

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, vertreten durch RechtsanwälteGmbH, über die Beschwerde vom 14.02.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 27.01.2012 betreffend Umsatzsteuer 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	27.500,00 €
Summe Umsatzsteuer	5.2050,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 302.542,23 €

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

BF, der Beschwerdeführer, war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Hauptgesellschafter und Hauptgläubiger der Firma AB GmbH. Am 25. August 2010 unterbreitete die Firma AB GmbH dem Beschwerdeführer das Angebot, die Liegenschaft "Z 1" zum Kaufpreis von 1.700.000,-- € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer zu erwerben. Am 9. August 2011 nahm der Beschwerdeführer das Angebot der AB GmbH an und erwarb die Liegenschaft zum genannten Preis. Am 4. Oktober 2011 wurde über das Vermögen der Firma AB GmbH über eigenen Antrag das Insolvenzverfahren eröffnet und eine Sanierungsquote von 20 % angeboten. Der Masseverwalter meldete fristgerecht die Umsatzsteuer aus dem Liegenschaftsverkauf in Höhe von 436.142,23 € für den Zeitraum August 2011 an. Der Beschwerdeführer machte mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Juli bis September 2011 die Vorsteuer in Höhe von 436.142,23 € geltend. Mit Beschluss des Handelsgerichtes HG vom 15. März 2012 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben.

In der **Entscheidung vom 22. Oktober 2013, RV/0708-L/12**, versagte der Unabhängige Finanzsenat den Vorsteuerabzug aus dem Liegenschaftserwerb, mit der Begründung, dass mit der gegenständlichen Vertragsgestaltung ausschließlich der Zweck verfolgt worden sei, die Umsatzsteuer aufgrund des Sanierungsverfahrens nur in Höhe von 20 % entrichten zu müssen und gleichzeitig die Vorsteuer im vollen Ausmaß zu lukrieren. Die detaillierten Ausführungen sind der zitierten Entscheidung zu entnehmen.

Mit **Erkenntnis vom 25. Mai 2016, ZI. 2013/15/0293**, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. Oktober 2013 auf und führte aus, dass keine vorwerfbare unangemessene Gestaltung vorliege, die dem Zweck des Umsatzsteuergesetzes zuwiderlaufen würde. Begründend wurde ausgeführt:

"16 Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein Ziel, das von der Sechsten MwSt-Richtlinie (und der MwStSystRL 2006/112/EG) anerkannt und gefördert wird (vgl. EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, ÖStZB 2006/544, Rn 71). Nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sind künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten.

15 Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH vom 27. Oktober 2011, C- 504/10, Tanoarch, Rn 52, und vom 22. Dezember 2010, C- 103/09, Weald Leasing, ÖStZB 2012/214). Missbrauch liegt nämlich nicht vor, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben als die Erlangung von Steuervorteilen (vgl. EuGH vom 21. Februar 2008, C-425/06, Part Service, ÖStZB 2009/257, Rn 42).

16 Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Ziels - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. etwa VwGH vom 31. März 2011, 2008/15/0115, vom 18. Oktober 2012, 2010/15/0010, sowie vom heutigen Tag, 2013/15/0244).

17 Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde dem Beschwerdeführer den Vorsteuerabzug für den Erwerb einer Liegenschaft versagt, weil er diese im zeitlichen Nahbereich zur späteren Insolvenz des Veräußerers erworben hat, einer GmbH, deren Hauptgesellschafter und Hauptgläubiger er war. Mit dem bloßen Hinweis auf diese zeitliche Nähe macht die belangte Behörde jedoch nicht plausibel, dass gegenständlich

eine Konstellation vorläge, die eine tiefergehende Auseinandersetzung mit der Missbrauchsthematik durch die belangte Behörde notwendig gemacht hätte. Weder wird erkennbar, worin im schlichten Tägen eines von beiden Parteien tatsächlich gewollten Umsatzes (Ankauf einer Liegenschaft) eine vorwerfbare unangemessene Gestaltung liegen soll, die dem Zweck der Umsatzsteuergesetzes zuwiderlaufe. Noch gelingt es der belangten Behörde die beabsichtigte Übertragung der Liegenschaft an den Sohn zur Regelung der Vermögensnachfolge und zur Erfüllung des bereits am 26. August 2010 geschlossenen Trennungsvergleichs mit der ehemaligen Lebensgefährtin als vom Beschwerdeführer angegebenen maßgeblichen Grund für den Ankauf zu entkräften. Dass durch die nachfolgende Insolvenz der HH GmbH als Veräußerin der Umsatzsteueranspruch des Abgabengläubigers letztlich nicht zur Gänze realisierbar war, ist nicht dem Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Erwerber der Liegenschaft anzulasten, sondern ist ein allgemein mit Umsatzgeschäften verbundenes Risiko (vgl. zur Insolvenzproblematik bei Grundstücksumsätze auch Ruppe/Achatz, UStG4 § 6 Rz 249/1).

18 Schließlich widerspricht es auch nicht dem Zweck der Umsatzsteuer, wenn ein vom Umsatzsteuergesetz eingeräumtes Wahlrecht (Option zur Umsatzsteuer gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994) vom Rechtsverkehr auch genutzt wird. Im Übrigen wäre es wohl auch bei einem Unterbleiben der Option hinsichtlich der dann anzunehmenden Ansprüche des Abgabengläubigers auf Vorsteuerberichtigung gegen die HH GmbH zu Umsatzsteuerausfällen infolge Kürzungen aufgrund der Insolvenzquote gekommen.

19 Soweit die belangte Behörde ihrem Bescheid darauf gestützt hat, dass der Kaufpreis überhöht sei, wird auf Folgendes hingewiesen: In dem Ausmaß, in dem aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ein überhöhter Kaufpreis gezahlt worden sein sollte, stünde der Vorsteuerabzug dem Beschwerdeführer nicht zu (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 4 Rz 96)."

Mit **Beschluss vom 18. Juli 2016** wurde das Finanzamt aufgefordert, den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2011 aufzuheben und einen neuen Umsatzsteuerbescheid mit Gewährung der beantragten Vorsteuer zu erlassen.

Mit **Mail vom 23. September 2016** verwies das Finanzamt auf Randziffer 19 des Erkenntnisses des VwGH vom 25.5.2016, 2013/15/0293: "In dem Ausmaß, in dem aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ein überhöhter Kaufpreis gezahlt worden sein sollte, stünde der Vorsteuerabzug dem Beschwerdeführer nicht zu (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 4 Rz 96)." Für die Berechnung des Kaufpreises zwischen der AB GmbH und Herrn BF würden die Gutachten der gerichtlich beeideten Sachverständigen Dr. SV1 vom 10.1.2012 und Mag. SV2 vom 17.8.2010 herangezogen. Der Kaufpreis laut BP werde als Mittelwert zwischen den beiden Gutachten angesetzt:

Verkehrswert Dr. SV1 (Nettowert)	1,130.000,-
Verkehrswert Mag. SV2 (Nettowert)	810.000,-

Mittelwert laut BP (Nettowert)	970.000,-
Zuzüglich 20 % USt	194.000,-
Kaufpreis bzw. Verrechnungspreis brutto	1,164.000,-
Bisheriger Verrechnungspreis brutto	2,040.000,-
daher Vorsteuerabzug bisher	340.000,-

Die Vorsteuer wäre demnach um den Betrag von 146.000,- (=340.000,- abzüglich 194.000,-) zu kürzen. Als rechtlichen Hintergrund sehe die BP die Zitierung laut Rz 19 des VwGH-Urteils, wonach ein Vorsteuerabzug aus dem Ankauf eines Gegenstandes in dem Ausmaß nicht zustehe, in dem aus gesellschaftsrechtlichen Gründen an die Gesellschaft ein überhöhter Kaufpreis gezahlt worden sei. Die Höhe der verdeckten Einlage würde sich aus den durch die gerichtlich beeideten Gutachter ermittelten Verkehrswerten und dem bisherigen Verrechnungspreis ergeben. Die BP gehe also davon aus, dass es sich beim bisher angesetzten Wert um einen überhöhten Kaufpreis handle. Bezuglich der Gesellschafterstellung des Herrn BF zum Zeitpunkt des Kaufes der Liegenschaft werde noch gesondert festgehalten:

- Die Anboterstellung sei am 25.8.2010 erfolgt (damals sei BF zu 98% Gesellschafter der Verkäuferin gewesen)
- Im Zeitpunkt der Annahme des Anbotes (= Kaufdatum) sei BF zu 73 % Gesellschafter der Verkäuferin gewesen.

Nach diesbezüglicher Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes führte die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers in der **Stellungnahme vom 14.11.2016** aus, dass die Abgabenbehörde offensichtlich übersehe, dass die Ausführungen des VwGH in dessen Erkenntnis vom 25.5.2016 in der Randnummer 19 im Konjunktiv ausformuliert seien und keine Feststellungen des VwGH darstellen würden. Der VwGH führe aus, sofern aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ein überhöhter Kaufpreis gezahlt worden sein sollte, stünde der Vorsteuerabzug nicht zu. An keiner Stelle führe der VwGH aus, dass ein überhöhter Kaufpreis gezahlt bzw. dass der überhöhte Kaufpreis aus gesellschaftsrechtlichen Gründen gezahlt worden sei, weshalb der Vorsteuerabzug im Ausmaß des überhöhten Kaufpreises nicht zustehen würde. Zudem behandle die Abgabenbehörde die Ausführungen des VwGH unter Randziffer 19 völlig isoliert und nicht im Kontext des gesamten Erkenntnisses. So führe der VwGH unter Randziffer 17 aus, dass es der belangten Behörde nicht gelungen sei, die beabsichtigte Übertragung der Liegenschaft an den Sohn des Beschwerdeführers zur Regelung der Vermögensnachfolge und zur Erfüllung des bereits am 26.08.2010 geschlossenen Trennungsvergleichs mit seiner ehemaligen Lebensgefährtin als von ihm angegebenen maßgeblichen Grund für den Ankauf zu entkräften.

Selbst unter der Annahme, es wäre ein überhöhter Kaufpreis gezahlt worden, stünde der Vorsteuerabzug dem Beschwerdeführer nur dann nicht zu, wenn der überhöhte Kaufpreis aus gesellschaftsrechtlichen Gründen bezahlt worden wäre und dieser somit eine verdeckte Einlage darstelle. Dies wäre lediglich dann der Fall, wenn die verdeckte Einlage nicht aufgewendet würde, um die Leistung zu erhalten, sondern um der Gesellschaft einen Vermögensvorteil zu verschaffen, wenn also der Entgeltlichkeitszusammenhang fehlen würde. Es sei nicht dargelegt worden, worin die gesellschaftsrechtlichen Gründe für die Zahlung des vermeintlich überhöhten Kaufpreises liegen sollen und warum nicht die Regelung der Vermögensnachfolge des Beschwerdeführers und die Erfüllung der ihn treffenden Verpflichtung aus dem Trennungsvergleich vom 26.08.2010 maßgeblicher Grund für den in Rede stehenden Liegenschaftskauf gewesen sein sollen. Bereits in der Beschwerde vom 5.12.2013 sei dargelegt worden, dass weder dem Kaufvorhaben noch dem Entschluss des Beschwerdeführers, das Kaufangebot mit einem Kaufpreis in Höhe von 1.700.000,-- € anzunehmen, gesellschaftliche Gründe zugrunde liegen würden. Der in Rede stehende Erwerb der Liegenschaft samt Inventar wäre ausschließlich familiären Erwägungen geschuldet gewesen, dies hätte aber auf die Kaufpreisfindung keinen Einfluss gehabt, vielmehr sei dieser zu fremdüblichen Konditionen festgesetzt worden. Die Liegenschaft sollte spätestens mit Ableben des Beschwerdeführers seinem Sohn zukommen, das auf der Liegenschaft befindliche Hotel-Restaurant werde von ihm betrieben und stelle seine Existenzgrundlage dar. Ausschlaggebend für das Angebot vom 25.08.2010 und den Kauf am 03.08.2011 wären die zahlreichen, teilweise gerichtsanhängigen, vermögensrechtlichen Auseinandersetzungen mit der ehemaligen Lebensgefährtin des Beschwerdeführers, Mutter des Sohn, gewesen. Zur Beilegung dieser Auseinandersetzungen hätte sich der Beschwerdeführer am 26.08.2010 vertraglich verpflichtet, die Liegenschaft von der AB GmbH zu erwerben und in der Folge Sohn im Wege einer Schenkung auf den Todesfall zu übereignen. Es würde sich somit eindeutig ergeben, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft aus familiären Gründen erworben habe, aber zu keinem Zeitpunkt die Intention gehabt hätte, mit einem überhöhten Kaufpreis eine verdeckte Einlage zur Stärkung der Gesellschaft vorzunehmen. Die Beurteilung, es wäre ein überhöhter Kaufpreis bezahlt worden, begründe die Abgabenbehörde mit den zwei vorliegenden Liegenschaftsbewertungsgutachten von Dr. SV1 und Mag. SV2. Als angemessenen Kaufpreis würde sie das arithmetische Mittel aus den beiden in den Gutachten genannten Verkehrswerten annehmen. Dies sei weder rechtlich noch sachlich richtig. Der Buchwert habe nach den Feststellungen der Abgabenbehörde im Prüfungsbericht AB GmbH zum Angebotszeitpunkt 2.171.089,00 € betragen. Im selben Prüfungsbericht zweifle die Abgabenbehörde die Richtigkeit des Gutachtens Mag. SV2 an, weil es ihres Erachtens einen zu niedrigen Wert ausweise. Auch dem Beschwerdeführer wäre vor Annahme des Angebotes der Unterschied zwischen dem Buchwert und dem ermittelten Wert aufgefallen. Vor diesem Hintergrund habe er Beratungsgespräche mit dem damaligen Steuerberater geführt, welcher geraten habe, die Liegenschaft auf keinen Fall um einen Preis zu kaufen (oder zu verkaufen), der zu weit unter ihrem Buchwert liege. Bei einem Kauf deutlich unter dem Buchwert hätte

sich bei damaligem Kenntnisstand der Geschäftsführer der verkaufenden Gesellschaft der Gefahr der strafrechtlichen Verfolgung wegen des Vorwurfs der Untreue gemäß § 153 StGB (abgabenrechtlich dem der verdeckten Gewinnausschüttung) ausgesetzt, gegebenenfalls habe auch die Gefahr der Verfolgung als Beitragstäter oder wegen betrügerischer Krida iSd § 156 StGB bestanden. Daher sei die Liegenschaft um den Kaufpreis von 1.700.000,00 € gekauft worden.

Die Abgabenbehörde würde keine durchgängig konsistente Position verfolgen und adaptiere ihre Argumentationslinie vielmehr je nach dem angestrebten Erfolg. Sie zweifle die Richtigkeit des Gutachtens Mag. SV2 an, weil es einen zu niedrigen Wert ausweise. Nunmehr werde dem Beschwerdeführer eine verdeckte Einlage vorgeworfen, weil er einen höheren Kaufpreis bezahlt habe. Zu beachten bleibe zusätzlich, dass iSd Abgabenbehörde nicht nur der Sachwert der Liegenschaft von Mag. SV2 falsch, nämlich zu niedrig ermittelt worden sei. In beiden Gutachten seien keine adäquaten Verfahren zur Ermittlung des Ertragswertes angewendet worden. Hinter der Ertragswertermittlung stehe die Überlegung, dass für bestimmte Ertragsimmobilien die Preisfindung am Immobilienmarkt von erwarteten zukünftigen Erträgen abhänge, die durch zukünftige Erträge aus Mieten bzw dem späteren Verkaufserlös der Liegenschaft zustande kommen würden. Das dafür verwendete Wertermittlungsverfahren sei ein Barwertverfahren, z.B. das "Discounted-Cashflow-Verfahren". Fachlich unvertretbar sei es jedenfalls, von einer beliebigen Miete (Pacht) auszugehen, wie es Mag. SV2 mache, ohne zu berücksichtigen, dass diese im konkreten Fall vor dem Hintergrund festgesetzt worden sei, dass der Betreiber des Betriebes diesen (samt der Liegenschaft) unentgeltlich erhalten sollte. Der Gutachter habe es jedenfalls unterlassen zu erheben, welche Entgelte für ein solches Objekt am konkreten Markt mit Vertragsparteien, denen das Objekt nicht geschenkt werde, zu erlösen seien.

Bei Abschluss des Kaufvertrages sei dem Beschwerdeführer wie auch dem damaligen steuerlichen Vertreter klar gewesen, dass bei Zugrundelegung des von Mag. SV2 erkannbar falsch ermittelten Verkehrswertes erhebliche steuerliche und strafrechtliche Probleme ausgelöst werden könnten, sodass sich der Preis im Ergebnis an dem Sachwert orientiert habe, den der Sachverständige ermittelt hätte und der auch in einem Naheverhältnis zum Buchwert stünde.

Die Abgabenbehörde würde auch den Umstand vernachlässigen, dass für die Unrichtigkeit beider Gutachten auch spreche, dass ihre Ergebnisse so untypisch seien, dass sie nach menschlichem Ermessen nur falsch sein könnten. *"Typische Ertragswertobjekte" (wie zB Mietwohnungen/Mietwohnhäuser, Geschäfts-, Büro- und Handelsobjekte) werden vom Investorenmarkt als solche gesehen und haben üblicherweise einen höheren Ertragswert als Sachwert, der als Kontrollwert bei der Wertermittlung ermittelt werden sollte. Daher ist auch hier eine Gewichtung zwischen Sach- und Ertragswert weder fachgerecht noch begründbar.....Auch wenn die Argumentation, dass die Gewichtung Sachwert zu Ertragswert zur "Marktanpassung" des Sachwertes an den Verkehrswert vorgenommen wird, ist nicht fachgerecht, da die Marktanpassung des Sachwertes (der in Lagen mit relativ geringem Bodenwert [=mit geringer Marktnachfrage] oft als*

ermittelter "Wiederherstellungspreis" über dem Markt-/Verkehrswert liegt) auf Basis von Vergleichswerten zu vergleichbaren Objekten im selben Markt vorzunehmen ist." (Jürgen Schiller, Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, Vorsitzender des Fachbeirates der LiegenschaftsBewertungsAkademie: "Liegenschaftsbewertung: "gebundener Bodenwert"; "Gewichtung Sachwert zu Ertragswert"""). Es würde keiner weitwendigen Ausführungen bedürfen, dass beide Gutachter im Lichte dieser Kriterien falsch seien. Der Ertragswert liege gravierend unter dem Sachwert, das hätte den Sachverständigen auffallen müssen, da er ja "Kontrollwert" sei. Die Gewichtung zwischen Sach- und Ertragswert sei fachlich nicht begründbar. Eine Marktanpassung auf Basis von Vergleichswerten sei nicht vorgenommen worden. Mag. SV2 sei diese Problematik offensichtlich auch bewusst, habe er dem Beschwerdeführer über Anfrage schriftlich mitgeteilt, dass im geschäftlichen Verkehr Kauf und Verkauf von Liegenschaften "zum Sachwert oder gar einem höheren Wert" durchaus üblich seien.

Es sei daher nachvollziehbar, dass der Kaufpreis der Liegenschaft mit 1.700.000,000 € nicht überhöht gewesen sei.

Dem Schriftsatz beigelegt wurde in Kopie die Textziffer 15 des Prüfungsberichtes betreffend AB GmbH sowie ein Schreiben des Sachverständigen Mag. SV2 vom 7.11.2016 betreffend Verkehrswert.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2016 äußerte sich die Abgabenbehörde dazu dahingehend, dass der für die Liegenschaft bezahlte Kaufpreis als wesentlich überhöht zu betrachten sei und einem Fremdvergleich nicht standhalten würde. Bei einem Kaufpreis vom 1.700.000,00 € könne eine übliche, angemessene Rendite niemals erwirtschaftet werden, da die dazu nötigen Pachteinnahmen von rund 14.500,00 € monatlich für ein derartiges Objekt nicht erzielbar seien. Dazu käme noch die ebenfalls nicht unerhebliche Miete für das mitüberlassene Inventar. Die Beweggründe für den Erwerb durch den Beschwerdeführer würden unbestritten ausschließlich im privaten Bereich des Erwerbers liegen, der Hauptgesellschafter der veräußernden Körperschaft sei. Durch den Ankauf der Liegenschaft sollte deren Verbleib im Eigentum der Familie gesichert werden, um sie - einer Vereinbarung mit der ehemaligen Lebensgefährtin entsprechend - dem Sohn des Beschwerdeführers unentgeltlich zu übereignen. Soweit die Anschaffung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zu einem den Verkehrswert übersteigenden Preis erfolgt wäre, liege eine verdeckte Einlage vor. Dazu müsse neben der objektiven Komponente auch das subjektive Tatbild einer Einlage durch den leistenden Gesellschafter verwirklicht werden. Das Vorliegen einer verdeckten Einlage werde vom Beschwerdeführer bestritten, weil mangels dieses subjektiven Tatbildes keine gesellschaftsrechtlichen Gründe vorliegen würden. Denn es sei zu keinem Zeitpunkt seine Intention gewesen, eine verdeckte Einlage zur Stärkung der Gesellschaft vorzunehmen. Dem sei zu entgegnen, dass es dabei nicht auf die erklärte Absicht des Abgabepflichtigen ankomme. Der Gesellschafter müsse die Vermögenszuwendung *societatis causa* beabsichtigen oder zumindest davon Kenntnis haben. Es spreche nichts dagegen, bei einer Abweichung vom objektiven Wert die Zuwendungsabsicht zu vermuten (Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuer, Tz. 60 und 61 zu § 8). Bei der Beurteilung, ob eine subjektive Bereicherungsabsicht vorliege, sei auf

das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Die Willensentscheidung, die Absicht zur Vorteilsgewährung, könne sich auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben (u.a. VwGH 23.02.2010, 2005/15/0148). Dabei könne eine Bereicherungsabsicht umso eher angenommen werden, je stärker der Wert der auf die Körperschaft übertragenen Wirtschaftsgüter (in diesem Fall eben der überhöhte Kaufpreis) den Wert der von ihr erbrachten Gegenleistung überschreiten würde. Bei einer derart eklatanten Diskrepanz - der Kaufpreis weiche um nahezu 80 % vom als angemessen zu betrachtenden Wert ab - könne aufgrund der vorliegenden objektiven Tatsachen von einer subjektiven Bereicherungsabsicht ausgegangen werden.

Zudem würden die Umstände des Falles nahelegen, dass die Motivation, einen weit über dem Verkehrswert liegenden Preis für die Liegenschaft festzulegen, in der engen Verflechtung aller beteiligten natürlichen und juristischen Personen zu finden sei. Der Ansatz eines weit überhöhten Kaufpreises bringe für den Beschwerdeführer praktisch keine vermögensrechtlichen Nachteile mit sich, da er aber nicht nur Hauptgesellschafter der Verkäuferin der Liegenschaft sei, sondern auch deren Hauptgläubiger. So müsste der Beschwerdeführer nur einen Teil des Kaufpreises in Form liquider Mittel aufbringen, der Rest sei lediglich mit den Forderungen des Gesellschafters an "seine" Gesellschaft verrechnet worden, wobei die Werthaltigkeit dieser Forderung - auch im Hinblick auf die in der Folge tatsächlich eingetretene Insolvenz - zumindest in Frage gestellt werden müsse. Hingegen scheine die vom Beschwerdeführer selbst ins Treffen geführte strafrechtliche Komponente, sich der Gefahr einer Beitragstätterschaft oder der Verwirklichung eines Krida-Tatbestandes auszusetzen, etwas weit hergeholt. Offenbar würde es auch der VwGH für möglich halten, dass der Kaufpreis aus gesellschaftsrechtlichen Gründen überhöht sei und damit nicht der volle Vorsteuerabzug zustehen könnte. Und gerade weil sich der Gerichtshof zu diesem Hinweis veranlasst sehe, könne davon ausgegangen werden, dass dieser - in umfassender Kenntnis des Sachverhaltes - es nicht nur für möglich, sondern sogar für wahrscheinlich hält, dass gesellschaftsrechtliche Gründe für die Festlegung des Kaufpreises ausschlaggebend gewesen seien. Auch die Formulierung "soweit" würde darauf schließen lassen, dass der Sachverhalt durch den VwGH in dieser Richtung beurteilt werde.

Dem Beschwerdeführer sei zuzustimmen, dass der Ansatz des arithmetischen Mittels der Verkehrswerte aus den beiden Gutachten keine exakte Wertermittlung im Sinne der einschlägigen Bestimmungen zur Liegenschaftsbewertung darstellen könne. Vielmehr wäre der gewählte Ansatz dem Bestreben geschuldet, den Intentionen des § 300 BAO entsprechend, eine für beide Seiten vertretbare Lösung zu finden. Denn nach der bisherigen Rechtsansicht des Finanzamtes wäre die Wertermittlung der Liegenschaft nur insofern von Bedeutung, als die nicht nachvollziehbare Wertfindung als Indiz für die Missbrauchsvermutung angesehen worden sei, aufgrund derer der Vorsteuerabzug lediglich dem Grunde und nicht der Höhe nach angezweifelt worden sei. Insofern sei auch die Aussage in der Stellungnahme des Beschwerdeführers als unrichtig zurückzuweisen, dass die Abgabenbehörde den von Mag. SV2 ermittelten Wert als zu niedrig ausgewiesen habe. In der angeführten Tz. 15 des BP-Berichtes werde lediglich beispielhaft auf

zwei unrichtige Ansätze aus der Sachwertermittlung hingewiesen. Jedenfalls sei es ebensowenig sachgerecht, die Wertermittlung jenseits jeglicher tragfähiger Berechnungen ausschließlich an einem "Beratungsgespräch" zu orientieren, wobei dessen Ergebnis - der Ansatz eines Wertes, der nicht "zu weit unter dem Buchwert" liegen sollte - wohl kaum als tauglicher Wertmaßstab betrachtet werden könne, und zwar selbst dann nicht, wenn dieser "in einem Naheverhältnis" zum Sachwert stehe. Ausschlaggebend sei ausschließlich der Preis, der im freien Geschäftsverkehr zu erzielen sei. Mangels vergleichbarer Liegenschaftstransaktionen könne die Wertermittlung nur im Wege einer Schätzung nach den einschlägigen Bestimmungen und Usancen erfolgen, wobei bei Ertragsliegenschaften wie dieser das Ertragsermittlungsverfahren anzuwenden sei.

Wenn vom Sachverständigen angedeutet werde, dass Preis und Wert unterschiedliche Größen darstellen würden, so sei ihm § 10 BewG 1955 entgegen zu halten, wonach sich der gemeine Wert durch den Preis bestimme, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei seien alle Umstände, die den Preis beeinflussen würden, zu berücksichtigen.

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse seien nicht zu berücksichtigen. Auch der Verkehrswert gem. § 2 LBG 1992 verstehe als Wert jene Preise, die üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr erzielt werden könnten. Für den potentiellen Erwerber einer Hotel- und Gastronomieliegenschaft zähle im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ausschließlich die damit erzielbare Rendite, die Höhe der Investitionen des Vorbesitzers sei hingegen bestenfalls zweitrangig. Dabei spiele es auch keine Rolle, ob es sich um ein "schönes" Objekt handle. Die Aussage, derartige Objekte würden sogar regelmäßig über dem geschätzten Wert verkauft werden, sei mit der Realität kaum vereinbar.

Denn wenn höhere Verkaufspreise die Regel sein sollten, müssten sich diese höheren Preis naturgemäß in der Wertermittlung finden. Ansonsten müsste der Gutachter seine (niedrigere) Wertermittlung wohl kritisch hinterfragen.

Falls aber nun doch - wie offensichtlich im vorliegenden Fall - ein höherer Preis bezahlt werde, so sei dies regelmäßig Ausfluss besonderer Vorlieben oder anderer ideeller Wertumessungen einzelner Personen. Derartige Einflüsse hätten jedoch bei der Ermittlung des Verkehrswertes außer Betracht zu bleiben. Abgesehen von den persönlichen Beweggründen hinsichtlich der Erhaltung eines Objektes im Familienbesitz, um es später an einen Nachkommen weiterzugeben, könnten auch andere Motive zum Tragen kommen, zum Beispiel eine willkommene "Zusatzrendite", die sich aus einer erheblichen Differenz zwischen abziehbarer Vorsteuer und abzuführender Umsatzsteuer ergeben würde.

Zu den Einwendungen gegen die vom Finanzamt zur Schätzung des angemessenen Kaufpreises herangezogenen Gutachten werde angemerkt: Das Gutachten des Mag. SV2 beurteile der Beschwerdeführer als fachlich unvertretbar und begründe dies nicht nur mit dem Umstand, dass der Ertragswert nicht adäquat berücksichtigt worden sei, sondern auch damit, dass dieser eine "beliebige" Miete - in diesem Fall aufgrund der Nahebeziehung bzw. der beabsichtigten unentgeltlichen Übereignung wohl eine zu niedrige - zur Ermittlung des Ertragswertes angesetzt habe. Die Ansicht, dass dieses

Gutachten mit erheblichen Mängeln behaftet sei, werde seitens des Finanzamtes geteilt. Das Gutachten des Sachverständigen Dr. SV1 beanstände der Beschwerdeführer wegen der Anwendung angeblich zu niedriger betriebswirtschaftlicher Kennzahlen, bleibe dazu aber nicht nur jegliche nähere Begründung schuldig, sondern auch die Darstellung von richtigen Kennzahlen. Mit welcher Legitimation dem Sachverständigen darüber hinaus jegliche Expertise abgesprochen werde, ist der Beschwerde ebenfalls nicht zu entnehmen. Nach Ansicht des Finanzamtes würde die Ertragswertermittlung nach Dr. SV1 nicht nur materiell den Kriterien und Erfordernissen einer sach- und zeitgemäßen Liegenschaftsbewertung entsprechen, auch in Hinblick auf den Zweck und den Auftraggeber des Gutachtens sei dieses jedenfalls als unverdächtig einzustufen. Es werde der erzielbare monatliche Pachtzins mit rund 7.400,00 € angesetzt. Dabei stütze er sich auf Kennzahlen aus dem Standardwerk für die Liegenschaftsbewertung (SV3, Liegenschaftsbewertung) und würde sie auf die im konkreten Betrieb in der Vergangenheit tatsächlich erzielten Betriebsergebnisse anwenden. Der so ermittelte Wert liege um etwa 50 % über der tatsächlich bezahlten Pacht in Höhe von 5.000,00 €, die nach den Ausführungen in der Beschwerde aus den in der Gesellschafterosphäre gelegenen Gründen unter dem Marktpreis angesetzt sei. Auch unter diesem Gesichtspunkt sei der Ansatz nach Dr. SV1 nicht als verfehlt zu beurteilen. Dem gegenüber müsste bei einem Wert von 1.700.000,00 € eine monatliche Pacht von etwa 14.500,00 € erzielbar sein und das ohne Inventar, um die Anschaffungskosten und eine angemessene Rendite zu verdienen. Ein derart hoher Pachtzins würde keinesfalls den Marktgegebenheiten entsprechen.

In freier Beweiswürdigung gehe das Finanzamt aufgrund dessen davon aus, dass der durch den Sachverständigen Dr. SV1 ermittelte Ertragswert in Höhe von rund 960.000,00 € dem Verkehrswert der Liegenschaft entsprechen würde und dass der darüber hinaus gehende Teil des Kaufpreises als verdeckte Einlage zu beurteilen sei. Insoweit fehle es auch am Entgeltlichkeitszusammenhang, sodass der Vorsteuerabzug nur von diesem Betrag vorgenommen werden könne.

Dem Schriftsatz beigelegt wurde folgende "Rückrechnung Mietertrag auf Basis Kaufpreis 1.700.000,00 €" entsprechend dem Gutachten Dr. SV1

Ertragswert	1.700.000,00
abzüglich Bodenwert laut Gutachten Seite 36	- 230.643,00
Barwert	1.469.357,00
Kapitalisierungsfaktor auf Basis RND 20 Jahre (entspricht Gutachten)	11,02
Reinertrag der baulichen Anlagen	133.335,48

zuzüglich Bodenwertverzinsung laut Gutachten	14.992,00
Pachtertrag/Jahr	148.327,48
zuzüglich 15 % Bewirtschaftungskosten (laut Gutachten)	26.175,44
jährlicher Rohertrag	174.502,92
Monatsmiete netto	14.541,91

Mit **Beschluss vom 14. März 2017** wurde der allgemein und gerichtlich beeidete Sachverständiger für Liegenschaftsbewertung SV3 zum Sachverständigen im gegenständlichen Verfahren bestellt und mit der Erstellung eines Gutachtens zur Frage betraut, wie hoch der Verkehrswert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft (Grund- und Gebäudewert) im August 2011 gewesen sei. Darüber hinaus möge festgestellt werden, inwiefern eine (teilweise) private Nutzung des Objektes Einfluss auf den Verkehrswert hätte.

Mit Schreiben vom 6. November 2017 wurde das **Gutachten vom 6. November 2017** vorgelegt. Nach einer umfassenden Befundaufnahme wird die Bewertungsmethode beschrieben. Die Bewertung würde im Ertragswertverfahren erfolgen, wobei als Basis die nachhaltig erzielbare Pacht herangezogen werde. Der Verkehrswert werde in der Folge vom Ertragswert abgeleitet. Es werde eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren angenommen. Bei der Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes berücksichtigte der Sachverständige Parameter wie Basiszinssatz, Geldwertanpassungsabschlag, allgemeines Risiko und geringe Mobilität und ermittelte einen gerundeten Zinssatz von 7 %.

In Zusammenhang mit der Ertragslage führt der Gutachter aus, dass laut Aktenvermerk vom 19.03.2010 zwischen der AB GmbH und der "W" GmbH eine Grundpacht in Höhe von monatlich 5.000,00 € zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart sei. Zusätzlich sei eine Gewinnbeteiligung in Höhe von 50 % des Jahresgewinnes der Betreiberin "W" GmbH an die Verpächterin vereinbart. Zur Ermittlung der Ertragslage werde die marktübliche und nachhaltig erzielbare Umsatzpacht für Immobilien angesetzt. Das Objekt werde zum Bewertungsstichtag laut Auskunft des Beschwerdeführers zur Gänze gewerblich genutzt. Eine 120 m² große Wohnung im 1. Obergeschoß werde vom Geschäftsführer der "W" GmbH als Dienstwohnung genutzt. Am Bewertungsstichtag sei die Wohnung von der Firma AB GmbH an den Geschäftsführer vermietet worden. Dem mündlichen Mietvertrag entsprechend betrage die monatliche Miete 500,00 € zuzüglich Umsatzsteuer. Eine Indexierung erfolge nicht.

Aufgrund der geringen Zimmerauslastung wäre davon auszugehen, dass der Logisumsatz in den kommenden Jahren nachhaltig um rund 20 % auf 230.000,00 € gesteigert werden könnte. Probleme mit dem Personal hätten am Bewertungsstichtag zu höheren

Personalkosten geführt. Für das repräsentative Jahr könnte der Personalaufwand auf branchenübliche 38 % des Gesamterlöses reduziert werden.

In der Folge wurde die erzielbare Gesamtpacht bzw. die erzielbare Pacht für die Immobilie ermittelt:

	progn. nachh. Erlöse	Pachtsatz	erzielbare Pacht
Logis	€ 230.000,00	25 %	€ 57.500,00
Küche	€ 350.000,00	10 %	€ 35.000,00
Keller	€ 200.000,00	10 %	€ 20.000,00
erzielbare Gesamtpacht			€ 112.500,00
abzügl. Anteil für Einrichtung und Mobiliar		20 %	€ 22.500,00
erzielbare Pacht für die Immobilie			€ 90.000,00

Anhand von zum Bewertungsstichtag zeitnahen Kauftransaktionen von Baugrundstücken in der Nähe der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft seien Vergleichspreise ermittelt und anhand dieser der Vergleichspreis für die Baufläche der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft mit 45,00 € pro m² abgeleitet worden. Für die nicht bebaubare Parkplatzfläche seien davon 50 %, also 22,50 pro m² angesetzt worden. Anhand dieser Preise sei der Bodenwert mit 231.367,50 € ermittelt worden.

Jahresroherträge	
Erlös Logis Umsatz jährlich 230.000,00 (fiktiv) Pachtsatz 20,00 %	46.000,00
Erlöse Küche Umsatz jährlich 350.000,00 (fiktiv) Pachtsatz 8,00 %	28.000,00
Erlöse Keller Umsatz jährlich 200.000,00 (fiktiv) Pachtsatz 8,00 %	16.000,00
Geschäftsführerwohnung 120 m ² à monatlich 4,50 (fiktiv)	6.480,00
Jahresrohertrag	96.480,00
20,98 % Bewirtschaftungskosten	- 20.241,60
Jahresreinertrag	76.238,40

Bodenwertverzinsung	- 16.195,73
Gebäudereinertrag	60.042,68
Zwischensumme	800.471,53
anteiliger Bodenwert	231.367,50
Ertragswert der Liegenschaft	1.031.839,03

Bei der Ermittlung des Ertragswertes des Objektes geht der Sachverständige von einem Bodenwertanteil von 100,00 % bzw. 231.367,50, einer Bodenwertverzinsung von 7,00 %, einer üblichen Restnutzungsdauer von 40 Jahren, einem Kapitalisierungszinssatz von 7,00 % und einem Vervielfältiger von 13,33171 aus.

Im Rahmen eines **Erörterungsgespräches** kündigte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers einen Schriftsatz an, in dem er die Unrichtigkeiten des Sachverständigengutachtens aufzeigen würde. Die Vertreter des Finanzamtes kündigten ebenfalls einen ergänzenden Schriftsatz an.

Mit **Schreiben vom 4. Dezember 2017** übermittelte die Abgabenbehörde eine Sachverhaltsdarstellung betreffend Privatnutzung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft. Aus den beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärungen würde sich ergeben, dass die Wohnung im 1. Obergeschoß durch den Beschwerdeführer persönlich genutzt werde. In der Umsatzsteuererklärung 2010 der Firma AB GmbH seien die Mieten laut Konto 4009 (Miete 10 %) erklärt worden. Grundlage dafür sei der Buchungsbeleg (Dauerrechnung) 20047 vom 4.2.2010, wonach die AB GmbH dem Beschwerdeführer die Miete samt Betriebskosten für den Zeitraum Februar bis Dezember 2010 in Rechnung stelle. Die Gegenbuchung erfolge am Konto 300111 (Verrechnungskonto des Beschwerdeführers). Der Mietbeginn Februar 2010 erscheine zudem mit der Auflösung der Partnerschaft des Beschwerdeführers plausibel, weil die Vereinbarungen betreffend die Auseinandersetzung in diesem Zeitraum stattgefunden hätten und letztlich im August 2010 vertraglich abgeschlossen worden seien. Für das Jahr 2011 sei ebenfalls am 16.1.2011 ein Buchungsbeleg (Dauerrechnung) für die Vermietung im 1. Stock ausgefertigt worden. Der Mietertrag sei am Konto 4009 bis einschließlich Juli erfasst worden. Für weitere Zeiträume würden keine Mieteinnahmen existieren. Die Begründung finde sich im Verkauf der Liegenschaft durch die AB GmbH an den Beschwerdeführer. Ab August 2011 habe der Beschwerdeführer in seiner Umsatzsteuererklärung für fünf Monate eine Mieteinnahme von monatlich 500,00 € erklärt. Ab 2012 würden bis laufend Mieteinnahmen von 500,00 € netto zuzüglich 10 % Umsatzsteuer beim Beschwerdeführer versteuert. Im Herbst 2012 sei der Beschwerdeführer an die Adresse "Adresse2" umgezogen. Beweis sei der Aktenvermerk des Masseverwalters vom 8.11.2012. Dort halte der Masseverwalter der I GmbH zur Liegenschaft Adresse2 fest, dass es sich um ein Wohnhaus in Stadt handle, welches vom Beschwerdeführer, seiner Lebensgefährtin und dem gemeinsamen Kind bewohnt werde. Folglich stehe für die Betriebsprüfung fest, dass der Beschwerdeführer die Wohnung in

der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft nicht mehr als Hauptwohnsitz genutzt habe. Laut Abfrage des Zentralen Melderegisters sei Herr Sohn ab 11.11.2014 an der Adresse der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft gemeldet. Der Beschwerdeführer versteuere monatlich 500,00 € Nettomiete mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 %. Es erfolge keine Verrechnung an die derzeitige Vermieterin der Liegenschaft, nämlich die W GmbH, weil bei diesem Unternehmen kein Mietaufwand gebucht sei und in der Folge auch keine Weiterverrechnung an einen Dritten erfolge.

Geschäftsführer der beteiligten Unternehmen:

AB GmbH	
ehemLF	3.1.2001-7.9.2011
Sohn2	27.8.2007-7.9.2001
Tochter	9.12.2009-7.9.2011
GF	7.9.2011-8.1.2016
Beschwerdeführer	ab 8.1.2016

Zum Bewertungsstichtag (August 2011) und die Jahre danach hätte kein Geschäftsführer der AB GmbH den Wohnsitz im beschwerdegegenständlichen Objekt gehabt. Die Behauptung die Vermietung hätte an den Geschäftsführer stattgefunden sei also in Zusammenhang mit der AB GmbH falsch.

W GmbH	
ehemLF	31.12.2008-9.1.2013
Sohn	9.1.2013 bis dato

Sohn sei laut Abfrage beim Zentralen Melderegister erst ab 11.11.2014 an der Adresse der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft gemeldet. Die BP gehe somit davon aus, dass der Beschwerdeführer an dieser Adresse seinen Wohnsitz gehabt hätte. Eine Verrechnung der W GmbH an den Beschwerdeführer im Weg einer Sachbezugsbesteuerung oder einer Mietverrechnung sei weder den eingereichten Erklärungen noch den Buchhaltungsdaten zu entnehmen.

Bis einschließlich Juli 2011 sei ein Mietverhältnis zwischen der Vorbesitzerin der AB GmbH und dem Beschwerdeführer anzuerkennen. Mit Annahme des Kaufangebotes vom 3.8.2011 sei Eigentümer und Mieter in der Person des Beschwerdeführers ident. Somit sei der Anteil der Wohnung am Gesamtgebäude in Höhe von 9,63 % aus dem unternehmerischen Bereich auszuscheiden. Der Vorsteuerabzug sei daher beim Erwerber (Beschwerdeführer) in Höhe von 9,63 % im Zeitpunkt des Erwerbes aufgrund des § 12 (3) Z. 4 UStG zu kürzen, weil dieser Teil der Grundstücklieferung in Zusammenhang mit § 3a (1a) Z. 1 UStG stehe. Die Berechnung der Privatnutzung in Höhe von 9,63 % werde auf Basis des Gutachtens Mag. SV2 vorgenommen.

Der Schriftsatz der Abgabenbehörde wurde am 5.12.2017 an den Beschwerdeführer weitergeleitet.

Mit **Schreiben vom 8. Jänner 2018** legte der Beschwerdeführer durch seinen Rechtsvertreter zur Unrichtigkeit der Bewertungsmethodik dar, dass ausgehend vom Buchwert der Liegenschaft iHv 2.171.089,00 € und dem von Mag. SV2 ermittelten Wert in Höhe von 810.000,00 € ein angemessener und den tatsächlichen Wertverhältnissen widerspiegelnder Kaufpreis ermittelt worden sei. Der nunmehr von gerichtlich beauftragten Gutachter ermittelte Wert mache nicht einmal die Hälfte des Buchwertes aus. Hätte der Beschwerdeführer die Liegenschaft zu diesem Preis gekauft, hätte er sich als Geschäftsführer der verkaufenden Gesellschaft der Gefahr der abgabenrechtlichen Verfolgung wegen des Vorwurfs der verdeckten Gewinnausschüttung wie auch der strafrechtlichen Verfolgung wegen des Vorwurfs der Untreue gemäß § 153 StGB, gegebenenfalls auch der betrügerischen Krida iSd § 156 StGB ausgesetzt. Es würde keiner weitwendigen Begründung bedürfen, dass der Erwerb einer zum Betriebsvermögen gehörenden Liegenschaft mit einem Buchwert von rd 2,2 Mio Euro und einem gutachterlich ermittelten, der Versicherung des Objektes zugrunde gelegten Wiederbeschaffungswert von rd 5 Mio Euro um 1.032.000,00 € durch den geschäftsführenden Gesellschafter den kaum widerlegbaren Verdacht strafbarer Handlungen der oben genannten Art begründe. Dass die durch den Sachverständigen SV3 erfolgte Bewertung deutlich unter dem wahren Wert der Liegenschaft liege, zeige auch der Umstand, dass diese Liegenschaft im Jahr 2009 mit Höchstbetragshypothenken iHv rd 1,56 Mio Euro belastet gewesen wäre. Eine Bank würde sich auf die Belastung einer Liegenschaft in dieser Höhe jedoch nie einlassen, wäre die Forderung durch die Immobilie nicht voll besichert. Dies sei faktisch undenkbar, würden doch bei Banken für diese Zwecke strenge Bewertungs- und Beleihungsvorschriften gelten. Demnach dürften Wohnimmobilien nur bis zu 60 % des Beleihungswertes beliehen werden. Die Hypothekenbank habe demnach der Liegenschaft einen höheren, jedenfalls die Belastung iHv 1,56 Mio übersteigenden Wert von zwischen 1,95 Mio und 2,2, Mio Euro beigemessen. Auch vor diesem Hintergrund könne das Gutachten des Sachverständigen SV3 nicht richtig sein. Hinzu komme, dass sich im Jahr 2011 bei der AB GmbH für die Liegenschaft Kaufinteressenten gemeldet hätten, die bereit gewesen seien, einen deutlich höheren Preis als den vom Sachverständigen SV3 ermittelten Wert zu bezahlen. So habe die Interessentin bzw. deren Vertreter im Jahr einen Kaufpreis von 2 Mio Euro geboten. Wie bereits mehrfach vorgebracht worden sei, wären für das Angebot vom 25.08.2010 und den Kauf der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft am 03.08.2011 die zahlreichen, teilweise gerichtsanhangigen, vermögensrechtlichen Auseinandersetzungen mit der ehemaligen Lebensgefährtin des Beschwerdeführers ausschlaggebend gewesen. Der Beschwerdeführer habe die Liegenschaft nicht erworben, um ein Hotel oder eine Gastwirtschaft darauf zu führen und daraus Erträge zu erwirtschaften, sondern als Beitrag zur Bereinigung familiärer Auseinandersetzungen. Es stehe auch jede andere sinnvolle Verwendung offen. Der Beschwerdeführer habe sich auch nicht verpflichtet, seinem Sohn ein Hotel oder eine Gastwirtschaft zu verschaffen,

sondern ihm auf den Todesfall eine Liegenschaft - die streitgegenständliche - zu schenken. Im Fall einer gewerblichen Nutzung der Liegenschaft werde sich Sohn in Zukunft wohl für eine entscheiden, die Erträge sichert, die in einem vernünftigen Verhältnis zu Anschaffungskosten oder Wiederbeschaffungskosten stehen. Das könnte auch ein Tageszentrum oder ein Animierbetrieb sein. Das vom Sachverständigen zur Liegenschaftsbewertung herangezogene Ertragswertverfahren stehe dazu im Widerspruch, da es ausschließlich von einer Verwendung ausgehe, die für die Zukunft nicht wirklich indiziert sei. Das werde noch deutlicher, wenn man für die Zukunft eine rein private Nutzung durch Sohn unterstelle. Damit wären überhaupt keine Erträge zu erwirtschaften und wäre demnach von keinem Ertragswert und so auch, folge man dem Ansatz des Sachverständigen, von keinem ermittelbaren Verkehrswert auszugehen. Das reine Ertragswertverfahren sei nur dann anzuwenden, wenn eine zu bewertende Liegenschaft ausschließlich zu Ertragszwecken, vergleichbar einem Unternehmenskauf, erworben werde. Die zumindest teilweise Berücksichtigung des Sach- bzw Substanzwertes sei notwendig, soll die Möglichkeit unterschiedlicher Nutzungsmöglichkeiten oder Zwecke - konkret die Bereinigung von Streitigkeiten mit der ehemaligen Lebensgefährtin und zukünftige Absicherung des Sohnes des Beschwerdeführers - bei der Wertermittlung zu berücksichtigen, erhalten bleiben. Die reine Bewertung des Ertrags als Hotel- und Gastgewerbe sei jedenfalls nicht sachgemäß, sondern sei vielmehr der Sachwert der Liegenschaft angemessen heranzuziehen. Das Sachwertverfahren sei jedenfalls immer dann anzuwenden, wenn der Eigentümer oder ein potentieller Käufer die Eigennutzung der Liegenschaft in den Vordergrund seiner Überlegungen stellen und überlegen würde, welchen Wert der vorhandene Grund und Boden sowie die vorhandenen baulichen Anlagen hätten. Auch vor diesem Hintergrund wäre angesichts der dargestellten Erwerbsmotivation ein Mischverfahren von Ertrags- und Sachwertverfahren heranzuziehen gewesen. § 3 Abs 2 LBG sehe für die Bewertung die Heranziehung mehrerer Wertermittlungsverfahren vor, wenn es zur vollständigen Berücksichtigung aller den Wert der Sache bestimmenden Umstände erforderlich sei. Schließlich gehe das Gutachten von einem Kapitalisierungszinssatz iHv 7 % aus. Ein solcher Kapitalisierungszinssatz sei jedoch angesichts des im Jahr 2008 aufgrund der Finanzkrise eingetretenen Zinsentiefstniveau deutlich überhöht, da die Anleger auch bei niedrigen Verzinsungen stets bereit waren zu investieren. Der angewandte Zinssatz würde insofern ein verzerrtes Bild wiedergeben. Das werde deutlich, wenn man in die vom Sachverständigen SV3 angestellten Rechnung realistischere Kapitalisierungszinssätze einsetzen würde. So komme man bei 7 % eben auf die 1.026.527,00 € des Sachverständigen, bei 5 % jedoch schon auf 1.334.000,00 und bei 4 % auf 1.539.274,00 €. Bei dieser Zinsberechnung seien auch die tatsächlichen Kreditzinsen zu berücksichtigen. Auf der Liegenschaft würde eine Hypothek mit einem Festzins von 3,625 % bis 31.07.2022 aushalten. Der Beschwerdeführer habe zudem bei der Bank1 seit 2015 einen variablen Zinssatz von 1,6 %. Alles Zinssätze, die mit dem Kapitalisierungszinssatz iHv 7 % nicht in Einklang zu bringen seien. Indem der Gutachter als Vergleichsparameter den Durchschnitt der

Sekundärmarktrendite Bund für die vorausgehenden Jahre 2001 bis 2010, abgewertet mit einem Geldwertanpassungsabschlag über den durchschnittlichen VPI dieser Zeitspanne, heranziehe, bilde er nicht die damals vorherrschenden tatsächlichen Marktverhältnisse ab. Der Beschwerdeführer habe die gegenständliche Liegenschaft in der Erwartung gekauft, dass angesichts der Finanzkrise die Zinssätze (weiter) fallen und die Inflation (weiter) steigen würden. So habe es sich damals bereits abgezeichnet und so habe es auch die folgende Entwicklung bestätigt. Das Gutachten versuche aber, diesen Umstand völlig auszublenden und ziehe ohne Berücksichtigung des 2010/2011 bereits deutlich erkennbaren Abwärtstrends der Renditen stur den 10-Jahres-Durchschnitt der vorausgegangenen Jahre heran. Dies sei nicht nur unsachlich, sondern verkenne auch die notwendige Zukunftsorientierung der vom Gutachter anzustellenden Ertragswertberechnung. Hätte man diesen Umstand entsprechend berücksichtigt, hätte man zwangsläufig zu einem deutlich niedrigeren anderen Kapitalisierungszinssatz gelangen müssen. Darüber hinaus werde im Rahmen der Kapitalisierungszinssatzberechnung für ein "allgemeines Risiko" ein Aufschlag von 2,75 % in Anschlag gebracht, ohne dass im Gutachten hierfür eine Begründung angeführt werde. Es sei nicht ersichtlich, worin bei der gegenständlichen Liegenschaft das so zu berücksichtigende Risiko liegen solle. Die für Gutachten gebotene Nachvollziehbarkeit setze voraus, dass dem Gutachten tatsächliche Feststellungen zu entnehmen seien, die den Sachverständigen zu einer bestimmten gutachterlichen Bewertung führen würden. Für den Risikoaufschlag von 2,75 % enthalte das Gutachten keine Befundtatsachen, die die Schlussfolgerung nachvollziehbar machen würden. Auch bleibe im Gutachten unerörtert, worin der Aufschlag iHv 2,50 % für "geringe Mobilität" begründet sein solle. Dass eine Immobilie unbeweglich sei, liege in der Natur der Sache. Es sei auch nicht notwendig der Fall, dass eine Liegenschaft schwerer zu verkaufen sei als festverzinsliche Wertpapiere. Eine solche Annahme werde im Gutachten jedenfalls nicht untermauert. Das überrasche nicht, denn im Vergleich zum Buchwert der Liegenschaft iHv 2.171.089,00 € sowie zu einem Gutachten des Ing. SV4, in dem der Wiederbeschaffungswert des W sogar um 5 Mio Euro geschätzt werde, auch zu dem von der Interessentin unterbreiteten Kaufangebot iHv 2 Mio Euro sei der tatsächliche Kaufpreis iHv 1,7 Mio Euro geradezu ein Schnäppchen. Das bedeute, die Liegenschaft wäre keineswegs schwer(er) zu veräußern. Hinzu komme, dass mit der 2007/2008 einsetzenden Finanzkrise gerade Wertpapiere und Bundesanleihen massiv an Wert verloren hätten. Weshalb eine Liegenschaft wie die gegenständliche insofern "unbeweglicher" und schwerer zu veräußern sein solle, verschweige das Gutachten geflissentlich. Richtig wäre der (Im)Mobilitätsabschlag deutlich niedriger zu bewerten.

Schließlich würde der Sachverständige SV3 zur Errechnung des Bodenwertes des relevanten Grundstückes mit einer Gesamtfläche von 2.307 m² (Parkplatz; S 25 des Gutachtens) einen geradezu realitätsfremden Betrag von 22,50 €/m² heranziehen. Dieses Grundstück sei 1991 von der KGmbH, welche später in AB GmbH umbenannt worden sei, um einen Kaufpreis von 807.540,00 ATS (umgerechnet 58.679,68 €) erworben worden. Schon damals habe der Quadratmeterpreis umgerechnet 25,44 € betragen,

sohin mehr als vom Gutachter angesetzt. Hinzu komme, dass zum Erwerbszeitpunkt das Grundstück eine in Hanglage befindliche, unbebaute Wiese mit Wildbewuchs gewesen sei, sodass - zusätzlich zum genannten Kaufpreis - ein erheblicher Aufwand iHv rund 250.000,00 € getätigten worden sei, um es überhaupt als Parkplatz nutzen zu können. Das Grundstück sei aufgefüllt, befestigt und verdichtet worden, Befestigungsmaterial sei eingebaut worden und letztlich sei ein Kopfsteinpflaster gelegt und die Liegenschaft mit einer Mauer Richtung Wald eingefriedet worden. Nach dieser Investition würde sich ein Quadratmeterpreis von 133,80 € ergeben, der weder inflationsbereinigt sei noch die Kosten des Eigentumserwerbs (Notarkosten, Grunderwerbsteuer, Grundbuch, Makler) enthalte. Der vom Sachverständigen SV3 angesetzte Wert betrage davon gerade einmal ein Sechstel. Vergleichswerte hätte der Sachverständige für diese Grundstück keine ermittelt, sondern würde, ohne Gründe dafür zu nennen, 50 % des Baulandpreises heranziehen. Dies sei weder nachvollziehbar noch würde es den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Hätte der Sachverständige Vergleichswerte ermittelt, hätte er festgestellt, dass vergleichbare Liegenschaften in einer direkt an die Stadt X angrenzenden Lage zu Preisen iHv 200,00 €/m² und mehr gehandelt würden. Wollte man den Parkplatz mit Wohnungen bebauen, so würden sich Quadratmeterpreise sogar in Höhe von 4.000,00 bis 6.000,00 €/m² ansetzen lassen. Damit würden auch unter diesem Aspekt im Gutachten nicht die tatsächlichen Wertverhältnisse abgebildet.

In Zusammenhang mit einer teilweisen Privatnutzung der Liegenschaft führte der rechtliche Vertreter des Beschwerdeführers aus, dass der Sachverständige in seinem Gutachten zurecht davon ausgehe, dass die Liegenschaft vom Beschwerdeführer zur Gänze gewerblich genutzt werde. Die nunmehrigen Ausführungen der Abgabenbehörde, wonach der Vorsteuerabzug aufgrund einer Privatnutzung um 9,36 % zu kürzen sei, gehe ins Leere. Richtig sei, dass der Beschwerdeführer bis zum Abschluss des Kaufvertrages zwischen der AB GmbH und seiner Person die Wohnung im ersten Obergeschoß des Hauptgebäudes von der AB GmbH angemietet hätte. Er habe dafür an die AB GmbH einen monatlichen Mietzins iHv 500,00 € zuzüglich USt bezahlt. Die Wohnung habe er bereits damals seinem Sohn, Sohn, als Dienstwohnung überlassen. Nach dem Kauf des W im August 2011 habe er als nunmehriger Eigentümer die Wohnung seinem Sohn zu den gleichen Konditionen zur Verfügung gestellt. Die Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnung (6.000,00 Euro pro Jahr) habe er in seine Einkommensteuererklärung an das Finanzamt aufgenommen. Außerdem habe er die dafür anfallende Umsatzsteuer in Höhe des ermäßigten Steuersatzes von 10 % abgeführt. Ob der Sohn an der Adresse einen Wohnsitz gemeldet hätte, sei irrelevant. Der Sohn des Beschwerdeführers hätte die Wohnung angemietet, damit er als Mitarbeiter im W im Falle eines langen Arbeitstages oder beim Arbeiten am Wochenende eine nahe Unterkunft hätte. Dabei handle es sich weder um einen Sachbezug des Sohnes noch um eine Verrechnung über die W GmbH. Die Abgabenbehörde ziehe schließlich zur Berechnung des von ihr als vermeintliche Privatnutzung erkannten Teiles der Liegenschaft das Gutachten des Mag. SV2 heran. Dadurch werde abermals ersichtlich, dass die Behörde mit zweierlei Maß messen würde. Einerseits zweifle sie die Richtigkeit dieses Gutachtens an, da es nach ihrer Ansicht einen

zu niedrigen Wert ausweise. Dann aber folge sie dem Gutachten doch und setze den Wert der vermeintlich privat genutzten Wohnung mit dem durch das Gutachten ermittelten Gebäudewert in Relation. Das sei inkonsistent. Im Übrigen zeige sich auch dadurch, dass, wie oben aufgezeigt, das Ertragswertverfahren alleine nicht ausreiche, um die Liegenschaft adäquat zu bewerten.

Dem Schriftsatz beigelegt wurden die Abschrift der Gebäudebewertung für Zwecke der Sachversicherung, die Pfandbestellungsurkunde der Bank2, die Schuldübernahme gemäß § 1406 ABGB zwischen dem Beschwerdeführer und der Bank2, die Krediturkunde vom 12.08.2015, der Kaufvertrag vom 11. März 1991 über das Grundstück Nr. 123 der KG M sowie die Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers für die Jahre 2011 bis 2015.

Mit **Schreiben vom 11. Jänner 2018** wurde der Schriftsatz vom 8. Jänner 2018 dem Sachverständigen SV3 zur Stellungnahme weitergeleitet.

Im Rahmen einer schriftlichen Zeugeneinvernahme wurden am 11. Jänner 2018 dem **Zeugen Zeuge1** folgende Fragen gestellt:

"Ist es richtig, dass Sie bzw. die Interessentin im Jahr 2011 Interesse am Kauf der Liegenschaft "W" gezeigt haben?

Wie haben Sie davon Kenntnis erlangt, dass das Objekt zum Verkauf angeboten wird?

Wie hoch war der Kaufpreis, der von Ihnen angeboten wurde?

Wie wurde dieser Preis ermittelt?

Mit wem führten Sie Verkaufsgespräche?"

Mit **Schreiben vom 23. Jänner 2018** gab der Zeuge Zeuge1 bekannt, dass die Firma Interessentin dem Beschwerdeführer ein unverbindliches Kaufangebot unterbreitet habe. Die Firma Interessentin sei ein Projektentwickler und befasse sich in der Hauptsache mit dem Ankauf von Bestandsimmobilien, für die Konzepte zur Wertsteigerung erarbeitet und nach Realisierung der Wertsteigerungsmaßnahmen wieder an Kapitalanleger im Ganzen oder Teileigentum verkauft würden. Von einer der ersten Ehefrau des Beschwerdeführers nahestehenden Person habe der Zeuge erfahren, dass der Beschwerdeführer Probleme habe, seine aus der Scheidung und der Trennung von der Lebensgefährten resultierenden Verpflichtungen nach zu kommen. Bei einem Gespräch erfuhr der Zeuge vom Beschwerdeführer, dass er bei Anhalten des finanziellen Engpasses auch das Objekt W verkaufen werde. Der Zeuge solle ihm ein Angebot machen. Nach einer Besichtigung habe der Zeuge dem Beschwerdeführer ein Angebot iHv 2.280.000,00 € unterbreitet. Die Verkaufsgespräche seien ausschließlich mit dem Beschwerdeführer geführt worden. Nach mehrmaligem Nachfragen habe der Beschwerdeführer dem Zeugen mitgeteilt, dass er dieses Anwesen einem seiner Söhne versprochen habe.

In der **Stellungnahme vom 23. Jänner 2018** führte der Sachverständige SV3 aus, dass der Buchwert einer Liegenschaft (gegenständlich 2.171.089,00 €) ein steuerlicher Wert sei und keinerlei Aufschluss über den Verkehrs- bzw. Marktwert einer Liegenschaft gäbe und daher für die Verkehrswertbestimmung nicht herangezogen werden könne. Der von Mag. SV2 ermittelte Wert in Höhe von 810.000,00 € weiche ebenfalls deutlich vom Buchwert ab und liege sogar unter dem im Gutachten vom 6. November 2017 ermittelten Verkehrswert iHv 1.032.000,00 €.

Für die Ermittlung des Verkehrswertes sei ausschlaggebend, welchen Preis die durchschnittlichen Marktteilnehmer bereit seien zu zahlen und nicht, wie eine einzelne Bank die Liegenschaft bewerten und in welcher Höhe sie diese mit einer Hypothek belasten würde. Aus den im Grundbuch eingetragenen Belastungen aus Pfandrechten könne kein Rückschluss auf den Verkehrswert der Liegenschaft gezogen werden.

Kaufanbote könnten nicht als Basis für die Verkehrswertermittlung herangezogen werden. In der Immobilienbranche sei zu beobachten, dass Kaufanbote, die sich in der Folge als überhöht herausstellen würden, in der Regel nicht zu einer Kauftransaktion führen würden. Der tatsächliche Kaufpreis einer Liegenschaft stehe erst nach deren Transaktion und Bezahlung fest. Der tatsächliche Kaufpreis einer Liegenschaft könne aber, wenn der konkrete Käufer einer Liegenschaft dieser den Wert der besonderen Vorliebe beimessen würde, sogar deutlich über dem Verkehrswert liegen. Der Kaufpreis stelle dann einen sogenannten Liebhaberpreis dar. Solche seien bei der Verkehrswertermittlung mit dem Vergleichswertverfahren auszuscheiden, da sie nicht den repräsentativen Markt widerspiegeln würden.

Zum Bewertungsstichtag August 2011 sei in der Liegenschaft ein Hotel betrieben worden und wäre diese auch von Marktteilnehmern als Hotelimmobilie wahrgenommen worden. Auch nach dem Bewertungsstichtag sei die Liegenschaft als Hotelimmobilie genutzt worden. Durch den Liegenschaftseigentümer angedachte alternative Nutzungsmöglichkeiten würden für die Verkehrswertermittlung keine Rolle spielen.

Als Hotel- bzw. Gastgewerbeimmobilie zähle die bewertungsgegenständliche Liegenschaft zu den Gewerbeliegenschaften in der Sonderform einer Betreiberimmobilie und diene der Nutzung durch einen Betrieb, der der Erzielung von Erträgen dienen würde. Daher komme für die Bewertung der gegenständlichen Liegenschaft ausschließlich eine ertragswertorientierte Bewertungsmethode in Frage. Bei Hotelimmobilien sei durch den Bewerter darauf zu achten, dass - wie im bewertungsgegenständlichen Fall - wenn der Auftrag laute den Wert der Immobilie zu ermitteln, auch nur dieser und nicht der Unternehmenswert ermittelt werde. Der Unternehmenswert weiche in der Regel vom Verkehrswert ab. Die Möglichkeit einer anderen Nutzungsmöglichkeit könne nur dann in die Verkehrswertermittlung einfließen, wenn dies auch von der Mehrzahl der eventuellen Kaufinteressenten (durchschnittlichen Marktteilnehmern) in Erwägung gezogen werde. Dabei seien dann allerdings die Umnutzungskosten entsprechend wertmindernd zu berücksichtigen. Die Ableitung des Verkehrswerts könnte dann auch mittels des Sachwertverfahrens (aber nur mit diesem) unter Berücksichtigung einer eventuell notwendigen Marktanpassung erfolgen. Die durch den Beschwerdeführer angeführte Gewichtung der Sachverständigenkollegen SV2 und SV1 zeige mit dem Verhältnis Ertrag- zu Sachwert von 4:1, dass auch diese Kollegen die bewertungsgegenständliche Liegenschaft als Ertragsliegenschaft einstufen würden. Die Gewichtung von Sachwert und Ertragswert bei der Wertermittlung sei nur eine reine bewertungstechnische Darstellungsform von manchen Gutachtern, die von Marktteilnehmern in der Regel nicht angewendet würde. Die Wertermittlung mittels Gewichtung gelte schon seit Jahren als veraltete Bewertungsmethode und werde auch in der Bewertungslehre schon seit

Jahren (Jahrzehnten) nicht mehr propagiert. Im Gutachten vom 6. November 2017 sei auf eine Darstellung des Sachwertverfahrens verzichtet worden, da der Sachwert für die Verkehrswertermittlung der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft keine Relevanz habe. Bei der Ermittlung des Verkehrs- bzw Marktwertes müsse der Verkehrswert unabhängig vom Anlass und unabhängig von der vom Sachverständigen verwendeten Bewertungsmethode stets die gleiche Höhe aufweisen und zwar jenen Betrag, den die durchschnittlichen Marktteilnehmer bereit seien, für die Liegenschaft zu bezahlen. Es dürfe keinen Unterschied im Endergebnis geben, ob eine Liegenschaft mit dem Vergleichswertverfahren, dem Sachwertverfahren, dem Ertragswertverfahren oder einem sonstigen, dem Stand der Wissenschaft entsprechenden Verfahren, bewertet werde. Auch die veraltete Methode mit der Gewichtung von Sach- und Ertragswert dürfe zu keinem anderen Ergebnis als den Verkehrswert führen.

Auch bei Gewerbeliegenschaften, die durch die Liegenschaftseigentümer eigengenutzt würden, erfolge die Wertermittlung in der Regel mittels des Ertragswertverfahrens auf Basis sogenannter fiktiver Mieten bzw. fiktiver Pachten. Auch gegenständlich seien iSd § 3 Abs. 2 LBG zwei Verfahren zur Wertermittlung herangezogen worden, und zwar das Vergleichswertverfahren für die Bewertung des Grund und Bodens und das Ertragswertverfahren zur Ermittlung des Verkehrs Wertes der Liegenschaft. In diesem Sinne sei der § 3 Abs. 2 LBG zu verstehen und nicht wie von manchen irrtümlich angenommen, dass der Verkehrswert aus zwei Werten mittels Gewichtung abzuleiten sei. Wie bereits oben ausgeführt sei die verwendete Ertragsmethode für die bewertungsgegenständliche Liegenschaft das geeignete Verfahren den Verkehrswert zu ermitteln. Die Ermittlung und die nachvollziehbare Darstellung des Liegenschafts- bzw. Kapitalisierungszinssatzes könne zahlreicher einschlägiger Literatur entnommen werden. Die persönlichen Einschätzungen eines Liegenschaftseigentümers seien für die Verkehrswertermittlung nicht relevant. Relevant für den Verkehrswert sei, mit welchem Liegenschaftszinssatz bzw. mit welcher Rendite die interessierten Marktteilnehmer zu ihrer Preisfindung kommen. Die unreflektierte Variantenberechnung mit verschiedenen Liegenschaftszinssätzen sei nicht sachgerecht und führe nicht zum Verkehrswert. Bei der Verkehrswertermittlung hätten Fremdkapitalzinsen keine Relevanz, da bei der Bewertung methodenbedingt von einer Eigenmittelfinanzierung ausgegangen werde.

Die im Gutachten gewählte Darstellungsform zur Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes sei eine in der Bewertungslehre anerkannte Methode und das Ergebnis von 7 % decke sich mit den seitens des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreich veröffentlichten Kapitalisierungszinssätzen für Gewerbeliegenschaften in sehr guter Lage. Der gewählte Liegenschafts- bzw Kapitalisierungszinssatz liege deutlich in der Nähe des unteren Rands der Bandbreite, wofür der sehr gute Bau- und Erhaltungszustand des Objekts sowie die attraktive Gesamterscheinung verantwortlich sei. Der Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen sei zu entnehmen, dass aufgrund der laufenden Marktbeobachtung im Jahr 2011 keine Änderung der empfohlenen Kapitalisierungszinssätze notwendig wäre. Persönliche Einschätzungen und

Erwartungshaltungen eines Liegenschaftseigentümers sowie die persönlichen Kaufmotive eines Kaufinteressenten seien für die Verkehrswertermittlung nicht relevant.

Bei der gewählten Darstellung der Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes werde von einer risikolosen Vergleichsveranlagung in festverzinsliche Wertpapiere ausgegangen.

Da festverzinsliche Wertpapiere nominell gebunden seien und daher keinen Schutz gegen die Geldentwertung bieten würden, sei in deren Zinssatz eine Komponente enthalten, die die künftige zu erwartende Geldentwertung berücksichtige. Könne die Geldentwertung - wie im gegenständlichen Fall - angepasst werden, so werde der sogenannte Geldwertanpassungsabschlag vorgenommen. Die zukünftigen Liegenschaftserträge seien im Gegensatz zu Erträgen aus festverzinslichen Wertpapieren mit allgemeinen und speziellen Risiken behaftet. Das allgemeine Risiko ergäbe sich generell aus der Investition in eine Liegenschaft. Dazu würden die Gefahr von Konjunkturschwankungen, branchenbedingte, nicht vorhersehbare Umwelteinflüsse und Probleme usw. zählen. Das allgemeine Risiko (berücksichtigt würden Marktrisiko, Standortrisiko, Objektrisiko, Ertragsrisiko und sonstige Risiken) werde mit einem entsprechenden Zuschlag zum Kapitalisierungszinssatz aufgrund der Marktbeobachtung erfasst. Liegenschaften und vor allem gewerblich genutzte Liegenschaften seien schwerer zu verkaufen als festverzinsliche Wertpapiere. Diese geringere Mobilität werde durch einen Zuschlag, der aus der Marktbeobachtung resultiere, erfasst. Wenn sich der ermittelte Liegenschafts- bzw. Kapitalisierungszinssatz mit den vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs veröffentlichten Kapitalisierungszinssätze decke, sei die Ermittlung korrekt erfolgt.

Die Herstellungskosten von Objekten - und auch von Versicherungen ermittelte Herstellungskosten - würden keinen Anhaltspunkt über den Verkehrswert einer Liegenschaft bieten. Die Annahme, dass gewerbliche Liegenschaften gleich schnell wie festverzinsliche Wertpapiere veräußert werden könnten, decke sich nicht mit den Marktbeobachtungen. Bei Verkauf von festverzinslichen Anleihen sei der Zahlungseingang in der Regel spätestens in einigen Tagen auf dem Bankkonto. Bei gewerblichen Liegenschaften würde der Verkaufsprozess (Absicht der Veräußerung durch den Liegenschaftseigentümer bis Zahlung durch den Liegenschaftskäufer) oft Monate, mitunter auch Jahre dauern.

Die Ermittlung des Vergleichspreises für Bauland würde im Gutachten nachvollziehbar dargestellt und erfolge auf Basis von tatsächlich durchgeführten Kauftransaktionen. Wie im Gutachten unter Punkt "2.4.1 Flächenwidmung" angeführt sei, sei für das Grundstück 123 im Flächenwidmungsplan die Ersichtlichmachung "SP4 - Nichtbebauung, Gebäude und Schutzdächer nicht zulässig" ausgewiesen, sodass dieses Grundstück nicht bebaut werden könne. Es könne daher nicht der Baulandpreis angesetzt werden. Die Nutzung als Parkplatz, der für das Hotel und den Restaurantbetrieb auch notwendig sei, stelle eine höherwertige Nutzung als Grünland dar, sodass aus der Marktbeobachtung heraus 50 % des Baulandpreises angesetzt worden seien. Die Ermittlung des Bodenwertes erfolge stets aufgrund von Vergleichspreisen, die der Markt für den reinen Grund und Boden bezahle. Die erwähnten Investitionen in den Parkplatz würden bauliche Maßnahmen

darstellen, die im Bauwert (Ertragswert) des Objektes mitberücksichtigt seien. Allerdings könnten aus dem Parkplatz keine eigenen bzw. zusätzlichen Erträge lukriert werden, da dieser "lediglich" als Parkplatz für den Hotel- und Restaurantbetrieb diene. Der Parkplatz der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft sei zwar sehr aufwendig hergestellt, führe aber, wie bereits erwähnt, zu keinem Mehrertrag für die Liegenschaft.

Im Rahmen der schriftlichen Befragung gab der **Zeuge Sohn** mit Schriftsatz vom 01.06.2018 bekannt, dass sein Vater BF, der Beschwerdeführer, die Wohnung im W (1. OG) nie bewohnt habe. Der Zeuge habe am 17.08.2005 im W zu arbeiten begonnen. Seither stünde ihm diese Wohnung immer zur Verfügung, er habe sie fallweise genutzt. Im August 2011 habe sein Vater das Objekt gekauft, seit diesem Zeitpunkt hätte der Zeuge mit seinem Vater einen mündlichen Mietvertrag über die Wohnung im 1. Obergeschoß. Er bezahle dafür monatlich 500,00 € zuzüglich MwSt. Seit 12. Dezember 2014 sei er unter dieser Adresse mit dem Hauptwohnsitz gemeldet. Zuvor wäre sein Hauptwohnsitz in der Adresse1 bzw. bei seiner Mutter im Adresse3 gewesen. Die Wohnung im W sei ihm aber seit August 2005 zur Verfügung gestanden und sei ab diesem Zeitpunkt von ihm fallweise genutzt worden. Seit 12. November 2014 sei die Wohnung im W der Hauptwohnsitz von dem Zeugen, auch seine Lebensgefährtin und sein Kind würden dort wohnen. Die Wohnung sei von keiner anderen Person regelmäßig genutzt worden. Die Frage, an welcher Adresse sein Vater nach der Trennung von seiner Lebensgefährtin gewohnt habe, könne er nicht beantworten. Diese Frage könne nur sein Vater korrekt beantworten.

Gemeinsam mit der Ladung vom 11.06.2018 für die mündliche Verhandlung am 05.07.2018 wurden den Parteien die Kopie der Stellungnahme des gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 23. Jänner 2018 sowie eine Zusammenfassung des bisherigen Verwaltungsablaufes übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 19.06.2018 wurde seitens des Beschwerdeführers der Antrag auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO zurückgezogen.

Im Rahmen der schriftlichen Befragung gab der **Zeuge Zeuge3** mit Schreiben vom 26.06.2018 bekannt, es sei richtig, dass er vom Beschwerdeführer bezüglich der Bewertung der Liegenschaft "W" um Rat gebeten worden wäre. Es sei auch richtig, dass er ihm geraten habe, nicht sehr weit vom Buchwert abzuweichen. Dass der Verkehrswert nicht unbedingt dem Buchwert entsprochen hätte, sei in diesem Fall klar gewesen, da das Gasthaus sehr aufwendig ausgebaut worden sei. Deshalb sei der Zeuge der Ansicht gewesen, dass der Verkehrswert des Gathauses "W" in etwa bei 80 % des Buchwertes liegen müsste. Der Zeuge habe diesen Wert jedenfalls für angemessen gehalten, insbesondere auch im Hinblick auf dessen Lage. Einen Verkehrswert in Höhe des Gutachters SV2 habe er nicht für angemessen gehalten. Der Verkehrswert in Höhe von 1,700.000,00 € sei offenbar vor dem Hintergrund der Beratung durch den Zeugen festgelegt worden.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden jeweils eine Kopie der Befragung sowie der Beantwortung am 28.06.2018 an die Parteien weitergeleitet.

Mit **Schriftsatz vom 22.06.2018** nahm das Finanzamt zur Zeugenaussage des Sohn zur Frage nach dem Wohnsitz des Beschwerdeführers insofern Stellungnahme, als es darlegte, dass die Aussage in krassem Widerspruch zu den Feststellungen der Betriebsprüfung stehe. Die Wohnung im W sei mehrfach Thema bei den Betriebsprüfungen gewesen im Hinblick auf die Frage, auf welcher Grundlage die Nutzung der Wohnung erfolgt sei. Anhand der vorliegenden Unterlagen und Erklärungen sei seitens der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass die Wohnung im Haus M 1 von der seinerzeitigen Liegenschaftsbesitzerin, AB GmbH, nicht mitverpachtet worden sei. Das Pachtverhältnis sei in unveränderter Form vom neuen Besitzer, dem Beschwerdeführer, weitergeführt worden. Soweit sei der Sachverhalt unstrittig.

Befragt zur tatsächlichen Nutzung der Wohnung sei stets erklärt worden, dass die Wohnung vor Sohn durch seinen Vater bewohnt worden sei. Folgender Darstellung durch den Prüfer sei nicht widersprochen worden: "*Wohnsitz M 1: Ihr Wohnsitz seit 11.11.2014; Wohnsitz Ihres Vaters in der Zeit von März 2011 bis August 2014. Die Betriebskosten wurden/werden in beiden Fällen von der W GmbH getragen; es gibt keinen eigenen Zähler für die Wohnung.*" Im Rahmen der Schlussbesprechung bei der W GmbH sei seitens der Gesellschaft die Nutzung der Wohnung durch den Beschwerdeführer nicht bestritten worden. Folglich seien die Betriebskosten für die Jahre 2010 bis August 2012 als verdeckte Ausschüttung angesetzt worden. Der Punkt 11 des Besprechungsprogrammes sei dem Grund nach akzeptiert jedoch der Höhe nach angepasst worden. Daraus würden sich steuerliche Konsequenzen von rund 3.200,00 € ergeben. Bei einer fallweisen Nutzung durch den Dienstnehmer Sohn hätten sich daraus wohl keine Steuernachzahlungen ergeben.

Laut Melderegister sei der Zeuge Sohn am 08.09.2011 nach Deutschland verzogen. Dort müsse er eine Wohnung angemietet haben. Das sei fast genau der Zeitpunkt, ab dem er die W-Wohnung um 550,00 € monatlich angemietet will. Das lasse sich mit der Einkommenssituation kaum vereinbaren.

Ein weiterer Widerspruch zu den bisherigen Abgaben würde sich mit dem Wohnsitzwechsel 2013 ergeben. Wieso soll er nach dem Hochwasser für zwei Monate zu seiner Mutter ziehen, wenn er eine Zweitwohnung innehabe.

Es würde den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen, dass Sohn mit August 2011 eine mündliche Vereinbarung mit dem Vater abschließe und monatlich 550,00 € bezahle und beinahe zeitgleich, also im September 2011, seinen Hauptwohnsitz nach Deutschland verlege. Er hätte demnach von September 2011 bis Juni 2013 zwei Wohnungen gemietet. Laut Aktenlage gelte die Wohnung in Deutschland als einzige Wohnung und sei auch in einem Schreiben an das Finanzamt am 29.12.2012 am Briefkopf vermerkt worden.

Der Zeuge habe im Antwortschreiben vom 01.06.2018 bekannt gegeben, dass ihm die Wohnung im W seit 12.11.2014 zur Verfügung stehe. Laut nicht widersprochener Zusammenfassung der mündlichen Aussagen (mail vom 15.11.2017 und vom 16.03.2018) habe Sohn seinen Wohnsitz nach dem Hochwasser Anfang Juni 2013 zu seiner Mutter verlegt und ab September 2013 die Wohnung im W bezogen.

Die beigelegten Gedächtnisprotokolle im Rahmen der Betriebsprüfung beim Unternehmen AB GmbH würden beweisen, dass zum Zeitpunkt der Besichtigung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft durch die Prüfer P1 und P2 der Beschwerdeführer die Wohnung innegehabt hätte. Er habe den Prüfern eine Schachtel mit Tabletten gezeigt, welche er laufend einnehmen müsse. Für beide Prüfer sei der Eindruck entstanden, dass es sich um seine Wohnung handle. Zudem gehe aus dem Betriebsprüfungsbericht von Herrn Sohn hervor, dass erst ab dem Jahr 2013 eine Nutzung durch ihn erfolgt sei.

Schließlich folgte eine Chronologie der Wohnsitze des Beschwerdeführers, aus der hervorgeht, dass er zunächst am Adresse3, gewohnt habe - laut Zentralem Melderegister bis 14.03.2011. Zwischen 14.03.2011 und 06.03.2017 sei der Beschwerdeführer in Adresse, gemeldet gewesen. Bei einer teilweisen Besichtigung durch den Betriebsprüfer seien dort keine Wohnräume festgestellt worden. An der Adresse M 1, W, sei der Beschwerdeführer nie gemeldet gewesen. Laut Prüfermeinung sei diese Wohnung im Februar 2010 bezogen worden. Zuvor seien bei der Vermieterin keine Mieteinnahmen vom Beschwerdeführer feststellbar. An der Adresse Adresse2 habe sich der Beschwerdeführer am 06.03.2017 angemeldet. Laut Aktenlage des Finanzamtes sei er spätestens im Herbst 2013 dort eingezogen.

Die Stellungnahme des Finanzamtes vom 22.06.2018 wurde zur Wahrung des Parteiengehörs am 22.06.2018 mit 10 Beilagen dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers übermittelt.

Am **03.07.2018** übermittelte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers dem Bundesfinanzgericht ein elfseitiges **Vorbringen** samt 14 Beilagen. In diesem Schreiben wurde angekündigt, dass ein Gutachten des Ing. SV5 vorgelegt werde. Weiters wurde die Ladung des Sachverständigen SV3 zur mündlichen Verhandlung beantragt, um die Möglichkeit zu haben, mit ihm das Gutachten zu erörtern, weil der ermittelte Schätzwert nicht den Marktverhältnissen entsprechen würde, die zur Bewertung der Liegenschaften herangezogenen Parameter unrichtig seien und bei der Bewertung auch eine andere als die bisherige Nutzungsweise zu berücksichtigen sei.

Zur unrichtigen Immobilienrendite wurde ausgeführt, dass die vom Gutachter ermittelten Werte (Jahresrohertrag von 96.480,00 €; Schätzwert von 1.032.000,00 €) eine Immobilienrendite von 9,35 % ergeben würden. Im Bewertungsjahr 2011 hätten die Immobilienrenditen in Österreich rund 6 bis 6,5 % betragen. Unter Zugrundelegung dieser Renditen und dem vom Gutachter errechneten Jahresrohertrag würde der Wert der Liegenschaft W zwischen 1,48 Mio. und 1,61 Mio € liegen.

Als Richtwert in der Hotelbranche würde mit einem "Bettenwert" kalkuliert. Bei einem Schätzwert von 1.032.000,00 € und der Annahme der Minimalbettenanzahl von 27 würde sich ein "Bettenpreis" von rund 38.000,00 € ergeben. Selbst unter Berücksichtigung einer Alterswertminderung sei der Verkehrswert der Liegenschaft deutlich zu niedrig angesetzt. In Zusammenhang mit dem Parkplatz wurde darauf hingewiesen, dass ein Parkplatz für 110 Fahrzeuge für den Betrieb notwendig sei, eine Abwertung des Grundstückes um 50

% sei nicht gerechtfertigt. Durch die Befestigung des Grundstückes als Parkplatz habe es eine Aufwertung erfahren, welche auch beim grundstückswert zu berücksichtigen sei. Aufgrund der Notwendigkeit der Parkplätze würden sich zusätzliche Erträge durch Parkgebühren lukrieren. Der Bodenwert sei daher für insgesamt 6.295 m² mit dem Preis von zumindest 45,00 €/m² anzusetzen.

In der Folge wurde darauf hingewiesen, dass der Bodenrichtwert von nur wenige hundert Meter entfernten Liegenschaften zum Stichtag 31.12.2016 zwischen 155,00 und 200,00 €/m² betragen habe. Der Wert von 2011 könne nicht weit davon abweichen. Der Bodenwert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft würde im Jahr 2011 zumindest das Doppelte des vom Sachverständigen angenommenen Wert ausmachen.

Die 1990 durchgeführten baulichen Maßnahmen würden eine Totalsanierung darstellen. Daher sei von einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren auszugehen.

Auch der Gutachter Ing. SV5 würde bestätigen, dass der vom Gutachter SV3 zugrunde gelegte Kapitalisierungszinssatz von 7 % viel zu hoch sei. Die Aufschläge für allgemeines Risiko und geringe Mobilität seien viel zu hoch. Die tatsächliche Höhe würde sich aus einem aus dem Marktgeschehen abgeleiteten Erfahrungswert ergeben. Dem Markt entsprechend und damit richtig sei es, die Aufschläge für allgemeines Risiko und für geringe Mobilität mit jeweils maximal 2 % anzusetzen. Unter Heranziehung des vom Gutachter verwendeten Basiszinssatz iHv 3,66 % abzüglich eines Geldanpassungsabschlages iHv 2 % ergäbe sich ein Kapitalisierungszinssatz von 5,66 %. In Zusammenhang mit den Pachtzinsen führte die steuerliche Vertretung aus, dass diese nicht nachvollziehbar seien. Als erzielbare Gesamtpacht werde auf Seite 23 des Gutachtens ein Betrag von 112.500,00 € angesetzt. Davon werde aber wieder ein Anteil von 20 % abgezogen. Dass die Einrichtung somit ein Fünftel des Objektwertes betragen soll, sei ungewöhnlich und mit den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen nicht in Einklang zu bringen. In der Ergebnisrechnung würden 112.500,00 € Pacht angeführt, für die Bewertung werde aber nur ein Anteil von 90.000,00 € herangezogen. Das sei inkonsistent, der Pachtanteil hinsichtlich der Einrichtung sei Teil der Erträge und habe als solcher Berücksichtigung zu finden. Es seien daher für Logis 25 %, für die Küche 10 % und für den Keller 10 % als Pachtsätze heranzuziehen, und nicht bloß die um 20 % verminderten Pachtsätze. Bei konsistenter Heranziehung der richtigen Pachtsätze würde sich ein Jahresrohertrag iHv rund 119.000,00 € ergeben.

Bei Zugrundelegung richtiger Parameter bzw Zahlen betrage der Ertragswert der Liegenschaft 1.690.808,11 €:

Jahresrohertrag	118.980,00
abzügl. Bewirtschaftungskosten	20.241,60
abzügl. Bodenwertverzinsung (5,5 %)	15.600,00
Jahresreinertrag Gebäude	83.138,40
Faktor RND 50 J/5,5% = 16,93	1.407.533,11

Bodenwert	283.275,00
Schätzwert	1.690.808,11

In weiterer Folge führte die steuerliche Vertretung zur Unrichtigkeit der Bewertungsmethodik aus, der Gutachter hätte bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise berücksichtigen müssen, dass der Hotel- und Gaststättenbetrieb aufgrund der schlechten Erträge der W GmbH langfristig nicht betreibbar und eine andere Nutzungsweise der Liegenschaft geboten sei. Es hätten auch Überlegungen angestellt werden müssen, welchen Wert eine Liegenschaft hat, wenn bei der praktizierten Nutzungsart kein wirtschaftlich vernünftiger Ertrag mehr erzielt werden könne, da man ja davon ausgehen könne, dass das konkrete Fehlen eines Ertrages den Wert der Liegenschaft auf Null reduzieren würde. Der Gutachter würde anerkennen, dass eine andere Nutzungsmöglichkeit heranzuziehen sei, wenn dies auch von einer Mehrzahl eventueller Kaufinteressenten in Erwägung gezogen werde. Wie aus der schriftlichen Fragebeantwortung des Zeugen Zeuge1 ersichtlich sei, habe dieser geplant, das W umzubauen und zusätzlich ein Boardinghouse mit 45 weiteren Appartements zu errichten, die in Teileigentum verkauft werden sollten. Dieser Kaufinteressent sei gewerblicher Bauinvestor, der keinen Liebhabereipreis geboten hätte. Dem Sachverständigen sei daher aufzutragen, den Verkehrswert der Liegenschaft unter Zugrundelegung einer anderen Nutzungsart zu ermitteln.

In einem Fall, in dem die gegenwärtige Verwendung eines Grundstückes aus Sicht der Marktteilnehmer nicht mehr als die bestmögliche (zumindest aber eine wirtschaftlich vertretbare) eingestuft werde, sei als Bewertungsmethode die sogenannte Residualwertmethode heranzuziehen. Dabei werde eine bessere Nutzungsmöglichkeit berücksichtigt. Anhand von üblichen Verkaufspreisen werde der vorläufige Verkehrswert mittels Ertragswert- oder Vergleichswertverfahren ermittelt. Anschließend würden alle für die Realisierung der Baumaßnahmen notwendigen Kosten abgezogen, woraus sich der Wert der Liegenschaft ergeben würde.

Aus dem Gesetz würde sich ergeben, dass bei der Ermittlung des Verkehrswertes das vorläufige Ergebnis anhand der Marktverhältnisse zu überprüfen sei (vgl. § 7 LiegenschaftsbewertungsG).

In Zusammenhang mit der Wohnsituation des Beschwerdeführers unter Bezugnahme auf die Stellungnahme des Beschwerdeführers wurde ausgeführt, dass er bis März 2011 im Adresse3, gewohnt habe (die letzten elf Monate im Kinderzimmer). Dann sei er von seiner ehemaligen Lebensgefährtin aus dem Haus geworfen worden und er habe sich an der Adresse Adresse angemeldet. In der Zeit von März 2011 bis Juli 2014 habe sich der Beschwerdeführer an verschiedenen Schlafstellen befunden, überwiegend am Wohnsitz seiner jetzigen Frau. Er habe aber auch im Hotel1 und im Hotel2 genächtigt. Im W habe er nur ausnahmsweise übernachtet, dann aber nicht in der Wohnung des Sohnes sondern im Zimmer Nr. 15. In diesem Zusammenhang wurden eidesstättige Erklärungen von Z5, Z6 und Z7 vorgelegt und deren Einvernahme beantragt. Wenn die Prüfer glauben würden, im Zuge der Betriebsprüfung die Wohnung im W gesehen zu haben, so irren

sie. Gegenüber dem Gästezimmer Nr. 14 sei das Gästezimmer 15. Gegenüber der Wohnungseingangstüre sei kein Zimmer.

Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass Sohn auch der Sohn der früheren Lebensgefährtin des Beschwerdeführers sei, und der Beschwerdeführer tatsächlich nie mit ihm über seinen tatsächlichen Aufenthalt nach der Trennung gesprochen habe.

Die Wohnung im W habe der Beschwerdeführer von der AB zu einem fremdüblichen Preis angemietet und bezahlt, sie allerdings seinem Sohn unentgeltlich überlassen. Nach dem Kauf habe er die Wohnung an den Sohn vermietet.

Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass die Beantwortung der dem Zeugen Zeuge3 gestellten Fragen unvollständig sei. Daher werde der Antrag gestellt, den Zeugen zur mündlichen Verhandlung zu einer ergänzenden Befragung zu laden.

Mit **Beschluss vom 04.07.2018** wurde die für 05.07.2018 angesetzte mündliche Verhandlung abberaumt, der belannten Behörde die ergänzenden Unterlagen der Beschwerdeführerin (Schriftsatz vom 03.07.2018 samt Beilagen) übermittelt und eine Frist zur Äußerung bis 20.09.2018 eingeräumt sowie dem Beschwerdeführer zur Vorlage des im Schriftsatz vom 03.07.2018 angekündigten Gutachtens ebenfalls eine Frist bis 20.09.2018 eingeräumt.

Mit **Schreiben vom 16.07.2018** teilte das Finanzamt mit, dass am 12.07.2018 Frau Zeugin, die ehemalige Freundin von Sohn, einvernommen worden sei. Im Wesentlichen habe sie bekannt gegeben, dass sie zwar gelegentlich im W genächtigt, aber nie dort gewohnt hätte. Ob Sohn dort dauerhaft gewohnt habe, sei ihr nicht bekannt. Sein Zuhause sei vermutlich bei seiner Mutter gewesen. Erinnerlich sei ihr, dass neben der Wohnung ein weiteres Fremdenzimmer gewesen sei, welches durch eine Verbindungstür getrennt gewesen wäre.

In Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung im W führte das Finanzamt aus, dass die Wohnung rund 120 m² groß sei. Daher ergäbe sich eine Nettomiete von 4,20 €/m². Aufgrund der Lage der Liegenschaft und der Größe der Wohnung sei dies kein realistischer Wert. Eine Verdoppelung des Mietpreises käme laut Betriebsprüfung der Sache schon näher, weil sich die Liegenschaft ja in unmittelbarer Nähe zur Stadt X befinde.

Ab dem Zeitpunkt der Annahme des Kaufanbotes (August 2011) sei es nach den Ausführungen des Beschwerdeführers zu einer Vermietung an seinen Sohn gekommen. Weiters werde ausgeführt, dass diese Miete vom Sohn auch bezahlt worden sei. Diese Behauptung würde mehrere Widersprüche enthalten:

In den Jahren 2009 und 2010 habe Sohn monatlich etwa 1.000,00 € verdient, ab 2012 ca. 1.200,00 € und ab 2012 ca. 1.300,00 €. Davon habe er Miete und Betriebskosten, also rund 600,00 €, bezahlt.

Sein Bruder, Sohn3 habe in den Jahren 2009 und 2010 ebenfalls rund 1.000,00 € verdient. Ab November 2011 sei sein Gehalt auf rund 2.000,00 € gestiegen (Geschäftsführung der B GmbH). Von seinem Vater habe Sohn3 in den Jahren 2009 bis 2011 Zuzahlungen iHv

4.500,00, 4.676,00 und 3.700,00 € erhalten. Die Schwester der beiden Brüder habe laut Auseinandersetzungsvertrag in diesem Zeitraum 1.500,00 € monatlich vom Vater erhalten. Sohn stünde nach Abzug der Mietzahlungen lediglich ein Betrag von monatlich 700,00 zur Verfügung. Dies sei unglaublich und stehe im Widerspruch zu den Einkünften der Geschwister.

Somit zweifle die Abgabenbehörde das Mietverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und Sohn an:

Es würde keinen Grund geben, warum ab dem Zeitpunkt der Annahme des Kaufanbotes der Sohn an den Vater Miete zahlen müsse; die Einkommenssituation des Sohnes im Vergleich zu den Geschwistern lasse Zweifel auftreten; die Zeugin habe die Behauptungen hinsichtlich Wohnsitz des Sohnes und gemeinsamer Wohnung nicht bestätigen können; es fehle ein schriftlicher Mietvertrag zwischen Vater und Sohn; Fremdüblichkeit der Miethöhe laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; Zweifel am Zahlungsfluss der Miete; weiters würde es keine Vereinbarung über die Nutzung eines Kfz-Abstellplatzes am Gelände der Liegenschaft geben (dieser Vorteil wäre zudem mit 20% USt zu versteuern).

In Zusammenhang mit dem Wohnsitz des Beschwerdeführers wurde darauf hingewiesen, dass an der Adresse Adresse ein Wohnen laut Aktenlage nicht möglich gewesen wäre, weil sich die gesamte Liegenschaft im nicht renovierten Zustand befunden habe. Nicht richtig sei, dass sich der Beschwerdeführer zwischen März 2011 und Juli 2014 am Wohnsitz seiner jetzigen Gattin aufgehalten habe, weil der Masseverwalter der I GmbH in einem Aktenvermerk vom 08.11.2012 (Beilage) festgehalten habe, dass es sich bei der Liegenschaft Adresse2 um das Wohnhaus handle, welches der Beschwerdeführer mit seiner Lebensgefährtin und dem gemeinsamen Kind bewohne. Die Richtigstellung der Meldeadresse sei erst am 06.03.2017 erfolgt.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass aus sich der BP der Vorsteuerabzug für den Bereich der Wohnung nicht zulässig sei, weil das Mietverhältnis nicht anzuerkennen sei. Es handle sich um eine Privatwohnung.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde der Schriftsatz vom 16.07.2018 an den Beschwerdeführer weitergeleitet.

Mit **Schreiben vom 20.09.2018** nahm die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers zum Schreiben des Finanzamtes vom 16.07.2018 und legte das Gutachten des Sachverständigen Ing. SV5 vom 05.09.2018 vor.

Es wurde ausgeführt, dass die Durchführung einer Zeugeneinvernahme durch das Finanzamt angesichts seiner Parteistellung im gegenständlichen Verfahren mit den Grundsätzen eines fairen Verfahrens unvereinbar sei. Nach § 300 BAO könne die Abgabenbehörde ab Einbringung der Bescheidbeschwerde den angefochtenen Bescheid bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Damit sei sie für eine Entscheidung in dieser Sache nicht mehr zuständig, sondern selbst Partei im Beschwerdeverfahren vor dem BFG. Ab diesem Zeitpunkt habe das BFG die Obliegenheiten und Befugnisse der Abgabenbehörde und den Sachverhalt von

Amtswegen zu ermitteln. Gemäß § 269 Abs. 2 BAO dürfe die Abgabenbehörde nur bei Beauftragung durch das BFG Ermittlungen führen. Eine entsprechende Beauftragung habe es gegenständlich nicht gegeben, da ansonsten der Beschwerdeführer zu verständigen gewesen wäre. Das Finanzamt handle somit außerhalb seiner Zuständigkeit. Selbst bei Vorliegen eines derartigen Ermittlungsauftrages stünde dieser mit der gebotenen Unparteilichkeit des Gerichtes sowie dem Grundsatz der Waffengleichheit in Widerspruch. Eine solch koordinierte Vorgehensweise zwischen Partei und Gericht sei auch mit dem Grundsatz eines kontradiktatorischen Verfahrens unvereinbar. Darum werde es auch von der herrschenden Lehre abgelehnt, dass jene Abgabenbehörde, deren Bescheid angefochten werde, mit Ermittlungen, insbesondere der Einvernahme von Zeugen, betraut werde. Die gewählte Vorgehensweise würde aber auch deshalb gegen die Grundsätze eines fairen Verfahrens widerstoßen, da weder der Beschwerdeführer die Gelegenheit gehabt hätte, die Zeugin Zeugin selbst ergänzend zu befragen noch das Gericht, ihre Aussage selbst und umfassend zu würdigen. Es werde strikt in Abrede gestellt, dass der Beschwerdeführer oder seine Familie, wie im Aktenvermerk vom 12.07.2018 über das angebliche Gespräch mit der Zeugin vermerkt, Repressalien gegen die Zeugin ergreifen würden oder dass solche zu befürchten seien. Die Tochter des Beschwerdeführers sei mit der Zeugin befreundet und auch mit deren Mutter gut bekannt, weshalb für eine solche Annahme kein Grund bestehe. Letztere habe zudem auf Nachfrage, woher eine derartige Befürchtung kommen könne, überrascht reagiert und geantwortet, dass sie sich eine derartige Anschuldigung aus dem Mund ihrer Tochter nicht vorstellen könne. Der Beschwerdeführer sei daher überzeugt, dass der Aktenvermerk den Inhalt des Gespräches nicht richtig wiedergeben würde. Die Richtigkeit des Inhalts des Aktenvermerkes sei von der Zeugin nicht bestätigt worden. Um eine Zeugeneinvernahme handle es sich nicht, da keine Niederschrift angefertigt worden sei, welche der Zeugin vorgelegt und von dieser unterfertigt worden sei. Dem Aktenvermerk komme nicht der volle Beweis iSd § 292 ZPO zu. Zur Wahrung des Rechtes auf ein faires Verfahren sowie zum Beweis der inhaltlichen Unrichtigkeit des Aktenvermerkes über die Vorsprache der Zeugin bzw zum Beweis der Richtigkeit des Vorbringens hinsichtlich der Wohnsituation des Sohnes Sohn und der Zeugin werde der Antrag gestellt, die Zeugin zur mündlichen Verhandlung zu laden und sie ergänzend zu befragen.

In Zusammenhang mit der Wohnsituation des Sohnes und der Zeugin, dessen damaligen Lebensgefährtin, wurde schließlich vorgebracht, dass Sohn die Wohnung im W als Dienstwohnung genutzt habe. Er habe die Wohnung deshalb angemietet, damit er als Mitarbeiter im W im Falle eines langen Arbeitstages oder beim Arbeiten am Wochenende eine nahe Unterkunft hätte. Unerheblich sei, ob er dort dauerhaft oder bloß gelegentlich gewohnt habe und ob er an der Adresse einen Wohnsitz gemeldet hätte oder nicht. Fakt sei, dass nicht der Beschwerdeführer diese Wohnung bewohnt und auch keine Verfügungsbefugnis darüber gehabt habe. Irrelevant sei überdies, ob die Zeugin Zeugin dauerhaft oder nur gelegentlich dort gewohnt habe, da es ausschließlich darum gehe, welche Wahrnehmung sie hinsichtlich der Verfügungsmöglichkeit des Sohnes über die Wohnung gehabt hätte.

In Zusammenhang mit der Mietzinshöhe wurde darauf hingewiesen, dass die vereinbarte und erklärte Miete in Höhe von 4,20 €/m² fremdüblich sei. Dies sei auch vom Sachverständigen SV3 bestätigt worden. Eine Internetrecherche habe ergeben, dass der durchschnittliche Nettomietzins im Bezirk Stadt zuletzt (2. Quartal 2018) bei 6,28 € und im 4. Quartal des Jahres 2016 bei 5,57 €/m² Wohnnutzfläche gelegen sei. Angesichts dieser Preisentwicklung sei ein Nettomietzins von 4,20 €/m² Wohnnutzfläche rückgerechnet auf den Zeitpunkt, in dem der Beschwerdeführer den Mietzins vereinbart hätte (Juli/August 2011) plausibel. Eine Verdoppelung des Mietzinses, wie dies die belangte Behörde verlangen würde, sei keinesfalls marktüblich.

Der Vorwurf der rein privaten Nutzung der Wohnung im W sei absurd. Der Beschwerdeführer würde dann seit August 2011 zu seinen Ungunsten nicht existente Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in seiner Einkommensteuererklärung aufnehmen und überdies 10 % USt abführen. Dies entbehre nicht nur jeder Logik, sondern sei lebensfremd.

Der Gehalt des Sohnes des Beschwerdeführers aufgrund seiner Tätigkeit würde der Höhe des erzielten Unternehmensergebnisses entsprechen und sei mit den Einkünften seiner Geschwister, die nicht im W beschäftigt seien, nicht zu vergleichen. Warum der frei zur Verfügung stehende Betrag von 700,00 €/Monat unglaublich sei, sei unverständlich. Dabei handle es sich um ein vernünftiges Monatsbudget für einen (damals) Anfang 20-jährigen.

Hinsichtlich der Wohnungssituation des Beschwerdeführers werde auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 03.07.2018 samt vorgelegten Unterlagen und gestellten Beweisanträgen verwiesen. Daraus gehe klar hervor, dass der Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt die Wohnung im W bewohnt habe und die Liegenschaft W insofern stets zur Gänze gewerblich benutzt habe.

Nach allgemeinen Anmerkungen zur Liegenschaft erläutert der Gutachter Ing. SV5 die einzelnen Parameter der Bewertung. Die Liegenschaft sei 1850 erbaut und 1990 generalsaniert worden. Der Bauzustand sei überdurchschnittlich gut, die Restnutzungsdauer werde mit 50 Jahren festgesetzt. Unter Berücksichtigung des Basiszinssatzes von 3,86 %, der Geldanpassung von 1,86 %, dem allgemeinen Risiko von 1,5 % sowie der geringe Mobilität ergibt sich ein Liegenschaftszinssatz von 5,0 %.

Zur Ertragslage führt Ing. SV5 aus, dass zwischen der W GmbH und der AB GmbH eine Vereinbarung bestanden habe, die unabhängig von theoretisch erzielbaren Logis/Gasto usw Umsätzen die Ertragssituation des Objektes klar regle, d.s. als monatliche Pacht netto 5.000,00 € zuzüglich einer 50 %igen Gewinnbeteiligung sowie netto 500,00 € für eine Dienstwohnung. Für die Berechnung des Rohertrages für die Ertragswertberechnung sei nur dieser Ertrag relevant. Fiktive Ansätze hätten bei der herangezogenen Methode außer Betracht zu bleiben. Somit würde sich folgende Ertragslage ergeben: 5.000,00 € abzüglich 10 % für Inventar (= 54.000,00 € p.a.), zuzüglich 6.000,00 € p.a. für die Wohnung und der Durchschnitt der 50 %igen Gewinnbeteiligung für die Jahre 2010 und 2011 (= 8.400,00 €), sodass sich insgesamt 68.400,00 € p.a. ergeben würden.

Für die Ermittlung des Bodenwertes würden üblicherweise Vergleichspreise herangezogen, was aber gegenständlich zu erheblichen Verzerrungen führen würde, weil Vergleichspreise mit der Sonderwidmung Tourismusbetrieb in dieser Lage und Größenordnung nicht ausreichend zur Verfügung stehen würden und gleichzeitig die direkt angrenzende Staatsgrenze der BRD mit dem Ballungszentrum X, wo ein Vielfaches der österreichischen Preise bezahlt werde, sich zwangsläufig höherpreisbildend auswirken würde. Der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich weise für den Bezirk Stadt einen Durchschnittspreis für Grundstücke für den Bau von Einfamilienhäusern in Höhe von 45,00 bis 80,00 €/m² und für Betriebsansiedlungen 35,00 bis 60,00 €/m² aus. Daraus würde sich ein Durchschnittswert von 55,00 €/m² errechnen, wobei dieser aufgrund der extrem guten Lage, der Grenznähe zu X und der vollkommenen Er- und Aufschließung als Minimalwert zu verstehen sei.

Es werde das gesamte Grundstück zum gleichen Preis bewertet, weil das Hotel und die Gastwirtschaft ohne Parkplatz nicht zu betreiben wären. Außerdem handle es sich nicht um eine unbefestigte Wiese, sondern um ein aufwändig mit Granitsteinen gepflastertes und entwässertes Grundstück.

In der Folge wurde der Ertragswert berechnet:

Bodenwert 6.295 m ² mal 55,00 €	346.225,00 €
zuzügl. Mauer/Zaun/Außenanlage 2 %	6.925,00 €
	353.150,00 €
Rohertrag Gebäude	
Pacht	54.000,00 €
Wohnung	6.000,00 €
Gewinnbeteiligung	8.400,00 €
abzügl. Bodenwertverzinsung 5 %	17.600,00 €
Gebäuderohertrag	50.800,00 €

Vom Rohertrag würden keine weiteren Kosten abgezogen, da aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse das Mit-/Pachtausfallwagnis nicht gegeben sei und laut Bilanz der W GmbH der Reparaturaufwand vom Pächter erbracht werde und somit auch keine weiteren kalkulatorischen Verwaltungskosten anfallen würden.

Bei einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren und dem Kapitalisierungszinsfuß von 5 % würde der Vervielfältiger 18,26 betragen, der Ertragswert der Gebäude rund 928.000,00 €. Zuzüglich Bodenwert von 353.150,00 € würde sich ein Verkehrswert von 1.281.000,00 € ergeben. In weiterer Folge stellte der Sachverständige eine Kontrollrechnung an und kam schließlich zum Schluss, dass bedingt durch die Nähe zu X und die perfekte Verkehrsanbindung davon ausgegangen werden müsse, dass -

sollte der Hotel- und Gastronomiebetrieb nicht nachhaltig erfolgreich sein - der Abverkauf im Wohnungseigentum unter Berücksichtigung der touristischen Widmung erfolgen könnte und daher untersucht werden müsse. Der Durchschnittswert für gebrauchte Eigentumswohnungen im Bezirk Stadt liege laut Immobilienpreisspiegel der WKO für das Jahr 2011 bei 1.063,00 bis 1.345,00 €/m², die Preise für X würden sich zwischen 900,00 und 1.600,00 €/m² bewegen. Bei einem Durchschnittspreis (1.227,00 €/m²) nur bezogen auf das Hauptgebäude inkl. Garagen ohne Wintergarten, Hofgebäude und Parkplatzgrundstück (1.165 m²) würde sich bereits ein Sachwert von 1.400.000,00 € ergeben.

Unter Berücksichtigung der dargelegten Plausibilitätsargumente sei eine Gewichtung nach der Sachwertmethode unbedingt notwendig.

Bodenwert	353.150,00 €
Neubauwert	
Hotel 1.165 m ² mal 2.300,00 €/m ²	2.679.500,00 €
Wertminderung 42 %	1.125.390,00 €
ergibt	1.554.110,00 €
Wintergarten 1+2+Hofanbau 305 m ² mal 1.600,00 €/m ²	488.000,00 €
Wertminderung 11 %	53.680,00 €
ergibt	434.320,00 €
Sachwert	2.342.580,00 €

Nachdem das Objekt, zumindest nach heutiger Sicht, schwerpunktmäßig als Ertragsobjekt einzustufen sei, erfolge eine Marktanpassung durch Gewichtung des Sach- und Ertragswertes im Verhältnis 1:2. Der dadurch ermittelte Verkehrswert betrage gerundet 1.635.000,00 €.

Zur Wahrung des Parteiengehörs sowie zur Möglichkeit einer Stellungnahme wurde der Schriftsatz vom 20.09.2018 samt Gutachten an die Amtspartei weitergeleitet.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 01.10.2018** wurden seitens der rechtlichen Vertretung des Beschwerdeführers die Beweisanträge hinsichtlich einer mündlichen Erörterung des Gutachtens SV3, der Zeugeneinvernahme Zeuge3, Zeuge1, Z5, Z6, Z7 und Zeugin sowie hinsichtlich eines Ortsaugenscheins samt Begründung - wie bereits schriftlich vorgebracht - wiederholt.

Hinsichtlich des Wohnsitzes des Beschwerdeführers wurde ergänzend ausgeführt, dass dieser nach der Trennung von seiner ehemaligen Lebensgefährtin nicht übersiedelt im klassischen Sinn sei, sondern nur die wesentlichen Dinge mitgenommen habe. Dann habe er praktisch an vielen Orten gelebt.

Konkrete Pläne hinsichtlich der Aufstellung von Wohnwagen bzw. Wohnmobilen am Parkplatz der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft würde es nicht geben, hinsichtlich der Parifizierung und Überführung in Wohnungseigentum bzw. für die Nutzung als Studentenwohnheim schon.

Die Amtsvertretung legte dar, dass zwar nicht zu beweisen sei, dass der Beschwerdeführer in der Wohnung im W selbst gewohnt habe, allerdings sei das Mietverhältnis wegen mangelnder Fremdüblichkeit anzuzweifeln. Es liege kein schriftlicher Mietvertrag vor, die Miete sei extrem niedrig bzw. nur ein Hälftebetrag und der Zahlungsfluss sei nicht nachgewiesen worden. Darüber hinaus hätte Sohn ein monatliches Einkommen von 1.250,00, nach Abzug der Miete von 550,00 € würden ihm nur 700,00 € verbleiben. Außerdem würde es keine Vereinbarung betreffend Betriebskosten und Parkplatz geben. Es werde der Antrag gestellt den Zahlungsfluss zu überprüfen anhand der Bankauszüge des Gehaltskontos. Es müsse eine gewisse Regelmäßigkeit geben, die auf die Bezahlung der Miete schließen lassen müsste.

Rechtliche Grundlagen:

§ 253 BAO: Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum umfasst.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam. Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt, entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 6 Z 14 lit a EStG 1988 liegt beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 gilt als Tausch im Sinne der lit. a auch die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft

(§ 1 KStG 1988), wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

§ 10 BewG lautet:

(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

§ 2 LBG (Liegenschaftsbewertungsgesetz) lautet:

(1) Sofern durch Gesetz oder Rechtsgeschäft nichts anderes bestimmt wird, ist der Verkehrswert der Sache zu ermitteln.

(2) Verkehrswert ist der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann.

(3) Die besondere Vorliebe und andere ideelle Wertzumessungen einzelner Personen haben bei der Ermittlung des Verkehrswertes außer Betracht zu bleiben.

Rechtliche Erwägungen:

Die Beschwerde vom 14.02.2012 richtet sich gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 27.01.2012 betreffend Umsatzsteuer 07-09/2011. Mit Bescheid vom 16.10.2012 wurde die Umsatzsteuer 2011 veranlagt. Gemäß § 253 BAO gilt die gegenständliche Beschwerde vom 14.02.2012 auch als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 16.10.2012 gerichtet.

Dem Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 25.05.2016, 2013/15/0293, folgend ist nunmehr zu klären, ob bzw. in welchem Ausmaß aus gesellschaftsrechtlichen Gründen für die beschwerdegegenständliche Liegenschaft ein überhöhter Kaufpreis bezahlt worden ist. Davon abhängig ist in weiterer Folge, in welchem Ausmaß dem Beschwerdeführer aus dem Liegenschaftskauf der Vorsteuerabzug zusteht.

Verdeckte Einlagen sind Vermögenszuführungen (Geld bzw. körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter) von Anteilseignern bzw. diesen nahestehende Personen an die Körperschaft, welche im Gesellschaftsverhältnis begründet sind und die - im Gegensatz zu offenen Einlagen - in verdeckter Form und somit nicht ohne Weiteres als Einlage erkennbar geleistet werden (vgl. § 8 KStG 1988, Raab/Renner, Rz 25). Eine verdeckte Einlage kann nur von einem Anteilseigner oder von einer diesem nahestehenden Person bewirkt werden. Sie würde von einer der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Person nicht (in dieser Form) geleistet werden.

Die Bestimmung des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt nach herrschender Rechtsauffassung auch für verdeckte (nach außen in ein Kaufgeschäft gekleidete) Einlagen (vgl. Doralt, Einkommensteuer-Gesetz Kommentar³, § 6 Tz 61). Von einer verdeckten Einlage ist ua. auch im Falle eines Verkaufs zu überhöhtem Preis durch die Gesellschaft an den Gesellschafter auszugehen, und zwar in Höhe der Differenz zum gemeinen Wert.

Der VwGH führt in dem Erkenntnis vom 16.09.2003, 99/14/0324, aus: *,Nach § 6 Z 14 EStG 1988 gilt als Tausch auch die Einlage von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft. Der Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes ergibt die Anschaffungskosten des zusätzlichen Beteiligungswertes. Dies gilt auch für verdeckte (nach außen in ein Kaufgeschäft gekleidete) Einlagen (vgl. mit weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1998, 94/15/0129).'*

Verkauft nun die Gesellschaft einem ihrer Gesellschafter ein Grundstück zu einem fremdunüblich hohen Preis, liegt eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft vor. Dies bewirkt mangels Gewährung neuer Gesellschaftsrechte eine Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte.

Daraus ergibt sich, dass gegenständlich der gemeine Wert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Beschwerdeführer zu ermitteln ist.

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Hauptgesellschafter und Hauptgläubiger der Verkäuferin, der Firma AB GmbH. Die beschwerdegegenständliche Liegenschaft hat der Beschwerdeführer im August 2011 zu einem Kaufpreis von 1.700.000,-- € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer erworben. Um beurteilen zu können, ob eine verdeckte Einlage vorliegt oder nicht, muss entsprechend den obigen Ausführungen der Verkehrswert bzw. gemeine Wert der Liegenschaft im Zeitpunkt des Erwerbes, also im August 2011, ermittelt werden.

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Gutachten stellen Beweismittel dar und unterliegen der freien Beweiswürdigung.

Die Abgabenbehörde darf sich nur auf Gutachten stützen, die ihre Feststellungen schlüssig und nachvollziehbar treffen, also auch das zur Lösung erforderliche Zahlenmaterial offen legen (VwGH vom 26.04.1999, 98/17/0212).

Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Die Behörde ist an die Äußerungen von Sachverständigen nicht gebunden. Die Behörde hat aber im Falle des Abgehens von einem Gutachten in der Begründung ihrer Entscheidung im Einzelnen darzutun, aus welchen Gründen sie diese gutächtliche Äußerung für unrichtig erkennt (VwGH vom 25.04.2001, 99/13/0221).

Die Behörde hat sich nicht als Vollzugsorgan des Sachverständigen zu betätigen, sondern an Hand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen und Befund und

Gutachten einer sorgfältigen freien Beweiswürdigung zu unterziehen (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, 0108).

Der Wertmaßstab des gemeine Wertes gemäß § 10 Abs. 2 BewG deckt sich weitgehend mit der Definition des Verkehrswertes gemäß § 2 LBG, weshalb ein im Rahmen eines nach den Regeln des LBG erstellten ordnungsgemäßen Gutachtens gefundener Verkehrswert für den gegenständlichen Zweck mit dem gemeinen Wert gleichgesetzt werden kann.

Im Schätzungsgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Mag. SV2 (vgl. Beilage 1) wurde die Liegenschaft mit einem Verkehrswert von 810.000,00 € ausgewiesen, wobei eine Gewichtung Sachwert/Ertragswert von 1:5 vorgenommen wurde. Im Sachverständigengutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Dr. SV1 (vgl. Beilage 2) wurde die Liegenschaft bei einer Gewichtung von Sachwert/Ertragswert von 1:4 mit einem Verkehrswert von 1.130.000,00 € ausgewiesen.

Im Sachverständigengutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen SV3 (vgl. Beilage 3) wurde die Liegenschaft mit einem Verkehrswert von 1.032.000,00 € ausgewiesen.

Der Wiederbeschaffungswert der Liegenschaft wurde im Gutachten des Ing. SV4 (vgl. Beilage 4) mit rund 5.000.000,00 € ausgewiesen.

Der Verkehrswert der Liegenschaft wurde im Bewertungsgutachten des Ing. SV5 (vgl. Beilage 5) bei einer Gewichtung von Sachwert/Ertragswert von 1:2 mit einem Betrag von 1.635.000,00 € angesetzt.

Das Gutachten des Ing. SV4 wurde zum Zweck der Sachversicherung erstellt und weist zum Bewertungsstichtag, dem 17.08.2017, einen Neubauwert von 5.016.000,00 € aus. Dieses Gutachten ist hinsichtlich Bewertungsstichtag und Zweck als Beweismittel für den vorliegenden Fall ungeeignet. Darüber hinaus wurde der Neubauwert ermittelt, während für die gegenständliche Beurteilung der Verkehrswert bzw. der gemeine Wert heranzuziehen ist. Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, auf welche rechtlichen Grundlagen sich das Gutachten stützt. Diese Umstände führen dazu, dass der in diesem Gutachten ermittelte Neubauwert in Höhe von rund 5.000.000,00 € für die gegenständliche Entscheidung keine Relevanz hat.

Das Gutachten des Mag. SV2 erfolgte im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 und der ÖNORM B 1802 und wurde zum Zweck der Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft zum 17.08.2010 erstellt. Der Gutachter ermittelte einen Sachwert und einen Ertragswert und nahm eine Wertung 1:5 vor. Der Sachverständige geht bei der Ermittlung des Sachwertes von gewöhnlichen Herstellungskosten aus und zieht davon eine lineare Alterswertminderung ab. Weder auf die wirtschaftliche, noch auf die technische Nutzungsdauer wurde dabei näher eingegangen. Dem ist entgegen zu halten, dass der Verwaltungsgerichtshof die Sachwertermittlung durch Ableitung des Zeitwertes aus den Neuherstellungskosten schon mehrfach als unzulässig angesehen hat; zu ermitteln sind fiktive Anschaffungs- und nicht fiktive Herstellungskosten. Das Ergebnis eines Gutachtens, bei welchem Ertragswert und Substanzwert (zumal abgeleitet

von Herstellungskosten) berücksichtigt wird, ist nicht geeignet, den Beweis dafür zu erbringen, dass die Ertragswertmethode zu einem unrichtigen Ergebnis führt, oder eine andere Bewertungsmethode gegenständlich geeigneter wäre, wenn dem Substanzwert tatsächlich keine Bedeutung zukommt (vgl. VwGH vom 20.07.1999, 98/13/0109). Aus welchen Gründen aber bei einer Hotelimmobilie der Substanzwert ein entscheidendes Kriterium bei der Kaufpreisbildung für einen gedachten Käufer des Objektes darstellen soll, wurde im Gutachten nicht dargelegt. Hinzu kommt, dass der Wert eines Gebäudes zum wesentlichen Teil von der Wahl der Baustoffe und der Verwendung der Materialien abhängt und das Gutachten des Mag. SV2 dazu überhaupt keine Feststellungen enthält. Aus den dargelegten Gründen ist auch dieses Gutachten für die Wertermittlung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft nicht geeignet.

Das Gutachten des Ing. SV5 wurde zur Ermittlung des Verkehrswertes zum Stichtag Mitte August 2011 erstellt. Auf welche gesetzlichen Grundlagen sich das Gutachten stützt, ist nicht ersichtlich. Der Gutachter ermittelte einen Ertrags- und Sachwert und nahm eine Wertung 2:1 vor. Wie Mag. SV2 geht auch Ing. SV5 bei der Ermittlung des Sachwertes von den Neuherstellungskosten aus und ermittelt durch Abzug der Wertminderung einen Zeitwert. Dabei geht er davon aus, dass die gewöhnlichen Herstellungskosten für das gesamte Hauptgebäude (1.165 m²) gleich sind und 2.300 €/m² betragen. Dass jedoch der Neubauwert eines Kellers nicht ident mit dem eines Erdgeschoßes sein kann, liegt auf der Hand. Es ist auch nicht nachvollziehbar, wie der Betrag von 2.300,00 € ermittelt wurde. Die Gutachter Mag. SV2 und Dr. SV1 gehen für das Erd- bzw. Obergeschoß von Neubauwerten in Höhe von 1.500,00 bis 1.800,00 € aus. Wie bereits dargelegt ist das Ergebnis eines Gutachtens, bei welchem Ertragswert und Substanzwert (zumal abgeleitet von Herstellungskosten) berücksichtigt wird, nicht geeignet, den Beweis dafür zu erbringen, dass die Ertragswertmethode zu einem unrichtigen Ergebnis führt, oder eine andere Bewertungsmethode gegenständlich geeigneter wäre, wenn dem Substanzwert tatsächlich keine Bedeutung zukommt. Wenn vorgebracht wird, dass der Nähe zur Stadt X eine besondere Berücksichtigung zukommen müsse, so ist dem entgegenzuhalten, dass dieser Umstand im Rahmen der Ertragswertermittlung im Faktor Liegenschafts- bzw. Kapitalisierungszinssatz Berücksichtigung zu finden hat. Darauf weist der Gutachter selbst auf Seite 5 seines Gutachtens hin. Auch wenn Ing. SV5 vorbringt, seitens der Gemeinde würde die deutliche Bereitschaft für die Genehmigung zum Bau weiterer 25 Appartements bestehen, ist dem entgegenzuhalten, dass dieser Umstand nur dann in die Verkehrswertermittlung einfließen könnte, wenn einerseits dafür konkrete Pläne vorliegen würden und andererseits die entsprechenden Kosten (in einem nachgewiesenen Ausmaß) wertmindernd berücksichtigt würden. Dass derartige Pläne und Kostenaufstellungen für den Zeitpunkt der Veräußerung nicht vorlagen, ist unstrittig. Der Gutachter stellt Berechnungen dar für den Fall, dass die Liegenschaft als Studentenheim genutzt werde. Derzeit werden 13 Zimmer als Doppelzimmer und ein Zimmer als Einzelzimmer angeboten. Ing. SV5 geht davon aus, dass 27 Betten 12 Monate zu einem Preis von monatlich 350,00 € angeboten werden, was einem Ertrag von 113.400,00 € entsprechen würde. Tatsächlich ist es undenkbar, ein Doppelzimmer eines

Hotels für zwei Personen als Dauerunterkunft anzubieten. Doppelbetten, mangelnder Stauraum, fehlende Schreibtische, Gemeinschaftsräume und Kochgelegenheiten sind nur Beispiele dafür, dass ein Hotel nicht einfach als Studentenheim genutzt werden kann. Wenn schließlich in den Raum gestellt wird, dass der Parkplatz als Campingplatz genutzt werden könnte, ist auf Folgendes hinzuweisen: Auf Seite 6 des Gutachtens wird darauf hingewiesen, dass das Hotel und die Gastwirtschaft ohne den Abstellplatz für 110 KFZs nicht zu betreiben wäre. Das Österreichische Institut für Bautechnik legt für KFZ-Abstellplätze im Freien nach Art und Anordnung abzustellender Kraftfahrzeuge Richtlinien fest. Für die Senkrechtaufstellung gelten folgende Mindestwerte:

Winkel des Stellplatzes zur Fahrgasse	90°	90°
Stellplatzgröße für PKW	2,3 m x 4,8 m	2,5 m x 4,8 m
Stellplatzgröße für PKW für Menschen mit Behinderung	3,5 m x 4,8 m	
Fahrgassenbreite	6,5 m	6,0 m

Der Parkplatz umfasst 2.307 m². Ohne Berücksichtigung von Behindertenparkplätzen werden für 110 Parkplätze je nach Breite des einzelnen Parkplatzes bei optimaler Nutzung des Grundstückes (jeweils zwei bzw. vier Parkplatzreihen gegenüber, keine Platzvergeudung) 2.150,5 m² bzw. 2.145 m² benötigt. Somit blieben rund 160 m² als Abstellfläche für Wohnwagen oder Mobilheime. Es ist offensichtlich, dass damit eine Ertragsteigerung nicht zu erzielen ist.

Das Gutachten des Dr. SV1 wurde zum Stichtag 31.12.2011 zur Ermittlung des Verkehrswertes der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft erstellt. Wie auch Mag. SV2 und Ing. SV5 ermittelte Dr. SV1 den Sachwert und Ertragswert und nahm eine Wertung im Verhältnis 1:4 vor. Bei der Ermittlung des Sachwertes berücksichtigt Dr. SV1 einen Abschlag für technische und wirtschaftliche Abnutzung infolge des Baualters unter Berücksichtigung des Bau- und Erhaltungszustandes, den er vom Neubauwert in Abzug bringt. Ein näheres Eingehen auf den Bau- und Erhaltungszustand hat jedoch nicht stattgefunden. Auch die Einbeziehung dieses Gutachtens scheitert an der vom Verwaltungsgerichtshof (siehe oben) abgelehnten Methodik der Ableitung des Zeitwertes von den Neuherstellungskosten sowie überhaupt an der Einbeziehung des Sachwertes, zumal auch laut Judikatur (zB. Ross/Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen 2005 S 64) das Ertragswertverfahren für all jene Grundstücke in Betracht kommt, die dazu bestimmt und geeignet sind, Erträge aus Vermietung und Verpachtung zu erwirtschaften, die eine angemessene Verzinsung des investierten Kapitals gewährleisten.

Die Tauglichkeit der Wertermittlung nach dem Ertragswert wurde vom Verwaltungsgerichtshof in der angeführten Judikatur wiederholt bejaht und findet sich auch im Schrifttum bestätigt (zB. VwGH vom 10.08.2005, 2002/13/0132). Für Bienert/Funk, Immobilienbewertung Stand 7/2007 S 142, findet das Ertragswertverfahren bei allen Immobilien Anwendung, die der Ertragserzielung dienen oder dienen können.

Nach Kranewitter (Liegenschaftsbewertung⁶ 2010, S 17) ist dieses Verfahren u.a. dann anzuwenden, wenn keine geeigneten Vergleichsmieten oder vergleichbaren Pachtentgelte vorhanden sind und daher das Ertragswertverfahren nicht sinnvoll angewendet werden kann.

Ebenso erläutern Ross/Brachmann (Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen 2005 S 63): *,Das Sachwertverfahren kommt für solche Grundstücke in Betracht, die zur Eigennutzung bestimmt sind, wie z.B. Einfamilienhäuser, aber auch öffentliche Gebäude, wie z.B. Schulen oder Krankenhäuser...also insbesondere für solche Grundstücke, bei denen es für die Werteinschätzung am Markt nicht auf den aus Vermietung oder Verpachtung zu erzielenden Ertrag ankommt, sondern für die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr die Herstellungskosten wertbestimmend sind.'* (vgl. ebenso Bienert/Funk Immobilienbewertung Stand 7/2007 S 265).

Kranewitter befasst sich speziell mit der Situation von Gastronomie und Hotelliengenschaften (Liegenschaftsbewertung⁶ 2010 S 241-264) und postuliert zur Wahl des Wertermittlungsverfahrens: (a.a.O. S 252)

,Da Gastronomie- und Hotelliengenschaften idR Ertragsobjekte sind, ist für die Bewertung vor allem das Ertragswertverfahren in seinen unterschiedlichen Ausformungen von Bedeutung. Das Sachwertverfahren wird nur in Ausnahmefällen herangezogen.'

Solche Ausnahmefälle stellen seiner Ansicht nach u.a. nicht mehr zeitgemäße Hotels, kleinere Gastgewerbebetriebe bzw. Frühstückspensionen dar (a.a.O S 262).

Gemäß Bienert/Funk (a.a.O. S 142) wird das Sachwertverfahren (trotz der vielfach postulierten Gleichberechtigung dieses Verfahrens neben den anderen) heutzutage nur noch bei Objekten eingesetzt, deren Preisfindung sich nicht an Renditeüberlegungen, sondern vielmehr an einer immateriellen Wertschätzung orientiert.

Dr. Johannes Stabentheiner hat bereits in „der Sachverständige“ Heft 2/2000 Seite 69 Kritik an der Gewichtung von Sach- und Ertragswert geübt: *'Eine Lehrmeinung in Richtung einer schematischen Festsetzung des Verkehrswerts anhand mehrerer ermittelter Zwischenwerte - etwa durch mathematische Formeln, die an diese Zwischenwerte angelegt werden - widerspreche sowohl dem Wortlaut als auch dem Sinne des § 7 Abs. 2 LBG, weil sie für die individuelle Berücksichtigung der Verhältnisse im rechtlichen Geschäftsverkehr keinen Raum ließen.'*

Professor Dr. Jürgen Schiller veröffentlichte in „Sachverständige“ Heft 3/2013 Seite 137 eine Empfehlung des Fachbeirates der Liegenschaft-Bewertung-Akademie für Gewichtung Sachwert zu Ertragswert: *'Die im Bewertungsgutachten noch fallweise*

zu beobachtende Anwendung der Gewichtung von Verfahrensergebnissen (Sachwert, Ertragswert) wird oft schematisch und nicht begründbar vorgenommen. Eine derartige schematische und unbegründete Gewichtung von Sach- und Ertragswert zur Ableitung des Verkehrswertes steht nicht im Einklang mit den Vorgaben des LBG. Der Sach- und Ertragswert sind Zwischenergebnisse, aus denen in der Folge der Verkehrswert unter Berücksichtigung der im redlichen Geschäftsverkehr am Immobilienmarkt bestehenden Verhältnisse abzuleiten ist. Es ist nicht fachgerecht, einen meist aus dem Verfahren selbst zum Endergebnis führenden Ertragswert durch eine Gewichtung mit dem Sachwert nochmals einer Anpassung zu unterziehen. Auch in den Nachbarländern Deutschland und Schweiz wird in den derzeit gültigen Bewertungsstandards eine Gewichtung zwischen Sach- und Ertragswert nicht (mehr) empfohlen.'

Vor diesem Hintergrund ist die Anwendung eines gewichteten Verfahrens (unter Einbeziehung des Sachwertes) zur Ermittlung des Verkehrswertes der gegenständlichen Liegenschaft abzulehnen:

- Einerseits handelt es sich um ein reines Ertragsobjekt (Gastronomie + Hotel), eine Eigennutzung liegt nicht vor.
- Das Objekt wurde bereits vor der Veräußerung durch die AB GmbH verpachtet, wobei der Erwerber (Beschwerdeführer) den bestehenden Pachtvertrag mit dem alleinigen Pächter von der Verkäuferin übernommen hat. Der Pächter betreibt vor und nach der Veräußerung der Liegenschaft einen Gastronomiebetrieb mit Hotel.
- Eine Begründung, die sachliche Gründe für eine Gewichtung der Teilergebnisse nachvollziehbar anführt, ist in den Gutachten des Mag. SV2, Ing. SV5 und Dr. SV1 nicht zu entnehmen. Es ist auch nicht erkennbar, warum Mag. SV2 eine Wertung im Verhältnis 1:4, Ing. SV5 im Verhältnis 1:2 und Dr. SV1 im Verhältnis 1:5 vornimmt.

Diese Ausführungen führten letztendlich zu dem Schluss, dass lediglich das vorliegende Gutachten von SV3 den Prämissen von Judikatur und Literatur entspricht. Nach einer detaillierten und nachvollziehbaren Befundaufnahme wurde der Verkehrswert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft nach dem Ertragswertverfahren ermittelt.

Der Beschwerdeführer sieht folgende Mängel in der Bewertung sowie in der Bewertungsmethode des Sachverständigen SV3:

"Der vom Sachverständigen ermittelte Wert macht nicht einmal die Hälfte des Buchwertes der Liegenschaft aus": Diese Aussage ist prinzipiell richtig, allerdings ist der Buchwert keine Richtlinie für den Verkehrswert.

"Im Jahr 2009 war die Liegenschaft mit Höchstbetragshypotheken iHv rd 1,56 Mio € belastet": Auch die im Grundbuch eingetragenen Belastungen aus Pfandrechten liefern keinen geeigneten Rückschluss auf den Verkehrswert einer Liegenschaft.

"Im Jahr 2011 haben sich bei der AB GmbH Kaufinteressenten für die Liegenschaft gemeldet, die bereit waren, einen deutlich höheren Preis als den vom Sachverständigen ermittelten Wert zu bezahlen": Zum einen hat der Beschwerdeführer im bisherigen Verfahren angegeben, die beschwerdegegenständliche Liegenschaft sei nie zum

öffentlichen Verkauf gestanden, sodass es befremdend erscheint, dass der Zeuge Zeuge1 erst im fortgesetzten Verfahren namhaft gemacht wurde. Zum anderen dürfen Kaufpreise nicht als Basis für die Verkehrswertermittlung herangezogen werden. Hinzu kommt, dass gegenständliches Verkaufsobjekt eine Hotelimmobilie war/ist. Wenn ein möglicher Interessent bereit ist, zunächst hohe Investitionen zu tätigen, um dann das Objekt gewinnbringend zu verkaufen - wie dies der Zeuge Zeuge1 beschreibt - , ist der Kaufpreis, den er dafür zu zahlen bereit ist, nicht repräsentativ. Hinzu kommt, dass dieses Kaufangebot an den Beschwerdeführer zu einem Zeitpunkt gelegt wurde (März 2010), als dieser gar nicht Eigentümer der Liegenschaft war. Ein Kaufangebot an die Firma AB GmbH wurde nicht vorgelegt.

Wenn der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers vorbringt, es sei ungewiss, in welcher Form dessen Sohn das Objekt letztendlich nutzen werde, sodass eine Bewertung nach der Ertragswertmethode nicht zielführend sei, ist dem entgegenzuhalten, dass zum Zeitpunkt des Verkaufes (und auch zumindest sieben Jahre danach) auf der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft ein Beherbergungsbetrieb und Gastbetrieb geführt wurde. Steuerlich relevant ist der Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräußerung. Die vom steuerlichen Vertreter angestellten Spekulationen hinsichtlich einer möglichen Nutzung der Liegenschaft sind abgabenrechtlich irrelevante Polemik. Inwieweit die Befragung des Zeugen Sohn über die geplante zukünftige Nutzung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft (die nicht in seinem Eigentum steht) Aufschluss über den Verkehrswert der Liegenschaft im Juli 2011 geben soll, blieb im Verfahren verborgen, sodass in diesem Zusammenhang eine Zeugenbefragung entbehrlich ist und der diesbezügliche Beweisantrag abzuweisen war.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers bringt weiters vor, dass der vom Gutachter SV3 angewandte Kapitalisierungszinssatz von 7 % deutlich überhöht sei. Der Liegenschafts- bzw. Kapitalisierungszinssatz wurde ausgehend von einem Basiszinssatz von 3,66 % ermittelt. Dieser wurde unter Berücksichtigung eines Geldwertabschlages von 2 % und eines Zuschlages jeweils für allgemeines Risiko von 2,75 % und für geringe Mobilität von 2,50 % adaptiert. Die vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs empfohlenen Kapitalisierungszinssätze für Gewerbeliegenschaften in sehr guter Lage liegen zwischen 6,0 und 9,0 %. Auch die beiden Sachverständigen Mag. SV2 und Dr. SV1 wenden einen Kapitalisierungszinssatz innerhalb dieser Bandbreite und nahe des von SV3 gewählten Satzes an, nämlich 7 % bzw. 6,5 %.

Nach kritischer Würdigung der Ergebnisse durch namhafte, einschlägig tätige und erfahrene Experten hat der Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs eine nach Objekttypen und Lagekriterien gegliederte Empfehlung zum *Kapitalisierungszinssatz* herausgegeben. Nach § 5 Abs. 4 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG), BGBl 1992/150, richtet sich der Zinssatz zur Ermittlung des Ertragswertes nach der bei Sachen dieser Art üblicherweise erzielbaren Kapitalverzinsung. Damit wird ein Richtwert zur Verfügung gestellt, der im Regelfall für

die Mehrzahl der Liegenschaften zutreffen wird. Vom Beschwerdeführer wurde nicht dargelegt, dass bzw. warum diese Empfehlung für die gegenständliche Liegenschaft nicht zutreffend sein sollte.

Bei Anwendung des klassischen Ertragswertverfahrens wird von der begründeten Annahme ausgegangen, dass der auf die baulichen Anlagen entfallende und nachhaltig erzielbare Reinertrag während der Restnutzungsdauer unverändert bleibt (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung (1998), 91). Dieser - während der Restnutzungsdauer unveränderte und nachhaltig erzielbare - Reinertrag wird mit dem von den Berechnungsparametern Liegenschaftszinssatz und Restnutzungsdauer abhängigen Vervielfältiger auf einen Ertragswert kapitalisiert. Da der Liegenschaftszinssatz aus tatsächlich erzielten Kaufpreisen durch Umkehrung des Ertragswertmodells errechnet wird, unterliegt auch dieser Berechnungsparameter der Inflationsneutralität (vgl. *Sommer/ Kröll*, Lehrbuch zur Immobilienbewertung (2011), 239). Es steht im Widerspruch zum aktuellen Stand der Immobilienbewertungswissenschaft, bei Anwendung des klassischen Ertragswertverfahrens vom Liegenschaftszinssatz (= *Kapitalisierungszinssatz*) einen Inflationsabschlag vorzunehmen.

Der Stellungnahme des Gutachters SV3 vom 23.01.2018 ist zu entnehmen, dass der Aufschlag für "allgemeines Risiko" daraus resultiert, dass die zukünftigen Liegenschaftserträge im Gegensatz zu Erträgen aus festverzinslichen Wertpapieren mit allgemeinen und speziellen Risiken behaftet sind. Dieses allgemeine Risiko wird mit einem entsprechenden Zuschlag zum Kapitalisierungszinssatz aufgrund der Marktbeobachtung erfasst (2,75 %). Dem Umstand, dass eine Liegenschaft schwieriger zu veräußern ist als festverzinsliche Wertpapiere, wird mit dem Zuschlag für geringe Mobilität Rechnung getragen.

Schließlich moniert der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers, dass der Sachverständige für den Parkplatz (Gesamtfläche von 2,307 m²) einen Quadratmeterpreis von 50% des Baulandpreises annimmt. Dies sei weder nachvollziehbar, noch würde es den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. In diesem Zusammenhang legte der Gutachter dar, dass dieser Grundstücksteil nicht bebaut werden darf. Da die Nutzung als Parkplatz für das Hotel/Restaurant notwendig ist, liegt eine höherwertige Nutzung als Grünland vor. Die getätigten Investitionen würden eine bauliche Maßnahme darstellen, welche im Ertragswert des Objektes einfließen würde. Er bewertet die Baufläche mit 179.460,00 € (45,00 €/m²), den Parkplatz mit 51.907,50 € (22.50 €/m²), insgesamt den Bodenwert somit mit 231.367,50 €.

Auch wenn das Gericht die beiden Gutachten von Dr. SV1 und Mag. SV2 aufgrund der unrichtigen Berechnungsmethode insgesamt als für den gegenständlichen Fall unanwendbar qualifiziert, bleibt es ihm dennoch unbenommen, Sachverhaltsfeststellungen aus dem Befund der Gutachter als Teil des Ermittlungsergebnisses des Verwaltungsverfahrens im Rahmen der Beweiswürdigung zu verwerten (vgl. VwGH vom 25.04.2001, 99/13/0221).

Dr. SV1 geht in Zusammenhang mit dem Parkplatz von einem "höherwertigen Grünland" aus und nimmt einen Wert von 17,00 €/m² an. Er verweist auf ihm vorliegende Vergleichspreise, ständige Marktbeobachtungen und Erhebungen über den Grundverkehr im Gemeindegebiet von S. Insgesamt (Bauland und Parkplatz) berechnet er den Grundwert mit 230.643,00 €.

Mag. SV2 zieht für beide Grundstücksteile den gleichen Quadratmeterpreis heran und berücksichtigt den Umstand, dass ein Teil als Parkplatz gewidmet wird, insgesamt mit einem niedrigeren Wert (40,00 €). Hinsichtlich des angesetzten Grundstückpreises verweist er auf die Literatur sowie auf Vertreter der Gemeinde, Maklerkollegen und leitende Bankangestellte. Er berechnet den gesamten Bodenwert mit 226.620,00 €. Insgesamt betrachtet bedeutet dies, dass der von Dr. SV1 berechnete Bodenwert um 0,31% von dem von SV3 berechneten Bodenwert abweicht, der von Mag. SV2 weicht um 2,05 % ab. Die drei Werte liegen also so eng beisammen und wurden nachvollziehbar und unter Nennung der Quellen ermittelt, dass keine Veranlassung besteht, von dieser Berechnung abzuweichen. Für eine höhere Bewertung, wie sie der Beschwerdeführer begehrte, fehlt jede Grundlage. Da die Fläche des Parkplatzes weder Bauland noch Bauerwartungsland darstellt, sind Spekulationen, welcher Preis erzielbar wäre, wenn man auf dem Parkplatz Wohnungen bauen oder einen Campingplatz errichten wollte, geradezu absurd.

Auch bei Sachverständigengutachten ist nach § 183 Abs. 4 BAO der Partei vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, vom Gutachten Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Ein Fragerecht der Parteien an den Sachverständigen ist nicht vorgesehen, weshalb der diesbezügliche Beweisantrag abzuweisen war.

Sohin gelangte die Richterin in freier Beweiswürdigung zur Erkenntnis, dass der Verkehrswert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Zeitpunkt der Kaufes bzw. Verkaufes, also im August 2011, 1.032.000,00 € betrug. Der tatsächliche Kaufpreis betrug 1.700.000,00 €. Die Differenz beträgt 668.000,00 €. Das sind 39 %. Sollte die Differenz aus gesellschaftsrechtlichen Gründen bezahlt worden sein, stünde der Vorsteuerabzug diesbezüglich dem Beschwerdeführer nicht zu (vgl. VwGH vom 25.05.2016, 2013/15/029).

Aus den Ausführungen des rechtlichen Vertreters des Beschwerdeführers geht im Wesentlichen hervor, dass auf Anraten des Steuerberaters Zeuge3 ein Preis angesetzt wurde, der nicht zu weit unter dem Buchwert liegt. Der Geschäftsführer der verkaufenden Gesellschaft hätte sich sonst der Gefahr der strafrechtlichen Verfolgung wegen des Vorwurfs der Untreue gemäß § 153 StGB ausgesetzt. Auch eine Anzeige wegen betrügerischer Krida iSd § 156 StGB wäre möglich gewesen.

Gemäß § 153 Abs. 1 StGB ist mit Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen, wer seine Befugnis, über fremdes Vermögen zu verfügen oder einen anderen zu verpflichten, wissentlich missbraucht und dadurch den anderen am Vermögen schädigt.

Gemäß § 156 Abs. 1 StGB ist mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu fünf Jahren zu bestrafen, wer einen Bestandteil seines Vermögens verheimlicht, beiseite schafft,

veräußert oder beschädigt, eine nicht bestehende Verbindlichkeit vorschützt oder anerkennt oder sonst sein Vermögen wirklich oder zum Schein verringert und dadurch die Befriedigung seiner Gläubiger oder wenigstens eines von ihnen vereitelt oder schmälert.

Es ist nicht nachvollziehbar, wie ein Geschäftsführer, der eine Liegenschaft der Gesellschaft zum Verkehrswert veräußert, das Tatbild des § 153 StGB oder jenes des § 156 StGB erfüllen könnte, zumal es keine Seltenheit ist, dass der Buchwert nicht jenen Wert widerspiegelt, der im realen Geschäftsleben erzielbar ist.

Auch die Zeugenaussage des Steuerberaters Zeuge3 kann an diesem Eindruck nichts ändern. Er bestätigte zwar mit Schreiben vom 26.06.2018 weitgehend die Darstellung des Beschwerdeführers: Er sei der Ansicht gewesen, dass der Verkehrswert des "W" bei 80 % des Buchwertes gelegen sei. Vor dem Hintergrund seiner Beratung sei der Kaufpreis mit 1.700.000,00 € festgelegt worden. Der Zeuge bestätigte jedoch nicht, dass dieser Kaufpreis bezahlt worden sei, weil der Beschwerdeführer einer strafrechtlichen Verfolgung entgehen wollte.

Dem Zeugen wurde mit Schreiben vom 18.05.2018 wörtlich jene Textstelle des Vorbringens der Vertretung des Beschwerdeführers vom 14.11.2016 vorgehalten, auf welche sich der Zeuge letztlich bei der Beantwortung bezog. Der Antrag auf Ladung des Zeugen für die mündliche Verhandlung war abzuweisen, zumal kein persönliches Befragungsrecht von Zeugen durch den Abgabepflichtigen oder seinen Vertreter besteht. Im Rechtssatz zum Erkenntnis vom 29.07.2010, 2007/15/0234, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: *"In der BAO ist ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit den Zeugen und auf persönliche Befragung des Zeugen durch die Partei nicht vorgesehen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0158, und vom 22. September 2005, 2003/14/0002). Auch begründet der Umstand, dass die Aussage eines Zeugen nicht den Vorstellungen der Partei entspricht, keine Verpflichtung der Behörde zur neuerlichen Einvernahme des Zeugen."*

Es konnten also keine Gründe aufgezeigt werden, warum eine der AB GmbH fremd gegenüberstehende Person bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes ebenfalls einen Kaufpreis bezahlen würde, der fast 40 % über dem Verkehrswert der Liegenschaft liegt. Um dem Trennungsvergleich vom 26.08.2010 gerecht zu werden, hätte der Beschwerdeführer die Liegenschaft von der AB GmbH (bloß) zum Verkehrswert ererben müssen. Der Mehrbetrag wurde nicht deshalb aufgewendet, um die Leistung zu erhalten. Da der Beschwerdeführer die beschwerdegegenständliche Liegenschaft zu einem fremdunüblich hohen Preis gekauft hat, liegt eine verdeckte Einlage vor. Diese bewirkt mangels neuer Gesellschaftsrechte eine Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte des Beschwerdeführers (vgl. VwGH vom 16.09.2003, 99/14/0324). Gegenständlich liegt der Vorteil für das aus Sicht der Gesellschaft günstige Geschäft darin, dass die Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter und Beschwerdeführer vermindert wurden. Eine Leistung der GmbH an den Beschwerdeführer stellt dies nicht dar.

Ebenso wie bei einer verdeckten Ausschüttung ist für die Annahme einer verdeckten Einlage die Absicht der Vorteilsgewährung erforderlich. Das subjektive Tatbild muss diesfalls durch den leistenden Anteilseigner verwirklicht werden. Es muss somit die Vermögenszuwendung societatis causa beabsichtigen oder zumindest davon Kenntnis haben. Raab/Renner, Die Körperschaftsteuer, § 8 Tz 27/2, sehen dann keine verdeckte Einlage, wenn ein Anteilseigner einer Körperschaft einen Vorteil unbewusst zuwendet, zB wenn ein Grundstück aufgrund eines unrichtigen Bewertungsgutachtens um einen zu niedrigen Preis veräußert wird. Gerade dieser Umstand liegt gegenständlich nicht vor. Der Beschwerdeführer kannte zwei Gutachten, die die Liegenschaft mit 1,130.000,00 € bzw. mit 810.000,00 € bewerteten und zahlte dennoch 1,700.000,00 € dafür. Dem Beschwerdeführer war also durchaus bekannt und bewusst, dass er für die beschwerdegegenständliche Liegenschaft einen überhöhten Preis entrichtet hat.

In Zusammenhang mit der vom Finanzamt behaupteten teilweisen Privatnutzung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft ist Folgendes auszuführen: Eine private Nutzung der in der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft befindlichen Wohnung hätte nur dann Einfluss auf die gegenständliche Entscheidung, wenn eine solche im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Beschwerdeführer vorliegen würde. Der Zeuge Sohn gab gegenüber dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass er die Wohnung seit 2005 (fallweise) nutzen würde. Seit August 2011 habe er die Wohnung vom (neuen) Eigentümer angemietet und bezahle dafür 500,00 € zuzüglich USt im Monat. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, die diese Aussage widerlegen könnte. Die Vermutung des Finanzamtes, dass der Beschwerdeführer im Februar 2010 die Wohnung von der AB GmbH gemietet hat, um nach der Trennung von seiner Lebensgefährtin selbst darin zu wohnen, mag durchaus plausibel sein, konnte jedoch nicht bewiesen werden.

Seitens des Beschwerdeführers wurden drei eidesstattliche Erklärungen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass er die Wohnung im W nie bewohnt habe.

Es konnte auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht zweifelsfrei geklärt werden, wo der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes und danach tatsächlich gewohnt hat, es konnte aber auch nicht festgestellt werden, dass er die Wohnung im W selbst genutzt hätte. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es für das gegenständliche Verfahren irrelevant ist, wo der Beschwerdeführer im relevanten Zeitpunkt gewohnt hat. Vielmehr geht es darum, ob die Wohnung im W von ihm privat genutzt wurde oder nicht.

Nachdem nicht nachgewiesen werden konnte, dass der Beschwerdeführer die Wohnung selbst genutzt hat, zweifelt das Finanzamt nunmehr das Vorliegen eines Mietverhältnisses an und bringt in diesem Zusammenhang vor, dass die Miete deutlich unter den ortsüblichen Richtsätzen liegen würde. Diesem Argument ist grundsätzlich zuzustimmen, allerdings darf nicht außer Acht gelassen werden, dass eine Wohnung, die im baulichen Verband eines Hotels bzw. Gastbetriebes liegt, nicht mit einer Wohnung in einem Wohngebiet verglichen werden kann. Gastgarten, Kinderspielplatz, Parkplatz für 110 PKWs etc. stellen eine Lärm- und Geruchsbelastung dar. Außerdem kann ein Schutz der

Privatsphäre nicht garantiert werden. Unter diesen Gesichtspunkten ist die Miete für die Wohnung durchaus angemessen.

Was den Zahlungsfluss der Miete anlangt, ist auf Folgendes hinzuweisen: Der Beschwerdeführer behauptet, die Miete erhalten zu haben und legt diese Einnahmen in seinen Abgabenerklärungen offen. Sohn behauptet, die Miete bezahlt zu haben. Die steuerliche Vertretung legte in der mündlichen Verhandlung dar, dass die Bezahlung bar erfolgte. Selbst wenn man der Argumentation des Finanzamtes folgen und annehmen wollte, dass die monatliche Miete tatsächlich nicht entrichtet worden sei, wäre für das gegenständliche Verfahren aus folgendem Grund nichts gewonnen: Die Wohnung wurde dem Sohn des Beschwerdeführers bereits vor dem Erwerb als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt und war dies auch nachher der Fall. Er sollte an langen Arbeitstagen oder beim Arbeiten am Wochenende eine nahe Unterkunft zur Verfügung haben. Bis November 2014 war Sohn an der Adresse M 1 polizeilich nicht gemeldet. Das Finanzamt hat in seiner Stellungnahme vom 22.06.2018 dargelegt, dass Sohn im September 2011 seinen Wohnsitz nach X verlegt hat. Es war im gesamten Verfahren unstrittig, dass es sich bei der Wohnung im W um eine Dienstwohnung handelt. Die ist auch der Grund, warum die Betriebskosten von der W GmbH getragen werden. Sollte dafür tatsächlich keine (angemessene) Miete entrichtet worden sein, führt dieser Umstand jedoch zu keiner privaten Nutzung durch den Beschwerdeführer. Die Feststellung könnte allenfalls zur Beurteilung als verdeckte Gewinnausschüttung führen, für das gegenständliche Verfahren ist dies irrelevant, weshalb das Gericht auch davon absehen durfte, diesbezüglich weitere Beweisaufnahmen durchzuführen. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind Beweisanträge abzuweisen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen (für das gegenständliche Verfahren) unerheblich sind. Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn das Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung zumindest mittelbar dazu beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl. VwGH vom 02.07.2015, 2013/16/0220).

Zusammenfassend geht das Gericht daher von keiner privaten Nutzung der Wohnung im W durch den Beschwerdeführer aus.

Wie bereits ausführlich dargelegt wurde, kann in Zusammenhang mit Gesellschafterleistungen als Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinn nur jener Betrag angesehen werden, der für die Leistung selbst entrichtet wird. Der Mehrbetrag wird nicht deshalb aufgewendet, um die Leistung zu erhalten, sondern um ihn der Gesellschaft zuzuführen (verdeckte Einlage). Ein Vorsteuerabzug ist daher nur im Ausmaß des angemessenen Entgelts zugelassen, gegenständlich daher nur für den Betrag von 1.032.000,00 €. Der Umsatzsteuerbescheid 2011 ist daher insofern abzuändern, als insgesamt Vorsteuer in Höhe von 302.542,23 € berücksichtigt wird.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren - abgesehen von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen - die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Zu solchen Obliegenheiten und Befugnissen zählen insbesondere Beweisaufnahmen (vgl. VwGH

19.10.2016, Ra 2016/15/0058). Nach § 270 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge im Beschwerdeverfahren Bedacht zu nehmen. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme von den Parteien beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, oder wenn sich aus den Umständen erhellit, dass die Beweise in der offensichtlichen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Da in der gegenständlichen Entscheidung festgestellt wird, dass die Wohnung im W vom Beschwerdeführer nicht privat genutzt wird, konnte gemäß § 183 Abs. 3 BAO von einer Befragung der Zeugen Z5, Z6, Zeugin, Sohn, Z7 und von der Durchführung eines Ortsaugenscheins abgesehen werden.

Wie bereits in Zusammenhang mit dem Antrag auf Einvernahme des Zeugen Zeuge3 in der mündlichen Verhandlung ausgeführt wurde, besteht kein persönliches Befragungsrecht von Zeugen durch den Abgabepflichtigen oder seinen Vertreter. Aus diesem Grund war das Gericht auch nicht verpflichtet, den Zeugen Zeuge1 für die mündlichen Verhandlung zu laden und (neuerlich) zu befragen.

Zulässigkeit einer Revision:

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

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil es sich im Beschwerdefall ausschließlich um die Würdigung der vorliegenden Beweismittel (Sachverständigengutachten, Zeugenaussagen) iSd § 167 Abs. 2 BAO handelt und der Verwaltungsgerichtshof die zugrunde liegende Rechtsfrage im Erkenntnis vom 25.05.2016, Zl. 2013/15/0293, bereits geklärt hat.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Oktober 2018

