

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Feilenreiter & Co. Wirtschaftsprüfungs GesmbH, Wiesackstraße 624, 8962 Gröbming, über die Beschwerden 1) vom 25. Februar 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Jänner 2022 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 sowie 2) vom 1. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamt Österreich vom 24. Jänner 2022 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***

I. Zu Recht erkannt:

Der Beschwerde 1) Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe des festgesetzten Einkommens sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Beschlossen:

Die Beschwerde 2) Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2018 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt. Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den

Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Bescheidadressaten:

Bf1, Steuernummer ***BF1StNr1*** – Gruppenmitglied
GT, Steuernummer StNrGT – Gruppenträgerin

Ergebniszurechnung – 100% an Gruppenträgerin

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) ist zu 100% eine Tochtergesellschaft der GT. Die beiden Gesellschaften bilden eine Unternehmensgruppe gem. § 9 KStG. Die Bf. ist Gruppenmitglied. Der Geschäftsführer der Bf., Herr GF, ist zudem Geschäftsführer und zu 100% Gesellschafter der Gruppenträgerin, der GT.

Die mit Bericht vom 17. Jänner 2022 abgeschlossene Außenprüfung (AP) umfasste u.a. die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 2015 bis 2018.

Die im Bericht der AP in den Tz. 1 und Tz. 2 angeführten Feststellungen führten zu Hinzurechnungen zu den Betriebsergebnissen der Bf. des Wirtschaftsjahres 2017 sowie des Wirtschaftsjahres 2018 und folglich zur Änderung des Gesamtbetrages der Einkünfte des Jahres 2017 sowie 2018.

Feststellungen der AP laut Bericht:

Tz. 1)

Die Bf. hatte im Jahr 2015 einen Dachgeschossausbau in 1100 Wien, Straße, abgeschlossen. Die drei dabei errichteten Dachgeschosswohnungen mit Terrasse(n), Top 30, 31 und 32, wurden im Dezember 2015 bzw. März 2016 verkauft. Der Verkauf der Top 30 (Wohnnutzfläche mit Terrasse 107,55 m²) und 31 (Wohnnutzfläche mit Terrasse 89,84 m²) erfolgte an Fremde Dritte zu einem Verkaufspreis von Euro 378.000 bzw. Euro 320.000.

Top 32 (Wohnnutzfläche mit Terrasse 171,45 m²) wurde im März 2016 an den Geschäftsführer der Bf. um Euro 120.000 verkauft. Den Verkaufspreisen für die drei Wohnungen lag jeweils ein Privatgutachten eines Sachverständigen (SV) zur schätzungsweisen Ermittlung eines erzielbaren Veräußerungswertes aus dem April 2015 zugrunde. Bei Berechnung des Wertes für Top 32 waren Kosten für Baumängel iHv Euro 107.465 an Abzug gebracht worden.

Top 32 wurde bis November 2019 als Büro der Bf. genutzt und danach war die Wohnung bis September 2025 Hauptwohnsitz des Geschäftsführers der Bf.

Die AP habe bei der Betriebsbesichtigung im Oktober 2019 keine offensichtlichen Mängel festgestellt. Der Geschäftsführer habe angegeben, dass bisher keine Mängelbehebungen erfolgt seien.

Im weiteren Verlauf der AP sei ein Kostenvoranschlag eines Bauunternehmens November 2020 betreffend Sanierungsmaßnahmen iHv brutto Euro 175.000 vorgelegt worden.

In Top 30 festgestellte Mängel hätten für die Bf. in den Jahren 2019 bis 2021 Sanierungskosten von gesamt Euro 55.735 zur Folge gehabt. Bei Top 31 seien keine Mängel festgestellt worden.

Da der Schätzwert der Wohnung Top 32 wesentlich von denen der beiden anderen, an Dritte verkaufte, Wohnungen abwich, forderte die AP zum beigebrachten Privatgutachten eine Stellungnahme des Fachbereiches KMU für Bewertung des Finanzamt Österreich an. Der Fachexperte kam, nach umfassenden Ausführungen zum Privatgutachten, u.a. zum Schluss,

dass das Gutachten vom 3. April 2015 u.a. mangels Begründung einzelner Parameter nicht nachvollziehbar sei. Vorgenommene Abschläge seien nicht begründet und fänden im Befund keine Deckung. So hieß es im Gutachten, dass sich das Objekt in einem guten Bauzustand befinde und wurde im Widerspruch dazu ein geschätzter Abschlag iHv Euro 107.465 für Reparaturaufwand für „bekannte Bau- und Ausführungsmängel“ abgezogen. Dieser sei weder begründet noch nachvollziehbar gewesen. Der Abschlag betrage nahezu 50% des berechneten Verkehrswertes.

Es hätten die auf den Fotos ersichtlichen, eher geringfügigen bzw. optischen, Mängel bis dato (Datum der Stellungnahme 20. Dezember 2021) trotz laufender Nutzung der Wohnung keine Mängelbehebung zur Folge gehabt. Der im Privatgutachten ermittelte Schätz-, Verkehrswert habe nicht annähernd den im selben Objekt tatsächlich erzielten Verkaufspreisen für Top 30 und Top 31 entsprochen.

Der Fachexperte habe einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis auf Basis der für die beiden anderen Wohnungen erzielten Verkaufserlöse ermittelt.

Daraus habe sich für die AP ein Fremdvergleichswert für das Top 32 iHv Euro 606.000 errechnet. Die davon nach Abzug des bezahlten Kaufpreises von Euro 120.000 verbliebene Differenz sei von der AP als fehlender Ertrag beurteilt worden und hatte eine Gewinnerhöhung von Euro 486.600 im Wirtschaftsjahr 2016/2017 zur Folge.

Die AP beurteilte die ermittelte Gewinnerhöhung weiters als verdeckte Ausschüttung. Infolge des Verkaufes an den Geschäftsführer der Bf. sei eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Zuwendung entstanden und sei diese außerhalb einer ordentlichen Gewinnausschüttung erfolgt.

Es sei eine „durchgeleitete verdeckte Ausschüttung“ vorgelegen. Im ersten Schritt sei eine Ausschüttung an die Muttergesellschaft der Bf., die GT, vorgelegen. Im zweiten Schritt sei von einer Ausschüttung der GT an deren 100% Gesellschafter, Herrn GF, auszugehen gewesen. Bei der Muttergesellschaft lägen steuerfreie Beteiligungserträge vor. Die Ausschüttung der GT an ihren Gesellschafter unterliege jedoch bei dieser der Kapitalertragsteuer. Diese hafte für die Entrichtung und Abfuhr derselben.

Tz. 2)

Die Bf. habe im Wirtschaftsjahr 2017/2018 eine Rückstellung „GGmbH“ iHv Euro 116.972,82 gebildet. Nach Auskunft der Bf. sei das Insolvenzverfahren der genannten GmbH beendet und habe keine Verbindlichkeit bestanden. Es sei daher für die Rückstellung keine Grundlage vorgelegen. Infolgedessen sei diese Rückstellung gewinnerhöhend aufgelöst worden.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der AP und führte dementsprechende Veranlagungen durch.

Die Bescheide **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017** sowie **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2018** ergingen jeweils mit Datum 22. Jänner 2022.

Das Einkommen der Bf. wurde darin für das Jahr 2017 iHv Euro 585.899,61 festgestellt. Für das

Jahr 2018 betrug das festgestellte Einkommen Euro -385.167,18. Die Ergebniszurechnung erfolgte zu 100% an die Gruppenträgerin.

Mit Schriftsatz vom **25. Februar 2022 wurde Beschwerde** gegen den **Feststellungsbescheid 2017** erhoben.

Der Bescheid wurde in Zusammenhang mit Punkt Tz. 1 des Berichts der AP angefochten. Insbesondere wurden die enthaltenen Ausführungen zum Privatgutachten vom April 2015 hinsichtlich der Ermittlung des Verkehrswertes für die Wohnung Top 32 in der Beschwerde thematisiert.

Das Privatgutachten sei zum Zweck der Kaufpreisfindung erstellt worden. Es seien bei Top 32 schwere Ausführungsmängel zutage getreten und seien diese in Höhe des Abschlages von Euro 107.465 bewertet worden. Top 32 sei aufgrund der festgestellten Mängel nicht veräußerbar gewesen und zum laut Gutachter festgestellten Verkehrswert durch den Geschäftsführer der Bf. um Euro 120.000 erworben worden. Dies mit dem Wissen, dass zur Sanierung der Wohnung mit entsprechend hohen Kosten zu rechnen sein werde. Die ursprünglich mit der Bauausführung beauftragte Baufirma sei insolvent geworden und konnte daher nicht mehr für die Sanierung bzw. Schadensgutmachung herangezogen werden. Aufgrund der Kritikpunkte des Fachexperten der Behörde sei das (Erst-)Gutachten nunmehr durch den Sachverständigen ergänzt und adaptiert worden.

Aus diesem der Beschwerde beiliegenden zweiten Gutachten vom 10. Februar 2022 gehe für den Stichtag März 2016 (Kaufvertragsdatum) ein Verkehrswert des Objektes iHv Euro 168.000 hervor. Dieser Wert sei für Besteuerungszwecke heranzuziehen.

Im Gutachten war angeführt, dass die Bewertung auf Grundlage der vom Auftraggeber übermittelten Informationen und Unterlagen sowie nach Besichtigung erfolgt sei. Unterlagen und Informationen von der Hausverwaltung (wie u.a. Stand der Reparaturrücklage, Informationen über bisher getätigte bzw. geplante Sanierungsmaßnahmen etc.) seien dem Sachverständigen nicht vorgelegen. Die Neuherstellungskosten zur Ermittlung des Sachwertes waren mit Euro 3.000 /m² angesetzt. Die Wertminderung wegen Alters (AfA) wurde mit 3% angenommen. Aufgrund festgestellter Bauschäden und Baumängel waren in einer Tabelle Sanierungskosten angeführt und ergaben diese einen Gesamtbetrag von Euro 297.000. Nach Abzug u.a. dieser Kosten vom ermittelten Neuherstellungswert ergab sich ein Sachwert von Euro 168.000.

Die Plausibilisierung mittels Ertragswertverfahren ergab nach Ansatz von geänderten Parametern u.a. für Instandhaltung (Kosten von Euro 5/m² Wohnnutzfläche) und Mietausfallwagnis (4% vom Jahresrohertrag) und nach Abzug der o.a. Sanierungskosten vom ermittelten Ertragswert iHv Euro 462.111 einen Wert von gerundet Euro 165.000. Angeführt war weiters ein Durchschnittswert aus Kaufpreisen von nicht sanierungsbedürftigen vergleichbaren Wohnungen iHv Euro 3.110 / m².

Es wurden die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und anstelle des ermittelten

Differenzwertes der AP von Euro 486.600 der Ansatz eines Wertes iHv Euro 48.000 (168.000 – 120.000) beantragt.

Die **Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2018** wurde am 1. März 2022, einlangend bei der Behörde am 2. März 2022, erhoben.

Ersuchen der Behörde um Ergänzung der Beschwerde

Die Behörde ersuchte mit Schreiben vom 25.7.2022 um Ergänzung und Auskunft zum Privatgutachten vom 10. Februar 2022.

Da Abschlüsse sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nachvollziehbar sein müssen, wurde ersucht bekanntzugeben, wie und auf Basis welcher Unterlagen die Baumängel bzw. Bauschäden der Höhe nach bewertet worden seien.

Die **Beantwortung** erfolgte mit **Schriftsatz der Bf. vom 16. August 2022**. Es wurde damit eine Stellungnahme des Sachverständigen vom 12. August 2022 übermittelt.

Es war angeführt, dass die Grundlagen für die Stellungnahme der Lokalaugenschein vom 26. Jänner 2022 in Top 32 sowie ein Protokoll zum Lokalaugenschein vom 13. November 2018 inkl. BlowerDoor-Messung/Test in Objekt Top 30, bildeten.

Es folgte die Darstellung der bei der Begehung am 26. Jänner 2022 festgestellten und mit Lichtbildern festgehaltenen Schäden und Mängel sowie der zum Teil angenommenen, dementsprechend zu setzenden Maßnahmen. Es war auch von Teilabbrüchen und Neuherstellungen die Rede. Festgehalten war, dass Angaben über diverse Reparatur- und Sanierungskosten als Schätzwerte zu verstehen seien und der üblichen Schätzungsgenauigkeit unterliegen. Die im Gutachten vom 10. Februar 2022 enthaltene Kostentabelle war nun in der Stellungnahme aufgegliedert (Stunden- und Materialaufwand) und in Subpositionen unterteilt angeführt.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 17. Mai 2023 und zusätzlicher Begründung vom 19. Mai 2023** wurde der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 vom 24. Jänner 2022 abgeändert. Der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2018 vom 24. Jänner 2022 blieb unverändert.

Die Behörde hatte am 19. Juli 2022 eine Besichtigung der Wohnung Top 32 durchgeführt. In der Begründung der BVE war u.a. ausgeführt, dass sich die Behörde mit dem ihr vorgelegten Schätzungsgutachten eingehend unter Beachtung der Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich der Beurteilung eines Gutachtens als Beweismittel und der Anforderungen an ein Gutachten hinsichtlich seiner Beurteilbarkeit, Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit auseinandergesetzt habe. Entspreche ein Gutachten diesen Kriterien nicht, so sei die Behörde zur Schätzung befugt.

Die Behörde führte umfassend zum beigebrachten 2. Privatgutachten vom 10. Februar 2022 und zu konkreten, zum Teil widersprüchlichen bzw. nicht nachvollziehbaren, Inhalten aus. Das Gutachten vom Februar 2022 habe sich auf einen Bewertungsstichtag März 2016 bezogen,

der 6 Jahre vor Erstellung des Gutachtens gelegen war. Es hätten Angaben u.a. zum Tag der Besichtigung, zu den anwesenden Personen und zu den verwendeten Unterlagen gefehlt. Die enthaltenen Aussagen über den Bauzustand seien widersprüchlich und daher unschlüssig gewesen. Die Angaben zur Restnutzungsdauer seien widersprüchlich gewesen (Gutachten April 2015 spricht von 75 Jahren, Gutachten jetzt zum Stichtag 2016 spricht von 60 Jahren). Zu den Ausführungen betreffend Bauschäden und Baumängel sei im Gutachten vom April 2015 ein Wert von Euro 107.456 angegeben gewesen. Im Gutachten vom Februar 2022 wurden mit Stichtag März 2016 die Mängel mit einem Wert von Euro 297.000 angegeben. Unterlagen zur Herkunft der Kostenansätze und zu deren Überprüfung, insbesondere der Erhöhung, lagen der Behörde nicht vor. Inwieweit das Protokoll über den beigebrachte Blower-Door-Test in der Nachbarwohnung aus dem Jahr 2018 Auskunft über den Zustand des Objektes Top 32 im Jahr 2016 geben könne, sei nicht feststellbar gewesen. Bemerkenswert sei, dass die nun im Gutachten behaupteten Mängel (z.B. Estrichabsenkung im Bad) bei der ursprünglichen Besichtigung im Jahr 2015 weder erwähnt noch fotografiert worden seien. Auch war nicht erwähnt, dass die Heizung bzw. die Klimaanlage im Jahr 2015 nicht funktionstüchtig gewesen sei. Es seien nun Kosten für Sanierung der Terrasse in Ansatz gebracht worden; eine Berücksichtigung der Terrasse sei aber bei Ermittlung der Herstellungskosten unterblieben. . Die Besichtigung des Objekts am 19. Juli 2022 durch die Behörde habe in Anwesenheit des Geschäftsführers der Bf. und eines Mitarbeiters des Sachverständigen stattgefunden. Da diese Besichtigung Jahre nach dem Verkauf an den Geschäftsführer der Bf. erfolgt sei, sei abzuklären gewesen, welche baulichen Veränderungen oder Sanierungen seit diesem Zeitpunkt erfolgt seien. Dazu habe der Geschäftsführer der Bf. angegeben, dass keine Sanierung stattgefunden habe. Arbeiten am Dach und Servicearbeiten seien über das Haus verrechnet worden. Die Wohnung sei neu ausgemalt worden und es sei ein Kunstrasen auf der Dachterrasse angebracht (verklebt) worden.

Der Mitarbeiter des Sachverständigen sei ersucht worden die im 2. Gutachten als vorhanden angeführten Schäden zu zeigen (Randfuge im Raum 1 und 2 – WC und Abstellraum; Wärmebrücke Terrasse 2. OG Ausgang; Bad offene Fuge bei Fenster und Bodenschwingungen; Höhe Trittstufe 1. Terrasse; fehlender Rigolabfluss 1. und 2. Terrasse). Die Schäden, Mängel seien besichtigt worden und seien diese nach Aussagen des Mitarbeiters des Sachverständigen zum Teil als sogenannte disponible Schäden zu beurteilen und mit gelinderen Mitteln als zum Beispiel einem gänzlichen Abbruch und Neuaufbau zu beheben. Ein Teil sei eher als Modernisierung und nicht als Sanierung zu beurteilen. Wassereintritte bei der Terrasse seien nicht behauptet worden. Da diese mit Kunstrasen beklebt war, habe der Mitarbeiter nicht erkennen können, ob und inwieweit ein Abbruch und Neuaufbau des Unterbodens der Terrasse notwendig gewesen wäre. Welche Sanierungsmaßnahmen nach dem Ergebnis des beigebrachten Blower-Door-Tests aus dem Jahr 2018 in Top 30 erfolgt seien, konnte nicht beantwortet werden. Die nach dem Verkauf bei der Bf. für Top 30 angefallenen Sanierungskosten von rund Euro 55.000 konnten mangels Unterlagen keinen konkreten Mängeln zugeordnet werden. Um nachzuweisen, dass auch in Top 32 Undichtheiten

bestünden, wurde ein Versuch mit einer Feuerzeugflamme durchgeführt. Diese sei vor Steckdosen und Fenster gehalten worden um Luftbewegungen nachzuweisen. Der Nachweis sei nicht gelungen.

Die Behörde hielt fest, dass die Tatsache, dass die Dachgeschosswohnung mit einem Ausmaß von 145 m² und über 100 m² Terrassen einen Wert von Euro 120.000 bzw. 168.000 haben sollte, den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche. Selbst bei vorhandenen Mängeln, wäre ein Verkauf (im Jahr 2016) an einen fremden Dritten zu einem solchen Preis nicht erfolgt. Die Behörde setzte sich in der Begründung der BVE im Detail mit den angegebenen Schadensbeseitigungskosten aus den beiden Privatgutachten auseinander. Die neu vorgelegten Berechnungen hätten den doppelten Wert im Vergleich zum 1. Gutachten (April 2015) desselben Sachverständigen betragen. Weiters hätten die Schäden einen Wert von 53% bzw. 64% des ermittelten Verkehrswertes betragen. Die Quadratmeterpreise der Wohnung bewegten sich nach den Gutachten zwischen 31% und 44% des im Immobilienspiegel Wirtschaftskammer Österreich publizierten niedrigsten Quadratmeterpreises. Es sei nicht zu erkennen gewesen, welche Gründe für den niedrigen Wert der veräußerten Wohnung vorgelegen wären.

Der gemäß § 184 BAO durch die Behörde geschätzte Quadratmeterpreis liege knapp über dem im Immobilienspiegel angegebenen Mittelwert. Der Wert sei aus den Verkaufspreisen der im selben Objekt im gleichen Zeitraum errichteten und zeitgleich verkauften Objekte Top 30 und Top 31 abgeleitet worden.

Die Behörde hielt fest, dass die vorgelegten Berechnungen und Aufstellungen mangels Nennung der Herkunft der Parameter bzw. mangels Angabe von Vergleichsdaten nicht auf ihre Richtigkeit überprüfbar gewesen seien. Etwaige Teilabbrüche und Neuerrichtungen wären als Modernisierung, nicht aber als Sanierung zu beurteilen.

Die Behörde gehe bei Annahme vorhandener Mängel, in Anlehnung an die Ausführungen „Hankammer“ von einem näherungsweise bestimmten Sanierungswert von 3% des geschätzten Verkaufswertes aus.

Die Neuberechnung der Behörde mit der BVE unter Berücksichtigung der Kosten für Sanierung etwaiger Mängel habe einen einem Fremdvergleich entsprechenden Verkaufspreis für Top 32 von Euro 591.300 ergeben.

Die Gewinnerhöhung des Jahres 2016/2017 sowie die Höhe der verdeckten Ausschüttung seien entsprechend um die Differenz von Euro 15.300 zu reduzieren gewesen.

Der Beschwerde sei daher dahingehend teilweise stattgegeben worden.

Mit Schreiben vom 8. Juni 2023 wurde rechtzeitig ein **Vorlageantrag** gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 17. Mai 2023, Begründung vom 19. Mai 2023, betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2017 bzw. 2018 eingebracht.

Die Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) mit **Vorlagebericht** vom 18. Oktober 2023 vor und beantragte mit Verweis auf die Ausführungen im Bericht der AP und in der BVE die Abweisung der Beschwerde. Der Vorlageantrag habe keine weiteren Vorbringen enthalten.

Der Vorlagebericht erging an die Bf. im Wege der steuerlichen Vertretung.

Mit **Schriftsatz der Bf. vom 24. Jänner 2025** wurde dem BFG eine ergänzende Begründung zur Beschwerde übermittelt.

Die darin enthaltenen Ausführungen betrafen insbesondere die Stellungnahme des Fachexperten der Behörde zum ersten Sachverständigengutachten. Die Stellungnahme sei nicht geeignet dem Gutachten in tauglicher Art und Weise entgegenzutreten. Der geschätzte Reparaturaufwand von Euro 107.465 werde verworfen ohne sich mit der Mängelbeschreibung in den Bildern auseinanderzusetzen.

Es wurde u.a. angeführt, dass die Bescheidbegründung (Anmerkung: gemeint wohl – Begründung der BVE) einen gravierenden Mangel aufweise, als die ermittelte Wertminderung iHv Euro 297.000 (Baumängel und Reparaturstau) durch einen pauschalen Abschlag iHv 3%, Euro 18.290,58, ohne Detailangaben ersetzt worden sei.

Es sei nicht der „adaptierte“ Wert des Fachexperten anzusetzen, sondern der durch den Sachverständigen ermittelte Verkehrswert vom 10.2.2022 iHv Euro 168.000.

Zur **Erörterung der Sach- und Rechtslage** fanden im Zeitraum Mai bis Juli 2026 mehrere Besprechungen der zuständigen Richterin mit den Parteien, den Vertretern der Behörde und der steuerlichen Vertretung der Bf., statt.

Infolgedessen wurde die Feststellung der AP betreffend das Jahr 2018 (Tz. 2 – Auflösung Rückstellung) und Abänderung des Betriebsergebnisses im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2018 vom 24. Jänner 2022 außer Streit gestellt.

Weitere Thematik waren die Privatgutachten, Berechnungen und Schätzungen zur Ermittlung des Verkehrswertes für die an den Geschäftsführer der Bf. im Wirtschaftsjahr 2016/2017 verkaufte Dachgeschosswohnung Top 32 in 1100 Wien.

Mit **Schreiben vom 29. Juli 2026**, beim BFG einlangend am 3. August 2026, wurde die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2018 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. – teilweise Stattgabe

Die Beschwerde gegen den **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2017** richtete sich gegen die Feststellungen der AP hinsichtlich eines dem Fremdvergleich entsprechenden Verkaufspreis der Dachgeschoßwohnung Top 32 und die daraus folgende Erhöhung des Einkommens der Bf.

Strittig waren die Ermittlung des Verkehrswertes und die Höhe der dabei in Abzug gebrachten Kosten zur Sanierung von Baumängeln.

Sachverhalt

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergab sich für das Bundesfinanzgericht (BFG) aus den Unterlagen der Behörde laut Vorlagebericht, den Unterlagen und dem Bericht der AP, den Schriftsätzen der Bf. und beigebrachten Unterlagen sowie aus den beiden Gutachten des Sachverständigen aus dem Jahr 2015 und 2022 (siehe dazu in den Entscheidungsgründen).

Die Bf. hatte im Jahr 2015 einen Dachgeschossausbau in 1100 Wien, Straße, abgeschlossen. Es waren bei diesem Ausbau drei Dachgeschoßwohnungen mit Terrassen, Top 30, Top 31 und Top 32, errichtet worden.

Der Verkauf der Wohnungen Top 30 und Top 31 erfolgte an fremde Dritte. Top 32 wurde an den Geschäftsführer der Bf. verkauft.

Die Verkaufspreise betrugen für

Top 30 – Euro 378.000 (Kaufvertrag vom 30.12.2015),

Top 31 – Euro 320.000 (Kaufvertrag vom 18.3.2016) und

Top 32 – Euro 120.000 (Kaufvertrag vom 29.4.2016).

Der AP lag zu den drei Wohnungen zum Bewertungsstichtag 10.3.2015 je ein Privatgutachten eines Sachverständigen (SV), ein „Wertermittlungsgutachten“ (Liegenschaftsbewertung nach dem LBG – Liegenschaftsbewertungsg. 1992 u. ÖNORM B 1802), datiert mit 3.4.2015 für Top 30, 2.3.2015 für Top 31 und 3.4.2015 für Top 32, vor.

Auftrag war die Feststellung und Ermittlung des Verkehrswertes der jeweiligen Wohnung.

Gegenstand der Schätzung war die jeweilige Eigentumswohnung. Grundlagen der Schätzung bildeten u.a. Lokalaugenschein und Aufnahme vom 4.3.2015.

Als Zweck der Schätzung war die schätzungsweise Ermittlung eines erzielbaren Veräußerungswertes der jeweiligen Wohnung angeführt.

In den Gutachten waren sowohl der Bauzustand als auch der Erhaltungszustand der jeweiligen Wohnung als gut angegeben.

Verfahrensgegenständlich war der folgende Verkaufsvorgang:

Mit am 29.4.2016 abgeschlossenen Kaufvertrag verkaufte die Bf. die **Wohnung Top 32** an ihren Geschäftsführer. Der Verkaufspreis für die neuerrichtete Wohnung betrug Euro 120.000 und beruhte auf dem mittels Wertermittlungsgutachten zum Stichtag 10.3.2015 berechneten Verkehrswert von Euro 119.300.

Den Berechnungen der Bf. lagen zu den **drei Wohnungen** u.a. folgende Werte der Gutachten zugrunde. Die Terrassenflächen wurden von der Bf. nicht in die Berechnungen einbezogen (Tabelle 1)

Text	Top 30	Top 31	Top 32
Verkaufspreis	378.000	320.000	120.000
Wohnungsfläche+ Terrasse m2	101,2 + 25,39	83,74 + 26,39	145,32 + 104,51
WNFI inkl. Terrasse 25% lt. AP	107,5475	89,8375	171,4475
Gutachten 2015 für die drei Tops			
Sachwertermittlung			
Durchschnittspreis vergleichbare Wohnung / m2 = Neubauwert	3.100	3.000	2.700
Abschlag Reparaturaufwand Bausubstanz vom Neubauwert	2%	2%	2% 7.847
Wertminderung grobe/leichte Bauschäden pauschal	2.000	2.000	2.000
Sachwert der Liegenschaft (gerundet)			344.800
Ertragswertermittlung			
Jahresrohertrag Euro/m2	13	13	11,5
Abzgl. Instandhaltungskosten vom Neubauwert	0,5%	0,5%	1,5%
Verkehrswert lt. Gutachten	330.700	276.000	226.765
Abzug Schätzung Kosten Baumängelbehebung	0	0	107.465
Verkehrswert	330.700	276.000	119.300

Zum in Ansatz gebrachten Durchschnittspreis / m2 bzw. zum Jahresrohertrag / m2 lagen keine Details vor. Zur angegebenen geschätzten Summe der Reparaturkosten für Top 32 lagen keine

Unterlagen vor aus denen die Zusammensetzung bzw. Berechnung ersichtlich gewesen wäre. Es wurde lediglich auf im Anhang befindliche Bilder/Fotos 1- 17 hingewiesen. Die Zahl waren mangels näherer Angaben und Unterlagen nicht nachvollziehbar.

Bei der am 10.10.2019 durch die AP durchgeführten Betriebsbesichtigung wurden keine offensichtlichen Mängel festgestellt. Der Geschäftsführer gab gegenüber der AP an, dass bisher keine Mängelbehebungen in der Wohnung Top 32 durchgeführt wurden. Die Wohnung wurde bis November 2019 als Büro der Bf. genutzt und war danach von 14.11.2019 bis 16.9.2025 Hauptwohnsitz des Geschäftsführers der Bf. (Eintragung im Zentralen Melderegister). Zum Nachweis der Kosten für die Sanierung der Wohnung wurde der AP ein Kostenvoranschlag der Baufirma Bau vom 4.11.2020 über Mängelbehebung lt. Gutachter und Terrassenausbau iHv Euro 175.000 vorgelegt.

Die AP hatte festgestellt, dass die Bf. im Prüfungszeitraum einen Sanierungsaufwand von Euro 55.735 brutto für Top 30 zu tragen hatte. Zu Top 31 wurden keine Mängel und kein Aufwand festgestellt.

Nachdem der Verkaufspreis für Top 32 wesentlich von den Verkaufspreisen der beiden anderen Wohnungen abwich und der Verkauf an den Geschäftsführer der Bf. erfolgt war, stellte sich die Frage der Fremdüblichkeit.

Das zugrundeliegende Schätzgutachten aus 2015 wurde durch den Fachexperten der Abgabenbehörde beurteilt. Dieser kam zum Schluss, dass der mit dem Privatgutachten ermittelte Verkehrswert mangels Nachvollziehbarkeit der enthaltenen Parameter, wegen unbegründeter Abschläge und fehlender Grundlagen für den Abzug von Sanierungskosten nicht geeignet war, um eine Basis für den Verkaufspreis für Top 32 zu bilden.

Die AP ermittelte sodann im Schätzungswege nach dem Vergleichswertverfahren einen dem Fremdvergleich entsprechenden Verkaufswert. Grundlage dafür bildeten die für die beiden Wohnungen, Top 30 und Top 31, erzielten Verkaufspreise. Die Bf. hatte die Wohnungen zeitgleich mit der in Rede stehenden Wohnung errichtet und waren diese im selben Zeitraum zum Verkauf gestanden. Unter Ansatz der jeweiligen Wohnnutzfläche mit Einbeziehung der Terrassenflächen ergab die Berechnung der AP auf Basis dieser Verkaufspreise einen durchschnittlichen, als fremdüblich zu beurteilenden, Quadratmeterpreis. Dieser wurde der Wohnnutzfläche inkl. anteiliger Terrassenfläche des Top 32 zugrunde gelegt und ergab einen Fremdvergleichswert von Euro 606.600.

Die daraus nach Abzug des bisherigen Verkaufspreises von Euro 120.000 resultierende Differenz iHv Euro 486.600 wurde dem Betriebsergebnis der Bf. für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 hinzugerechnet.

Die AP beurteilte weiters den fehlenden Verkaufserlös als eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Zuwendung. Der Geschäftsführer der Bf. war auch zu 100% Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschafterin der Bf., der GT. Es läge daher eine „durchgeleitete

verdeckte Ausschüttung“ von Euro 486.600 netto vor. Dies habe zur Folge, dass die aus der Ausschüttung an den Gesellschafter resultierende Kapitalertragsteuer bei der GT vorzuschreiben war.

Mit der gegenständlichen Beschwerde vom 25.2.2022 wurde ein weiteres Gutachten betreffend Top 32 vom 10.2.2022 zum Stichtag März 2016 vorgelegt. Die Berechnungen der Bf. basierten u.a. auf nachstehend angeführten Werten (Tabelle 2)

Gutachten 2022	Top 32	145,32 m2 ohne Terrasse
Sachwertermittlung		
Neuherstellungskosten Wohnung / m2	3.000	435.960
Außenanlagen u Allgemeinflächen	3%	13.078,80
Gesamt Herstellungskosten		449.038,80
Abzgl. Wertminderung Bauschäden		-297.000
Abzgl. Wertminderung Afa	3%	-3.843,20
Zzgl Bodenwert		38.097,72
Abzgl. Marktanpassung u Abschläge	10%	-18.629,33
Sachwert gerundet / Verkehrswert		168.000
Vergleich Ertragswertermittlung		
Jahresrohertrag - Euro/m2/Monat	11,5	20.054,16
Abzgl. Instandhaltungskosten u Mietausfallwagnis	Euro 5/m2 4%	-1.528,77
Ertragswert / Jahr		18.525,39
Ertragswert x Vervielfältiger	24,94	462.111,02
Abzgl. Schätzung Kosten Baumängelbehebung		-297.000
Ertragswert gerundet Top 32		165.000

Zur weiteren Plausibilisierung waren im Gutachten Transaktionen aus den Jahren 2013 bis 2016 von nicht sanierungsbedürftigen Wohnungen angeführt. Der daraus resultierende Durchschnittswert pro m2 war mit rund Euro 3.110 angegeben.

Es war angeführt, „unter Annahme der bereits durchgeführten Sanierung der Wohnung kann der ermittelte Verkehrswert als plausibel erachtet werden.“

In der Beschwerde wurde beantragt den ermittelten Verkehrswert iHv Euro 168.000 der Entscheidung über die Beschwerde zugrunde zu legen.

Nach Ersuchen der Behörde brachte die Bf. am 16.8.2022 eine Stellungnahme des Sachverständigen zum 2. Gutachten vom 10.2.2022 bei.

Demnach bildete die Grundlage des Gutachtens ein Lokalaugenschein vom 26.1.2022 in Top 32 sowie ein Protokoll zu einem Lokalaugenschein vom 13.11.2018 und erfolgten Blower-Door-Test in Top 30.

Es waren beim Lokalaugenschein festgestellte Mängel (z.B. mangelhaft ausgeführter Estrich Bad, fehlender Rigol Terrasse, mangelhaftes Geländer Terrasse) und zu deren Behebung angenommene Maßnahmen (wie z.B. Abbrucharbeiten im Terrassen- und Stiegenaufgangsbereich) dargestellt.

Es wurde u.a. im Gutachten angenommen, dass die Heizungsanlage getauscht und erweitert werden müsste und dazu Abbrucharbeiten und Neuaufbauten nötig wären. Ebenso wurde von der Annahme des Erfordernisses des Tausches der Klimaanlage ausgegangen. Festgehalten war, dass weder die Funktionstüchtigkeit der Heizung noch der Klimaanlage bei der Begehung überprüft werden konnte.

In der Stellungnahme war die im zweiten Gutachten enthaltene Tabelle über die Sanierungskosten (iHv gesamt Euro 297.000) insofern aufgegliedert, als die einzelnen Positionen mit Unterpositionen mit Angabe von Stunden- und Materialaufwand ergänzt waren. In der Zusammenfassung war angeführt, dass die Sanierungskosten „näherungsweise“ bestimmt worden waren und auf der Ermittlung eines Einheitswertes, der auf- und abgerundet worden war, beruhten. Unterlagen, wie z.B. Kalkulationen der einzelnen Positionen, zu den in Ansatz gebrachten Sanierungskosten waren der Behörde nicht vorgelegt worden.

Am 19.7.2022 hatte auch eine Besichtigung der Wohnung Top 32 durch eine Vertreterin der Behörde in Anwesenheit des Geschäftsführers der Bf. und eines Mitarbeiters des Sachverständigen stattgefunden. Nach Auskunft des Geschäftsführers waren bis dato keine Sanierungsmaßnahmen in der Wohnung erfolgt. Die Wohnung war neu ausgemalt und auf der Dachterrasse ein Kunstrasen aufgebracht worden.

Der durch den Mitarbeiter des Sachverständigen durchgeführte Versuch an Steckdosen und Fenstern mittels einer Feuerzeugflamme zum Nachweis, dass Undichtheiten gegeben waren, zeigte kein eindeutiges Ergebnis.

Nach Ansicht des Mitarbeiters des Sachverständigen lagen Mängel vor, jedoch wären keine Abbruch- und Neuaufbauarbeiten nötig, sondern die Behebung der Mängel auch durch gelindere Mittel möglich. Wasserschäden waren bei der Besichtigung weder ersichtlich noch behauptet worden. Es wäre im Bad der Austausch der Fliesen und eine Verstärkung des Unterbodens erforderlich sowie die Erhöhung des Terrassengeländers aus Sicherheitsgründen. Der Mitarbeiter vermeinte weiter, dass überwiegend sogenannte disponible Schäden vorlagen.

Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung

Gemäß **§ 166 BAO** kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Für das Beweisverfahren gilt vor allem der Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel sowie der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167).

Als Beweismittel gelten auch von der Partei vorgelegte Gutachten.

Gemäß **§ 167 Abs. 2 BAO** hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Sowohl Gutachten eines Amtssachverständigen gem. § 177 BAO als auch Privatgutachten, d.h. ein von der Partei vorgelegtes Gutachten eines Sachverständigen, stellen Beweismittel dar und unterliegen daher der freien Beweiswürdigung.

Ein Sachverständigenbeweis gem. **§ 177 BAO** ist nur notwendig, wenn die Behörde nicht selbst über ausreichendes Fachwissen verfügt. Grundsätzlich ist die Abgabenbehörde befugt, das eigene Fachwissen zu verwerten.

Ein Sachverständigengutachten hat den Befund, d.h. die erhobenen Tatsachen sowie die daraus gezogenen Schlussfolgerungen, das Gutachten, zu enthalten. Sind aus einem Gutachten weder die zugrunde gelegten Tatsachen noch deren Beschaffung zu entnehmen, ist das Gutachten mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar. Ein Gutachten muss, um als schlüssig und nachvollziehbar angesehen werden zu können, die maßgeblichen Ausgangswerte ziffernmäßig nennen und die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden enthalten.

Die Beweiskraft eines Gutachtens kann insofern in Frage gestellt werden, als das Gutachten nachweislich mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht. Ein diesfalls unschlüssiges Gutachten bleibt grundsätzlich unberücksichtigt.

Die beigebrachten Privatgutachten wurden daher durch das Gericht unter den angeführten Aspekten beurteilt.

Zum Ersten Gutachten

Die Grundlage für den in Ansatz gebrachten Verkaufspreis für Top 32 bildete das erstellte Wertermittlungsgutachten zum Stichtag 10.3.2015. Dies beruhte auf einem Lokalaugenschein vom 4.3.2015. Die Bewertung lag ein Jahr vor dem Kaufvertragsabschluss und konnte als zeitnah beurteilt werden.

Zum Inhalt war folgendes festzustellen.

Im als „Befund“ bezeichneten Teil waren Lage, Größe, Form und Maße der Wohnung sowie die Verkehrsinfrastruktur kurz angeführt. Angaben über Terrassen und Keller waren nicht vorhanden. Der Bauzustandsfaktor war mit „Guter Bauzustand, übliche Instandhaltung“ angegeben. Der Bauzustand der Wohnung, deren Erhaltungszustand und Ausstattung waren

mit „gut“ beurteilt. Es waren keine Details zum Ausstattungs- und Erhaltungszustand der Wohnung enthalten.

Im Teil „Gutachten“ waren die drei zur Ermittlung des Verkehrswerts gegenwärtig verwendeten Verfahren (Vergleichswert-, Sachwert- und Ertragswertverfahren) allgemein dargestellt und folgten dazu die Berechnungen (siehe Werte Tabelle 1).

Auffallend war u.a. der im Vergleich zu den beiden anderen Wohnungen (Top 30 und 31) zum gleichen Stichtag in Ansatz gebrachte niedrige Durchschnittspreis pro Quadratmeter. Für Top 30 wurde ein Quadratmeterpreis von Euro 3.100 und für Top 31 ein Preis von 3.000 den Berechnungen zugrunde gelegt. Auf welcher Grundlage der Ansatz von Euro 2.700/m² für Top 32 gewählt wurde, war nicht angeführt. Verkaufswerte vergleichbarer Wohnungen waren nicht angeführt. Ebenso lagen keine Angaben vor, die den im Vergleich zu den beiden anderen Wohnungen gewählten niedrigeren Ansatz eines Rohertrages von Euro 11,5/m² begründet hätten. Dieser stand im Widerspruch zu den für die beiden Wohnungen Top 30 und Top 31 in Ansatz gebrachten Ertrag von Euro 13/m².

Zu der nach Ermittlung des Ertragswerts für Top 32 in Abzug gebrachten geschätzten Summe der Reparaturaufwendungen iHv Euro 107.465 lagen keine Details über deren Zusammensetzung, Unterlagen, Berechnungen etc. vor. Es wurde nur auf beiliegende Bilder/Fotos 1 bis 17 hingewiesen.

Der Ansatz von Kosten für die Behebung von Baumängeln stand in Widerspruch zur im „Befund“ enthaltenen Angabe zum Bauzustand der Wohnung. Dieser war dort mit „gut“ angeführt. Es waren keine Angaben enthalten aufgrund welcher Tatsachen, d.h. aufgrund welcher konkreten Mängel, welche Schlussfolgerungen hinsichtlich etwaiger Bau- und Sanierungsmaßnahmen gezogen worden waren, die dann die Kostengrundlage bildeten.

Das zur Ermittlung des Schätz- bzw. Verkehrswertes und folglich des Verkaufspreises von Euro 120.000 der Wohnung Top 32 beigebrachte Wertermittlungsgutachten aus dem Jahr 2015 stellte sich aufgrund der o.a. Widersprüche, fehlenden Unterlagen und mangelhaften Angaben insbesondere hinsichtlich des kalkulierten Quadratmeterpreises und der in Ansatz gebrachten Sanierungskosten als nicht nachvollziehbar dar.

Die Ergebnisse des Gutachtens waren auch insofern als nicht schlüssig zu beurteilen, als die beiden weiteren, zeitgleich errichteten und zeitnah verkauften Wohnungen offensichtlich keine Mängel aufwiesen die zu Abschlägen in vergleichbarer Höhe für Sanierungen geführt hätten und den Ansatz eines niedrigen Quadratmeterpreises gerechtfertigt hätten (siehe dazu Tabelle 1 und Daten aus den Gutachten). Der Verkauf der Top 30 und Top 31 war an Fremde Dritte erfolgt und es war nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass bei Vorliegen gravierender Mängel die realisierten Verkaufspreise nicht erzielt worden wären. Dies bestätigte sich auch dadurch, als der Bf. aus den Verkäufen der beiden Wohnungen keine annähernd hohe Kosten bzw. Schäden entstanden waren bzw. spätere Kosten nur für Top 30 festgestellt worden waren.

Das Gericht kam daher in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass das

Wertermittlungsgutachten aus dem Jahr 2015 betreffend die Wohnung Top 32 als Beweismittel für den durch die Bf. an den Geschäftsführer verrechneten niedrigen Verkaufspreis nicht geeignet war.

Zum Zweiten Gutachten

Zum weiteren mit der Beschwerde beigebrachten Privatgutachten vom 10.2.2022 zur Wertermittlung der Wohnung Top 32 und der dazu ergänzenden Stellungnahme des Sachverständigen vom 12.8.2022 stellte das Gericht wie folgt fest.

Das Gutachten wurde sechs Jahre nach dem Verkauf der Wohnung, mit angegebenem Bewertungsstichtag März 2016, erstellt.

Grundlage bildete ein Lokalaugenschein vom 26.1.2022 sowie Informationen und Unterlagen der Bf. als Auftraggeberin des Gutachtens.

Im Befund waren als Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes der Wert „gut“ und als Bauzustandsfaktor der Wert „zufriedenstellend bis mäßig, teilweise Instandhaltungsarbeiten erforderlich“ angegeben.

Zur Ausstattung und zum Erhaltungszustand der Wohnung waren Angaben zu den einzelnen Räumen sowie Terrassen enthalten. Insbesondere war festgehalten, dass

- Heizung und Klimaanlage nicht funktionstüchtig waren (dazu war in der Stellungnahme angeführt, dass eine Überprüfung nicht möglich gewesen war); Konstruktion und Stiegen zum 2.DG zu überarbeiten und nach Norm wiederherzustellen sind; Bodenabsenkung im Bad vorliegt; Fliesenschäden vorliegen; Rigol auf den Terrasse fehlen.

Der Erhaltungszustand wurde als durchschnittlich bis mäßig beurteilt und lagen dem Alter entsprechend Abnutzungserscheinungen vor.

Da es sich um Angaben zum Zeitpunkt der Besichtigung handelte, war deren Aussagekraft zum mehr als 6 Jahre zurückliegenden Bewertungsstichtag März 2016 in Frage zu stellen. Damals lag ein noch ungenutzter Neubau vor.

Es folgten die Angaben zur Methodik, d.h. u.a. zu den drei gegenwärtig verwendeten, als gleichwertig anzusehenden Wertermittlungsverfahren. Gegenständlich wurde zur Bewertung das Sachwertverfahren angewendet.

Zum Punkt Baumängel und Bauschäden war eine Tabelle mit Auflistung erforderlicher (zum Teil aber auf Annahmen beruhender) Arbeiten (z.B. *Heizung, Kesseltausch; Terrasse 1. DG neu abdichten und verfliesen; Terrasse 1. DG Geländer neu; Abbruch Badezimmer aufgrund Absenkung Estrich; Wiederherstellung Badezimmer*; etc.), ohne nähere Details enthalten.

Der Gesamtwert der Kosten betrug Euro 297.000. In der Stellungnahme wurden die Positionen in Unterpositionen aufgegliedert und diese nach Material- und Zeitaufwand aufgeschlüsselt.

Wie zudem angeführt war, handelte es sich um eine „näherungsweise“, auf Grundlage eines auf- und abgerundeten Einheitswertes, erfolgte Ermittlung. Unterlagen bzw. Details z.B. zu Materialbedarf und Arbeitsstunden lagen nicht vor. Es waren keine Angaben enthalten, inwieweit die in Ansatz gebrachten Kosten auf das Jahr 2016 bezogen waren.

Auch aus dem zusätzlich beigebrachten Protokoll über einen sogenannten Blower-Door-Test

(Dichtheitstest), der im Jahr 2018 in Top 30 stattgefunden hatte, war kein Rückschluss über eine etwaige Mangelhaftigkeit des Top 32, insbesondere zum Stichtag März 2016, zu ziehen. In Top 32 hatte kein derartiger Test stattgefunden.

Dem Gericht war daher keine Überprüfung der Angaben, der schätzungsweise ermittelten Kosten, möglich. Es war auch nicht möglich festzustellen, ob es sich bei den geschätzten Kosten um reine Sanierungskosten oder (auch) um Modernisierungskosten handelte.

Der Sachwert war, nach Abzug der Baukosten und Abzug eines Marktanpassungsabzugs, mit einem Wert iHv Euro 168.000 angeführt – siehe dazu die Angaben in Tabelle 2 oben.

Der zur Plausibilisierung ermittelte Ertragswert war nach Abzug der Kosten mit Euro 165.000 angegeben.

Aus den zum Vergleich angeführten Verkäufen ähnlicher Wohnungen der Jahre 2013 – 2016 resultierte ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von Euro 3.110.

Das Gericht kam nach Beurteilung des zweiten Gutachtens in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass auch dieses nicht schlüssig und nicht geeignet war, den für das Objekt Top 32 im Jahr 2016 berechneten Verkaufspreis zu beweisen.

Das zweite Gutachten beruhte auf einem im Jahr 2022 erfolgten Lokalausgleich. Ein Rückschluss auf den Wert des Objekts im Jahr 2016 und die Berücksichtigung von Kosten für etwaige Mängel zum damaligen Zeitpunkt war aufgrund der vergangenen Zeit und zwischenzeitigen Nutzung, als Büro und später Wohnsitz des Geschäftsführers der Bf., sowie mangels nachvollziehbarer Angaben und Berechnungen im Gutachten 2022 nicht möglich. Es fehlte auch eine Begründung für den erfolgten Marktanpassungsabschlag von 10%. Der Abschlag, zu dem keine Analyse vorlag, stand mit der früheren Ausführung im Gutachten, dass die Marktlage als „gut“ anzusehen war, in Widerspruch. Als unbegründet und nicht nachvollziehbar stellte sich die Erhöhung der Kosten für die Mängelbehebung dar. Die etwaigen Mängel wurden im zeitnah erstellten Gutachten im Jahr 2015 mit rund Euro 107.000 beziffert. Diese waren im Jahr 2022 mit einem mehr als doppelt so hohen Wert von Euro 297.000 in Ansatz gebracht worden.

Es widerspricht den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass es sich um auf das Jahr 2016 bezogene Werte handelte. Vielmehr war davon auszugehen, dass aktuelle Werte des Jahres 2022 herangezogen wurden und sich diese daher nicht für eine Berechnung zum Stichtag 2016 eigneten.

Zusammenfassend war festzustellen, dass die beiden Gutachten nicht geeignet waren, den im Jahr 2016 an den Gesellschafter der Bf. verrechneten Kaufpreis für Top 32 zu untermauern und den Nachweis der Fremdüblichkeit zu liefern.

Am 19.7.2022 hatte eine Besichtigung der Wohnung Top 32 durch die Behörde in Anwesenheit des Geschäftsführers der Bf. und eines Mitarbeiters des Sachverständigen SV (des Erstellers der beiden Gutachten) stattgefunden.

Der Geschäftsführer gab dabei gegenüber der Behörde an, dass bis dato keine Sanierungsmaßnahmen erfolgt waren. Die Wohnung war neu ausgemalt und auf der Dachterrasse war ein Kunstrasen aufgebracht worden.

Als Ergebnis der Besichtigung konnte festgestellt werden, dass in der Wohnung Mängel gegeben waren und wurden diese konkret besprochen. Der Mitarbeiter des Sachverständigen beurteilte die Schäden als überwiegend disponible Schäden. Abbruch- und Neuaufbauarbeiten wären demnach nicht erforderlich und wäre darin eine Modernisierung zu sehen. Die Schäden im Bad wären mittels Verstärkung des Unterbodens und Austausch der Fliesen zu beheben. Eine Erhöhung des Terrassengeländers wäre aus Sicherheitsgründen erforderlich. Es konnte davon ausgegangen werden, dass diese Mängel ihren Ursprung bereits im Jahr 2015 hatten. Der Versuch mittels Feuerzeugflamme eine Undichtheit der Wohnung nachzuweisen, blieb ohne eindeutiges Ergebnis.

Wie oben ausgeführt wurde, war es aufgrund der wenig detaillierten Angaben und der beigebrachten Unterlagen im gegenständlichen Verfahren nicht möglich, die Berechnungen der Bf. zum Verkaufspreis des Top 32 nachzuvollziehen und so deren Schlüssigkeit festzustellen. Der niedrige Verkaufspreis war nicht als fremdüblich zu beurteilen und lag ein Verkaufsvorgang vor, der dahingehend zu überprüfen war. Dies erfolgte auf Basis einer Schätzung.

Die Behörde hatte ihrer Schätzung zur Ermittlung eines fremdüblichen Wertes und daraus folgenden Verkaufspreises das Vergleichswertverfahren zugrunde gelegt. Zum Vergleich waren für die Ermittlung eines Quadratmeterpreises jedoch nur die Verkäufe der Top 30 und 31 herangezogen worden.

Da es im Sinn des **§ 184 BAO** Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen, d.h. den tatsächlichen Gegebenheiten, möglichst nahe zu kommen, sind jene Grundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit haben.

Die durch das Gericht in Anwendung gebrachte Schätzung und Berechnungsmethode wurde mit den Verfahrensparteien erörtert und im Ergebnis von diesen anerkannt und konnte daher als unstrittig festgestellt werden.

Zur Ermittlung eines einem Fremdvergleich entsprechenden Verkehrswertes der Wohnung Top 32 wurde für die Ermittlung eines als realistisch zu beurteilenden Quadratmeterpreises das **Vergleichswertverfahren** in Anwendung gebracht.

Diese Wertermittlungsmethode wird als marktgerechteste Methode zur Ermittlung von Verkehrswerten von Liegenschaften angesehen, da ein Vergleich mit Kaufpreisen vergleichbarer Immobilien durchgeführt wird.

Im Vergleichswertverfahren ist der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Sachen zu ermitteln. Vergleichbar sind Sachen, die hinsichtlich der den Wert beeinflussenden Umstände mit der zu bewertenden Sache übereinstimmen. Zum

Vergleich sind Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten erzielt wurden.

Das Gericht konnte im Fall der Bf. auf die Verkaufspreise der zur gleichen Zeit errichteten und zeitnah an Fremde Dritte verkauften Wohnungen Top 30 und Top 31 zurückgreifen (siehe Tabelle 1 oben). Ebenso lagen weitere durch die Bf. selbst im zweiten Gutachten angeführte, auf Transaktionen der Jahre 2013 – 2016 beruhende, vergleichbare Preise vor. Damit waren ausreichende, plausible und geeignete Grundlagen vorhanden, um das Vergleichswertverfahren zur Ermittlung des Verkehrswertes anzuwenden und ein dem Fremdvergleich standhaltendes Ergebnis zu erhalten.

Wie für das Gericht aus den beigebrachten Unterlagen (Fotos) zu entnehmen war und gegenüber der Behörde beim Lokalaugenschein glaubhaft dargelegt wurde, war auch davon auszugehen, dass bei Top 32 bereits im Zeitpunkt des Verkaufes gewisse Mängel vorlagen, sodass Kosten für deren Sanierung bei Schätzung des Verkaufswertes zu berücksichtigen waren.

Das Gericht legte den Berechnungen auf Basis des Vergleichswertverfahrens einen geschätzten Quadratmeterpreis von Euro 3.110 zugrunde. Dementsprechend wurde der Verkehrswert für das im März 2016 an den Geschäftsführer der Bf. verkaufte Top 32 ermittelt.

Hinsichtlich der Schätzung der Höhe der Kosten für die Behebung der Mängel wurde ein im AP-Verfahren beigebrachter Kostenvoranschlag aus dem Jahr 2020 herangezogen.

In freier Beweiswürdigung wurde auf Basis dieses Kostenvoranschlages von möglichen Sanierungskosten iHv Euro 175.000 ausgegangen. Diese wurden vom ermittelten Verkehrswert in Abzug gebracht.

Der so ermittelte Verkaufspreis war unter Berücksichtigung des bisher in Ansatz gebrachten Verkaufspreises in die Berechnung der Einkünfte der Bf. für das Jahr 2017 einzubeziehen. Zu den Berechnungsdetails wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Das Einkommen der Bf. wurde für das Jahr 2017 iHv Euro 339.299,61 festgestellt. Dieses war zu 100% der Gruppenträgerin zuzurechnen.

Festzuhalten war, dass der ermittelte Differenzbetrag von Euro 240.000 infolge des Verkaufs der Wohnung an den Geschäftsführer der Bf. als eine aus dem Gesellschaftsverhältnis begründete Zuwendung zu beurteilen war.

Da der Geschäftsführer der Bf. über 100% Anteile an der Gesellschafterin der Bf., der GT, verfügte, lag ein außerhalb einer offenen Gewinnausschüttung entstandener Vermögensvorteil für ihn vor. Die festgestellte Ausschüttung an die Gesellschafterin (Gruppenträgerin) war als steuerfreier Beteiligungsertrag zu sehen. Die „durchgeleitete“ Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Gruppenträgerin war bei dieser der Kapitalertragsteuer zu unterziehen und im Haftungswege vorzuschreiben.

Die Entscheidung in diesem Punkt war wie im Spruch angeführt zu treffen.

Zu Spruchpunkt II. – Gegenstandsloserklärung

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 29. Juli 2026**, einlangend am 3. August 2026, wurde die Beschwerde vom 1. März 2022 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2018 vom 24. Jänner 2022 zurückgenommen.

§ 256 BAO idgF lautet:

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

Abs. 2 - ...

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

Die Bf. hatte mit Schreiben vom 29. Juli 2026 die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2018 zurückgezogen.

Die Zurücknahme einer Beschwerde ist eine unwiderrufliche, einseitige prozessuale Erklärung, die mit dem Einlangen bei der Behörde rechtsverbindlich und damit wirksam wird. Einer formellen Annahmeerklärung der Behörde bedarf es dazu nicht.

Durch die Zurücknahme der Beschwerde verliert das Bundesfinanzgericht seine Zuständigkeit zur Entscheidung in der Sache.

Die Beschwerde war daher mit Beschluss gem. **§ 256 Abs. 3 BAO** als gegenstandslos zu erklären. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren war einzustellen. Der angefochtene Bescheid trat somit in Rechtskraft.

Über die Beschwerde war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt III. (Revision)

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

Im gegenständlichen Fall liegt der Entscheidung keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde. Die Revision ist nicht zulässig.

BEILAGE: 1 BERECHNUNGSBLATT 2017

Wien, am 18. August 2026