

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, L1 sowie L2 im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny in der Beschwerdesache der Verlassenschaft nach S, X vertreten durch S1, X1 vertreten durch Dr. Norbert Schnabl, Hummelgasse 14, 1130 Wien gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 3. Mai 2010, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 in der Sitzung am 25. März 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

S ist am 14. Juni 2012 verstorben. Die Einantwortung der Verlassenschaft wurde noch nicht durchgeführt. Zum Vertreter der Verlassenschaft wurde mit Bescheid vom 16. Oktober 2013 S1 bestimmt.

Die Verlassenschaft nach S (i.d.F. Beschwerdeführer kurz Bf.) war Hälfteeigentümer der Liegenschaft y, die mit 25. Oktober 2005 um € 1.940.000,- netto an die G1 (nunmehr G2, z) veräußert wurde.

Die Liegenschaft wurde von S sowie dessen Sohn S1 am 22. August 2001 von der Bx angekauft.

Die Ap. erläuterte unter Verweis auf die Prüfungsfeststellungen bei der Vs, dass von keinem fremdüblichen Veräußerungspreis ausgegangen werden könne und wies auf die bestehende Nahebeziehung der Bf. zur Erwerberin der Liegenschaft hin.

Der fremdübliche Veräußerungserlös wurde von Seiten der Außenprüfung (i.d.F. Ap.) mit € 2.850.000,- ermittelt und der Differenzbetrag von € 842.900,- zu den Anschaffungskosten i.H.v. € 2.007.100,- zu 50%, d.s. € 421.450,- bei der Bf. einer Spekulationsgewinnbesteuerung (An- und Verkauf lagen innerhalb der Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG 1988) unterzogen.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte der Darstellung der Ap. und erließ am 3. Mai 2010 einen von der Erklärung abweichenden Einkommensteuerbescheid für 2005, mit dem erstmals sonstige Einkünfte festgestellt wurden.

Die Ap. verweist in ihrer Niederschrift auf die im Ap-Bericht vom 27. April 2010 dargelegten Prüfungsfeststellungen bei der Vs.

Dort wurde u.a. dargestellt, dass sich der Grundwert aus den Preisen vergleichbarer Grundstücke ableitet und sich aus der Kaufpreissammlung ein Wert zwischen € 300,- und € 600,- pro m² ergebe. Der im vorgelegten Gutachten der L angesetzte Wert von € 175 pro m² sei zu niedrig und nicht nachvollziehbar, da vergleichsweise Kaufpreise nicht vorgelegt worden seien. Die Ap. legte den Bodenwert mit € 400,- pro m² fest und ermittelte den gebundenen Bodenwert nach einem 25%igen Abzug mit € 300,- pro m².

Der Substanzwert wurde hinsichtlich des Altbestandes mit Quadratmeterpreisen von € 400,- (Keller) und € 800,- (übrige Bausubstanz) ermittelt und die Herstellungskosten der Jahre 2002 und 2003 hinzugerechnet.

Nach einem Abschlag von 15% ergab sich für die Ap. ein Sachwert i.H.v. rund € 2.945.000,-.

Der Ertragswert der Liegenschaft wurde von der Ap. ausgehend vom Jahresrohertrag, einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren, einem Kapitalisierungszinssatz von 6%, 20% Bewirtschaftungskosten (einem daraus resultierenden Vervielfältiger von 13,76) und einer Bodenwertverzinsung von 8,5%, ermittelt was zu einem Ertragswert von rund € 2,8 Mio. führte.

Die Ap. ermittelte den Verkehrswert, indem sie das Verhältnis Ertragswert zu Sachwert mit den Faktoren 2:1 gewichtete und das rechnerische Ergebnis dem Ap.-Bericht zugrunde legte.

Verkehrswert	€
Sachwert	2.945.658,00
Ertragswert	2.801.897,00
Gewichtung 2:1	2.849.817,33
Verkehrswert gerundet	2.850.000,00

Mit Eingabe vom 1. Juni 2010 erhab die Bf. fristgerecht eine als Beschwerde zu wertende Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2005.

Die Liegenschaft sei 2001 erworben, in den Jahren 2002-2003 saniert und in der Folge vermietet worden. Die Veräußerung sei erfolgt, nachdem sich S aus gesundheitlichen Gründen zurückziehen wollte. Die Anschaffungskosten hätten einen Betrag von gesamt € 2.007.100,93 ergeben.

Der Kaufpreis habe auf dem Schätzgutachten einer dubiosen Firma beruht, das von der Ap. nicht anerkannt worden sei.

Nunmehr werde auf 2 der Ap. übermittelte Gutachten der O bzw. eines gerichtlich zertifizierten Sachverständigen (F) verwiesen, wobei letzteres von der Ap. nicht mehr gewürdigt worden sei.

Der Wertansatz der Ap. sei insoweit nicht verständlich, als dem Prüfungsorgan die schlechte Verwertbarkeit des Objektes infolge der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit mehrfach erläutert worden sei.

Anfang 2001 habe die Bx mit der damaligen G3 (deren Geschäftsführer S1 war) Kontakt aufgenommen um das ihr zugehörige Objekt zu sanieren und als Vereins- und Veranstaltungsobjekt zu nutzen. S und S1 hätten die Liegenschaft erworben, um sie einer gastronomische Nutzung zuzuführen.

Das ursprünglich 1862 erbaute Objekt sei u.a. historisch als Sommerresidenz, Gastwirtschaft, Tanzlokal bzw. als asiatisches Lokal genutzt bzw. betrieben worden. Im Jahr 1995 sei das Gebäude großteils zerstört worden. Anstatt eines Abrisses sei es unter Denkmalschutz gestellt und die Bäume im Gartenbereich als Naturdenkmal ausgewiesen worden. Da die Gemeinde Wien hinsichtlich der Motive des Ankaufes durch die Eigentümergemeinschaft skeptisch gewesen sei, sei ein Pönale von monatlich öS 50.000,- für den Fall vorgeschrieben worden, dass die Erwerber ihrer vertraglichen Sanierungspflicht binnen 24 Monaten nicht nachkommen würden. Die ursprüngliche gastronomische Nutzung sollte wiederhergestellt und ein Bierlokal mit Wintergarten, Gastgarten und einer eingeschossigen Tiefgarage errichtet werden. Da nicht geplant gewesen sei, die Lokalitäten selbst zu betreiben, seien potentielle Pächter gesucht und Gespräche geführt worden.

Die Realisierung des Projektes sei unter einem starken Zeitdruck gestanden, aber auch die Verhandlungen mit den maßgeblichen Behörden hätten sich als äußerst schwierig herausgestellt. Letztlich sei von den Interessenten nur eine Pächterin (B1) verblieben, die sich bereit erklärt habe, die gesamte Liegenschaft mit Tiefgarage, Bierlokal und Hotelpension zu betreiben. Die Liegenschaft sei der Pächterin außen fertig und innen belagsfertig zur Verfügung gestellt worden.

Die Anschaffungs- und Baukosten hätten rund € 2 Mio. betragen, wobei die finanzierende Bank der Gewährung der erforderlichen Mittel nur schleppend und mit hohen Zuschlägen zugestimmt habe.

Aufgrund der gesundheitlichen Situation des S habe der Wunsch bestanden, die Liegenschaft unter Umschuldung der Kredite an die G2 zu veräußern, sodaß die Bf. keine Haftungen mehr befürchten müsse. Der Kaufpreis i.H.v. € 1.940.000,- sei auf Basis der ursprünglichen Kauf- und Baukosten der Jahre 2001 bis 2003 i.H.v. rd. € 2.007.100,- bzw. des Restbuchwertes der Hausgemeinschaft i.H.v. rd. € 1.889.000,- festgesetzt worden. Da zwischen dem Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes und dem Verkauf bloß 2 Jahre gelegen seien, habe es keinen Anlass gegeben, der eine besondere Wertsteigerung der Liegenschaft hätte begründen können.

Es sei unverständlich, weshalb die Ap. einen Liegenschaftswert i.H.v. € 2.850.000,- ermitte, wenn die tatsächlichen Anschaffungskosten nur rund € 2 Mio. betragen hätten.

Das Gutachten der O vom 15. Mai 2008 welches im Zuge der Umschuldung erstellt worden sei, ergäbe einen Verkehrswert von netto ca. € 2.165.000,-, in dem Sachverständigengutachten von F werde ein Verkehrswert i.H.v. € 2.200.000,- ausgewiesen. Beide Gutachten wurden vorgelegt.

Da die Verkehrswerte im Jahr 2008 bzw. 2010 erstellt worden seien, seien die Wertansätze um die Inflation zu bereinigen und würden geringere Werte ergeben. Aus beiden Gutachten gehe eine erschwerete Verwertbarkeit der Liegenschaft hervor. Der angesetzte Kaufpreis halte jedenfalls dem Fremdvergleich stand. Auch die Käuferin habe nicht mehr als € 1.940.000,- bezahlt, da ihr die Bank nicht mehr Mittel zur Verfügung gestellt habe.

Aber auch die Tatsache, dass im Jahr 2005 kein Zufluss des von der Ap. angenommenen Kaufpreises stattgefunden habe, stehe der Besteuerung des von ihr angesetzten Spekulationsgewinnes entgegen.

Gutachten O

Das Gutachten der O vom 27. Mai 2008 ermittelt den Verkehrswert der Liegenschaft zum Stichtag 15. Mai 2008.

Nach Darstellung der Bewertungsgrundlagen und einer Chronik der bisherigen Nutzung der Liegenschaft ermittelt das Kreditinstitut den Bodenwert der Liegenschaft, wobei sie dem Boden einen Wert i.H.v. € 336.810,- ausgehend von einem m²-Preis von € 410,- für die verbaute Fläche und € 80,- für die Freiflächen zugrunde legt.

Den Ertragswert berechnet die O durch Ansatz des mit 1. Juli 2007 auf monatlich € 23.150,- herabgesetzten, wertgesicherten Pachtzinses.

Sie geht dabei von einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer der baulichen Anlagen von 30 Jahren, pauschalen Bewirtschaftungskosten von 20% (des Rohertrages), einem Bodenwertanteil von 25%, einer Bodenwertverzinsung von 8,5% und einem Kapitalisierungszins von 9% aus.

Die O ermittelt den Verkehrswert der Liegenschaft ausschließlich auf Basis des Ertragswertes und begründet dies damit, dass für touristische Liegenschaften nur der

Ertragswert relevant sei, weil ein potentieller Käufer überwiegend am wirtschaftlichen Nutzen und nicht am Substanzwert interessiert sei.

Der Verkehrswert der Liegenschaft wird mit € 2.165.000,- ermittelt.

Gutachten Sachverständiger F

Das Gutachten des von der Bf. beigezogenen Sachverständigen F vom 3. April 2010 (Stichtag 29. März 2010) ermittelt einen Verkehrswert i.H.v. € 2.200.000,-.

Seinem Befund nach handelt es sich um ein rechteckiges Grundstück in guter Verkehrslage. Die Liegenschaft sei teilweise als Grünland-Parkschutzgebiet gewidmet.

Das Hotel- und Restaurantgebäude sei ursprünglich 1862 errichtet und 2002 tiefgreifend saniert worden. Im Erdgeschoß befindet sich der Gastronomiebereich, im 1. bzw. 2. Obergeschoß sowie dem Dachgeschoß würden sich jeweils mehrere Hotelzimmer befinden. Das Gebäude sei teilunterkellert. Des Weiteren sei eine Tiefgarage mit 40 Garagenplätzen errichtet worden.

Pächterin sei laut abgeschlossenem Bestandsvertrag die B1 (vom 8. August 2002), die die Liegenschaft an die an die Betreiberin ‚Lx‘ unterverpachtet habe.

Mit Begleitschreiben vom 22. März 2007 sei zwischen der G2 und der B1 eine vertraglich vereinbarte Indexerhöhung des Pachtzinses gegen einen weiteren Kündigungsverzicht bis 2012 abgetauscht worden.

Sachwert

Das Gutachten ermittelt zunächst den Sachwert, indem der Grundstücksfläche von 2.447m² ein Quadratmeterpreis von 225 €/m² zugrunde gelegt wird, wobei ein 70%iger Abschlag wegen Bebauung und Denkmalschutz zur Anwendung gelangt.

Bodenwert	Größe	qm-Preis	€
Grundstückfläche	2.447 m ²	€ 225 pro m ²	550.575,00
Abschlag 70% wegen Denkmalschutz			-385.402,50
			165.172,50

Die Ermittlung der Gebäudewert-Neuherstellungskosten wird durch Multiplikation der jeweiligen Flächen mit den Neuherstellungskosten ermittelt, wobei der Gebäudesachwert auf Grundlage einer technische Abnutzung auf Basis einer 35jährigen Restnutzungsdauer (bezogen auf eine Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren), eines normalen Erhaltungsaufwandes und geringfügig aufgestauten Reparaturaufwandes sowie einer wirtschaftlichen Wertminderung (10% verlorener Bauaufwand) ermittelt wird.

Als weiterer wertbestimmender Faktor geht der Wert der Außenanlagen (1% der Neuherstellungskosten abzüglich linearer Alterswertminderung) in die Bemessungsgrundlage des Sachwertes der Liegenschaft ein und ergibt mit dem Bodenwert und dem Gebäudesachwert einen ‚Sachwert der Liegenschaft‘ i.H.v. 1.738.834,-.

Wert des errichteten Gebäudes				
Gebäudewert Neuherstellung	Größe	NHK/m ²	NHK	
		€	€	
Keller	136,9	920	125.948,00	
EG	450,4	1.150,00	517.960,00	
Anbau Küche	136,9	1.400,00	191.660,00	
Schloss	232	1.600,00	371.200,00	
Pavillon	171,44	650	111.436,00	
Hotelflächen	485,9	1.550,00	753.145,00	
40 Garagen		11.500,00	460.000,00	
				<u>2.531.349,00</u>
Ross, 35 J RND, rechn. Alter 25				
60 Jahre Gesamtnutzungsdauer, relatives Alter		0,417		
abzügl. 29,51% Alterswertminderung verbleibend		70,49%		
Zustandsnote 2 nach Heidek		-1,76%		
alterswertgemindert		68,73%	1.739.794,00	
aufgestauter Reparaturaufwand			-3.000,00	
altersbedingten Teilwert			<u>1.736.794,00</u>	
wirtschaftl. Wertminderung				
-10% verlorener Bauaufwand			<u>-173.679,40</u>	
Gebäudesachwert			<u>1.563.114,60</u>	
Außenanlagen				
Außenanlagen in % d. Neuherstellungskosten				
Einfriedung, Terrassen usgl.		1%	25.314,00	
lineare Alterswertminderung		41,67%	<u>-10.547,00</u>	
Außenanlagen zum Zeitwert			<u>10.547,00</u>	

Sachwert der Liegenschaft (Bodenwert, Gebäudesachwert, Außenanlagen) € 1.738.834,-.

Ertragswert

Der Gutachter errechnet in weiterer Folge ausgehend von der Nettopacht laut Vorschreibung den Ertragswert der Liegenschaft. Bewertungsfaktoren sind neben der Nettopacht laut Vorschreibung diverse Abschläge (2% Bewirtschaftungskosten, 5% Mietausfallswagnis, 1% laufende Instandhaltung (Basis Neubauwert)), ein Zinssatz von 7,5%, eine 35jährige Restnutzungsdauer, sowie ein aufgestauter Reparaturaufwand von € 3.000,- und errechnet so einen Ertragswert der Liegenschaft i.H.v. € 2.870.124,- (Berechnung s. unten).

Ertragswert			€
Nettopacht lt. Vorschreibung			277.800,00
abzügl. 2% Bewirtschaftungskosten			-5.556,00
abzügl. 5% Mietausfallswagnis			-13.890,00
laufende Instandhaltung (1% v. Neubauwert)			-25.314,00
Jahresreinertrag			233.040,00
abzügl. 7,5% Bodenwertverzinsung			-12.388,00
Anteil der Gebäude am Reinertrag			220.652,00
<hr/>			
35 J RND, Kapitalisierung 7,5%	Vervielfältiger	12.2725	2.707.951,67
zuzügl. Bodenwert			165.172,50
abzügl. Aufgestauter Reparaturaufwand			-3.000,00
Ertragswert der Liegenschaft			2.870.124,17

Verkehrswert

Der Gutachter F ermittelt schließlich den Verkehrswert, indem er den Sachwert sowie Ertragswert zu gleichen Teilen gewichtet, eine Marktanpassung i.H.v. 5% wegen erschwerter Verwertbarkeit berücksichtigt und zu einem gerundeten Verkehrswert i.H.v. € 2.200.000,- kommt.

Verkehrswert		€
Ertragswert:Sachwert 1:1		2.304.479,14
Marktanpassung	5%	-115.223,96
Verkehrswert		2.189.255,18
<hr/>		
Verkehrswert gerundet		2.200.000,00

Die Ap. nahm mit Schreiben vom 18. Jänner 2011 zur Beschwerde Stellung.

Grundlage für die Ermittlung des Kaufpreises sei ein Gutachten der L gewesen, welches weder eine Unterschrift noch den Namen des Verfassers enthalten habe.

Im Zuge der Ap. sei ein weiteres Gutachten der O vorgelegt worden. Die Ap. habe nach eingehender Würdigung des Sachverhalts einen Verkehrswert der Liegenschaft y i.H.v. € 2.850.000,- ermittelt. Zum Vorwurf der Bf., dass das im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegte Gutachten des Sachverständigen F nicht mehr Berücksichtigung bei den Überlegungen der Ap. gefunden habe wurde angemerkt, dass die Bf. ausreichend Zeit gehabt habe, das Gutachten zwecks Prüfung und Würdigung vor Abhaltung der Schlussbesprechung vorzulegen.

Die Amtsbehörde habe eine Stellungnahme zu allen Gutachten seitens des BMF eingeholt, deren Bewertung einen Verkehrswert zum Stichtag i.H.v. € 3.050.000,- ergäbe der aus ihrer Sicht nunmehr den Bescheiden zu Grunde zu legen sei.

Eine Stellungnahme zu den vorgelegten Bewertungsgutachten des BMF vom 19. Oktober 2010 wurde vorgelegt, in der die drei Gutachten der Bf. einer kritischen Würdigung unterzogen wurden.

Keinem der drei Gutachten sei ein Zweck zu entnehmen, obwohl dies § 9 Liegenschaftsbewertungsgesetz (i.d.F. LBG) vorsehe. Gleichfalls würde der Bewertungsstichtag fehlen (L) bzw. liege dieser mehrere Jahre hinter dem erforderlichen Stichtag.

Der Bodenwert ergäbe (nach Abschlägen zwischen 25% und 70%) Quadratmeterpreise bei den einzelnen Liegenschaften zwischen € 52,50 und € 137,64 wobei bei keinem der Gutachten Vergleichsliegenschaften oder Begründungen für die Höhe des Bebauungsabschlags/Denkmalsschutz gegeben werde.

Zur Sachwertermittlung werde angemerkt, dass die Herkunft der angesetzten Bauwerte im Gutachten der L bzw. von F nicht angegeben worden sei. Im Gutachten der O sei auf die Ermittlung des Sachwertes verzichtet worden.

Bei der Ertragswertermittlung des Gutachtens der L sei weder die Bodenwertverzinsung noch der Bodenwert selbst berücksichtigt worden. Das Wagnis, die Bewirtschaftungs- sowie die Instandhaltungskosten seien der Höhe nach unbegründet abgezogen worden und ergäben in Summe 37,5% der Bewirtschaftungskosten.

Die O habe die Bewirtschaftungskosten pauschal mit 20% des Jahresrohertrages angesetzt, das Gutachten von F habe das Mietausfallswagnis, die laufende Instandhaltung sowie die Bewirtschaftungskosten getrennt was in Summe 16% vom Jahresrohertrag ergäbe.

Alle Gutachten würden von Liegenschaftszinssätzen zwischen 7,5% und 9% ausgehen, die unbegründet bleiben würden.

Die wirtschaftliche Lebensdauer werde zwischen 30 Jahren (Gutachten L, O) und 35 Jahren (Gutachten F) angenommen.

Sie sei nach dem Zustand der Gebäude zu schätzen. Erneuerungsinvestitionen im Jahre 2003 würden darauf hinweisen, dass bei den tragenden Teilen von einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren gesprochen werden könne, würden doch umfassende Modernisierungen die wirtschaftliche Lebensdauer verlängern.

Schließlich werde angemerkt, dass die Rückrechnung eines zum Stichtag 3. April 2010 erstellten Gutachtens auf den Bewertungsstichtag 25. Oktober 2005 der herrschenden Lehre zur Bewertungswissenschaft widerspreche.

Der Stellungnahme ist eine (weitere) Verkehrswertermittlung der Liegenschaft angeschlossen.

Der Ersteller geht dabei von einem Quadratmeterpreis von € 400,- aus und vermindert diesen um 25% wegen Bebauung bzw. großer Fläche, was dem Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich entspreche.

Bodenwert			€
	2.447 m ²	400 €/m ²	978.800
Abschlag 25% wegen Bebauung, große Fläche			-244.700
Bodenwert			734.100

Der Gebäudewert wird ausgehend von den Neuherstellungskosten abzüglich 10% progressiver Alterswertminderung und 10% Abwertung für verlorenen Bauaufwand mit einem Bauwert von € 2.359.792,- ermittelt. Mit dem Grundwert und dem Gebäudewert sowie einem 2%igen Ansatz des Wertes der Außenanlagen ermittelt sich der Sachwert der Liegenschaft mit € 3.062.560,64.

Für die Ertragswertermittlung geht der Sachverständige von der Nettopacht laut Pachtvertrag aus und vermindert diese um 10% Bewirtschaftungskosten, 5% Mietausfallswagnis und 0,5% Verwaltungskosten, gesamt 15,5%.

Unter den weiteren Prämissen (Bodenwertanteil 100%, Bodenwertverzinsung 7,5%, wirtschaftliche Restnutzungsdauer 50 Jahre, Kapitalisierungszins 7,5%) ermittelt der Sachverständige den Ertragswert mit € 3.064.595,-.

Der Verkehrswert wird danach nach gleichmäßiger Gewichtung von Sachwert und Ertragswert und einem Abschlag von € 10.000,- für Denkmalschutz mit € 3.050.000,- errechnet.

Mit Vorhalt vom 28. Jänner 2014 wurden der Bf. die seitens des Bundesfinanzgerichtes angestellten Überlegungen zur Wertfindung der gegenständlichen Liegenschaft samt Berechnungsmethode zur Kenntnis gebracht.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

In der am 25. März 2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung führte der Vertreter der Bf. ergänzend aus, dass der Verkauf der Liegenschaft zum Selbstkostenpreis erfolgt und jedenfalls nicht aus steuerlichen Überlegungen durchgeführt worden sei. Es sei zu keinem aus dem Verkauf resultierenden Zufluss an die Bf. gekommen. Bei der Erwerberin seien auch keine Mittel vorhanden gewesen, um den aus den Gutachten der Behörde resultierenden Preis zu bezahlen, weil eine Finanzierung durch die Bank in dieser Höhe nicht möglich gewesen sei. Die Behörde verweist ihrerseits darauf, dass ein Verkauf zum ‚Selbstkostenpreis‘ nicht den Gepflogenheiten des täglichen Lebens entspricht. Auf die Darstellung des Prüfungsorganes, wonach sich ein steuerlicher Vorteil durch die in der erwerbenden Gesellschaft vorhandenen Verlustvorträge sowie der unterschiedlichen Besteuerung von natürlichen Personen und Körperschaften ergäbe verweist der Vertreter der Bf. darauf, dass der in der Bilanz der G2 am 31. Dezember 2005 vorhandene Verlustvortrag i.H.v. rd. € 162.000,- und die dadurch mögliche Steuerersparnis von rd. € 40.000,- in keiner Relation zum Kaufpreis von € 2 Mio. stehe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a erster Satz EStG 1988 (i.d.F. BGBI. 400/1988 geändert durch BGBI 59/2001) sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Laut § 30 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 leg. cit. sind als Spekulationseinkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Gemäß § 30 Abs. 5 EStG 1988 leg. cit. ist bei Tauschvorgängen im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988 der gemeine Wert anzusetzen.

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

Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt als Tausch im Sinne der lit. a auch die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 KStG 1988), wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

§ 10 BewG lautet:

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

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

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

§ 2 LBG (Liegenschaftsbewertungsgesetz) lautet:

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

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

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

Die Bestimmung des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt nach herrschender Rechtsauffassung auch für verdeckte (nach außen in ein Kaufgeschäft gekleidete) Einlagen (vgl. Doralt, Einkommensteuer-Gesetz Kommentar³, § 6 Tz 61). Von einer verdeckten Einlage ist

ua. auch im Falle eines unterpreisigen Verkaufs durch den Gesellschafter an eine nahe stehende Gesellschaft auszugehen, und zwar in Höhe des der Gesellschaft zugestandenen Unterpreises (= Differenz zum gemeinen Wert) (vgl. zB Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 63; VwGH 16.9.2003, 99/14/0324).

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

Verkaufen die Gesellschafter einer Personengesellschaft einen Teilbetrieb zu einem fremdunüblich niedrigen Preis an eine Kapitalgesellschaft, an welcher sie gleichfalls beteiligt sind, liegt eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft vor. Dies bewirkt mangels Gewährung neuer Gesellschaftsrechte eine Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte, wobei die veräußernden Gesellschafter neben dem (den Verkehrswert nicht erreichenden) Kaufpreis einen Vorteil in der Wertsteigerung ihrer Gesellschaftsrechte an der erwerbenden Kapitalgesellschaft erlangen (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2000, 97/15/0193).‘

Aus § 30 Abs. 5 EStG 1988 in Verbindung mit § 6 Z 14 EStG 1988 ergibt sich daher für den vorliegenden Fall, dass der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Übertragung der Liegenschaft zum Ansatz zu gelangen hat (vgl. Doralt, aaO, § 30 Tz 26; Quantschnigg/Schuch, aaO, § 30 Tz 10, UFS Gz. RV/0595-G/05 v. 3.1.2006).

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

Die in Rede stehende Liegenschaft wurde mit Vertrag vom 6. März 2000 von der Gemeinde Wien an die Bx um öS 3 Mio. (€ 218.018,-) veräußert.

Die Ms erwarb das Grundstück mit Kaufvertrag vom 22. August 2001 um öS 3,1 Mio. zzgl. Nebenkosten (gesamt € 237.603,83) und renovierte die Liegenschaft in den Jahren 2002 und 2003. Die gesamten Anschaffungs- sowie Sanierungskosten beliefen sich auf € 2.007.100,-.

Am 8. August 2002 wurde ein Pachtvertrag mit der B1 abgeschlossen (Pachtzins jährlich € 279.600,-).

Am 25. Oktober 2005 wurde die Liegenschaft von der Vermietungsgemeinschaft auf die G2 um € 1.940.000,- übertragen (wobei 50% des Kaufpreises auf die Bf. entfielen).

Der Pachtvertrag wurde von der G2 übernommen und mit Sideletter vom 22. März 2007 dahingehend modifiziert, dass die Bestandsgeberin einer Pachtzinsreduktion von 10%

zustimmt und dafür einen Kündigungsverzicht der Bestandsnehmerin bis 31. März 2012 erhält.

Die Miteigentümer der Liegenschaft waren zugleich Geschäftsführer bzw. Gesellschafter der G2.

Es liegt eine Übertragung zwischen nahen Angehörigen vor die nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu untersuchen ist.

Gegenständlich liegen 3 Gutachten vor, wobei das Gutachten der L schon laut Beschwerde von einer dubiosen Firma erstellt wurde, weshalb die Bf. auf dieses Gutachten keinen weiteren Bezug nimmt.

Während die Bf. den vereinbarten Kaufpreis durch 2 weitere vorgelegte Gutachten bestätigt sieht, ermittelt die Ap. einen höheren gemeinen Wert, der durch eine Verkehrswertermittlung der Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Bewertung eine weitere Steigerung erfährt.

In § 3 (1) Liegenschaftsbewertungsgesetz (i.d.F. LBG) werden als Wertermittlungsverfahren insbesondere das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren sowie das Sachwertverfahren angesprochen. Es ist demnach jenes Wertermittlungsverfahren anzuwenden, das dem jeweiligen Stand der Wissenschaft entspricht.

Gemäß Abs. 2 sind, wenn es zur vollständigen Berücksichtigung erforderlich ist, für die Bewertung mehrere Wertermittlungsverfahren anzuwenden.

Die vorliegenden 5 Wertermittlungen reichen bei der Methodenwahl von einer gleichwertigen Gewichtung von Sach- und Ertragswertmethode über eine höhere Gewichtung der Ertragswertmethode bis zur ausschließlichen Berücksichtigung der Ertragswertmethode.

Ross/Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹ 2005 S 61 erläutern diesbezüglich, dass der Sachverständige auch die Wahl des oder der herangezogenen Wertermittlungsverfahren zu begründen hat.

Insbesondere bei Heranziehung mehrerer Wertermittlungsverfahren bedarf es der Erläuterung, welche Gründe für die Ableitung des Verkehrswerts aus dem einen oder anderen Verfahrensergebnis maßgeblich waren.

Eine derartige Begründung ist keinem der vorgelegten Gutachten zu entnehmen. Lediglich die O erläutert ihre Heranziehung (ausschließlich) des Ertragswerts zur Verkehrswertermittlung damit, dass für touristische Liegenschaften nur der Ertragswert relevant ist, weil der potentielle Käuferkreis überwiegend am wirtschaftlichen Nutzen und nicht am Substanzwert interessiert ist.

In der Literatur findet sich als Anwendungsgebiet des Ertragswertes weitgehend einheitlich die Darstellung, dass diese Methode für bebaute Liegenschaften bei denen durch Vermietung oder Verpachtung Erträge erzielt werden können (Kranewitter

*Liegenschaftsbewertung*⁶ 2010, S 18) üblich ist. Der Liegenschaftswert wird demnach durch den marktüblich erzielbaren Liegenschaftsertrag bestimmt und vor allem für Mehrwohnungshäuser, Geschäfts- und Bürogebäude die vermietet werden...zur Ermittlung des Verkehrswerts herangezogen.

Laut *Ross/Brachmann* (a.a.O. S 64) kommt das Ertragswertverfahren für alle diejenigen Grundstücke in Betracht, die dazu bestimmt und geeignet sind, Erträge aus Vermietung und Verpachtung zu erwirtschaften, die eine angemessene Verzinsung des investierten Kapitals gewährleisten.

Für *Bienert/Funk*, (*Immobilienbewertung Stand 7/2007* S 142) findet das Ertragswertverfahren bei allen Immobilien Anwendung, die der Ertragserzielung dienen oder dienen könnten.

Nachdem die gegenständlich veräußerte Immobilie zur gewerblichen Einnahmenserzielung genutzt wird (gemischter Hotel/Gastronomiebetrieb) kommt der Ertragswertmethode nach den obigen Ausführungen eine zentrale Rolle zu, wobei sich die Frage, nach der (zusätzlichen) Anwendbarkeit des Sachwertverfahrens stellt.

Nach *Kranewitter* (a.a.O. S 17) ist dieses Verfahren u.a. dann anzuwenden, wenn keine geeigneten Vergleichsmieten oder vergleichbare Pachtentgelte vorhanden sind und daher das Ertragswertverfahren nicht sinnvoll angewendet werden kann. Gerade dieser Umstand ist jedoch hier nicht gegeben, liegt doch ein Pachtvertrag mit einer dritten Partei (B1) vor.

Ebenso erläutern *Ross/Brachmann* (a.a.O. S 63): *„Das Sachwertverfahren kommt für solche Grundstücke in Betracht, die zur Eigennutzung bestimmt sind, wie z.B. Einfamilienhäuser, aber auch öffentliche Gebäude, wie z.B. Schulen oder Krankenhäuser...also insbesondere für solche Grundstücke, bei denen es für die Werteinschätzung am Markt nicht auf den aus Vermietung oder Verpachtung zu erzielenden Ertrag ankommt, sondern für die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr die Herstellungskosten wertbestimmend sind.“* (vgl. ebenso *Bienert/Funk* a.a.O. S 265).

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

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

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

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

Zur Verkehrswertermittlung mittels mehrerer kombinierter Methoden geht *Kranewitter* (a.a.O. S 16) davon aus, dass diese üblicherweise mittels eines einzigen Verfahrens ermittelt wird, wobei die Möglichkeit besteht, dass die Liegenschaft mit Hilfe verschiedener Ermittlungsmethoden bewertet wird und aus den gewonnenen Ergebnissen Anhaltspunkte für die endgültige Wertfeststellung gewonnen werden können.

Bienert/Funk (a.a.O. S 428) verweisen hinsichtlich der Zusammenführung von Teilergebnissen auf §§ 3(2) und 7 (2) LBG wonach der Verkehrswert der Liegenschaft – wenn es für die Wertfindung erforderlich ist – unter Berücksichtigung der Ergebnisse mehrerer Verfahren hergeleitet werden muss.

Sie merken dazu jedoch kritisch an: „...vor diesem historischen Hintergrund ist es in Österreich leider auch heute noch gängige Praxis, ohne fundierte textliche oder sonstige Begründung Teilergebnisse zu vermischen. Insbesondere die ungewichtete Mittelwertbildung (auch Berliner Verfahren genannt) ist strikt abzulehnen, da dieses Vorgehen im Regelfall erfolgt, ohne dass eine reale Begründung dafür vorliegt. Neben den fachlichen Problemen entspricht dieses Vorgehen im Übrigen auch nicht den vorgenannten Anforderungen gem. LBG. Gibt es sachliche Gründe für eine Gewichtung der Teilergebnisse, so müssen diese in jedem Fall dargelegt werden.“

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

- Einerseits handelt es sich um ein reines Ertragsobjekt (Gastronomie + Hotel), eine Eigennutzung der Veräußerer/Erwerber liegt nicht vor.
- Die Vs hat die Liegenschaft nach ihren Ausführungen erworben um sie nach einer Generalsanierung und Zubauten zu verpachten. Es war demnach von vornherein nicht geplant, die Lokalität selbst zu betreiben.
- Das Objekt wurde bereits vor der Veräußerung durch die Ms verpachtet, wobei der Erwerber (G2) den bestehenden Pachtvertrag mit dem alleinigen Pächter vom Veräußerer übernommen hat.
- Eine Begründung, die sachliche Gründe für eine Gewichtung der Teilergebnisse nachvollziehbar anführt, ist weder in den Gutachten der L, des F noch in der Verkehrswertfeststellung der Ap. bzw. des BMfF auszumachen.
- Auch das von der Bf. in ihrer Begründung zur Beschwerde angeführte Gutachten der O ermittelt den Verkehrswert ausschließlich mit Hilfe des Ertragswertverfahrens und begründet dies nachvollziehbar.

Wie die Bf. darlegt, wird in den Gutachten der O bzw. des F auf die eingeschränkte Nutzung aufgrund des bestehenden Denkmalschutzes bzw. darauf hingewiesen, dass das Objekt aufgrund dieses Umstandes nur mehr schwer zu gleichen Konditionen zu vermieten sei.

Dazu ist anzuführen:

Der Pachtvertrag wurde am 8. August 2002 abgeschlossen wobei der Pachtzins mit Sideletter vom 22. März 2007 beginnend mit 1. April 2007 von (indexiert) mtl. € 23.300,- um 10% herabgesetzt und im Gegenzug ein Kündigungsverzicht mit der B1 bis 31. März 2012 vereinbart wurde.

Fraglos kommt darin eine Unsicherheit der Verpächter hinsichtlich einer weiterführenden Verwertbarkeit der Liegenschaft zum Ausdruck.

Beim Ertragswertverfahren wird die Gefahr der eingeschränkten Wiederverwertbarkeit durch Ansatz eines erhöhten Mietausfallwagnisses berücksichtigt.

Vor diesem Hintergrund sind die einzelnen Gutachten/Verkehrswertermittlungsverfahren einer kritischen Würdigung zu unterziehen:

Gutachten L

Vorauszuschicken ist, dass es sich bei der L um eine als dubios zu beurteilende Firma handelt, wurde die Erstellung des Gutachtens doch mit Rechnung vom 8. Juli 2005 abgerechnet, obwohl die L erst mit 23. Februar 2006 errichtet und am 21. April 2006 in das Firmenbuch eingetragen wurde.

Im Gutachten der L wird kein Erstellungsdatum bzw. Stichtag für die Wertermittlung angegeben. Auch der Zweck des Gutachtens ist nicht ersichtlich. Der Befund ist äußerst kurz gehalten, Hinweise auf den Bauzustand gibt es nicht.

Das Sachwertverfahren ermittelt einen Grundwert von € 175 pro m² ohne Vergleichsgrundstücke anzuführen. Der Abschlag i.H.v. 70% wegen Verbauung mit denkmalgeschützten Gebäude ist nicht näher begründet.

Beim Ertragswert werden ausgehend vom Rohertrag laut Pachtvertrag 10% des Rohertrages als Verwaltungskosten, 10% des Rohertrages als Kosten für Mietausfallwagnis und 2% des Neubauwertes als Kosten der Instandhaltung abgezogen.

Abgesehen davon, dass die Höhe der Abzugsposten nicht begründet wird, liegen die Verwaltungskosten weit außerhalb bzw. die Wagniskosten an der äußersten Grenze der üblicherweise zum Ansatz gelangenden Werte (vgl. Kranewitter a.a.O. S 90ff).

Der zum Ansatz gelangende Kapitalisierungszinsfuß wird ebenso wie die Restnutzungsdauer nicht begründet. Ein gebundener Bodenwert wird nicht ermittelt.

Gutachten O

Das Gutachten der O ermittelt den Bodenwert getrennt nach verbauter Fläche und Freiflächen, wobei keine Hinweise auf die Wertfindung der angenommenen Quadratmeterpreise gegeben werden.

Als Bewertungsstichtag ist dem Gutachten der 15. Mai 2008 zu entnehmen, der Zweck der Bewertung wird nicht angeführt.

Ein Gebäudewert wird nicht ermittelt, wobei hinsichtlich des Zustandes von einem fiktiven Baujahr 2000 und einer ‚Restlebensdauer‘ von 52 Jahren ausgegangen

wird. Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 30 Jahren wird mit der kürzlichen Komplettsanierung und dem neuen Zubau begründet.

Beim Ertragswert kommt der (aufgrund des Sideletters vom 22. März 2007) verringerte Pachterlös zum Ansatz, wobei pauschale Bewirtschaftungskosten ohne jegliche Begründung mit 15% angenommen werden.

Welche Bewirtschaftungskosten (Verwaltungs-, Betriebs- oder Instandhaltungskosten bzw. Mietausfallswagnis) damit im Einzelnen angesprochen sind ist ebenso wenig erkennbar wie eine Begründung des getroffenen Wertansatzes.

Der Bodenwertanteil wird unbegründet mit 25% angenommen und der Ertragswert nach Abzug des Bodenwertes um weitere 15% vermindert. Der Abschlag wird mit dem eingeschränkten Interessentenkreis bei Neuvermietung und der deutlich über dem Marktniveau liegenden Rendite begründet.

Gutachten F

Das Gutachten von F wurde zum Stichtag 29. März 2010 erstellt. Ein näher dargestellter Zweck (mit Ausnahme des Auftrages zur Ermittlung des Verkehrswertes) ist nicht ersichtlich.

Der Befund umfasst eine Darstellung der (Verkehrs-)Lage des Grundstücks, der Außenanlagen sowie der Widmung. Die Beschreibung des Hotel- und Restaurantgebäudes wurde weitgehend vom Gutachten der L übernommen und der Bauzustand mit Note 2 (nach Heidek = normal erhalten, übliche Instandhaltungen sind vorzunehmen) beurteilt.

Der Sachwert wird ermittelt, indem der Bodenwert ohne erkenntliche Heranziehung von Vergleichsgrundstücken und somit unbegründet mit € 225 pro m² angesetzt und davon (ebenfalls der Höhe nach unbegründet) ein Bebauungsabschlag wegen Berücksichtigung der Bebauung und des Denkmalschutzes mit 70% angenommen wird.

Auf die Ermittlung des Gebäudewertes (Neuherstellungskosten abzgl. technischer und wirtschaftlicher Wertminderung zzgl. Außenanlagen) wird hier nicht näher eingegangen, da der Sachwert wie oben beschrieben für die Bewertung des Grundstückes (mit Ausnahme des Abzuges für die laufende Instandhaltung s. unten) nicht maßgeblich ist.

Der Ertragswert wird ausgehend von der Nettopacht laut Vorschreibung, abzüglich 2% Bewirtschaftungskosten, 2% Mietausfallswagnis (beides vom Jahresrohertrag) und 1% der laufenden Instandhaltung (Basis Neubauwert), ermittelt. Die Höhe der Bewirtschaftungskosten wird zwar im Einzelnen nicht begründet, sie bewegen sich jedoch in dem in der Literatur dargestellten Rahmen.

Schließlich wird von einer Restnutzungsdauer von 35 Jahren und einem Kapitalisierungszinssatz von 7,5% ausgegangen der als angemessen anzusehen ist. Nach Abzug von aufgestautem Reparaturaufwand ergibt sich ein Ertragswert der letztlich um eine Marktanpassung von 5% wegen erschwerter Verwertbarkeit gekürzt wird.

Der Verkehrswert wird mit einer Gewichtung Sachwert:Ertragswert im Verhältnis 1:1 ermittelt.

Verkehrswertermittlung laut Außenprüfung

Die Ap. erläutert, der Verkaufspreis vergleichbarer Grundstücke würde zwischen € 300,- und € 600 pro m² liegen und geht von einem durchschnittlichen Wert von € 400,- aus den sie (ohne Begründung) um weitere 25% kürzt. Den Sachwert ermittelt sie (entgegen der in der Literatur bei der Sachwertmethode beschriebenen Vorgangsweise, dort Ausgangspunkt Neuherstellungskosten) indem sie den Altbestand (Ankauf 2001) gesondert bewertet und den Zubau 2002 bzw. 2003 mit den Herstellungskosten ansetzt.

Bei der Wertermittlung des Ertragswertverfahrens geht die Ap. von dem (lt. Sideletter s.o.) gekürzten Jahresrohertrag aus, kürzt diesen pauschal um 20% angenommene Bewirtschaftungskosten und ermittelt den Vervielfacher (ohne Begründung) auf Grundlage einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren und einem Kapitalisierungszinssatz von 6%. Letztlich erfolgt eine 15%ige Abwertung ohne nähere Erläuterung.

Der Verkehrswert wird mit einer Gewichtung Sachwert:Ertragswert im Verhältnis 1:2 ermittelt.

Verkehrswertermittlung laut BMfF

Die Verkehrswertermittlung des BMfF bedient sich ebenfalls der zu gleichen Teilen gewichteten Sach- und Ertragswertmethode (Berliner Verfahren) zur Ermittlung des Verkehrswerts. Als Stichtag wird der 25. Oktober 2005 (Kaufvertragsdatum) angeführt.

Der Bodenwert wird aus dem Immobilienpreisspiegel 2005 in gleicher Höhe wie jener der Verkehrswertermittlung Außenprüfung letztlich mit € 300,- pro m² angesetzt, wobei der vorgenommene 25%ige Abschlag als Bebauungsabschlag für die große Fläche begründet wird. Der Ertragswert wird ausgehend von dem verminderten Pachtzins (Sideletter s.o.) um 10% Instandhaltungskosten, 5% Mietausfallswagnis und 0,5% Verwaltungskosten gekürzt. Zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer merkt der Verfasser in einer gleichzeitig erstellten Stellungnahme an, dass Erneuerungsinvestitionen in die Gebäudeausstattung (2003) i.H.v. ca. € 1,8 Mio. darauf hinweisen, dass die tragenden Bauteile des Gebäudes in einem Zustand sind, der eine weitere wirtschaftliche Lebensdauer von 50 Jahren erwarten lässt. (fiktives Alter 10 Jahre, fiktives Baujahr 1995, Lebensdauer 60 Jahre, Restnutzungsdauer 50 Jahre).

Der Verkehrswert wird (ohne Begründung) mit einer Gewichtung Sachwert:Ertragswert im Verhältnis 1:2 ermittelt.

Beurteilt man die vorliegenden Gutachten sowie die Verkehrswertermittlungen so ergibt sich, dass keine der vorliegenden Wertermittlungen den Erfordernissen eines mängelfreien Gutachtens entspricht.

Wie schon in der Stellungnahme des BMfF zu den drei Gutachten der Bf. angeführt, enthält kein Gutachten den gemäß § 9 (1) LBG geforderten Zweck bzw. liegen Bewertungsstichtage vor, die mehrere Jahre nach dem erforderlichen Stichtag liegen. Bei keinem der 3 Gutachten der Bf. werden Vergleichsliegenschaften zur Begründung des Wertansatzes der Liegenschaft bzw. der Höhe des Bebauungsabschlags/ Denkmalschutzes vorgelegt. Bei der Ertragswertermittlung werden die Abschläge nicht näher begründet und liegen im Vergleich weit auseinander. Auch der Liegenschaftszinssatz sowie die wirtschaftliche Lebensdauer des Gebäudes bleiben weitgehend ohne Begründung.

Aber auch die Verkehrswertermittlungen der Ap. sowie des BMfF sind nicht fehlerfrei.

Die Ermittlung des Wertes in der Niederschrift der Ap. enthält keinen Stichtag, die Ermittlung durch das BMfF enthält zwar einen solchen, aber gleichzeitig wird von einem verringerten, zum Stichtag nicht geltenden Pachtzins ausgegangen. Die Abschläge bleiben wie bei den Gutachten weitgehend unbegründet. Eine Besichtigung der Liegenschaft durch den Vertreter des Fachbereichs ist nicht erfolgt, seine Ausführungen bauen daher auf Darstellungen in von dritter Seite erstellten Gutachten auf.

Die Ermittlung des Sachwertes durch die Ap. entspricht nicht der (in der Literatur dargelegten) Orientierung an den Neuherstellungskosten. Der Abschlag vom Ertragswert orientiert sich an dem Jahresreinertrag, wohingegen die Instandhaltungskosten als Basis von den Neuherstellungskosten zu berechnen wären. Schließlich ist beiden Ermittlungen nicht zu entnehmen, aus welchem Grund ein Mischverfahren zur Verkehrswertermittlung (Ertragswert/Sachwert) angewendet wurde.

Das Bundesfinanzgericht (kurz BFG) zieht in Ansehung dieser Sachlage als Grundlage das Gutachten des Sachverständigen F zur Verkehrswertermittlung heran, da es aus h.o. Sicht einem gesetzmäßigen Gutachten am nächsten kommt und daher nur wenige Korrekturen zur Wertermittlung erfordert. Aus den oben dargelegten Gründen wird der Verkehrswert gegenständlich ausschließlich aus dem Ertragswert berechnet.

Die Korrekturen zum Gutachten des F erfolgen aufgrund der Tatsache, dass er

- dem Gutachten einen unrichtigen Stichtag zugrunde gelegt hat, was Anpassungen des Mietertrages, des Vervielfältigers, des Mietausfallswagnisses sowie des Neubauwertes erforderlich macht;
- den von ihm dargestellten Bodenwert nicht nachvollziehbar glaubhaft gemacht hat, wobei insbesondere keine Vergleichsgrundstücke genannt wurden.

Auswirkungen durch den Ansatz des falschen Stichtages:

- Die Korrektur des Wertansatzes betrifft den Rohertrag, der auf den zum Zeitpunkt des Kaufvertrages (25. Oktober 2005) gültigen Bestandszins (Wert € 279.600,- jährlich) korrigiert wird. Der verminderte Bestandszins wurde erst mit Sideletter vom 22. März 2007 vereinbart und ist daher im Verkaufszeitpunkt unbeachtlich. Die Wertansätze für die Bewirtschaftungskosten bleiben unverändert.

- Aus dem unzutreffenden Stichtag ergeben sich geänderte Instandhaltungskosten, die zu einem %-Satz der Gebäudeneuherstellungskosten berechnet werden.

Das Gutachten von F geht von einem Gebäudesachwert von € 2.531.349,- aus und ermittelt den Abschlag für laufende Instandhaltung mit 1% des Gebäudesachwertes (€ 25.314,-).

Die auf den Stichtag 29. März 2010 ermittelten Gebäude-Neuherstellungskosten werden mit dem Baupreisindex auf den 25. Oktober 2005 rückgerechnet und fließen in den Abschlag für laufende Instandhaltung ein: (Baupreisindex 1986 (Hochbau) I. Quartal 2010: 187,6, Baupreisindex 1986 (Hochbau) IV. Quartal 2005 162,5).

Der Abschlag für laufende Instandhaltung (1%) ergibt damit einen Wert i.H.v. € 21.926,79.

- Der Vervielfältiger wird entsprechend angepasst. Während der Gutachter (mit Stichtag 2010) von einer Restnutzungsdauer von 35 Jahren (bei einer Verzinsung von 7,5%) ausgeht, ergibt sich (bei dem korrekten Stichtag 2005) eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren, gleichbleibende Verzinsung angenommen. Der Vervielfältiger erhält bei Ansatz dieser Parameter den Wert 12,59.

- Der Gutachter ist bei seiner Berechnung von einem Mietausfallswagnis von 5% (der Nettopacht) ausgegangen. Aufgrund des von ihm gewählten Stichtages wurde der Sideletter mit der die Bestandnehmerin auf die Ausübung des Kündigungsrechts bis 31. März 2012 verzichtet, bereits berücksichtigt. Zum Stichtag im Jahr 2005 bestand ein derartiger Kündigungsverzicht noch nicht.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist der Abschlag für das Mietausfallswagnis aus diesem Grund zu erhöhen. Das Bundesfinanzgericht setzt den Abschlag für das Mietausfallswagnis in Anlehnung an *Bienert/Funk (a.a.O S 597)* mit 8% (dortiger Maximalwert für Geschäftslokale mit guter Lage) an.

Auswirkung aufgrund des unrichtigen Bodenwertansatzes:

- Der Ansatz des Bodenwertes (vor Abschlägen) i.H.v. € 225,- pro m² wurde im Gutachten Fichtinger nicht begründet (Vergleichsgrundstücke wurden nicht genannt) und ist insgesamt nicht nachvollziehbar. Die Ap. bzw. der Sachverständige des BMF haben ihren Wertansatz von Vergleichsgrundstücken bzw. vom Immobilienpreisspiegel für den 23. Bezirk abgeleitet und sind solcherart zu einem begründeten Grundstückspreis von € 400 pro m² gelangt.

Aus der Korrektur des Bodenwertes auf € 400,-/m² folgt (im Ertragswertverfahren) eine Korrektur der Bodenwertverzinsung.

Nachfolgend werden die Wertansätze des Gutachtens von F den (geänderten) Wertansätzen laut Bundesfinanzgericht gegenübergestellt. Die Berechnung des BFG ergibt einen Veräußerungserlös i.H.v. € 2.670.000,-. Die Wertermittlung wurde der Bf. mit Vorhalt vom 28. Jänner 2014 zur Kenntnis gebracht. Eine Beantwortung bzw. Stellungnahme dazu erfolgte nicht.

Im Ergebnis ist der von der Bf. getroffene Veräußerungspreis i.H.v. € 1.940.000,- somit als nicht fremdüblich zu beurteilen.

Da im Zuge der Veräußerung wie oben dargestellt der gemeine Wert anzusetzen ist und dieser durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, ist der von der Bf. dargestellte Ansatz des Selbstkostenpreises nicht maßgeblich. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird i.d. Folge ziffernmäßig näher dargestellt.

		Gutachten F	Werte lt. BFG		
		Preis/m ²	€	Preis/m ²	€
Bodenwert					
Grundstücksfläche 2.447 m ²	€ 225	550.575,00	€ 400	978.800,00	
Abschlag 70%		-385.402,50		-685.160,00	
Grundstücksfläche abgewertet		165.172,50		293.640,00	
Neubauwert (Abwertung Baukostenindex)		2.531.349,00	162,5/187,6	2.192.679,37	
Ertragswert		€		€	
Nettopacht lt. Vorschreibung		277.800,00		279.600,00	
2% Bewirtschaftungskosten (BMGL Nettopacht)		-5.556,00		-5.592,00	
5% bzw. 8% Mietausfallswagnis (BMGL Nettopacht)		-13.890,00		-22.368,00	
1% Instandhaltung 1% (BMGL Neubauwert)		-25.314,00		-21.926,79	
Jahresreinertrag		233.040,00		229.713,21	
abzügl. 7,5% Bodenwertverzinsung		-12.388,00		-22.023,00	
Anteil der Gebäude am Reinertrag		220.652,00		207.690,21	
35 bzw. 40 J RND, Kapitalisierung 7,5% Vervielfältiger	12,2725	2.707.951,67	12,59	2.614.819,70	
zuzügl. Bodenwert		165.172,50		293.640,00	
abzügl. Aufgestauter Reparaturaufwand		-3.000,00		-3.000,00	
Ertragswert der Liegenschaft		2.870.124,17		2.905.459,70	
Verkehrswert		€		€	
Ertragswert:Sachwert 1:1 (BFG 1:0)		2.304.479,14		2.905.459,70	
Marktanpassung	5%	-115.223,96	8%	-232.436,78	
Verkehrswert		2.189.255,18		2.673.022,92	
Verkehrswert gerundet		2.200.000,00		2.670.000,00	

Was den von der Bf. dargestellten Einwand des mangelnden Zuflusses betrifft ist festzuhalten:

Der VwGH hatte sich in seinem Erkenntnis vom 27. Jänner 2000 Zl. 97/15/0193 mit der fremdunüblichen Übertragung von Gesellschaftsanteilen an einer KG in eine GmbH zu befassen. Festgestellt wurde, dass die Gesellschaftsanteile unterpreisig (zum Nennwert) an eine GmbH veräußert wurden und in Höhe der Differenz zum tatsächlichen Wert eine verdeckte Einlage an die GmbH vorlag. Das Finanzamt nahm eine Veräußerung gemäß § 31 EStG 1972 an.

Der VwGH ging wie die Behörde vom Vorliegen einer verdeckten Einlage aus. „Ebenso wie unter dem Geltungsbereich des § 31 Abs. 7 i.V.m. § 6 Z 14 EStG 1988 liegt ein Austauschverhältnis vor. Der Anteilsinhaber lässt sich die Werterhöhung den gemeinen Wert der Einlage ‚kosten‘. Die Werterhöhung ist das definitive ‚Entgelt‘ (Gegenwert), das der Anteilsinhaber für seine Einlage erhält. Im Eintritt der Werterhöhung ist ein Zufluss eines Sachwertes im Sinne des § 19 EStG zu erblicken (vgl. Bauer/Quantschnigg, Körperschaftsteuergesetz, Tz. 13 zu § 8, mwN).“

Demzufolge ist auch im gegenständlichen Fall von einem Zufluss an die Bf. auszugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

Ermittlung des Spekulationsgewinnes

	€
Veräußerungserlös lt. BFG	2.670.000,00
Anschaffungs-/Herstellungskosten	-2.007.100,00
Einkünfte gemäß § 30 EStG	662.900,00

Aufteilung:

Verlassenschaft nach S StNr. sx1 € 331.450,-

S1 StNr. Sx2 € 331.450,-

Einkommensteuer 2005

	2005
	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	25.682,52
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	156.474,98
sonstige Einkünfte	331.450,00
Gesamtbetrag d. Einkünfte	513.607,50
Kirchenbeitrag	-100
Einkommen	513.507,50
Steuer vor Absetzbeträgen	248.338,75
Steuer auf sonstige Bezüge	219,63
Einkommensteuer	248.558,38
anrechenbare Lohnsteuer	-6.240,98
festgesetzte Einkommensteuer	242.317,40

Da dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde liegt und kein Widerspruch zur Rechtsprechung des VwGH vorliegt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 22. April 2014