



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W, vertreten durch SACHA & PARTNER Steuerberatungsgesellschaft OHG, 1180 Wien, Martinstraße 10, vom 21. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 vom 22. April 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die im Firmenbuch bereits gelöschte Kommanditgesellschaft (Bw.) betrieb eine Fleischerei. Das Unternehmen wurde am 30.6.2002 eingestellt. Im Rahmen der Betriebsaufgabe wurde die sich im Sonderbetriebsvermögen des Komplementärs befindliche Liegenschaft entnommen, wobei Teile dieser Liegenschaft in der Folge vom Komplementär vermietet wurden.

Anlässlich einer das Jahr 2002 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurden hinsichtlich der Entnahme des Geschäftsgrundstückes folgende Feststellungen getroffen:

Im Zuge der Betriebsaufgabe per 30.6.2002 sei das zum Sonderbetriebsvermögen des persönlich haftenden Gesellschafters D C gehörende Betriebsgrundstück in W entnommen worden. Als Entnahmewert seien € 277.300,00 angesetzt worden.

Bei Überprüfung des Entnahmewertes durch die Betriebsprüfung hätten die in der Jahreserklärung angeführten Werte zur Ermittlung des Entnahmewertes nicht nachvollzogen werden können, wodurch eine Neubewertung durch die Betriebsprüfung notwendig geworden sei.

Als Bewertungsverfahren der Entnahme des Grundes sei das Vergleichswertverfahren angewendet worden. Dafür seien der von der Bewertungsstelle des Finanzamtes geschätzte Verkehrswert und der von der MA 69 mitgeteilte geschätzte Verkehrswert als Basis herangezogen und das arithmetische Mittel errechnet worden.

Zur Bewertung des Gebäudes habe das Sachwertverfahren Anwendung gefunden. Die im Zuge der BP neu errechnete Bewertung des steuerlichen Vertreters sei übernommen worden.

Aus diesem Bewertungsverfahren, welches mit dem steuerl. Vertreter eingehend besprochen worden sei, ergebe sich folgender Entnahmewert:

Wert Grund	189.105,00
Wert Gebäude	310.025,00
Entnahmewert	499.130,00
- Restbuchwert	192.487,00
Entnahmegewinn	306.643,00
lt. Erkl.	84.813,00
Erhöhung lt. BP	221.830

Das Finanzamt folgte in dem am 22.4.2004 erlassenen Feststellungsbescheid den Feststellungen der Betriebsprüfung und erhöhte den auf den Komplementär entfallenden Anteil am Gewinn um 221.830,00 €.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. gegen die Höhe des von der Betriebsprüfung festgesetzten Entnahmewertes des Betriebsgrundstückes und beantragte, den Aufgabegewinn mit 0,00 € festzusetzen.

Diesbezüglich wurde zunächst festgehalten, dass die behördliche Ermittlung des Entnahmewertes des Geschäftsgrundstückes (vgl. Tz. 16 des BP-Berichtes) im Zuge der Schlussbesprechung diskutiert worden sei. Lediglich die Frage der grundsätzlichen Wirkung des bestehenden Belastungs- und Veräußerungsverbot bzw. inwieweit dieses einen Einfluss auf den Sachwert des Objektes haben könne, habe nicht abschließend geklärt werden können. Ebenso fehle eine behördliche Würdigung der Eingabe vom 7.4.2004.

Ausgehend von der gesetzlichen Definition des Teilwertes werde davon ausgegangen, dass bezüglich dieser Begriffsbestimmung wohl das Merkmal des "Erwerbers" keine Rolle spiele, habe doch der Gesetzgeber ausdrücklich diesen Bewertungsmaßstab auch für den Entnahmetatbestand normiert.

Auch die Fiktion der Fortführung des Betriebes komme hier begreiflicherweise nicht zur Anwendung, da mit der Entnahme eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen auch die Nutzung im Rahmen der Betriebsfortführung ausgeschlossen sei.

Trotz dieser "Mängel" werde am Begriff des Teilwertes festgehalten. Damit sollte wohl zum Ausdruck gebracht werden, dass jedenfalls durch die Ermittlung eines Marktwertes die im Betriebsvermögen erwirtschafteten stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung eines Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen zu erfassen seien. So werde verhindert, dass die Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern während der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen nicht der Besteuerung entzogen und im Privatvermögen – möglicherweise – steuerfrei realisiert werden könnten.

Dem zivilrechtlichen Eigentümer sei im Zuge der Übergabe der Liegenschaft auferlegt worden, diese nicht zu belasten. Dieses Verbot gelte nicht, wie irrtümlicherweise seitens der Behörde in der Schlussbesprechung unterstellt worden sei, nur bis zum Ableben des Geschenkgebers, sondern bis zum Ableben des Geschenknehmers (§364c ABGB, Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II, S 47f).

Letztlich sei es aber auch irrelevant, welche der Ereignisse gelten sollen, da für die Ermittlung des Entnahmewertes ausschließlich die Verhältnisse am Tage der Entnahme zu gelten hätten. Unzweifelhaft – anders lautende Feststellungen seitens der Behörde lägen nicht vor – habe dieses Belastungsverbot zum Stichtag 30.6.2002 bestanden.

Grundsätzlich stimme der steuerliche Vertreter der Bw mit der Behörde überein, dass eine derartige Bedingung den Wert eines Grundstückes nicht zu beeinflussen vermöge. Es werde aber zu bedenken gegeben, dass aus der besonderen Situation des Komplementärs (d.h. des zivilrechtlichen Eigentümers, dem die Entnahme zuzurechnen sei) heraus ein Einfluss dieses

Verbotes gegeben sei, da er mangels finanzieller Reserven darauf angewiesen wäre, mit Hilfe von Fremdmitteln die Ertragsfähigkeit des Objektes zu steigern. Dies wäre jedoch nur durch Sicherstellung durch das Grundstück selbst möglich. Insofern liege doch eine Einschränkung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Objekt vor, welche auch in der Verminderung des Marktwertes seinen Niederschlag finden müsse.

Hinsichtlich der zivilrechtlichen Auswirkungen des Veräußerungsverbotes werde auf die Aussagen zum Belastungsverbot verwiesen.

Durch die absolute Einschränkung, über das Wirtschaftsgut frei zu verfügen, sei jegliche Chance auf Realisierung allfälliger Reserven undenkbar. Damit werde aber auch die "Hilfsfunktion", welche dem Teilwertgedanken für Entnahmen innewohne (Verhinderung der Nichtbesteuerung stiller Reserven, vgl. w.o. Teilwert) ihrer Basis entzogen.

In diesem Zusammenhang werde nochmals unser Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH (abgedruckt in Hofstätter/Reichel, § 6 EStG allgemein, Tz 31, S. 31) wiederholt, wonach der Teilwert bei Vorliegen einer Verminderung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht auch unter den Herstellungskosten (und damit wohl auch der fiktiven Herstellungskosten) liegen könne.

Daraus müsse zwangsläufig die Schlussfolgerung gezogen werden, dass der "Teilwert" jedenfalls nicht höher sein könne als der Buchwert und theoretisch auch den Wert Null annehmen könne.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Wirkung des Veräußerungsverbotes zu begründetem Zweifel Anlass gebe, dass im vorliegenden Fall der festgestellte Entnahmewert mit den einschlägigen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes im Einklang stehe. Immerhin würde in der derzeitigen Situation eine Bemessungsgrundlage der Besteuerung unterzogen, die der Komplementär nicht nur nicht beeinflussen, sondern auch niemals realisieren könne. Durch die ihm auferlegte Last, dieses Grundstück niemals zu veräußern, sei er – im Gegensatz zu einem Steuerpflichtigen ohne der Belegung mit einem Veräußerungsverbot – nicht in der Lage, den steuerlichen Folgen durch tatsächliche Realisierung der stillen Reserven im Wege der Veräußerung nachzukommen.

In diesem Zusammenhang erhebe sich auch die Frage, ob durch diesen Steuervorgang nicht auch verfassungsrechtliche Bedenken zu berücksichtigen seien, die sich daraus ergeben, dass die unentgeltliche Weitergabe eines Grundstückes in der genannten Causa trotzdem zu einer Besteuerung führe, während in einem anderen vergleichbaren Fall – Grundstück gehöre nicht nur zivilrechtlich einer Privatperson, sondern auch in steuerlicher Hinsicht – eine Besteuerung

außerhalb der Bestimmungen über Spekulationseinkünfte ausgeschlossen sei. Es werde daher beantragt, den Teilwert mit dem Buchwert gleichzusetzen.

Von der Betriebsprüfung wurde im Rahmen der abgegebenen Stellungnahme dargelegt, dass ein im Grundbuch eingetragenes Belastungs- und Veräußerungsverbot keineswegs bewirke, dass die Liegenschaft nicht belastet bzw. veräußert werden dürfe. Dieses Verbot sehe lediglich vor, dass es einer Zustimmung des Begünstigten bedürfe. Mit der Einwilligung der Begünstigten – in diesem Fall die im Grundbuch eingetragenen A und B. C – könne die Liegenschaft sowohl veräußert als auch belastet werden.

Entgegen den Ausführungen im Berufungsschreiben müsse auch festgehalten werden, dass sich die zu § 364c ABGB, Koziol-Welser, zitierte Meinung nicht mit der gängigen Rechtsprechung decke. Entsprechend der Entscheidung des OGH (OGH 3 Ob 530/85) werde das Veräußerungs- und Belastungsverbot nach dem Ableben des Begünstigten gelöscht. Diese Meinung werde auch von der Arbeiterkammer und der Notariatskammer vertreten, was auch den beiliegenden Ausführungen von Notar Dr. Walter Magometschnigg entnommen werden könne.

Die Bw. entgegnete in ihrer Gegenäußerung, dass Entnahmen gem. § 6 (4) EStG selbstverständlich mit dem Teilwert anzusetzen seien. Diese Aussage über den Bewertungsmaßstab gelte jedoch lediglich für die Art der Ermittlung eines beizulegenden Wertes, nicht aber für die Höhe des Wertes. Daher schließe die zitierte gesetzliche Bestimmung auch nicht aus, dass der Teilwert eines Wirtschaftsgutes z.B. null sei.

Wie richtigerweise ausgeführt werde, sei bei Entnahmen der Teilwert zum Zeitpunkt der Entnahme zu ermitteln. Neben einem fiktiven Marktwert zum Zeitpunkt der Entnahme seien daher auch all jene Umstände zu berücksichtigen, welche diesen Marktwert durch persönliche Beschränkungen beeinflussen. In diesem Fall seien die bereits erwähnte Belastungs- und Veräußerungsverbote zu nennen.

Der fiktive Marktwert wäre im Zeitpunkt der Entnahme nur zu realisieren gewesen, wenn dem Komplementär keine Beschränkungen der Verfügungsmacht auferlegt gewesen wären. Dies sei aber nicht gegeben gewesen, so dass es nicht seine freie Entscheidung gewesen sei, die möglichen stillen Reserven durch eine Veräußerung offen zu legen.

Ebenso sei weder eine Einwilligung der Begünstigten noch eine behördliche Feststellung zum Vorliegen einer solchen Zustimmung bekannt. Nur eine derartige, im Zeitpunkt der Entnahme vorliegende Einwilligung hätte den Komplementär wieder in die Lage versetzt, frei über eine Veräußerung zu entscheiden.

Aus den obigen Ausführungen folge zwingend, dass Vorgänge, welche nach dem Zeitpunkt der Entnahme gesetzt werden könnten, wohl auch wegen des allgemein geltenden steuerlichen Prinzips des Rückwirkungsverbotes auf die Ermittlung des Teilwertes keinen Einfluss haben könnten.

Im übrigen sei – und diese Meinung werde nach wie vor aufrecht erhalten – eine Situation wahrscheinlich, in der die stillen Reserven vom Komplementär nicht realisiert werden könnten, nämlich wenn dieser vor dem letzten Begünstigten versterbe. Die Wahrscheinlichkeit dieser Situation sowie die Auswirkung auf die Ermittlung des Entnahmewertes sei seitens der Finanzbehörde bisher nicht dargelegt worden. Ebenso der Umstand, dass das im Zeitpunkt der Entnahme vorliegende Belastungs- und Veräußerungsverbot offenbar keinen Einfluss auf den Teilwert haben sollte.

Die Darlegung der behördlichen Überlegungen zu den zuletzt angeführten Punkten zur Wahrung des Parteigehörs werde beantragt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 16.3.2009 wurde der Bw. zur Wahrung des Parteigehörs die Rechtsansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz mitgeteilt, der zufolge ausgehend davon, dass das Betriebsgrundstück im Zuge der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen des Komplementärs überführt wurde, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes (=Aufgabegewinnes) gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1988 der gemeine Wert im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen anzusetzen sei. Da der gemeine Wert im EStG nicht definiert werde, gälten die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes (BewG).

Nach § 10 Abs. 2 BewG werde der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei seien alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse seien nicht zu berücksichtigen.

Als persönliche Verhältnisse seien § 10 Abs. 3 BewG zufolge auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Demzufolge könne das zugunsten des Vaters des Komplementärs eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot keinesfalls den gemeinen Wert der Liegenschaft mindern.

Da bislang kein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn ermittelt worden sei, wurde ebenfalls ersucht, den laufenden Gewinn um die anlässlich der Betriebsaufgabe entstandenen Ausgaben zu bereinigen und einen Aufgabegewinn zu ermitteln.

In Beantwortung dieses Vorhalts wurde von der Bw. mit Schriftsatz vom 21.4.2009 Folgendes vorgebracht:

Der oben angeführte Bescheid werde zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, und zwar wegen Außerachtlassung von Verfahrensvorschriften, bei deren Einhaltung die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können, sowie wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit angefochten.

Folgende Berufungspunkte wurden angeführt:

Durch den angefochtenen Bescheid werde die Berufungswerberin in nachstehenden gesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt, wonach nämlich

„- gemäß § 115 BAG die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind

- gemäß § 115 Abs 3 BAG die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen haben

- die Behörde die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage in der Begründung eines Bescheides klar und übersichtlich zusammenzufassen hat, insbesondere auch den für die Erledigung einer Verwaltungssache maßgebenden Sachverhalt festzustellen hat

- gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist

- dass Abgabenbehörden im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht an unrichtige Rechtsauffassungen gebunden sind und der Sachverhalt und die Rechtslage bei jeder Veranlagung selbständig zu prüfen ist

- Beweise im Abgabenverfahren von Amts wegen und auf Antrag aufzunehmen sind

- bei gemischt genutzten Gebäuden oder Liegenschaften eine anteilmäßige Zurechnung zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen zu erfolgen hat
- die Erfassung stiller Reserven bei Verkauf oder Entnahme nur bei einer Überführung von Betriebsvermögen in das Privatvermögen möglich sein kann
- die Besteuerung eines noch nicht realisierten Gewinnes gegen das im Steuerrecht geltenden Realisationsprinzip verstößt
- die Bewertung der Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, somit aufgabebezogen, zu erfolgen hat
- der Aufgabegewinn gem. § 24 Abs 2 EStG auf den Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebes zu ermitteln ist, welcher aber nicht jener ist, in dem mit den Aufgabehandlungen begonnen wird, sondern jener Zeitpunkt, in dem die Aufgabehandlungen so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind
- durch den angefochtenen Bescheid die Berufungswerberin in dem ihr gemäß § 6 EStG gewährleisteten Recht auf Bewertung eines Wirtschaftsgutes mit dem niedrigeren Teilwert verletzt wurde.“

Es sei von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Bei der Berufungswerberin handle es sich um eine im Firmenbuch eingetragene Kommanditgesellschaft, welche einen Gewerbebetrieb (Fleischerei) führte und ihren Gewinn dementsprechend gemäß § 5 EStG 1988 ermittle.

Die Bw. sei mit 1.1.1983 gegründet worden.

Gesellschafter seien zum Gründungszeitpunkt: D C junior als Komplementär mit 90 % am Erfolg beteiligt und D C senior als Kommanditist mit 10 % am Erfolg beteiligt.

Gemäß Punkt 2. des Gründungsvertrages habe der Gesellschafter D C senior die bis 31.12.1982 als Einzelunternehmen geführte Fleischerei mit Ausnahme von Grund und Boden sowie den darauf befindlichen Gebäuden und baulichen Anlagen in die Kommanditgesellschaft eingebracht. Die eingebrachten Aktiven abzüglich der übernommenen Passiven seien zum Einbringungszeitpunkt mit ATS 10.000,00 bewertet worden.

Gemäß Punkt 5. des o.a. Gründungsvertrages sei vereinbart worden, dass über die von D C senior der Kommanditgesellschaft zu vermietenden Gegenstände ein separater Bestandvertrag

abgeschlossen werde und die daraus entstehenden Aufwendungen der Gesellschaft eine Betriebsausgabe darstellen sollten.

Der unter Punkt 5. des o.a. Gründungsvertrages in Aussicht gestellte Mietvertrag sei im Gründungszeitpunkt von den Parteien D C senior als Vermieter einerseits und der Bw. als Mieterin andererseits abgeschlossen worden. Mietgegenstand sei laut Punkt I des Mietvertrages die im Eigentum des D C senior befindliche Liegenschaft mit der Adresse W, EZ xxx KG E, mit den darauf errichteten Gebäuden und baulichen Anlagen, welche dem Betrieb der Fleischerei dienten. Zwischen den Vertragsparteien sei ausdrücklich vereinbart worden, dass es sich beim Mietgegenstand im einzelnen um alle rechts der Einfahrt gelegenen ebenerdigen Räumlichkeiten sowie im linken Gebäudeteil im 1. Stock gelegenen Personalwohnungen handle. Als monatlicher Mietzins seien ATS 10.000,00 netto wertgesichert vereinbart worden.

Auf der gegenständlichen Liegenschaft habe sich im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft rechts von der Hofeinfahrt das Gebäude Osttrakt (bezeichnet auch als Vordertrakt straßenseitig mit angrenzendem Rechten Trakt) und links von der Hofeinfahrt das Gebäude Westtrakt (bezeichnet auch als Linker Trakt) befunden. Zwischen den Gebäudeteilen befände sich eine kleine abgesonderte Garage, welche mit einem Wellblechdach überdacht sei.

Zur Raumaufteilung und zur Nutzflächenaufteilung des gesamten Gebäudes im Gründungszeitpunkt werde auch im Einheitswertbescheid vom 18.5.1973 Bezug genommen.

Die Mietzinseinkünfte und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft seien in der Folge beim Gesellschafter D C senior im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzüglich der Berücksichtigung eines Privatanteils steuerlich erfasst worden.

Der Grund und Boden und das Gebäude und die entsprechende AfA seien im Gründungszeitpunkt wie folgt angesetzt worden:

Grund und Boden Wert 31.12.1982	ATS 154.610,00
Gebäudewert zum 31.12.1982	ATS 150.000,00
davon AfA	5,56% von 92.595,00
	15% von 57.405,00

Bezüglich der Nutzung der Räumlichkeiten in den Jahren 1983 bis 1984 werde der Beweisantrag gestellt, Herrn D C junior dazu zu befragen.

In den Jahren 1985 - 1987 seien umfangreiche Umbauten sowohl im betrieblich genutzten als auch im privat genutzten Bereich der Liegenschaft durchgeführt worden:

Im Einzelnen handle es sich um folgende Beträge an Umbaukosten:

1985: 556.359,87 ATS Gesamtherstellungskosten

1986: 233.197,15 ATS Gesamtherstellungskosten

1987: 118.586,82 ATS Gesamtherstellungskosten

Zur Frage, welche Bereiche bzw. Räume durch die Umbauarbeiten verändert bzw. neu geschaffen worden seien und der Nutzungsverhältnisse nach dem Umbau, werde ebenfalls der Beweisantrag gestellt, Herrn D C junior dazu zu befragen.

Mit Prüfungsauftrag vom 6.9.1988 sei bei der Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung hinsichtlich Umsatzsteuer 1986-1987, Abgabe von alkoholischen Getränken 1985-1987, Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1985-1987 und Gewerbesteuer 1985-1987 durchgeführt worden.

Nach den Umbauarbeiten habe sich aufgrund einer schriftlichen Aufzeichnung der damaligen steuerlichen Vertretung der Bw. vom 2.11.1988 die gesamte Nutzfläche der Gebäude der Liegenschaft wie folgt dargestellt:

Erdgeschoß laut Plan	86,15 m ²
Obergeschoß laut Plan	94,69 m ²
Nebengebäude Ostseite Erdgeschoß	148,80 m ²
Nebengebäude Ostseite Obergeschoß	148,80 m ²
Schlachtraum	17,00 m ²
Schuppen überdacht	14,00 m ²
Nebengebäude Westseite Erdgeschoß	103,68 m ²
Nebengebäude Westseite Obergeschoß	103,68 m ²
Gesamt	716,80 m ²

Im Prüfungsbericht vom 27.4.1989 seien vom Betriebsprüfer folgende Feststellungen getroffen worden:

"Gemäß § 23 Z 2 EStG zählen Vergütungen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Der als Kommanditist an der Kommanditgesellschaft beteiligte Gesellschafter C sen. stellt die bei ihm zunächst zum Privatvermögen gehörende Liegenschaft, EZ xxx KGE mit den darauf befindlichen Gebäuden und baulichen Anlagen entgeltlich der Kommanditgesellschaft zur

betrieblichen Nutzung zur Verfügung. Obwohl das Grundstück gesellschaftsvertraglich nicht in das Vermögen der Gesellschaft eingebracht wurde, liegt diesfalls betriebliches Sondervermögen des Gesellschafters C sen. vor.

Die mit dem Mietobjekt zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge waren demnach im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu erfassen.

Für das nunmehr betriebszugehörige Gebäude sieht § 4 Abs. 7 EStG eine vergleichbare Regelung zu § 28 (3) EStG vor, wonach sich ergebende Einnahmenüberschüsse nach Art einer steuerfreien Rücklage steuerfrei belassen werden. Da ein derartiger Antrag im Zuge der Prüfung nicht mehr gestellt wurde, waren die bisher steuerfrei ausgewiesenen Einnahmenüberschüsse aus den Jahren 1983 und 1984 erfolgswirksam aufzulösen.

Im Zusammenhang mit den in den Jahren 1985-1987 vorgenommenen Umbauarbeiten entschloss sich der Steuerpflichtige ein Zwischengeschoß mit der Absicht zu errichten, die derzeit privat genutzten Gebäudeteile in eine Dienstwohnung für das Personal umzuwidmen und die Privatwohnung in das Obergeschoß des aufgestockten Gebäudes zu verlegen.

Die derzeit als Wohnraum benutzte Fläche beträgt 86,8 m². Dies entspricht einem Anteil von 12,11 % der nach dem Umbau vorhandenen Gesamtnutzfläche. Die geplante Wohnraumnutzung im Neubau wird 94,69 m² betragen, so dass sich der Anteil an der Gesamtnutzfläche auf 13,21 % erhöhen würde.

Da die Nutzflächen der privat genutzten Teile in beiden Fällen 20 % der Gesamtnutzfläche des Gebäudes nicht überschreiten, sind laut Rechtsprechung (VwGH - Erkenntnis vom 18.1.1983) diese Gebäudeteile im Verhältnis zum Gesamtgebäude von nur untergeordneter Bedeutung anzusehen. Mithin stellt auch der nicht betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar.

Die Zurechnung der Wohnräume zum Betriebsvermögen hat umsatzsteuerrechtlich zur Folge, dass der Vorsteuerabzug auch von den für diese Räume getätigten Aufwendungen zusteht. Die Privatnutzung bewirkt allerdings einen Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 UStG."

Es seien sodann steuerliche Feststellungen hinsichtlich Umsatzsteuer für die Ermittlung des Eigenverbrauchs und die Vorsteuerberichtigung für die Jahre 1985 bis 1987 erfolgt.

Aufgrund der Zurechnung des gesamten Gebäudes in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters D C senior und der Aktivierung der gesamten Herstellungskosten für die Umbauarbeiten 1985-1987 hätten sich umfangreiche Feststellungen des Betriebsprüfers bei der Gewinnermittlung und der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ergeben.

Weiters hätte ein Investitionsfreibetrag im Ausmaß der unmittelbar dem Betriebszweck dienenden Herstellungskosten des Gebäudes (das wären laut Feststellung des Betriebsprüfers rund 40 % der aktivierten Umbaukosten gewesen) für die Jahre 1985-1987 gebildet worden.

Weiters seien Feststellungen hinsichtlich des geänderten Einheitswertes und hinsichtlich Gewerbesteuer erfolgt.

Die Entwicklung des Kontos Betriebsgrundstück stellte sich aufgrund der Feststellungen des Betriebsprüfers wie folgt dar:

1. Grund und Boden (Wert 31.12.1982 unverändert)	ATS 154.610,00
--	----------------

2. Gebäude und bauliche Anlagen:

AfA-Basis laut V+V: (BW ATS 105.231) davon AfA:	ATS 150.000,00
---	----------------

1983: 5,56% von ATS 92.595 5.148,00	ATS 13.759,00
15% von ATS 57.405	

1984: wie Vorjahr	ATS 13.759,00
-------------------	---------------

Wert 31.12.1984	ATS 122.482,00
-----------------	----------------

+ Zugang 1985:	
Umbauarbeiten	ATS 556.636,87
HK 100% (Nettobetrag)	ATS 13.759,00
- AfA wie Vorjahr	ATS 665.359,87
Wert 31.12.1985	

+ Zugang 1986:	
Umbauarbeiten	ATS 233.197,15
HK 100%	ATS 13.759,00
- AfA wie Vorjahr	ATS 884.798,02
Wert 31.12.1986	

Das Finanzamt sei den Feststellungen des Betriebsprüfers gefolgt und habe in der Folge die entsprechenden Bescheide erlassen.

Eine Berufung gegen die in der Folge aufgrund der Feststellungen des Betriebsprüfers vom Finanzamt erlassenen Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer und Gewerbesteuer und

hinsichtlich der Gewinnermittlung und der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung sei nicht erfolgt, die Bescheide seien rechtskräftig geworden.

Am 27.11.2000 sei S C als Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage von ATS 10.000,00 in die Gesellschaft eingetreten.

Mit Notariatsakt vom 18.12.2000 sei die Schenkung der Liegenschaft EZ xxx KG F vom Geschenkgeber D C senior an Geschenknehmer D C junior erfolgt. Ausdrücklich sei im Schenkungsvertrag festgehalten, dass die Bestandsverhältnisse der Liegenschaft dem Geschenknehmer bekannt seien.

Im Punkt 2. des Schenkungsvertrages werde zwischen den Parteien folgendes vereinbart:

Die Schenkung der Liegenschaft EZ xxx des Grundbuches über die KG F erfolge gegen Duldung der Dienstbarkeit des lebenslangen, unentgeltlichen und höchstpersönlichen Wohnungsgebrauchsrechtes der Ehegatten D C senior und A C an der im Hause auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft im ersten Stock gelegenen Wohnung mit einer Nutzfläche von circa 120 m² verbunden mit dem Benützungsrecht an einem PKW Abstellplatz und verbunden mit allen Rechten, die Hausmitbewohnern üblicherweise zukommen und unter der Auflage, dass die vertragsgegenständliche Liegenschaft ohne Zustimmung des Geschenkgebers und seiner Gattin A C auf deren ganze fernere Lebensdauer weder belastet noch veräußert werden dürfe.

Die Löschung der Gewerbeberechtigung sei per 20.8.2002 erfolgt, als Entnahmewert der Liegenschaft seien in der Erklärung der Personengesellschaft für das Jahr 2002 von der Berufungswerberin € 277.300 angesetzt worden. Die Betriebsaufgabe sei erfolgt, weil dem Komplementär D C junior eine Erwerbsunfähigkeitspension zuerkannt worden sei und er seine Erwerbstätigkeit eingestellt habe.

Am 1.10.2002 sei das Geschäftslokal im Straßentrakt im Ausmaß von ca. 90 m² von D C junior auf 3 Jahre befristet vermietet worden.

In der Stellungnahme zur Bewertung der Gebäudeentnahme vom 5.4.2004 seien vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin zur Ertragswertermittlung der Liegenschaft folgende Aufstellung der Räumlichkeiten samt Nutzung und Fläche im Entnahmezeitpunkt der belangten Behörde übermittelt worden:

Erdgeschoß Straßentrakt	Nutzung Geschäftslokal	Fläche 86,15 m ²
Obergeschoß Straßentrakt	Nutzung Wohnrecht	Fläche 94,69 m ²

Keller	Nutzung Keller	Fläche 107,63 m ²
Nebengebäude Ost EG	Nutzung Lager	Fläche 148,80 m ²
Nebengebäude Ost OG	Nutzung Wohnung	Fläche 148,80 m ²
Schlachtraum	Nutzung Lager	Fläche 17,00 m ²
Garage	Nutzung Garage	Fläche 14,00 m ²
Nebengebäude West EG	Nutzung Lager	Fläche 103,68 m ²
Nebengebäude West OG	Nutzung Wohnung	Fläche 103,68 m ²

In der o.a. Stellungnahme werde der Zustand der einzelnen Einheiten wie folgt beschrieben:

„Erdgeschoß Straßentrakt

Vermietet, keine Erläuterung erforderlich

Obergeschoß Straßentrakt

Wohnrecht; keine Mieteinnahmen erzielbar

Keller

Nur über Innenhof erreichbar; für einen Mieter kaum nutzbar; Ansatz des Kategoriebetrages für D unbrauchbar laut MRG

Nebengebäude Ostseite Erdgeschoß

Ehemals Wirtschaftsräume, keine Heizung, kein WC, keine sinnvolle Verbindung zu anderen Räumlichkeiten, kaputte Fenster und Türen (teilweise). Als Wohnung nicht nutzbar; Ansatz wie oben EUR 0,55 pro m²

Nebengebäude Ostseite Obergeschoß

Abgesehen vom Zustand der Wohnung (Dach musste 2002 erneuert werden; Außenstiege) verfügt die Wohnung über die für eine Kategorie A-Wohnung erforderlichen Merkmale, Abschlag für Dach/Außentreppe/Isolierung von 10 %

Schlachtraum

Wie Nebengebäude, Ostseite Erdgeschoß

Garage

Ansatz von EUR 0,55 (geschätzt)

Nebengebäude Westseite Erdgeschoß

Räume untereinander nicht verbunden; die "Waschküche" verfügt über Wasser und WC, Türen und Fenster aus Eisen, als Wohnraum nicht verwendbar; Ansatz von EUR 0,55 (geschätzt) pro m²

Nebengebäude Westseite Obergeschoß

Abgesehen vom Zustand der Wohnung (Flachdach, Außenstiege) verfügt die Wohnung über die für eine Kategorie A-Wohnung erforderlichen Merkmale; Abschlag von 10 %.

Bei der Überprüfung des Entnahmewertes durch die Betriebsprüfung hätten die in der Jahreserklärung angeführten Werte zur Ermittlung des Entnahmewertes von der Betriebsprüfung nicht nachvollzogen werden können und sei eine Neubewertung durch die Betriebsprüfung erfolgt.

Als Bewertungsverfahren der Entnahme des Grundes sei das Vergleichswertverfahren angewendet worden. Dafür seien der von der Bewertungsstelle des Finanzamtes geschätzte Verkehrswert und von der MA 69 mitgeteilte Verkehrswert als Basis herangezogen und das arithmetische Mittel errechnet worden. Zur Bewertung des Gebäudes habe das Sachwertverfahren Anwendung gefunden.

Laut Prüfungsbericht vom 22.4.2004 ergebe sich folgender Entnahmewert:

Wert Grund	€ 189.105,00
Wert Gebäude	€ 310.025,00
Entnahmewert	€ 499.130,00
- Restbuchwert	€ 192.487,00
Entnahmegewinn	€ 306.643,00
Lt. Erklärung	€ 84.813,00
Erhöhung laut BP	€ 221.830,00

Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 vom 22.4.2004 sei mit 16.5.2004 eingebracht worden. Dies mit der Begründung, dass es fraglich sei, inwieweit das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot Einfluss auf den Sachwert des Objektes Einfluss haben könne. Es sei vorgebracht worden, dass durch die dem Eigentümer der Liegenschaft und Gesellschafter D C junior auferlegte Beschränkung der

wirtschaftlichen Verfügungsmacht dieser nicht in der Lage sei, den steuerlichen Folgen durch tatsächliche Realisierung der stillen Reserven im Wege der Veräußerung nachzukommen. In der Berufung vom 16.5.2004 sei beantragt worden, den Teilwert mit dem Buchwert gleichzusetzen.

Die Berufungswerberin erachte sich in ihrem Recht auf Unterbleiben der Besteuerung eines Entnahmegewinnes in dem vom Finanzamt festgesetzten Ausmaß verletzt.

Der Behörde sei ein Rechtsirrtum unterlaufen, indem sie annahm, dass die gesamte Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen sei.

Aus nachfolgenden Gründen werde dargestellt, dass unter Einbeziehung der steuerrechtlichen Zuordnungsregeln von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen und der Aufzeichnung der betrieblichen und privaten Nutzungskette der gegenständlichen Liegenschaft eine Entnahme nur im Ausmaß der tatsächlichen betrieblichen Nutzung im Vergleich zur Gesamtnutzfläche im Entnahmezeitpunkt erfolgen könne.

Unter Hinweis auf die § 115 und 183 BAO sowie nach Wiedergabe verschiedener Verwaltungsgerichtshofurteile u.a. auch zur Unterscheidung von notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen sowie notwendigem Privatvermögen brachte die Bw. vor, gegenständlich habe es nur ein Gebäude (Gebäude Osttrakt) auf der gegenständlichen Liegenschaftsfläche gegeben, das sowohl betrieblich als auch privat genutzt worden sei. Daneben sei auch ein Gebäude (Gebäude Westtrakt) vorhanden gewesen, das im ersten Stock nur einer privaten Nutzung gedient habe, im Erdgeschoß mangels Schutzfunktion hinsichtlich Wärme, Kälte, Feuchtigkeit und Verschmutzung nur sporadisch für Zwecke der Lagerung von Gegenständen genutzt bzw. größtenteils, aufgrund der Unbrauchbarkeit, leer gestanden sei. Die belangte Behörde hätte das überwiegend privat genutzte Gebäude (Gebäude Westtrakt) aus der Verteilung des Veräußerungserlöses herausnehmen und nur das sowohl betrieblich als auch privat genutzte Gebäude (Gebäude Osttrakt) in einen betrieblichen und privaten Gebäudeteil (gemessen an der Gesamtnutzfläche) aufteilen müssen.

Diene ein Grundstück (Gebäude) zum Teil dem Betrieb, zum Teil außerbetrieblichen Zwecken, so stelle der betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar. Es komme in einem solchen Fall, soweit das Ausmaß nicht von untergeordneter Bedeutung sei, zu einer räumlichen Aufteilung des Gebäudes. Der nicht betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft stelle Privatvermögen dar, dessen Veräußerung ("Veräußerung" auch anlässlich einer Betriebsaufgabe) nicht zu betrieblichen Einkünften führe.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe die Aufteilung des Gebäudes grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu erfolgen. Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes sei zunächst jeder Raum als betrieblicher oder privater Raum einzustufen; dies erfolge nach der ausschließlich oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes. Der Aufteilungsschlüssel des Gebäudes ergebe sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzfläche der betrieblichen Räume zur Summe der privaten Räume. Räume bzw. Gebäudeteile, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienten, wie Stiegenhaus, Heizraum, Tankraum, Keller, würden das Aufteilungsverhältnis nicht beeinflussen.

Bei einem bebauten Grundstück bilde das Gebäude mit dem Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Zu diesem Wirtschaftsgut gehöre nicht nur jener Boden, auf welchem sich das Gebäude befindet, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit "bebautes Grundstück" angesehen werde.

Weiters könne es geboten sein, Gebäudeteile, die zwar eindeutig einer betrieblichen oder privaten Nutzung zuzuordnen sind, die aber wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückblieben, bei Berechnung des Aufteilungsschlüssels des Gebäudes nicht mit der gesamten Nutzfläche anzusetzen. Auf Grund ihrer Beschaffenheit nicht-nutzbare Gebäudeteile (z.B. ein unausgebauter Dachboden) seien bei Berechnung des Aufteilungsschlüssels überhaupt nicht zu berücksichtigen. Ein nicht genutzter Raum eines gemischt genutzten Gebäudes zähle zum Privatteil des Hauses.

Auch komme bei der Zuordnung der Gebäude zum Betriebsvermögen und bei der Aufteilung der Gebäude oftmals der Frage Bedeutung zu, ob zusammenhängende Objekte ein einziges oder mehrere selbständige Gebäude darstellen. Die Frage sei nach bautechnischen Kriterien zu lösen. Die Frage, ob eine Baulichkeit ein einheitliches Wirtschaftsgut darstelle oder ob gesonderte Wirtschaftsgüter vorlägen, entscheide sich nach der Verkehrsauffassung und nach bautechnischen Kriterien. Entscheidend sei etwa, ob Objekte zusammenhängen und nur einen gemeinsamen Eingang hätten, oder die Frage des Ineinandergreifens einzelner Räume. Nach der Lehre komme es grundsätzlich auf den Gesamteindruck an. Dabei könne auch von Bedeutung sein, ob die Gebäude unterschiedlich gestaltet seien.

Nach Wiedergabe der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zum Begriff des Gebäudes und dessen Einheitlichkeit wurde erklärt, dass die Innenhoffläche der Liegenschaft sowohl privat als auch betrieblich genutzt worden sei, und es daher geboten sei, diese Flächen vorerst

weder dem betrieblichen noch dem privaten Bereich zuzuordnen, sondern eine Aufteilung nach dem Verhältnis vorzunehmen, das sich anhand der konkret nach dem betrieblichen oder privaten Bereich zurechenbaren übrigen Gebäudeteile ergibt (schlüsselmäßige Aufteilung; VwGH 5.7.1994/91/14/0110).

Dem angefochtenen Bescheid sei nicht zu entnehmen, wie das Aufteilungsverhältnis zwischen privater und betrieblicher Nutzung ermittelt worden sei. Die „belangte Behörde“ sei einzig und allein von der anlässlich der Betriebsprüfung im Jahr 1989 festgelegten Zuordnung der gesamten Liegenschaft zum Betriebsvermögen infolge der dort festgestellten untergeordneten privaten Nutzung der Liegenschaft, ausgegangen: Anlässlich der auch im Jahr 2004 stattgefundenen Betriebsbesichtigung vor Ort, an der der Betriebsprüfer und die Gesellschafter der KG teilgenommen hätten, sei es offensichtlich gewesen oder hätte es auffallen müssen, dass wesentliche Teile der Liegenschaft nur mehr privat genutzt worden seien und dass relevante Änderungen der Wertaufteilung stattgefunden hätten. Von einer nur untergeordneten privaten Nutzung der Liegenschaft im Entnahmezeitpunkt könne keinesfalls mehr gesprochen werden.

Derartige entscheidungswesentliche Feststellungen seien von der Behörde keine getroffen worden. Die „belangte Behörde“ habe es somit unterlassen, die von ihr vorgenommene Aufteilung der Liegenschaft, welche von einer privaten Nutzung wie im Jahre 1989 ausgegangen sei, in einer nachvollziehbaren Weise zu begründen. Die Bw. könne in der vorangegangenen Sachverhaltsfeststellung den Nachweis erbringen, dass der Wert der privaten Räumlichkeiten ein Ausmaß von weit über 20 % erreicht habe und dafür ein anteiliger Entnahmegewinn auszuscheiden sei.

Auch habe es die „belangte Behörde“ unterlassen, wesentliche Dokumente und die darin dokumentierten Rechtsverhältnisse, welche auf die gegenständliche Entscheidung Auswirkungen hätten, in ihre Feststellungen mit einzubeziehen. Gemeint seien damit Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und des Mietvertrages als auch Bestimmungen des Schenkungsvertrages aus dem Jahr 2000.

Das im Schenkungsvertrag eingeräumte dinglich und auf Lebenszeit der Eltern von D C junior eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht und das damit zusammenhängende Belastungs- und Veräußerungsverbot als auch die Einräumung eines Benützungsrechtes am Kfz-Abstellplatz im Innenhof der gegenständlichen Liegenschaft habe Auswirkungen auf die Nutzflächenverhältnisse und wäre auch bei der Feststellung des Entnahmewertes der Liegenschaft zu bewerten und als wertmindernder Faktor zu berücksichtigen gewesen.

Im „fortgesetzten Verfahren“ werde die belangte Behörde Feststellungen darüber zu treffen haben, inwieweit im Berufungsfall die Nutzfläche als Maßstab für das Verhältnis zwischen betrieblicher und privater Nutzung überhaupt geeignet sei, weil es sich um Bausubstanz völlig unterschiedlicher Funktion und Größe handle (einerseits Wohnräume, andererseits Geschäftsräume und Betriebsräume, welche einer Fleischerei arteigen sei sowie leer stehende bzw. zur Nutzung ungeeignete Räumlichkeiten).

Zum Beweis, welche Nutzungsverhältnisse vom Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft bis zur Betriebsaufgabe tatsächlich vorgelegen haben, werde die Befragung von Herrn D C junior beantragt. Weiters werde zum selben Beweisthema eine neuerliche Betriebsbesichtigung beantragt.

Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und im außerbetrieblichen Bereich gelte unbestrittenermaßen das Zuflussprinzip als Ausdruck des im Steuerrecht geltenden Realisationsprinzips. Das Realisationsprinzip sei handelsrechtlich eine Ausformung des Vorsichtsprinzips (§ 201 Abs 2 Z4 UGB).

Steuerrechtlich wurzle das Realisationsprinzip nach herrschender Meinung im Leistungsfähigkeitsprinzip (Beiser, Steuern 4 [2006] 32; Mayr, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht [2001] 5f.). Beiser formuliere wie folgt: *„Steuergegenstand ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzips das durch Leistungen am Markt erzielte Einkommen. Am Markt erzielt ist nur das Einkommen, das relativ sicher ist. Es wäre unverhältnismäßig, das technisch in Besteuerungsperioden zerschnittene Einkommen bereits in einer Periode zu erfassen, in welcher das Einkommen noch gar nicht sicher ist. Nur relativ sicheres Einkommen soll besteuert werden, um die sachlich gebotene Verhältnismäßigkeit des Steuerzugriffs zu wahren. Es ist deshalb nicht sachgerecht, nicht erst künftig erhoffte, sondern nur bereits realisierte Gewinne zu versteuern.“* (Steuern 4 [2006] 32)“.

Wenn im Fall der Betriebsaufgabe eine Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen entnommen werde und der Verkehrswert der Liegenschaft über dem Buchwert liege, werde in Höhe der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert ein Veräußerungsgewinn unterstellt, obwohl es zu keinem Veräußerungs- bzw.

Anschaffungsvorgang gekommen sei und würden dadurch künftig erhoffte Gewinne der Besteuerung unterzogen. Endgültig über einen Gewinn oder Verlust könne erst dann abgesprochen werden, wenn die Veräußerung der Liegenschaft tatsächlich erfolge.

Auch Tipke vertrete die Auffassung, dass der Steuerzugriff nicht unverhältnismäßig sein dürfe und das Eigentum möglichst zu schonen habe.

Die undifferenzierte Annahme einer Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert im Fall der Entnahme einer Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen bei Betriebsaufgabe ohne Erlangung liquider Substanz, führe zu einem unverhältnismäßig und im gegenständlichen Fall Existenz bedrohenden Steuerzugriff.

Im Sinn der obigen Ausführungen erscheine ein solcher Steuerzugriff zudem verfassungsmäßig bedenklich.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB 18.12.1996, 94/15/0151; 21.1.2004, 2003/16/0113) schütze der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde sei verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; 26.6.2002, 98/13/0013).

Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben sei die Abgabenbehörde an eine unrichtige Rechtsauffassung von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen nicht gebunden. Bei den Veranlagungssteuern seien infolge des für sie geltenden Abschnittsprinzips die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbständig zu prüfen. Dementsprechend seien die Abgabenbehörden auf Grund des Gesetzes verpflichtet, ungeachtet erteilter Auskünfte oder rechtskräftiger Bescheide betreffende anderer Abgabengjahre, dem Recht im objektiven Sinn zum Durchbruch zu verhelfen. Ein Vertrauen des Steuerpflichtigen auf rechtswidrigen Vollzug werde im Gesetz insofern nicht geschützt (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Die Berufungswerberin habe sich im Sinn der Feststellungen der Betriebsprüfung im Jahr 1989 behördenkonform verhalten und im Vertrauen darauf die Liegenschaft bis zur Betriebsaufgabe im Betriebsvermögen belassen. Nachträglich stelle sich heraus, dass die rechtliche Beurteilung der Finanzbehörde falsch gewesen sei, indem sie unter Außerachtlassung der rechtlichen Zuordnungsregeln und des Willens der Gesellschafter, nur bestimmte Räumlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, die gesamte Liegenschaft dem Betriebsvermögen zugeordnet habe und erleide nun im Betriebsaufgabezeitpunkt einen

Schaden. Dieser Schaden sei in Höhe der Differenz zwischen gesetzmäßiger Steuerschuld und derjenigen Steuerbelastung, die aus dem steuerlichen Verhalten resultiere, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wäre ihm die richtige Auskunft erteilt worden, zu beziffern.

Zum bisherigen Vorbringen hinsichtlich der zu berücksichtigenden Wertminderung der Liegenschaft infolge der Verbücherung eines Wohnrechtes und eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes werde zusätzlich ausgeführt, dass die gegenständliche Liegenschaft im Betriebsaufgabezeitpunkt keineswegs zur Gänze einer Verwertung zugänglich gewesen sei. Es sei für den Gesellschafter C junior, in dessen Eigentum sich die Liegenschaft befinde, unzumutbar und auch gänzlich unmöglich gewesen, die gesamte Liegenschaft im Jahr 2002 zu verkaufen oder zu verwerten. Auch im Hinblick auf die Tatsache, dass Teile im Jahr 2002 vermietet gewesen seien.

Dies einerseits deshalb, weil wie schon in der Berufung vom 16.5.2004 ausgeführt, im ersten Stock des Gebäudes Osttrakt das dingliche und auf Lebenszeit wirkende Wohnungsgebrauchsrecht der Eltern des Gesellschafters C junior bestanden habe und überdies die gesamte Liegenschaft mit einem auf Lebenszeit der Eltern wirkenden Belastungs- und Veräußerungsverbotes belegt gewesen sei. Auch sei im Schenkungsvertrag vereinbart, dass die Eltern im Innenhof während der Geltung des Wohnungsgebrauchsrechtes einen Kfz-Einstellplatz benützen dürften. Andererseits seien Teile der Liegenschaft im Jahr 2002 bereits vermietet gewesen. An eine Veräußerung der gesamten Liegenschaft sei aus diesen Gründen im Betriebsaufgabezeitpunkt gar nicht zu denken gewesen und erst dann möglich, wenn die Eltern verstorben seien. Noch dazu komme der Umstand, dass die Tochter des Gesellschafters den ersten Stock des Gebäudes Westtrakt schon seit Jahren als Hauptwohnsitz benütze. Einzig die Vermietung des Geschäftslokales im Ausmaß von 90 m² sei möglich gewesen.

Die Verwertung der anderen Räumlichkeiten im Wege der Vermietung oder eines teilweisen Verkaufes hätte aufwendige Umbauarbeiten und Investitionen erforderlich gemacht, welche nur im Wege eines Kredites finanziert hätten werden können. Eine Belastung der Liegenschaft sei aber wiederum wegen des geltenden Belastungsverbotes nicht möglich gewesen. Damit sei erwiesen, dass das Finanzamt von einem falschen Sachverhalt ausgegangen sei, weil es von einer Verwertungsmöglichkeit ausgegangen sei, welche leider nicht möglich sei.

Wenn auch die Behörde entgegen der bereits in der Berufung vorgebrachten Bedenken einräume, dass ein im Grundbuch eingetragenes Belastungs- und Veräußerungsverbot keineswegs bewirke, dass die Liegenschaft nicht veräußert oder auch belastet werden könne, zumal ja jederzeit eine Einwilligung der Begünstigten möglich sein sollte, so verkenne sie ganz

allgemein das Wesen einer solchen Einschränkung. Auch bedeute eine solche Einschränkung nicht, so die Behörde, dass die stillen Reserven niemals zu realisieren wären.

Weiters ordne § 24 EStG 1988 in den Fällen einer Betriebsveräußerung oder einer Betriebsaufgabe, die auf den Veräußerungs- oder Aufgabezeitpunkt bezogene Ermittlung des Veräußerungsgewinnes an und dass es in beiden Fällen gemäß dieser Bestimmung zum Ansatz des gemeinen Wertes für die anlässlich der Veräußerung oder Aufgabe ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter komme. Ferner sei für beide Fälle die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes durch Betriebsvermögensvergleich angeordnet und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ein Übergang zur Betriebsvermögensvergleich zu unterstellen. Für denselben Zeitpunkt sei auch der Wert des Betriebsvermögens nach den Bestimmungen des § 6 EStG festzustellen und sei durch Gegenüberstellung mit der Summe der Veräußerungserlöse und gemeinen Werte der Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Eine allfällige Wertminderung könne bei Vorliegen der Voraussetzungen somit in der Aufgabebilanz nachgeholt werden. Eine solche Teilwertabschreibung sei als Abschlag zu berücksichtigen und vermindere damit den Aufgabegewinn. Eine solche Abschreibung auf den niedrigen Teilwert sei grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes dartun könne. Es werde hiermit auf das bisherige Vorbringen hinsichtlich der Wertminderung der Liegenschaft infolge des grundbücherlich eingetragenen Wohnrechtes als auch hinsichtlich des grundbücherlich eingetragenen Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Eltern des D C junior verwiesen.

So wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 7.10.1966, GZ 1691/65 schon ausführe, seien nach § 6 Z 1 EStG Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung anzusetzen. Sei der Teilwert niedriger, so könne dieser angesetzt werden. Teilwert sei der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei sei davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführe. Auf Grund der Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Mietzinzbildung und den Kündigungsschutz sei der Wert eines Mietwohnhauses, das keine frei verfügbaren Wohnungen oder Geschäftslokale aufweise, gering. Dieser Wert steige in dem Maß, als frei verfügbare Räume vorhanden seien. Der Ertrag aus dem gesetzlichen Mietzins erhöhe sich in dem Maß, als frei verfügbare Räume vorhanden seien. Der Ertrag aus dem gesetzlichen Mietzins erhöhe sich um jenen einmaligen Betrag, der bei Vermietung eines freien Mietobjektes üblicherweise erzielt werde. Mit dem Abschluss eines Mietvertrages nach dem Mietrechtsgesetz sinke der Wert des Gebäudes. So wie der VwGH in der oben zitierten

Entscheidung ausführe, werde in der Regel aber eine Vermietung eine Teilwertabschreibung nicht rechtfertigen, weil die meisten Gebäude mit Anschaffungswerten zu Buch stünden, die nicht mehr den derzeitigen Werten entsprechen, sodass der um den Wertabfall in Zusammenhang mit dem Abschluss eines Mietvertrages verringerte Teilwert immer noch höher liege als der Buchwert. Erst wenn durch die Vermietung der Wert des Grundstückes unter jenen Betrag absinke, mit dem das Grundstück in der Bilanz aufscheine, sei eine Teilwertabschreibung berechtigt. Mit der durch die „in der gegenständlichen Beschwerde beim VwGH aufgeworfenen Frage“ der Auswirkung von Mietverträgen der gegenständlichen Art auf ein Mietwohnhaus habe sich der VwGH auch schon öfter befasst. In dem Erkenntnis vom 29.4.1966, GZ 2178/65 sei es um die steuerliche Behandlung einer Ablöse gegangen, die der Eigentümer eines Hauses an Mieter geleistet habe, um diese zum Verzicht auf ihre Mietrecht an Verkaufslökalen und Büroräumlichkeiten zu veranlassen und diese Räume dann für eigene Betriebszwecke verwenden zu können. Wie der VwGH dazu ausgesprochen habe, handle es sich bei der Zahlung einer solchen Ablöse um Aufwendungen für die mit einer Werterhöhung verbundenen Vergrößerung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das eigene Haus. Führe aber der Wegfall der schuldrechtlichen Beschränkungen, die durch Mietverträge der in Rede stehenden Art bewirkt werden, zu einer Werterhöhung des Hauses, dann führe notwendigerweise die durch die Begründung derartiger schuldrechtlicher Beschränkungen eintretende Verminderung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht regelmäßig zu einer Wertminderung des Hauses. Zu dieser Auffassung habe sich der VwGH schon in dem Erkenntnis vom 27.4.1962, GZ 2639/F ausdrücklich bekannt. So führe er dort aus: *"Sie (die Vermieter) haben durch die Vermietung in Kauf genommen, dass ihre Liegenschaft für den Fall eines Verkaufes einen geringeren Kaufpreis erzielt; denn es ist eine allgemein bekannte Tatsache, dass im Hinblick auf die durch die Mietengesetzgebung und den Kündigungsschutz geschaffene Rechtslage ein Gebäude, in dem alle Räume vermietet sind, einen weitaus geringeren Verkehrswert hat (mitunter überhaupt unanbringlich ist), während für ein Gebäude, in dem sich im Zeitpunkt der Veräußerung freie Räume befinden, ein ungleich höherer Verkaufspreis erzielt wird. Dies geht oft so weit, dass der Wert des Gebäudes nur in dem Wert der im Zeitpunkt des Verkaufes freien Räumen besteht."*

Durch den angefochtenen Bescheid sei die Bw. in dem ihr gemäß § 6 Z 1 EStG gewährleisteten Recht auf Bewertung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes mit dem niedrigeren Teilwert verletzt worden.

Es werde insbesondere auf das Schreiben zum Ergänzungsersuchen vom 4.10.2004 verwiesen. Im Sinne dieser Ausführungen könne durch die angeführten Beschränkungen der Teilwert bis auf Null herabgesetzt werden.

In Abänderung des Berufungsantrages vom 16.5.2004 werde nunmehr beantragt, den Aufgabegewinn durch einen Abschlag infolge der Teilwertabschreibung wegen Wertminderung in der Höhe von € 84.813 auf Null herabzusetzen.

In eventu werde vorgebracht, den Aufgabegewinn, im Falle dass überhaupt ein solcher angesetzt werden könne, wie in der von der Berufungswerberin eingebrachten Erklärung der Personengesellschaft für das Jahr 2002 in Höhe von € 84.813,00 anzusetzen. Vom steuerlichen Vertreter seien umfangreiche Ermittlungen zwecks Findung von geeigneten Vergleichsliegenschaften getätigt worden und sei es auch tatsächlich gelungen, solche zu finden. Es seien ähnliche Grundstücksverkäufe im vergleichbaren Zeitraum und in der vergleichbaren Lage und Größe zur Ermittlung bzw. Überprüfung des im Berufungsverfahren herangezogenen gemeinen Wertes herangezogen worden. Die darin angeführten gemeinen Werte seien daher als richtig und nicht zu niedrig angesetzt anzunehmen. Die von der Behörde herangezogenen Werte seien bei weitem überhöht und für die Berufungswerberin hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Lage als ruinös anzusehen.

Hinsichtlich Punkt 2 des Ersuchens des UFS vom 16.3.2009 werde eine Aufstellung übermittelt.

Es werde beantragt, den bekämpften Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Ermittlung Betriebsaufgabegewinn (laut vorgelegter Beilage des steuerlichen Vertreters):

a) Ermittlung des Entnahmewertes von Gebäude + Grundstück

	€
Grundwert: 919 m ² á € 250,00	229.750,00
Abschlag wegen Verbauung (35%)	- 80.412,00
	149.338,00
gerundet	149.300,00

Gebäude:

Straßentrakt 775 m³

Rechter Seitentrakt 738 m³

Linker Seitentrakt 620 m³

2.133 m ³ á € 300,00	639.900,00
80% Altersabschlag (BJ 1870)	-511.920,00
	127.980,00
gerundet	128.000,00

Grund und Gebäude	277.300,00
Abzüglich Restbuchwert lt. AVZ	- 192.487,00
Aufgabegewinn	84.813,00

b) Anlagevermögen

Verkaufserlöse	1.890,00
Buchwerte	-1.090,00
Erlöse	800,00

c) Abfertigungen

Abfertigungsaufwand	-23.173,08
Auflösung Abfertigungsrückstellung	+13.355,74
Aufgabekosten	-9.817,34

d) Zusammenfassung Betriebsaufgabegewinn

d1) Zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen

Grund und Gebäude	84.813,00
Anlagevermögen	800,00
Abfertigungen	-9.817,34
Betriebsaufgabegewinn	75.795,66

d2) Im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens

Grund und Gebäude	0,00
Anlagevermögen	800,00
Abfertigungen	<u>-9.817,34</u>

Betriebsaufgabeverlust **- 9.017,34**

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist § 24 Abs. 2 EStG 1988 zufolge der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1988 die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

Vom Komplementär der Bw. wurden dieser die in seinem Privatvermögen befindlichen Geschäftsräumlichkeiten zur Ausübung des Gewerbes zur Verfügung gestellt und diese anlässlich der Betriebsaufgabe wiederum in sein Privatvermögen übernommen.

Die entnommenen Wirtschaftsgüter sind § 24 Abs. 3 EStG 1988 zufolge mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Da der gemeine Wert im EStG nicht definiert wird, gelten die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes (BewG).

Nach § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Als persönliche Verhältnisse sind § 10 Abs. 3 BewG zufolge auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind.

Das auf der Liegenschaft lastende zugunsten des Vaters des Komplementärs eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot ist daher bei der Bewertung der entnommenen Liegenschaft keinesfalls zu berücksichtigen und kann damit den gemeinen Wert der Liegenschaft auch nicht mindern.

Die von der steuerlichen Vertretung der Bw. diesbezüglich vorgebrachten Argumente vermögen schon deshalb nicht zu überzeugen, weil stets davon ausgegangen wird, dass der Teilwert der entnommenen Geschäftsräumlichkeiten zu ermitteln sei, was eindeutig im Widerspruch zum oben zitierten Gesetzestext steht, der eine Ermittlung des Entnahmewertes mit dem gemeinen Wert vorsieht. Dementsprechend ist es auch unerheblich, welche Verwertungsmöglichkeiten der Komplementär hätte, da ausschließlich auf den Preis abzustellen ist, der bei einer Veräußerung der Liegenschaft zu erzielen wäre, unabhängig davon ob eine Veräußerung im Hinblick auf das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot auch tatsächlich möglich wäre.

Bei der Ermittlung des Entnahmewertes ist aber zu beachten, dass nur jene Teile der Liegenschaften ins Privatvermögen übernommen werden können, die dem Betrieb gewidmet waren und sich daher nicht schon vorher im Privatvermögen befanden. Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass sich die gesamte Liegenschaft zum Entnahmezeitpunkt im Sonderbetriebsvermögen des Komplementärs befunden hat, was ursprünglich von Seiten der Bw. auch unwidersprochen blieb. Erst im Rahmen des vom UFS durchgeführten Ermittlungsverfahrens gab die Bw. bekannt, dass sich im Gegensatz zu ihrer bisherigen Darstellung zum Entnahmezeitpunkt nur mehr Teile der Liegenschaft im Betriebsvermögen befanden, und wesentliche Teile der Liegenschaft (angeführt werden drei Wohneinheiten) bereits seit Jahren der privaten Nutzung gedient hätten.

Weder den weitwendigen Ausführungen der Bw. noch den Feststellungen des Finanzamtes kann entnommen werden, welche Gesamtnutzfläche die Liegenschaft nun tatsächlich umfasst, und in welchem Ausmaß betriebliche und private Nutzung vorliegen. Wurde von der Bw. zunächst eine Gesamtnutzfläche der Liegenschaft von 2.133m² angegeben, findet sich nunmehr in der Stellungnahme lediglich eine Nutzfläche von 824,43m². Im Betriebsprüfungsbericht finden sich hierzu keinerlei Angaben.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht iSd § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe des Finanzamtes, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln.

Dieser Aufgabe ist das Finanzamt insofern nur unzureichend nachgekommen, als nicht ermittelt wurde, welche Liegenschaftsteile zum 1.1.2002 tatsächlich noch dem Betrieb der Bw. gewidmet waren und nicht schon in Vorjahren entnommen worden waren, und damit auch nicht festgestellt wurde, welche Liegenschaftsteile tatsächlich im Rahmen der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen des Komplementär übernommen wurden. Damit ist es aber weder möglich, einen Entnahmewert der entnommenen Liegenschaftsanteile festzusetzen, noch deren Buchwert zu ermitteln, da der von der Bw. ausgewiesene ebenfalls die gesamte Liegenschaft beinhaltet.

Es sind daher sowohl die Nutzungsverhältnisse der Liegenschaft zum Entnahmezeitpunkt und damit der betrieblich genutzte Anteil als auch der auf die betrieblich genutzten Liegenschaftsanteile entfallende Buchwert zu ermitteln. In diesem Zusammenhang sind auch die in den Jahren 1985 bis 1987 getätigten Herstellungskosten, die sowohl den betrieblichen als auch den privaten Bereich betrafen auf ihren rein betrieblichen Anteil zu reduzieren.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde

erster Instanz vor Berufungsvorlage (§ 276 Abs 6 erster Satz) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat.

Von der Bw. wurde erst im Schriftsatz vom 21.4.2009 darauf hingewiesen, dass die von der Betriebsprüfung getroffene Annahme, dass die gesamte dem Komplementär gehörige Liegenschaft dem Betrieb der Bw. gewidmet war und auch zur Gänze entnommen wurde, unzutreffend sei. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden hiezu keine Ermittlungen getätigt. Damit ist es aber nach dem vorliegenden Ermittlungsstand nicht möglich, eine Entscheidung über die gegenständliche Berufung zu treffen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hätte zwar die Möglichkeit, die fehlenden Ermittlungsschritte selbst zu setzen. Dies ist aber nur dann tunlich, wenn diese nicht ein unvertretbares Ausmaß annehmen.

Es würde nämlich die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315).

Von dem der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingeräumten Ermessen auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz wird deshalb Gebrauch gemacht, weil die fehlenden Ermittlungen nicht mit einem vertretbaren Aufwand durchgeführt werden können.

Wie oben dargestellt ist zunächst zu ermitteln, welche Liegenschaftsanteile zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe tatsächlich dem Betrieb gewidmet waren und welche schon vorher entnommen wurden. In weiterer Folge ist sowohl der gemeine Wert der entnommenen Liegenschaftsanteile als auch der auf diese entfallende Buchwert zu ermitteln. Derartige Ermittlungen können durch Außendienstorgane des Finanzamtes verwaltungsökonomisch und auch zeitlich kompakt durchgeführt werden, während den UFS ein wesentlich größerer zeitlicher Aufwand treffen würde. Sollte dieses Ermittlungsverfahren über Beauftragung eines Finanzamtes durchgeführt werden, wäre jede Feststellung seitens des Finanzamtes der Bw. zur Gegenäußerung bekannt zu geben. Einwendungen der Bw. wären wiederum der Amtspartei zur Gegenstellungnahme zu übermitteln und jede Stellungnahme des Finanzamtes

müsste der Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Sollte das Verfahren zumindest teilweise durch Erhebungen des UFS durchgeführt werden, wären die Beweisergebnisse beiden Parteien zur Stellungnahme und wohl auch zur Gegenstellungnahme zu übermitteln.

Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern, zumal Erhebungen zu tätigen sein werden, die nahezu den Umfang einer neuerlichen Betriebsprüfung annehmen, muss doch zunächst das prozentuelle Ausmaß der tatsächlich betrieblich genutzten Liegenschaftsanteile ermittelt werden, was angesichts des Umstandes, dass es auf der Liegenschaft offenbar unterschiedliche und unterschiedlich genutzte Gebäudekomplexe geben dürfte, eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens bedarf. Darüber hinaus ist sowohl der gemeine Wert jener Liegenschaftsanteile zu ermitteln, die tatsächlich betrieblich genutzt wurden, als auch der auf diese Liegenschaftsanteile entfallende Buchwert festzustellen. Diesbezüglich sind jedoch die in den Jahren 1986 bis 1989 angefallenen Kosten den einzelnen Liegenschaftsanteilen zuzuordnen, was eine genaue Überprüfung der damaligen Aufwendungen und der darüber noch existierenden Belege erforderlich macht. Da diese Ermittlungen das Ausmaß einer neuerlichen abgabenbehördlichen Prüfung annehmen, erscheint es zweckmäßig, diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen.

Auch Billigkeitsüberlegungen sprechen für die Durchführung dieses Verfahrens durch die erste Instanz, da nach § 155 Abs. 2 BAO den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Diesem Gebot ist zunächst im Rahmen der Bescheiderlassung in erster Instanz zu entsprechen. Es liegt daher auch im Interesse der Bw., wenn eine Abklärung des Sachverhaltes bereits vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen des Berufungsverfahrens erfolgt.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung wurde gemäß § 284 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 5 BAO abgesehen, weil nicht davon auszugehen war, dass es im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zur Klärung der offenen Fragen und damit zur Feststellung eines der rechtlichen Beurteilung zugänglichen Sachverhaltes kommen könnte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. März 2010