TZ5y4. Daher würde er im Fall des Verkaufs des strittigen Grundstücks versuchen, einen Durchschnittspreis zwischen den Preisen der drei genannten Grundstücke zu erwirtschaften. Ein Verkäufer des strittigen Grundstücks hätte daher am Stichtag 28.9.2011 versucht, einen Verkaufspreis von 583 € [lt. Pkt a.) Durchschnittspreis der Kaufpreise von 2007 in Bezug auf diese drei unmittelbar aneinander angrenzenden Grundstücke entlang der AB Straße] zu erhalten.

Dies indiziert aus der Sicht der Interessenlage eines Verkäufers einen Verkehrswert der strittigen Immobilie von rund 1,824.000 € ($583 \text{ €} \times 3.130 \text{ m}^2 = 1,824.790 \text{ €}$) per 28.9.2011.

Dass dieser Wertansatz per 28.9.2011 größenordnungsmäßig nicht unrealistisch ist, zeigen die nur wenig später (Dezember 2011) begonnenen Kaufvertragsverhandlungen zwischen der Komplementärin der bf GmbH und Co und einem Kaufinteressenten. Im Dezember 2011 verhandelte die Komplementärin tatsächlich mit dem Interessenten über einen Kaufpreis von 1,870.000 € (E-Mail vom 21.Dezember 2011).

c.) einseitige Berücksichtigung der Interessen eines allfälligen Käufers des strittigen Grundstücks bei der Wertermittlung per 28.9.2011:

Ein Kaufinteressent würde hingegen versuchen, möglichst viele Vergleichspreise auch nicht unmittelbar angrenzender Immobilien im erweiterten Nahbereich der strittigen Immobilie (ca 1 km Luftlinie) in die Preisfindung einzubeziehen, um den Kaufpreis möglichst zu senken. Dabei spielen Verkaufspreise von Grundstücken, die nicht direkt an der AB Straße liegen, keine Rolle, weil diese Grundstücke ausnahmslos geringere Kaufpreise erzielten, als die Grundstücke direkt entlang der AB Straße. Wiederum spielen auch jene Verkaufspreise keine Rolle, die sich nach dem Stichtag (28.9.2011) ereignet haben.

TZ BG	GSt	KG/Adr	KV	Fl	Preis	Zweck	FIWPI
G10 BGCode1	TZ5y4	KG Nr.123 IEXg.1/ AB- merstr	170407	8503 m ²	7,023478 + USt 826€/m²	Lebens-, mittelmarkt, bebaut mit einem zum Abbruch	GB BG II g

						<i>vorgesehenen Gebäude; der Verkäufer sicherte die Übergabe eines unbebauten Grundstücks zu (Pkt VII Kaufvertrag)</i>	
TZ20 BGCode1	G3	KG Nr.123 AB str.5x7y	200907	1485	800.000€; 539 €/m²	unbebaut	GB BG II
TZ20 BGCode1	G1	KG Nr.123 AB str. 5x7y	200907	3130	1200.000 383 €/m²	unbebaut	
TZ29g/ G43 BGCode1	G99	KG Nr.123 HTg, entlang AB- merstr	6.8.10	5073 m ²	2556.792 = 504 (373,52 x 1,35) €/m ²	Unbebaut, ca 0,8 km südlich der strittigen Par- zelle	
TZ29g/ G43 BGCode1	G68	KG Nr.123' HTg entlang AB-merstr	23.8.10	1177 m ²	375.000 = 319€/m²	Unbebaut, ca 0,8 km südlich der strittigen Parzelle	GB1gBB GB II g BB
					514 € Durch- schnitt		

Ad TZ TZ 449x, Kaufvertrag 6.8.2010 Grundstück G99 entlang der AB Straße: Pkt 2.2. des Kaufvertrages:

Der von der Gutachterin in der schriftlichen Aufstellung von Vergleichspreisen vom 30.8.2016 zitierte Kaufvertrag vom 14.4.2010 ist nicht auffindbar. Der darin zitierte Vergleichspreis von 118 €/m² ist nicht verifizierbar. In der Urkundensammlung des Gerichtes konnte im Zusammenhang mit diesem Grundstück nur der Kaufvertrag vom 6.8.2010, TZ TZ 449x gefunden werden.

In diesem Kaufvertrag vom 6.8.2010 heißt es: Der Vertragsgegenstand werde zur Errichtung eines geförderten Wohnbauvorhabens erworben. Solle das Projekt auch frei finanzierte Anteile vorsehen, so erhöhe sich der Kaufpreis pro m² frei finanzierter Nettonutzfläche von 373,52 €/m² um 35% (132 €) (Pkte 1 und 2 des Kaufvertrages). Für diesen Fall sei die Grundkostenverteilung für frei finanzierte und geförderte Flächen nachvollziehbar von einem Zivilingenieur für Vermessungswesen aufzuschlüsseln.

Dh, soweit der Vertragsgegenstand nicht zur Errichtung eines geförderten Wohnbauvorhabens verwendet worden wäre, hätten die Parteien des Vertrages einen Quadratmeterpreis von 504 € (373,52 + 35% von 373,52 €) vereinbart.

Da das strittige Grundstück G1 zum Stichtag 28.9.2011 nichts mit einem geförderten Wohnbau zu tun hatte, ist der Vergleichspreis vom 6.8.2010 nur dann mit dem strittigen Grundstück vergleichbar, wenn man diesen Vergleichspreis so ansetzt, wie er sich voraussichtlich ohne einen Zusammenhang mit einem geförderten Wohnbau ereignet hätte. Da der Vergleichspreis vom 6.8.2010 ohne einen Zusammenhang mit einem geförderten Wohnbau um 35% höher gewesen wäre, wird er bei Anwendung der Vergleichspreismethode mit einem Zuschlag von 35% angesetzt. Dies ergibt für die Anwendung der Vergleichspreismethode einen geschätzten Wert von 504 € (373,52 x 1,35).

Die einseitige Berücksichtigung der Interessenlage eines Kaufinteressenten würde daher per 28.9.2011 einen Verkehrswert der strittigen Immobilie von rund 1.608.000 € (514 € x 3.130 m² = 1,608.820 € lt. den oben zitierten Vergleichspreisen) indizieren.

d.) Der Verkehrswert der strittigen Immobilie per 28.9.2011 liegt daher in einer Bandbreite zwischen 1,608.000 € und 1,824.000 €.

Der tatsächliche Verkehrswert per 28.9.2011 (Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages) wird als arithmetisches Mittel (1,716.000 €) zwischen beiden Werten angesehen.

Die Inflation wird vernachlässigt, da auch ohne Berücksichtigung der Inflation ein positiver Verkehrswert des eingebrachten Kommanditanteils feststellbar ist. Deshalb ist zu beiden Stichtagen (Einbringungsstichtag und Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages) der

festgestellte Verkehrswert der Immobilie derselbe, zumal die berücksichtigten Vergleichspreise dieselben bleiben.

e.) Dass dieser per 28.9.2011 festgestellte Verkehrswert der Immobilie nicht unrealistisch ist, zeigen auch die folgenden Zusammenhänge:

aa.) Die unbebaute Immobilie G1 KG KGNr.123 ANK wurde im September 2007 (Kaufvertrag vom 20.9.2007) durch die bf KG um 1,200.000 € erworben und im März 2015 um 2,200.000 € (Kaufvertrag 24.3.2015) verkauft. Sowohl der Kauf als auch der Verkauf spielte sich nicht im Kreise von Angehörigen ab (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 19.5.2016, unbestritten). Der Verkehrswert dieser Immobilie zum Einbringungsstichtag 31.12.2010 und zum 28.9.2011 (Abschluss des Einbringungsvertrages) ist daher jedenfalls ein Mittelwert zwischen

1,200.000 € und 2,200.000 €.

bb.) Größenordnungsmäßige Verprobung des festgestellten Verkehrswertes zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages vom 28. 9. 2011:

Es hat jedenfalls in 7,5 Jahren (September 2007-März 2015) eine Werterhöhung um 1 Mio € gegeben.

Dies lässt größenordnungsmäßig auf eine Werterhöhung in 4 Jahren (September 2007-September 2011) von $(1,000.000 / 7,5 \times 4)$ 533.333,33 €, gerundet 530.000 € schließen. Dies ist ein Indiz für einen Verkehrswert per 28.9. 2011 in der ungefähren Größenordnung von 1,730.000 €.

Dieser Wert ist größenordnungsmäßig ähnlich wie der tatsächlich festgestellte Verkehrswert per 28.9.2011 von 1,716.000 €. Diese größenordnungsmäßige Verprobung deutet darauf hin, dass der tatsächlich festgestellte Verkehrswert eine realistische Größenordnung aufweist.

f.) Kommanditkapital (Buchwerte per 28.9.2011 lt. Anhang zum Jahresabschluss 2012 der bf GmbH & Co):

90.000 €	Bedungene Einlage
-89.488,28 €	Verlustanteil 7-12/2008
-105.203,18 €	Verlustanteil 2009
-57.818,69 €	Verlustanteil 2010
-47.850,97 €	Verlustanteil 2011
-210.361,12 €	Negatives Kommanditkapital per 28.9.2011 zu Buchwerten

g.) Weitere , nicht vergleichbare Verkaufspreise- diese im Jahr 2010 und 2011 gehandelten Grundstücke liegen ca 900-1200 m (Luftlinie) von den oben erwähnten Grundstücken entfernt

TZ BG	GSt	KG/Adr	KV	Fl	Preis	Zweck	FIWPI
TZ61a BGCode1	G75b	KG Nr.123 ETN- ETN27	10.8.10	4649 m ²	1,441.190 +USt; 310 €/m ²	Unbebaut eingeschr bebaubar lt. KV Pkt 4, 5; 9;	GB BG II
TZ 201	G89c	LL str.	30.3.11	7250	1,051.250 € 145 €/m	unbebaut	GB BG II g 70% BB
G43/ G43	G95	IO- IOstr 8	7.4.11	2503 m ²	688.325 €; 275 €/m ²	unbebaut	GB; BG II g BB

Das Grundstück G75b (4.649 m²) in der ETN Straße, das am 10.8.2010 um 310 € pro m² verkauft wurde, ist eingeschränkt bebaubar (Pkt 4 des Kaufvertrages vom 10.8.2010; TZ TZ61a BGCode1). Der Käufer musste sich damit einverstanden erklären, dass dieses Grundstück Leitungen und Einbauten der Stadt Stadt1 enthalten könnte, und er musste diese Einbauten unentgeltlich dulden . Schon deshalb ist dieses Grundstück mit dem strittigen Grundstück nicht vergleichbar.

Ferner liegt dieses Grundstück in einer Entfernung von 1,8 Straßenkilometern vom strittigen Grundstück entfernt. Im Unmittelbaren Nahbereich des strittigen Grundstücks entlang der AB Straße und durch das strittige Grundstück selbst (TZ5y4: 826 €/m²; G3: 539 €/m²; G1: 383 €/m²) wurden im Jahr 2007 im Durchschnitt wesentlich höhere Verkaufspreise (durchschnittlich 583 €/m²) erzielt. Auch aus diesen Gründen ist das Grundstück in der ETN Straße mit dem strittigen Grundstück, welches entlang der AB Straße liegt, nicht vergleichbar.

Der Kaufpreis vom 30.3.2011 (Grundstück G89c) ist nicht ausreichend vergleichbar, weil die diesem Preis zugrunde liegende Immobilie nicht an der AB Straße liegt, und daher einen wesentlich niedrigeren Verkaufspreis (145 €/m²) als die in der AB Straße verkauften Grundstücke erzielt hat.

Der Kaufpreis vom 7.4.2011 ist nicht ausreichend vergleichbar, weil die diesem Preis zugrunde liegende Immobilie nicht an der AB Straße liegt, und daher einen wesentlich niedrigeren Verkaufspreis (275 €/m²) als die entlang der AB Straße liegenden und verkauften Grundstücke erzielt hat.

h.) Verkehrswert des Einbringungskapitals per 28.9.2011 bei Anwendung der Vergleichspreismethode:

1,716.000 €	<i>Verkehrswert des strittigen Grundstücks 28.9.2011 lt. Vergleichspreisen</i>
-1,279,800 €	<i>Buchwert des strittigen Grundstücks per 28.9.2011</i>
436.200 €	Differenz zwischen dem höherem Verkehrswert und dem niedrigerem Buchwert der Immobilie
421.412,82 €	<i>Werterhöhung des Kommanditanteils 96,61 % im Vermögen des Einbringenden</i>
-210.361,12 €	<i>Kommanditkapital des Einbringenden per 28.9.2011 nach Buchwerten lt. Anhang Jahresabschluss der bf GmbH & Co 2012 S. 10</i>

211.051,7 €	Positives Einbringungskapital nach Verkehrswerten per 28.9.2011 bei Anwendung der Vergleichspreismethode
-------------	--

Bei Anwendung der Vergleichspreismethode ist daher der Verkehrswert des eingebrachten Mitunternehmeranteils per 28.9.2011 (Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages) positiv.

IV.) Bemessungsgrundlagen:

98.610,10 €	Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA
-155.457,62 €	Unterlassung der Besteuerung des negativen Kapitalkontos
-56.847,52 €	Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG

Von den Einkünften wurde einbehalten

0,38 €	Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
--------	--

In den Einkünften sind enthalten

1,45 €	Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz
--------	--

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und/oder Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Beteiligter Nr.1:

+97.638,93 €	Einkünfte des einbringenden Kommanditisten lt. FA
-155.457,62 €	-Negatives Kapitalkonto
-57.818,69 €	Einkünfte des einbringenden Kommanditisten

Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und/ oder Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Von den Einkünften wurde einbehalten

0,37 €	Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
--------	--

In den Einkünften sind enthalten

1,41 €	Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz
0,0 €	Anteil Einkünfte

Beteiligte Nr. 2:

+3.000 €	Einkünfte der Komplementärin
----------	------------------------------

Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und/oder Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Von den Einkünften wurde einbehalten

0,0 €	Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
-------	---

In den Einkünften sind enthalten

0,0 €	Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz
0,0 €	Anteil Einkünfte

Beteiligte Nr 3:

-2.028,83 €	Einkünfte der zweiten Kommanditistin
-------------	--------------------------------------

Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und/oder Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Von den Einkünften wurde einbehalten

0,01 €	Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
--------	---

In den Einkünften sind enthalten

0,04 €	Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz
0,0 €	Anteil Einkünfte

V.) Zur Frage der Zulässigkeit der Revision

Es ist strittig, ob der Verkehrswert eines eingebrachten Kommanditanteils zum Einbringungsstichtag (31.12.2010) und zur Zeit des Abschlusses des Einbringungsvertrages (28.9.2011) positiv war. Das Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass dies der Fall war. Daher

unterliegt die Einbringung per 31.12.2010 gem. § 12 Abs 1 UmgrStG dem Art III UmgrStG. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht erkennbar.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Oktober 2025