

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Einzelrichter in der Beschwerdesache X-GmbH und X, als ehemalige Gesellschafter der X GmbH & Co KG, vertreten durch Breinbauer & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Bockgasse 2a, 4021 Linz, über die Beschwerde vom 10.8.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Braunau Ried Schärding vom 08.07.2011, betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2004 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die festgestellten Einkünfte sowie die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Schreiben vom 8.3.2005 wurde der belangten Behörde mitgeteilt, dass die X GmbH & Co KG, an der Herr X (im Folgenden: Beschwerdeführer) als Kommanditist und die X GmbH (im Folgenden: Beschwerdeführerin) als Komplementärin beteiligt waren, im Firmenbuch gelöscht wurde.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 1.12.2005 wurden die einheitlichen und gesonderten Einkünfte der X GmbH & Co KG gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 537.160,01 Euro festgestellt. Als Bescheidadressat wurde die X GmbH & Co KG angeführt.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 31.3.2010 wurde eine Außenprüfung der X GmbH & Co KG für das Jahr 2004 betreffend die Umsatzsteuer und die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung begonnen.

Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer mit Sacheinlage- und Dissolutionsvertrag gem Art III UmgrStG, datiert mit 24.2.2005, seinen Kommanditanteil an der X GmbH & Co KG per 31.5.2004 in die Beschwerdeführerin eingebracht hat. In diesem Sacheinlage- und Dissolutionsvertrag wurde unter „IV Einbringungsbilanz, 4. b), Seite 3 u. 4“ angeführt, dass das gesamte Sonderbetriebsvermögen des einbringenden Gesellschafters, insbesondere die Betriebsliegenschaft (im Folgenden nur „Liegenschaft“), welches im zivilrechtlichen Alleineigentum des Beschwerdeführers steht, unter Berufung auf § 16 Abs 5 UmgrStG ausdrücklich von der Einbringung ausgenommen wurde. Durch die Zurückbehaltung der Liegenschaft im Zuge der Einbringung liege den Feststellungen des Prüfers zufolge eine Entnahme vor, welche gem § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen sei.

Dem Prüfer wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers/der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Parteienvertreter) aufgrund einer schriftlichen Anfrage ein Schätzungsgutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft übermittelt, welches von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen am 7.3.2005 erstellt wurde (im Folgenden auch „Sachverständigengutachten 1“).

Dieses Schätzungsgutachten weist zum Bewertungsstichtag 31.5.2004 einen Verkehrswert der Liegenschaft iHv 288.450,- Euro aus. Die Bewertung des Grundstücks (Grund und Boden) erfolgte dabei nach dem Vergleichswertverfahren, wobei vom Durchschnitt der Vergleichspreise ein Verbaungsabschlag von 15% abgezogen wurde, während die Bewertung des Gebäudes nach dem Sachwertverfahren erfolgte.

Dieses Schätzungsgutachten wurde vom Prüfer an Herrn A, Fachbereich für Gebühren und Verkehrsteuern, Bewertung, zur Überprüfung übermittelt. In der daraufhin von Herrn A verfassten Stellungnahme vom 29.3.2010 wurde das Sachverständigengutachten 1 unter anderem in folgenden Punkten kritisiert:

- Der im gegenständlichen Fall maßgebliche Wertmaßstab sei nicht der Verkehrswert, sondern der Teilwert. Der Teilwert enthalte zumindest Anschaffungsnebenkosten in der Höhe von 5,5 % der Anschaffungskosten.
- Zudem sei die erfolgte Anpassung des Sachwertes an den Verkehrswert durch einen pauschalen Abschlag von 30 % des Sachwertes zur Ermittlung des Teilwertes ungeeignet.

- Zur Wahl der Wertermittlungsmethode wurde angemerkt, dass es „*selbst unter der nicht unberechtigten Annahme, dass zur Ermittlung des Teilwertes dem ‚Substanzwert‘ des Wirtschaftsgutes eine erhöhte Bedeutung zukommt, [...] es nicht gerechtfertigt [erscheint], auf die Ermittlung eines Ertragswertes zu verzichten.*“

Aufgrund dieser Punkte sowie diverser von Herrn A monierter Unstimmigkeiten bezüglich der Höhe der angesetzten Neuherstellungskosten im Rahmen des Sachwertverfahrens erfolgte durch Herrn A im Rahmen der Stellungnahme eine neuerliche Wertermittlung der Liegenschaft, wobei die Bewertung sowohl nach dem Sachwert- als auch nach dem Ertragswertverfahren erfolgte. Der ermittelte Teilwert ergibt sich dabei aus einem gewichteten Mittelwert zwischen dem Sachwert iHv 571.602,00 Euro und dem Ertragswert iHv 564.464,00 Euro (Sachwert/Ertragswert 1 zu 4) zzgl Anschaffungsnebenkosten iHv 31.124,04 Euro. Der Teilwert zum 31.5.2004 betrage demnach gerundet 597.000,00 Euro.

Mit Begleitschreiben vom 9.6.2010 übermittelte der Parteienvertreter zu der von Herrn A verfassten Stellungnahme sowohl eine selbst verfasste als auch eine vom Verfasser des Sachverständigengutachtens 1 verfasste Stellungnahme.

Der Parteienvertreter kam in seiner Stellungnahme vom 21.4.2010 zusammenfassend zu dem Schluss, dass ein Ansatz des Teilwertes über dem Buchwert der Liegenschaft unter anderem aufgrund der örtlichen Gegebenheiten und auch des Umstandes, dass der von Herrn A ermittelte Gebäudezeitwert zum Bewertungsstichtag (438.738,00 Euro) wesentlich höher sei als die Gesamtinvestitionskosten von 357.866,00 Euro, als „*vollkommen unrealistisch*“ erscheine.

Der Verfasser des Sachverständigengutachtens 1 räumte in seiner Stellungnahme vom 4.6.2010 – neben dem Vorbringen zahlreicher Kritikpunkt an der von Herrn A vorgenommenen Bewertung – ein, dass die von Herrn A vorgebrachte Kritik an den angesetzten Neuherstellungskosten zum Teil berechtigt sei. Der im ursprünglichen Sachverständigengutachten 1 ausgewiesene Verkehrswert sei daher auf 321.799,00 Euro (gerundet 322.000,00) zu erhöhen.

In einer weiteren Stellungnahme kam Herr A Bezug nehmend auf die oa Stellungnahmen des Parteienvertreterers sowie des Verfassers des Sachverständigengutachtens 1 zu dem Schluss, dass der „*in der ersten Stellungnahme ermittelte Teilwert zum 31.5.2004 in der Höhe von 597.000,- € [...] unverändert [bleibt].*“

Laut Bericht gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2.9.2010 iVm Pkt. 1) des Besprechungsprogrammes für die Schlussbesprechung vom 7.7.2010 und Pkt. 1) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31.08.2010 schloss sich der Prüfer den von Herrn A getroffenen Feststellungen an und ging von einem Teilwert der Liegenschaft zum 31.5.2004 in der Höhe von 597.000,00 Euro aus. Abzüglich des Buchwertes der Liegenschaft

iHv 241.488,31 Euro führe dies zu einer Realisierung stiller Reserven iHv 355.511,69 Euro, die den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen seien.

Auch im nach Durchführung der Außenprüfung in Folge einer Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO für 2004 vom 2.9.2010 wurde der Wertansatz von 597.000,00 Euro beibehalten. Ein schriftlicher Beweisantrag des Parteienvertreters vom 23.7.2010, betreffend Beibringung eines zusätzlichen Wertgutachtens eines gerichtlich beeideten Sachverständigen mit Ortskenntnis wurde dabei „aus Erfordernissen der Verfahrensökonomie nicht aufgenommen bzw. [...] abgelehnt.“

Mit Schreiben vom 21.10.2010 brachte der Parteienvertreter im Namen des Beschwerdeführers und der Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Feststellung von Einkünften für das Jahr 2004 ein. In der Berufung wurde dargelegt, dass eine Wiederaufnahme nicht zulässig sei, da kein wiederaufzunehmender rechtsgültiger Bescheid vorliege. Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, entfalte keine Rechtswirkung.

Gemäß der 2. Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2011 wurde der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens stattgegeben. Der an die X GmbH & Co KG adressierte Feststellungsbescheid 2004 vom 1.12.2005 sei erst nach Auflösung der X GmbH & Co KG ergangen und daher nicht rechtswirksam. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides wurde auch der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 2004 des Beschwerdeführers gemäß § 295 Abs 1 BAO aufgehoben.

Somit erfolgte mit dem von der belangten Behörde erlassenen Feststellungsbescheid 2004 nach § 188 BAO vom 8.7.2011 erstmalig eine Feststellung der Einkünfte der X GmbH & Co KG. Dabei wurde der von der Außenprüfung angenommene Teilwert der Liegenschaft von 597.000,00 Euro auf 614.472,00 Euro erhöht, womit eine Aufdeckung stiller Reserven iHv 326.618,03 Euro verbunden sei.

Die in der Bescheidebegründung wiedergegebene Berechnung der aufgedeckten stillen Reserven stellt sich wie folgt dar:

Sachwert der Liegenschaft

Bodenwert	132.864
Gebäudewert	438.738
Sachwert der Liegenschaft	571.602
+ 7,5 % Anschaffungsnebenkosten	42.870
Teilwert	614.472
- Buchwert Gebäude lt. AVZ	- 241.488,31
- Buchwert Grund und Boden	- 46.365,27
Aufdeckung stiller Reserven	326.618,03

Begründend wird dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass der gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 maßgebliche Teilwert ausschließlich „*der Sachwert des einzelnen Wirtschaftsgutes*“ (und kein Ertragswert) sei.

Die Höhe der berücksichtigten Anschaffungsnebenkosten wird damit begründet, dass „*gemäß der OGH-Judikatur zu den Wiederbeschaffungskosten bei Ersatzgrundbeschaffungen, [...] sich diese aus den anfallenden Kosten für Vertragserrichtung, Verbücherung, Grunderwerbsteuer und Maklergebühren zusammen[setzen]. Dabei hat sich in der Judikatur ein Ansatz der, ohne Nachweis angenommenen Anschaffungsnebenkosten iHv. 7,5 % etabliert.*“

Mit der gegen den oa Bescheid vom 8.7.2011, zugestellt am 11.7.2011, eingebrachten Berufung vom 10.8.2011 wurde die Höhe der im Betrag von 863.778,06 festgestellten Einkünfte angefochten und eine Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 537.160,01 beantragt.

Dabei wurde unter anderem betreffend Buchwert Grund und Boden vorgebracht, dass die (damals unbebaute) Liegenschaft vom Beschwerdeführer zu einem Kaufpreis von 46.365,27 Euro erworben wurde. Diesem Wert seien Anschaffungsnebenkosten iHv 6% hinzuzurechnen, sodass sich ein Wert von 49.147,00 Euro ergebe. Der Teilwert im Einlagezeitpunkt sei allerdings noch wesentlich höher, da der Grund und Boden in dem Zeitraum zwischen Kauf (3.11.1988) und Vermietungsbeginn bzw Einlage (1.6.1989) eine Wertsteigerung erfahren habe. Dies ergebe sich bereits rein rechnerisch daraus, dass die Liegenschaft um ATS 500,-/m² erworben worden war und der Bodenwert zum Entnahmezeitpunkt (31.5.2004) 125,- Euro/m² betrage. Es müsse bereits aus diesem Grund (pro rata temporis) eine Wertsteigerung von 16% auf den Zeitraum zwischen Kauf und Einlage entfallen. Der Teilwert im Einlagezeitraum sei allerdings noch wesentlich höher. Dies sei darauf zurückzuführen, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft seinerzeit zu einem „*sehr günstigen Preis*“ erworben hätte, da sich die Liegenschaft gegenüber des vom Beschwerdeführer geführten Betriebes befand und aufgrund der damit verbundenen Beeinträchtigungen nur erschwert veräußerbar gewesen sei. So habe es „*regen Kundenverkehr, ohne die notwendigen geeigneten Parkplätze*

zur Verfügung zu stellen zu können“ gegeben. Es hätte sich daher „kaum jemand gefunden [...], der ein Einfamilienhaus direkt neben einem derartigen Gewerbebetrieb bauen wollte.“ Zudem seien in der Umgebung Grundstücke zu einem wesentlich höheren Wert als 36,34 Euro/m² verkauft worden. Es sei daher von einem Teilwert pro m² iHv 80,- Euro inklusive Nebenkosten auszugehen; der Teilwert der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Einlage betrage daher 102.080,00 Euro.

Betreffend den Teilwert der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Entnahme wurde der Berufung ein „Gutachten zur Verkehrswert- und Gebäudeteilwertermittlung“, welches von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen am 29.9.2010 erstellt wurde (im Folgenden auch „Sachverständigengutachten 2“), beigelegt.

Dieses Schätzungsgutachten weist zum Bewertungsstichtag 31.5.2004 einen Verkehrswert der Liegenschaft iHv 339.426,00 Euro aus. Die Bewertung der Liegenschaft erfolgte dabei sowohl nach dem Sachwert- als auch nach dem Ertragswertverfahren, wobei sich der ermittelte Verkehrswert aus einem gewichteten Mittelwert zwischen dem Sachwert (Sachwert/Ertragswert 2 zu 1 [Bauteil 1] bzw 1 zu 2 [Bauteil 2]) ergibt.

Vom auf diese Weise ermittelten Verkehrswert wurde vom Gutachter zur Ermittlung des Teilwertes des Gebäudes ein Abschlag von 5% (Bauteil 1) bzw 15% (Bauteil 2) angesetzt. In Summe betrage der Teilwert demgemäß 321.264,00 Euro. Dies sei insbesondere damit zu begründen, dass die bestehende Flächenwidmung (Wohngebiet) nicht dem Betriebszweck entspreche und eine allfällige Betriebserweiterung äußerst schwierig wäre.

Gestützt auf das oa Sachverständigengutachten 2 wird in der gegenständlichen Berufung vorgebracht, dass die „korrekte Ermittlung des Entnahmeteilwerts“ folgendes Bild zeige:

Entnahmeteilwert lt Sachverständigengutachten 2 (Teilwert)	321.264,00
<u>Buchwert Liegenschaft (inkl. Grund)</u>	<u>- 343.568,31</u>
Entnahmeverlust	- 22.304,31

Mit Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde vom 2.4.2012 wurde der Berufung teilweise stattgegeben.

So wurde einerseits der im Zeitpunkt der Einlage der Liegenschaft (1.6.1989) anzusetzende Teilwert des Grund und Bodens dergestalt adaptiert, dass dem Kaufpreis von 46.365,27 Euro Anschaffungsnebenkosten iHv 7,5% hinzugerechnet wurden. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass zwischen Anschaffung und Einlage der Liegenschaft eine Wertsteigerung eingetreten sei, wird von der belangten Behörde der Wortlaut des § 6 Z 5 EStG 1988 idF BGBl 1988/400 entgegengehalten, demzufolge der Teilwert im gegenständlichen Fall höchstens mit den Anschaffungskosten anzusetzen sei.

Ebenso erfolgte eine Neuberechnung des Teilwerts der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Entnahme (31.5.2004), indem den Sachverständigengutachten 1 und 2 sowie der Stellungnahme des Herrn A ausschließlich die auf einem Sachwertverfahren beruhenden Werte entnommen wurden. Diesen Sachwerten wurden von der belangten Behörde Anschaffungsnebenkosten iHv 7,5% hinzugerechnet und sodann der Mittelwert aus den drei Wertermittlungen berechnet. Demnach betrage der Teilwert der Liegenschaft per 31.5.2004 524.036,70 Euro, womit eine Aufdeckung stiller Reserven iHv 232.705,72 Euro verbunden sei.

Betreffend die Maßgeblichkeit des Sachwertverfahrens bei der Teilwertermittlung sowie betreffend die Höhe der in Ansatz zu bringenden Anschaffungsnebenkosten gab die belangte Behörde im Wesentlichen die in der Begründung zum Feststellungsbescheid 2004 nach § 188 BAO vom 8.7.2011 erfolgten Ausführungen wieder bzw verwies auf diese.

Zum Sachverständigengutachten 2 nahm die belangte Behörde im Rahmen der Berufungsvorentscheidung wie folgt Stellung:

„Grundsätzlich werden die Wertansätze hinsichtlich der Sachwertmethode der drei Wertermittlungen vom Finanzamt Braunau Ried Schärading anerkannt.

Folgenden Parametern in den einzelnen Wertermittlungen kann das Finanzamt Braunau Ried Schärading nicht stattgeben.

(...)

*zu [Sachverständigengutachten 2] vom 29.9.2010 - Gewichtung und 5 %iger Abschlag
Die Begründung für die Gewichtung ist auf der Seite 4 und 5 dieses Gutachtens nachzulesen.*

zu 3.1 Bewertungsgrundsatz lt. diesem Gutachten:

Das [sic!] der Einzelveräußerungspreis grundsätzlich nicht über dem Verkehrswert liegt, widerspricht sowohl der Literatur als auch der Rechtsprechung des VwGH (Doralt, Mayer, Kommentar zum EStG, Rz 140; VwGH 20.10.1971, 1055/69; 11.06.1991, 90/14/0175; 22.09.1992, 92/14/0064).

zu 3.2 Bewertungsmethode (Gewichtung):

Die Gewichtung ist grundsätzlich unbegründet und nicht nachvollziehbar. Von Bedeutung für [die belangte Behörde] für den Teilwert ist alleinig die Sachwertermittlung in diesem Gutachten. Der Gewichtung wird von Seiten des Finanzamtes Braunau Ried Schärading keine Bedeutung beigemessen.

Eine Begründung für den 5 %igen Abschlag konnte vom Finanzamt Braunau Ried Schärading aus dem Gutachten nicht festgestellt werden.“

Mit Schreiben vom 4.4.2012 wurde vom Parteienvertreter im Namen des Beschwerdeführers und der Beschwerdeführerin ein Antrag auf Entscheidung über die gegenständliche Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer hat die unbebaute Liegenschaft (EZ), (Grundbuch) (im Folgenden: Liegenschaft) am 3.11.1988 privat um einen Kaufpreis von 46.365,27 Euro (1.276 m² zu ATS 500,-/m²) erworben. Die Anschaffungsnebenkosten betrugen 6% des Kaufpreises, sodass die Anschaffungskosten inklusive Anschaffungsnebenkosten 49.147,19 Euro betrugen.

Auf der Liegenschaft wurde noch im selben Jahr ein Wohnhaus (Fertigteilhaus) errichtet, welches unmittelbar nach Errichtung zu einem Bürogebäude umfunktioniert wurde (im Sachverständigengutachten 2 bezeichnet als „Bauteil 1“).

Am 1.6.1989 wurde das nicht protokollierte Einzelunternehmen des Beschwerdeführers in die X GmbH & Co KG eingebracht. Die Liegenschaft wurde mit Mietvertrag vom 1.9.1989 ab 1.6.1989 an die X GmbH & Co KG vermietet und stellte seit diesem Zeitpunkt steuerliches Sonderbetriebsvermögen dar. Eine Wertsteigerung der Liegenschaft zwischen Kauf (3.11.1988) und Vermietungsbeginn (1.6.1989) ist nicht feststellbar.

In der Folge wurden auf der Liegenschaft diverse bauliche Maßnahmen ergriffen (insbesondere Errichtung Garagentrakt; Überdachung des Bereichs zwischen Garagentrakt und Fertigteilhaus; Aufstockung und Errichtung von Büroräumen).

Mit Sacheinlage- und Dissolutionsvertrag gem Art III UmgrStG, datiert mit 24.2.2005, hat der Beschwerdeführer seinen Kommanditanteil an der X GmbH & Co KG per 31.5.2004 in die X GmbH eingebracht. In diesem Sacheinlage- und Dissolutionsvertrag vom 24.2.2005 wurde unter „IV Einbringungsbilanz, 4. b), Seite 3 u. 4“ angeführt, dass das gesamte Sonderbetriebsvermögen des einbringenden Gesellschafters, insbesondere die Liegenschaft,

welches im zivilrechtlichen Alleineigentum des Beschwerdeführer steht, unter Berufung auf § 16 Abs 5 UmgrStG ausdrücklich von der Einbringung ausgenommen wurde.

Der Verkehrswert der somit im Zuge der Einbringung in das Privatvermögen des Beschwerdeführers überführten Liegenschaft betrug zum Stichtag 31.5.2004 339.426,00 Euro.

Der Buchwert der auf der Liegenschaft errichteten Gebäude betrug 241.488,31 Euro; der Buchwert des Grund und Bodens betrug 49.147,19 Euro (jeweils zum Stichtag 31.5.2004).

2. Beweiswürdigung

Strittig sind im Beschwerdefall ausschließlich die Höhe des im Zuge der Einlage der Liegenschaft per 1.6.1989 anzusetzenden Werts des Grund und Bodens bzw des Buchwerts des Grund und Bodens sowie die Höhe des im Zuge der Entnahme der Liegenschaft per 31.5.2004 anzusetzenden Werts der (bebauten) Liegenschaft.

Abgesehen von den im Rahmen der folgenden Ausführungen thematisierten Wertermittlungen betreffend die Liegenschaft sind die unter Punkt 1 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen des Beschwerdeführers. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die unter Punkt 1 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO insoweit als erwiesen annehmen.

2.1. Wert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Entnahme

Betreffend die Höhe des Werts der Liegenschaft im Zeitpunkt der Entnahme (31.5.2004) liegen dem Bundesfinanzgericht folgende Sachverständigengutachten vor:

- Schätzungsgutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft, welches von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen am 7.3.2005 erstellt wurde („Sachverständigengutachten 1“);
- Gutachten zur Verkehrswert- und Gebäudeteilwertermittlung, welches von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen am 29.9.2010 erstellt wurde („Sachverständigengutachten 2“).

Darüber hinaus liegt dem Bundesfinanzgericht die von Herrn A, Fachbereich für Gebühren und Verkehrsteuern, Bewertung, zum Sachverständigengutachten 1 verfasste Stellungnahme vom 29.3.2010 vor, die ebenfalls eine Wertermittlung der Liegenschaft beinhaltet.

Sachverständigengutachten sind Beweismittel, die der freien Beweiswürdigung unterliegen. Auch welchem von mehreren, einander widersprechenden Gutachten das Gericht folgt, hat es nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung danach zu prüfen, welchem die höhere Glaubwürdigkeit beizumessen ist (vgl VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; VwGH 25.10.2018, Ra 2018/09/0117, mit weiteren Nachweisen).

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Das Gericht muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz, BAO6 § 167 Rz 8 mwN).

Vorweg ist festzuhalten, dass die vorliegenden Gutachten bzw Wertermittlungen nur insoweit Gegenstand der Beweiswürdigung sind, als sie den Verkehrswert der Liegenschaft behandeln. Zu der Frage, ob bzw inwieweit der Verkehrswert mit dem steuerlichen Teilwert übereinstimmt, sei auf die Ausführungen zur rechtlichen Beurteilung unter Punkt 3.2. verwiesen.

Betreffend das Sachverständigengutachten 1 ist festzuhalten, dass der Verfasser desselben in seiner Stellungnahme vom 4.6.2010 selbst einräumt, dass die im Gutachten angesetzten Neuherstellungskosten zum Teil einer Berichtigung bedürfen, sodass der im ursprünglich im Gutachten ausgewiesene Verkehrswert (288.450,- Euro) auf 321.799,00 Euro zu erhöhen sei. Wie auch in der von Herrn A zum Sachverständigengutachten 1 verfassten Stellungnahme vom 29.3.2010 betreffend die Auswahl der Wertermittlungsverfahren moniert wird, ist dem Gutachten zudem anzulasten, dass auf die Ermittlung eines Ertragswertes verzichtet wurde. So wird das dem Gutachten (betreffend das Gebäude) zugrundeliegende Sachwertverfahren im Allgemeinen herangezogen, wenn das Ertragswertverfahren nicht sinnvoll angewendet werden kann (vgl *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷, 65). Vor diesem Hintergrund ist dem Sachverständigengutachten 2, das auf mehrere Bewertungsverfahren Rücksicht nimmt (Sachwert- und Ertragswertverfahren), im Vergleich eine höhere Beweiskraft beizumessen.

Betreffend die von Herrn A zum Sachverständigengutachten 1 verfasste Stellungnahme vom 29.3.2010 ist festzuhalten, dass die im Rahmen der Stellungnahme durchgeführte Wertermittlung ohne Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse durchgeführt wurde. Konkret wird dazu auf den Seiten 3 f der Stellungnahme wie folgt ausgeführt: *„Da keine Besichtigung stattgefunden hat blieben die ohne Besichtigung nicht mit ausreichender Sicherheit zu beurteilenden Wertansätze des Gutachtens unverändert. Es wäre aber ohne weiteres denkbar, dass nach einer Besichtigung auch diese Wertansätze abzuändern wären. Angemerkt wird,*

dass es sich bei den in der Beilage ermittelten Werten (trotz ihrer als solche bezeichneten) nicht um den Teilwert der Liegenschaft handeln kann, sondern lediglich um einen rechnerischen Wert, welcher die mit ausreichender Sicherheit beurteilbaren Unstimmigkeiten des Gutachtens berichtigt. Hierbei wird ohne Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse von der Annahme ausgegangen, dass alle ohne Besichtigung nicht mit ausreichender Sicherheit beurteilbaren Wertansätze des Gutachtens richtig gewählt wurden.“ Vor diesem Hintergrund kann der durch Herrn A durchgeführten Wertermittlung insbesondere im Vergleich zum Sachverständigengutachten 2 nur eingeschränkt Beweiskraft beigemessen werden.

Am Sachverständigengutachten 2 moniert die belangte Behörde mehrere die Ermittlung des Teilwertes betreffende Punkte (Ansatz eines Abschlages vom Verkehrswert; ausschließliche Maßgeblichkeit des Sachwertverfahrens; zu beiden Punkten siehe die Ausführungen unter Punkt 3.2.). Betreffend den Verkehrswert wird von der belangten Behörde ausschließlich ins Treffen geführt, dass die bei der Ermittlung des Mittelwerts aus Ertrags- und Sachwert vorgenommene Gewichtung (Punkt 3.2. des Gutachtens) „*grundsätzlich unbegründet und nicht nachvollziehbar*“ sei. Dem ist jedoch zu entgegen, dass sich eine entsprechende Begründung unter Punkt 3.3. (lit a) des Gutachtens findet. Demnach sei bei Bauteil 1 (Gewichtung Sachwert/Ertragswert 2 zu 1; Anm: dabei handelt es sich um das im Jahr 1988 errichtete Fertigteilhaus) dem Sachwert eine wesentlich größere Bedeutung beizumessen, da auch eine der Flächenwidmung (Wohngebiet) entsprechende Nutzung möglich wäre. Demgegenüber komme bei Bauteil 2 (Gewichtung Sachwert/Ertragswert 1 zu 2; Anm: dabei handelt es sich um Werkstätte, Garage, Großraumbüro und Verbindungstrakt zum Fertigteilhaus) dem Ertragswert eine wesentlich größere Bedeutung zu als dem Sachwert, da eine der Flächenwidmung entsprechende Nutzung nur mit aufwendigen Umbauarbeiten möglich wäre.

Vor diesem Hintergrund kann das Bundesfinanzgericht betreffend den Verkehrswert der Liegenschaft zum Stichtag 31.5.2004 keine Unschlüssigkeit an der im Sachverständigengutachten 2 dokumentierten Verkehrswertermittlung feststellen. Zudem ist dieser Wertermittlung vor dem Hintergrund obiger Ausführungen im Vergleich zu den anderen vorliegenden Wertermittlungen höhere Glaubwürdigkeit beizumessen, sodass der darin ausgewiesene Verkehrswert iHv 339.426,00 Euro als erwiesen angenommen wird.

2.2. Wert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Einlage

Den Ausführungen des Beschwerdeführers zufolge, die auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen wurden, wurde die (damals noch unbebaute) Liegenschaft vom Beschwerdeführer am 3.11.1988 privat um einen Kaufpreis von 46.365,27 Euro erworben. Im Zusammenhang mit der Anschaffung sind den Ausführungen des Beschwerdeführers zufolge Anschaffungsnebenkosten iHv 6% des Kaufpreises angefallen.

Die Anschaffungsnebenkosten umfassen bei Liegenschaften die Grunderwerbsteuer (3,5 %), die Eintragungsgebühr iSd GGG (1,1 %) und Vertragserrichtungskosten (1 % bis 2 %), in Summe somit 5,6 % bis 6,6 % (vgl. *Kunisch*, immolex 2013, 122). Die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Anschaffungsnebenkosten bewegen sich innerhalb dieser Bandbreite. Zudem wurde dem Vorbringen des Beschwerdeführers insoweit von der belangten Behörde auf Tatsachenebene auch nicht entgegengetreten. Vielmehr wurde der von der belangten Behörde erfolgte Ansatz der Anschaffungsnebenkosten iHv 7,5% damit begründet, dass nach der Rsp des OGH zu den Wiederbeschaffungskosten bei Ersatzgrundbeschaffungen ohne entsprechenden Nachweis Anschaffungsnebenkosten iHv 7,5% angenommen werden könnten. Vor diesem Hintergrund nimmt es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass die tatsächlichen Anschaffungsnebenkosten der Liegenschaft 6% des Kaufpreises betrugen, sodass sich die Anschaffungskosten inklusive Anschaffungsnebenkosten auf 49.147,19 Euro belaufen.

Betreffend die Behauptung des Beschwerdeführers, dass der Grund und Boden im Zeitraum zwischen Erwerb (3.11.1988) und dem Beginn der Vermietung (1.6.1989) eine Wertsteigerung erfahren habe, ist wie folgt auszuführen:

Den Ausführungen des Beschwerdeführers zufolge habe er die (unbebaute) Liegenschaft zu einem sehr günstigen Preis erworben, da sich die Liegenschaft gegenüber des vom Beschwerdeführer geführten Betriebes befand und aufgrund der damit verbundenen Beeinträchtigungen nur erschwert veräußerbar gewesen sei. So habe es *„regen Kundenverkehr, ohne die notwendigen geeigneten Parkplätze zur Verfügung zu stellen zu können“* gegeben. Es hätte sich daher *„kaum jemand gefunden [...], der ein Einfamilienhaus direkt neben einem derartigen Gewerbebetrieb bauen wollte.“* Da dieser grundsätzlich wertmindernde Faktor für den Beschwerdeführer nicht gelte, sei der betriebsbezogene Teilwert demnach höher als die tatsächlichen Anschaffungskosten. Zudem ergebe sich eine Wertsteigerung zwischen Anschaffung und Vermietungsbeginn (Einlage) bereits rein rechnerisch daraus, dass die Liegenschaft um ATS 500,-/m² erworben worden war und der Bodenwert zum Entnahmezeitpunkt (31.5.2004) 125,- Euro/m² betrage. Es müsse bereits aus diesem Grund (pro rata temporis) eine Wertsteigerung auf den Zeitraum zwischen Kauf und Einlage entfallen.

Dem ist einerseits zu entgegnen, dass ein (fiktiver) Erwerber des ganzen Betriebes bei der Ermittlung des Betrages, den er im Rahmen des Gesamtkaufpreises für die Liegenschaft ansetzen würde, auch zu berücksichtigen gehabt hätte, dass die bestehende Flächenwidmung (Wohngebiet) nicht dem Betriebszweck entspricht und eine allfällige Betriebserweiterung somit *„äußerst schwierig“* sei (vgl. Sachverständigengutachten 2, Seite 4). Zudem ist zu berücksichtigen, dass auf der Liegenschaft im Zeitraum zwischen dem Erwerb der (unbebauten) Liegenschaft und dem Beginn der Vermietung ein Wohnhaus (Fertigteilhaus) errichte wurde. Diese Bebauung war den insoweit übereinstimmenden Ausführungen in den

Sachverständigengutachten 1 und 2 bei der Ermittlung des Bodenwerts als wertmindernder Faktor (Bebauungsabschlag iHv 15%) zu berücksichtigen (vgl Sachverständigengutachten 2, Seite 6; Sachverständigengutachten 1, Seite 20).

Nach Lehre und Rechtsprechung besteht eine Vermutung dafür, dass der Teilwert jedes Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung sich mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten deckt (VwGH 29.04.1992, 90/13/0292; Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], EStG¹³ § 6 Rz 146 mwN). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist im Beschwerdefall vor dem Hintergrund obiger Ausführungen davon auszugehen, dass diese Vermutung auch noch zum Stichtag 1.6.1989, somit ca 7 Monate nach dem Erwerb der Liegenschaft, Gültigkeit besaß, sodass der Teilwert des Grund und Bodens zu diesem Zeitpunkt (und damit auch der im Zuge der Entnahme per 31.5.2004 zu berücksichtigende Buchwert des Grund und Bodens) 49.147,19 Euro betrug.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Vorliegen einer Entnahme

„Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter)“ (§ 4 Abs 1 dritter Satz EStG 1988).

Die Entnahme von Wirtschaftsgütern führt zu einer nicht betrieblich veranlassten Wertminderung des Betriebsvermögens. Werden im Zuge einer Betriebseinbringung gem § 16 Abs 5 UmgrStG Wirtschaftsgüter zurückbehalten, deren Teilwert den Buchwert übersteigt, kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven (vgl VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

Dass im Beschwerdefall eine Entnahme der Liegenschaft (EZ), (Grundbuch) (im Folgenden nur „Liegenschaft“) vorliegt, die grundsätzlich zu einer Aufdeckung allfälliger stiller Reserven im Entnahmezeitpunkt führt, ist unstrittig. Strittig ist jedoch sowohl die Höhe des für die Ermittlung der stillen Reserven maßgeblichen Buchwerts als auch die Höhe des Teilwerts im Entnahmezeitpunkt.

3.2. Maßgeblicher Buchwert (Bewertung der Einlage)

„Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich“ (§ 4 Abs 1 vierter Satz EStG 1988).

Mit der Vermietung der Liegenschaft ab 1.6.1989 erfolgte eine Überführung der Liegenschaft aus dem Privatvermögen in das Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers. Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass somit zum Stichtag 1.6.1989 aus einkommensteuerlicher Sicht eine Einlage der Liegenschaft erfolgte. Strittig ist lediglich die Bewertung des Grund und Bodens im Zuge der Einlage.

§ 6 Z 5 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung BGBl Nr 400/1988 lautet:

„Einlagen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind höchstens mit den um Absetzungen für Abnutzung nicht gekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn Gegenstand der Einlage
- Grundstücke (grundstücksgleiche Rechte) sind, die innerhalb der letzten zehn Jahre,
- sonstige Wirtschaftsgüter sind, die innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt und nicht außerhalb einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet worden sind. Wurden sie zur Erzielung nichtbetrieblicher Einkünfte verwendet, dann sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die berücksichtigten Beträge an Absetzung für Abnutzung oder an begünstigten Abschreibungen von Herstellungsaufwand zu vermindern. Beteiligungen, deren Veräußerung nach § 31 zu erfassen wäre, sind jedoch stets mit den Anschaffungskosten anzusetzen.“

Nach der für den Beschwerdefall geltenden Rechtslage bildeten demnach im Falle der Einlage von Grundstücken die Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Bewertungsobergrenze, wenn sie innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen angeschafft oder hergestellt worden sind (vgl VwGH 23.09.2005, 2003/15/0105).

Dessen ungeachtet ist darauf zu verweisen, dass im Beschwerdefall bereits auf Tatsachenebene keine Wertsteigerung des Grund und Bodens im Zeitraum zwischen Erwerb (3.11.1988) und dem Beginn der Vermietung bzw der Einlage (1.6.1989) festgestellt werden konnte (siehe dazu die zur Beweiswürdigung erfolgten Ausführungen unter Punkt 2.2.).

Vor diesem Hintergrund ist im Beschwerdefall die Einlage mit den tatsächlichen Anschaffungskosten der eingelegten Liegenschaft zu bewerten. Zu den Anschaffungskosten gehören alle durch den Erwerb eines Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben, wie insbesondere die Anschaffungsnebenkosten, die mit der Anschaffung in einem unmittelbaren (zeitlichen und kausalen) Zusammenhang stehen (vgl zB *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG¹³ § 6 Rz 69). Wie im Beschwerdefall festgestellt wurde, betrugen die Anschaffungsnebenkosten 6% des Kaufpreises. Die für die Bewertung der Einlage maßgebenden Anschaffungskosten (inklusive Anschaffungsnebenkosten) betrugen demnach 49.147,19 Euro.

3.3. Bewertung der Entnahme

§ 6 Z 4 EStG 1988 idF BGBl I 2004/180 lautet: „Entnahmen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.“

Gemäß § 6 Z 1 dritter Satz EStG 1988 idF BGBl I 2004/180 ist der Teilwert „der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.“ Da bei aufrechter Betrieb die Höhe des bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises auf das einzelne Wirtschaftsgut entfallenden Wertes idR nicht konkret feststellbar ist, muss der Teilwert regelmäßig im Schätzungswege ermittelt werden (VwGH 6.5.1994, 91/13/0211).

Zum ertragsteuerlichen Teilwert eines Grundstücks hat der VwGH allgemein ausgesprochen, dass den tatsächlichen Gegebenheiten in der Regel durch eine Bewertung entsprochen wird, die auf mehrere Bewertungsverfahren Rücksicht nimmt (31.12.1995, 92/13/0081). Betreffend die Entnahme eines Grundstückes hat der VwGH bereits wiederholt den Ansatz eines Mittelwerts aus Ertrags- und Substanzwert (als Entnahmeteilwert) zugelassen (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0098; VwGH 26.7.2006, 2001/14/0171; VwGH 27.6.2000, 95/14/0083; VwGH 25.10.1995, 93/15/0119; vgl auch UFS 6.2.2013, RV/0287-S/11).

Zwar wird in der Literatur vereinzelt die Ansicht vertreten, dass der Teilwert des einzelnen Wirtschaftsgutes kein Ertragswert, sondern ein Substanzwert sei (vgl. *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG¹³ § 6 Rz 138); da die hG Rechtsprechung jedoch überwiegend von der Möglichkeit eines Mittelwertes ausgeht (vgl. dazu auch *Laudacher in Jakom* EStG¹² § 6 Rz 38 mwH), kann im beschwerdegegenständlichen Fall der belangten Behörde nicht zugestimmt werden, wenn sie alleine den Substanzwert des entnommenen Grundstücks für maßgeblich erachtet.

Für die Maßgeblichkeit eines Mittelwerts aus Ertrags- und Substanzwert spricht zudem auch die Rechtsprechung des VwGH zum BewG. Die Definition des Teilwertes in § 6 Z 1 EStG 1988 entspricht der Teilwertdefinition des § 12 BewG, sodass zum Zweck der Begriffsauslegung auch auf die zum BewG ergangene Rechtsprechung zurückzugreifen ist (vgl. VwGH 31.1.2001, 97/13/0214). Betreffend Grundstücke besteht der Rechtsprechung des VwGH zufolge im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zwischen dem Teilwert iSd § 12 BewG und dem gemeinen Wert iSd § 10 BewG (Verkehrswert), weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswert) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien heranzuziehen sind (VwGH 28.4.1994, 93/16/0186; vgl. zB auch UFS 6.2.2013, RV/0287-S/11; *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG¹³ § 6 Rz 136). Zum gemeinen Wert (Verkehrswert) einer Liegenschaft hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom

22.10.1992, 89/14/0089 (RS 1), ausgesprochen, dass dieser „aus dem Durchschnittswert von Ertragswert und Substanzwert zu ermitteln“ sei.

Die anteilige Berücksichtigung des Ertragswerts der entnommenen Liegenschaft durch den Beschwerdeführer erfolgte vor diesem Hintergrund zu Recht.

Soweit der Beschwerdeführer einen unter dem Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft anzusetzenden Teilwert geltend macht, ist diesem Vorbringen allerdings zu entgegen, dass der Teilwert beim Anlagevermögen – insbesondere bei Grundstücken – nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH im Hinblick auf das Moment der Betriebszugehörigkeit regelmäßig über dem gemeinen Wert liegt und selbst im ungünstigsten Fall nicht darunter sinken kann (VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; VwGH 27.6.2000, 95/14/0083; VwGH 22.9.1992, 92/14/0064; VwGH 11.6.1991, 90/14/0175; *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch2 § 6 Rz 41 mwN).

Die im Sachverständigengutachten 2 zur Ermittlung des Teilwerts vorgenommenen Abschläge vom Verkehrswert sind vor diesem Hintergrund nicht anzuerkennen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Teilwert im Unterschied zum gemeinen Wert nach der Rsp des VwGH auch die Anschaffungsnebenkosten enthält (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0032). Da es nach dem Wortlaut des § 6 Z 1 EStG 1988 für die Teilwertermittlung darauf ankommt, was ein gedachter Erwerber zahlen, nicht aber darauf, was ein gedachter Veräußerer verlangen bzw erhalten würde, sind den Ausführungen des VwGH zufolge auch die (fiktiven) Anschaffungsnebenkosten (etwa Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr oder Ausgaben für die Vertragserrichtung) bei der Ermittlung des Teilwerts zu berücksichtigen.

Die Anschaffungsnebenkosten umfassen bei Liegenschaften die Grunderwerbsteuer (3,5 %), die Eintragungsgebühr iSd GGG (1,1 %) und Vertragserrichtungskosten (1 % bis 2 %), in Summe somit 5,6 % bis 6,6 % (vgl *Kunisch*, immolex 2013, 122). In Übereinstimmung mit den im Beschwerdefall im Zuge der Anschaffung der Liegenschaft angefallenen Anschaffungsnebenkosten iHv 6% ist vor diesem Hintergrund zur Ermittlung des Teilwerts der Liegenschaft der festgestellte Verkehrswert iHv 339.426,00 der Liegenschaft um (fiktive) Anschaffungsnebenkosten im Betrag von 20.365,56 zu erhöhen, sodass der Teilwert der Liegenschaft zum Stichtag 31.5.2004 359.791,56 Euro beträgt.

3.4. Ermittlung des Entnahmegewinns

Die Entnahme von Wirtschaftsgütern führt zu einer nicht betrieblich veranlassten Wertminderung des Betriebsvermögens. Übersteigt der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme den Buchwert, ist der Gewinn im Jahr der Entnahme im Ausmaß der aufgedeckten stillen Reserven zu erhöhen (vgl zB VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

Das Ausmaß der im Beschwerdefall im Zuge der Entnahme der Liegenschaft per 31.5.2004 aufgedeckten stillen Reserven ist unter Berücksichtigung der hier erfolgten Ausführungen wie folgt zu berechnen:

Verkehrswert Liegenschaft	339.426,00
+ 6 % (fiktive) Anschaffungsnebenkosten	<u>20.365,56</u>
Teilwert	359.791,56
- Buchwert Gebäude	- 241.488,31
- <u>Buchwert Grund und Boden</u>	<u>- 49.147,19</u>
Aufdeckung stiller Reserven	69.156,06

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, ist das Bundesfinanzgericht der hg Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Beschwerdefall war somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im obenstehenden Sinn zu lösen. Strittig waren im Wesentlichen der Tatsachenebene zuzuordnende Fragen. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 2. September 2019