

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache B.C., Adr., vertreten durch Stb., Anschr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, jeweils vom 19. Juli 2010, St.Nr., betreffend Umsatzsteuer 2008 und Einkommensteuer 2008, beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf erzielte im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Für das Jahr 2008 reichte die Bf Steuererklärungen (Umsatz- und Einkommensteuererklärung) ein, wobei ihr steuerlicher Vertreter mit Eingabe vom 03.11.2009 zur Einkommensteuererklärung Folgendes ausführte:

- 1) Die Pflichtige habe mit Schenkungsvertrag vom 29.09.1992 von ihren Eltern ein unbebautes Grundstück unter der Adresse D , erworben, und zwar mit der Auflage, den Geschenkgebern (Eltern) ein lebenslängliches Wohnungsrecht an dem zu errichtenden Gebäude einzuräumen.

In der Folge sei das Grundstück mit Vertrag vom 28.01.1993 an das E-Büro Dr.-F.C. (= Ehegatte der Abgabepflichtigen) für einen Zeitraum von 15 Jahren zur Errichtung eines Bürogebäudes auf der Grundlage eines Baurechtes verpachtet worden. Als Gegenleistung für die Bereitstellung des Grundstückes sei der Pächter an Stelle eines laufend zu entrichtenden Baurechtszinses

- zur Errichtung einer Wohnung im Rahmen des geplanten Bürokomplexes sowie zur unentgeltlichen Bereitstellung derselben an die Eltern der Verpächterin auf deren Lebenszeit, maximal für die Zeit der Baurechtsbestellung und
- zur entschädigungslosen Übereignung des gesamten Bauobjektes nach Ablauf der Pachtdauer an die Verpächterin

verpflichtet worden.

Die vom Pächter in der Folge errichtete Wohnung habe ein Ausmaß von ca. 70 m² und hätte für diesen auch die Funktion einer Hausmeisterwohnung gehabt, da der Bürokomplex nicht ständig besetzt gewesen sei und seien auch die Eltern der Verpächterin dazu bereit gewesen, diese Funktion zu übernehmen. Sämtliche Verträge seien den jeweils zuständigen Finanzbehörden angezeigt worden.

Nach Ablauf der vereinbarten Pachtdauer per 27.01.2008 sei der Gebäudekomplex vereinbarungsgemäß an seine Mandantin entschädigungslos in ihr Eigentum übergegangen, und zwar ohne dass ein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen wäre (Heimfall).

Der Vermögenszuwachs bei seiner Mandantin sei damit aktuell geworden. Entsprechend der vereinbarten Gegenleistung setze er sich wie folgt zusammen:

- a) Überbindung der Reallast zu Gunsten der Eltern an den Pächter. Gemäß Rz 149 LStR zu § 15 EStG seien dafür per 01.01.1993 ein Wert von € 1,38 (= öS 19,00 und per 31.12.2007 ein solcher von € 3,27 pro Monat und m² Wohnfläche anzusetzen. Der Durchschnittswert für die 15 Jahre der Pachtdauer betrage somit € 2,335 pro Monat und m². Der akkumulierte Wert der unentgeltlichen Bereitstellung der Wohnung belaufe sich daher auf € 29.421,00 (€ 2,335 x 70 = € 163,45/Monat; € 163,45 x 12 = € 1.961,40/Jahr; € 1.961,40 x 15 Jahre = € 29.421,00).
- b) Zur Bestimmung des Verkehrswertes der Baulichkeit zum 27.01.2008 und damit zur Quantifizierung des Vermögenszuganges aus dem Titel der entschädigungslosen Überlassung der gesamten Baulichkeit sei ein Schätzungsgutachten des Immobilienbüros Dr. G. eingeholt worden, wonach der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft per Datum 01.12.2008 mit € 237.500,00 anzusetzen sei. Davon müsse der Grundwert in Höhe von € 198.000,00 ausgeschieden werden. Der Vermögenszuwachs belaufe sich demnach auf € 39.500,00.
- c) Der Vermögenszugang per 27.01.2008 betrage daher insgesamt € 68.921,00. Gemäß § 37 Abs. 2 EStG werde die gleichmäßige Verteilung auf 3 Jahre beantragt. Für das Jahr 2008 kämen demnach € 22.974,00 zum Ansatz.

Diese Beurteilung der vermögensmäßigen Auseinandersetzung mit dem Pächter (an seine Stelle sei nach Einbringung des Atelierbüros in eine GmbH per 01.01.2001 die Atelier F.C. GmbH getreten) werde vom FA Salzburg-Stadt zu St.Nr. xx für die Jahre 1995 bis 2000, im Anschluß daran auch von der Betriebsprüfung des FA Salzburg-Stadt für die Jahre 2001 bis 2006, betreffend die F.C. GmbH (St.Nr. yy), schließlich aber auch vom UFS in seiner Entscheidung vom 01.03.2007 allerdings anders gesehen.

Diesbezüglich sei eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof anhängig. Sollte sich die Beschwerde als unbegründet erweisen, hätte dies natürlich auch eine völlig andere steuerliche Konsequenz bei seiner Mandantin. Die vorliegend erklärten Einkünfte erwiesen sich daher nur unter der Bedingung als zutreffend, dass der VwGH der Beschwerde stattgebe und die von seiner Mandantin vertretene Rechtsauffassung bestätige.

2) Da der Gebäudekomplex sowie das gesamte Grundstück seitens des damaligen Pächters bzw. nunmehr seitens der Atelier F.C. GmbH über den Zeitpunkt der Pachtbeendigung weiterhin betrieblich genutzt werde, sei mit der Grundeigentümerin ein neuerlicher Vertrag (Bestandvertrag) zur Nutzung der gesamten Liegenschaft, inklusive der Baulichkeit abgeschlossen worden. Ab 01.02.2008 habe seine Mandantin somit bis auf weiteres auch laufende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

3) Die Vermietungseinkünfte setzten sich für das Veranlagungsjahr 2008 daher wie folgt zusammen:

Mieteinnahmen laufend	€ 10.071,00
- Absetzung für Abnutzung: 4% von € 39.500,00	- € 1.580,00
- übrige Werbungskosten	- € 621,88
Einkünfte V+V laufend	€ 7.869,12
hinzu 1/3 der Einkünfte gemäß Pkt. 1 (= € 68.921 : 3)	€ 22.974
Einkünfte V+V gesamt	€ 30.843,12

Der Eingabe schloss der steuerliche Vertreter ein Gutachten des Zivilingenieurbüros G. (DI Dr. techn. H.G., Zivilingenieur für Bauwesen, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger) betr. die Verkehrswertschätzung der Liegenschaft D (EZ xxxx, KG Y) vom 01.12.2008 bei.

In diesem Gutachten führt der Sachverständige aus, Grundlage der Schätzung bildeten das Liegenschaftsbewertungsgesetz BGBI. Nr. 150/1992 sowie die Kenntnis der Liegenschaft und der Baulichkeit durch ihn.

Im Befund hält der Sachverständige Folgendes fest:

Das Grundstück weise eine Größe von 944 m² auf. Die Z-Gasse bilde eine Querstraße zur L-strasse und erschließe ein ruhiges Wohngebiet. Die Liegenschaft sei auf dem Abhang des Bezirkes O gelegen mit teilweise guter Aussicht. Das Gebäude selbst sei ein voll unterkellertes Fertigteilhaus. Der Keller sei in Massivbauweise ausgeführt,

das Fertigteilhaus ein Systemhaus der Firma ELK. Neben dem Gebäude befänden sich, von der Straße her gesehen links, die unfertigen Betonteile eines Carports sowie zweier Abstellräume. Diese seien in Sichtbetonweise errichtet, wobei der Sichtbeton Alterungsschäden zeige. Rund um das Gebäude sei das Traufenpflaster, offenbar ein Folgemangel der nicht ausreichenden Verdichtung des Arbeitsgrabens abgesunken. Das Gebäude im Inneren sei gepflegt und in gutem Zustand. Die Liegenschaft sei an die öffentlichen Ver- und Entsorgungsnetze angeschlossen, das Haus werde mit einer Zentralheizungsanlage beheizt.

Den Verkehrswert der Liegenschaft ermittelte der Sachverständige durch Heranziehung des Sach- und Ertragswertes, wobei er aus den beiden Werten das arithmetische Mittel zog. Bei der Ermittlung des Grundwertes ging der Gutachter von einem Wert von € 300/m² aus und gelangte unter Berücksichtigung eines 30 % igen Bebauungsabschlages zu einem Betrag von € 198.240,00 (gerundet € 198.000,00). Den Bauwert errechnete der Sachverständige, ausgehend von einem Neubauwert von € 212.262,00 (Keller 73,21 m² x € 600,00 und Wohnnutzfläche 120,24 m² x € 1.400,00) unter Berücksichtigung eines Alterungsabschlages für 15 Jahre bei einer Gesamtnutzungsdauer eines „Fertigteilhauses gegenständlicher einfacher Bauart“ von 40 Jahren, mit € 132.663,75 (gerundet € 133.000,00). Auf diese Weise gelangte der Gutachter zu einem Sachwert von gerundet € 331.000,00. Bei der Ermittlung des Ertragswertes legte der Sachverständige, ausgehend von der Annahme einer langfristigen Vermietung des Objektes, einen Monatsnettomietertrag von pauschal € 800,00 zugrunde, zog hievon einen Betrag von € 110,00 (5 % für Instandhaltung, 5 % für Mietausfallsrisiko, € 30 pauschal für Verwaltung der Liegenschaft) ab und gelangte so zu einem monatlichen Nettoertrag von € 690,00. Kapitalisiert mit 3 % auf eine Nutzungsdauer von 25 Jahren ergab dies einen Ertragswert von € 144.180,86 (gerundet € 144.000,00). Als Verkehrswert brachte der Gutachter somit € 237.500 (gerundet) in Ansatz (€ 331.000 + 144.000 : 2).

Mit Bescheid vom 06.11.2009 setzte die Abgabenbehörde die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 erklärungsgemäß fest. Hinsichtlich der Einkommensteuer erfolgte vorerst keine Veranlagung.

Mit Prüfungsauftrag vom 25.02.2010 ordnete die Abgabenbehörde die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (Zeitraum 2008) und Nachschau (Zeitraum 1/2009–12/2009) an.

Im Rahmen dieser Prüfung richtete der Betriebsprüfer eine Anfrage an den Gebäudehersteller, die Fa. ELK, und ersuchte um Bekanntgabe näherer Daten zum Fertigteilhaus (Typ, Ausbaustufe, Nettoverkaufspreis, ungefähre Errichtungskosten pro m² Wohnnutzfläche und gewöhnliche Lebensdauer des Gebäudes). Den zuletzt genannten Punkt beantwortete der Gebäudehersteller mit Schreiben vom 27.04.2010 für das gegenständliche Fertighaus mit Stand 1994 mit 80 Jahren bzw. laut ÖNORM B 2320 aus 2005 mit 100 Jahren bei ordnungsgemäßer Instandhaltung und fügte in diesem Zusammenhang einen Auszug aus der angesprochenen ÖNORM bei.

Der Betriebsprüfer errechnete den Verkehrswert der Liegenschaft auf die Weise, dass er den Sach- und Ertragswert der Liegenschaft ermittelte und im Verhältnis 1:1 gewichtete. Der vom Prüfer im Zuge der durchgeführten Berechnung ermittelte Sachwert belief sich auf € 370.702,88. Dieser Betrag setzt sich aus dem gegenüber dem Gutachten unveränderten Grundwert von € 198.240,00 und einem Gebäudewert von € 172.462,88, zusammen, der sich ausgehend vom Neubauwert von € 212.262,00 unter Zugrundelegung einer Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes von 80 Jahren ergab. Bei Ermittlung des Ertragswertes ging der Prüfer von der zwischen der Bf und der Atelier F.C. GmbH für das Gebäude vereinbarten Monatsmiete von € 1.119,00 laut abgeschlossenem Mietvertrag vom 02.10.2008 aus, kürzte diesen Betrag um 5 % für Instandhaltung, 5% für Mietausfall, 1,5 % für Verwaltung und gelangte so zu einem jährlichen Jahresreinertrag von € 11.883,78. Unter Heranziehung eines Kapitalisierungszinssatzes von 3 % und Ansatz einer Restnutzungsdauer von 65 Jahren führte dies zu einem Ertragswert von € 168.895,70. Der nach Vornahme der Gewichtung von Sachwert (€ 370.702,88) und Ertragswert (€ 367.135,70) im Verhältnis 1:1 errechnete Verkehrswert belief sich auf € 368.919,29. Die Aufteilung des gerundeten Verkehrswertes von € 369.000,00 wurde in weiterer Folge so vorgenommen, dass der Wert des Grund und Bodens mit 54 % (= € 199.260) und der Wert des Gebäudes mit 46 % (= € 169.740) in Ansatz gebracht wurde (zur Ermittlung des Prozentverhältnisses wurde ausgehend vom Ertragswert von € 367.135,70 der Grundanteil von € 198.240,00 zum Gebäudeanteil von € 168.895,70 in Relation gesetzt).

Hinsichtlich der beantragten Tarifbegünstigung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass kein Anwendungsfall vorliege, der eine Verteilung der Einkünfte auf 3 Jahre rechtfertige. So seien weder die Voraussetzungen des § 24 EStG 1988, noch des § 32 Z 1 EStG 1988 noch des § 28 Abs. 7 EStG 1988 gegeben.

Von den getroffenen Prüfungsfeststellungen (erwähnt wurden voranstehend nur jene, die für das vorliegende Verfahren von Bedeutung sind) setzte der Prüfer den steuerlichen Vertreter in Kenntnis, der sich dazu mit Eingabe vom 07.07.2010 äußerte.

Mit der genannten Eingabe übermittelte der steuerliche Vertreter eine Stellungnahme des Gutachtensverfassers DI Dr. G. vom 01.07.2010 zum seinerzeit erstellten Gutachten. In diesem führt der Sachverständige aus, die mit 40 Jahren geschätzte Lebensdauer des ELK-Fertigteilhauses sei unter Bedachtnahme auf die Kenntnis des Gebäudes vor Ort, seines Bauzustandes und das einschlägige Vergleichswerk in der Literatur Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, erfolgt. In diesem Standardwerk werde für Fertigteilhäuser auf Holzbasis eine gewöhnliche Lebensdauer von 40 bis 60 Jahren festgelegt. Aufgrund des Bau- und Erhaltungszustandes sei der untere Wert dieser Bandbreite angesetzt worden. Auf die Fotodokumentation der Verkehrswertschätzung werde verwiesen.

In der Eingabe nimmt der steuerliche Vertreter ergänzend auf § 8 EStG 1988 Bezug, wonach die Nutzungsdauer von Gebäuden, die unmittelbar dem Kundenverkehr dienten, zwischen 50 und 33 Jahren angenommen werde, sofern kein konkreter (kürzerer)

Nachweis erfolge. Dass das Gebäude diesen Zwecken gedient hätte, sei unstrittig. Ungeachtet der Bauausführung und allfälliger Vorgaben der Herstellerfirma gehe der ESt-Gesetzgeber eigene bzw. auf den Erfahrungen der Vergangenheit aufbauende Wege, die wohl auch bei der Ermittlung des Verkehrswertes nicht unbeachtet bleiben könnten. Für Zwecke des Vermögenszuwachses entscheidend könnte nur der Bauzustand im Zeitpunkt des Heimfalls sein, der nicht von einer "angepiresen" Nutzungsdauer seitens des Herstellers und auch nicht von einer "idealen" Abnutzung in der Vergangenheit ausgehen könnte.

Die vom Betriebsprüfer bei der Ermittlung des Ertragswertes in Ansatz gebrachte monatliche Nettomiete von € 1.119,00 stelle keine taugliche Größe für eine Heranziehung dar. Für den Ertragswert einer Liegenschaft sei nicht irgendein Vergangenheitswert, sondern nur jener Wert heranziehbar, der unter Kenntnis der aktuellen Preisverhältnisse für Objekte der vorliegenden Art erzielbar sei. Wenn man berücksichtige, wie im konkreten Fall der Wert von € 1.119,00 zustande gekommen sei, erweise er sich als Orientierung für den erwartbaren Ertrag schlichtweg als ungeeignet. Der genannte Betrag hätte sich zum einen nämlich am Entnahmewert per 31.12.2000 und zum anderen an der verbleibenden Restnutzungsdauer des Baurechtes orientiert und damit gerade nicht an Kriterien für erreichbare Mieten. Der Entnahmewert von € 85.042,00 (= unverbrauchter Teil der vom Baurechtsinhaber finanzierten Herstellungskosten im Jahr 1993) sei auf die verbleibende Zeit bis zur Beendigung des Baurechtsverhältnisses (31.01.2008) (= 76 Monate) aufgeteilt worden. Dass dieser Wert auch noch für das Mietverhältnis seiner Mandantin mit der F.C. GmbH bis zur Kündigung des Vertrages beibehalten worden sei, hänge mit den besonderen Leistungen zusammen, die der Mieter seitens der Vermieterin (fallweise Reinigung des Hauses) hätte erwarten können und die auf diese Weise abgegolten worden seien. Maßgebend für den vom Gutachter in Ansatz gebrachten monatlichen Nettomiettertrag von € 800,00 (darauf gehe der Sachverständige in der nunmehrigen Stellungnahme zugegebenermaßen nicht ein) dürften ausschließlich die örtlichen Gegebenheiten, weiters der bauliche Zustand des Objektes und schließlich die vor Ort herrschende Marktsituation auf dem Immobilienmarkt gewesen sein.

Entgegen der Ansicht des Prüfungsorgans komme die tarifliche Begünstigung des § 37 Abs. 2 Z 2 iVm § 32 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung, da die über 15 Jahre angesammelten Ansprüche gegenüber dem Baurechtsinhaber im Jahr 2008 en bloc abgegolten worden seien. Gerade für diese Fälle sei die erwähnte Tarifbegünstigung vorgesehen.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 14.07.2010 folgte der Betriebsprüfer der Auffassung der rechtsfreundlich vertretenen Bf nicht, sondern hielt an seinen Feststellungen (abgesehen von jenen, die hier nicht von Relevanz sind) fest.

Die Abgabenbehörde schloss sich der Ansicht des Betriebsprüfers an, verfügte mit Bescheid vom 19.07.2010 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid. Des Weiteren setzte die Abgabenbehörde mit Bescheid vom gleichen Tag die Einkommensteuer für das Jahr 2008 fest.

Gegen die genannten Bescheide brachte die Bf jeweils mit getrennten Schriftsätze vom 19.08.2010 Berufung ein.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid bringt sie vor, was den gemeinen Wert des Gebäudes anlange, komme es auf den Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt des Heimfalls (28.01.2008) an. Bei Ermittlung des Zeitwertes sei der Sachverständige im Gutachten unter Bedachtnahme auf die bisherige Verwendung des Gebäudes zu betrieblichen Zwecken zu Recht von einer jährlichen Afa von 2,5 % und damit von einer Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren ausgegangen. Es handle sich hiebei genau um jenen Afa-Satz, den der Gesetzgeber für betrieblich genutzte Gebäude mit nicht unerheblichem Kundenverkehr vorsehe. Dieser Afa-Satz gelte unabhängig von der baulichen Beschaffenheit des Gebäudes, unabhängig aber auch davon, von welcher Gesamtnutzungsdauer der Hersteller des Gebäudes ausgehe.

Demgegenüber könne sich das Finanzamt bei der von ihm zugrunde gelegten Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren lediglich auf die Behauptung des Gebäudeherstellers berufen, die zum einen nur bei optimalen Nutzungsbedingungen zutreffen möge und zum anderen von einem Afa-Satz (1,25 %) ausgehe, der nicht einmal bei einer reinen Vermietung dem dafür gesetzlich unterstellten Substanzverbrauch (1,5 %) gerecht werde. Es treffe nicht zu, dass aus dem Gutachten nicht nachvollziehbar sei, wie die Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren ermittelt worden sei. Der Gutachter habe in seiner Stellungnahme vom 01.07.2010 auf das einschlägige und für die Bewertung von Immobilien allgemein anerkannte Standardwerk (gemeint: Heimo Kranewitter Liegenschaftsbewertung⁵ (2007) verwiesen. In diesem werde für Fertigteilhäuser auf Holzbasis eine gewöhnliche Lebensdauer von 40 bis 60 Jahren angesetzt. Wenn der Gutachter bei seiner Bewertung im unteren Bereich dieses Bewertungsspielraumes geblieben sei, so sei wohl die bisherige Nutzung des Gebäudes zu betrieblichen Zwecken dafür ausschlaggebend gewesen.

Auch die von der Betriebsprüfung bei der Ertragswertberechnung in Ansatz gebrachte Nettomonatsmiete von € 1.119,00 erweise sich als nicht richtig. So habe der steuerliche Vertreter in seinem Schriftsatz vom 07.07.2010 dargetan, wie dieser "Mietwert" in der Vergangenheit bis 27.01.2008 zustande gekommen sei und in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass es sich dabei um keine Miete, sondern um eine Verrechnungsgröße handle, die sich an der Afa für das Gebäude orientiert habe. Dabei habe er auch darauf hingewiesen, dass die ab 01.02.2008 bezahlten Entgelte mit einer Gegenleistung der Hauseigentümerin verbunden gewesen seien.

Bei der Ertragswertberechnung sei außerdem zu beachten, dass Gegenstand der Vermietung ab 01.02.2008 einerseits nicht nur das aufstehende Gebäude, sondern auch der Grund und Boden gewesen sei, während der Heimfall lediglich das Gebäude betroffen habe, und dass andererseits die Liegenschaft mit einem lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsrecht zugunsten der Mutter der Abgabepflichtigen belastet sei, eine Vermietung also nur sehr eingeschränkt möglich sei. Beim Ertragswert handle es

sich um einen Zukunftswert, der sich an den aktuell bestehenden Marktmöglichkeiten orientiere.

Des Weiteren sei darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Fall nur der kapitalisierte Ertragswert des aufstehenden Gebäudes bzw. des für eine Vermietung unter Berücksichtigung der Reallastverpflichtung in Frage kommenden Gebäudeteiles und nicht auch jener für den Grund und Boden herangezogen werden könnte. Der Prüfer habe bei der Ertragswertermittlung zunächst mit Recht einen Bodenertragswertanteil ausgeschieden, diesen jedoch anschließend wieder hinzugerechnet. Der von der Betriebsprüfung ermittelte Ertragswert in Höhe von € 367.000,00 setze sich somit nicht nur aus den Ertragserwartungen für das ganze Gebäude, sondern auch noch aus dem Bodenwert zusammen. Damit werde der Bodenwert zweifach berücksichtigt, das eine Mal beim Sachwert und das andere Mal noch einmal beim Ertragswert.

Dass bei einer Abweichung von Sach- und Ertragswert nicht ein Mittelwert, wie vom Gutachter angesetzt, sondern eine dementsprechende Gewichtung vorzunehmen sei, lasse sich der Gesetzeslage nicht entnehmen. So sei in § 10 BewG weder von Gewichtungen noch vom Umstand die Rede, dass der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis aus den beiden Komponenten (Substanzwert und Ertragswert) zu ermitteln sei. Vielmehr sei es die Bewertungspraxis, die sich in diese Richtung entwickelt habe. Problematisch sei aber, *eine* mögliche Berechnungsmethode durch eine *andere* mögliche zu ersetzen, ohne den juristischen Mehrwert dieser anderen auch nur andeutungsweise unter Beweis zu stellen.

Die Tatbestandsvoraussetzungen für die Verteilung der Einkünfte auf drei Jahr seien als erfüllt anzusehen. So sei die laufende Zahlung eines Baurechtszinses im Geschäftsleben üblich und könne eine Abgeltung en bloc nur als Entschädigung für den Verzicht auf eine laufende Auszahlung gewertet werden.

Im Interesse einer zusätzlichen Objektivierung der Aussagen des Sachverständigen seien im Zuge des Berufungsverfahrens weitere Gutachten von Sachverständigen des Immobilienwesens eingeholt worden. Diese würden im Wesentlichen die Auffassung bestätigen, dass Holzhäuser der vorliegenden Bauart eine Nutzungsdauer zwischen 40 bis 60 Jahren aufwiesen und nicht eine solche, von der die Betriebsprüfung ausgehe. Diese Gutachten würden mit gesondertem Schreiben der Abgabenbehörde übermittelt werden.

Den Umsatzsteuerbescheid bekämpft die Bf mit der Begründung, der Bescheid weiche insoweit von der Erklärung ab, als der Gesamtbetrag der Entgelte für Lieferungen und sonstige Leistungen unter Beachtung des durch die BP ermittelten Wertes des Gebäudeheimfalls in Höhe von € 179.811,00 und nicht, wie erklärt, in Höhe von € 49.571,00 angesetzt worden sei. Da der Wert des Gebäudeheimfalls sowohl in der Erklärung als auch im bekämpften Bescheid gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1988 wieder ausgeschieden worden sei, ergebe sich im Ergebnis keine Abweichung gegenüber der Erklärung. Sollte das Berufungsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid zum angestrebten Erfolg führen, so wäre auch der Umsatzsteuerbescheid entsprechend

zu korrigieren. Sie beantrage daher den bekämpften Bescheid im Sinne der Berufungsausführungen abzuändern.

Mit Eingabe vom 30.08.2010 legte der steuerliche Vertreter ein weiteres Gutachten, das Gebäude D betreffend, vor. Es handelt sich hiebei um eine "gutachterliche Stellungnahme zur Nutzungsdauer" des in Rede stehenden Gebäudes von Dr. K.M. (allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger) von der M Immobilien GmbH, Anschrift . In dieser Stellungnahme führt der Gutachter aus, für die Ermittlung des Wertes baulicher Anlagen sei allein die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer und nicht die technische Nutzungsdauer von Bedeutung. Fertighäuser seien - je nach Baujahr - unterschiedlich zu beurteilen. Ein Fertighaus älteren Baujahres habe – schon aufgrund der seinerzeit verwendeten Baumaterialien - eine kürzere wirtschaftliche Restnutzungsdauer als jüngst gefertigte Fertigteilhäuser. Zudem gebe es bei Fertighäusern unterschiedlichste Qualitätsstandards, die naturgemäß ebenfalls die Nutzungsdauer beeinflussten. Nach einer vorliegenden wissenschaftlichen Studie hätten Fertigteilhäuser im Vergleich zu massiven Ziegelhäusern eine um 20 bis 30 Jahre kürzere Lebensdauer. Laut der herrschenden Auffassung, die in verschiedensten Standardwerken (Kranewitter, Kleiber/Simon/Weyers etc.) vertreten werde, werde für Massivwohnhäuser eine durchschnittliche Gesamtnutzungsdauer von 60 bis 80 Jahren und für Fertighäuser eine solche von rund 40 bis 60 Jahren angegeben. In diesem Zusammenhang gibt der Gutachter die nachstehende Textpassage aus dem Werk Liegenschaftsbewertung⁵ (2007) von Heimo Kranewitter, Seite 134, wieder:

"3. Fertighäuser

Fertighäuser in Rahmen- oder Tafelbauweise

Ebenerdig, teilweise ausgebautes Dachgeschoss, unterkellert oder nicht unterkellert.

Übliche Gesamtnutzungsdauer: 40 bis 60 Jahre

Bauweise:	Holzrahmen-Fachwerk mit beiderseitiger Plattenverkleidung (außen zB Faserzementplatten, innen Spanplatten)
Keller:	Massiv, Stahlbetondeckenplatten
Geschossdecke:	Holzbalkenkonstruktion mit Deckenverkleidung
Dach:	Holzkonstruktion, Ziegeldindeckung
Fassaden:	Kunststoffputz, Verblendung, Verschalung

Fertighäuser in massiver Bauweise

Ebenerdig, mit ausgebautem Dachgeschoss, unterkellert oder nicht unterkellert.

Übliche Gesamtnutzungsdauer: 60 bis 80 Jahre

Bauweise:	Geschosshohe Wandelemente, Schaumbeton, Sandwichplatten
Keller:	Massiv, Decken Stahlbetonplatten

Geschossdecke:	Holzbalken oder Massivplatten
Dach:	Holzkonstruktion mit Ziegeleindeckung, Flachdach als Kiespressdach ausgeführt
Fassaden:	Putz, Verblendung, Verschalung

Im Hinblick auf die eingeschränkte Marktakzeptanz älterer Fertigteilhäuser sei – so der Gutachter – für das gegenständliche Fertigteilhaus, das in einer eher einfachen Ausführung hergestellt und zudem betrieblich genutzt worden sei, von einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren auszugehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde 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 solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Im vorliegenden Fall sind zwischen den Parteien folgende Punkte strittig:

- 1) Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes
- 2) Ausgangsgröße für die Ermittlung des Ertragswertes
- 3) Verteilung der Einkünfte auf 3 Jahre

Zu 1) Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes:

Der Sachverständige geht in seinem Gutachten vom 01.12.2008 von einer Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes von 40 Jahren aus. In seiner ergänzenden Stellungnahme vom 01.07.2010 begründet er diesen Wertansatz mit den Angaben im Standardwerk Liegenschaftsbewertung⁵ (2007) von Heimo Kranewitter, in dem für Fertigteilhäuser auf Holzbasis eine gewöhnliche Lebensdauer von 40 bis 60 Jahren ausgewiesen sei. Aufgrund des Bau- und Erhaltungszustandes habe er den unteren Wert dieser Bandbreite zum Ansatz gebracht. Der steuerliche Vertreter ergänzt diese Ausführungen in seiner Stellungnahme vom 07.07.2010 noch durch den Hinweis auf § 8 EStG 1988, wonach die Nutzungsdauer von Gebäuden, die unmittelbar dem Kundenverkehr dienten, zwischen 50 und 33 Jahre angenommen werde, soferne kein konkreter (kürzerer) Nachweis vorliege. In der von der Bf vorgelegten weiteren, speziell zur Nutzungsdauer des Gebäudes erstatteten gutachterlichen Stellungnahme vom 20.08.2010 nimmt der Gutachtensverfasser auf die gängige Auffassung in den „verschiedensten Standardwerken (Kranewitter, Kleiber/Simon/Weyers etc.)“ Bezug, laut der für Massivwohnhäuser eine durchschnittliche Gesamtnutzungsdauer von 60 bis 80

Jahren und für Fertigteilhäuser eine solche von 40 bis 60 Jahren angegeben werde und gibt die entsprechende Textpassage aus dem angeführten Werk von Heimo Kranewitter wieder. Im Hinblick auf die eingeschränkte Marktakzeptanz älterer Fertigteilhäuser sei – so der Gutachter – für das gegenständliche Fertigteilhaus, das in eher einfacher Ausführung hergestellt sei, auch unter Berücksichtigung der betrieblichen Nutzung von einer Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren auszugehen.

Der Betriebsprüfer legt seiner Berechnung hingegen eine Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren zugrunde und beruft sich hiebei auf die Auskunft des Gebäudeherstellers, Fa. ELK, samt deren Hinweis auf 100 Jahre bei ordnungsgemäßer Instandhaltung gemäß ÖNORM B 2320.

Laut Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵ (2007), ist die übliche Gesamtnutzungsdauer die üblicherweise zu erwartende Zeitspanne von der Errichtung des Gebäudes bis zum Ende seiner wirtschaftlich vertretbaren Nutzung, die im Wesentlichen von der Bauart (Gebäudetype), der Bauweise (Konstruktion und verwendete Baustoffe), der Nutzungsart sowie der technischen Entwicklung und den sich wandelnden Anforderungen an Gebäude des jeweiligen Typs abhängt. Sie berücksichtigt demnach - so der Autor - in angemessener Weise sowohl die technische Lebensdauer als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Vorausgesetzt wird ein ordnungsgemäßer Gebrauch sowie die ordnungsgemäße Wartung und Instandhaltung des Gebäudes (Seite 73, 74).

Das Gericht vermag der von der Abgabenbehörde herangezogenen Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren nicht zu folgen, handelt es doch dabei um einen Wertansatz, basierend auf der Auskunft des Gebäudeherstellers, der naturgemäß bestrebt ist, sein Produkt in einem besonders günstigen Licht erscheinen zu lassen.

Das Gericht schließt sich vielmehr der Auffassung Heimo Kranewitters, einem seit vielen Jahren auf dem Gebiet der Liegenschaftsbewertung tätigen, allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen, Schriftleiter der "Österreichischen Zeitschrift für Liegenschaftsbewertung" sowie Seminarleiter und Vortragender zu Fachthemen der Immobilienbewertung, an, der in seinem in 5. Auflage erschienenen Werk, die übliche Gesamtnutzungsdauer von Fertigteilhäusern mit 40 bis 60 Jahren (bei Rahmen- oder Tafelbauweise) und 60 bis 80 Jahren (bei massiver Bauweise) ansetzt (siehe dazu die oben wiedergegebene Textpassage von Seite 134).

Aussagen bzw. Unterlagen, die im gegenständlichen Fall eine Beurteilung der Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes ermöglichen, liegen allerdings bislang noch nicht vor. Zur Beantwortung dieser Frage sind noch umfangreiche Ermittlungen erforderlich.

So bestehen bislang nicht einmal gesicherte Angaben zum Baujahr. Der Sachverständige geht in seinem Gutachten vom 01.12.2008 von einem Alter des Gebäudes zum Zeitpunkt der Schätzung von **ca. 15 Jahren** aus. Die Abgabenbehörde nimmt in ihrem Auskunftsersuchen an die Fa. ELK vom 12.04.2010 die Errichtung in den Jahren **1993 bis 1994** an. Die Fa. ELK spricht in ihrem Antwortschreiben vom 27.04.2010 im

Zusammenhang mit der bekanntgegebenen Lebensdauer von 80 Jahren von einem Fertighaus **mit Stand 1994**.

Hinsichtlich der Bauart ist bislang nur bekannt, dass es sich um ein voll unterkellertes Fertigteilhaus handelt, wobei der Keller in Massivbauweise ausgeführt ist und das Fertigteilhaus ein Systemhaus der Fa. ELK darstellt (siehe dazu die Ausführungen im Sachverständigengutachten vom 01.12.2008).

In welcher konkreten Konstruktion das Gebäude errichtet wurde, liegt bislang noch im Dunkeln. Die Ausführungen des Sachverständigen im Gutachten vom 01.12.2008, wonach es sich um ein Fertigteilhaus "einfacher Bauart" handelt sowie sein Hinweis in der ergänzenden Stellungnahme vom 01.07.2010, wonach laut dem Standardwerk von Kranewitter für Fertigteilhäuser auf Holzbasis eine gewöhnliche Lebensdauer von 40 bis 60 Jahren angesetzt wird, deuten darauf hin, dass es sich um ein Fertighaus in Rahmen- oder Tafelbauweise handelt. Dies gilt es jedoch noch entsprechend zu verifizieren. Da für derartige Häuser laut Kranewitter eine Gesamtnutzungsdauer in der Bandbreite von 40 bis 60 Jahren in Betracht kommt, gilt es in weiterer Folge zu klären, wie sich das Gebäude im konkreten Fall darstellt. Angaben zur Bauweise (Beschreibung der Außenwände, Fassade, Innenwände, Decken, Dachstuhl, Dacheindeckung, Fenster etc.) können bislang weder den vorliegenden Gutachten und gutachterlichen Stellungnahmen noch dem sonstigen Akteninhalt entnommen werden.

Eine zentrale Rolle im Zusammenhang mit der Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes spielen auch die verwendeten Baumaterialien. Auch diesbezüglich mangelt es an Angaben.

Keine bzw. keine hinreichenden Angaben liegen auch zum Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes vor. Diesbezüglich hält der Sachverständige im Gutachten vom 01.12.2008 lediglich fest, dass die in Sichtbetonweise errichteten Betonbauteile des Carports und zweier Abstellräume Alterungsschäden aufweisen und das Traufenpflaster um das Gebäude abgesunken sei, konkrete Angaben zum Gebäude fehlen überhaupt. So führt der Sachverständige diesbezüglich nur aus, dass das Gebäude im Inneren gepflegt ist und sich in gutem Zustand befindet.

Der Bau- und Erhaltungszustand ist insoferne von Bedeutung, als er Auswirkungen auf die Restnutzungsdauer haben kann (Verlängerung oder Verkürzung der Restnutzungsdauer). So kann laut Kranewitter eine Ermittlung der Restnutzungsdauer, wie sie der Sachverständige im Gutachten vom 01.12.2008 und die Abgabenbehörde bei ihrer Berechnung vorgenommen haben, nämlich dass von der Gesamtnutzungsdauer das Alter des Gebäudes in Abzug gebracht wird, nur dann Platz greifen, wenn das Gebäude seit seiner Errichtung nicht wesentlich verändert und ordnungsgemäß instand gehalten wurde (siehe die Ausführungen auf Seite 74 ff).

Zu 2) Ausgangsgröße für die Ermittlung des Ertragswertes:

Der Sachverständige zieht in seinem Gutachten bei Ermittlung des Ertragswertes, ausgehend von der Annahme einer langfristigen Vermietung des Objektes, einen

Monatsnettomietertrag von pauschal € 800,00 heran. Nähere Angaben zur Höhe dieses Betrages erfolgen im Gutachten nicht, dies auch nicht in der nachträglichen Stellungnahme vom 01.07.2010. Der steuerliche Vertreter äußert in diesem Zusammenhang in seiner Eingabe vom 07.07.2010 die Vermutung, der Sachverständige dürfte sich hiebei wohl ausschließlich an den örtlichen Gegebenheiten, weiters am baulichen Zustand des Objektes und schließlich an der vor Ort herrschenden Marktsituation auf dem Immobilienmarkt orientiert haben.

Der Betriebsprüfer legt bei seiner Berechnung hingegen die monatliche Nettomiete von € 1.119,00, die laut Mietvertrag vom 02.10.2008 zwischen der Bf und der Atelier F.C. GmbH vereinbart wurde, zugrunde.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Ertragswertes ist der Jahresrohertrag. Dieser umfasst alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung erzielbaren Einnahmen wie Mieten, Pachten. Bei den Einnahmen ist darauf abzustellen, ob sie nachhaltig erzielbar sind. Die Nachhaltigkeit des tatsächlich erzielten Rohertrags wird vor allem anhand der **ortsüblichen Miete** beurteilt. Anhaltspunkte geben dabei Mietenspiegel (z.B. Mietenspiegel der Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder), aber auch Auskünfte von Realitätenmaklern und –büros (vgl. Kranewitter a.a.O. Seite 88 f.).

Die nachhaltig erzielbaren Einnahmen aus einer Liegenschaft hängen von mehreren Faktoren wie der Lage, der Situation auf dem Realitätenmarkt, dem Bauzustand, dem Ausbauzustand, dem Baualter, der Grundrissgestaltung, der Raumgrößen, der Ausstattung etc. ab (vgl. Kranewitter a.a.O. Seite 89).

Zu beachten ist, dass die Heranziehung des Mietertrages des Jahres, in dem der Bewertungsstichtag ist, nicht ausreichend ist, um dem Erfordernis der Nachhaltigkeit gerecht zu werden. Vielmehr bedarf es diesbezüglich eines **mehrjährigen Beobachtungszeitraumes**. So wird in der Fachliteratur die Auffassung vertreten, dass bei der Bestimmung der nachhaltig erzielbaren Erträge ein Rückblick auf die vor dem Bewertungszeitpunkt liegenden letzten drei Jahre als absolutes Mindestmaß anzusehen ist (vgl. Martin Pröll, UFS aktuell 2004, 380).

Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass weder der vom Sachverständigen in Ansatz gebrachte Pauschalbetrag von monatlich € 800,00 noch der Nettomietertrag von monatlich € 1.119,00, auf den sich der Betriebsprüfer stützt, so ohne weiteres als Ausgangsgröße für die Ermittlung des Jahresrohertrages herangezogen werden kann. Zur Beurteilung der Frage, welche Einnahmen aus dem gegenständlichen Objekt nachhaltig erzielbar sind, bedarf es noch umfangreicher Ermittlungen.

So gilt es zunächst noch nähere Einzelheiten zum vorliegenden Gebäude zu klären wie Lage (im Gutachten ist lediglich von der Lage in einem ruhigen Wohngebiet die Rede), Verkehrsanbindung, Parkmöglichkeiten etc.).

Des Weiteren ist noch zu untersuchen, welche konkrete Beschaffenheit die Büroräumlichkeiten aufweisen, welchen Grundriss die Büroräume haben, welche Raumgrößen bestehen, welche Büroausstattung gegeben ist etc.

Liegen dazu Angaben vor, so gilt es in weiterer Folge Bestandobjekte ausfindig zu machen, die nach Lage, Art, Beschaffenheit, Ausstattungszustand, Erhaltungszustand etc. dem gegenständlichen Objekt vergleichbar sind und ausgehend von den für die vergleichbaren Objekte gezahlten Mieten die Einnahmen, die aus dem gegenständlichen Objekt nachhaltig erzielbar sind, festzustellen.

Zu 3) Verteilung der Einkünfte auf 3 Jahre:

Was die beantragte Verteilung der Einkünfte auf 3 Jahre anlangt, sei nur kurz darauf hingewiesen, dass bei der neuerlichen Bescheiderlassung dem diesbezüglichen Begehren der Bf nicht zu folgen sein wird. Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind solche, die als "**Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen** einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen" gewährt werden. Im vorliegenden Fall ist aber der Bf kein Pachtzins entgangen. Die Abgeltung des Pachtzinses en bloc stellt lediglich den Ausfluss der von den Vertragsparteien einvernehmlich festgelegten Zahlungsmodalität einer geschuldeten Leistung dar (zur Entschädigung siehe im Einzelnen die Ausführungen in Doralt, EStG¹², § 32 Rz 6 ff).

Zur Lösung der gegenständlichen Streitfragen (abgesehen Frage 3, die eine reine Rechtsfrage darstellt), bedarf es noch umfangreicher Ermittlungen, die bislang unterblieben sind, bei deren Durchführung aber ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Aus diesem Grund erscheint es geboten, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Die gegenständlich noch erforderlichen Ermittlungen weisen einen solchen Umfang auf, dass es bei Klärung des Sachverhaltes durch das Gericht zu einer Verlagerung praktisch des gesamten Ermittlungsverfahrens an das Bundesfinanzgericht kommen würde. Dies entspricht aber nicht der Intention des Gesetzgebers (vgl. Ritz BAO⁵ § 278 Tz 5).

Die noch notwendigen Ermittlungen können zudem durch die Abgabenbehörde und die ihr zur Verfügung stehenden Organe im Wege von Außendiensthandlungen wesentlich rascher und kostengünstiger durchgeführt werden als durch das BFG. Keinesfalls kann der Sachverhalt durch das BFG rascher und mit einem erheblich geringeren Kostenaufwand geklärt werden.

Für eine Klärung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde spricht schließlich auch der Umstand, dass damit der Bf die Beurteilung der Beweissituation durch zwei Entscheidungsebenen (Abgabenbehörde und Verwaltungsgericht) erhalten bleibt.

Abschließend erscheint es geboten, noch kurz auf die Wahl des Wertermittlungsverfahrens einzugehen. Der Sachverständige schätzt den Verkehrswert der Liegenschaft auf die Weise, dass er das arithmetische Mittel aus dem Sach- und Ertragswert zieht. Der Betriebsprüfer geht bei der Schätzung des Verkehrswertes so vor, dass er den Sach- und Ertragswert der Liegenschaft ermittelt und diese im Verhältnis 1:1 gewichtet, was im Ergebnis ebenso dem Mittelwert zwischen Sach- und Ertragswert gleichkommt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

hat der Sachverständige sein Gutachten nach dem letzten Stand der Wissenschaft abzugeben. Bereits im Jahre 2008, in dem der Bewertungsstichtag liegt und in dem auch das Gutachten erstellt wurde, wurde in der Fachliteratur die Auffassung vertreten, dass nicht einfach der arithmetische Mittelwert aus Sachwert und Ertragswert als Verkehrswert angesetzt werden darf. Der Verkehrswert könne entweder nur aus dem Vergleichswert oder dem Ertragswert oder dem Sachwert abgeleitet werden; oder einer dieser Werte werde seiner Bedeutung entsprechend gewichtet, so dass er dadurch den Verkehrswert stärker beeinflusse (vgl. Kranewitter a.a.O., Seite 16). Auch Rössler/Langner/Simon/Kleiber vertreten in ihrem Werk "Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten" bereits in der im Jahre 1990 erschienenen 6. Auflage die Ansicht, dass das Mittelwertverfahren keine sachgerechte Methode ist, den Verkehrswert zu bestimmen. Die Fragen der Verkehrswertermittlung seien zu diffizil, als dass sie durch ein arithmetisches Mittel gelöst werden könnten (vgl. Seite 33, 206). Eine Auseinandersetzung mit der Wahl des heranzuziehenden Wertermittlungsverfahrens erscheint daher vor neuerlicher Bescheiderlassung angebracht.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Im vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig. Dass das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Bescheid aufheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisen kann, wenn die im § 278 Abs. 1 BAO genannten Voraussetzungen vorliegen, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Salzburg-Aigen, am 18. Dezember 2015