



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der 1. ehem. K GmbH & Co. KG in Liqu. und 2. M B, beide in A, beide vertreten durch die Saxinger, Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH in 4020 Linz, Böhmerwaldstraße 14, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21. September 2021, Zl. RV/5100605/2018, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich, Dienststelle Gmunden-Vöcklabruck), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der erstrevisionswerbenden Partei Aufwendungen in Höhe von insgesamt 1.346,40 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Zweitrevisionswerber war Kommanditist der erstrevisionswerbenden GmbH & Co KG, deren Einkünfte mit dem angefochtenen Erkenntnis einheitlich und gesondert gemäß § 188 BAO festgestellt wurden, wobei der Komplementär-GmbH vom Bundesfinanzgericht (BFG) 0 € und dem Zweitrevisionswerber 3.098.279,32 € zugeordnet wurden.
- 2 Die erstrevisionswerbende GmbH & Co KG wurde - nach den Feststellungen des BFG - mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1997 gegründet. Ihr Unternehmensgegenstand war die Ausübung des Handelsgewerbes gemäß § 124 Z 11 GewO, insbesondere der Einzelhandel mit Waren aller Art, die Kraftfahrzeugpflege und die Errichtung und der Betrieb von Einkaufszentren sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen gleichen oder ähnlichen Betriebsgegenstands.





- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, das im fortgesetzten Verfahren nach dem hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2018, Ra 2017/15/0054, ergangen ist und in dem eine Revision nicht zugelassen wurde, gab das BFG der Beschwerde teilweise Folge. Begründend führte es aus, im fortgesetzten Verfahren sei im Wesentlichen nur mehr die Frage strittig gewesen, inwieweit vor dem Jahr 2001 notwendiges Privatvermögen vorgelegen habe, sodass trotz Aufnahme von Grundstücken in die Buchhaltung kein Betriebsvermögen bestanden habe, das einer Entnahmebesteuerung unterliege. Entgegen dem Vorbringen der revisionswerbenden Parteien, die im Laufe des Verfahrens mehrere (näher dargestellte) unterschiedliche Ausmaße von notwendigem Privatvermögen behauptet hätten, gehe das BFG davon aus, dass die gesamten bilanziell erfassten Grundstücksflächen als (notwendiges oder gewillkürtes) Betriebsvermögen anzusetzen und somit (steuerpflichtig) zu entnehmen seien.
- 4 Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 sei nicht nur notwendiges Betriebsvermögen, sondern auch gewillkürtes Betriebsvermögen in den Betriebsvermögensvergleich miteinzubeziehen. Als gewillkürtes Betriebsvermögen seien Wirtschaftsgüter anzusehen, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehörten. Als gewillkürtes Betriebsvermögen kämen insbesondere Gebäude oder Grundstücke in Betracht, die weder - infolge Nutzung für eigene Wohnzwecke - notwendiges Privatvermögen noch - infolge eigenbetrieblicher Nutzung (zB Büro-, Verkaufs- oder Lagerraum) - notwendiges Betriebsvermögen darstellten (zB vermietete Gebäude). Entscheide sich der Eigentümer eines bebauten Grundstückes, einen bestimmten Teil des Gebäudes buchmäßig als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, führe dies zwingend dazu, dass auch die entsprechenden ideellen Anteile des Bodens gewillkürtes Betriebsvermögen würden. Gewillkürtes Betriebsvermögen entstehe durch die Aufnahme in die Bilanz. Beim gewillkürten Betriebsvermögen komme es demnach - anders als beim notwendigen Betriebs- oder Privatvermögen - auf den Willen des Unternehmers an. Werde unbewegliches Vermögen in nur untergeordnetem Ausmaß privat genutzt, dann stelle das gesamte unbewegliche Vermögen Betriebsvermögen dar. Dies gelte auch für eine Personengesellschaft. Grund und Boden folge dabei der Nutzung



des auf ihm befindlichen Gebäudes. Auch dann wenn ein Betriebsgebäude nicht mehr - so wie es hier beim Einkaufszentrum der Fall gewesen sei - bestanden habe, zähle das Grundstück, das ursprünglich infolge seiner betrieblichen Nutzung zum notwendigen Betriebsvermögen gehört habe, bei Dokumentation in der Bilanz zum gewillkürten Betriebsvermögen, nachdem es nicht mehr betrieblich genutzt werde. Eine allfällige fehlende betriebliche Nutzung stehe daher der Einstufung eines Grundstücks als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht entgegen. Es genüge, dass es dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich sei. Dies sei gegenständlich der Fall. Im Revisionsfall habe die Erstrevisionswerberin unbebaute Grundstücke in ihrer Bilanz erfasst, die von ihrer Größe und Lage her durchaus geeignet gewesen seien, darauf Einkaufszentren zu errichten. Nach Ansicht des BFG könne kein Zweifel daran bestehen, dass solche Grundstücke der Betriebsvermögensstärkung dienten und daher im Ausmaß ihrer buchmäßigen Erfassung dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzurechnen gewesen seien. Mit der Aufnahme in die Bücher stellten diese Liegenschaften Betriebsvermögen dar und seien somit auch bei einer Entnahme steuerlich zu berücksichtigen.

- 5 Notwendiges Privatvermögen habe nach Ansicht des Finanzamtes deswegen nicht vorgelegen, weil die Liegenschaft nicht privat im Sinne einer Befriedigung eines privaten Wohnbedürfnisses genutzt worden sei. Die Liegenschaft sei zu keinem Zeitpunkt des Streitjahres zumindest zu 20 % für private Wohnzwecke genutzt worden, weshalb sie zur Gänze Betriebsvermögen darstelle. Das BFG vertrete gleichfalls den Standpunkt, dass im gegenständlichen Fall kein notwendiges Privatvermögen bestanden habe. Selbst wenn eine Privatnutzung vorgelegen sein sollte, habe diese nicht ein solches Ausmaß erreicht, dass man von einer nicht untergeordneten Nutzung sprechen könnte. Die Erstrevisionswerberin habe zwar versucht, eine solche Privatnutzung darzulegen. Fotos von Holzschneidearbeiten reichten dazu jedoch nicht aus. Auch durch die im ergänzenden Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen über eine angebliche Privatnutzung von Gärten für die (Unternehmer)Familie habe dies nicht bewiesen werden können. Dafür, dass die im Rechenwerk erfassten Grundstücke kein notwendiges Privatvermögen



darstellten, sprächen auch die Bewertung als Geschäftsgrundstück nach dem Bewertungsgesetz sowie der Ausweis im Flächenwidmungsplan sowie die vorliegende Bauplatzerklärung.

- 6 Zur Höhe des Entnahmewertes pro Quadratmeter gab das BFG hingegen der Beschwerde teilweise Folge und ging - statt des höheren Ansatzes im Betriebsprüfungsbericht von 327,03 € (4.500 ATS) - von einem Wert von 290,69 € (4.000 ATS) aus, wie er auch im Bewertungsgutachten des Sachverständigen vom 20. August 2001 zum Ansatz gekommen sei, mit dem zum Entnahmestichtag vom 30. April 2001 ein Verkehrswert für Entnahmезwecke ermittelt wurde. Für die gegenständliche Liegenschaft sei zwar ein späterer Veräußerungserlös von 327,03 € (ATS 4.500) pro m² erzielt worden. Der Kaufvertrag sei jedoch erst in dem auf das Jahr des Kaufvertragsabschlusses folgenden Jahr nach Erfüllung mehrerer vertraglich vereinbarter aufschiebender Bedingungen rechtswirksam geworden. Zudem könne es in der Praxis vorkommen, dass der Käufer bereit sei, aufgrund von in seiner Sphäre gelegenen subjektiven Umständen einen höheren - über dem objektiven Wert einer Liegenschaft - liegenden Kaufpreis zu zahlen. Dies zähle zu den subjektiven Umständen, die bei der Wertermittlung zum zuvor gelegenen Entnahmestichtag zum 30. April 2001 außer Ansatz zu lassen seien. Dieser Kaufpreis habe sohin grundsätzlich nichts mit dem im Entnahmezeitpunkt vorgelegenen Wert zu tun, wenngleich zeitliche Nähe zwischen den beiden Vorgängen bestehe. Daher sei die von der Betriebsprüfung vorgenommene „Schätzung“ mit dem Kaufpreis von 4.500 ATS pro m² nach Meinung des BFG nicht als Entnahmewert heranzuziehen und stattdessen auf das Bewertungsgutachten des Sachverständigen vom 20. August 2001 zurückzugreifen, was zur teilweisen Stattgabe führe.
- 7 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit tragen die revisionswerbenden Parteien zunächst vor, das BFG sei von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abgewichen, wonach dem Verwaltungsgericht keine Zuständigkeit zukomme, über eine Beschwerde in der Sache selbst



abzusprechen, wenn diese gegen einen rechtlich nicht existierenden Bescheid erhoben worden sei. Dies sei hier der Fall, weil der Bescheid des Finanzamts gegenüber einer bereits beendigten Personengesellschaft erlassen worden sei. Gleiches gelte für den Wiederaufnahmebescheid und in der Folge das angefochtene Erkenntnis selbst.

- 8 Hinsichtlich der Qualifikation von Grundstücken als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen im angefochtenen Erkenntnis stellten sich - so die Revision - mehrere Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, zu denen keine oder dem Erkenntnis des BFG widersprechende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bestehe: Aus der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs könne nicht entnommen werden, wie die für die Einstufung als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen entscheidende „buchmäßige Behandlung“ zu dokumentieren sei. Dabei sei offen, ob die bloße Bezeichnung einer Einlagezahl in einer Bilanz für die Annahme von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen überhaupt ausreichend sei. Weiters könne der Rechtsprechung nicht entnommen werden, ob bei mehrfachen Veränderungen von Grundstücken und Grundstücksteilen im Grundbuch bei unverändertem Ausweis in der Bilanz gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen begründet oder verändert werde. Zudem habe das BFG im Revisionsfall Sonderbetriebsvermögen angenommen, obwohl dieses - entgegen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - nicht in der Sonderbilanz des Gesellschafters, sondern in der Bilanz der KG ausgewiesen worden sei. Schließlich seien vom BFG im angefochtenen Erkenntnis - in Abweichung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - auch Grundstücke als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen behandelt worden, die in der bilanziellen Darstellung nicht aufschienen (zB das Grundstück EZ 589, Nr 93/7).
- 9 Auch zur Frage nach notwendigem Privatvermögen stellten sich Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung. So fehle zum Einen nähere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs dazu, ob und unter welchen Umständen notwendiges Privatvermögen bei unbebauten Liegenschaften vorliege, und habe das BFG außer Acht gelassen, dass nach der bisher ergangenen Rechtsprechung (Hinweis auf VwGH 21.12.1993, 89/14/0186) für die



Beurteilung von notwendigem Privatvermögen die Nutzung zu „Wohn-, Freizeit- oder Erholungszwecken“ und nicht nur die Befriedigung eines Wohnbedürfnisses (Hinweis auf S 74 des angefochtenen Erkenntnisses) zu prüfen sei. Zudem fehle Rechtsprechung, inwieweit die Grundsätze zur Aufteilung von unbeweglichem Vermögen bei untergeordneter privater Nutzung bei der Abgrenzung von notwendigen Betriebs- und Privatvermögen auf gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen übertragbar sei. Ferner fehle Rechtsprechung zur Relevanz des Einheitswertaktes oder des Flächenwidmungsplanes für die ertragsteuerliche Beurteilung von notwendigem Betriebsvermögen, nachdem das BFG diese als Argument gegen die Annahme von privaten Flächen herangezogen habe.

- 10 Schließlich ergäben sich Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung zum maßgeblichen Buchwert für die Entnahme. Hier habe das BFG für die Berechnung des Entnahmegewinns den Buchwert des Anlagevermögens herangezogen, während die revisionswerbenden Parteien im Verfahren mehrmals vorgebracht hätten, dass der Buchwert in den Jahren vor der Entnahme des Sonderbetriebsvermögens bereits erhöht hätte werden müssen und deshalb eine Bilanzberichtigungspflicht bestehe, weil es aufgrund von Kaufverträgen und Schenkungen bereits in der Vergangenheit zu Änderungen bei der Grundstücksfläche und ihrer Zurechnung (auch zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen und/oder Gesellschaftsvermögen) gekommen sei.
- 11 Das Finanzamt erstattete - trotz hg. Aufforderung - keine Revisionsbeantwortung.
- 12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 13 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 14 Soweit die Revision eingangs Einwendungen gegen die Adressierung des ursprünglichen Bescheids des Finanzamts (und in der Folge auch des angefochtenen Erkenntnisses) an die Personengesellschaft geltend macht und deren rechtlichen Fortbestand angesichts erfolgter Löschung im Firmenbuch und rechtskräftig abgeschlossenen Feststellungsverfahrens bezweifelt, ist darauf hinzuweisen, dass das angefochtene Erkenntnis bereits im fortgesetzten





Verfahren nach dem hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2018, Ra 2017/15/0054, ergangen ist, wo solche Einwendungen nicht (und zwar weder in der Amtsrevision noch in der Revisionsbeantwortung) erhoben worden sind.

- 15 Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.
- 16 Bei der Erlassung der Folgeentscheidung ist das Verwaltungsgericht an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofs gebunden. Auch der Verwaltungsgerichtshof ist an diese überbundene Rechtsauffassung in der Weise gebunden, dass er selbst durch einen verstärkten Senat nicht von ihr abgehen kann. Diese Bindung - sowohl des Verwaltungsgerichts als auch des Verwaltungsgerichtshofs - besteht nur im Rahmen der für die Aufhebung tragenden Gründe (VwGH 18.12.2019, Ro 2016/15/0041).
- 17 Die Bindung der Behörden und Verwaltungsgerichte an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes erstreckt sich dabei allerdings auch auf solche Fragen, die eine notwendige Voraussetzung für den Inhalt seines aufhebenden Erkenntnisses darstellen (VwGH 28.5.1991, 91/04/0002, mwN; 17.9.1991, 90/08/0131). Demnach besteht insbesondere keine Möglichkeit mehr, auch noch nach einem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes die Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts wahrzunehmen (VwGH vS 13.5.1980, 1386/78 = VwSlg 10128 A/1980; 29.7.2015, Ra 2015/07/0012), weshalb auf das diesbezügliche Revisionsvorbringen nicht (mehr) weiter einzugehen war.
- 18 In der Sache wendet sich die Revision gegen die Annahme des BFG, wonach im Revisionsfall steuerlich von einer Entnahme von Grundstücken mit einer Gesamtfläche von 12.144 m² auszugehen sei. Zum Einen handle es sich bei einzelnen Grundstücksflächen steuerlich um notwendiges Privatvermögen, weil diese „auch Freizeit- und Erholungszwecken, insbesondere auch durch die



Nutzung als Garten“ gedient hätten. Zum Anderen lasse sich die vom BFG zu Grunde gelegte Gesamtfläche „nicht aus der Bilanz ableiten“.

- 19 Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Vorerkenntnis vom 28. Februar 2018, Ra 2017/15/0054, mwN, ausgesprochen hat, stellen Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen, noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, im Bereich der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 gewillkürtes Betriebsvermögen dar, wenn der Steuerpflichtige seinen Entschluss, die Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert.
- 20 Wirtschaftsgüter müssen, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung - förderlich sein können. Es darf aber nicht eine betriebliche Nutzung der betreffenden Wirtschaftsgüter vorliegen, weil in diesem Fall die Wirtschaftsgüter bereits zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0205).
Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen.
- 21 Demgegenüber stellt ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. VwGH 20.3.2013, 2009/13/0259).
- 22 Die Revision verweist in dem Zusammenhang nun darauf, dass einzelne Grundstücksflächen steuerlich notwendiges Privatvermögen seien, weil sie „auch Freizeit- und Erholungszwecken, insbesondere auch durch die Nutzung als Garten“ gedient hätten.
- 23 Mit dieser Rüge zeigt sie fallbezogen eine Fehlerhaftigkeit der Beurteilung durch das BFG jedoch nicht auf.



- 24 Das BFG hat dazu nämlich festgestellt, dass der Unternehmensgegenstand der erstrevisionswerbenden KG u.a. die Errichtung und den Betrieb von Einkaufszentren umfasste und die Erstrevisionswerberin unbebaute Grundstücke in ihrer Bilanz erfasst habe, die von der Größe her und aufgrund ihrer Lage durchaus geeignet gewesen seien, darauf Einkaufszentren zu errichten. Nach Ansicht des BFG könne kein Zweifel daran bestehen, dass solche Grundstücke der Betriebsvermögensstärkung dienten.
- 25 Die von der Revision vorgebrachte „private Nutzung auch als Garten“ würde diese festgestellte Betriebsvermögensstärkung fallbezogen nicht durchbrechen und im Revisionsfall kein notwendiges Privatvermögen entstehen lassen, zumal eine private Gartennutzung das betriebliche Vorhalten als Erweiterungsfläche für die Errichtung eines Einkaufszentrums nicht beeinträchtigt.
- 26 Entscheidend bleibt im Revisionsfall damit, welche Grundstücksflächen tatsächlich in die Bilanz der Erstrevisionswerberin (ggf als Sonderbetriebsvermögen, vgl. VwGH 21.12.1993, 89/14/0186) aufgenommen wurden.
- 27 Hierzu rügt die Revision allerdings zu Recht, dass sich das BFG nicht ausreichend mit dem Umfang der bilanziell erfassten Grundstücke befasst hat.
- 28 So bringt die Revision vor, das BFG gehe davon aus, dass Grundstücke gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen darstellten, die in der bilanziellen Darstellung gar nicht aufgeschienen seien, „zB das Grundstück EZ 589 [richtig: wohl 586], Nr 93/7“. Dieses Grundstück im Ausmaß von 754 m² sei von Frau E B für 70.000 ATS gekauft (Kaufvertrag vom Dezember 1960) und nach Auffassung der revisionswerbenden Parteien „nie bilanziert“ worden - ein Vorbringen, das die Erstrevisionswerberin bereits zuvor im Verfahren erstattet hat (siehe angefochtenes Erkenntnis S 15 zum Schriftsatz vom 6. Mai 2020).
- 29 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung des Erkenntnisses eines Verwaltungsgerichts erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Gericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhaltes unter





einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Mit der dazu erforderlichen zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens oder des Inhaltes von Aussagen, Urkunden, Schriftsätzen bzw. Stellungnahmen der Parteien oder gegebenenfalls Sachverständigengutachten gemeint, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes, den das Verwaltungsgericht als Ergebnis seiner Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Die zusammenhängende Darstellung des vom Verwaltungsgericht festgestellten Sachverhaltes kann nicht durch den bloßen Hinweis auf „Aktenmaterial“ oder auf den Verfahrensgang ersetzt werden (vgl. VwGH 20.3.2024, Ro 2022/15/0038, mwN, sowie grundlegend bereits VwGH 28.5.1997, 94/13/0200).

30 Der Verwaltungsgerichtshof kann die ihm gemäß § 41 VwGG obliegende Gesetzmäßigkeitsprüfung nur vornehmen, wenn diese Entscheidung die Beurteilung des Vorliegens einer Verletzung der als verletzt geltend gemachten Rechte der revisionswerbenden Partei (§ 28 Abs. 1 Z 4 VwGG) bzw. einer Rechtswidrigkeit im Rahmen der Anfechtungserklärung (§ 28 Abs. 2 VwGG) auf der Grundlage der Begründung der Entscheidung auch ermöglicht. Lässt die Begründung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung eine solche Beurteilung gar nicht zu, dann führt ein solcher Begründungsmangel gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung zwangsläufig schon aus diesem Grund (vgl. VwGH 16.11.2023, Ra 2022/15/0079).

31 Dies liegt im Revisionsfall vor.

32 Das BFG hat nämlich in den Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Erkenntnisses keine eigenen Feststellungen dazu getroffen, welche Grundstücke in der Bilanz zum maßgeblichen Stichtag unter welchen Positionen genau erfasst waren.

33 Diese im Revisionsfall zu treffenden - für die Annahme von gewillkürtem (Sonder)Betriebsvermögen wesentlichen - Sachverhaltsannahmen wären zudem den Parteien zur Einräumung von Parteiengehör vorzuhalten gewesen und hätte sich das BFG in der Folge in seiner Beweiswürdigung mit allfälligen



diesbezüglichen Einwänden der revisionswerbenden Parteien nachvollziehbar auseinandersetzen müssen.

- 34 Im angefochtenen Erkenntnis erschöpfen sich die Feststellungen des BFG demgegenüber in einer langen wörtlichen Wiedergabe der Ergebnisse der Betriebsprüfung, wobei die wiedergegebenen Teile (Seite 24 ff) ihrerseits den Rahmen von Feststellungen im engeren Sinne überschreiten und - die im Rahmen der von vom BFG zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen unpassende - Wiedergabe historischer Darstellungen, Aussagen und Stellungnahmen der steuerlichen Vertretung enthalten. Zudem werden vom BFG weitere Auszüge aus Gutachten, Beschwerde, Schriftsätzen sowie Stellungnahmen der Betriebsprüfung unter den Sachverhaltsfeststellungen angeführt, statt klare kurze Sachverhaltsfeststellungen zu den betroffenen Liegenschaften und ihrer bilanziellen Erfassung zu treffen. Diese zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen des BFG wären dann im Rahmen der Beweiswürdigung näher zu begründen.
- 35 Die von der Revision angesprochene EZ 586, 93/7 legt das BFG dabei im angefochtenen Erkenntnis in seiner Beweiswürdigung (S 62) dem von ihm angenommenen Betriebsvermögen jedenfalls zugrunde, ohne dass sich Ausführungen zu dessen bilanzieller Darstellung im Rechenwerk der Erstrevisionswerberin finden (es findet sich ein bloßer Verweis auf die Übernahme des Ansatzes der Betriebsprüfung, S 48), womit sich das Erkenntnis bereits als fehlerhaft im beschriebenen Sinne erweist.
- 36 Im Übrigen ist für das fortgesetzte Verfahren darauf hinzuweisen, dass für den Umfang des gewillkürten Betriebsvermögens die Aufnahme in der Bilanz und die darin zum Ausdruck kommende Willenserklärung des Steuerpflichtigen entscheidend und diese nach den allgemeinen Regeln der Deutung von Parteienerklärungen zu interpretieren ist. Wird als Bezeichnung eine Einlagezahl genannt, so ist dies im Hinblick auf die dahinter stehenden Grundstücksflächen zu interpretieren. Dabei muss auch ein im Anlageverzeichnis genanntes Anschaffungsdatum (ggf in Zusammenschau mit den angesetzten Anschaffungskosten) als historischer Bezugspunkt für die Bilanz-Aufnahme gewürdigt werden, wenngleich die Bilanz an sich jährlich



neu erstellt wird und die Anlagegut-Bezeichnung - unter Berücksichtigung allfälliger Zu- und Abgänge im Anlagespiegel - insofern aktuell sein sollte.

- 37 Soweit die Revision allfällige (hier nicht mehr näher zu prüfende) Bilanzberichtigungen anspricht, ist auf die hg. Rechtsprechung zu § 4 Abs. 2 EStG 1988 und die diesbezüglichen Restriktionen zu verweisen. Solche Maßnahmen wären als Ermessensmaßnahmen jedenfalls entsprechend begründungspflichtig (vgl. näher VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011).
- 38 Das angefochtene Erkenntnis war daher aus dem genannten Grund gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, ohne dass auf das weitere Revisionsvorbringen im Einzelnen einzugehen war.
- 39 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff, insbesondere § 53 Abs. 1 VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 30. Jänner 2025