



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, y, vertreten durch Winkler&Schmirrl Wirtschaftsprüfungs u. Steuerberatungs GesmbH, 2700 Wr. Neustadt, Pottendorferstr. 169, vom 20. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. März 2007 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 sowie vom 20. März 2007 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2004 wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Betriebsvermögen der X (i.d.F Bw.), die für den Zeitraum 2002 bis 2004 einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen wurde befindet sich eine Liegenschaft an der Adresse m.

Zwei Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., die Brüder C sowie J waren zugleich Miteigentümer der im Privatvermögen befindlichen Liegenschaft h.

Mit Vertrag vom 23. Dezember 2004 wurden die beiden Liegenschaften getauscht, wobei den Grundstücken ein Wert i.H.v. jeweils € 750.000,- beigemessen wurde.

Die Bp. ging demgegenüber von einer fehlenden Wertäquivalenz der Grundstücke aus, ermittelte den ihrer Ansicht nach zutreffenden Wert der Liegenschaft m mit € 970.000,- und jenen der h mit € 604.000,- rechnete den Differenzbetrag i.H.v. € 366.000,- dem Gewinn der Bw. zu, qualifizierte den Tausch als verdeckte Ausschüttung und schrieb Kapitalertragsteuer i.H.v. € 122.000,- vor.

Der Liegenschaftstausch wurde mit Auflösungsvereinbarung vom 5. April 2007 rückgängig gemacht.

Das zuständige Finanzamt Wien 1/23 folgte der Rechtsansicht der Bp. und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Körperschaftsteuerbescheid für 2004 sowie einen Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 mit dem Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wurde.

Im Zuge der Prüfungshandlungen war die Bw. von Seiten der Behörde zur Vorlage von Bewertungsgutachten hinsichtlich der beiden Liegenschaften aufgefordert worden, die ihr im Anhang zum Schreiben vom 28. September 2006 vorgelegt wurden.

- Gutachten h (i – t)

Nach dem vorliegenden Gutachten vom 27. September 2006 handelt es sich bei dem Objekt um ein gemischt genutztes Zinshaus. Die Liegenschaft ist demnach als Ertragsobjekt zu betrachten. Das Gebäude wurde im Jahr 1906 errichtet.

Alle Einheiten im Gebäude wurden gemäß Wohnungseigentumsvertrag 1993 parifiziert und stehen mit Ausnahme der Top 29 und 45 im Eigentum der Bw. (Anmerkung: zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens).

Laut Auskunft der Hausverwaltung wurden keine maßgeblichen Sanierungen durchgeführt, teilweise gab es Zusammenlegungen, vereinzelt Kategorieranhebungen.

Der Zustand des Gebäudes wurde anlässlich eines Rundgangs erhoben wobei der Sachverständigen aufgrund der Vollvermietung lediglich die allgemeinen Teile der Liegenschaft zugänglich waren.

Dabei wurden festgestellt, dass nur notwendige laufende Instandhaltungsmaßnahmen durchgeführt worden waren und sich das Gebäude in einem dem Gebäudealter entsprechend mäßigem Gesamtzustand befand. Ein Instandhaltungsrückstau an den Allgemeinflächen sei feststellbar, das Kellergeschoß feucht.

Zur Ermittlung des Verkehrswertes zog die Gutachterin das Ertragswertverfahren heran, wobei für die Bewertung des Bodens das Residualverfahren zur Anwendung kam.

Der Verkehrswert wurde mit € 737.700,- ermittelt.

- Gutachten m (s)

Laut dem Gutachten vom 21. September 2006 befinden sich auf der Liegenschaft 3 Hallen unterschiedlichen Alters sowie ein Büro. Aufgrund der dichten Verbauung ist eine Erweiterung der Liegenschaft um weitere Baulichkeiten nicht möglich. Nach Darstellung von Ausstattung und Erhaltungszustand der Gebäude legt das Gutachten dar, dass das Grundstück trapezförmig ausgestaltet und verkehrstechnisch mäßig erschlossen ist, nachdem sich die Liegenschaft einerseits in einer schmalen Seitenstrasse zur A. Straße befinde und eine Zufahrt von der A. Straße nur in Richtung Norden möglich sei. Darüber hinaus würde die Anrainerproblematik (Einfamilienhäuser in unmittelbarer Umgebung) eine weitere wesentliche Beeinträchtigung darstellen.

Die schlechte Marktlage werde zudem dadurch untermauert, dass die Liegenschaft über Jahre sowohl zum Verkauf als auch zur Vermietung erfolglos angeboten worden sei.

Für den Grundwert setzt das Gutachten den Quadratmeterpreis für Betriebsliegenschaften einfachen Nutzungswertes laut Immobilienpreisspiegel für den 23. Bezirk mit € 161,- an und ermittelt im Rahmen des Ertragswertverfahrens einen Verkehrswert von gerundet € 725.000,-. Das zur Plausibilitätskontrolle erstellte Sachwertverfahren kommt unter Zugrundelegung des schon beim Ertragswertverfahren ermittelten Bodenwertes sowie unter Anwendung eines 26%igen Verkehrswertabschlages zu dem mit Hilfe des Ertragswertverfahrens ermittelten Verkehrswert.

Nach Auswertung der Gutachten, die der Bw. mit Schreiben vom 26. Februar 2007 von Seiten der Bp. zur Kenntnis gebracht wurden und den Steuerberater zu einer Stellungnahme (Fax vom 28. Februar 2007) veranlassten, fanden die darin getroffenen Feststellungen nach den nachfolgend dargestellten Abänderungen Eingang in den Bp. Bericht (Schlussbesprechung v. 14. März 2007).

Zur Liegenschaft m stellt die Bp. im Bericht (Tz. 1) näher fest, dass es sich um ein 3.179 m² großes Grundstück handelt von dem 2.423 m² verbaut sind. Die Liegenschaft befinde sich im gemischten Betriebsgebiet in unmittelbarer Nähe zu Einfamilienhaussiedlungen. Die gegenwärtige Nutzung beschränke sich auf die Einlagerung alter Möbel sowie die Einstellung von Kraftfahrzeugen (PKW).

Eine primäre Nutzung als Ertragsobjekt zur Vermietung sei nach den Gegebenheiten eher auszuschließen. Als Nutzungsmöglichkeit erscheine eine eigenbetriebliche Nutzung („derzeit unwahrscheinlich“) oder eine Verwertung im Rahmen eines größeren Projektes (gemischtes Betriebs- und Büroobjekt) am ehesten wahrscheinlich.

Bei der Liegenschaft h handle es sich um ein 587 m² großes Grundstück von dem 458 m² mit einem 5-geschossigen Wohn- und Geschäftsgebäude bebaut seien. Keller und Dachgeschoß

befänden sich im Urzustand. Von den gesamt 38 verfügbaren Wohnungen/Lokalen befänden sich 36 im Besitz der Gesellschafter (1.379,6 m² Nutzfläche).

Nach Ansicht der Bp. handle es sich um ein Ertragsobjekt das ausschließlich zur Vermietung bestimmt sei, wobei die Erträge der letzten Jahre (bzw. Jahrzehnte) auf Kosten der baulichen Substanz maximiert worden seien.

Die Bp. habe sich nach Vorlage der Gutachten über beide Liegenschaften mit diesen auseinandergesetzt und deren Schlüssigkeit beurteilt.

Zum Gutachten m sei festzustellen, dass es sich um kein Renditeobjekt handle und aus diesem Grund dem Sachwertverfahren gegenüber dem vom Gutachter präferierten Ertragswertverfahren der Vorzug zu geben sei. Der Gutachter verweise zwar auf den Immobilienpreisspiegel und den darin angeführten Quadratmeterpreis ‚für Betriebsliegenschaften einfachen Nutzungswertes‘ in Höhe von € 161,- m² er unterlasse jedoch die Beischaffung von Vergleichswerte aus Grundstückstransaktionen in der unmittelbaren Umgebung der Liegenschaft. Nach Darstellung der Infrastruktur kommt die Bp. zu dem Schluss, dass die Einstufung unter der Kategorie einfacher Nutzungswert nicht nachvollziehbar sei. Nach Ansicht der Bp. sei der Richtpreis für ‚guten Nutzungswert‘ (=durchschnittliche Lage) heranzuziehen, der laut Immobilienpreisspiegel für den 23. Bezirk im Jahr 2004 € 266,-/m² betragen habe.

Unter Modifizierung des vom Gutachter zur Plausibilitätskontrolle erstellen Sachwertes ergibt sich für die Bp. ein Marktwert i.H.v. € 970.000,-.

Laut Gutachten betreffend die Liegenschaft h ist das Objekt im Jahr 1906 errichtet worden. Unter Annahme einer Schrifttum und Rechtssprechung entnehmbaren Gesamtlebensdauer von 100 Jahren sei zum maßgeblichen Bewertungsstichtag (2004) lediglich von einer Restnutzungsdauer von 2 Jahren auszugehen gewesen. Die in der Vergangenheit vorgenommenen Investitionen sowie der gegenwärtige Erhaltungszustand hätten Auswirkungen auf die ‚wirtschaftliche‘ Restnutzungsdauer. Erhaltungszustand und Mieterstruktur würden darauf schließen lassen, dass das Gutachten von einer ‚überlangen‘ Restnutzungsdauer von 70 Jahren ausgehe. Nach Ansicht der Bp. sei von einer Restnutzungsdauer von maximal 40 Jahren auszugehen, lasse doch eine Auswertung zahlreicher Verkehrswertgutachten darauf schließen, dass bei gleich alten, top sanierten Mietzinshäusern Restnutzungsdauern von nicht mehr als 60 Jahren zum Ansatz gebracht würden. Die Abänderung des Gutachtens in diesem Punkt sowie die Annahme eines (vom Gutachter festgestellten) Reparaturrückstaues i.H.v. € 50.000,- führt zu einem Ertragswert i.H.v. € 603.600,- den die Bp. dem Tausch zugrunde lege.

Die Wertdifferenz zwischen den angenommenen Verkehrswerten wurde als verdeckte Ausschüttung behandelt, nachdem der Gesellschafter-Geschäftsführer C die Liegenschaft in

dem von ihm betriebenen Realbüro um € 1.150.000,- anbiete, was als erhebliches Indiz dafür zu werten sei, dass das Betriebsgrundstück nicht viel weniger wert gewesen sei.

Festgehalten wurde des Weiteren, dass die Wohneinheiten größtenteils an den Verein w (Verein zur Integration gesellschaftlich Benachteiligter) vermietet seien, dessen Vorstand C angehöre.

Mit Eingabe vom 20. April 2007 wurde gegen obige Bescheide form- und fristgerecht Berufung erhoben.

Die Liegenschaft m sei bis vor wenigen Jahren der Produktionsstandort des Stahlhandelsbetriebes (PS) gewesen. Die darauf befindlichen Hallen stünden nunmehr seit Jahren leer bzw. würden teilweise als Abstellflächen vermietet und befänden sich in einem schlechten Bauzustand.

Auf der Liegenschaft h befände sich ein 5-geschossiges Zinshaus das voll vermietet sei und insoweit ‚Entwicklungspotential‘ besäße, als nach Ablauf einiger befristeter Mietverträge höherwertige Neuvermietungen stattfinden könnten.

Auch für diese Liegenschaft würde ein Gutachten der i mit einer Verkehrswertschätzung i.H.v. € 737.700,- vorliegen.

Motiv des Grundstückstausches sei die KöSt-Reform gewesen, die mit Wirkung ab 1. Jänner 2005 keine Möglichkeit für juristische Personen mehr vorsehe, stille Reserven übertragen zu können.

Ziel sei es gewesen, die Liegenschaft m, die als ‚Klotz am Bein‘ der Bw. empfunden worden sei zu verkaufen und aus dem Verkaufserlös ein anderes Gebäude – möglichst ein Ertragsobjekt – zu erwerben.

Mit den laufenden Mieterträgen hätten zwar die Reparaturen bedeckt werden können, substanzerweiternde wertsteigernde Investitionen seien hingegen nicht möglich gewesen. Das Problem an dem Standort sei das unmittelbar angrenzende Wohngebiet, wobei es zu Zeiten des aufrechten Betriebes laufend zu Anrainerbeschwerden gekommen sei. Eine Umwidmung auf Bauland-Wohngebiet sei nicht möglich, das Objekt stünde seit Jahren zum Verkauf.

Gewerbliche Investoren würden sich nicht mehr ansiedeln, eine mögliche Verwertung bestünde im Umbau in eine Büro-Immobilie, die mit enormen Kosten verbunden wäre und aufgrund vieler leerstehender Flächen als zu riskant erscheine.

Der Buchwert der Liegenschaft sei mit € 10.755,67 vernachlässigbar gering weshalb es beim Verkauf in Höhe der Differenz zum Verkehrswert zu einer Versteuerung von 25% gekommen wäre. Aufgrund der aufgezeigten Problematik sei es sinnvoller erschienen, die Ersatzimmobilie m (steuerneutral, unter Übertragung der stillen Reserven) anzukaufen und in der Bw. Mieterträge zu erzielen.

Als Tauschpreis sei von C aus seiner Erfahrung als Immobilienmakler sowie seiner Einschätzung, dass der auch gegenüber Maklern zum Ausdruck gebrachte ‚Wunschpreis‘ für die Liegenschaft m i.H.v. € 1.150.000,- weit überzogen gewesen sei, der realistische Verkehrswert für beide Liegenschaften mit annähernd € 750.000,- vereinbart worden. Die Bp. habe schon zu Prüfungsbeginn vermutet, dass die Bw. mit der m eine weit wertvollere Liegenschaft aufgegeben als sie im Gegenzug mit der h erhalten habe. Ausgangspunkt ihrer Überlegungen sei gewesen, dass die h 1993 um S 4,5 Mio (ohne Nebenkosten) angekauft worden war und der bis Ende 2004 erfolgte Wertanstieg auf € 750.000,- nicht erklärbar sei.

Aus einer Aufstellung der Bw. gehe indes hervor, dass seit dem Ankauf der Wertansatz durch laufende Instandhaltungs/-setzungskosten auf € 533.293,77 angestiegen sei. Daneben ließe sich der Wertanstieg dadurch erklären, dass der Immobilienmarkt in Wien bei Zinshäusern zwischen 1993 und 2004 deutlich angezogen habe – wie auch aus einer Stellungnahme des Gutachters Immobilienbewertung vom 17. April 2007 zu entnehmen sei.

Die Bp. habe die Bw. mit e-mail vom 28. Juni 2006 aufgefordert, Liegenschaftsgutachten zu erstellen und die Prüfung unterbrochen.

Die Bw. sei der Aufforderung nachgekommen, wobei die festgestellten Liegenschafts-Verkehrswerte dem angenommenen Tauschwert nahe gekommen seien (m € 725.000,-, h € 737.700,-).

Die Bp. habe den Gutachten im Rahmen der freien Beweiswürdigung eigene Wertansätze entgegengestellt, wobei das Prüfungsorgan im Zuge einer weiteren Liegenschaftsbegehung am 6. Februar 2007 einen amtsintern als ‚Immobilienfachmann‘ bekannten Finanzbeamten beigezogen hätte.

Im Ergebnis sei der Wertansatz der Liegenschaft m auf € 970.000,- erhöht, jener der Liegenschaft h auf € 604.000,- vermindert und in Höhe der Wertdifferenz eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt worden.

Die Begründung der Korrektur der Wertansätze der Sachverständigen durch die Bp. sei widersprüchlich.

Die Bp. gelange zu ihren Wertansatz, indem sie den Bodenwert von € 161,-/m² (lt. Gutachten – Betriebsliegenschaften mit einfachen Nutzungswert) auf € 266,-/m² (Betriebsliegenschaften mit guten Nutzungswert) erhöhe.

Der Gutachter habe demgegenüber seinen Wertansatz mit der einfachen Nutzungsweise, der verkehrstechnisch mäßigen Erschließung (schmale Seitenstraße, Zufahrt von der A. Straße nur von Norden) und der Anrainerproblematik begründet, die eine wesentliche Beeinträchtigung der Liegenschaft darstellen würden.

In einer Replik des Sachverständigen vom 14. April 2007 werde der getroffene Wertansatz neuerlich begründet und bestätigt.

Bei der Liegenschaft h werde das Gutachten von Seiten der Bp. insoweit abgeändert, als die vom Sachverständigen festgesetzte Restnutzungsdauer von 70 Jahren auf eine solche von 40 Jahren verkürzt werde. Der Prüfer lege u.a. dar, dass Substandardwohnungen in 20-30 Jahren ohne umfassende Umgestaltungsmaßnahmen nicht mehr vermietet werden dürften bzw. in 30-40 Jahren gar keine Abnehmer finden würden. Damit treffe der Prüfer Zukunftsprognosen über die Wiener Immobilienentwicklung und nehme in Anspruch, künftige Vermietungsentwicklungen mit Sicherheit beurteilen zu können.

Neben der Verkürzung der Nutzungsdauer sei ein Betrag i.H.v. € 50.000,- für Reparaturrückstau ohne nähere Begründung angesetzt worden.

Der Gutachter habe in einer Stellungnahme vom 17. April 2007 die von ihm angenommene Nutzungsdauer ausführlich begründet und den von ihm getroffenen Wertansatz bekräftigt. Nach Ansicht der Bw. sei darüber hinaus aus mehreren Gründen die rechtliche Qualifikation als verdeckte Ausschüttung nicht zutreffend.

Zunächst liege überhaupt keine Verletzung der Wertäquivalenz vor, weshalb begrifflich kein Vermögensvorteil bei den Gesellschaftern vorliege, die den Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllen könnte.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung verlange neben dem objektiven Tatbild (der Bereicherung) die aus dem vorgenannten nicht gegeben sei als weitere Voraussetzung ein subjektives Tatbild, somit eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung.

Das subjektive Tatbild sei indes nicht gegeben, habe doch C aus seiner Tätigkeit als Immobilienmakler gewusst, dass ein höherer Preis als der Tauschwert nicht zu erzielen gewesen sei.

Ein Preis von € 1.150.000,- entspreche einer Wunschvorstellung, einem Angebotspreis zu dem der Verkäufer jederzeit gerne bereit gewesen wäre, zu verkaufen.

Im Übrigen sei der Frage der Zuwendung eines Vermögensvorteiles durch die vorgenommene Vertragsauflösung der Boden entzogen da der Grundstückstausch zwischenzeitig mit Notariatsakt vom 5. April 2007 aufgehoben und der ursprüngliche Besitzstand wiederhergestellt worden sei.

Aus der Vertragsauflösung ergebe sich, dass keine subjektive Komponente vorgelegen haben könne.

Die Auflösungsvereinbarung stelle nach Ansicht der Bw. einen Tatbestand dar den § 295a BAO als Abänderungsgrund für Ereignisse normiere, welche abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit hätten weshalb die Bescheide für den Fall dass man ihren

vorangegangenen Ausführungen nicht folge, in Anwendung der genannten Bestimmung abzuändern seien.

Als Eventualantrag wurde zudem beantragt, den von der Bp. festgesetzten Differenzbetrag zwischen den Verkehrswerten der Liegenschaften h bzw. m i.H.v. € 366.000,- einer Rücklage gemäß § 12 Abs. 8 EStG 1988 zuzuführen.

- h

In einer als Beilage zur Berufung beigebrachten gutachterlichen Stellungnahme der i vom 17. April 2007 geht der Gutachter auf die Kritik der Finanzbehörde näher ein.

Der durchschnittliche Mietzins der gegenständlichen Liegenschaft liege mit € 2,89/m² deutlich unter dem aktuellen Mietzins gemäß § 1 (4) MRG für Mietwohnungen im 14. Bezirk von € 6,8/m² was aus dem Zustand der Vermietungsobjekte zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses resultiere. Der Instandhaltungsrückstau spiegle sich im relativ geringen Reinertrag wieder, da ein erhöhter laufender Aufwand für Instandhaltung vom Rohertrag (ca. 34%) zum Abzug gebracht werde.

Aus technischer Sicht seien Baulichkeiten weit über 100 Jahre bei regelmäßiger ordentlicher Instandhaltung gebrauchsfähig, die im Gutachten angeführten Putzschäden seien nicht substantiell und im Zuge von Instandhaltungsmaßnahmen ausbesserbar. Doppelstockfenster mit Einfachverglasung, nicht vorhandene Wärmedämmung und feuchte Keller würden typische Merkmale alter Zinshäuser darstellen und aus technischer Sicht keine Begründung für die sehr kurze Restnutzungsdauer sein.

Wirtschaftlich würden das bestehende Wohnungseigentumsgesetz sowie das Mietrechtsgesetz wegen der Verpflichtung zur Instandhaltung und Instandsetzung ein Ende der Lebensdauer in absehbarer Zeit nicht zulassen.

Der Ausführungen des Finanzamtes hinsichtlich der künftigen Entwicklung (keine Vermietung mehr möglich, keine Abnehmer) sei zu entgegnen, dass Verbesserungsmaßnahmen sowohl von Vermieter wie auch Mieterseite vorgenommen werden könnten. Objekte wie das vorliegende würden am Markt auch dann nachgefragt, wenn

Potentialanhebungsmöglichkeiten gegeben seien wobei nach Durchführung von Teil-/Gesamtrenovierungen und Kapitalanhebungen nachfolgend langfristige marktkonforme Mieterträge zu lukrieren seien.

In weiterer Folge wird der vom Gutachter getroffene Kapitalisierungszins näher begründet. Der Gutachter kommt zur Ansicht, dass eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren wie von der Finanzbehörde angenommen nicht haltbar ist.

- m

Mit einer weiteren Beilage zur Berufung wird im Rahmen einer gutachterlichen Stellungnahme von s vom 14. April 2007 zur Kritik durch die Bp. Stellung genommen.

Im Vergleich zu anderen gewerblichen Liegenschaften im 23. Bezirk sei die gegenständliche Lage aufgrund der Mikrolage (Zugänglichkeit, Anrainerproblematik) als unterdurchschnittlich zu bezeichnen.

Zu dem von der Bw. angeführten Bodenwert i.H.v. € 161/m² wurden 3 Vergleichsgrundstücke (mit Grundstücksfläche und Preis) angeführt.

Unter Berücksichtigung von Korrekturfaktoren für die jeweilige Lage sowie die Konfiguration der Grundstücke ergebe sich der vom Gutachter angesetzte Bodenwert als arithmetischer Mittelwert der Vergleichsgrundstücke.

Der Gutachter wendet sich in der Folge gegen die von der Bp. angewandte Sachwertmethode und gibt dem Ertragswertverfahren für gewerblich genutzte Liegenschaften, unabhängig von Eigen- oder Fremdnutzung den Vorzug. Der Schwachpunkt des Sachwertverfahrens liege in der fehlenden Beachtung des Marktes, wobei gerade bei gewerblich genutzten Liegenschaften eine Diskrepanz zwischen dem technischen Wert der Liegenschaft und dem am Markt erzielbaren Verkehrswert bestehe. Das Finanzamt erläutere zwar, dass sich die Liegenschaft nicht unbedingt für die Vermietung aufdränge sondern zur eigenbetrieblichen gewerblichen Nutzung. Gleichzeitig werde eingeräumt, dass die eigenbetriebliche Nutzung unwahrscheinlich und eine Verwertung im Rahmen eines größeren Projektes am ehesten wahrscheinlich sei. Es erscheine unverständlich, weshalb ein Bewertungsverfahren gewählt werde, dass bei den aufgezeigten Problemen zu einer noch größeren Abweichung vom Verkehrswert führe. Ein Widerspruch sei auch darin zu erkennen, dass die Eignung von Lage und Beschaffenheit für eine Vermietung zwar negiert werde, gleichzeitig die Liegenschaft über die Anwendung des Sachwertverfahrens für eine mögliche Eigennutzung wesentlich wertvoller sein solle.

Mit einem Ergänzungsersuchen vom 21. Juni 2007 wurde u.a. Bezug auf Beilage A der Berufung genommen, derzufolge dort Instandhaltungs- sowie Instandsetzungsaufwendungen der Jahre 1993-2004 betragsmäßig angeführt seien, wohingegen das Privatgutachten ausdrücklich ins Treffen führe, dass keine maßgeblichen Sanierungen durchgeführt worden seien. Um Aufklärung wurde gebeten. Darüber hinaus seien die Grundstücke S. Straße und Industriegebiet L. (Gutachten m) näher zu bezeichnen und der 57,5%ige Bebauungsabschlag (Gutachten h) näher zu begründen. In einem Fax vom 5. Juli 2007 ersuchte die Bp. um Darlegung, ob die mit der w abgeschlossenen Mietverträge unter das Mietrechtsgesetz fallen würden.

Mit Schreiben vom 3. Juli 2007 beantwortete die Bw. die Frage nach den Instandhaltungskosten insoweit, als es sich dabei nicht um steuerliche Instandhaltungskosten sondern hauptsächlich um Ausmietkosten zur Freimachung der einzelnen Wohneinheiten handle.

Bautechnische Maßnahmen seien nur in geringfügigem Ausmaß erfolgt.

Mit weiterer Eingabe vom 26. Juli 2007 wurde dargelegt, dass es nach Ansicht der Bw. müßig sei, Vergleichsliegenschaften definieren zu wollen, da man solche mit derart spezifisch schlechter Struktur praktisch nicht finde.

Der Makler Co inseriere die Liegenschaft m mittlerweile zum stark reduzierten Angebotspreis von € 800.000,- wobei sich nur ein einziger Bewerber gemeldet habe. Verbunden wurde die Erläuterung mit dem Ersuchen der Bw. um Einsichtnahme in den zugehörigen Gewerbeakt. Zur w wurde mitgeteilt, dass mit dem Verein ein unbefristetes Mietverhältnis vorliege und der Mietzins frei vereinbart worden sei.

Mit der Anlage „Ergänzende Stellungnahme zum Gutachten h vom 25. Juli 2007“ erläutert die Gutachterin i Fragen nach dem Kapitalisierungszinssatz, den Gesamtvervielfältiger sowie die Berechnung des Bebauungsabschlages i.H.v. 57,5% und legt Detailberechnungsblätter vor. Mit einer ebenfalls im Anhang befindlichen „Gutachterlichen Stellungnahme“ vom 14. Juli 2007 von s (Gutachten m) benennt der Gutachter die Liegenschaften Südrandstrasse sowie Industriegebiet Liesing. Zum 3ten Vergleichsgrundstück „1230 Wien“ erläutert er, aus Verschwiegenheitsgründen keine genaue Adresse bekannt geben zu können.

Bei den Vergleichsgrundstücken handle es sich um solche, die zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung (21. September 2006) ebenso wie „heute“ noch zum Verkauf angeboten würden.

Die Bp. nahm mit Ersuchen um Ergänzung vom 30. Oktober 2007 (Stellungnahme des Prüfers vom 25. Oktober 2007) zu den Ausführungen Stellung.

- h

Die Bp. betont, dass sich nach h.A. die altersbedingte Wertminderung bei Anwendung des Ertragswertverfahrens nach der wirtschaftlichen und nicht nach der verbleibenden technischen Restnutzungsdauer bemesse. In der Literatur (Kranewitter Liegenschaftsbewertung 1998, Kleiber/Simon/Weyers, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, Ross/Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen (2005) u.a.) werde überwiegend die Auffassung vertreten, dass bei Mietzinshäusern die gewöhnliche Nutzungsdauer mit 80 Jahren anzusetzen sei.

Nachdem die Praktikermethode (angeführt wird Ross/Brachmann) zu keinem sinnvollen Ergebnis führe sei die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) gehalten, die wirtschaftliche Restnutzungsdauer unter Bedachtnahme auf den Bau- und Unterhaltszustand zu schätzen. In Anbetracht der bereits abgelaufenen gewöhnlichen Lebensdauer sei unter Bedachtnahme auf Erfahrungswerte der Finanzverwaltung unter Berücksichtigung der VwGH-Rechtssprechung und Literatur zu untersuchen, inwieweit die wirtschaftliche Restnutzungsdauer nicht aufgrund besonderer Ereignisse verlängert werde. Keinesfalls sei von einer Verlängerung der Restnutzungsdauer auszugehen, wenn das

Gebäude nicht an tragenden Elementen und wichtigen Bauteilen (Mauern, Dach, Treppen, Decken) erneuert worden sei. Aus dem vorliegenden Gutachten gehe hervor, dass seit Errichtung des Gebäudes im Jahr 1906 keine Erneuerungsarbeiten in Bezug auf die wichtigsten Bauteile erfolgt seien. Die Annahme einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 70 Jahren hinsichtlich des zum Bewertungsstichtag nahezu 100 Jahre alten Gebäudes stehe daher schon von vornherein in Widerspruch zur herrschenden Ansicht in der Literatur. Die Behauptung der Privatgutachterin wonach die verkürzte Restnutzungsdauer (40 Jahre) aufgrund der generellen Situation am Zinshausmarkt nicht haltbar sei sei entgegenzuhalten, dass Veränderungen von Wohngewohnheiten auch Einfluss auf die Dauer der wirtschaftlichen Nutzung eines Objektes nehmen könnten, so dass es behaupteter ‚Verdachtsannahmen‘ überhaupt nicht bedürfe.

Nutzungsdauerverlängernde Modernisierungsmaßnahmen seien offenbar ausgeblieben (insbesondere Sanitäreinrichtungen im Inneren), der Ansatz einer längeren Nutzungsdauer sei unverständlich, wenn die Ausstattung der Wohnungen (z.B. mit Elektro- und Sanitärinstallationen) heutigen Anforderungen nicht entspreche. Ross/Brachmann (2005) würden bei Gebäuden, deren ‚Lebensdauer‘ abgelaufen sei und die dennoch genutzt würden von einer Nutzungsdauer von 20 und 30 Jahren ausgehen und diese nur im Falle umfangreicher Modernisierungen und Umbauten bis maximal 60 Jahre verlängern. Derartige Modernisierungen seien unterlassen worden.

Aufgrund eines vom nordrheinwestfälischen Verband herausgegebenen Schemas ergäbe sich unter Zugrundelegung des bisherigen Gebäudealters unter Bedachtnahme auf einen (hoch gegriffenen) mittleren Modernisierungsgrad eine Restnutzungsdauer von nur 32 Jahren. Nach einer näher dargelegten Bestimmung der Restnutzungsdauer aufgrund der Methodik (Kleiber/Simon, Verkehrswertermittlung von Grundstücken (2007) S 1115) ergäbe sich eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 20 bis 25 Jahren.

Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer ende, wenn die Mieterträge die Bewirtschaftungskosten nicht mehr in einem solchen Ausmaß übersteigen würden, dass für die Verzinsung des investierten Kapitals und der Bildung von Rücklagen ein ausreichender Betrag übrig bleibe. Bei der hohen Anzahl an Kategorie D Wohnungen sei ein Objekt unter Beachtung auf die gesetzlich festgelegten Mietzinsobergrenzen (€ 1,39/m² seit 1. Juni 2004) als Anlageobjekt prinzipiell ungeeignet, weil für den reinen Erhaltungsaufwand eines Mietzinshauses schon 1,5-1,8 €/m² aufgewendet werden müssten, was sogar einen negativen Gebäudeertragswert vermuten lasse.

Beim Liegenschaftszinssatz verweise die Gutachterin auf die Empfehlungen des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen

wonach bei Wohnliegenschaften in gegenständlicher Lage zwischen 2,5% und 4,5% und bei Geschäftslokalen ein Zinssatz zwischen 5% und 7% anzusetzen sei.

Bei den Vermietungen an w sei von fortlaufendem Bedarf und aufgrund des niedrigen Mietniveaus von einem geringen Risiko ausgegangen worden, weshalb der Kapitalisierungszinssatz von 2,5% angesetzt werde, wohingegen bei den anderen Wohnungsobjekten ein Zinssatz von 4% zur Anwendung gelange. Die Gutachterin verweise in der Folge auf die Möglichkeit der Potentialanhebung insbesondere bei bestandsfreien Wohnungseigentumsobjekten (insbesondere im Falle des Ausfalles des Mieters w mit damit verbundenem Leerstand).

Ein Sachverständiger habe den von ihm gewählten Kapitalisierungszinssatz zu begründen. Der alleinige Hinweis auf die Empfehlung des Hauptverbandes der Sachverständigen stelle noch keine stichhaltige und ausführliche Argumentation dar. Der Verweis auf die ‚am Markt üblichen Zinssätze‘ stelle für sich genommen allenfalls eine Behauptung dar.

Weiters unterlasse es das Gutachten, den vorgenommenen Bebauungsabschlag i.H.v. 57% stichhaltig zu argumentieren, der auch unter Bedachtnahme auf die zum Ansatz gebrachte Gebäuderestnutzungsdauer von 70 Jahren Anlass zu Widerspruch gebe.

- m

Die zur Plausibilisierung des Bodenwertes herangezogenen Vergleichsgrundstücke ‚S. Straße‘ und ‚Industriegebiet L.‘ seien sowohl in Bezug auf die Adresse wie auch den Zeitraum vollkommen unzureichend bezeichnet. Von der Bp. bei der MA 69 erhobene Daten ließen darauf schließen, dass der vom Privatgutachter vorgenommene Bodenwertansatz nicht unmittelbar aus Vergleichsgrundstücken hergeleitet worden sei.

Auf die Besonderheiten der Lage sowie der Anrainerproblematik sei bereits im Bp. Bericht ausführlich eingegangen und ein angemessener Abschlag zum Ansatz gebracht worden.

- verdeckte Ausschüttung

Zur verdeckten Ausschüttung wurde dargelegt, dass es zur Prüfung der Angemessenheit des bei der Veräußerung einer Liegenschaft an den Gesellschafter vereinbarten Preises auf die Veräußerersituation Bedacht zu nehmen wäre.

Der zweifelsfrei sachkundige Geschäftsführer C habe unter Verzicht auf Einholung fremder Expertisen den Wert beider Grundstücke mit € 725.000,- (Anm. gemeint € 750.000,-) angenommen. Wenn er nun das Grundstück auf der Homepage hu bzw. über eingeschaltete Makler um € 1.150.000,- anbiete, so sei das ein erhebliches Indiz dafür, dass der Geschäftsführer dem Betriebsgrundstück diese Wert zugemessen habe.

Hinzu trete, dass ein aus dem Jahr 1990 stammendes Gutachten der Liegenschaft zum damaligen Zeitpunkt einen Wert i.H.v. S 15.185.000,- beigemessen habe.

Die Rückabwicklung des Tauschvertrages stelle nach Ansicht der Bp. kein taugliches Instrument für die Rückgängigmachung einer bereits verwirklichten verdeckten Ausschüttung dar.

Dem Eventualantrag der Bw. auf Zuführung des Betrages i.H.v. € 366.000,- in eine Rücklage gemäß § 12 (8) EStG 1988 könne nur teilweise zugestimmt werden.

Die verdeckte Ausschüttung teile sich in 2 Komponenten: Einerseits den Minderwert der erhaltenen Gegenleistung (Diff. zw. € 750.000,- und 604.000,- = 146.000,-) und in den Mehrwert der hingegebenen Liegenschaft (Diff. zw. € 970.000,- und 750.000,- = 220.000,-). Während beide Komponenten zur Bemessung der verdeckten Ausschüttung heranzuziehen seien, könne nach Ansicht der Bp. nur jener Teil einer Rücklage gemäß § 12 (8) EStG 1988 zugeführt werden, der in den ursprünglich erfassten Erträgen i.H.v. € 750.000,- Deckung finde. Der übersteigende Teil, d.s. die der Bw. vorenthaltenen Erträge könnten auch keiner bilanziellen Rücklage zugeführt werden, weshalb lediglich ein Teil i.H.v. € 146.000,- einer Rücklage im Jahr 2004 zugeführt werden könne die im Folgejahr 2005 aufzulösen sei.

Mit Schreiben vom 19. November 2007 nahm die Bw. hiezu Stellung. Zur Bewertung m sei zu ergänzen, dass die dortigen Hallen seit mehreren Jahren leer stünden und sich in schlechtem Bauzustand befänden. Im Boden der ‚Alt-Halle‘ sei eine vom vormaligen Produktionsbetrieb bedingt große Grube, die Alt Halle sei teilweise undicht. Wenn der Prüfer von einem Wert von € 950.000,- ausgehe so erkenne er den durch die schlechte Verwertbarkeit bedingten Wert der Liegenschaft.

Es habe Anrainerproteste wegen Lärmbelästigung und Parkbehinderungen gegeben, die gewerblich-industrielle Nutzung sei stark eingeschränkt, worauf das Prüfungsorgan nicht eingegangen sei. Eine Verwertung der Liegenschaft sei – wenn überhaupt – nur dadurch möglich, indem die gesamte Bausubstanz abgerissen und möglicherweise durch ein mehrgeschossiges Bürogebäude ersetzt werde.

Der Liegenschaftswert bemesse sich somit am Wert von Grund und Boden abzüglich der Abbruchkosten. Selbst wenn man von dem von der Bp. angesetzten Grundwert von € 266/m² ausginge und danach einen Verkehrswertabschlag von 26% ansetzen würde, käme man rechnerisch auf einen Verkehrswert von nur rd. € 625.000,-.

Das Maklerbüro C bewerbe die m zwar nach wie vor zu einem Preis von € 1.150.000,-, die anderen Makler hätten die Liegenschaft jedoch schon seit einiger Zeit um € 800.000,- angeboten bzw. ihre Vermittlungsbemühungen eingestellt.

Aus einem Fax des Maklerbüros Co International vom 30. Mai 2006 gehe hervor, dass die Liegenschaft m seit Dezember 2003 zur Vermittlung übernommen worden sei, jedoch bis dato kein Kaufanbot vorliege.

Einem Protokoll des Magistrats der Stadt Wien vom 6. Oktober 2005 sei zu entnehmen, dass sich die Fa. H. für das Grundstück interessiere, die bisherigen Genehmigungsbescheide jedoch keine Gültigkeit mehr hätten und ein Neugenehmigungsverfahren anzustreben sei. Einem weiteren Schreiben des Maklers Co vom 15. November 2007 sei zu entnehmen, dass der ursprüngliche Anbotspreis von € 1,1 Millionen auf € 800.000,- reduziert worden sei ohne dass diese Reduktion einen Verkaufserfolg gebracht hätte.

Eine weitere Beilage beinhaltet ein Schreiben des Maklerbüros JP vom 13. November 2007. Demnach wurde dem Büro im April 2005 ein Vermittlungsauftrag erteilt. Es wurde bestätigt, dass Interessenten vorhanden gewesen seien, es jedoch aufgrund der eingeschränkten gewerblichen Nutzungsmöglichkeiten zu keinem Abschluss gekommen sei. Auch aus den Reihen der aufgrund einer Marktanalyse definierte Zielgruppe (Lebensmitteleinzelhandel und Fachmärkte) habe es Interessenten gegeben, wobei auf die eingeschränkte Zufahrtsmöglichkeit und mangelnde ‚Sichtbarkeit‘ von der Altmannsdorfer Strasse hingewiesen worden sei. Das Schreiben schließt mit der Empfehlung, die Liegenschaft zu einem ‚attraktiven‘ Preis zu verkaufen.

Wenn die Bp. darauf verweise, dass C auf die Einholung fremder Expertisen verzichtet hätte so sei dem entgegenzuhalten, dass aufgrund des Zeitdrucks zum Jahreswechsel 2004 auf 2005 keine Zeit verblieben wäre, ein Sachverständigengutachten abzuwarten. Der Tauschvorgang sei nicht durch den Parteiwillen sondern durch den Steuergesetzgeber initiiert worden.

Der Tauschvorgang habe somit wirtschaftlichen Interessen und nicht der Bereicherung der Gesellschafter gedient. Bewiesen werde dies durch die Rückabwicklung des Tauschvorganges. Zum Wertansatz h wird schließlich angemerkt, dass der Wertabschlag i.H.v. € 50.000,- für Reparaturrückstau nicht nachvollziehbar und begründbar sei. Dem Prüfer sei zu unterstellen, dass er subjektiv bestrebt gewesen sei, die Wertpositionen der Liegenschaften möglichst weit auseinander zu ziehen.

Mit einem weiteren Schreiben vom 27. November 2007 wurden dem Finanzamt weitere ergänzende Stellungnahmen der beiden Gutachter zur Kenntnis gebracht.

- h

Zur h bemerkt die Gutachterin, dass die Entwicklung der technischen Möglichkeiten zur Renovierung und Standardanhebung von Zinshäusern wirtschaftlich sinnvolle Revitalisierungen ermögliche, so dass der Ansatz einer sehr kurzen Restnutzungsdauer bei Potentialobjekten nicht den tatsächlichen Vorgängen am Wiener Immobilienmarkt für solche Objekte entspreche.

In der zitierten Literatur von Kranewitter finde sich der Begriff ‚Mietzinshaus‘ nicht in dieser Form. Die Darstellung gemäß Stellungnahme vom 17. April 2007, wonach Baulichkeiten (wie die gegenständliche) weit über 100 Jahre bestehen könnten wurde bekräftigt.

Der Ansicht von Kranewitter, wonach keinesfalls von einer Verlängerung der Restnutzungsdauer auszugehen sei, wenn das Gebäude nicht an tragenden Elementen und wichtigen Bauteilen erneuert worden sei sei jene von Ross-Brachmann-Holzner (Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 28. Auflage, S. 256) entgegenzuhalten, die die Lebensdauer von Mauerwerk aus Ziegel mit 100-200 Jahren angeben würden.

Die Bp. stelle in dem Schreiben vom 25. Oktober 2007 fest, dass es sich bei dem gegenständlichen Zinshaus weder um ein typisches Renditeobjekt noch um ein typisches Anlageobjekt handle und sich bei Verwendung von Parametern aus Literatur und dem Gutachten ein negativer Gebäudeertragswert vermuten lasse sodass der Verkehrswert konsequenterweise mit dem Wert des unbebauten Grund- und Bodens gleichzusetzen wäre. Dem halte die Gutachterin entgegen, dass die Bewertung des Wiener Zinshausmarktes besondere Kenntnisse voraussetze, um eine angemessene Anpassung des Ertragswertes an den Verkehrswert durchzuführen. Die Annahmen der Finanzbehörde würden nicht dem Marktgeschehen entsprechen. Der Gutachterin sei kein Fall bekannt, wo ein Zinshaus mit Steigerungspotential zum Freigrundwert verkauft worden wäre.

Die Gutachterin erstellt Bauträgerkalkulationen, welche ein ihrer Ansicht nach übliches und praktikables Berechnungsinstrument eines typischen Kaufinteressenten von Potentialliegenschaften darstellen würden.

Anhand von Kalkulationen unter der Annahme einer Sanierung des Gesamtobjektes bzw. dem Ausbau des Dachgeschosses leitet sie Ankaufspreise her, die über dem Verkehrswert laut ihrem Gutachten liegen.

Zu den zugrunde gelegten Zinssätzen wurde ausgeführt, dass diese sich aus den Einzelkapitalisierungszinssätzen der Einzeltops zwischen 2,5%, 4% und 6,5% ergäben was zu einem mittleren Zinssatz i.H.v. 4,0% und einem moderaten Vervielfältiger i.H.v. 22,9 führe. Die Finanzbehörde habe eine extrem einseitige Betrachtung vorgenommen bei der noch eine Marktanpassung zu berücksichtigen wäre, die die Behörde bei ihren Ausführungen nicht erwähnt habe.

Zu bedenken sei auch, dass bei der seinerzeitigen Bewertung weder eine Notsituation noch ein besonderer Zeitdruck im Fall des Verkaufes zu unterstellen gewesen sei, der allenfalls zu einem begründeten Abschlag geführt hätte.

- m

In einer gutachterlichen Stellungnahme vom 22. November 2007 werden die Vergleichsgrundstücke ‚S. Straße‘ sowie ‚Industriegebiet L.‘ näher bezeichnet.

Mit Schreiben vom 2. August 2010 forderte der UFS das Finanzamt zur Vornahme notwendiger Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens gemäß § 279 (2) BAO auf.

Die Schlüssigkeit der Wertansätze der im Rahmen der Gutachtensergänzung zur Liegenschaft m dargelegten Bauträgerkalkulation sei zu beurteilen.

Mit Vorhalt vom 25. Oktober 2010 wurde der Bw. die ergänzende Stellungnahme des Finanzamtes vom 1. Dezember 2010 (die Antwort auf das Schreiben vom 2. August 2010) zur Kenntnis gebracht, Unterlagen angefordert und weiterführende Fragen gestellt. Neben Klarstellungen wurde u.a. um Vorlage des Gewerbeaktes zur Liegenschaft m ebenso ersucht wie um nähere Darstellung der Vermittlungsbemühungen der Maklerbüros. Zum Gutachten h wurde dargelegt, dass der getroffene Ansatz der Instandhaltungskosten aus Sicht der Behörde angesichts des Alters des Gebäudes sowie der in Vorjahren feststellbaren Instandhaltungen als zu gering anzunehmen sei.

In Beantwortung obigen Vorhalts wurden am 6. Dezember 2010 von Seiten der steuerlichen Vertretung entsprechende Unterlagen dem zuständigen Rechtsmittelsachbearbeiter übergeben. Neben der Fragenbeantwortung wurden u.a. Teile des Gewerbeaktes der Liegenschaft m sowie ergänzende Stellungnahmen der Gutachter zu den beiden betroffenen Liegenschaften vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 6 EStG 1988 lautet (auszugsweise)

Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

...

Z 14 a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt 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.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.

§ 10 (2) BewG lautet:

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.

§ 184 BAO (1) lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Die Bw. tauscht ihre Liegenschaft m gegen die Liegenschaft h, die im gemeinschaftlichen Eigentum von 2 Gesellschafter-Geschäftsführern stand.

Motiviert wurde der Grundstückstausch gemäß den Ausführungen der Bw. durch die mangelnde Nutzung der m für betriebliche Zwecke. Auslösendes Moment für das Tauschgeschäft war laut Darstellung der Bw. die ab 1. Jänner 2005 für juristische Personen entfallende Möglichkeit stille Reserven zu übertragen, wodurch hohe stille Reserven im Falle einer späteren Veräußerung der m aufgedeckt und versteuert hätten werden müssen. Der Grundstückstausch hatte nach den Ausführungen der Bw. den Zweck, eine als Renditeobjekt bekannte Liegenschaft in das Betriebsvermögen zu übertragen und sich einer ungenützten Liegenschaft zu entledigen.

Nach den Ausführungen der Bw. lag das Interesse am Grundstückstausch ausschließlich in ihrem Interesse und wurde von ihr initiiert.

Der Wertansatz erfolgte aufgrund der Erfahrungen des Gesellschafter Geschäftsführers C einem Immobilienmakler der Wertäquivalenz hinsichtlich der zu tauschenden Liegenschaften feststellte.

Die Bp. geht demgegenüber davon aus, dass der festgestellte Tauschwert für die Liegenschaften € 750.000,- unter jenem der betrieblichen Liegenschaft (m) und über jenem der eingetauschten im Privatvermögen befindlichen Liegenschaft (h) liegt.

Die für beide Liegenschaften vorliegenden Gutachten wurden von Seiten der Bp. kritisch analysiert und adaptiert und veranlassten die Gutachter zu mehrmaligen Stellungnahmen.

Das Gutachten eines Sachverständigen besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220 vgl. Ritz BAO³ § 177 Rz 1).

Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann ua. durch den Nachweis erschüttert werden, es stehe mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch (VwGH 21.7.1993, 91/13/0231). Wird jedoch vorgebracht, es stehe mit den Erfahrungen der betreffenden Wissenschaft in Widerspruch, so muss diese Behauptung – und zwar tunlichst unter präziser Darstellung der gegen das Gutachten gerichteten sachlichen

Einwände – durch das Gutachten eines anderen Sachverständigen unter Beweis gestellt werden; durch eine bloß gegenteilige Behauptung, die einer sachverständigen Grundlage entbehrt, kann das Gutachten eines Amtssachverständigen nicht entkräftet werden (VwGH 16.10.1986, 85/16/0102, 0103 vgl. Ritz BAO³ § 177 Rz 4).

Ein Sachverständigenbeweis ist nur notwendig, wenn die Behörde nicht selbst über die entsprechenden Kenntnisse verfügt oder sich die Kenntnisse durch Fachliteratur aneignen kann. Die Abgabenbehörde ist grundsätzlich befugt, ihr eigenes Fachwissen (zB über die Unternehmensbewertung) zu verwerten (vgl. Ritz BAO³ § 177 Rz 4 mwN).

Festzustellen ist somit ob die Gutachten bzw. die von Seiten der Bp. im Rahmen ihrer Bewertung vorgenommenen Korrekturen der Wertansätzen den dargestellten Erfordernissen genügen.

Wertmaßstab ist gemäß § 6 Z 14 EStG der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes, der in § 10 BewG (s.o.) näher bestimmt ist.

Unter Verkehrswert versteht § 2 (2) Liegenschaftsbewertungsgesetz (kurz LBG) den Preis, der bei einer Veräußerung der Sache im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann. Die Begriffe ‚gemeiner Wert‘ und ‚Verkehrswert‘ führen trotz der unterschiedlichen Definition im Ergebnis zu identischen Werten (BGH, 27. November 1961, Az. III ZR 167/60).

Liegenschaft m

Der dem Tausch der Liegenschaft zugrunde gelegte gemeine Wert wurde zunächst von Seiten der Bw. durch den Immobilienmakler C mit € 750.000,- geschätzt. Nach Aufforderung der Bp. wurde ein Gutachten erstellt. Die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft m durch den Gutachter s erfolgte nach dem Ertragswertverfahren, einer der u.a. auch in § 3 (1) LBG benannten und in § 5 LBG näher ausgeführten ‚Standardmethoden‘ zur Liegenschaftsbewertung wobei der solcherart hergeleitete Wert hilfsweise (zur Plausibilitätskontrolle) mit dem nach dem Sachwertverfahren (vgl. §§ 3 (1), 6 LBG) ermittelten Wert verglichen wurde.

Die drei auf der Liegenschaft errichteten Lagerhallen stammen aus den Jahren 1930, 1972 und 1977.

Die Liegenschaft m wurde von der Bw. langjährig für gewerbliche Zwecke benutzt. Angelieferte Stahlrollen wurden mit maschineller Hilfe eines ‚Querteilers‘ einer schlagscherenähnlichen Anlage abgelängt, zwischengelagert und zum zweiten Produktionsstandort der Bw. weitertransportiert.

Die Produktionsmaßnahmen wurden mit dem Abbau der Querteiler-Anlage 12/2003 eingestellt. Ab 2004 wurde die m nur mehr für Lager- und Umschlagszwecke genutzt.

Nutzer der Hallen waren die q (Altwaren), die jh (Kraftfahrzeuge), die PS sowie die we (Werbeschilder) wobei lediglich die letztgenannte Firma keinen personellen Bezug zu Gesellschaftern der Bw. aufweist.

Infolge der Nutzungsänderung, die ab 2004 erfolgte Nutzung entsprach nicht der ursprünglichen Zweckbestimmung sowie der auch in der Stellungnahme der Bw. vom 6. Dezember 2010 zum Ausdruck gebrachten schlechten Vermietbarkeit der Liegenschaft m ist der Ansicht der Betriebsprüfung zu folgen, wonach kein typisches Ertragsobjekt vorliegt. Gemäß § 5 (2) LBG ist beim Ertragswert von jenen Erträgen auszugehen, die aus der Bewirtschaftung der Sache tatsächlich erzielt wurden (Rohertrag).

Nachdem die Vermietung von Teilen der Liegenschaft erst im Jahr des Liegenschaftstausches aufgenommen und das Objekt als ‚Klotz am Bein‘ der Bw. bezeichnet wurde, erweist sich die Bewertung mittels Ertragswertverfahren nach Ansicht des UFS als eine unzutreffende Methode zur Ermittlung des Liegenschaftswertes.

Daran vermag auch nicht zu ändern, dass der tatsächlich während der Jahre 2005 bis 2009 durchschnittlich erzielten Ertrag i.H.v. jährlich € 52.800,- (vgl. die Darstellung d. Bw. vom 3. Dezember 2006) hinter dem vom Gutachter angenommenen Rohertrag von jährlich € 80.400,- zurückblieb und solcherart im Gutachten von höheren als den tatsächlich erzielten Erträgen ausgegangen wurde. Der Ertragswert der Liegenschaft wurde mit € 725.000,- ermittelt.

Die zur Plausibilitätskontrolle des vom Gutachter mit Hilfe des Ertragswertverfahrens gefundenen Wertes herangezogene Sachwertmethode rückt solcherart in den Vordergrund. Neben der Ermittlung des Sachwertes für die auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude setzt die Bw. den Bodenwert der Liegenschaft mit € 161/m² fest.

Dieser Wertansatz ergibt sich aus der Herleitung 3er vom Gutachter angeführter Vergleichsgrundstücke.

Einerseits musste festgestellt werden, dass eines dieser Grundstücke mit Hinweis auf Verschwiegenheitsgründe überhaupt nicht näher spezifiziert werden konnte. Hinsichtlich der beiden übrigen Vergleichsliegenschaften (S, Straße, Industriegebiet L.) konnte nicht dargelegt werden, ob sie zum Zeitpunkt des Tausches zum Kauf angeboten worden waren noch kam es zu einem zeitnahen grundbücherlichen Verkauf der Vergleichsliegenschaften.

Die Ermittlung des Bodenwertes durch Heranziehung von Vergleichswerten entspricht in der Methodik dem in § 4 LBG geregelten Vergleichswertverfahren. Im Vergleichswertverfahren ist der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Sachen zu ermitteln (Vergleichswert). Die Vergleichsgrundstücke entsprechen nicht diesem Erfordernis, entstammen die angenommenen Werte doch keinem tatsächlich zustande gekommenen Verkauf. Auf eine allfällige Vergleichbarkeit mit dem hier zu bewertenden Grundstück muss schon aus diesem Grund nicht eingegangen werden.

Die Wertansätze im Rahmen des Sachwertverfahrens wurden in der Folge mit einem ‚Abschlag für Marktanpassung‘ i.H.v. rund 26% an den mittels Ertragswertverfahren gefundenen Verkehrswert i.H.v. € 725.000,- herangeführt.

Der Sachwert ergibt sich aufgrund folgender Wertansätze:

	€
Bauwert	462.062
Bodenwert 3.179m ² mal € 161/m ²	511.849
Sachwert gerundet	<u>974.000</u>
 Sachwert	 974.000
Verkehrswert	725.000
Abschlag wegen Verkehrswertanpassung	<u>26%</u>

Charakterisiert wurde die Marktlage u.a. mit der geschlossenen Anordnung der Hallen und der damit einhergehenden eingeschränkten Nutzungsmöglichkeiten, der verkehrstechnischen Anbindung in einer schmalen Seitenstrasse der A. Straße, einem bestehenden Abbiegeverbot von der A. Straße in Richtung Süden, der unmittelbaren Nähe zu Wohnliegenschaften und der resultierenden Anrainerproblematik sowie dem über Jahre hindurch erfolglosen Versuch die Liegenschaft zu veräußern, was zu einer ungünstigen Verwertbarkeit der Liegenschaft geführt hat.

Die Bp. stellt darauf ab, dass sich die Liegenschaft in unmittelbarer Nähe zu zwei Autobahnknoten befindet, eine U-Bahn Station ca. 750m entfernt ist und zahlreiche Einkaufsmöglichkeiten in unmittelbarer Nähe gegeben sind weshalb der Ansatz des Bodenwertes der Kategorie ‚einfachen Nutzungswert‘ nicht nachvollziehbar ist.

Nach Ansicht der Bp. ist gemäß dem Immobilienpreisspiegel 2004 für den 23. Bezirk ein guter Nutzungswert (der einer durchschnittlichen Lage entspreche) i.H.v. € 266/m² statt dem im Sachverständigengutachten angesetzten Wert i.H.v. € 161/m² anzunehmen.

Die Bp. geht gelangt unter Beibehaltung aller übrigen Parameter laut Gutachten zu einem (gerundeten) Wertansatz i.H.v. € 970.000,- den sie ihrer Feststellung zugrundelegt.

	€
Bauwert	462.062
Bodenwert 3.179m ² mal € 266/m ²	845.614
Gesamtwert lt. UFS	<u>1.307.676</u>
abzüglich 26% Abschlag	<u>339.996</u>
Gesamtwert nach Verkehrswertanpassung	967.680
gerundet	970.000

Die Bw. hat vermutlich bereits kurz vor dem erfolgten Grundstückstausch am 23. Dezember 2003 einen Auftrag zur Veräußerung der Liegenschaft erteilt.

Aus einem Schreiben des Immobilienbüros Co vom 30. Mai 2006 geht hervor, dass ihr die Liegenschaft seit Dezember 2003 zur Vermittlung vorliegt. In den von der Bw. übermittelten Unterlagen finden sich Listen, wonach das genannte Immobilienbüro bereits ab Dezember 2003 Angebote an mögliche Interessenten mit Fax ausgesandt hat.

Aus einer Reihe von Angeboten vom November 2004 geht hervor, dass der Angebotspreis der Liegenschaft von Seiten des Maklers zunächst mit € 1.100.000,- festgehalten wurde. Mangels Kaufinteresse, lediglich mit einem Interessenten gab es intensivere Gespräche, wurde der Kaufpreis in weiterer Folge gemäß einem Schreiben der Maklerin vom 15. November 2007 auf € 800.000,- herabgesetzt.

Ein weiteres Immobilienbüro, die JP wurde erst nach dem Liegenschaftstausch mit der Veräußerung beauftragt. Ihre Eröffnungsangebote vom Mai 2005 gehen sogar von einem Wert von € 1,5 Mio aus der laut Darstellung im Juni/Juli 2006 auf € 1.150.000,- herabgesetzt wurde. Aufgrund entsprechender Vermittlungsbemühungen wurde die Liegenschaft von einer Reihe von Interessenten (u.a. lt. Fax vom 13. November 2007 Rewe, Spar, Zielpunkt, Hofer, Lidl, Baumax...) besichtigt die alle Standortnachteile geltend machten weshalb es zu keinem Verkauf kam.

C bot die Liegenschaft zunächst auf seiner Homepage hu um € 1.150.000,- zum Verkauf an und verminderte das Angebot mit April 2008 auf € 700.000,- ein Angebot das noch auf der aktuellen Homepage (letzte Einsichtnahme vom 7. Jänner 2010) gelistet ist.

In den, von der Bw. vorgelegten Teilen des Gewerbeaktes finden sich wie von ihr dargestellt eine Vielzahl von Anrainerbeschwerden vornehmlich der Jahre 1998 bis 2000 die zunächst auf die Lärmbelästigung der Betriebsanlage durch die Schneidemaschine zurückzuführen waren und sich in der Folge auf Lärm- und Geruchsbelästigung durch den LKW-Verkehr im speziellen auf die Be- und Entladetätigkeit verlagerten. Schallpegelmessungen wurden durchgeführt. Diese führten u.a. dazu, dass lärmschutztechnischen Maßnahmen eingeführt wurden, laut Bescheid v. 18. September 2000 war der Lieferverkehr auf die Zeit von 7-17 Uhr (Samstag kein Lieferverkehr mit LKW) beschränkt.

Aus einem Protokoll der Augenscheinsverhandlung vom 31. Jänner 2001 geht hervor dass die Zufahrt der Anlieferfahrzeuge infolge fortgesetzter Beschwerden nicht vor 9:00 Uhr erfolgen und die LKWs vornehmlich in den Hallen bei geschlossenen Türen be- und entladen werden sollen.

Aufgrund einer Neufestsetzung des Flächenwidmungs- und Bebauungsplanes vom 23. Mai 2001 wurde in der m in Abänderung eine Baufluchtlinie von 5m vorgeschrieben.

Eventuelle Neubauten auf der Liegenschaft müssten sich daran orientieren und schränken die Verwertbarkeit der Liegenschaft weiter ein. Laut Darstellung des Rechtsvertreters der Bw. vom 22. November 2000 würde sich dadurch unter Berücksichtigung der Länge der

Grundstücksfront entlang der m (ca. 60m) eine Verringerung der bebaubaren Fläche um etwa 300m² ergeben.

Problematisch ist insbesondere, dass sich die Liegenschaft an der Grenze zwischen Gewerbegebiet und Wohngebiet welche entlang der m verläuft befindet.

Die durch die Lärm- und Verkehrsbelästigung vergangener Jahre sensibilisierten Anrainer schränken die mögliche Verwertbarkeit des Grundstückes ein.

Im Falle eines Neubaus wären zudem Beschränkungen infolge des geänderten Flächenwidmungsplanes zu beachten.

Die von der Bp. dargelegten Standortvorteile, vor allem die gute verkehrstechnische Lage in der Nähe von Autobahnabfahrten sowie die (relative) Nähe zur U-Bahn vermögen an der dargestellten Situation nichts zu ändern.

Von der Bw. dargelegte Argumente betreffend der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit vermögen deshalb trotz der von der Bp. ins Treffen geführten grundsätzlich guten Verkehrslage der Liegenschaft zu überzeugen.

Nach Ansicht des UFS ist aus diesem Grund aufgrund der dargestellten Verhältnisse bei der Bewertung des Bodens von einem einfachen Nutzungswert auszugehen.

Der von der Bp. herangezogene Immobilienpreisspiegel weist für den 23. Bezirk im Falle einer durchschnittlichen Lage den von ihr herangezogenen Bodenwert im Jahr 2004 i.H.v. € 266,- /m² aus, im Falle eines einfachen Nutzungswertes findet sich in der Unterlage ein Wertansatz i.H.v. € 172,3/m² dem mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung gefolgt wird.

Der Wert entspricht annähernd dem von der Bw. getroffenen Ansatz i.H.v. € 161/m².

Legt man dem Grundstück den im Immobilienpreisspiegel genannten Wert zugrunde, so läge der Wert des Grundstückes bei € 1.009.804,- (Summe aus Gebäudewert € 462.062,- und Grundwert 3.179 m² mal € 172,3/m² ergibt € 547.742,-).

Eine Marktanpassung an den im Gutachten getroffenen Verkehrswert i.H.v. € 725.000,- ergäbe einen rechnerischen Abschlag i.H.v. rund 28,2%.

Gemäß der von Techn Rat BM Ing. Franz K. herausgegebenen Tabelle ‚Marktanpassung‘ wäre (für einen Verkehrswert von bis zu € 1.000.000,-) ein Abschlag i.H.v. rd. 24% bei eingeschränkter Marktgängigkeit bzw. von 38% bei schwieriger bis schlechter Marktgängigkeit anzusetzen weshalb ein Abschlag i.H.v. 28,2% als angemessen zu beurteilen ist.

Im Ergebnis erweist sich daher trotz der oben angesprochenen Mängel gefundene Wertansatz des Gutachters für die Liegenschaft m i.H.v. € 725.000,- als sachgerecht.

Der anzuwendende gemeine Wert ist dadurch charakterisiert, dass er durch den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielenden Wert bestimmt ist wobei ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind.

Zwar entbehren die dem (stornierten) Tauschvorgang nachfolgenden Verkaufsbemühungen der Bw. einer unmittelbaren Relevanz, die Tatsache dass diese seit nunmehr über 7 Jahren fruchtlos geblieben sind und die Liegenschaft seit rund 3 Jahren zu einem vom Gutachten angenommenen Wert erfolglos angeboten werden vermag den von der Bw. angenommenen Wertansatz aber auch in einer ex post Betrachtung zu rechtfertigen.

Liegenschaft h

Der Wert der Liegenschaft h wurde von Seiten der Bw. in gleicher Höhe wie jener der eingetauschten Liegenschaft angenommen. Auch in diesem Fall wurde von Seiten der Bw. nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung ein Gutachten (durch die i - t) erstellt.

Das Gebäude wurde im Jahr 1906 errichtet und wird überwiegend zu Wohnzwecken genutzt. Der 14. Bezirk verfügt laut Gutachten über eine gute Infrastruktur. Die Liegenschaft liegt nahe dem M. Markt und diverser Einkaufsmöglichkeiten in der H Straße. Mittels U3 ist die M. Straße in wenigen Minuten erreichbar.

Laut Auskunft der Hausverwaltung wurden keine maßgeblichen Sanierungen durchgeführt. Teilweise gab es Zusammenlegungen, vereinzelt wurden Kategorieanhebungen durchgeführt. Es handelt sich um einen Massivbau mit Wänden aus Vollziegelmauerwerk, die Wände sind verputzt und gemalt. Bei den Fassaden sind (keine substanzgefährdenden) Putzschäden vorhanden. Es wurden nur notwendige laufende Instandhaltungsmaßnahmen durchgeführt (z.B. Schleifen der Kamine). Das Gebäude befindet sich lt. Gutachten substantiell in einem altersgemäß ordentlichen Zustand, oberflächliche Schäden spiegeln die relativ geringen Instandhaltungsaufwendungen der letzten Jahre wider.

Ein Instandhaltungsrückstau ist in den Allgemeinflächen geringfügig feststellbar, das Kellergeschoß ist feucht. Neben zwei als Geschäftslokale vermietete Tops befindet sich der Ausstattungszustand der Wohnungen überwiegend im Bereich der Kategorie C und D.

Die Wohnungen sind größtenteils an den Verein w vermietet.

Das Gebäude ist parifiziert und befand sich (nach erfolgtem Tausch) mit Ausnahme der Top 29 und 45 im Eigentum der Bw.

Laut Wohnungseigentumsvertrag gibt es 46 selbstständige Einheiten (16 Wohnungen, 24 für Wohnzwecke genutzte Einheiten, 2 Geschäftslokale, 3 Werkstätten und 1 Magazin).

11 Einheiten sind befristet vermietet.

Gemäß Bp. ist laut Schrifttum und Rechtssprechung bei entsprechenden Baulichkeiten eine Gesamtlebensdauer von 100 Jahren anzunehmen.

Nachdem das Gebäude 1906 erbaut und im Dezember 2004 eingetauscht wurde, war es der Behörde zufolge zum Zeitpunkt des Tausches praktisch am Ende dieser Lebensdauer angelangt.

Literatur und Rechtssprechung würden davon ausgehen, dass in diesem Fall die Restnutzungsdauer unter Bedachtnahme auf die Lage, die Eigenschaften sowie die wirtschaftliche Verwertungsmöglichkeit zu schätzen sei.

Das Gutachten bedient sich zur Wertermittlung primär der Ertragswertmethode, der Bodenwert wurde (da keine Vergleichswerte für unbebaute Grundstücke zur Verfügung stehen) im Residualverfahren ermittelt. Zur Plausibilität wurde der Jahresrohertrag in Beziehung zum Ertragswert gesetzt und eine Bruttorendite errechnet.

Die Bp. folgt mit dem von ihr angenommenen Wertansatz dem Gutachten in der vorliegenden Form mit Ausnahme der von der Gutachterin angenommenen Restnutzungsdauer sowie einer angenommenen Korrekturposition ‚Reparaturrückstau‘.

Während die Gutachterin die Restnutzungsdauer der Liegenschaft mit 70 Jahren annahm und den Gebäudeertragswert mit dem entsprechenden Vervielfältiger ermittelte (rd. € 581.900,-), ging die Bp. von einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren (rd. € 497.800,-) aus.

Der von der Gutachterin zugrunde gelegte Kapitalisierungszinssatz i.H.v. durchschnittlich 4,07% wird von der Bw. beibehalten, wobei sie den teilweise angenommenen Kapitalisierungszinssatz i.H.v. 2,5% nur im Falle einer Restnutzungsdauer von 30-40 Jahren als schlüssig nachvollziehen kann.

Des Weiteren wurde ein Betrag von € 50.000,- als Reparaturrückstau vom Zwischenergebnis zum Abzug gebracht und der Ertragswert (zuzüglich Bodenwert) mit 603.600,- ermittelt.

Wertermittlung lt. Gutachten Bw.

Reinertrag der baulichen Anlagen	25.409	
Vervielfältiger lt. Tabelle	22,9	Restnutzungsdauer 70 Jahre
Gebäudeertragswert	581.866	

Ertragswert der Liegenschaft

Gebäudeertragswert gerundet	581.900
Bodenwert gerundet	155.800
Ertragswert der Liegenschaft	<u>737.700</u>

Wertermittlung lt. Bp.

Reinertrag der baulichen Anlagen	25.409	
Vervielfältiger	19,59	Restnutzungsdauer 40 Jahre
Gebäudeertragswert	497.762	

Gebäudeertragswert gerundet	497.800
abzügl. Reparaturrückstau	-50.000
Bauwert d. Gebäudes	447.800
zzgl. Bodenwert	155.800
Ertragswert der Liegenschaft	<u>603.600</u>

Fraglich ist zunächst welche Restnutzungsdauer den Gebäude beigemessen werden kann.

Die (Rest)-Nutzungsdauer ist untrennbar mit der Wertminderung durch Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG) verbunden.

Demnach wird dem Wertverzehr von Wirtschaftsgütern durch eine gleichmäßig auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilte Absetzung Rechnung getragen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Gemäß Doralt, EStG-Kommentar³ § 7 Rz. 43 richtet sich die Nutzungsdauer nach der objektiven Nutzung des Wirtschaftsgutes.

- die technische Nutzungsdauer richtet sich nach dem Materialverschleiß,
- die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, insbesondere also danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch bessere Anlagen überholt werden kann. Die technische Nutzungsdauer kann, muss aber nicht mit der wirtschaftlichen Nutzungsdauer zusammenfallen; die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist oft kürzer und daher auch für die Afa maßgeblich. Sie ist allerdings durch konkrete Tatsachen nachzuweisen (vgl. Doralt EStG-Kommentar³ § 7 Rz. 44).

Die Absetzung für Abnutzung dient der Amortisation des eingesetzten Kapitals (vgl. VwGH 21.5.1965, 1480/64, 1965, 136, Doralt EStG-Kommentar³ § 7 Rz. 1).

Gemäß den Bestimmungen des § 16 (1) Z 8 lit e EStG 1988 wäre bei einem Gebäude in der vorliegenden Form (sofern es sich im Privatvermögen befindet) ohne weiteren Nachweis von einem Abschreibungssatz von 1,5% (somit einer Nutzungsdauer von 67 Jahren) auszugehen. Im betrieblichen Bereich gelangt bei ‚anderen betrieblichen Zwecken‘ ein Abschreibungssatz von 2% (gemäß § 8 (1) EStG 1988) zur Anwendung.

Der Nachweis einer abweichenden Nutzungsdauer hängt in der Regel von der Vorlage eines korrekten und nachvollziehbaren Gutachtens ab.

Wie die Bp. mit Verweis auf Ross/Brachmann (a.a.O. S 304) dargestellt hat, wird die sinnvolle wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit enden, wenn ‚die Mieterträge die Bewirtschaftungskosten nicht mehr in einem solchen Ausmaß übersteigen, dass ein für die Verzinsung des investierten Kapitals und für die Bildung von Rücklagen ausreichender Betrag übrig bleibt.‘

Selbst wenn die technische Nutzungsdauer eines Gebäudes darüber hinausreicht, würde kein Investor ein entsprechendes Gebäude erwerben (behalten) wollen.

Nachdem die Bewirtschaftungskosten mit zunehmenden Alter eines Gebäudes zunehmen (vgl. Bienert/Funk Immobilienbewertung Österreich Stand Juli 2007 S 348) ist davon auszugehen, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer vor der technischen Nutzungsdauer endet.

Ross/Brachmann/Holzner (Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken²⁸ S 254) geben die technische Lebensdauer von ‚städtischen Mietwohnhäusern‘ mit 80-100 Jahren an.

Kranewitter (Liegenschaftsbewertung⁵ S 74) gibt bei Wohngebäuden in normaler Bauausführung eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren an wobei die ‚übliche Gesamtnutzungsdauer‘ als die üblicherweise zu erwartende Zeitspanne von der Errichtung des Gebäudes bis zum Ende seiner wirtschaftlich vertretbaren Nutzung...abhängt. ‚Die übliche Gesamtnutzungsdauer berücksichtigt daher in angemessener Weise sowohl die technische Lebensdauer als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵ S 73)‘.

Bienert/Funk (a.a.O. S 280f) führen zur wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer an, diese sei je nach Nutart des Gebäudes von unterschiedlichen Faktoren abhängig, deren Relevanz sich im Lauf der Zeit verändern kann. Bei Wohngebäuden sind die Grundrissanordnungen der Wohnungen, die Lage der Räume zueinander, die Wärmedämmung sowie die Wohnausstattung (Fenster, Türen, Bodenbeläge, Heizungsanlagen) essentielle Bewertungskriterien.

Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer für Wohn- und Geschäftsgebäude in besonderer städtischer Ausführung (z.B. Gründerzeit wie sie hier vorliegt) wird mit 100-120 Jahren angegeben.

An anderer Stelle legen Bienert/Funk (a.a.O. S 601) bezogen auf österreichische Mietzinshäuser dar, dass für diese wenn sie eine Lebensdauer von 80 Jahren erreicht haben, um laufend weitere Erträge erzielen zu können und das Objekt in einem verwertbaren Zustand zu halten, sowohl umfangreiche als auch einfachere Aufwendungen vorzunehmen sind.

Beim vorliegende Gebäude wurden keine maßgeblichen Sanierungen durchgeführt. Das Alter des Gebäudes lag zum zu beurteilenden Zeitpunkt (12/2004) bei 98 Jahren und stünde nach den einschlägigen Bestimmungen des EStG 1988 (§§ 8, 16 Afa 1,5 bzw. 2%) bereits am Ende seiner Lebensdauer.

Da das Gebäude nach wie vor genutzt wird, ist die vermutliche Restnutzungsdauer zu ermitteln.

Laut Kranewitter (a.a.O. S 75) tritt eine Verlängerung der Restnutzungsdauer nur dann ein, wenn das Gebäude in seinen wichtigsten Bauteilen wie Mauern, Decken, Treppen, Dach erneuert oder verbessert worden ist. Bauliche Maßnahmen an nicht tragenden Teilen (z.B.

Neugestaltung der Fassade) oder normaler Instandhaltungsaufwand führen zu keiner Verlängerung der Restnutzungsdauer.

Bei Kleiber/Simon (Verkehrswertermittlung von Grundstücken S 1115) findet sich eine Tabelle für Restnutzungsdauern von Altbauten (bis 1918) bei der man abhängig vom Gebäudealter und der Gebäudeausstattung wie von der Bp zutreffend dargelegt auf eine Restnutzungsdauer von 20 bis 25 Jahren gelangt.

Unter Zugrundelegung eines vom nordrheinischen Verband herausgegebenen Bewertungsschemas gelangt man unter Berücksichtigung des Gebäudealters sowie eines Punkterasters für Modernisierungsgrad zu einer Restnutzungsdauer von 23 Jahren (kleine Modernisierungen im Rahmen der Instandhaltung) bis 32 Jahren (mittlerer Modernisierungsgrad).

Unter Nutzungsdauer im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 ist die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen. Sie ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2006, 2004/15/0139).

Der VwGH führt hierzu im Erkenntnis vom 29.3.2007 Zl. 2004/15/0006 aus:

„Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab, wobei auf Beeinträchtigung aus verschiedenen Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2006, 2002/13/0112, mwN). Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müsste, kämen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 2005, 2000/15/0074).“ Die Ausführungen der Gutachterin, wonach das Wohnungseigentumsgesetz, die Bauordnung und das für die Mietverhältnisse anzuwendende Mietrechtsgesetz wegen Verpflichtungen zur Instandhaltung und Instandsetzung ein Ende der Lebensdauer des Gebäudes in absehbarer Zeit nicht zulasse vermögen mangels näherer Konkretisierung die von ihr angenommene Restnutzungsdauer ebenso wenig zu begründen wie die Darstellung, wonach Baulichkeiten bei ordentlicher Instandhaltung weit über 100 Jahre bestehen bleiben würden und die festgestellten Putzschäden nicht substantiell und im Zuge von Instandhaltungsmaßnahmen ausbesserbar seien.

Zwar mögen einzelne Gebäudebestandteile durchaus eine höhere Lebensdauer aufweisen, Ross/Brachmann/Holzer²⁸ a.a.O. S 256 gehen z.B. bei normaler Benutzung und guter Instandhaltung von einer Lebensdauer eines Mauerwerks aus Ziegelstein von 100-200 Jahren (der höchsten dort angeführten Lebensdauer) aus, sie führen jedoch an anderer Stelle (a.a.O.

S 262) aus, dass sich die Gesamtlebensdauer eines Gebäudes nicht nach den Bauteilen mit der längsten Lebensdauer bestimmt.

Schon alleine aus diesen Erwägungen heraus ist nach h.o. Ansicht die Restnutzungsdauer von 70 Jahren als zu hoch gegriffen anzusehen.

Zu beachten ist insbesondere, dass von Einzelfällen abgesehen keine Modernisierungen durchgeführt wurden und der wirtschaftliche Wandel einer (zudem im Widerspruch zum Schrifttum stehenden) Verlängerung der Nutzungsdauer auf gesamt rund 170 Jahre im Wege steht.

Erwähnt sei an dieser Stelle:

- Die durchschnittliche Wohnungsgröße liegt im zu beurteilenden Objekt mit 35,55m² weit unter der durchschnittlichen Wohnnutzfläche in Österreich die laut Erhebungen der Statistik Austria 1985 bei 85m² und 2006 bereits bei 97,7m² lag.
- Gemäß den vorliegenden im Gutachten aufscheinenden Grundrissen besteht der Großteil der Wohnungen aus einem Wohnraum und einer kleinen gangseitig gelegenen Küche (ohne Außenfenster) die als Durchgangszimmer zum Wohnbereich dient.
- Die Wohnungen weisen überwiegend Ausstattung der Kategorie C und D auf. Dies ist unzeitgemäß, lag der durchschnittliche Anteil an Wohnungen dieser Kategorien laut Statistischem Jahrbuch der Stadt Wien nur noch bei rund 7,5%.
- Die fehlende Wärmedämmung und Einfachverglasung.
- Gesetzliche Regelungen erfordern in Hinkunft eine Reihe nicht unbedeutender Investitionen: Bienert/Funk führen anlässlich einer umfangreichen beispielhaften Bewertung eines österreichischen Mietzinshauses der Gründerzeit bis Anfang des 20. Jahrhunderts (Bienert/Funk a.a.O. S 584ff) u.a. zur bautechnischen Befundaufnahme an, dass die Herstellung einer sicheren und zeitgemäßen Elektroinstallation im Elektrotechnikgesetz 1992 (ETG 1992) gesetzlich vorgeschrieben ist und bei nicht unwesentlichen Eingriffen in einen Stromkreis das gesamte System auf den Stand der Technik angehoben werden müsste. Weiters ist spätestens ab 1. Dezember 2013 gemäß Trinkwasserverordnung ein bestimmter Grenzwert des Bleigehaltes im Wasser einzuhalten, eine Verpflichtung, die dem Hauseigentümer unterliegt.

Wenn die Gutachterin der Bw. zur technischen Nutzungsdauer ausführt, die Baulichkeit könne bei regelmäßiger ordentlicher Instandhaltung noch weit über 100 Jahre bestehen bleiben, die vorliegenden veralteten Doppelstockfenster mit Einfachverglasung sowie der feuchte Keller und die nicht vorhandene Wärmedämmung seien typische Merkmale alter Zinshäuser und würden keine Begründung für eine sehr kurze Restnutzungsdauer darstellen so ist ihr entgegenzuhalten, dass obiger Zustand der Liegenschaft einer verlängerten wirtschaftlichen

Nutzungsdauer jedenfalls entgegensteht und eine Nutzungsdauer von rund 170 Jahren in Widerspruch zu den Ausführungen der Fachliteratur steht.

Die Annahmen der Bw. wonach mit einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren zu rechnen ist, ist solcherart gerechtfertigt.

Reparaturrückstau/Instandhaltungskosten

Die Bp. bringt nach Korrektur des (vorläufigen) Gebäudeertragswertes einen Betrag in Höhe von € 50.000,- in Abzug und begründet diesen mit dem in Gutachten attestierten Reparaturrückstau (Putzschäden, veraltete Doppelstockfenster mit Einfachverglasung, keine Wärmedämmung, feuchter Keller).

Der Ansatz einer derartigen Abzugspost ist nach h.o. Ansicht methodisch verfehlt.

Wurden laut Kranewitter (a.a.O. S 70) Instandhaltungsmaßnahmen durch den Liegenschaftseigentümer nicht oder nur teilweise durchgeführt, 'so muss der Gutachter diesen rückgestauten Reparaturbedarf wertmindernd zum Ansatz bringen.'

Dies gilt aber nur für den Fall der Ermittlung des Verkehrswertes im Sachwertverfahren (vgl. auch Bienert/Funk a.a.O. S 306).

Im Ertragswertverfahren werden Instandhaltungskosten als Teil der Bewirtschaftungskosten angesehen und vom Jahresrohertrag in Abzug gebracht.

Gemäß Ross/Brachmann/Holzner (a.a.O. S 299) ist unter Instandhaltung die Erhaltung von Vorhandenem (z.B. Reparaturen an Heizungen und Leitungen, Außenanstrich der Fenster, Neuverfugung der Außenwände) zu verstehen.

Laut Ross/Brachmann/Holzner (a.a.O. S 298) dient der Ansatz der Instandhaltungskosten zur Deckung der Kosten von Reparaturen, nicht jedoch der Kosten von Baumaßnahmen zur Wertverbesserung.

Die Instandhaltungskosten sind lt. Bienert/Funk (a.a.O. S 348) zunächst relativ gering und steigen erst mit zunehmenden Alter des Gebäudes an, was mit Inflation bzw. einem insgesamt mit fortschreitendem Alter des Objektes zunehmenden Instandhaltungsbedarf begründet wird.

Die Instandhaltungskosten sind beim Ertragswertverfahren vom Jahresrohertrag in Abzug zu bringen und gingen in nachfolgend dargestellter Weise in die Berechnung des Jahresreinertrages des von der Bw. erstellten Gutachtens ein:

Jahresrohertrag	47.843
abzüglich Verwaltungskosten 3%	-1.435
abzüglich Mietausfallswagnis lt. Detailberechnung	-967
abzüglich Instandhaltungskosten	-13.800
Jahresreinertrag	<u>31.640</u>

Die Instandhaltungskosten mit € 10,- pro m² vermieteter Nutzfläche (= 1.379,6m²) angesetzt. Laut Bw. erklären sich die 'relativ hohen Bewirtschaftungskosten' (Summe der obig

dargestellten Abzugsposten) durch die unterdurchschnittlichen Mietzinse, den vorhandenen Reparaturrückstau sowie durch das Fehlen eines Instandhaltungsfonds.

Der Ansatz der Instandhaltungskosten mit dem angeführten Betrag erscheint dem UFS angesichts der in Vorjahren getätigten Instandhaltungskosten als zu gering.

Wie der Bw. im Zuge eines Vorhalts dargestellt, zeigt eine Auswertung der Instandhaltungsaufwendungen für die Jahre 1998-2004 folgendes Bild:

	€
Instandhaltungen 98	5.807,35
Instandhaltungen 99	26.577,66
Instandhaltungen 00	8.438,76
Instandhaltungen 01	15.086,89
Instandhaltungen 02	17.169,31
Instandhaltungen 03	6.648,82
Instandhaltungen 04	12.033,64
Summe	<u>91.762,43</u>

Durchschnittliche Instandhaltungskosten

jährlich 13.108,92

Demnach fielen in den 7 Jahren vor dem Liegenschaftstausch durchschnittliche Instandhaltungskosten in ungefährrer Höhe des von der Gutachterin angesetzten Wertes an (€ 13.109,- bzw. 13.800,-) wobei diese zu einem Reparaturrückstau geführt haben.

Es ist daher einerseits aufgrund der bislang geringen Instandhaltungen und andererseits aufgrund des Alters des Gebäudes dass in Hinkunft höhere Instandhaltungsaufwendungen erwarten lässt davon auszugehen, dass die jährlich erforderlichen Reparaturen den Ansatz laut Gutachten in Hinkunft wertmäßig übersteigen.

Die Bw. weist auf Kranewitter hin, der von 0,5% bis 2% der Neuherstellungskosten als üblicherweise anzusetzende Instandhaltungskosten ausgeht. Die berücksichtigten Instandhaltungskosten würden bei den im Gutachten angesetzten Neuherstellungskosten (1.380m² Nutzfläche (gerundet) mal 1.600,- Herstellkosten pro m²) zu Instandhaltungskosten i.H.v. € 0,625% der Neuherstellungskosten führen.

Damit liegen sie am unteren Ende der von Kranewitter angegebenen Bandbreite die (in absoluten Zahlen ausgedrückt) von € 11.040,- bis € 44.140,- reicht.

Im Rahmen der Bewertung von Mietzinshäusern der Gründerzeit von 1850 bis 1930, somit bei vergleichbaren Gebäuden (Bienert/Funk Immobilienbewertung Österreich S 596) läge die Höhe der durchschnittliche Instandhaltungskosten entsprechend der Zustandsskala bei durchschnittlich abgenutzten Objekten sogar bei 3-6% der Herstellungskosten was bei

Wertermittlung am unteren Ende der Bandbreite somit bei 3% zu jährlichen Instandhaltungskosten i.H.v. € 66.240,- führt.

Dieser Ansatz würde den errechneten Jahresrohertrag übersteigen weshalb bei Ansatz von Instandhaltungskosten in dieser Höhe lediglich der Bodenwert zum Ansatz käme, was nach Ansicht des Fachbereiches der Behörde (vgl. Stellungnahme vom 1. Oktober 2010) nicht zielführend ist.

Der UFS geht im vorliegenden Fall angesichts des oben dargelegten Sachverhaltes davon aus, dass die Instandhaltungskosten eher am oberen Rand der von der Literatur (mit Ausnahme von Bienert/Funk) angegebenen Bandbreite anzunehmen sind und legt diese im Schätzungsweg (§184 BAO) mit € 15,- bezogen auf die Nutzfläche von 1.380m² fest was zu jährlichen Instandhaltungskosten i.H.v. € 20.700,- führt. Diese Schätzung entspricht 0,94% der Neuerstellungskosten und liegt innerhalb der von der Literatur angegebenen Bandbreite. Die Auswirkungen auf den gemeinen Wert der Liegenschaft wird in der Tabelle am Ende der Berufungsentscheidung dargelegt.

Die Bw. legt zur weiteren Plausibilisierung des von ihr getroffenen Wertansatzes eine Bauträgerkalkulation vor, die ausgehend von einer vollständigen Sanierung des Objektes (Variante 1) bzw. einer Sanierung samt Dachbodenausbau (Variante 2) zur Plausibilisierung des im Zuge des Ertragswertverfahrens getroffenen Werte dienen soll.

Dabei stellt sich dem UFS das grundsätzliche auch vom Gutachter dargestellte Problem, dass im Falle der Sanierung des Gesamtobjektes den erzielbaren Verkaufserlösen (für die gesamte Nutzfläche der Liegenschaft) jedenfalls eventuelle Ausmietkosten gegenüberzustellen sind die den Wert der Liegenschaft beeinflussen. Laut Gutachten sind von 1.380m² vermieteter Nutzfläche (Anteil der beiden Hauseigentümer) lediglich 270m² befristet vermietet.

Zudem wurde der getroffene Wertansatz von € 900,- für die Sanierungskosten pro m² Nutzfläche bzw. dem angesetzten erzielbaren Verkaufserlös i.H.v. € 1.950/m² trotz Ersuchens im Rahmen der Stellungnahme der Behörde vom 1. Oktober 2010 nicht näher erläutert.

Die Stellungnahme zeigt noch weitere Differenzen zwischen den Wertansätzen laut (ursprünglichem) Gutachten und der Bauträgerkalkulation auf, die nicht aufgeklärt wurden. Zum Entwicklungspotential der Liegenschaft ist zu bemerken, dass einerseits wie oben dargestellt nur ein kleiner Teil befristet vermietet wurde und andererseits aufgrund mangelnder Angabe des Alters der Mieter der unbefristeten Mietverträge ein zeitbezogenes Auslaufen derselben nicht abgeschätzt werden konnte.

Der Darstellung der Behörde im Scheiben vom 1. Oktober 2010 ist zu folgen, wonach eine Bedachtnahme auf das von der Gutachterin dargelegten Entwicklungspotential nur auf Objekte zutrifft, die zumindest zum überwiegenden Teil nicht mietrechtlich gebunden sind. Auch sind beim gegenständlichen Objekt wie oben dargestellt die einzelnen Tops relativ klein

und die Toilettenanlagen am Gang, was sich in Form höherer Sanierungskosten auswirken würde.

Den im Rahmen der Bauträgerkalkulation gefundenen Werten kommt daher mangels Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit ebenso wenig Geltung zu wie dem Hinweis auf das Entwicklungspotential.

Der gemeine Wert der Liegenschaft h wird entsprechend den dargelegten Erwägungen mit € 518.400,- angenommen. Eine Berechnung ist der untenstehenden Tabelle zu entnehmen.

Wertsteigerung der Liegenschaft h

Zur Darstellung der Plausibilität des vom UFS getroffenen Wertansatzes wird ergänzend auf die Wertsteigerung der Liegenschaft näher eingegangen.

Die Liegenschaft h wurde lt. Bp. Bericht am 11 November 1993 von den beiden Miteigentümern C und J um einen Kaufpreis von € 327.027,75 erworben.

Die Bw. erläutert die Divergenz zwischen den Anschaffungskosten der Mitunternehmerschaft damit, dass neben nachträglichen Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten die den Wertansatz auf € 533.293,77 gebracht haben der restliche Wertsteigerungsfaktor auf den Kaufpreis von € 750.000,- durch die deutlich angestiegenen Werte von Zinshäusern zwischen den Jahren 1993 und 2004 herrühre.

In der Beilage A zur Berufung findet sich nachfolgende Aufstellung der seinerzeitigen Anschaffungskosten sowie der zwischenzeitlich erfolgten

Instandhaltungs-/Instandsetzungsaufwendungen:

	öS	€
Anschaffungskosten	4.500.000	327.028
Grunderwerbsteuer	157.500	11.446
Eintragungsgebühren	45.000	3.270
Notarkosten	2.659	193
Anschaffungskosten incl. Nebenkosten	4.705.159	341.937

Instandsetzung/Instandhaltung

abzüglich					Geldbeschaffungs kosten
Jahr	Instandhaltung öS	Versicherungssätze öS	Summe öS	Instandsetzungen öS	
1993	165.524,00		165.524,00		
1994	67.689,20	-15.895,00	51.794,20	648.724,90	
1995	28.702,96	-22.053,00	6.649,96	318.500,00	
1996	95.054,65	-35.328,00	59.726,65	95.000,00	
1997	108.524,86	-21.751,00	86.773,86	206.000,00	
1998	79.910,86	-87.015,20	-7.104,34	10.000,00	

1999	365.716,53	-67.802,00	297.914,53	40.000,00
2000	116.119,91	-45.753,00	70.366,91	0,00
2001	207.600,17	-15.578,00	192.022,17	0,00
	<u>1.234.843,14</u>	<u>-311.175,20</u>	<u>923.667,94</u>	<u>1.318.224,90</u>
	€	€	€	€

Umrechnung

1993- 2001

öS in € 89.739,55 -22.613,98 67.125,57 95.799,14

2002 17.169,31 -6.467,39 10.701,92 3.500,00

2003 6.648,82 -2.919,62 3.729,20 0,00

2004 12.033,64 -1.533,64 10.500,00 0,00

125.591,32 -33.534,63 92.056,69 99.299,14

Anschaffungskosten zuzüglich Instandhaltung/Instandsetzung seit Ankauf der Liegenschaft lt.

Bw.:

	€
Anschaffung	341.937,24
Instandhaltung	92.056,69
Instandsetzung	99.299,07
	<u>533.293,00</u>

Dazu ist festzustellen, dass sich Instandhaltungskosten auf eine Liegenschaft nicht kaufpreisstigernd auswirken sondern verhindern, dass der Kaufpreis einer Liegenschaft abfällt.

Die Instandsetzungsaufwendungen bestanden laut Darstellung der Bw. vom 3. Juli 2007 vorwiegend aus Ausmietkosten die ebenfalls nicht geeignet sind, substantielle Wertsteigerungen der Bausubstanz herbeizuführen. Eine nähere Begründung der Wertsteigerung von Wiener Zinshäusern im Zeitraum zwischen 1993 bis 2004 wie von der Bw. im Zuge der Berufung dargestellt findet sich in der von ihr erwähnten Replik der Gutachterin vom 17. April 2007 nicht.

In einer Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 6. Dezember 2010 wird zwar ein Auszug aus der Presse vorgelegt, wonach es zu einem Zinshaushype bei Wiener Zinshäusern gekommen ist, der Artikel war aber einerseits deshalb unbeachtlich, weil er sich auf Wertsteigerungen der Jahre 2005 und 2009 bezog und aus ihm andererseits hervorgeht, dass nur bestimmte Lagen (Toplage City, Innengürtel, 13, 18&19 Bezirk) eine Wertsteigerung erfahren haben, während die übrigen Lagen (die zu bewertende Liegenschaft befindet sich im 14. Bezirk) wertmäßig stagnierten.

Eine substantielle Wertsteigerung konnte solcherart nicht glaubhaft gemacht werden, wobei der Wertansatz lt. UFS i.H.v. € 518.400,- (siehe Tabelle unten) im Endeffekt einer

Werterhöhung gegenüber den dargestellten Anschaffungskosten von € 341.937,- i.H.v. 51,6% entspricht.

Diese Wertsteigerung ist auch mit einer von der Arbeiterkammer Wien in Auftrag gegebenen Analyse der ‚Eigentümerstruktur im Wiener privaten Althausbestand‘ vom Dezember 1997 konsistent, wonach die Miethauspreise von 1995 bis 2004 laut Kaufpreisstatistik der Stadt Wien im Schnitt um 75% gestiegen sind.

Der Berechnung des Ertragswertes laut UFS wurden die Wertansätze der Bp. sowie der Bw. gegenübergestellt. Die entsprechenden Werte finden sich in der untenstehenden Tabelle.

verdeckte Ausschüttung

§ 8. (1+2) KStG 1988 lautet:

- (1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.
- (2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen
 - im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
 - entnommen oder
 - in anderer Weise verwendet wird.

Der VwGH 2005/15/0057 hat mit Erkenntnis vom 29. April 2010 erwogen:

‚Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2005/15/0148, 0149).‘

Die Bw. befand sich im Prüfungszeitraum im Familienbesitz. Gesellschafter waren Jx (Mutter, Anteil am Stammkapital S 2.750.000,-) J (Sohn, Anteil am Stammkapital S 750.000,-), C (Sohn, Anteil am Stammkapital S 762.500,-), hx (Sohn, Anteil am Stammkapital S 762.250,-) und ex (Tochter, Anteil am Stammkapital S 12.250,-). Es liegen familienhafte Verhältnisse vor. Geschäftsführer waren laut Firmenbuch J, C und hx die jeweils mit einem weiteren Geschäftsführer tätig werden mussten.

Die Bp. geht vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter C und J aus und unterwirft die Differenz der von ihr als sachgerecht angesehenen Werte der

Liegenschaften i.H.v. € 366.000,- der Kapitalertragsteuer. Sie führt dabei an, dass ein Geschäftsführer ,mit langjähriger Berufserfahrung und entsprechender Fachkenntnis in der Immobilienbranche in der Regel in der Lage sei, den Wert einer Liegenschaft realistisch zu beurteilen.

Zur Liegenschaft m wird dargelegt, dass C diese in dem von ihm betriebenen Realbüro um € 1.150.000,- angeboten habe was darauf hindeute, dass er von einem entsprechenden Wert ausgegangen sei.

Die Liegenschaft h sei mit Kaufvertrag vom 11. Juli 1993 von den Miteigentümern C und J für einen Kaufpreis von € 327.027,75 erworben worden. Seither seien keine größeren Instandsetzungs- oder Sanierungsmaßnahmen erfolgt. Die Wohneinheiten seien laut Bp. größtenteils an w vermietet, dessen Vorstand C angehöre.

Die Bw. führt dagegen an, es liege keine Verletzung der Wertäquivalenz vor, weshalb den Gesellschaftern kein Vermögensvorteil zugewendet worden sein könne.

Zudem sei das subjektive Tatbild nicht gegeben nachdem C gewusst habe, dass ein höherer Preis für die m nicht erzielbar wäre. In der Erstellung eines Verkaufsanzugs läge noch kein Indiz für einen höheren Wertansatz.

Daneben sei zu bedenken, dass weder Geld noch Geldwerte geflossen seien und es zudem zu einer Vertragsauflösung gekommen sei, was klar zeige, dass keine subjektive Komponente im Spiel gewesen sei.

Das Motiv für den Grundstückstausch liege vielmehr in dem (für juristische Personen) ab 1.1.2005 normierten Wegfall der Möglichkeit stille Reserven übertragen zu können.

Die Liegenschaft m sei von der Bw. aus näher bezeichneten Gründen als ‚Klotz am Bein‘ empfunden worden. Durch Hereinnahme der Liegenschaft h hätten einerseits bedeutende stille Reserven übertragen werden können, andererseits wäre die Bw. in den Besitz eines von ihr angestrebten Ertragsobjektes gekommen.

Die Überlegungen der Bw. sind nachvollziehbar. Infolge Gesetzesänderung hätte die Bw. das von ihr als unnötig empfundene Grundstück m nach dem 1. Jänner 2005 nur unter Versteuerung bedeutsamer stiller Reserven (der Buchwert lag bei lediglich € 10.755,67) mit dem ab 1. Jänner 2005 geltenden Körperschaftsteuersatz von 25% veräußern können. Durch den erfolgten Grundstückstausch konnten die stillen Reserven auf das hereingenommene Grundstück h übertragen werden.

Diese dem UFS nachvollziehbaren Überlegungen sagen jedoch nichts über die Frage der von der Bw. angenommenen und von der Bp. bestrittenen Wertäquivalenz der Grundstücke aus. Dass die Liegenschaft m seit Dezember 1993 durchgehend zum Verkauf angeboten wird bedeutet, dass sowohl die Miteigentümerschaft (C, J) als auch die Bw. davon ausgehen, sie langfristig keiner anderen Verwertung (als dem Verkauf) zuführen zu können.

Im Gegensatz zur Darstellung der Bw. geht die Behörde nicht davon aus, dass die Tatsache der Rückabwicklung des Tauschvertrages einen Nachweis dafür darstelle, dass sich die Parteien einer allfälligen Wertdifferenz nicht bewusst waren (hätten die Miteigentümer doch die wertvollere Liegenschaft m im Wege der Auflösung wieder zurückgetauscht), sondern sieht in dem während der Betriebsprüfung erfolgten Rücktausch den Versuch, einer drohenden Besteuerung infolge erkanntermaßen fehlender Wertäquivalenz der Grundstücke zu entgehen.

Ist der Grundstückstausch in Kenntnis fehlender Wertäquivalenz durchgeführt worden und wurde jenes Grundstück, dem ein höherer gemeiner Wert beizumessen war ohne Ausgleichszahlung mit einem geringerwertigen Grundstück aus dem Privatvermögen der Gesellschafter getauscht, ist bei Vorliegen der von der Bw. angeführten subjektiven Komponente von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Doralt/Ruppe Steuerrecht Bd. I⁷ S 326 legen dar, dass um eine vGA annehmen zu können, nach Auffassung des VwGH ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft erforderlich ist, wobei dieser allerdings schon aus den (objektiven) Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden kann (mwN).

Lang/Schuch/Staringer KStG-Kommentar § 8 Rz. 135 führen an, dass bereits die Prüfung des Vorliegens der sozietären Veranlassung zu dem Ergebnis führt, dass der VwGH mit Berücksichtigung des Merkmals der Vorteilsgewährung erreicht, weshalb die Tatbestandvoraussetzung der Vorteilsgewährungsabsicht überflüssig ist.

Wie oben dargestellt, hat die Bp. ebenso wie der UFS (mit abgeänderten Werten) die fehlende Wertäquivalenz der Grundstücke festgestellt.

Zum Wertansatz der Liegenschaft m ist auszuführen, dass der Betriebsprüfung grundsätzlich zuzustimmen ist, wenn sie davon ausgeht, dass über fremde bzw. den Gesellschafter C als Immobilienmakler erstellte Angebote die wesentlich höher liegen als der im Rahmen des Tauschvertrages zugemessene Wert ein Indiz für einen von den Gesellschaftern höher angenommenen Wert war.

Die Tatsache mag teilweise wie von der Bw. daran gelegen sein, dass es sich um einen überhöhten ‚Wunschpreis‘ gehandelt habe, was den signifikanten Preisunterschied jedoch nur teilweise zu erklären vermag.

Zwar wurde der Wertansatz der Angebote der Immobilienmakler erst nach dem Abschluss des Tauschvertrages maßgeblich herabgesetzt der UFS geht aber zudem davon aus, dass sich die Gesellschafter in einem Irrtum über den (wahren) Wert des Grundstücks befanden (vgl. Lang/Schuch/Staringer KStG-Kommentar § 8 Rz. 134).

Der von der Bw. vermutete Wert des Grundstückes h, der vom Immobilienmakler C in Form einer Eigenschätzung des Verkehrswertes erstellt wurde ist im Gegensatz dazu dem Senat

nicht nachvollziehbar. Der am 11. November 1993 entrichtete Kaufpreis (incl. Nebenkosten) i.H.v. € 341.937,- der Liegenschaft per 1993 sowie die Tatsache, dass seither keine größeren Instandhaltungs-/Instandsetzungsarbeiten durchgeführt worden sind lässt den im Jahr 2004 getroffenen Wertansatz i.H.v. € 750.000,- als Versuch erscheinen die erforderliche Wertäquivalenz herzustellen.

Auf die obigen Ausführungen, vor allem betreffend der Instandsetzungs-/Ausmietkosten bzw. den Reparaturrückstau wird verwiesen.

Der Verweis auf die aufgrund der Marktentwicklung erfolgte Wertsteigerungen blieb unbelegt, wobei vom UFS ohnedies eine solche auf den von ihm festgesetzten Wert i.H.v. 518.400,- angenommen wurde.

Angesichts der langjährigen Berufserfahrung von C ist nicht glaublich, dass ihm in Kenntnis dieser Umstände der (ungefähre) Wert der Liegenschaft h unbekannt war oder er auch in diesem Fall einem Irrtum (der im übrigen nicht behauptet wird) unterlag.

Aus Sicht des UFS lag eine Zuwendung der Bw. an die Gesellschafter-Geschäftsführer C und J vor, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hatte.

Zur Berechnung der Höhe der verdeckten Ausschüttung ist noch anzuführen, dass der Wert der Liegenschaft m nicht wie im Tauschvertrag mit € 750.000,- sondern wie im vorgelegten Gutachten dargelegt mit € 725.000,- angenommen wurde.

gemeiner Wert m lt. Gutachten	725.000
gemeiner Wert h lt. UFS	518.400
Differenz = verdeckte Ausschüttung	<u>206.600</u>

Eventualantrag Anwendung § 295a BAO

§ 295a BAO lautet:

Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Daher kann der Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht zum Wegfall gebracht werden. Nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen können den Abgabenanspruch nur dann beeinflussen, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist (Ritz, BAO, Tz 11 zu § 4). Die Bw. erläutert, schon im Zuge der Bp. dem Prüfer gegenüber die Auflösung des seinerzeitigen Grundstückstausches angekündigt zu haben.

Der Grundstückstausch erfolgte am 23. Dezember 2004.

Die abgabenbehördliche Prüfung wurde laut Prüfungsauftrag am 19. Mai 2006 begonnen.

Das Prüfungsorgan wurde laut Bw. erstmalig bei der zweiten Liegenschaftsbesichtigung am 6. Februar 2007 von der beabsichtigten Auflösung informiert. Die Aufhebung des Tauschvertrages erfolgte am 5. April 2007.

§ 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Es ist sohin anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259, SWK 23/24/2008 (R 43))

Im vorliegenden Fall wurde aufgrund der herrschenden Vertragsfreiheit im Nachhinein (nach Bescheiderlassung) eine nachträglich neu zu beurteilende Situation geschaffen. Es kann nicht in Belieben von Steuerpflichtigen stehen, eine an keine weitere Voraussetzung geknüpfte einvernehmliche Vertragsaufhebung als erfolgreiche Anfechtung eines geschlossenen Rechtsgeschäftes mit ex tunc-Wirkung zu gestalten. Entscheiden sich die Vertragsparteien aus freien Stücken zu einer Rückabwicklung, ohne dass eine rechtliche Anfechtbarkeit (etwa iSd §§ 871 bzw. 901 ABGB) vorliegt, ist diese nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu werten (vgl. UFS vom 27.2.2008, RV/1406-W/07-RS1).

Der Eintritt, die Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses des Rechtsgeschäftes oder dessen Bestehenlassen sind Ereignisse, die vom Standpunkt der mit Hilfe formaler Anknüpfungspunkte gestalteten Tatbestände ohne Bedeutung sind. Die Anfechtbarkeit, die tatsächliche Anfechtung und sogar die Aufhebung eines Rechtsgeschäftes, aber auch die einvernehmliche spätere Vertragsaufhebung vermögen bei formalrechtlicher Verknüpfung die an den Abschluss eines Rechtsgeschäftes gebundenen Rechtsfolgen, also die Entstehung der Steuerschuld, nicht zu verhindern oder nachträglich zu beeinträchtigen (Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung, S 34).

In der einvernehmlichen Auflösung der seinerzeit geschlossenen Tauschvertrages ist somit kein Anwendungsfall des § 295a BAO zu erblicken.

Eventualantrag Übertragung stiller Rücklagen

§ 12 (1) EStG 1988 i.d.F. BGBl. 1 Nr. 71/2003 (gültig bis 4.6.2004) lautet:

Wird Anlagevermögen veräußert, so können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

...

(7) Stille Reserven können im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist. Wird dieses Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung vorgelegt, gilt für die Setzung einer Nachfrist § 10 Abs. 10 letzter Satz.

(8) Die Rücklage (der steuerfreie Betrag) kann

- im Falle des Abs. 4 innerhalb von 24 Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes,
 - sonst innerhalb von zwölf Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes
- nach den vorstehenden Bestimmungen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge) von Anlagevermögen übertragen werden. Die Frist verlängert sich auf 24 Monate, wenn Rücklagen (steuerfreie Beträge) auf Herstellungskosten (Teilbeträge) von Gebäuden übertragen werden sollen und mit der tatsächlichen Bauausführung innerhalb der Frist von zwölf Monaten begonnen worden ist. Auf welche Wirtschaftsgüter die Rücklagen (die steuerfreien Beträge) übertragen werden können, richtet sich nach Abs. 3. Rücklagen (steuerfreie Beträge), die nicht bis zum Ablauf der Verwendungsfrist übertragen wurden, sind im betreffenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen. Bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 oder 1997 gilt, dass eine Übertragung in zeitlicher Hinsicht jedenfalls auf bis zum 30. September 1996 anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge) zulässig ist.

§ 12 (1) EStG 1988 i.d.F. BGBl. 1 Nr 57/2004 (gültig ab 5.6.2004) lautet:

Natürliche Personen können stille Reserven (Abs. 2), die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen.

...

(8) Stille Reserven können im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage (Übertragungsrücklage) zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist.

Gemäß § 124b Z 95 ist § 12 in der Fassung BGBl. 1 Nr 57/2004 auf stille Reserven anzuwenden, die aufgrund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt werden.

Die Bw. erläutert, die Bp. gehe von einem Verkaufserlös der m i.H.v. € 970.000,- aus. Auf die Liegenschaft h, die im Zuge des Tauschvorganges in die Bw. ‚hereingenommen‘ worden sei könnte nur eine stille Rücklage in Höhe eines dieser Liegenschaft von Seiten der Bp. zugemessenen Wertes von € 604.000,- übertragen werden. Für den Fall, dass die Wertansätze bestätigt würden werde beantragt, die Differenz i.H.v. € 366.000,- einer Rücklage gemäß § 12 (8) EStG 1988 zuzuführen.

Die Bp. erläutert in der Folge dem Antrag auf Zuführung des Betrages könne nur teilweise zugestimmt werden.

Die verdeckte Ausschüttung teile sich in die Komponenten Minderwert der Gegenleistung (Differenz zwischen € 604.000,- und € 750.000,-=146.000,-) und andererseits dem Mehrwert der hingegebenen Liegenschaft (Differenz zwischen € 970.000,- und € 750.000,- ergibt € 220.000,-) auf. Nach Ansicht der Bp. könne nur jener Teil der Gegenleistung einer Rücklage zugeführt werden, der in den ursprünglich erfassten Erträgen in Höhe von € 750.000,- auch Deckung finde. Der diesen Teil übersteigende Betrag entspreche der Bw. vorenthaltenen Erträgen die keiner bilanziellen Rücklage zuzuführen seien, weshalb dem Anbringen insofern Folge zu leisten sei, als ein Teilbetrag von € 146.000,- einer Rücklage gemäß § 12 (8) EStG 1988, die im übrigen 2005 wieder aufzulösen sei, zugeführt werden könne.

Festzustellen war, dass die Bp. den Gewinn aus Gewerbebetrieb um den Betrag der von ihr angenommenen verdeckten Ausschüttung i.H.v. € 366.000,- erhöht hat. Bei Zuführung in eine Rücklage wäre dieser Zurechnungs-(betrag) – folgt man der Darstellung der Bp. - um € 146.000,- auf € 220.000,- zu reduzieren gewesen.

Den Überlegungen der Bp. können indes dahingestellt bleiben, da der Wert der hingegebenen Liegenschaft gegenständlich mit € 725.000,- angesetzt wurde. Der Bw. vorenthalte Erträge liegen nicht vor. Soweit die stillen Reserven (Differenzbetrag zwischen Buchwert der Liegenschaft m und gemeiner Wert) nicht auf die eingetauschte Liegenschaft h übertragen werden können, kann daher eine Rücklage i.S.d. § 12 (8) EStG 1988 gebildet werden (vgl. die untenstehende Rechnung).

Da die aufgedeckten stillen Reserven vollständig a) auf die Liegenschaft h und b) einer Rücklage gemäß § 12 (8) EStG 1988 zugeführt werden können, bleibt der Gewinn durch den Grundstückstausch unverändert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

Ertragswert h	lt. Bw.	lt. Bp.	lt. UFS
---------------	---------	---------	---------

	€	€	€
Jahresrohertrag lt. Bw.	47.843	47.843	47.843
abzüglich Verwaltungskosten 3%	-1.435	-1.435	-1.435
abzüglich Mietausfallswagnis lt. Detailb.	-967	-967	-967
abzüglich Instandhaltungsaufwand	-13.800	-13.800	-20.700
Jahresreinertrag	31.640	31.640	24.740

Liegenschaftsreinertrag	31.640	31.640	24.740
abzügl. Bodenwertverzinsung	-6.231	-6.231	-6.231
Reinertrag d. baulichen Anlagen	25.409	25.409	18.509

Reinertrag d. baulichen Anlagen	25.409	25.409	18.509
Vervielfältiger lt. Tabelle	22,9	19,59	19,59
Gebäudeertragswert	581.873	497.768	362.597

Gebäudeertragswert gerundet	581.900	497.800	362.600
Reparaturrückstau		-50.000	
Bodenwert gerundet	155.800	155.800	155.800
Ertragswert der Liegenschaft	737.700	603.600	518.400

Ermittlung der stillen Reserven

2004

€

gemeiner Wert m lt. Gutachten	725.000,00
Buchwertabgang m	-10.755,67
stille Reserven	<u>714.244,33</u>

Übertragung der stillen Reserven

gemeiner Wert h lt. UFS	518.400,00
Nebenkosten h	37.357,75
Anschaffungskosten h	<u>555.757,75</u>
Übertragung stiller Reserven	<u>-555.757,75</u>
Buchwert h	<u>0,00</u>

Dotierung Übertragungsrücklage § 12 (8) EStG 1988 158.486,58

Die Übertragungsrücklage ist unter Beachtung der Bestimmung des § 12 (8) EStG 1988 aufzulösen.

2004

€

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp.	413.525,69
abzüglich Gewinnerhöhung lt. Bp.	-366.000,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bw. bzw. UFS	47.525,69
gemeiner Wert lt. UFS	518.400,00
gemeiner Wert lt. Gutachten	725.000,00
Differenz = verdeckte Ausschüttung	206.600,00

Die Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Körperschaftsteuer

	2004
	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	47.525,69
Gesamtbetrag der Einkünfte	47.525,69
Einkommen	47.525,69
Körperschaftsteuer 34%	16.158,73
Kapitalertragsteuer	

	2004
	€
verdeckte Ausschüttung netto	206.600,00
zuzüglich KESt	68.866,67
verdeckte Ausschüttung	
brutto	275.467,67
davon 25% KESt	68.867,67

Wien, am 18. Jänner 2011