

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache A. GmbH & Co KG, B.-Straße 4, C., vertreten durch die WTJ Steuerberatungs GmbH & Co KG, Bundesstraße 70, 6830 Rankweil, gegen den Bescheid des FA Feldkirch vom 04.06.2012 betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		226.788,87 €
M. d Plz. B. Straße 4 ch StNr1	Anteil/Einkünfte	153.337,68 €
A. GmbH Plz. B. Straße 4 ch StNr2	Anteil/Einkünfte	500,00 €
M. k Plz. B. Straße 4 ch StNr3	Anteil/Einkünfte	72.951,19 €

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betrieb einen Handel mit landwirtschaftlichen Geräten. Als Kommanditisten waren d M. mit einem Anteil in Höhe von 16,67% und k M. mit einem Anteil in Höhe von 83,33 % beteiligt, persönlich haftende Gesellschafterin war die A. GmbH.

Mit Einbringungsvertrag vom 29. September 2009 brachten die Kommanditisten ihre Anteile rückwirkend zum 31.12.2008 in die A. GmbH ein. Die KG wurde anschließend aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht. Bis zu ihrer Auflösung ermittelte sie den steuerlichen Gewinn gemäß § 5 EStG.

Abgabenrechtliche Prüfung, Prüfbericht

Über einer abgabenrechtliche Prüfung der Jahre 2008 und 2009 stellte die Prüferin mit Prüfbericht vom 01.06.2012 fest:

1. Ein in der B. Straße 4 in C. gelegenes, Grundstück (EZ xxx , GStNr. a) habe sich bis zur Einbringung der Bf. in die A. GmbH im Sonderbetriebsvermögen des d M. befunden. Mit Schenkungsvertrag vom 29.09.2009 habe dieser einen Anteil von vier Fünftel dieses Grundstückes an seinen Sohn k M. übergeben. Dieser Anteil sei von k M. rückwirkend mit Stichtag zum 31.12.2008 in die GmbH eingebracht und dort bilanziert worden. Eine grundbücherliche Eintragung der GmbH als (Mit)Eigentümerin dieses Grundstückes sei bis zum 15.05.2012 nicht erfolgt. Es liege auch kein wirtschaftliches Eigentum der GmbH vor, da kein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des k M. bzw. der GmbH ins Grundbuch eingetragen sei.

Aufgrund dieser Schenkung liege eine Entnahme von vier Fünftel des Grundstückes aus dem Sonderbetriebsvermögen des d M. vor. Dieser Anteil sei mit dem Teilwert zu bewerten. Gleichzeitig sei eine Einlage in dieser Höhe in die GmbH durch k M. zu unterstellen.

Auch bei Anerkennung der Rückwirkungsfiktion wären die stillen Reserven aufzudecken gewesen.

Von einer Bewertung des Gebäudes werde Abstand genommen, da der Teilwert dem Buchwert entspreche.

Die Preise für Grundstücke in vergleichbarer Lage in L lägen bei 370,00 Euro pro Quadratmeter. Die Entnahme des Grundstückes führe zur Aufdeckung von stillen Reserven wie folgt (Beträge in Euro):

Grundstücksfläche in m ²	2.442
Davon 4/5 Anteile	1.953,60
Grundwert 1.853,60m ² (370,00/m ²)	722.832,00
Abzüglich Buchwert zum 31.12.2008 (1/5 von 715.922,00)	-572.738,00
Sonderbetriebsvermögen d M.	150.094,00

Diese stillen Reserven in Höhe von 150.094,00 Euro seien bei der Feststellung der Einkünfte zur Gänze d M. zuzurechnen.

2. Im Sonderbetriebsvermögen des k M. habe sich ein bebautes Grundstück in der R-Straße 132, C., (EZ xx , GSt.Nr. bb) befunden, das nicht in die A. GmbH eingebracht worden sei. Darin sei eine Entnahme des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen des k M. zu sehen.

Laut einer Grundstückspreisermittlung hätten die Grundstückspreise in vergleichbarer Lage in L zum Stichtag 31.12.2008 bei 140,00 Euro je Quadratmeter gelegen. Unter Zugrundelegung dieses Verkaufspreises erfolge die Berechnung der stillen Reserven in Anlehnung an die letzte Betriebsprüfung aus dem Jahr 1998 wie folgt (Beträge in Euro):

Grundwert in unbebauten und lastenfreien Zustand = 3.250 m²/140,00 Euro	455.000,00
15% Bebauungsabschlag	-68.250,00
3,62 % Abschlag für Zufahrt	-16.471,00
Grundwert der dem Gebäude zugeordneten Grundfläche	370.279,00
Grundwert der separaten Grundfläche (1.800 m²/140,00 Euro)	252.000,00
3,62 Abschlag für Zufahrt	-9.122,40
Grundwert der separaten Grundfläche	242.877,60
Teilwert des Grund und Bodens lt. Prüfung gesamt	613.156,60
Abzüglich Buchwert zum 31.12.2008	-420.775,71
Sonderbetriebseinnahme k M.	192.380,89

Angefochtener Bescheid

Das Finanzamt Feldkirch folgte den Feststellungen der Prüferin und stellte die Einkünfte der Bf. im Jahr 2008 mit Bescheid vom 04.06.2012 einheitlich und gesondert wie folgt fest (Beträge in Euro):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	346.426,42
Anteil M. d	153.337,68
Anteil A. GmbH	500,00
Anteil M. k	192.588,74

Beschwerde

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde wandte die Bf. gegen die Beurteilung der Schenkung des Grundstückes in der *B. Straße 4* als Entnahme ein, die Praxis, wonach die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter

als Entnahme und neuerliche Einlage zu werten seien, sei äußerst fraglich, auch wenn der Verwaltungsgerichtshof eine entsprechende Entscheidung im Jahre 1987 getroffen habe. Diese Entscheidung sei nicht hinzunehmen, da das Grundstück den Funktionszusammenhang innerhalb des Betriebes nicht verlassen habe und die Erfassung der stillen Reserven weiterhin gesichert sei. Daher habe eine Übertragung zu Buchwerten zu erfolgen.

Gegen die Ermittlung des Teilwertes im Zusammenhang mit der Entnahme des Grundstückes in der R-Straße 132 brachte sie vor, der vom Prüfer gewählte Prozentsatz für den Bebauungsabschlag sei zu niedrig angesetzt worden, weil sich die Bodenbeschaffenheit in der Zwischenzeit wesentlich verschlechtert habe. Durch den Entzug des Grundwassers im Laufe der Jahre sei der Boden so abgesenkt worden, dass eine Sanierung erfolgen müsse, wofür ein entsprechender Abschlag zu berücksichtigen sei. Die zum Vergleich herangezogenen Grundstückskäufe in der Region seien alle nach den negativen Einflüssen auf die Bodenbeschaffenheit erfolgt und hätten auf die Sanierungsmaßnahmen der gegenständlichen Liegenschaft keinen Einfluss, woraus sich ein weiterer Abschlag ergebe.

Bei der Bewertung seien ferner zukünftig anfallende Renaturierungskosten zu berücksichtigen. Der Platz sei mit einer Kiesschüttung von 7 Metern befestigt und für das Gebäude seien Piloten in größerem Ausmaß eingearbeitet worden. Bei einem Verkauf könne die Wiederherstellung in den ursprünglichen Zustand notwendig werden.

Schließlich stelle auch das Belastungs- und Veräußerungsverbot eine Einschränkung der Verwertungsmöglichkeiten des Grundstückes dar und sei auch dafür ein Abschlag gerechtfertigt.

Bei der Bewertung des Grundstückes in der Bilanz zum 31.12.2008 sei davon ausgegangen worden, dass sich Faktoren wie die Wertsteigerung seit 1995, das Veräußerungs- und Belastungsverbot, die Bodenbeschaffenheit durch die Absenkung des Grundwassers, Sanierungsmaßnahmen und Renaturierungsmaßnahmen gegenseitig aufheben.

Der Schätzer habe bei der Bewertung im Jahre 1991 auch einen Ertragswert angesetzt, da der Platz auch als Abstellplatz und als Lagerplatz für andere Unternehmen genutzt und die Pachteinnahmen dadurch erhöht werden könnten. Dem sei auch das Finanzamt im Rahmen einer abgabenrechtlichen Prüfung im Jahre 1995 gefolgt. In Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben und der Gleichmäßigkeit der Bewertung sei auch bei der Ermittlung des Teilwertes anlässlich der Entnahme zum 31.12.2008 ein Ertragswert anzusetzen. Dieser werde bei einem angenommenen Quadratmeterpreis von 0,50 Euro bzw. 30.300,00 Euro für das Grundstück, einem Abschlag in Höhe von 25% bzw. 7.575,00 Euro sowie einem Kapitalisierungsfaktor in Höhe von 13,69 mit 311.105,25 Euro ermittelt.

Vom Substanzwert laut Betriebsprüfung seien weitere Abschläge laut den obigen Ausführungen in Höhe von 15% bzw. 106.049,85 Euro zu berücksichtigen, was zu einem Substanzwert laut Beschwerde in Höhe von 507.106,75 Euro führe. Der Durchschnittswert

aus dem berichtigten Substanzwert lt. Beschwerde und dem Ertragswert ergebe den Entnahmewert von 409.106,00 Euro.

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.08.2012 ab. Begründend führte es aus:

Grundstück B. Straße 4

Es liege eine Entnahme und eine nachfolgende Einlage vor, wenn ein Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers unentgeltlich übertragen werde und seien in diesem Falle etwaige stille Reserven aufzudecken und zu versteuern.

Grundstück R-Straße 132

Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes bestehe aus dem Substanzwert und nicht aus dem Ertragswert, eine Berücksichtigung eines Ertragswertes komme bei der Ermittlung des Teilwertes daher nicht in Betracht. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen und könne sich die Bf. diesbezüglich daher nicht mit Erfolg auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen.

Ein allfälliges Veräußerungs- und Belastungsverbot wirke sich nicht auf den Teilwert aus. Auch die Berücksichtigung eines Abschlages für künftige Renaturierungsmaßnahmen komme nicht in Frage, da der Teilwert stichtagsbezogen sei. Die Berücksichtigung eines Abschlages für Sanierungsmaßnahmen sei deshalb abzulehnen, weil bei der Entnahme der unbebaute Grund- und Boden bewertet und für die vorhandenen Gebäudeteile kein Wert angesetzt worden sei.

Im Zuge der Beschwerdeerledigung habe das Finanzamt festgestellt, dass im Jahre 2008 eine Liegenschaft in der R-Straße 156 um 195,00 Euro pro Quadratmeter verkauft worden sei. Der von der Betriebsprüfung angesetzte Quadratmeterpreis sei aus Verkäufen aus den Jahren 2008 bis 2010 abgeleitet worden, wobei im Jahre 2008 drei Verkäufe um Quadratmeterpreise in Höhe von 139,00 Euro, 140,00 Euro und 160,00 Euro erfolgt seien. Die Methode, den Verkehrswert mit Hilfe von für vergleichbare Liegenschaften bezahlten Kaufpreisen zu ermitteln, sei nicht zu beanstanden.

Vorlageantrag

Im am 26.09.2012 gestellten Vorlageantrag stellte die Bf. die Anträge, die Entscheidung über die in vollem Umfang aufrecht erhaltene Beschwerde möge durch den Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung getroffen werden.

In Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag vom 05.11.2015 und vom 14.12.2015 brachte die Bf. zum Grundstück *B. Straße* vor, die Übertragung der Grundstücksanteile sei nur erfolgt, um die Beteiligung an diesem Grundstück jener an der A. GmbH & CoKG anzupassen. Daher seien vier Fünftel bzw. 83,33% des Eigentums an diesem Grundstück vom vormaligen Alleineigentümer d M. auf k M. übertragen worden. k M. habe die Grundstücksanteile aber nie in Besitz genommen und sei die Übertragung nie im Grundbuch durchgeführt worden. Das Grundstück sei damit nie aus der betrieblichen Sphäre der Gesellschaft getreten.

Zudem habe die Prüferin bei der Bewertung nur den für unbebaute Grundstücke maßgeblichen Quadratmeterpreis angesetzt. Nicht berücksichtigt worden seien aber die Belastungen des Grundstückes durch einen Dienstbarkeitsvertrag zwischen d M., GR und k M.. Dieser Vertrag schränke die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes ein.

Zur Bewertung des Grundstückes in der *R-Straße* bemerkte sie, dass durch die Absenkung des Grundwasserspiegels sich auch die Fundamente des Gebäudes gesenkt hätten. Dadurch habe sich die Dachtraufe verschoben und sei undicht geworden. Die Geräte seien seither nicht mehr gänzlich vom Regen geschützt. Deshalb sei bei der Ertragswertberechnung ein niedrigerer Mietpreis anzusetzen. Zur Dokumentation der behaupteten Bodenabsenkung und Gebäudebeschädigung legte sie entsprechende Fotografien vor.

Ferner legte sie folgende neue, an die Ermittlung der Betriebsprüfung im Jahre 1998 angelehnte Teilwertberechnung vor (Beträge in Euro):

Substanzwert	m²		
Grundfläche	5050		
Restgrundstück	1800	140,00	
dem Gebäude zugeordnete Fläche	3250		455.000,00
Bauabschlag	15%		-68.250,00
Zufahrt			-14.534,57
Substanzwert Grund			372.215,43
Ertragswert	m²		
Halle	781,04		
Freifläche	1.150,00		
Monatsmiete	1.931,04	0,30	579,31
Jahresmiete			6.591,74
Mietausfall	25%		-1.737,94
Reinertrag			5.213,81

Restnutzung		22 Jahre	
Zinssatz		4%	
Vervielfältiger		14,45	
Ertragswert Grund			75.339,53
Teilwert Durchschnitt			223.777,48
Restgrundstück	1800	140	252.000,00
Zufahrt			-8.720,74
Substanzwert Restgrund			243.279,26
Teilwert des Grund und Bodens			467.100,00

Am 18.12.2015 zog die Steuervertretung namens der Bf. die Anträge auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Grundstück in der B.-Straße 4

Sachverhalt

Dieses betrieblich genutzte Grundstück (EZ xxx, GStNr. a) befindet sich direkt am Wohngebäude B. Straße 4, EZ Nr., GStNr. .x., der Familie M. und umfasst 2.442 m², bestehend aus einer mit einem Gebäude bebauten Fläche mit 372m², einer freien Fläche mit 1.172 m² und einem Garten mit 898 m². Mit Übergabevertrag vom 29. September 2009 übertrug der bisherige Eigentümer d M. vier Fünftel seines Eigentumes an diesem Grundstück unentgeltlich auf seinen Sohn k M.. Bis zu diesem Zeitpunkt befand sich das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen des d M.. Mit Einbringungsvertrag vom 29. September 2009 brachten die Kommanditisten ihre Anteile aufgrund des Übergabevertrages in die M. GmbH ein.

Erst im Jahr 2012 wurde das Miteigentum der M. GmbH an diesem in das Grundbuch eingetragen.

Laut einem zwischen d M., GR , und k M. als Miteigentümer am Grundstück NR . x. , GB cc abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrag wurden zu Lasten des Grundstückes Nr. a diverse Dienstbarkeiten wie der gärtnerischen Gestaltung oder der Errichtung von Autoabstellplätzen vereinbart. Eine Eintragung dieser Dienstbarkeiten ins Grundbuch ist nicht erfolgt.

Für diesen Sachverhalt stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die Grundbuchsauszüge der jeweiligen Grundstücke sowie den Einbringungsvertrag und den Übergabevertrag vom 29. September 2009.

Rechtslage und rechtliche Würdigung

Zum Vermögen einer Mitunternehmerschaft wie der Bf. gehört nicht nur das „eigene“ Betriebsvermögen, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen. Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn der Gesellschafter Wirtschaftsgüter seines Privatvermögens der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. Ein Wirtschaftsgut kann daher nur dann Sonderbetriebsvermögen sein, wenn es zumindest im wirtschaftlichen Eigentum eines Gesellschafters steht (vgl. VwGH 18.12.21997, 95/15/0151; *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 253).

Neben notwendigem Sonderbetriebsvermögen ist auch gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen möglich (*Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 249).

Werden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens unentgeltlich in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Gesellschafters übertragen, liegt eine Entnahme und eine Einlage vor (vgl. VwGH 21.1.1987, 86/13/0060; BFH 20.05.2010, IV R 42/08; so auch EStR 2000 Rz 5932; *Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch, 254; *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 261; *Jakom/Baldauf*, § 23 Tz 192; anders: BFH 24.3.1992, VIII R 48/90).

Entnahmen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme, Einlagen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen (vgl. § 6 Z 4 und Z 5 erster Satz EStG 1988). Mit der Bewertung der Entnahme zum Teilwert werden die während der Betriebszugehörigkeit angesammelten stillen Reserven gwinnowirksam und damit steuerlich erfasst (vgl. *Doralt/Mayr*¹⁴, § 6 Tz 346).

Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 4. Satz EStG der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Beim Teilwert im Sinne des § 6 Z 1 EStG handelt es sich ebenso wie beim gemeinen Wert um einen objektiven Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind. Der Betriebsinhaber wird dabei als fiktiver Verkäufer angesehen. Persönliche Verhältnisse sind bei der Ermittlung des Teilwertes nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH z.B. 5.7.2004, 2000/14/0174). Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergibt sich aus dem Wert des Zusammenhanges im Hinblick auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb. Bei seiner Ermittlung ist die Fortführung des Betriebes zu unterstellen. Der Teilwert schließt die Anschaffungsnebenkosten wie etwa die Grunderwerbsteuer mit ein, im Gegensatz zum gemeinen Wert, der ein Verkaufswert ist. Davon abgesehen entspricht bei Grundstücken der Teilwert dem gemeinen Wert (vgl. *Doralt/Mayr*, EStG¹³). Beim

Grund und Boden kann der Teilwert durch eine Verkehrswertermittlung festgestellt werden (*Laudacher/Jakom*, EStG 2013, § 6 Tz 38),

Auch wenn der zivilrechtliche Modus für die endgültige Eigentumsübertragung - die Eintragung des Eigentums ins Grundbuch - noch gefehlt hat, hat mit der Übertragung des Anteils von vier Fünftel durch den Übergabevertrag vom 29. September 2009 der Erwerber dieser Anteile, k M., jedenfalls die Position eines wirtschaftlichen Eigentümers erhalten. Aus welchem Motiv diese Übertragung erfolgt ist, ist für die Frage des Eigentumserwerbs unerheblich.

Die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums war der Einbringung des Grundstückes in das Vermögen der M. GmbH zeitlich vorgelagert: zunächst sind vier Fünftel des Eigentums am Grundstück vom Sondervermögen des d k in das Sonderbetriebsvermögen des k M. gewechselt und dann erst sind diese Anteile an die GmbH gegangen.

Mit der unentgeltlichen Übertragung von vier Fünftel des Eigentums des Grundstücks lag eine Entnahme dieser Anteile aus dem Sonderbetriebsvermögen des d M. im Sinne des § 6 Z 4 EStG vor, die mit dem Teilwert zu bewerten ist.

Werden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens unentgeltlich in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Gesellschafters übertragen, liegt eine Entnahme und eine Einlage vor (vgl. VwGH 21.1.1987, 86/13/0060).

Ein solcher Vorgang kann nicht anders beurteilt werden, als wenn ein Wirtschaftsgut von einem inländischen Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt wird. Auch in diesem Fall, in dem sogar Identität beim Steuersubjekt besteht, vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass bei einem solchen Vorgang eine Entnahme und eine Einlage vorliege und sich eine Buchwertfortführung aus dem § 6 Z 6 EStG nicht ableiten lasse (vgl. VwGH 17.12.1980, 2429/77). Damit vertritt der Verwaltungsgerichtshof einen engen Betriebsbegriff und einen kausalen Entnahmebegriff. Diese Beurteilung greift auch dann, wenn Wirtschaftsgüter einer inländischen Personengesellschaft in eine andere inländische Personengesellschaft überführt werden und an beiden Gesellschaften dieselben Personen beteiligt sind (vgl. VwGH 16.3.1979, 2979/76; ferner *Doralt/Mayr*, EStG 14, § 6 Tz 357).

Für einen weiten Betriebsbegriff und einen finalen Entnahmebegriff, wie ihn zum Teil der Bundesfinanzhof vertreten hat und wie es das deutsche Einkommensteuergesetz 1999 seit dem Jahr 2011 vorsieht, ist im österreichischen Steuerrecht bei Berücksichtigung der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein Raum.

Für die Bewertung des Grundstückes folgt das Bundesfinanzgericht der Betriebsprüfung. Der Einwand, bei der Bewertung hätte auch der zwischen d M. einerseits und GR und k M. andererseits abgeschlossene Dienstbarkeitsvertrag berücksichtigt werden müssen, zielt ins Leere. Abgesehen davon, dass mit diesem Einwand nicht konkret aufgezeigt wurde, in welcher Weise und in welchem Ausmaß sich dadurch der Wert des Grundstückes vermindert haben sollte, sind diese Dienstbarkeiten auch nicht grundbücherlich gesichert. Es besteht daher lediglich ein obligatorischer Anspruch auf die Dienstbarkeiten zwischen

den Vertragsparteien, die einem Erwerber des Grundstückes gegenüber keine Bindung entfaltete und den Verkaufswert daher nicht verminderte. Weitere Einwendungen gegen die Bewertung durch die Betriebsprüfung hat die Bf. nicht vorgebracht. Es besteht daher keine Veranlassung, von der Aufdeckung der stillen Reserven und Festsetzung der Sonderbetriebseinnahmen des d M., wie sie das Finanzamt im angefochtenen Bescheid vorgenommen hat, abzugehen. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Grundstück R-Straße 132

Sachverhalt

Dieses Grundstück umfasst eine Grundfläche von 5.050,00 m², besteht ehend aus einer mit zwei Bauwerken, einer Lagerhalle und einem Flugdach, bebauten Fläche mit 1.211,00 m² und einer freien Fläche mit 3.899,00 m². Bis zur Einbringung der A. GmbH & CoKG war das Grundstück nur mit der Lagerhalle bebaut. Es stand im Sonderbetriebsvermögen des k M. und verblieb auch nach der Einbringung in dessen Eigentum. Das Grundstück wurde und wird vermietet, die Mieteinnahmen betrugen bis einschließlich 2008 14.000,00 Euro im Jahr, ab dem Jahr 2009 bis dato 18.000,00 Euro im Jahr.

Strittig ist in diesem Zusammenhang nur die Höhe der durch die Entnahme dieses Grundstückes aufgedeckten stillen Reserven.

Rechtslage und rechtliche Würdigung

Die Entnahme ist mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Zum Teilwert wird auf die Ausführungen weiter oben verwiesen.

Das Finanzamt hat für die Ermittlung der stillen Reserven anlässlich der Entnahme dieses Grundstückes nur den unbebauten Grund- und Boden bewertet, nicht hingegen die auf diesem Grundstück befindliche Lagerhalle. Es ist damit offensichtlich davon ausgegangen, dass für das Gebäude jedenfalls keine Wertsteigerung eingetreten ist. Dieser Annahme wird von Seiten des Bundesfinanzgerichtes nicht entgegengetreten.

Für die Ermittlung des Teilwertes für das unbebaute Grundstück hat das Finanzamt ausschließlich den Substanzwert herangezogen. Dem ist grundsätzlich beizupflichten.

Nach *Doralt/Mayr*, EStG¹³, § 6 Tz 138 besteht der Teilwert des einzelnen Wirtschaftsgutes aus dem Substanzwert und nicht aus dem Ertragswert (so auch UFS 27.1.2009, RV/1964-W/05).

Auch wenn die Rechtsprechung mehrere Bewertungsverfahren und damit auch einen Mittelwert aus Substanzwert und Ertragswert zulässt (vgl. z.B. VwGH 27.06.00, 95/14/0003; VwGH 21.12.10, 2009/15/0098; 26.07.06, 2001/14/0171; UFS 06.12.11, RV/1144-W/10; UFS 06.08.12, RV/0661-I/09), ist die Anwendung nur des Substanzwertes jedenfalls eine zulässige Methode.

Gegen die Heranziehung auch eines Ertragswertes im Beschwerdefall spricht auch, dass im Unterschied zur seinerzeitigen Betriebsprüfung kein Gutachten mit einer Ertragswertermittlung vorliegt.

Die von der Steuervertretung der Bf. zuletzt vorgelegte Ertragswertberechnung ist in einigen Parametern nicht nachvollziehbar: Bei dieser Berechnung hat sich die Steuervertretung zwar an der Berechnung durch das Gutachten des Gutachterbüros G vom März 1998 orientiert. Es ist aber z.B. nicht geklärt, ob die Grundlagen für diese Berechnung nach 13 Jahren dieselben geblieben sind, oder ob sich z.B. das Ausmaß der herangezogenen Grundfläche im Gutachten ($781,04\text{m}^2 + 1.1.50\text{m}^2$) zwischenzeitig verändert hat. Ferner ist nicht nachvollziehbar, wie die Steuervertretung zu einem Mietpreis von 0,30 Euro je Quadratmeter gelangt. Geht man vom Mietpreis im Gutachten aus dem Jahr 1998 von 5 Schilling aus, wären das umgerechnet 0,36 Euro/m², ohne dass eine Wertsteigerung berücksichtigt worden wäre. Damit läge der Mietpreis laut Berechnung durch die Steuervertretung sogar noch unter dem damaligen Mietpreis. Ein solcher Mietpreis ist aber nicht plausibel und kann auch nicht mit einer angeblich zwischenzeitig eingesetzten Wertminderung des Grundstückes begründet werden (siehe weiter unten).

Die Ermittlung eines Substanzwertes hingegen kann relativ einfach durch Heranziehung von Vergleichswerten ermittelt werden. Der in diesem Sinne vom Finanzamt zu Grunde ermittelte Grundstückspreis in Höhe von Euro 140,00/m² aufgrund einer Kaufpreissammlung ist nachvollziehbar. Die dagegen vorgebrachten Einwendungen der Bf. überzeugen nicht. Die Verschlechterung der Bodenbeschaffenheit aufgrund des Entzuges von Grundwasser infolge der Sanierung des fbach durch die Stadt L müsste sich ebenso auf andere Grundstücke in der Umgebung des in Rede stehenden Grundstücks ausgewirkt haben. So befindet sich in der Kaufpreissammlung des Finanzamtes ein nur ca. 500 m vom gegenständlichen Grundstück entfernt gelegenes Grundstück in der R-Straße 156, das im Jahr 2008 um einen Preis von 195,00 Euro je Quadratmeter verkauft wurde. Auch das Grundstück in der ganz in der Nähe gelegenen S-Straße 9 wurde im Jahr 2008 um 140,00 Euro je Quadratmeter verkauft. Es ist daher nicht einzusehen, weshalb sich dieser Umstand nur bei dem in Rede stehenden Grundstück in einem niedrigeren Preis als 140 Euro je Quadratmeter auswirken soll.

Etwaige künftige Sanierungs- oder Renaturierungskosten vermögen einen stichtagsbezogen ermittelten Teilwert nicht zu beeinflussen und sollten sich im Übrigen ebenfalls auf die Kaufpreise der Vergleichsgrundstücke ausgewirkt haben. Insoweit Beschädigungen am Gebäude eingewandt wurden genügt es darauf hinzuweisen, dass auch vom Finanzamt das Gebäude zum Buchwert bewertet und diesbezüglich keine stillen Reserven aufgedeckt wurden.

Auch ein grundbücherlich gesichertes Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Vaters des k M. hat keinen Einfluss auf die Ermittlung des Substanzwertes. Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten einer Person ist als subjektiver, in den persönlichen Verhältnissen des Grundeigentümers gelegener Umstand zu werten, der bei

der Bewertung des Teilwertes grundsätzlich keine Berücksichtigung finden kann. Zudem stellt ein solches Verbot keine absolute Beschränkung der Verwertungsmöglichkeit eines Grundstückes dar, sondern hängt eine Verwertung nur von der Zustimmung des jeweils Berechtigten ab, die auch erteilt werden kann.

Nicht teilen kann das Bundesfinanzgericht aber die Ermittlung der stillen Reserven anlässlich dieser Entnahme durch das Finanzamt.

Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwerten und den höheren Teilwerten eines Wirtschaftsgutes. Sie entstehen durch eine Wertsteigerung des Wirtschaftsgutes. Eben diese Wertsteigerung soll bei einer Entnahme steuerlich erfasst werden.

Das in Rede stehende Grundstück wurde anlässlich seiner Einlage in das Sonderbetriebsvermögen des k. M. im Jänner 1995 im Zuge einer abgabenrechtlichen Prüfung im Jahr 1998 auf der Grundlage eines Schätzungsgutachtens des Gutachterbüros G vom März 1998 aus dem Mittelwert aus dem Substanzwert und dem Ertragswert ermittelt.

Der auf den Grund und Boden entfallende Teilwert wurde dabei wie folgt berechnet (vgl. Tz 28 b des Prüfberichtes):

Teilwert des Grund und Bodens R-Straße 1/95	ATS	EUR
Grundwert der dem Gebäude zugeordneten Grundfläche laut Schätzungsmethode	4.496.250,00	326.755,23
Ertragswert der dem Gebäude zugeordneten Grundfläche laut Schätzungsgutachten (781,04m ² + 1.150m ² = 1.931,04m ² x 5,00 x 12 x 75% x 13,69)	1.189.617,19	86.452,85
Summe	5.685.867,19	413.208,08
Teilwert der dem Gebäude zugeordneten Grundfläche laut Schätzungsgutachten	2.842.933,60	206.604,04
Grund(Teil)wert der separaten Grundfläche laut Schätzungsgutachten	2.940.000,00	213.658,13
Teilwert des Grund und Bodens laut BP (gerundet)	5.790.000,00	420.775,71

Der Teilwert in Höhe von 420.775,71 Euro war auch der Buchwert, der vom ermittelten Substanzwert der Betriebsprüfung im Jahre 2010 in Höhe von 613.156,60 Euro abgezogen und zu den stillen Reserven in Höhe von 192.380,89 Euro führte. Damit wurden aber zwei mit unterschiedlichen Methoden ermittelte Werte gegenübergestellt, ein Teilwert anlässlich der Entnahme, der nur mit dem Substanzwert bewertet wurde und ein Teilwert/Buchwert anlässlich der Einlage, der aus einem Mittelwert aus Substanzwert und Ertragswert ermittelt wurde. Durch die Gegenüberstellung zweier unterschiedlich ermittelter Teilwerte kann die tatsächliche Wertsteigerung, die für die Berechnung der in diesem Grundstück enthaltenen stillen Reserven maßgeblich wäre, nicht ausgedrückt werden.

Dementsprechend sind im Beschwerdefall die stillen Reserven auch weitaus überhöht angesetzt worden, weil der aus dem Mittelwert von Substanzwert und Ertragswert ermittelte Teilwert wesentlich geringer war als er gewesen wäre, wenn auch damals nur der Substanzwert herangezogen worden wäre. Denn der Mittelwert aus Substanzwert und Ertragswert betrug 420.775,71 Euro, der Substanzwert des Grundstückes hingegen 540.413,36 Euro (Grundwert der dem Gebäude zugeordneten Grundfläche ATS 4.496.250,00 + Grundwert der separaten Grundfläche ATS 2.940.000,00 = ATS 7.436.250,00 bzw. 540.413,36 Euro).

Um zu einem annähernd richtigen Wert der stillen Reserven zu kommen, hätte das Finanzamt, wenn es meint, als Teilwert komme nur der Substanzwert in Frage, diesen auch als Buchwert zugrundelegen oder, wenn es den in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert heranzieht, auch den Teilwert anlässlich der Entnahme mit dem Mittelwert aus Substanzwert und Ertragswert mitteln müssen, was rechtlich ebenfalls möglich gewesen wäre. Dies nicht aus Gründen von Treu und Glauben, sondern um die tatsächliche Wertsteigerung des Grundstückes zu erfassen und damit ein rechtlich richtiges Ergebnis zu erzielen.

Wenn nun im Beschwerdefall für die Ermittlung des Entnahmewertes des in Rede stehenden Grundstückes nur der Substanzwert und nicht der Mittelwert aus Substanzwert und Ertragswert für der Ermittlung des Teilwertes herangezogen wird, so ist, schon um eine Gleichstellung der Methoden zu bewirken, für die Ermittlung der stillen Reserven nicht der „Gesamtbuchwert“, sondern der Teilbuchwert bzw. Substanzwert laut der Betriebsprüfung vom 02.07.2008 herangezogen (der Buchwert des in Rede stehenden Grundstückes anlässlich dessen Entnahme setzte sich aus zwei Teilbuchwerten zusammen, aus einem Substanzwert und einem Ertragswert). Eine Gegenüberstellung dieses Substanzwertes (540.413,36 Euro) mit dem von der Betriebsprüfung ermittelten Substanzwert in Höhe von 613.156,60 Euro führt zu stillen Reserven in Höhe von 72.743,24 Euro und nicht von 192.380,00 Euro. Nur in diesem Ausmaß ist der Grundwert des in Rede stehenden Grundstückes gestiegen und ist eine Gewinnzurechnung an k M. gerechtfertigt.

Zulässigkeit einer Revision

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

Gegenständliche Entscheidung gründet auf einer durch Rechtsprechung und Literatur gefestigten Rechtslage. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung

ist durch diese Entscheidung nicht berührt und eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher unzulässig.

Feldkirch, am 18. Jänner 2016