



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, vom 1. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 4. März 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 entschieden:

A) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

B) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	2003	2004	2005	2006
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	298.632,42 €	116.494,04 €	370.991,38 €	327.019,36 €
Einkommen	240.542,92 €	116.494,04 €	370.991,38 €	327.019,36 €
festgesetzte Körperschaftsteuer	78.611,28 €	39.342,58 €	114.800,08 €	81.700,63 €

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb in einem abweichenden Wirtschaftsjahr (1. Mai bis 30. April) ermittelt. Die Abgabepflichtige betrieb im strittigen Zeitraum neben einem Hotelbetrieb ua. (zT erfolglos) die Verpachtung der Lokalität_A.

Unternehmer_A legte mit Stichtag 1. Dezember 1998 die Liegenschaft Lokalität_A im Mehrzweckgebäude in der KG_EZ_GStNr_ in das Betriebsvermögen ihres Einzelunternehmens ein. Dem Einlagewert von 658.077,95 € liegt eine Schätzung auf Basis Neubaukosten pro m² multipliziert mit dem Miteigentumsanteil (307,71 m²) abzüglich Grundwert und Inventar zugrunde (siehe Schreiben vom 23. September 1999 samt Anhang). Das Einzelunternehmen wurde mit 31. Dezember 1999 nach [Art. III UmgrStG](#) in die Berufungswerberin eingebracht. Im Wirtschaftsjahr 2002/03 nahm die Abgabepflichtige eine Teilwertabschreibung in Höhe von 231.518,87 € vor und wertete die Liegenschaft unter Verweis auf ein Gutachten des Gutachter__A auf einen Buchwert von 324.552,00 € ab.

Das Finanzamt veranlagte die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 antrags- und erklärungsgemäß (siehe Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2003 mit Ausfertigungsdatum 11. Jänner 2005, für das Jahr 2004 mit Ausfertigungsdatum 18. Mai 2006 und für das Jahr 2005 mit Ausfertigungsdatum 22. Juni 2006).

Anlässlich einer zur ABp.Nr._1 durchgeführten Außenprüfung tätigte der Betriebsprüfer_Name ua. nachfolgende Feststellung (siehe Tz. 10 des Berichtes vom 1. März 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung samt Beilage in Verbindung mit Pkt. 11 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Oktober 2008, beide zur ABp.Nr._1):

„Teilwertabschreibung Gebäude_Lokal_Bezeichnung im Wirtschaftsjahr 2002/03:

gebuchte Teilwertabschreibung per 30.4.2003: 231.518,87 €

Bilanzstichtag	01.05.2002	30.04.2003	30.04.2004	30.04.2005
	Euro	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	556.070,87	324.552,00	297.426,59	270.301,18
Nach Bp	331.875,44	290.392,00	278.609,44	266.826,88
+/- BV	- 224.195,43	- 34.160,00	- 18.817,15	- 3.474,30
+/- Gewinn	0,00	190.035,43	15.342,85	15.342,85“

Die Betriebsprüfung habe das von Gutachter__A auf den Stichtag 30. April 2003 erstellte Gutachten auf den Einlagestichtag 1. Dezember 1998 angepasst, die AfA vom neuen Einlagewert berechnet, die Differenz zum Stichtag 30. April 2002 als Eröffnungsbilanzberichtigung eingestellt und die AfA im Prüfungszeitraum vom Einlagewert laut Prüfung berechnet. Der Umstand, dass der Einlagewert 1998 bereits im Rahmen einer Betriebsprüfung überprüft worden wäre, hindere die Behörde nicht an der Berichtigung des Einlagewertes.

Der Wert von Grund und Boden sei vom Sachverständigen Gutachter_A in seinem Gutachten vom 5. April 2004 zum Stichtag 30. April 2003 richtig ermittelt worden. Der vom Sachverständigen angesetzte Sachwert Gebäude (Wert für sehr gute Ausstattung) werde anerkannt und um den Baukostenindex reduziert. Der Liegenschaftszinssatz liege bei gewerblich genutzten Liegenschaften bei einer Einstufung von „gut“ (mittlere Lage in wirtschaftlich weniger be-

deutschen Gebieten in mittlerer Verkehrslage) zwischen 6,5% und 9%, somit durchschnittlich bei 8%. Dem Ertragswert Gebäude werde die nachhaltig zu erzielende Miete (laut Pachtvertrag 2000) von 40.115,40 € zugrunde gelegt (Durchschnitt von zwei Jahren). Der Verkehrswert des Gebäudes zum 1. Dezember 1998 betrage bei einer Gewichtung des Sachwerts (Faktor 1,00) zum Ertragswert (1,75) 392.752,00 €, wodurch sich – nach Berichtigung um die AfA – ein Buchwert zum 30. April 2002 von 331.875,44 € ergebe. Der Teilwert zum 30. April 2003 habe laut Gutachten des Gutachter_A – nach Änderung des Liegenschaftszinssatzes von 6% auf 8% – 290.392,00 € betragen, was zu einer Teilwertabschreibung 2002/03 laut Neuberechnung von 41.483,44 € führe. Die Abgabepflichtige habe eine Teilwertabschreibung 2002/03 in Höhe von 231.518,87 € begehrt, sodass die Kürzung der Teilwertabschreibung 190.035,43 € betrage. Der im Zuge der Schlussbesprechung vom 13. Oktober 2008 vom Name_Steuerberater vorgelegten neuen Berechnung des Einlagewertes zum 1. Dezember 1998, welche einen nach zwei Ertragswertberechnungen (Variante I: anlehnend am Gutachten zum Stichtag 1. Dezember 1998; Variante II: Berechnung mit 4,5% Immobilienrendite, 10% Mietausfall und Reparaturwagnis, 46 Jahre Restnutzungsdauer) ermittelten Verkehrswert von durchschnittlich 653.173,52 € ergebe, könne nicht gefolgt werden.

Das Finanzamt übernahm die Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 – (neue) Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 4. März 2009).

In der gegen obige Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung vom 1. April 2009 in Verbindung mit der Berufungsergänzung vom 18. Mai 2009 führte die Abgabepflichtige begründend aus, das Finanzamt habe den seitens der vorangehenden Außenprüfung für das Jahr 1998 geprüften und damit ausdrücklich anerkannten Einlagewert der streitgegenständlichen Lokalität_A zum 1. Dezember 1998 ohne näherer Begründung nicht anerkannt. Die Abgabenbehörde ziehe lediglich aus dem zur Begründung einer im Jahr 2003 vorgenommenen Teilwertabschreibung vorgelegten Sachverständigengutachten des Gutachter_A den unzulässigen und unbegründeten Schluss, dass der Einlagewert zum 1. Dezember 1998 überhöht gewesen sei (durch bloße Rückrechnung über den Baukostenindex und einer um fünf Jahre verlängerten Restnutzungsdauer). Es werde hierbei nicht berücksichtigt, dass die Lokalität_A etwa bis zum Einlagestichtag zum 1. Dezember 1998 und auch nachher um einen höheren Pachtzins in Bestand gegeben worden wäre, als jener seitens des Sachverständigen Gutachter_A der Berechnung zur Ermittlung des Teilwertes 2003 berücksichtigt worden wäre. Gänzlich unberücksichtigt werde darüber hinaus, dass die Lokalität_A jedenfalls seit 2003 trotz redlicher und mehrfacher Bemühungen keiner dauernden Verpachtung mehr zugeführt werden konnte. Die Abgabenbehörde habe zur Rückrechnung des Einlagewertes bei einer 46jährigen Restnutzungs-

dauer ohne jeglicher Begründung einen Faktor von 12,14 angewandt, was – abweichend vom Sachverständigen mit einem Rechenzinssatz von 6% - einem Rechenzinssatz von 8% entsprechen. Aus der anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegten eigenen Berechnung ergebe sich ein Einlagewert als Durchschnitt der dortigen Varianten I und II in Höhe von 653.173,52 € und liege damit bloß um 4.904,43 € oder um 0,75% unter dem gebuchten Einlagewert zum 1. Dezember 1998. Die Abgabenbehörde habe nicht begründet, warum sie nicht dieser Berechnung folgen würde. Es würden zur Einlagebewertung der Lokalität_A keine Sachverhaltsmomente vorliegen, die den Tatbestand einer Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 BAO](#) rechtfertigen könnten.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide 2003 bis 2005 sowie Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2006 mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2009 mit der Begründung ab, in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Oktober 2008 und im Prüfungsbericht vom 1. März 2009, Seite 12 bzw. Beilage zum Bericht, Punkte 1 - 10, seien neben der Berichtigung des Einlagewertes auch weitere Gründe angeführt worden, die für sich allein schon eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. In der Berufung sei auf diese Wiederaufnahmsgründe nicht eingegangen worden. Weder das Gutachten des Gutachter_A noch die bisherigen Stellungnahmen würden ergeben, warum die die Teilwertabschreibung rechtfertigende Entwertung der Liegenschaft ausgerechnet im Wirtschaftsjahr 2002/2003 eingetreten sein soll. Die Überprüfung des Betriebsprüfers habe einen überhöhten Einlagewert zum Stichtag 1. Dezember 1998 ergeben. Abweichend von dem in einem vereinfachten Verfahren ermittelten Einlagewert (Multiplikation der Gesamtfläche mit einem durchschnittlichen Preis von 30.000,00 ATS je m²) sei der Sachwert zum Einlagestichtag durch Rückrechnung des nicht beanstandeten Sachwertes laut Gutachten mit dem Baukostenindex ermittelt worden. Bei der Ermittlung des Ertragswertes seien durchschnittliche Mieten zum Stichtag der Einlage herangezogen worden. Die Tatsache, dass die Lokalität_A seit 2003 nicht mehr verpachtet werde, sei nicht zu berücksichtigen gewesen (Wertermittlung zum 1. Dezember 1998). Der angewendete Rechenzinssatz von 8% (entspreche einem Faktor 12,14) sei zum Unterschied zum begehrten Zinssatz von 6%, um welchen es sich um einen in der Literatur nicht nachvollziehbaren Wert handeln würde, begründet worden. Da bisher von einem falschen Wertansatz in der Bilanz ausgegangen worden wäre, sei die Eröffnungsbilanz zum 1. Mai 2002 entsprechend zu berichtigen gewesen. Im Körperschaftsteuerbescheid 2006 sei die Differenz zwischen der bisherigen Afa des Gebäude_Lokal_Bezeichnung und der Afa laut neu ermitteltem Einlagewert dem Gewinn hinzugerechnet worden (15.342,85 €).

Die Berufungswerberin begehrte mit Schreiben vom 17. Juli 2009 fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Mit Schreiben vom 4. November 2013

nahm die steuerliche Vertreterin die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005:

A 1) Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen der Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Einen Wiederaufnahmsgrund bilden somit lediglich neu hervorgekommene „Tatsachen oder Beweismittel“. Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, [98/14/0038](#); VwGH 26.7.2000, [95/14/0094](#)); also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, [95/15/0108](#); VwGH 19.11.1998, [96/15/0148](#); VwGH 26.7.2000, [95/14/0094](#); VwGH 21.11.2007, [2006/13/0107](#)). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 4.3.2009, [2004/15/0135](#), 0136; VwGH 23.2.2010, 2006/15/0134; VwGH 29.7.2010, [2006/15/0006](#); VwGH 31.5.2011, [2009/15/0135](#)). Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#)). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein begründet daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 21.4.1980, [2967/79](#); VwGH 5.11.1981, 3143 f/80; Ritz, BAO⁴, Tz. 7ff).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorgekommen sind (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 23.9.1997, [93/14/0065](#); VwGH 20.11.1997, [96/15/0221](#)). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Hervorkommen von Tatsachen dabei stets aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen, das wieder-

aufgenommen werden soll (VwGH 24.6.2003, [2003/14/0027](#), 0028; VwGH 18.9.2003, [99/15/0120](#); VwGH 29.9.2004, [2001/13/0135](#); VwGH 18.12.2008, [2006/15/0208](#), 0367; VwGH 23.4.2008, [2006/13/0019](#); VwGH 24.6.2009, [2007/15/0045](#); VwGH 15.12.2010, [2007/13/0157](#)). Zur Beurteilung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bereits bekannt war, ist damit auf das jeweilige konkrete (Steuer-)Verfahren abzustellen. Es kommt daher nicht auf den Kenntnisstand der Behörde als Gesamtorganisation an, sondern entscheidend ist vielmehr der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten (Steuer-)Verfahren bei Erlassung des (wiederaufgenommenen) Erstbescheides.

Ermittelt die Abgabenbehörde (anlässlich der Erstbescheid-Erlassung) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig, weil sie den erhobenen Sachverhalt für ausreichend und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält, bildet das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt nach herrschender Rechtsprechung einen Wiederaufnahmsgrund, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte überhaupt oder in ihrem vollem Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden (VwGH 14.3.1990, [88/13/0011](#)). Selbst wenn der Behörde ein allfälliges Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel bzw. an der behördlichen Unkenntnis entscheidungsrelevanter Umstände im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmsgrund (VwGH 5.5.1982, [81/13/0174](#), 82/13/0029 f; VwGH 23.4.1998, [95/15/0108](#); VwGH 21.2.2001, [95/14/0007](#); VwGH 25.10.2001, [98/15/0190](#); VwGH 25.5.2005, [2001/14/0007](#); Ritz, BAO⁴, Tz. 7ff).

A 2) Die streitgegenständlichen Wiederaufnahmen erfolgten nach Ausführungen des Finanzamtes (siehe Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005) „aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen ([§ 20 BAO](#)) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Der Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. März 2009, ABp.Nr._1, führt als Wiederaufnahmsgründe gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 die Feststellungen Tz. 1 (Baukosten Garage Erdbau 2002/03), Tz. 2 (aktivierte Eigenleistungen Garage 2002/03), Tz. 3 (aktivierte Eigenleistungen Hotel_A), Tz. 4 (Mietaufwand Firmenbezeichnung_A), Tz. 5 (Grund Namensbezeichnung_A), Tz. 6 (Mieterlöse Lokalität_A) und andere an, ohne jedoch „und andere“ (dh. die „Sache“ der Wiederaufnah-

me) näher zu bezeichnen. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß [§ 149 Abs. 1 BAO](#) anlässlich der Außenprüfung vom 13. Oktober 2008, ABp.Nr._1, bezeichnet als Wiederaufnahmsgründe die „Punkte 1 bis 11“ der Niederschrift, welche Feststellungen betreffend die Baukosten Garage Erdbau 2002/03 (Pkt. 1), aktivierte Eigenleistungen Garage Erdbau 2002/03 (Pkt. 2), aktivierte Eigenleistungen Zubau Hotel_A 2004/05 (Pkt. 3), Aufwand Miete Firmenbezeichnung_A 2003/04 (Pkt. 4), Grund Namensbezeichnung_A (Pkt. 5), Mieterlöse Lokalität_A (Pkt. 6), Kursgewinne 2002/03 (Pkt. 7), Energieabgabevergütung 2004 (Pkt. 8), Erlöse Tabak 31.1.2004 (Pkt. 9), Eigenverbrauch Tabak (Pkt. 10) und Teilwertabschreibung Gebäude Lokalität_A 2002/03 (Pkt. 11) umfassen.

A 3) Die Berufungswerberin bekämpft in ihrer Berufungsergänzung vom 18. Mai 2009 die strittigen Wiederaufnahmen lediglich mit der Begründung, es würden zur Einlagebewertung der Lokalität_A keine Sachverhaltsmomente vorliegen, die den Tatbestand einer Wiederaufnahme gemäß [§ 303 BAO](#) rechtfertigen könnten. Zu den übrigen, von der Abgabenbehörde (durch Verweise auf die Niederschrift und den Prüfungsbericht bescheidmäßig) angeführten Wiederaufnahmsgründen äußerte sich die Abgabepflichtige – trotz ausdrücklichem Hinweis in der Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2009 - nicht (ua. auch nicht im Vorlageantrag vom 17. Juli 2009).

A 4) Die Abgabepflichtige erhebt – abgesehen vom Einlagewert Lokalität_A, Pkt 11 der Niederschrift vom 13. Oktober 2008, ABp.Nr._1, - keine Einwendungen gegen obige abgabenbehördliche Wiederaufnahmsgründe. Die Steuerpflichtige bekämpft in ihrer Berufung weder die diesen Wiederaufnahmsgründen zugrundeliegenden materiellrechtlichen Feststellungen des Finanzamtes noch spricht sie sich gegen die hiermit begründeten Wiederaufnahmen betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 aus, sodass diese außer Streit stehen.

Nach der Aktenlage bestehen keine Zweifel an der materiellen Richtigkeit der Feststellungen zu Pkt. 1 bis 10 der Niederschrift vom 13. Oktober 2008, ABp.Nr._1, oder an dem Umstand, dass diesen Feststellungen die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 BAO](#) begründende neu hervorgekommene Tatsachen zugrunde liegen. Die Wiederaufnahmsgründe laut Feststellungen der Pkt. 1 bis 10 der Niederschrift vom 13. Oktober 2008 betreffen im gesamten strittigen Zeitraum entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (siehe ua. Pkt. 2 aktivierte Eigenleistungen Garage Erdbau (2003), Pkt. 3 aktivierte Eigenleistungen Zubau Hotel (2005), Pkt. 4 Mietaufwand Firmenbezeichnung_A (2004), Pkt. 5 Grund Namensbezeichnung_A (2004 und 2005), Pkt. 6 Mieterlöse Lokalität_A (2003 und 2004)), welche jede für sich im Hinblick auf die hiermit verbundenen steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig (absolut und relativ) anzusehen sind. Die streitgegenständlichen Wiederaufnahmen sind daher schon hierdurch ausreichend begründet.

Ergänzend wird bemerkt, dass die Geringfügigkeit anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen ist, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen sind (VwGH 14.12.1995, [94/15/0003](#); VwGH 4.3.2009, [2006/15/0079](#)).

A 5) Dem Finanzamt waren laut vorliegender Aktenlage bei Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide 2003 (mit Ausfertigungsdatum 11. Jänner 2005), 2004 (mit Ausfertigungsdatum 18. Mai 2006) und 2005 (mit Ausfertigungsdatum 22. Juni 2006) weder die Bewertungsgrundlagen zur Ermittlung des Einlagewertes bzw. der Buchwerte des Gebäudes Lokalität_A zum 30. April 2003, 2004 und 2005 noch die Berechnungsgrundlagen für eine Teilwertabschreibung zum 30. April 2003 bekannt. Die Körperschaftsteuererklärungen der Streitjahre bzw. die angeschlossenen Beilagen enthielten diesbezüglich keine Hinweise. Das bescheiderlassende Organ des Finanzamtes hatte sohin bei der (Erst-)Veranlagung der Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 keine Kenntnis von der unrichtigen Bemessung der Buchwerte bzw. der Teilwertabschreibung.

Der Einlagewert des Gebäudes Lokalität_A sowie der Buchwerte 2003 bis 2005 und das Ausmaß der Teilwertabschreibung wurden bei der Gesellschaft erstmals anlässlich der Außenprüfung zur ABp.Nr._1 einer abgabenbehördlichen Beurteilung unterzogen. Die abgabenbehördlichen Ermittlungen der Betriebsprüfung, insbesondere die Überprüfung der Verkehrswertermittlung des Gutachter__A, ergaben für das Finanzamt die für eine Gebäudebewertung wesentlichen Feststellungen betreffend ua. Lage, Alter, Größe, Beschaffenheit uä. des Gebäudes Lokalität_A. Die Abgabenbehörde wäre ohne diese weiteren Erhebungen, insbesondere ohne Einholung der Verkehrswertermittlung des Gutachter__A, nicht in der Lage gewesen, die Unrichtigkeit der Buchwerte zum 30. April 2003, 2004 und 2005 sowie der Teilwertabschreibung zum 30. April 2003 festzustellen, weshalb sich die Wiederaufnahme der Verfahren auch aus diesem Grund als zulässig erweist. Die entscheidungswesentlichen Tatsachen wurden dem Finanzamt erst anlässlich der Außenprüfung zu ABp.Nr._1 bekannt. Dieses Tatsachenwissen war jedoch entscheidungswesentlich, um die Buchwerte und Teilwertabschreibung einer zutreffenden rechtlichen Würdigung laut Punkt B) dieser Berufungsentscheidung zu unterziehen.

Entgegen der Ansicht der Abgabepflichtigen muss sich das Finanzamt die entscheidungswesentlichen Fakten nicht als bekannt zurechnen lassen. Wie bereits dargelegt hat die Beurteilung des Hervorkommens neuer Tatsachen ausschließlich nach dem Wissensstand der bescheiderlassenden Stelle über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode zu erfolgen, da auf die zum Zeitpunkt der Erlassung des wiederaufzunehmenden Bescheides gegebenen Kenntnisse im jeweiligen Verfahren und im jeweiligen Veranlagungsjahr abzustellen ist

(VwGH 11.12.1996, [94/13/0070](#); VwGH 22.9.1999, [97/15/0003](#); VwGH 23.11.2000, [95/15/0122](#)). Für die Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sind sohin etwaige anlässlich der abgabenrechtlichen Betriebsprüfung bei Unternehmer_A (betreffend das Veranlagungsjahr 1998) erlangten Kenntnisse der Betriebsprüfer im Hinblick auf obige entscheidungswesentliche Umstände nicht erheblich, da diese abweichende Veranlagungsjahre betreffen würden und sohin nicht dem Wissensstand der bescheiderlassenden Stelle des Finanzamtes hinsichtlich der Körperschaftsteuer der Jahre 2003 bis 2005 zuzurechnen wären.

A 6) Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 leg.cit.). Im Hinblick auf die den Erstbescheiden betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde nach Ansicht des Referenten durch die Verfügung der Wiederaufnahme dieser Verfahren von dem durch [§ 303 Abs. 4 BAO](#) eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht, weshalb die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet abzuweisen war.

B) Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2006:

B 1) Gemäß § 6 Z 1 EStG ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung (AfA) nach den §§ 7 und 8 EStG, anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (Going-concern).

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind (VwGH 28.4.1994, [93/16/0186](#); VwGH 9.9.2004, [2001/15/0073](#)), persönliche Verhältnisse werden nicht berücksichtigt (VwGH 5.7.2004, [2000/14/0174](#)). Der Teilwert beruht nicht auf der persönlichen Auffassung des einzelnen Steuerpflichtigen über die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung, sondern auf der allgemeinen Verkehrsauffassung, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet. Nach Doralt/Mayr, EStG, § 6 Rz 138, besteht der Teilwert der einzelnen Wirtschaftsgüter aus dem Substanzwert und nicht aus dem Ertragswert. Die Rechtsprechung lässt aber nicht nur „mehrere Bewertungsverfahren“ zu (VwGH 13.12.1995, [92/13/0081](#)), sondern anerkennt auch einen Mittelwert aus Substanzwert und Ertragswert (zB bei einem Entnahmevorgang; VwGH 25.10.1995, [93/15/0119](#); VwGH 27.6.2000, [95/14/0083](#); VwGH 21.12.2010, [2009/15/0098](#); VwGH 26.7.2006, [2001/14/0171](#); Jakom/Laudacher, EStG, 2013, § 6 Rz. 37f; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 6 Tz 27).

Eine Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert kommt nur dann in Betracht, wenn der Teilwert unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den unter diesen liegenden Buchwert des Wirtschaftsgutes gesunken ist. Der durch die Benutzung eines Anlagegutes eintretenden Entwertung wird in der Regel durch die AfA ausreichend Rechnung getragen, sodass die Vermutung gilt, dass der um die AfA verminderte Anschaffungswert jeweils dem Teilwert entspricht. Doralt führt - auf die von der Rechtsprechung entwickelten Teilwertvermutungen verweisend - aus, dass der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung grundsätzlich den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entspricht. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertvermutung zu stellenden Anforderungen (Doralt/Mayr, EStG, § 6 Rz 146). Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat daher die weitergehende Entwertung des Wirtschaftsgutes auf den niedrigeren Teilwert nachzuweisen oder doch wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 14.10.1981, 13/1814/79; VwGH 15.9.1993, [91/13/0125](#); VwGH 18.1.1984, [82/13/0173](#)). Dieser Nachweis bzw. diese Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei (VwGH 12.12.1995, [92/13/0081](#)). Die Teilwertabschreibung ist im Jahr der Mindering geltend zu machen (VwGH 17.12.2002, [2002/14/0135](#)) bzw. kann nur in jenem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden, in dem die Wertminderung eingetreten ist (VwGH 13.12.1995, [92/13/0081](#)). Eine vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres eingetretene wesentliche Wertminderung kann bei der Gewinnermittlung dieses späteren Wirtschaftsjahres keine Berücksichtigung mehr finden, weil Geschäftsvorfälle in dem Wirtschaftsjahr buchmäßig berücksichtigt werden müssen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (VwGH 18.1.1984, [82/13/0173](#)). Bei einem § 5-Ermittler wäre in einem solchen Fall bereits die Anfangsbilanz des Wirtschaftsjahres zu berichtigen, auch wenn sich die Teilwertabschreibung in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Wertminderung eingetreten ist, steuerlich nicht mehr auswirken kann, weil die Steuerbescheide rechtskräftig sind und keine Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen ist (Jakom/Laudacher, EStG, 2013, § 6 Rz. 39, 65; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 6 Tz 27, 31).

B 2) Das Finanzamt versagt der Berufungswerberin im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2003 eine Teilwertabschreibung im begehrten Ausmaß mit der Begründung, das Gebäude Lokalität_A sei bereits zum 1. Dezember 1998 zu einem überhöhten Einlagewert in das Einzelunternehmen der Unternehmer_A eingelegt und somit zu einem unrichtigen Wert in die Berufungswerberin eingebracht worden. Der Bilanzansatz zum 1. Mai 2002 in Höhe von 556.070,87 € sei zu hoch und durch eine Eröffnungsbilanzberichtigung auf 331.875,44 € zu

kürzen; die Teilwertabschreibung zum 30. April 2003 betrage sohin statt 231.518,87 € den Betrag von 41.483,44 €.

B 3) Teilwert zum 30. April 2003:

Im vorliegenden Fall bedarf es vorerst der Ermittlung des Teilwertes des Lokales Lokalität_A zum 30. April 2003. Die Berufungswerberin beziffert diesen unter Verweis auf eine Verkehrswertermittlung des Sachverständigen Gutachter__A vom 5. April 2004 mit 324.552,00 € (Bodenwert: 7.548,00 €; Bauwert zum Zeitwert: 365.292,00 €, Sachwert: 372.840,00 €; Jahresreinertrag 23.569,00 €; Ertragswert 357.556,00 €), das Finanzamt diesen hingegen mit 290.392,00 €. Die Abgabenbehörde legt ihrer Berechnung eine vom Gutachten abweichende Berechnungsmethode des Ertragswertes (einschließlich des Kapitalisierungszinssatzes) sowie Gewichtung des Ertrags- und Sachwertanteiles zugrunde.

Einleitend wird bemerkt, dass der von der Berufungswerberin begehrte Teilwert des Gebäudes (in Höhe von 324.552,00 €) neben dem Gebäudesachwert weiters noch den Bodenwert (in Höhe von 7.548,00 €) beinhaltet (siehe Verkehrswertermittlung des Gutachter__A vom 5. April 2004) und sohin auf jeden Fall diesbezüglich zu kürzen wäre.

Festgehalten wird zudem, dass bereits bei der Ermittlung des (unstrittigen) Bodenwerts der Umstand des steilen Geländes, des ausgewiesenen roten Gefahrenzonenplans und der Flächenwidmung als Freiland sowie der Bebauungsabschlag von zehn Prozent Berücksichtigung fanden (siehe Verkehrswertermittlung des Gutachter__A vom 5. April 2004, Seite 8), sodass der Bodenwert für Zwecke der Verkehrswertermittlung der Liegenschaft keinen neuerlichen Abschlag mehr bedarf.

B 3a) strittige Höhe des Kapitalisierungszinssatzes (Liegenschaftszinssatzes):

Die Verkehrswertermittlung der Berufungswerberin bzw. des Sachverständigen Gutachter_A basiert auf einem Kapitalisierungszinssatz von 6%, jene des Finanzamtes auf einem Zinssatz von 8%.

Der Kapitalisierungszinssatz drückt die Rendite aus, die ein Anleger bzw. Investor für das eingesetzte Kapital erwartet. Ein Kriterium für die Wahl des Kapitalisierungszinssatzes ist das Risiko, welchem der Ertrag aus dem Realbesitz unterworfen ist (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 94). Der Kapitalisierungszinssatz entspricht grundsätzlich der Rendite der Veranlagung in eine Alternativanlage (Egger, RWZ 2006/32, 97).

Bei dem zu bewertenden Lokal Lokalität_A handelt es sich um eine gewerbliche, touristisch genutzte Liegenschaft in Ort_A. Diese befindet sich abseits von der Bundesstraße_A sowie der Liftanlage Ort_A direkt an der Ortsdurchfahrt. Die Liegenschaft ist somit in mittlerer Lage im

wirtschaftlich (touristisch) weniger bedeutsamen Ortsgebiet gelegen, weshalb sich der Referent dem Finanzamt anschließt, diese als „in guter Lage“ zu qualifizieren.

Der Kapitalisierungszinssatz beträgt nach Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 94f, bei touristisch genutzten Liegenschaften zwischen 7% und 12%. Bei Gastronomieliegenschaften liegt dieser im Allgemeinen nicht unter 7%. Durchschnittlich können etwa 9,5% angenommen werden (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 248). Der Vorstand des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs empfiehlt bei gewerblich genutzten Liegenschaften in guter Lage einen Zinssatz zwischen 6,5% und 9,5% (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 98).

Nach den vorliegenden Gegebenheiten erachtet der Referent den vom Finanzamt angewendeten Kapitalisierungszinssatz von 8% für angemessen und angebracht, zumal sich dieser im durchschnittlichen Bereich in obiger Bandbreite der möglichen Prozentsätze bewegt. Die Berufungswerberin in ihren Vorbringen bzw. der Sachverständige Gutachter__A in seiner Verkehrswertermittlung unterließen hingegen jegliche Ausführungen zur Ermittlungsmethode des von ihnen gewählten Zinssatzes von 6%, da hieraus nicht hervorgeht, welche Alternativanlage oder welche sonstigen Grundlagen als Basis zur Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes herangezogen wurden. Der Vorstand des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs erachtet nur bei gewerblich genutzten Liegenschaften in „hochwertiger Lage“ einen (mittleren) Zinssatz bzw. in „sehr guter Lage“ einen Mindestzinssatz von 6% für angebracht (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 98), welche im gegebenen Fall jedoch nicht erkannt werden kann. Der begehrte Liegenschaftszinssatz von 6% ist damit nicht nachvollziehbar.

Die Restnutzungsdauer des Objektes Lokalität_A lag zum Bewertungsstichtag 30. April 2003 bei 41 Jahre (Baujahr des Gebäudes 1984; Lebensdauer des Objektes unstrittig 60 Jahre), sodass der Vervielfältiger zur Ermittlung des Ertragswerts bei einem Kapitalisierungszinssatz von 8% mit 11,97 anzusetzen ist (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 307).

B 3b) Ermittlung des Ertragswertes:

Der Ertragswert setzt sich beim klassischen Ertragswertverfahren aus der Ertragswertkomponente, die aus Grund und Boden stammt, und der Ertragswertkomponente, die aus den Gebäuden (baulichen Anlagen) stammt, zusammen. Für die Ermittlung des Bodenwerts wird das Vergleichswertverfahren herangezogen. Der Wert der baulichen Anlagen wird als Barwert einer Zeitrente (Rentenbarwert) betrachtet und in der Weise errechnet, dass der Liegenschaftsreinertrag um den Verzinsungsbetrag des Bodenwerts vermindert wird, und der auf die baulichen Anlagen entfallende Jahresreinertrag mit einem marktkonformen Zinssatz entsprechend

der angenommenen Restnutzungsdauer kapitalisiert wird (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 17).

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Ertragswerts einer Gastronomieliegenschaft ist der Liegenschaftsreinertrag (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 248). Im vorliegenden Fall ist sowohl der Liegenschaftsreinertrag der Lokalität_A mit 23.569,00 € als auch der Bodenwert mit 7.548,00 € unstrittig. Der Verzinsungsbetrag des Bodenwerts (Bodenwert von 7.548,00 € X Kapitalisierungszinssatz von 8%) beläuft sich daher auf 603,84 €.

Der Jahresreinertrag der baulichen Anlage beträgt damit 22.965,16 € (Liegenschaftsreinertrag abzüglich Verzinsungsbetrag Bodenwert), der Ertragswert der baulichen Anlage (bei einem Vervielfältiger von 11,97) 274.893,00 €, der Ertragswert einschließlich des gebundenen Bodenwerts 282.441,00 €.

Gutachter__A berechnet den Reinertrag der baulichen Anlage mit 349.698,00 €, welche Höhe zum einen durch den abweichenden Vervielfältiger (15,14) und zum anderen in dem Umstand begründet ist, dass der Ertragswertberechnung des Gebäudeanteiles das Verhältnis von Grundwert (7.548,00 €, 2%) und Bauwert (365.292,00 €, 98%) zugrundegelegt wurde (siehe Seite 10 der Verkehrswertermittlung). Dieser Berechnungsmethode wird jedoch nicht gefolgt, da die herrschende Lehre bei der Ermittlung des Reinertragsanteils der baulichen Anlagen den Abzug der Verzinsung des Bodenwerts vom gesamten Reinertrag des bebauten Grundstücks vorsieht (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 88ff; Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹, 415). Im Übrigen wird bemerkt, dass die vom Sachverständigen gewählte Ertragswertberechnungsmethode (bei Annahme des Vervielfältiger 11,97) einen hiervon nur geringfügig abweichenden Ertragswert der baulichen Anlage in Höhe von 276.478,51 € ergeben würde (23.569,00 € X 98% X 11,97).

Gutachter__A zieht zudem bei der Ermittlung des „Grundanteiles Ertragswert“ einen von der Ermittlung des „Gebäudeanteiles Ertragswert“ abweichenden, dem Referenten der Höhe nach nicht nachvollziehbaren Vervielfältiger (16,67 anstatt Zinssatz) heran. Bei bebauten Grundstücken wird jedoch allgemein mit dem gleichen Zinssatz für Grund und Boden und für Gebäude gerechnet, da die Kapitalverzinsung des Grund und Bodens, ebenso wie die der baulichen Anlagen, von der Nutzung des Grundstücks abhängt. Der Grund und Boden teilt das Schicksal der Gebäude, solange diese stehen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 92).

B 3c) Abschlag bei Ertragswertberechnung:

Sonstige, den Ertragswert der baulichen Anlage wertbeeinflussende Umstände, die nicht bereits in angemessener Höhe in die Ermittlung des Ertragswerts eingeflossen sind, müssen je nach Notwendigkeit werterhöhend oder wertmindernd (durch Abschläge) angesetzt werden

(Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 103; Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹, 415).

Das gegenständliche Objekt Lokalität_A war bereits bei Erwerb durch Unternehmer_A in der roten Gefahrenzone der Lawine_A und teilweise in der roten und gelben Wildbachgefahrenzone gelegen, welche eine behördlich verpflichtende Schließung des Gastlokales bei Lawinengefahr begründet. Für den Referenten steht außer Zweifel, dass dieser Umstand den Pächtern der Lokalität_A bekannt war und dies bei der Bemessung des Pachtzinses Berücksichtigung fand.

Der Sachverständige Gutachter__A legt der Berechnung des Jahresrohertrages nicht den zum Bewertungsstichtag mit Pächter_A vereinbarten monatlichen Pachtzins (einschließlich Zubehör) von (netto) 3.633,64 € / Monat (zumal gerade ein Rechtsstreit wegen ausstehender Pachtzinszahlungen bestand), sondern unter Berücksichtigung des Pachtzinses des Vorpächters Pächter_B (1996 bis 2000; netto 2.543,33 € / Monat; mit Zubehör) einen den Marktverhältnissen entsprechenden (niedrigeren) monatlichen Nettopachtzins von 2.350,00 € zugrunde. Berücksichtigt man, dass der vom Sachverständigen angesetzte Pachtzins erheblich den tatsächlich vereinbarten Pachtzinsen der (Vor)Pächter unterschreitet, so steht für den Referenten außer Zweifel, dass bereits bei der Pachtzinsbemessung des Sachverständigen die Lage des Lokales in der Gefahrenzone sowie das sich hieraus ergebende Risiko einer Schließung bei Lawinengefahr ausreichend Rechnung getragen wurde. Ein (weiterer) Abschlag aus diesem Grund hat daher zu unterbleiben.

B 3d) Gewichtung Ertragswert zu Sachwert bei der Ermittlung des Verkehrswertes:

Das Verhältnis von Sachwert zu Ertragswert wird weitgehend von den wirtschaftlichen Möglichkeiten der jeweiligen Liegenschaft bestimmt. Im Idealfall liegen der Sachwert und der Ertragswert sehr nahe beieinander und nur in diesem Fall darf für die Verkehrswertermittlung das arithmetische Mittel gezogen werden. In jedem anderen Fall ist der Ertragswert mit einer Gewichtung einzusetzen. Dem Ertragswert wird deshalb mehr Bedeutung als dem Sachwert beigemessen, da die Liegenschaft nur so viel wert ist, als letztlich Nutzen daraus gezogen werden kann (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 111f).

Außer Streit steht, dass der Sachwert des Objektes Lokalität_A 372.840,00 € (einschließlich Bodenwert 7.548,00 €) beträgt. Der Ertragswert ist laut Berechnung 282.441,00 €, sodass sich die Abweichung auf 32% beläuft.

Gutachter__A ermittelt den Verkehrswert auf Basis einer Gewichtung des Ertragswerts zum Sachwert im Verhältnis 4 zu 1, da es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um eine Er-

tragsliegenschaft handeln würde. Das Finanzamt erachtet diese – unter Verweis auf Nägeli – im Verhältnis 3,25 zu 1 angebracht, da eine Abweichung von mehr als 30% gegeben sei.

Nach Wolfgang Nägeli, Das Handbuch des Liegenschaftenschätzers⁴, gilt als Gewichtungsfaktor im Sinne eines Erfahrungswertes bei Abweichung der beiden Werte ab zehn Prozent die Gewichtung 1x Substanzwert (Sachwert) und 2x Ertragswert, ab 20% 1x Substanzwert und 3x Ertragswert usw. bis zu einer Abweichung von über 40% 1x Substanzwert und 5x Ertragswert (Ross-Brachmann-Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken²⁷, 335; Lehmann/Conca, Einführung in die Immobilienbewertung, 33). Nägeli kennt sohin lediglich Gewichtungsfaktoren auf volle Zehnerpotenzen aufgerundet, nicht jedoch die vom Finanzamt zum Ansatz gebrachten ungerundeten 3,25.

Im vorliegenden Fall beträgt die Abweichung 32%, sodass selbst nach dem vom Finanzamt zitierten Wolfgang Nägeli die Gewichtung des Ertragswerts zum Sachwert im Verhältnis 4 zu 1 beträgt. Dem Berufungsbegehren ist daher zu folgen, zumal dem Sachverständigen auch beizupflichten ist, dass bei Ertragsliegenschaften nach Verwaltungspraxis eine Gewichtung von 4 (Ertragswert) zu 1 (Sachwert) nicht unüblich sein kann.

B 3d) strittiger Abschlag bei der Ermittlung des Verkehrswertes:

Der Sachverständige Gutachter__A kürzt den Verkehrswert der Liegenschaft um einen Abschlag von zehn Prozent, da diese sich in der roten Zone befinden würde (verpflichtende Schließung des Lokals bei Lawinengefahr) sowie im Miteigentum stünde (Miteigentumsanteil 431/5958 an der Liegenschaft GSt.Nr._EZ_KG).

Wie oben dargelegt wurde die rote Gefahrenzone breits bei der Ermittlung der Sach- und Ertragswerte berücksichtigt, weshalb dieser Umstand zu keinem (neuerlichen) Abschlag berechtigt. Die strittige Liegenschaft steht zudem im Alleineigentum der Berufungswerberin (Wohnungseigentum; siehe Grundbuchsauszug vom 28. August 2013), sodass hierdurch wiederum kein Abschlag begründet wird.

B 3e) Der Verkehrswert des Objektes Lokalität_A zum 30. April 2003 berechnet sich demnach wie folgt:

Ertragswert (Gebäude und Grund)	282.441,00 €
Sachwert (Gebäude und Grund)	372.840,00 €
Gewichtung 4 zu 1	
gewichteter Ertragswert	225.952,80 €
gewichteter Sachwert	74.568,00 €
<i>Verkehrswert einschließlich Grund und Boden</i>	300.520,80 €
abzüglich Grund und Boden	- 7.548,00 €
Verkehrswert des Gebäudes	292.972,80 €

Abweichend von der Berufungswerberin (324.552,00 €) und vom Finanzamt (290.392,00 €) beträgt sohin der Verkehrswert des Objektes Lokalität_A (ohne Grund und Boden) zum 30. April 2003 den (gerundeten) Betrag von 292.973,00 €.

B 3f) Verkehrswerte (Verkaufspreise) stellen einen Hinweis auf die Höhe eines Teilwertes (als Wiederbeschaffungskosten) dar, der Teilwert ist jedoch nicht ohne weiteres dem Verkehrswert gleichzustellen. Unter dem Aspekt, dass sich obige Wertermittlung im Wesentlichen am Ertragswert orientiert, welcher bei einem verpachteten Lokal aus der Sicht eines gedachten Erwerbers nach unternehmerischen Grundsätzen von wesentlicher Bedeutung sein wird, und die Sachwertermittlung auf den zum Bewertungsstichtag zutreffenden Neubauwerten basiert, steht für den Referenten außer Zweifel, obigen Verkehrswert als dem Teilwert entsprechend anzusehen und der Teilwertabschreibung zugrunde zu legen.

B 4) Teilwert zum 1. Dezember 1998:

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass die vorliegende Teilwertermittlung zum 30. April 2003, insbesondere der vom Sachverständigen Gutachter__A bei der Sachwertermittlung zum Ansatz gebrachte (unstrittige) Neubauwert in Höhe von 500.400,00 €, welcher den Einlagewert zum 1. Dezember 1998 (658.077,95 €) erheblich unterschreitet, zu einer zwingenden Überprüfung des Einlagewertes veranlasst. Dies insbesondere auch aufgrund des Umstandes, dass der Einlagewert zum 1. Dezember 1998 lediglich auf einer vereinfachten, mit keiner Bewertungsmethode im Einklang stehenden Berechnung basiert, da diesem geschätzte, jedoch nicht durch Vergleichswerte oder Richtpreise belegte bzw. glaubhaft gemachte Kosten (Gesamtkosten, Grundwert, Inventarwert) zugrundegelegt wurden (siehe Schreiben vom 23. September 1999 in Verbindung mit den erläuternden Berechnungsgrundlagen). Der Einlagewertberechnung der Berufungswerberin kommt somit keine bzw. nur eine eingeschränkte Beweiskraft zu.

Die Berufungswerberin spricht sich gegen eine Neubewertung des Gebäude-Teilwertes zum Einlagestichtag mit der Begründung aus, das Finanzamt habe diesen bereits anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung umfassend überprüft, sodass dieser Wert nicht mehr abgeändert werden dürfe. Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden, schützt doch der Grundsatz von Treu und Glauben nach ständiger Rechtsprechung nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 21.1.2004, [2003/16/0113](#); VwGH 15.6.2005, [2002/13/0104](#); VwGH 28.10.2009, [2008/15/0049](#)). Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 24.5.2007, [2005/15/0052](#);

VwGH 28.10.2009, [2008/15/0049](#)), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 22.3.2010, [2007/15/0256](#); VwGH 23.9.2010, [2010/15/0135](#)). Der Grundsatz von Treu und Glauben zeitigt nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (VwGH 29.7.2010, [2006/15/0217](#); VwGH 23.9.2010, [2010/15/0135](#)). Selbst der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 26.6.2002, [98/13/0013](#); VwGH 16.11.2006, [2002/14/0007](#); VwGH 24.5.2007, [2005/15/0052](#); VwGH 22.3.2010, [2007/15/0256](#); VwGH 23.9.2010, [2010/15/0135](#); Ritz, BAO⁴, § 114 Tz. 6ff).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt weder Unternehmer_A noch die Berufungswerberin zu einer (bestimmten rechnerischen bzw. ziffernmäßigen) Bewertung(smethode) des Lokales Lokalität_A angewiesen, sondern nur die von Unternehmer_A erstellte Berechnung des Einlagewertes anlässlich einer abgabenbehördlichen Außenprüfung kontrolliert und unbeanstandet belassen. Der Abgabenbehörde ist daher keine neuerliche Überprüfung bzw. keine abweichende Beurteilung des (für eine Einlage anzusetzenden) Teilwertes zum 1. Dezember 1998 verwehrt.

B 4a) Nach obigen Ausführungen bedarf es einer Ermittlung des Teilwertes des Lokales Lokalität_A zum Einlagestichtag 1. Dezember 1998. Das Finanzamt hat in ihrer Wertermittlung den Verleichswert Grund und Boden vom Gutachter__A unverändert übernommen (7.548,00 €), wogegen weder die Berufungswerberin noch der Referent Einwendungen erheben. Des Weiteren wurde der Sachwert des Gebäudes zum 1. Dezember 1998 ua. durch Rückrechnung der (Bau)Kosten mittels Baukostenindex sowie der Ertragswert des Gebäudes auf Grundlage der im Jahr 2000 nachhaltig erzielten Jahresmiete berechnet.

Der Sachwert des Gebäudes wird beim Sachwertverfahren nach folgendem Schema ermittelt: Herstellungskosten (Neubaukosten) abzüglich Wertminderung wegen Baumängel und –schäden sowie abzüglich Wertminderung wegen Alters. Die Herstellungskosten oder Neubaukosten sind auf Preisbasis zum Bewertungsstichtag zu ermitteln. Es sind dabei nicht jene Herstellungskosten anzusetzen, die für die Errichtung der baulichen Anlagen seinerzeit aufgewendet wurden, sondern ein fiktiver Kostenbetrag, der für die Neuerrichtung der baulichen Anlagen zum Bewertungsstichtag aufgewendet werden müsste (Normalherstellungskosten). Eine gewählte Bezugseinheit (Flächen- oder Raumeinheit) wird mit dem Richtpreis für die jeweilige Bezugseinheit vervielfältigt. Bei einem gewerblich genutzten Bau stellt eine Bezugseinheit entweder die m²-Netto-Grundfläche oder der m³-Brutto-Rauminhalt dar (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 64f).

Die Richtpreistabellen enthalten durchschnittliche Erfahrungswerte von Herstellungskosten für Objekte mit einer bestimmten Nutzung (ua. gewerblich genutzte Gebäude), Bauweise, Bauart sowie Ausstattung. Die Richtpreise werden in Euro ua. pro m²-Netto-Grundfläche oder m³-Brutto-Rauminhalt angegeben. Wenn die tatsächlichen Baukosten bekannt sind, so können diese mit Hilfe des Baupreisindex, der von der Statistik Austria laufend veröffentlicht wird, auf die Verhältnisse zum Bewertungsstichtag umgerechnet werden. Es ist darauf zu achten, dass der Baupreisindex und nicht der Baukostenindex für die Berechnung herangezogen wird. Der Baupreisindex wird von der Statistik Austria nach den tatsächlich gezahlten Preisen erhoben und liegt unter dem Baukostenindex, da die Bauunternehmen aus Konkurrenzgründen die tatsächlichen Kostensteigerungen nicht immer zur Gänze auf die Preise umlegen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 67f).

Das Finanzamt ermittelt den Sachwert des Gebäudes durch Rückrechnung des vom Sachverständigen Gutachter__A in seiner Verkehrswertermittlung vom 5. April 2004 mit 500.400,00 € unstrittig festgestellten Neubauwertes zum Bewertungsstichtag 30. April 2003 (m²-Netto-Grundfläche von 290,93 m² multipliziert mit 1.720,00 €; siehe Beilage zu Pkt. 11 der Prüfungsfeststellungen in der Beilage zum Bericht gemäß § 150 über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. März 2009, ABp.Nr._1). Nachdem der Neubauwert des Lokales zum April 2003 außer Streit steht, erhebt der Referent keine Bedenken daran, diesen zu übernehmen und den m²-Neubauwert von 1.720,00 € als Bemessungsgrundlage für die weiteren Berechnungen heranzuziehen.

Das Finanzamt legt der Berechnung – obgleich zu Unrecht als solchen ausgewiesen – nicht den Baupreisindex (für den Hoch- und Tiefbau gesamt), sondern den Baukostenindex 1990 (für den Wohnhaus- und Siedlungsbau) zugrunde. Nach obigen Ausführungen hat jedoch eine Wertberichtigung mittels Index zwingend nach dem Baupreisindex zu erfolgen, sodass die Berechnung des Gebäudesachwertes wie folgt zu berichtigen ist:

Baupreisindex 1996	2. Quartal 2003	106,90	1.720,00	€		
	4. Quartal 1998	102,70	1.652,42	€		
(unstrittige) Nutzfläche		290,93 m ²				
Neuherstellungskosten zum Dezember 1998			480.739,37	€		
Altersabschlag bei (unstrittiger) technischer Nutzungsdauer von 60 Jahren						
bei Baujahr 1984		14 Jahre	23%			
Sachwert Gebäude zum Dezember 1998			370.169,32	€	5.093.640,85	ATS
(unstrittig) Bodenwert			7.548,00	€	103.862,74	ATS
Sachwert Liegenschaft (Grund und Gebäude) Dez. 1998			377.717,32	€	5.197.503,59	ATS

B 4b) Das Finanzamt ermittelt den Ertragswert des Gebäudes zum Bewertungsstichtag 1. Dezember 1998 auf Basis einer nachhaltig erzielbaren Miete in Höhe von 40.115,40 € (Liegenschaftsreinertrag 35.350,40 €) und einem Liegenschaftszinssatz von 8%, welche bei einer

Restnutzungsdauer des Objektes von 46 Jahren (Kapitalisierungsfaktor sohin 12,14) einen Ertragswert des Gebäudes in Höhe von 421.821,30 € bzw. einen Ertragswert der Liegenschaft in Höhe von 429.370,00 € ergeben (siehe Beilage zu Pkt. 11 der Prüfungsfeststellungen in der Beilage zum Bericht gemäß § 150 über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. März 2009, ABp.Nr._1).

Einer Ertragswertberechnung sind die zum Bewertungszeitpunkt vorliegenden, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung nachhaltig erzielbaren Pachteinnahmen (ohne Umsatzsteuer) zugrunde zu legen, die nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften wirtschaftlich erzielbar sind. Die Pachteinnahmen sind so zu bemessen, dass sie mit dem Gastronomiebetrieb von einem durchschnittlich befähigten Betreiber erwirtschaftet werden können (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 248). Das Lokal Lokalität_A war bis 1998 an Pächter_C bzw. Vorpächter verpachtet, wurde von 1998 bis 2000 von Unternehmer_A selbst betrieben und vom November 2000 bis September 2003 wiederum an Pächter_A verpachtet (siehe ua. Schreiben der Berufungswerberin vom 31. Mai 2007 sowie die vergleichende Berechnung des Verkehrswertes der Abgabepflichtigen zum 01.12.1998). Die Berechnung des Finanzamtes der zum Bewertungsstichtag 1. Dezember 1998 (erwirtschaftbaren) Pachtzinszahlungen ging sohin zu Recht von einem bewirtschafteten/bewirtschaftbaren bzw. verpachteten/verpachtbaren Geschäftslokal aus. Aufgrund der zum Bewertungsstichtag gegebenen wirtschaftlichen Gegebenheiten war damit für eine Pachtzinsermittlung das Berufungsvorbringen, das Lokal habe man ab dem Jahr 2003 (sohin fünf Jahre nach dem Bewertungsstichtag) keiner Verpachtung mehr zuführen können, von keinem Belang.

Die Zinsberechnung des Finanzamtes basiert zum einen auf den von Unternehmer_A mit Vorpächter abgeschlossenen Pachtvertrag vom 19. Juli 1995 (20.000,00 ATS monatlich für den Zeitraum Juni bis November bzw. 64.000,00 ATS monatlich für den Zeitraum Dezember bis Mai) und zum anderen auf den von der Berufungswerberin mit Pächter_A abgeschlossenen Pachtvertrag vom 22. Oktober 2000 (50.000,00 ATS monatlich), sodass dieser reale, nachvollziehbare Werte zugrundeliegen. Nachdem diese Pachtzinse der Höhe nach vor und nach dem Einlagezeitpunkt wirtschaftlich erzielbar waren, erhebt der Referent keine Bedenken, einen hieraus gezogenen Durchschnittswert als (erwirtschaftbaren) Pachtzins anzusetzen. Das Finanzamt hat somit zu Recht die nachhaltig erzielbare Miete mit jährlich 40.115,40 € berechnet.

Der Kapitalisierungszinssatz (Liegenschaftszinssatz) beträgt beim vorliegenden Geschäftslokal – wie bereits oben ausgeführt – 8%, die Restnutzungsdauer im Jahr 1998 bei einem Baujahr 1984 und einer (unstrittigen) technischen Nutzungsdauer des Gebäudes von sechzig Jahren

46 Jahre, sodass der Vervielfältiger zur Ermittlung des Ertragswertes 12,14 beträgt (Kra-newitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 307). Der Jahresreinertrag beläuft sich nach Abzug der Instandhaltungskosten (0,70 % des Neubauwertes; 3.365,17 € anstatt 3.191,00 € laut Betriebsprüfung), der Mietausfallwagnis (2% des Jahresnettoertrages; 802,31 € anstatt 787,00 € laut Betriebsprüfung) und des Verwaltungsaufwandes (2% des Jahresnettoertrages; 802,31 € anstatt 787,00 € laut Betriebsprüfung) sowie des Verzinsungsbetrages des Bodenwerts (8% von 7.548,00 €) auf 34.541,77 €, der Ertragswert des Gebäudes zum 1. Dezember 1998 somit auf 419.337,14 € und der Ertragswert der Liegenschaft auf (gerundet) 426.885,00 € (vergleiche Berechnung in der Beilage zu Pkt. 11 der Prüfungsfeststellungen in der Beilage zum Bericht gemäß § 150 über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. März 2009, ABp.Nr._1).

B 4c) Nach obigen Ausführungen beträgt der Liegenschaftssachwert zum 1. Dezember 1998 (gerundet) 377.717,00 € sowie der Liegenschaftsertragswert 426.885,00 €, sodass diese von einander cirka 13% abweichen. Dem Ertragswert wird nach herrschender Lehre bei einer Diskrepanz der beiden Werte stärkere Bedeutung als dem Sachwert beigemessen; dies vor allem auch unter dem Aspekt, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Ertragsliegenschaft handelt. Bei Abweichungen zwischen zehn und zwanzig Prozent wird im Sinne der Erfahrungswerte als Gewichtungsfaktor eine Gewichtung 1x Substanzwert (Sachwert) und 2x Ertragswert angesetzt. Abweichend von der Berechnung und der (unrunden) Gewichtung des Finanzamtes erachtet der Referent daher eine Gewichtung von 1 : 2 angebracht, sodass sich der Verkehrswert der Liegenschaft auf (gerundet) 410.496,00 € und der Verkehrswert des Gebäudes (ohne Grund und Boden) auf 402.948,00 € (5.544.685,32 ATS) beläuft.

Dieser Wert stellt für den Referent wiederum den Teilwert der Liegenschaft Gebäude_Lokal_Bezeichnung zum 1. Dezember 1998 dar.

B 4d) Der von der Berufungswerberin vorgelegten „Vergleichenden Berechnung des Verkehrswertes zum 01.12.1998 (Einlagedatum) in Anlehnung an das Gutachten Gutachter_A vom 05.04.2004 und eigene Berechnung“ vom 13. Oktober 2008 kann hingegen nicht gefolgt werden, zumal es nach herrschender Lehre nicht zulässig ist, den Teilwert einer Liegenschaft ausschließlich nach dem Ertragswert zu ermitteln. Die Abgabepflichtige legt weiters ihrer Berechnung zu Pkt. I einen Kapitalisierungszinssatz von 6% bzw. einen Vervielfältiger von 15,47 anstatt von 8% bzw. 12,14 zugrunde. Selbst bei unkritischer Übernahme des von der Abgabepflichtigen berechneten durchschnittlichen Nettoertrages von jährlich 36.053,90 € berechnet sich sohin der Ertragswert der Liegenschaft zum 1. Dezember 1998 mit 437.694,35 € (Ertragswert des Gebäudes 430.146,35 €) und weicht damit nur unwesentlich von obiger Berechnung des Referenten ab (Liegenschaftsertragswert 426.885,00 €). Die zu Pkt. II vorgenommene Berechnung auf Grundlage einer Immobilienrendite (4,5%) sowie einem Mietausfall und Re-

paraturwagnis (10%) entspricht keiner anerkannten Methode der Immobilienbewertung, da eine derartige Rechnungsweise lediglich einen Rückschluß auf den für die (angestrebte) Renditeerzielung erforderlichen Kaufpreis, nicht jedoch auf den tatsächlichen Verkehrswert der Liegenschaft zuläßt. Die Berufungswerberin hat zudem weder die erhoffte Immobilienrendite noch den gewählten Prozentsatz des Wagnisses dargelegt bzw. glaubhaft gemacht. Die Berechnung ist für den Referenten auch nicht nachvollziehbar, da eine Immobilienrendite von 4,5% (somit bei einem Vervielfältiger von 22,22; siehe „Einfache Formel zur Berechnung der Immobilienrendite“ laut <http://www.hausverwalter-vermittlung.de>) bei einer von der Berufungswerberin angenommenen Jahresmiete von 37.084,59 € (durchschnittliche Pachtzinse von 41.205,10 € abzüglich 10%ige Ausfallwagnis 4.120,51 €) ein Investitionsvolumen von 824.019,59 € ergeben würde, die Berechnung der Abgabepflichtigen jedoch nur einen Wert von 747.489,96 € ausweist.

Ergänzend wird zu dem Vorbringen vom 13. Oktober 2008 bemerkt, dass der Referent im Einklang mit dem Finanzamt weder Bedenken gegen den Umstand einer erheblichen Liegenschaftsentwertung seit dem 1. Dezember 1998 noch gegen den begehrten Zeitpunkt der Teilwertberichtigung zum 30. April 2003 (siehe die abgabenbehördliche Gewährung einer Teilwertabschreibung im bekämpften Bescheid 2003) erhebt. Das Ausmaß der Teilwertberichtigung ergibt sich jedoch aus obigen, nach den anerkannten Methoden der Immobilienbewertung ermittelten Teilwerten zum 1. Dezember 1998 und 30. April 2003.

B 4e) Der Steuerpflichtige muss nach § 4 Abs. 2 EStG in der in den strittigen Jahren geltenden Fassung die Vermögensübersicht (Jahresabschluß, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen.

Der Jahresabschluss muss gemäß [§ 195 UGB](#) den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Diese erfordern ua., dass die Eintragungen in den Büchern vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden ([§ 190 Abs. 3 UGB](#)). Der Grundsatz der Bilanzwahrheit verlangt einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ausweis des Vermögens und der Schulden des Unternehmens. Dieser gilt als erfüllt, wenn dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit entsprochen und die gesetzlichen Bewertungsvorschriften eingehalten werden (VwGH 28.10.2008, [2006/15/0361](#)). Ist die Vermögensübersicht nicht nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, muss sie der Steuerpflichtige gemäß § 4 Abs. 2 EStG sowohl vor als auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. § 4 Abs. 2 EStG zwingt zur Korrektur des Fehlers, dh. wenn die Bilanz unrichtig ist. Die Vornahme der Bilanzberichti-

gung ist an keine Frist gebunden. Eine Bilanzberichtigung muss in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens (von Amts wegen) durchgeführt werden (VfGH 7.6.1984, [B 401/79](#)). Die Bilanzberichtigung hat im Fehlerursprungsjahr zu erfolgen (VwGH 14.12.1993, [90/14/0034](#)). Die Bilanz ist nicht rechtskraftfähig. Es kommt deswegen zu keiner Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs. Die Veranlagung wird nur dann geändert, wenn dies verfahrensrechtlich noch möglich ist. Die Auswirkungen eines auf Grund vernachlässigter Sorgfalt unrichtigen Bilanzansatzes können nicht mit steuerlicher Wirkung nachgeholt werden (VwGH 3.7.1968, [1067/66](#)). Dies ergibt sich aus dem Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung der periodenrichtigen Gewinnermittlung. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse, das sind die Vermögens- und Wertverhältnisse am Bilanzstichtag aus der Sicht der Bilanzerstellung. Die Bilanzberichtigung erfasst ua. den Ersatz eines unzulässigen durch einen zulässigen Bilanzansatz (VwGH 22.9.1961, [0552/61](#); Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz.178ff, 211ff).

Einlagen sind nach [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) in der im Jahr 1998 gültigen Fassung mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.

Unternehmer_A hat das Lokal Lokalität_A zum 1. Dezember 1998 in ihr Unternehmen um einen Betrag von 658.077,95 € eingelegt, der jedoch den Gebäudeteilwert laut obiger Berechnung (402.948,00 €) erheblich, nämlich um 255.129,95 € übersteigt. Der Bilanzansatz der Unternehmer_A bzw. der Berufungswerberin (das Objekt wurde anlässlich der Umgründung zum Buchwert eingebracht) sowie die geltend gemachten Absetzungen für Abnutzungen (in Folge der unrichtigen Bemessungsgrundlage) sind somit unzutreffend.

Unternehmer_A hat im vorliegenden Fall den Teilwert des Liegenschaftsobjekts Lokalität_A anlässlich der Einlage zum 1. Dezember 1998 unrichtig, nämlich wesentlich zu hoch angesetzt und somit die Vermögens- und Wertverhältnisse in ihren steuerlichen Aufzeichnungen falsch dargestellt. Dieser unrichtige Wertansatz wurde von der Abgabepflichtigen anlässlich der Umgründung in ihre Bilanzen übernommen. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung dürfen jedoch nur das tatsächlich vorhandene und zutreffend bewertete Betriebsvermögen in einer Bilanz ausgewiesen werden; falsche Bilanzansätze von Betriebsvermögen verstoßen gegen verpflichtende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und verpflichten gemäß § 4 Abs. 2 EStG zwingend zu einer Bilanzberichtigung.

Das Veranlagungsverfahren betreffend Körperschaftsteuer wurde vom Finanzamt für die Jahre 2003 bis 2005 wiederaufgenommen, sodass die unrichtig bewerteten Bilanzansätze für diesen Zeitraum einer Korrektur unterzogen werden können. Das Finanzamt hat somit zutreffend eine Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1. Mai 2002 vorgenommen sowie die Teilwertabschreibung zum 30. April 2003 und die Absetzung für Abnutzung für die Wirtschaftsjahre 2004 bis 2006 neu berechnet.

B 5) Ermittlung des Buchwertes zum 1. Mai 2002, der Teilwertabschreibung zum 30. April 2003 sowie der Absetzung für Abnutzung 2004 bis 2006:

Der Referent hat in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Teilwerte des Liegenschaftsobjekts Lokalität_A zum 1. Dezember 1998 sowie zum 30. April 2003 neu ermittelt, weshalb es einer von den bekämpften Bescheiden abweichenden (neuen) Berechnung des Buchwertes zum 1. Mai 2002, der Teilwertabschreibung zum 30. April 2003 sowie der Absetzung für Abnutzung 2004 bis 2006 wie folgt bedarf:

Der Teilwert der Lokalität_A zum 1. Dezember 1998 betrug 402.948,00 €.

Anlageverzeichnis Unternehmer_A				
Einlage- bzw. Buchwert zum		01.12.1998	31.12.1998	31.12.1999
	ATS	5.544.685,32	5.433.791,61	5.212.004,20
	€	402.948,00		
Halbjahres AfA 12/98: 4%	ATS	110.893,71	221.787,41	378.771,12
JahresAfA: 4%	ATS			
Anlageverzeichnis Berufungswerberin		Buchwert 1.1.2000	Buchwert 31.03.2000	Buchwert 31.03.2001
	ATS	5.212.004,20	5.101.110,49	4.934.769,93
	€	378.771,12		
HalbjahrsAfA: 4% für 1-3/00	ATS	110.893,71	166.340,56	
JahresAfA: 3% für 4/00-3/01	ATS			
HalbjahresAfA: 3% für 4/01	ATS			83.170,28
Anlageverzeichnis Berufungswerberin		Buchwert 30.04.2001	Buchwert 30.04.2002	Buchwert 30.04.2003
	ATS	4.851.599,65	4.685.259,09	-
	€		340.491,06	292.973,00
JahresAfA: 3% für 5/01-4/02	ATS	166.340,56	47.518,06	
Teilwertabschreibung	€			

Erfolgt bei einem abnutzbaren Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine Teilwertabschreibung, ist der nach Vornahme der Teilwertabschreibung verbleibende Buchwert linear auf die Restnutzungsdauer zu verteilen (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2013, § 7 Rz 40). Die Restnutzungsdauer des Gebäudes Lokalität_A beträgt zum 30. April 2003 28 Jahre, sodass der AfA-Satz (gerundet) 3,57% ist. Die jährliche AfA beläuft sich somit auf 10.459,14 €.

Anlageverzeichnis Berufungswerberin			Buchwert	Buchwert	Buchwert	Buchwert
			30.04.2003	30.04.2004	30.04.2005	30.04.2006
		€	292.973,00	282.513,86	272.054,73	261.595,59
AfA 05/2003 bis 4/2004		€	10.459,14			
AfA 05/2004 bis 4/2005		€		10.459,14		
AfA 05/2005 bis 4/2006		€			10.459,14	

Anmerkung: Der Afa-Satz beträgt bis 2000 4%, sodann 3%.

B 5b) Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Berufungswerberin für die strittigen Jahre 2003 bis 2006 berechnen sich demnach wie folgt:

in €	2003	2004	2005	2006
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut bek. Bescheid	304.667,04	115.170,62	369.667,96	325.695,94
Teilwertabschreibung laut Bp	41.483,44			
Teilwertabschreibung laut BE	- 47.518,06			
AfA Gebäude laut Bp		11.782,56	11.782,56	11.782,56
AfA Gebäude laut BE		- 10.459,14	- 10.459,14	- 10.459,14
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE	298.632,42	116.494,04	370.991,38	327.019,36

Die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 berechnet sich wie folgt:

Berechnung der Körperschaftsteuer:			alle Beträge in €	
	2003	2004	2005	2006
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	298.632,42	116.494,04	370.991,38	327.019,36
Gesamtbetrag der Einkünfte	298.632,42	116.494,04	370.991,38	327.019,36
Verlustabzug	- 58.089,50			
Einkommen	240.542,92	116.494,04	370.991,38	327.019,36
Körperschaftsteuer vom Einkommen 34%	81.784,59	39.607,97	84.091,38	
25%			30.915,95	81.754,84
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	- 1.291,52			
Körperschaftsteuer	80.493,07	39.607,97	115.007,33	81.754,84
Einbehaltene Steuerbeträge	- 1.881,79	- 265,39	- 207,25	- 54,21
festgesetzte Körperschaftsteuer	78.611,28	39.342,58	114.800,08	81.700,63

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. November 2013