

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Ulrike Stephan, die Beisitzerin Mag. Susanne Haim sowie die fachkundigen Laienrichter Mag Stefan Raab und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***127*** vertreten durch Stefan Pointecker Steuerberatung GmbH, Alfred-Kubin-Straße 19b, 4780 Schärding, über die Beschwerde vom 17. September 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 1. August 2019 berichtigt gemäß § 293 BAO durch den Bescheid vom 20. August 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. Februar 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Kerstin Nicole Schinagl zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevereinscheidung vom 8. November 2019 abgeändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1a. Im **Ergänzungsersuchen vom 20. Februar 2019** wurde von der belangten Behörde wie folgt ausgeführt:

*„Mit Einbringungsvertrag vom 18.9.2018 wurde der Betrieb der ***Bf1*** rückwirkend zum 31.12.2017 in die ***L*** GmbH eingebracht. Von der Einbringung ausgenommen wurde der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft EZ ***124*** GB ***125*** ***D***, welcher zum Teil als Sonderbetriebsvermögen bisher der ***Bf1*** zur Nutzung überlassen wurde. Die Mitunternehmerschaft wird rückwirkend zum Einbringungstichtag zu einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft und hat daher ab 1.1.2018 keine betrieblichen Einkünfte und kein Sonderbetriebsvermögen mehr. Sie werden ersucht bekanntzugeben, ob die*

stillen Reserven der Liegenschaft in der Feststellungserklärung 2017 bereits berücksichtigt wurden?

Wenn ja, in welchen Kennzahlen und in welcher Höhe? Wie wurden die Entnahmewerte ermittelt? Legen Sie bitte Nachweise darüber vor. Ebenso wird um Aufteilung der Entnahmewerte bzw. Buchwerte in eigenes Vermögen der KG und ehemaliges Sonderbetriebsvermögen ersucht.“

1b. Das Ergänzungsersuchen wurde mit **Schreiben vom 6. März 2019** wie folgt beantwortet:

*„Im Sacheinlagevertrag verwies ***der Steuerberater*** auf die Beilage mit 31.12.2017. Hierbei handelt es sich um einen Tippfehler. Der Betrieb der ***Bf1*** wurde rückwirkend per 01.01.2018 in die ***L*** GmbH eingebracht. Auch die Beilage im Sacheinlagevertrag weist das Datum 01.01.2018 auf. Daher werden alle damit zusammenhängenden steuerlichen Folgen erst in der Steuerklärung 2018 erklärt.*

In der Beilage finden Sie die Einbringungsbilanz vollständig per 01.01.2018.

*Bei Herrn ***B*** (***123***) wurde auch in diesem Zusammenhang bereits eine Sondervorauszahlung 09/2018 gemeldet, welche dann in die Steuererklärung 2018 aufgenommen wird.“*

1c. Im **Ergänzungsersuchen vom 17. April 2019** wurde von der belangten Behörde wie folgt ausgeführt:

*„Der sich aus der Entnahme ergebende Gewinn (Zurückbehalten des betrieblich genutzten Teiles der Liegenschaft EZ ***124*** ***125*** ***D***) ist jenem Jahr zuzuordnen, in das der Einbringungsstichtag fällt.*

Fehlt bei einer Einbringung im Einbringungsvertrag nur die Angabe eines Einbringungsstichtages, ist mit der Bezugnahme auf den zu Grund liegenden Jahres oder Zwischenabschluss auch der Einbringungsstichtag definiert. Dies wäre somit der 31.12.2017. Auch wird im Einbringungsvertrag und im Antrag ans Firmenbuch auf Einbringung des Betriebes in eine GmbH und Änderung des Geschäftszweiges immer auf die Einbringungsbilanz vom 31.12.2017 verwiesen.

*Im Gesellschafterbeschluss der ***Bf1*** vom 18.9.2018 wird ebenso eindeutig der 31.12.2017 als Einbringungsstichtag genannt. Die stillen Reserven sind daher im Jahr 2017 aufzudecken. Sie werden daher, wie im Ergänzungsersuchen vom 20.2.2019, gebeten, den Entnahmegewinn der Liegenschaft zu erklären sowie eine Ermittlung der Entnahmewerte vorzulegen. Bitte belegen Sie Ihre Angaben.“*

1d. Das Ergänzungsersuchen wurde wie folgt beantwortet:

„In der Beilage übermitteln wir Ihnen die überarbeiteten Steuererklärungen. Gelb markiert sind jene Positionen, die sich geändert haben. Weiters übermitteln wir Ihnen die Einbringungsbilanz auf der die KZ der Strkl vermerkt sind, wo diese Einfluss genommen haben. In der Beilage finden Sie weiters das Gutachten für die Bewertung der Liegenschaft. Die Entnahmewert der sonstigen beweglichen Anlagegüter wurden von unserem Klienten nach Beschaffenheit, Anschaffungskosten, aktueller Zustand, etc. geschätzt bzw. entsprechen dem Teilwert der Wirtschaftsgüter. Wir halten fest, dass die Werte per 31.12.2017 denen per 01.01.2018 entsprechen. Eigenverbrauchsbesteuerung ergibt sich aufgrund der unternehmerischen Weiterverwendung keine.“

2. Mit Bescheid vom 1. August 2019 wurde das Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO wiederaufgenommen und die Einkünfte der *****Bf1***** (in der Folge kurz Bf.) neu festgestellt. Mit Berichtigungsbescheid gem § 293 BAO vom 20. August 2019 wurden die Einkünfte der Bf. für das Jahr 2017 mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 57.448,99 Euro festgestellt.

In der gesonderten Bescheidbegründung der belangten Behörde zum Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (1) BAO des Feststellungsbescheides gem. § 188 BAO vom 01.08.2019 wird in der Begründung ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (1) BAO erfolgte aufgrund der von Ihnen am 22.5.2019 eingereichten Vorhaltsbeantwortung und berichtigten Feststellungserklärung 2017.

Der Übergangsverlust konnte nur in der Höhe eines Siebentels (€ 1.396,81) berücksichtigt werden, da ein Übergangsverlust im Rahmen des Wechsels der Gewinnermittlung auf sieben Jahre aufzuteilen ist. Das erste Siebentel entfällt dabei noch auf die Erfolgsermittlung des

Einbringenden und die restlichen Siebentel betreffen bereits die Erfolgsermittlung der übernehmenden Körperschaft.

Die Entnahme des Gebäudes hat mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu erfolgen. Der Teilwert ist jener Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergibt sich somit aus dem Wert des Wirtschaftsgutes im Hinblick auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb. Der Teilwert ist der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hat, wobei die Fortführung des Unternehmens zu unterstellen ist. Er ist ein objektiver Wert, der nicht von der persönlichen Auffassung des Steuerpflichtigen, sondern von der allgemeinen Verkehrsauffassung bestimmt wird. Bei der Ermittlung der stillen Reserven konnte daher als Entnahmewert nicht der Verkehrswert in Höhe von € 35.000,00 berücksichtigt werden. Der Teilwert wurde in Höhe von € 50.138,00 laut vorgelegten Bewertungsgutachten angesetzt.

Der Grundfreibetrag wurde entsprechend korrigiert und ergänzt.“

3. Dagegen richtet sich die **Beschwerde vom 17.09.2019**. In der Begründung zur Beschwerde wird wie folgt ausgeführt:

„Wir verweisen auf die umfangreiche Beantwortung des Ergänzungsersuchens dazu vom 22.5.2019 sowie den Beilagen dazu und legen nochmals eine geringfügig berichtigte Gegenüberstellung und Zusammenfassung der sich damit ändernden Erklärungsdaten anhängend vor und beantragen eine Veranlagung mit diesen Beträgen.

In der Bescheidbegründung vom 13.8.2019 wird darauf hingewiesen, dass die Berücksichtigung des vollen Übergangsverlustes im Zuge der Einbringung des Betriebes per 31.12.2017 nicht möglich sei und widerspricht damit der Rechtsauffassung des BFG (wie auch unserer) - RV/0147-W/08-RS1 sowie des BMF.

Zur Entnahme der Gebäude(teile) wurde ein Bewertungsgutachten vorgelegt, das einen Verkehrswert von € 35.000,00 bescheinigt. Die Finanzverwaltung folgt diesem Gutachten zwar bis zu einer Zwischenwertdarstellung und vermeint einen Teilwert von € 50 138 - daraus ableiten zu können, was anhand der tatsächlichen, örtlichen und räumlichen Umstände völlig griffweise ist. Vielmehr ist die Untergrenze des Teilwertes der Verkehrswert, wenn sich herausstellt, dass Gegenstände des Anlagevermögens deren Tauglichkeit für den weiteren Betrieb nicht mehr erfüllen. Kurze Zeit nach der Einbringung wurde der Standort durch das aufnehmende Unternehmen deshalb auch weg verlagert.“

4. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 8. November 2019** wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und der volle Übergangsverlust in Höhe von € 9.777,68 gewährt. Zum strittigen Entnahmewert des Gebäudes wird wie folgt ausgeführt:

„Eine Entnahme hat mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu erfolgen. Bei dem am 22.5.2019 vorgelegten Bewertungsgutachten der betrieblich genutzten Gebäudeteile wurde vom errechneten Gebäudewert von € 50.138,00 ein Verkehrswert in Höhe von € 35.000,00 abgeleitet, mit der Begründung, dass die gewerblichen Objekte für einen bestimmten Betriebszweck errichtet wurden und daher ein eingeschränkter Käuferpreis besteht bzw. die Objekte schwer veräußerbar sind.

Der Teilwert ist jedoch jener Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hat, wobei die Fortführung des Unternehmens zu unterstellen ist. Auf die Bescheidbegründung vom 13.8.2019 zur Wiederaufnahme gem. § 303 BAO wird verwiesen. Daher konnte der Beschwerde in diesem Punkt nicht entsprochen werden.“

5. Mit Schriftsatz vom 5. Dezember 2019 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

6. Mit **Vorlagebericht vom 15. Jänner 2020** wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses per 30.04.2021 der Gerichtsabteilung *****GA***** zugeteilt.

7. Mit **Beschluss/Ergänzungsersuchen vom 13. November 2025** ersuchte das Bundesfinanzgericht wie folgt:

„1. Dem Sacheinlagevertrag vom 18.09.2018 ist unter Punkt „Zweitens“ wie folgt zu entnehmen:

*„[...] Der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft wird allerdings auch künftig der übernehmenden Gesellschaft, nämlich der *****L*** GmbH** in Bestand gegeben. Diesbezüglich wird am heutigen Tage noch ein separater Bestandsvertrag zwischen der einbringenden Mitunternehmerschaft und deren Gesellschaftern einerseits und der übernehmenden Gesellschaft andererseits abgeschlossen; [...]*

Um Vorlage des Bestandsvertrages wird gebeten.

2. Zeitpunkt der Aufgabe der betrieblichen Nutzung

Ab welchem konkreten Datum wurde die gegenständliche Liegenschaft (Werkstätte, Büro und Lagerhalle) nicht mehr betrieblich genutzt? Welche Tätigkeiten wurden zuletzt am bisherigen Standort ausgeführt?

3. Neuer Betriebsstandort

An welchen Standort wurde der Betrieb nach Aufgabe der bisherigen Liegenschaft verlegt (Adresse, Objektbezeichnung)? Bitte um kurze Beschreibung der dortigen betrieblichen

Tätigkeit. Wann fand die tatsächliche Verlegung des Betriebes (Übersiedlung der Anlagen, Aufnahme der Tätigkeit am neuen Standort) statt?

Bitte legen Sie geeignete Belege zur Untermauerung der Angaben vor (zB Miet- oder Kaufvertrag neuer Standort, Gewerbeummeldung, Rechnungen und Lieferscheine, aus denen der neue Standort ersichtlich ist, sonstige Unterlagen, die den Zeitpunkt der Nutzungsaufgabe und Standortverlegung dokumentieren).

4. Offene Fragen zu den Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag

Aus welchem Grund hat die Liegenschaft die Tauglichkeit für den weiteren Betrieb nicht mehr erfüllt? Warum war das aufnehmende Unternehmen gezwungen den Standort zu verlegen?“

8. Der **Stellungnahme der Bf. vom 9. Dezember 2025** ist wie folgt zu entnehmen:

1. Siehe Hauptmietvertrag Notar Mag. ***E*** ***126*** v. 18.9.2018. Besonders hinzuweisen ist auf das Einschränkungsgesetz in II. 5) für die Bestandnehmerin.

2./3. Die Fa. ***L*** GmbH war letztlich aufgrund verschiedener nicht vorhersehbarer Umstände weiter bis 5/2022 unverändert eingemietet. Ab Anmietung des neuen Standorts der ***L*** GmbH an der Adresse in ***EE*** mit Beginn 1.11.2018 wurde das Objekt in ***Bf.-Adr.*** 7 nur mehr fallweise und sukzessive in geringer werdendem Masse durch die ***L*** GmbH genutzt, nachdem die Übersiedelung, Einrichtung und Ausstattung am neuen Standort gegen Anfang 2019 abgeschlossen war. Der Standort ***Bf.-Adr.*** 7 wurde nach Ende der Anmietung wieder von der ***Bf1*** selbst als Werkstätte, Büro und Lagerhalle für eine sehr eingeschränkte Nutzung durch kleinere Maschinen und deutlich kleinere Aufträge als von der ***L*** GmbH genutzt.

4. Der Hauptmietvertrag v. Notar Mag. ***E*** vom 11.10.2018 liegt bei. Ebenso die GISA-Daten der Fa. ***L*** GmbH vom 23.5.2019. Fortgesetzt zu den Ausführungen bereits in Pkt. 2./3. ist anzugeben, dass die Eignung des Objekts in ***Bf.-Adr.*** 7 für einen konkurrenzfähigen Betrieb auf dem Gebiet der Zerspanungstechnik nicht mehr zeitgemäß und wirtschaftlich war. Im Gegensatz zum Standort ***Bf.-Adr.*** 7, ist der Standort in ***EE*** für schwere LKWs (Sattel- oder mit Anhänger) erreichbar und eine Be- und Entladung kann dort vorgenommen werden. Das Aufstellen von mind. 2 Maschinen (HURCO VTX/U Bj. 2005, HURCO BMC 6434 Bj. 1999, aus dem Anlageverzeichnis der ***L*** GmbH wäre am extrem engen Standort in ***Bf.-Adr.*** 7 aufgrund deren Dimensionen unmöglich gewesen. Über den Zeitpunkt seines Ausscheidens aus der ***L*** GmbH Ende 2021 hat Hr. ***B*** keine genaue Kenntnis mehr von deren weiteren Entwicklung. Der Standort in ***Bf.-Adr.*** 7 ist nur eingeschränkt für Betriebsanlagen dieser Art geeignet, für die Anstellung von Mitarbeitern gibt es dort kein erforderliches Maß an Sozialräumen. Es darf davon ausgegangen werden, dass aufgrund der eingeschränkten Verwendbarkeit des Standortes ***Bf.-Adr.*** 7, der Wertabschlag durch den Gutachter für Gebäude Werk/Produktionsstätte und Lagerhalle gerade für die Sicht eines Erwerbers eines solchen Betriebes im Herbst 2018 vor dem Hintergrund einer noch erforderlichen Not-/Übergangslösung und in der Erkenntnis dessen ungenügender Eignung für eine Perspektive des Unternehmens (weil dort auch nicht ausbaufähig) dem Teilwert entspricht. Der Teilwert kann unter diesen Umständen nicht höher gewesen sein als der Verkehrswert.“

9. Die belangte Behörde bringt in der Äußerung vom 15.01.2026 wie folgt vor:

„Betreffend dem Betriebsgrundstück „***Bf.-Adr.*** 7, ***M***“ lag zum Stichtag 31.12.2017 eine nach § 6 Z 4 EStG 1988 zu bewertende Entnahme vor. Von den in der Steuererklärung E 6a-2017 und Beilage E 6a-I-2017 angeführten Beträgen wurde hinsichtlich des Entnahmewertes (Kennzahl 9060: Erlöse Anlagevermögen) im bekämpften Bescheid abgewichen. Für die

Ermittlung des Teilwertes wurde von der Bf. ein Sachverständigengutachten eingeholt. Im Gutachten wurde nicht der Teilwert, sondern der Verkehrswert ermittelt.

Gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Zur Wertermittlung besteht die Literaturmeinung, dass der Teilwert auf der allg. Verkehrsauffassung beruht, wie sie in der Marktlage am jeweiligen Stichtag ihren Ausdruck findet (Jakom/Ehgartner EStG 1988 zu § 6 Rz 38). Dabei sind wertbestimmende Umstände, die beim Erwerb der Liegenschaft Vorgelegen sind, zu berücksichtigen (VwGH 21.4.16, 2013/15/0100). Nach VwGH 3.2.22, Ra 2020/15/0118 genügt eine schlechte Veräußlichkeit - Nordlage, Lärmbeeinträchtigung - für eine Teilwertabschreibung nicht. Dagegen besagt Rechtssatz 2 des VwGH 21.04.2016, 2013/15/0100: „Bei der Teilwertermittlung sind grundsätzlich auch wertbestimmende Umstände zu berücksichtigen, die schon beim Erwerb der Liegenschaft Vorgelegen sind. Dies jedenfalls insoweit, als sie am Bilanzstichtag (noch) vorhanden waren und dem Unternehmer bis zur Bilanzerstellung bekannt geworden sind.

Angesichts dessen, dass die im Schreiben vom 09.12.2025 angeführten wertbestimmenden Umstände erst nach dem relevanten Stichtag 01.01.2018 eingetreten sind, und zum Stichtag die weitere Nutzung als Metalltechnikwerkstatt in einem Mietvertrag zwischen Eigentümer und Bf. geregelt war, wird von der Behörde ein Wertansatz für das zurückbehaltene Betriebsgebäude ohne Abschlag für einen eingeschränkten Käuferkreis für zutreffend erachtet.“

10. Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 17. Februar 2026 statt. Der Vertreter der beschwerdeführenden Partei brachte ergänzend vor:

*„Im Zuge der Umgründung war bereits eine Standortverlegung geplant, der Betrieb in ***Bf.-Adr.*** 7 liegt im ländlichen Bereich und ist für LKW und dergleichen schwer zugänglich. Das wirtschaftliche Betreiben war nicht mehr weiter möglich. Die Maschinengeräte sind an den neuen Standort verbracht worden. Es hat eine gewisse Zeit gebraucht, dass man sich dort einrichten konnte. Im Jahr 2021 waren es zwei Personen, die miteinander das Unternehmen weiterführen wollten. Bis Anfang 2022 wurde diese Liegenschaft von der Firma ***L*** weiterhin angemietet. Es gab nur eine sehr untergeordnete Nutzung und nur aus der Not heraus. Die Firma ***L*** hat sich bemüht einen neuen Standort zu finden, schon vor dem Jahr 2018. Es gab zwei Standorte, wo man sich nicht einig war. Diese Maschinen brauchen eine bestimmte Raumhöhe und eine bestimmte Zugänglichkeit. Es war nicht möglich, dass man früher einen Ersatzstandort findet. Herr ***B***, der an dieser Liegenschaft Adr. 7 wohnt und dieses Unternehmen aufgebaut hat, hat dort weiter seine einfachen Arbeiten weiterbetrieben. Der Standort wurde weiterverwendet. Wenn man sich die Zahlen ansieht: Die Gewinnermittlung, als auch die weitere Verwendung der ***B*** KG, da stellt man fest, dass kein Gewinn erwirtschaftet werden konnte. Wir kommen zwar zu steuerlichen positiven Ergebnissen in der Größenordnung von € 1000,00 bis € 5000,00. Wenn man die Arbeitsleistung von Herrn ***B*** abrechnet: Man hat in der Gewinnermittlung keine Arbeitskosten. Wenn*

*man nur 500 Stunden von der Arbeit von Herrn ***B*** anrechnet, sind wir bei so einem kapitalen Verlust, dass es keinen Raum lässt für ein positives Ergebnis. Niemand würde für das Unternehmen ***B*** KG einen Cent zahlen. Damit komme ich zur Notlösung: Wenn ich Gegenstände habe, die ich im Unternehmen nicht mehr verwenden kann, gehe ich zum Einzelveräußerungspreis. Das ist genau der Wert, der im Gutachten belegt ist, mit € 35.000,00. Das ist unser Ansatz. Diese Situation war schon im Jahr 2018 absehbar. [...]“*

Der Vertreter der belangten Behörde gibt zu bedenken, dass ein Verkehrswertgutachten und nicht ein Sachwertgutachten vorgelegt worden sei und es sich beim Teilwert um einen rein objektiven Wert handle.

Auf die Frage der Vorsitzenden, warum der Gutachter den Ertragswert der Liegenschaft nicht ermittelt hat, antwortet der Vertreter der Bf., dass er das nicht wisse. Auch der Vertreter der belangten Behörde hat sich mit dem Ertragswert der Liegenschaft nicht auseinandergesetzt.

Vertreter der Bf.: „Selbst, wenn man davon ausgeht, dass die Wertermittlung mit dem Verkehrswert nicht richtig ist, dann ist es doch im Sinne des Teilwertes: der Wiederbeschaffungswert. Kein Erwerber würde einen höheren Preis zahlen als den Wiederbeschaffungswert. Welcher Erwerber würde mehr zahlen als die € 35.000,00? Diese Spanne zwischen € 50.000,00 als Zwischenwert, den die Finanzverwaltung nimmt, erschließt sich mir nicht.“

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob die Liegenschaft ***Bf.-Adr.*** 7 nach der Umgründung angemietet wurde: „Die war noch angemietet. Erst im November 2018 war die andere Liegenschaft verfügbar. Das hängt mit der Umgründung zusammen. Die ist erst im September 2018 gewesen. Man hätte zwei Standorte im Jahr 2017 und im Jahr 2016 im Auge gehabt. Die Standorte haben sich dann aber zerschlagen. Die Raumhöhe hat zum Beispiel nicht gepasst. Dann wurde man sich nicht mehr einig mit den Vermietern. Dann haben wir uns für dieses Objekt entschieden. Das war auch keine 100% perfekte Lösung.“ [...]

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Einbringungsvertrag vom 18.9.2018 wurde der Betrieb der ***Bf1*** rückwirkend zum 31.12.2017 in die ***L*** GmbH eingebracht. Von der Einbringung ausgenommen wurde der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft EZ ***124*** GB ***125*** ***D***, welcher zum Teil als Sonderbetriebsvermögen bisher der ***Bf1*** zur Nutzung überlassen wurde.

Die gewerblich genutzte Fläche umfasst eine Werkstätte/Produktionshalle (Stahlträgerhalle 7x12 m, Baujahr 2004), ein Produktionsgebäude (87,65 m², Ziegel massiv Baujahr 1993), einen

Bürocontainer (2,5 x 6 m, Baujahr 2004) und eine Lagerhalle (57,83 m², Leichtbauhalle Baujahr 2011), gesamte Nutzfläche somit etwa 240 m².

Im Sacheinlagevertrag vom 18.09.2018 wurde unter „Zweitens: Erfüllung der Einbringungsverpflichtung, Seite 4“ angeführt:

*„Nicht eingebracht wird unter anderem der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft EZ ***124*** GB ***125*** ***D***. In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass Herr ***B*** diverse Baulichkeiten und Teile der Liegenschaft der ***Bf1*** als Sonderbetriebsvermögen zur Nutzung überlassen hat. Diese Baulichkeiten und Teile der Liegenschaft wurden von der Zurechnung zum Vermögen der übernehmenden Gesellschaft ausgenommen und deshalb in der Einbringungsbilanz zum 31.12.2017 nicht ausgewiesen. Der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft wird allerdings auch künftig der übernehmenden Gesellschaft, nämlich der ***L*** GmbH in Bestand gegeben. Diesbezüglich wird am heutigen Tage noch ein separater Bestandsvertrag zwischen der einbringenden Mitunternehmerschaft und deren Gesellschaftern einerseits und der übernehmenden Gesellschaft andererseits abgeschlossen; [...]“*

Die Anmietung der Liegenschaft erfolgte rückwirkend zum 01.01.2018 um einem monatlichen Nettohauptmietzins in Höhe von € 460,00.

Die zurückbehaltenen Betriebsgebäude haben einen Bauwert/Sachwert in Höhe von € 50.138 und einen Verkehrswert in Höhe von € 35.097.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Bf.

Strittig ist im Beschwerdefall ausschließlich, ob der Verkehrswert der Liegenschaften laut Gutachten mit dem steuerlich anzusetzenden Teilwert übereinstimmt. Dazu wird auf die Ausführungen zur rechtlichen Beurteilung unter Punkt 3.1. verwiesen.

Das dem Bundesfinanzgericht vorliegende Gutachten des Sachverständigen Ing. ***AL***, vom 16. April 2018 weist für die zurückbehaltenen Betriebsgebäude einen Bauwert/Sachwert in Höhe von € 50.138 und einen Verkehrswert in Höhe von € 35.097 aus.

Sachverständigengutachten sind Beweismittel, die der freien Beweiswürdigung unterliegen (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; VwGH 25.10.2018, Ra 25.10.2018, Ra 2018/09/0117 mwN)

Das von der Bf. vorgelegte Gutachten weist zwar Mängel auf, insbesondere insofern, als

- das Gutachten von einem falschen Bewertungsstichtag ausgeht (16.4.2018 statt 31.12.2017); es fehlen Aussagen darüber, ob sich wertrelevante Änderungen ergeben haben;
- Verkehrswertermittlung statt Teilwertermittlung: Der Gutachter ermittelt den Verkehrswert (Marktwert für einen beliebigen Dritten). Der steuerliche Teilwert ist jedoch der Wert, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das Einzelobjekt ansetzen würde (§ 6 Z 1 EStG). Der Gutachter begründet Abschlüsse mit der "schweren Veräußerbarkeit" und "geringen Nachfrage". Beim Teilwert wird jedoch die Fortführung des Unternehmens unterstellt. Die mangelnde Drittverwendungsfähigkeit spielt beim Teilwert eine deutlich geringere Rolle als beim Verkehrswert;
- Methodische Mängel im Sachwertverfahren: Die Abminderung der Werte erfolgt sehr pauschal (z. B. "Zustandsnote 3"). Eine detaillierte Begründung, warum eine 14 Jahre alte Stahlhalle bereits 48 % an Wert verloren haben, soll (bei 40 Jahren Lebensdauer), fehlt;
- Methodik Sachwert vs. Ertragswert: Der Gutachter nutzt das Sachwertverfahren (Kosten der Errichtung abzüglich Abnutzung) und lässt das Ertragswertverfahren außer Ansatz, obwohl das Objekt tatsächlich vermietet wird. 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).

Diese Mängel erreichen jedoch nicht ein Ausmaß, das die Verwertbarkeit des Gutachtens insgesamt in Frage stellen würde.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die unter Punkt 1 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO insoweit als erwiesen annehmen.

Kontrollrechnung Ertragswertverfahren durch das Bundesfinanzgericht

Der Jahresrohertrag beträgt € 460 x 12 = € 5.520. Davon sind die Bewirtschaftungskosten (Instandhaltung, Verwaltung, Mietausfallwagnis) abzuziehen. Bei Gewerbeobjekten im ländlichen Raum rechnet man üblicherweise mit ca. 15 % des Rohertrages.

$$\text{Jahresreinertrag} = € 5.520 \times 0,85 = € 4.692$$

Für die Kapitalisierung benötigt man den Liegenschaftszinssatz und die Restnutzungsdauer. Das Hauptgebäude (Baujahr 1993) hatte im Jahr 2017 ein Alter von 24 Jahren. Bei einer Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren verbleibt eine RND von etwa 25 Jahren.

Für die Immobilienbewertung von gewerblichen Objekten in ländlichen Regionen Oberösterreichs (wie dem Bezirk Schärding) wurden im Jahr 2017 in der Bewertungspraxis üblicherweise Liegenschaftszinssätze im Bereich von 5,0 % bis 6,5 % angewandt.

Barwertfaktor (Vervielfältiger) bei einem Liegenschaftszinssatz von 5 % und einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren: **13,09** ($VBF = q^n - 1 / q^n \cdot i$; dabei ist i der Zinssatz und q der Zinsfaktor $(1+i)$.)

Ertragswert: € 4.692 x 13,09 = € 61.418

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

"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 vorliegt, die grundsätzlich zu einer Aufdeckung allfälliger stiller Reserven im Entnahmezeitpunkt führt, ist unstrittig. Strittig ist jedoch die Höhe des Teilwerts im Entnahmezeitpunkt.

§ 6 Z 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2017 geltenden Fassung lautet: *"Entnahmen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen."*

Der Teilwert ist nach § 6 Z 1 EStG 1988 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. Beim Teilwert im Sinne des § 6 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 handelt es sich um einen objektiven Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind. Persönliche Verhältnisse sind bei Ermittlung eines Teilwertes nicht zu berücksichtigen (VwGH 5.7.2004, 2000/14/0174).

Die Bf. vertritt demgegenüber die Auffassung, die Untergrenze des Teilwertes sei durch den Verkehrswert bestimmt, wenn Anlagegüter ihre Tauglichkeit für den weiteren Betrieb nicht mehr erfüllen; dies ergebe sich vorliegend daraus, dass der Standort kurz nach der Einbringung verlegt worden sei.

Dieses Vorbringen vermag aus mehreren Gründen nicht zu überzeugen:

Die von der Bf. ins Treffen geführten Umstände (nicht mehr zeitgemäße Eignung des Standortes, eingeschränkte Erreichbarkeit mit schweren LKW, enge Platzverhältnisse, fehlende

Sozialräume, Nutzung als bloße „Not- bzw. Übergangslösung“ sowie die subjektive Einschätzung der zukünftigen Unternehmensperspektive) knüpfen im Wesentlichen an subjektive, betriebsinterne Dispositionen und an die individuelle Unternehmensplanung an. Derartige subjektive Verhältnisse sind bei der Ermittlung des Teilwertes nicht zu berücksichtigen. Der Teilwert beruht – wie der Verwaltungsgerichtshof betont – auf der allgemeinen Verkehrsauffassung und der Marktlage am Stichtag und nicht auf der Sicht eines bestimmten Unternehmers (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015). Maßgeblich ist vielmehr, welchen Betrag ein typischer Erwerber des gesamten Betriebes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für das gegenständliche Betriebsobjekt im Rahmen des Gesamtkaufpreises ansetzen würde.

Zum anderen steht die Behauptung einer fehlenden Tauglichkeit für den weiteren Betrieb in offenem Widerspruch zu den tatsächlichen Verhältnissen: Die Liegenschaft wurde von der übernehmenden Gesellschaft weiterhin genutzt, indem sie an diese vermietet und der Standort bis einschließlich 2022 betrieblich verwendet wurde. Unter Zugrundelegung eines monatlichen Mietzinses von € 460 ergibt sich – nach den Grundsätzen des Ertragswertverfahrens gemäß § 5 LBG – ein Ertragswert von € 61.418, der den Substanzwert übersteigt (siehe unter Punkt 2. Kontrollrechnung Ertragswertverfahren durch das Bundesfinanzgericht).

Damit ist evident, dass die Liegenschaft auch nach der Einbringung weiterhin betriebsdienlich war und – über reine Substanzgesichtspunkte hinaus – nachhaltig Erträge generieren konnte.

Gerade der Umstand, dass ein Ertragswert erzielt wurde, der den Substanzwert übersteigt, spricht daher gegen die Annahme einer fehlenden Tauglichkeit der Liegenschaft für den weiteren Betrieb und gegen eine Absenkung des Teilwertes auf einen behaupteten niedrigeren Verkehrswert. Im Gegenteil verdeutlichen die fortlaufende Nutzung und die daraus resultierenden Erträge, dass die Liegenschaft im Rahmen eines fortgeführten Betriebes weiterhin einen besonderen betriebsbezogenen Wert aufwies.

Soweit die Bf. daraus ableitet, der Teilwert könne „unter diesen Umständen nicht höher gewesen sein als der Verkehrswert“, widerspricht dies zudem der ständigen Rechtsprechung, wonach der Teilwert beim Anlagevermögen im Hinblick auf das Moment der Betriebszugehörigkeit regelmäßig über dem Einzelverkaufspreis liegt und selbst im ungünstigsten Fall nicht unter den gemeinen Wert (Verkehrswert) 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)

Das Vorbringen der Bf. stützt sich somit auf subjektive und nicht auf objektiv marktrelevante Kriterien und ist daher zur Bestimmung des Teilwertes der entnommenen Liegenschaft nicht geeignet.

Bei der Ermittlung der stillen Reserven wurde der Teilwert/Sachwert/Bauwert in Höhe von € 50.138,00 laut vorgelegten Bewertungsgutachten angesetzt.

Entsprechend der teilweisen Stattgabe der Beschwerde in der Beschwerdevereentscheidung war der volle Übergangsverlust iHv € 9.777,68 zur Gänze im letzten Gewinnermittlungszeitraum zu gewähren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, ist das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Beschwerdefall war somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im obenstehenden Sinn zu lösen.

Linz, am 20. Februar 2026