

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christoph Kordik in der Beschwerdesache der ehemaligen Bf ehemals "i.L.", zH. B* ehemals " i.L.", zH. Hrn. C, vertreten durch D , Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater, über die Beschwerde vom 27.12.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 19.12.2011 betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für das Jahr 2001 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte werden einheitlich und gesondert gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

			€	ATS
Einkünfte aus				
Gewerbebetrieb			2.234.613,31	30.748.949,53
001	B* ehemals i.L.	St.Nr.		
davon entfällt auf	Adr.	XXX/XXX	€ 0,00	ATS 0,00
	A			
002	MA	St.Nr.		
davon entfällt auf	Adr.	YYY/YYY		
	A		2.234.613,31	30.748.949,53

Die geänderte Berechnung des Entnahmewertes und die damit verbundene Minderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Dieses Erkenntnis hat Wirkung gegenüber allen ehemals Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§191 Abs. 3 lit b) BAO. Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

1. Bei der bereits am 06.09.2003 im Firmenbuch gelöschten Firma (FBNr. 166172x-ehemaliges Einkaufszentrum in V-Gewinnermittlung gem. § 5 EStG 1988, Bilanzstichtag ab 27.12.2000 war der 31.12.). wurde für die Jahre 1999 bis 2001 eine Betriebsprüfung durchgeführt (vgl. Tz 1 bis Tz 5 des Betriebsprüfungsberichtes v.16.12.2005, Niederschrift v.13.12.2005 sowie Besprechungsprogramm v.08.11.2005 als Beilage zur Niederschrift v. 13.12.2005).

Die KG wurde mit Gesellschaftsvertrag v.18.12.1997 gegründet. Am 11.12.2001 wurde die Auflösung der Gesellschaft beschlossen (Bestellung eines Liquidators). Im Beschwerdezeitraum waren 2 Beteiligte an der beschwerdeführenden Personengesellschaft angemerkt:

1) B* (ehemals) i.L., Komplementär-GmbH, mit Sitz in Adr. sowie 2) als Kommanditist, Herr Dipl.Bw. MB

Schwerpunkt der Feststellungen der Betriebsprüfung bildeten der Entnahmewert (Aufdeckung v. stillen Reserven im Zuge der Entnahme), das Ausmaß der Grundstücksflächen, die Nichtanerkennung von Beträgen betreffend Absetzung für Abnutzung, Teilwertabschreibungen sowie Restbuchwerten (vgl. im Einzelnen die Tz 1 bis Tz 5 des Betriebsprüfungsberichtes v.16.12.2005).

Die Entnahmehandlung wurde von der beschwerdeführenden KG in den Büchern dokumentiert (Entnahme v. Grundstücksflächen im Ausmaß v. 7.482 m²). Zum Entnahmestichtag 30.04.2001 wurde ein Verkehrswertgutachten v.20.08.2001 für die Liegenschaft E, EZ xx, Grundbuch F (Bezirksgericht V) erstellt, in dem der m² Preis mit ATS 4.000 (umgerechnet € 290,69) bewertet wurde. Das ehemalige Einkaufszentrum bestand zum Bewertungszeitpunkt nicht mehr. Von der Betriebsprüfung wurden umfangreiche Erhebungen (Stadtgemeinde/Grundbuch/BG V) gemacht (bis ins Jahr 1956). Die

Schwierigkeiten in der Feststellung des Ausmaßes von betrieblichen Grundstücksflächen ergaben sich durch die neue Gründung von Einlagezahlen, unentgeltlichen Übertragungen im Familienkreis vor dem Notar, diversen Grundstücksunterteilungen bzw.

Grundstückszusammenlegungen . Die Betriebsprüfung (vgl. insbesondere die Stellungnahme der Betriebsprüfung v. 17.07.2006) ging nach umfangreicher Prüfung von einem weit höheren Ausmaß von betrieblich genutzten Flächen aus, ohne allerdings im Einzelnen die Grundstücksflächen des Vorgutachtens der Sachverständigen P u. AB v.09.04.1986 bzw. vom Hauptgutachten v.20.08.2001 widerlegen zu können bzw. Beweise für die Unrichtigkeit dieser Gutachtens zu liefern. Die im Verfahren zugezogenen Betriebsprüfer (zunächst Frau P, anschließend Herr H) legten als Wertmaßstab (Teilwert) den m²-Preis (ATS 4.500 = € 327,03) aus dem Verkaufspreis (an eine dritte Person (Kommanditgesellschaft) zugrunde.

Die Liegenschaft wurde von der Käuferin ,einer KG, für die Errichtung eines Einkaufszentrums verwendet. Die Differenz von ATS 500 (€ 36,33) (also ATS 4.000 lt. Gutachten im Verhältnis zum tatsächlichen Kaufpreis v. ATS 4.500) wurde von der Käuferin deswegen bezahlt, weil diese den Grund für die Nutzung als Einkaufszentrum benötigte. Der Kaufvertrag v. 13.07.2001 wurde – weil unter aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen- erst im darauffolgenden Jahr 2002 rechtswirksam (siehe AV v.25.02.2002 und Kaufvertragsnachtrag v.25.02.2002). Bilanzrechtliche Korrekturen (Wurzelberichtigung) für Vorjahre wurden von der Betriebsprüfung nicht vorgenommen.

Im hier in Beschwerde gezogenen Feststellungsbescheid 2001 v. 19.12.2011 erfolgte die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Millionenhöhe) lt. Betriebsprüfung (vgl. im einzelnen TZ1 des Betriebsprüfungsberichtes v. 16.12.2005). Dagegen wurde rechtzeitig Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben (vgl. die späteren Beschwerdeausführungen).

2. Aus dem Gutachten des ehemaligen Amtssachverständigen v.20.8.2001 zum Entnahmestichtag 30.04.2001 wird auszugsweise zitiert:

"3.2 Sachwert

(1) Im Sachwertverfahren ist der Wert der Sache durch Zusammenzählung des Bodenwertes, des Bauwertes und des Wertes sonstiger Bestandteile sowie gegebenenfalls des Zubehörs der Sache zu ermitteln (Sachwert).

(2) Der Bodenwert ist in der Regel als Vergleichswert durch Heranziehung von Kaufpreisen vergleichbarer unbebauter und unbestockter Liegenschaften zu ermitteln. Wertänderungen, die sich 1 demgegenüber aus der Bebauung oder Bestockung der zu bewertenden Liegenschaft oder deren Zugehörigkeit zu einem Liegenschaftsverband ergeben, sind gesondert zu berücksichtigen.

(3) Der Bauwert ist die Summe der Werte der baulichen Anlagen. Bei seiner Ermittlung ist in der Regel vom Herstellungswert auszugehen und von diesem die technische und wirtschaftliche Wertminderung abzuziehen. Sonstige Wertänderungen und sonstige wertbeeinflussende Umstände, wie etwa Lage der Liegenschaft, baurechtliche oder andere öffentlich-rechtliche Beschränkungen sowie erhebliche Abweichungen von den üblichen Baukosten sind gesondert zu berücksichtigen.

3.2.1 Bodenwert

(1) Im Vergleichswertverfahren ist der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Sachen zu ermitteln (Vergleichswert). Vergleichbare Sachen sind solche, die hinsichtlich der den Wert beeinflussenden Umstände weitgehend mit der zu bewertenden Sache übereinstimmen. Abweichende Eigenschaften der Sache und geänderte Marktverhältnisse sind nach Maßgabe ihres Einflusses auf den Wert durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.

(2) Zum Vergleich sind Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten erzielt wurden. Soweit sie vor oder nach dem Stichtag vereinbart wurden, sind sie entsprechend den Preisschwankungen im redlichen Geschäftsverkehr des betreffenden Gebietes auf- oder abzuwerten.

(3) Kaufpreise, von denen anzunehmen ist, dass sie durch ungewöhnliche Verhältnisse oder persönliche Umstände der Vertragsteile beeinflusst wurden, dürfen zum Vergleich nur herangezogen werden, wenn der Einfluss dieser Verhältnisse und Umstände wertmäßig erfasst werden kann und die Kaufpreise entsprechend berichtigt werden.

3.2.1.1- Freigrundwert:

In der näheren Umgebung der Liegenschaft **wurde in den letzten Jahren nur** eine unbebaute Grundstücksfläche verkauft: Mit Kaufvertrag vom 13. 12. 1999 wurden die nordwestlich an das gegenständliche Areal angrenzenden Grundstücke .638, 94/4 und 94/19 mit einer Gesamtfläche von 12.440 m² um einen Preis von S 3.400.000,00 (= ATS 1.393,00/m²) veräußert. Hier ist allerdings auf die erschwerte Zufahrtsmöglichkeit hinzuweisen. Der letzte Verkauf eines bebauten Grundstückes (Abbruchobjekt), der erhoben werden konnte, betrifft die Liegenschaft Salzburger Straße 4 (Nähe südliches Stadttor, also in wesentlich besserer Lage), welche am 25. 02. 1994 um S 5.763,00/m² veräußert wurde. Die letzten Kaufpreise in den Randgebieten von V lagen in den Jahren 1994 und 1998 zwischen S 2.050,00 und S 2.660,00/m² (Krankenhaus und Umfahrung Timelkam). Diese Kaufpreise wurden allerdings vom Rechnungshof als überhöht angesehen. Ausgehend von den angeführten Preisen wird unter Bedachtnahme auf das übrige Bodenpreisgefüge von V und die Zentrumsnähe **der orts- und gegendübliche Freigrundwert der gegenständlichen Liegenschaft mit rund ATS 4.000,00 pro m² begutachtet. Der Gesamtbodenwert**

(Ausgangswert) beträgt daher für die Gesamtfläche von 12.069 m² zu ATS 4.000,00 = **ATS 48.276.000 00.**

Die Bebauung des gegenständlichen Areals ist durch das Vorhandensein des *******, der nicht nur erhalten bleiben muss, sondern auch nicht verlegt werden darf, mit **erheblichen Mehrkosten verbunden, welche den Wert der Liegenschaft wesentlich vermindern**. Die durch **den *** bedingten Mehrkosten belaufen sich bei einer gänzlichen, das heißt räumlich optimalen Verbauung des Areals auf rund S 28.000.000,00.**

Ausgangswert	ATS 48.276.000,00
erhöhte Baukosten (laut Beilagen D)	ATS 28.029.698 00
Freigrundwert	ATS 20.246.302 00

3.2.1.2 Wert des zweckgebundenen (bebauten) Grund und Bodens

Die geringfügig vorhandene Bebauung hat auf den Wert des Gesamtareals keinen nennenswerten wertmindernden Einfluss. Der Gesamtbodenwert beträgt ATS 20.246.302,00.

3.2.2 Gebäudewert

3.2.2.1 Herstellungswert

EG + OG 1.342 m³ à S 2.500,00 = ATS 3.355.000 00.

3.2.2.2 Technisch - wirtschaftliche Wertminderung

3.2.2.2.1 Technische Wertminderung (tWm)

Die tWm berücksichtigt die Bauweise, das Gebäudealter, den Bau- und Erhaltungszustand und den Grad der laufenden Abnutzung. Die tWm wird nach der Linearmethode berechnet, die bei Gebäuden mit einem minder guten oder schlechten Bau- und Erhaltungszustand angebracht ist

$$y = q \cdot x \qquad Q = 100 / \text{Gebäudelebensdauer} \times \text{Gebäudealter}$$

Gebäudealter: rund 40 Jahre; technische Gebäudelebensdauer: 80 Jahre =

$$\text{tWm: } 100/80 \times 40 \qquad = 5 \%$$

2.2.2.2 Wirtschaftliche Wertminderung (wWm)

In der gutachtlich mit 25 % angenommenen wWm findet insbesondere die sehr ungünstige, dreieckige Grundrissgestaltung Berücksichtigung.

Die wirtschaftliche Wertminderung beträgt daher **75 %**.

3.2.2.3 Gebäudewert

Herstellungswert	ATS 3.355.000,00
t - wWm :-75%	- ATS 2.516.250,00
	ATS 838.750 00

Sachwert

Bodenwert	ATS 20.246.302,00
Gebäudewert	ATS 838.750 00
Summe	ATS 21.085.052,00

3.3. Ertragswert

Im Ertragswertverfahren ist der Wert der Sache durch Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder erzielten Reinertrages zum angemessenen Zinssatz und entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer der Sache zu ermitteln (Ertragswert).

Hierbei ist von jenen Erträgen auszugehen, die aus der Bewirtschaftung der Sache tatsächlich erzielt wurden (Rohertrag). Durch Abzug des tatsächlichen Aufwands für Betrieb, Instandhaltung und Verwaltung der Sache (Bewirtschaftungsaufwand) und der Abschreibung vom Rohertrag errechnet sich der Reinertrag; die Abschreibung ist nur abzuziehen, soweit sie nicht bereits bei der Kapitalisierung berücksichtigt wurde. Bei der Ermittlung des Reinertrages ist überdies auf das Ausfallwagnis und auffällige Liquidationserlöse und Liquidationskosten Bedacht zu nehmen.

Sind die tatsächlich erzielten Erträge in Ermangelung von Aufzeichnungen nicht erfassbar oder weichen sie von den bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung der Sache erzielbaren Erträgen ab, so ist von jenen Erträgen, die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung nachhaltig hätten erzielt werden können, und dem bei einer solchen Bewirtschaftung entstehenden Aufwand auszugehen; dafür können insbesondere Erträge vergleichbarer Sachen oder allgemein

anerkannte statistische Daten herangezogen werden. Der Zinssatz zur Ermittlung des Ertragswertes richtet sich nach der bei Sachen dieser Art üblicherweise erzielbaren Kapitalverzinsung.

3.3.1 Bodenwert

Wie Punkt 3.2.1:

ATS 20.246.302,00.

3.3.2 Gebäudewert

3.3.2.1 Nachhaltig erzielbarer jährlicher Rohertrag (ohne BK und USt)

Tatsächliche Monatsmiete rund S 5.300,00 x 12 = S 63.600 ,00.

3.3.2.2 Ausfallwagnis (Risikoabschlag)

Mit diesem Pauschalabschlag wird eine allfällige Ertragsminderung durch uneinbringliche Mietrückstände und/oder vorübergehendes Leerstehen des Mietobjektes berücksichtigt. Dieser Abschlag wird mit einem Pauschalbetrag von 3 % angenommen: S 1.908,00.

3.3.2.3 Durchschnittliche Gebäudeinstandhaltungskosten

Die jährlichen Instandhaltungskosten betragen unter Berücksichtigung der Bauweise, des Bau- und Erhaltungszustandes und der technischen Restlebensdauer rund 1,2 % des Herstellungswertes von

ATS 3.355.000,00, das sind ATS 40.260,00.

3.3.2.4 Liegenschaftszinssatz p

Für eine Liegenschaft dieser Art (gewerbliche Liegenschaft in "sehr guter / guter" Lage) wird der Empfehlung des Sachverständigenverbandes folgend der durchschnittliche Liegenschaftszinssatz folgender Tabelle entnommen:

	LIEGENSCHAFTSART	LAGE		
	hochwertig	sehr gut	gut	mäßig
Wohnliegenschaft	2-4 %	2,5-4,5 %	3-5 %	3,5 -5,5 %
Büroliegenschaft	3,5 -5,5 %	4,0-6,00 %	4,5-6,5 %	5,0-7,0%

<i>Geschäftsliegenschaft</i>	4,0-6,0%	4,5-6,5 %	5,0-7,0%	5,5-7,5%
<i>Einkaufszentrale/Supermarkt</i>	4,5-7,5 %	5,0-8,0 %	5,5-8,5 %	6,0-9,0
<i>Gewerblich genutzte Liegenschaft</i>	5,5 - 8,5 %	6,0 – 9,0 %	6,5-9,5 %	7,0-10 %
<i>Industrieliiegenschaft</i>	5,5 -9,5%	6,0 -10,0%	6,5-10,5%	7,0-11 %

Der angemessene Liegenschaftszinssatz wird mit 7 % begutachtet, $p = 7$.

3.3.2.5 Faktor für Erneuerungsrücklage q

Der Faktor für die Erneuerungsrücklage $q = (1 + p/100)$ beträgt 1,07.

3.3.2.6 Wirtschaftliche Restnutzungsdauer (Rentenlaufzeit) n

Hierunter ist jener Zeitraum zu verstehen, in dem ein Gebäude zu den jeweils herrschenden wirtschaftlichen Bedingungen entsprechend seiner Zweckbestimmung wirtschaftlich noch gut nutzbar ist. Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer eines Gebäudes kann regelmäßig nur geschätzt werden. Es ist eine Erfahrung des täglichen Lebens, dass technische Lebensdauer und wirtschaftliche Nutzungsdauer (in der Regel) nicht übereinstimmen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Gebäudes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung wird die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Gebäudes bezeichnet.

Es dürfte unbestreitbar sein, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer mit jenen Zeitpunkten enden wird, an welchem das Gebäude den Zustand der technischen (Ende der Lebensdauer) und / oder wirtschaftlichen (Ende der Nutzungsdauer) Abbruchreife erreicht haben wird. Dieser Zeitpunkt ist dann erreicht, wenn ein Neubau sinnvoller ist als ein Umbau.

Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer wird auf Grund der vorliegenden Umstände mit 10 Jahren geschätzt, $n = 10$.

3.3.2.7 Liegenschaftsteile

Am Ertrag einer Liegenschaft sind sowohl der Grund und Boden (als immerwährend = nutzbarer Liegenschaftsbestandteil), als auch die Baulichkeit (als durch die wirtschaftliche Restnutzungsdauer zeitlich beschränkt nutzbarer Liegenschaftsbestandteil) beteiligt. Daher ist der Reinertrag der Gesamtliegenschaft in einen Bodenertragsanteil (Verzinsungsbetrag des Grund und Bodens) und in einen Gebäudeertragsanteil (Verzinsungsbetrag des Gebäudes) aufzuspalten.

3.3.2.7.1-Anteil des Grund und Bodens

Der Bodenertragsanteil ist somit der Jahreswert einer ewigen Rente:

Bodenwert $\times p/100$

Für die ordnungsgemäße Bewirtschaftung des gegenständlichen Gebäudebestandes würde mit einer Fläche von 225 m² (Grundstück 95/3) das Auslangen gefunden werden. Hier werden die ungünstige Form und Bebauung allerdings durch einen Abschlag in der Höhe von rund 50 % berücksichtigt, woraus sich ein Bodenwert von S 2.000,00 errechnet.

225 m² $\times$ S 2.000,00 = S 450.000,00, davon 7 % = S 31.500,00.

3.3.2.7.2 Anteil des Gebäudes

Der Gebäudeertragsanteil stellt den Jahreswert einer für die Restnutzungsdauer des Gebäudes jährlich nachschüssig zu zahlenden Zeitrente dar. Der auch die Abschreibung enthaltende Vervielfältiger zur Berechnung des Rentenbarwertes beträgt 7,02 (hier ohne Formeldarstellung)

3.3.2.8 Ermittlung des Gebäudewertes

Nachhaltig erzielbarer jährlicher Rohertrag (netto) abzüglich	ATS	63.600,00
Ausfallwagnis	ATS	1.908,00
Instandhaltungskosten	ATS	40.260,00
Gesamtreinertrag	ATS	21.432,00
Bodenertragsanteil	ATS	- 31.500,00
	-ATS	10.068,00
Gebäudeertragsanteil		=ATS 0,00

Dieses Ergebnis zeigt, dass von den tatsächlichen bzw. nachhaltig erzielbaren Mieteinnahmen zwar die laufenden Instandhaltungsarbeiten für das Gebäude noch bezahlt werden können, eine Verzinsung des Bodenwertes aber nicht mehr gegeben ist. Der Gebäudewert beträgt:

ATS 0,00

Ertragswert

Bodenwert	ATS 20.246.302,00	
Gebäudewert	ATS	0,00

Summe: ATS 20.246.302,00

In Punkt 3.4. des Gutachtens Verkehrswert wird *weilers* ausgeführt:

„Nach den Erfahrungen des Unterfertigten führt in der Praxis bei Liegenschaften folgendes, in der Fachliteratur empfohlenes **Gewichtungsschema** (Gewichtung zu Gunsten des Ertragswertes) üblicherweise zu einem marktkonformen Ergebnis:

Abweichung Ertragswert = 100 % : Sachwert:

von 0% bis 10%	über 10 % bis 20 %	über 20 % bis 30 %	über 30% bis 40 %	über 40 %
1,00:1,00	1,75:1,00	2,50:1,00	3,25 bis 1:00	4,00:1,00

Die Abweichung des Ertragswertes von **ATS 20.246.302,00** vom Sachwert **ATS 21.085.052,00** erfordert eine **Gewichtung von 1,00 : 1,00**. Der anteilige Verkehrswert des Gebäudes errechnet sich wie folgt:

Ertragswert + Sachwert) : 2 = (ATS 20.246.302,00 +ATS 21.085.052,00) : 2

=Summe Verkehrswert **ATS 20.665.677, 00**

Unter Berücksichtigung aller wertbestimmenden Faktoren, beträgt der **Verkehrswert der Liegenschaft** V E im Hinblick auf die beabsichtigte Bebauung und bei Unterstellung der finanziellen Lastenfreiheit **rund ATS 20.700.000** (Schilling zwanzig Millionen siebenhunderttausend).“ Auf die weiteren Ausführungen im Bewertungsgutachten wird verwiesen.

Nach Durchführung eines Beschwerdeverfahrens gegen **die nach Betriebsprüfung erlassenen "Feststellungsbescheide"** wurde mit Entscheidung des UFS zu RV/0773-L/06 festgestellt, dass damals **Nichtbescheide** vorlagen und daher die Beschwerden als unzulässig zurückgewiesen. Zwecks Vermeidung von Wiederholungen im Sachverhaltsteil wird darauf sowie auf die **Ausführungen im BFG -Erkenntnis v. 29.09.2016 zu RV/5100174/2014)** hingewiesen.

3. Gegen diese Nichtbescheide wurden rechtzeitig Berufungen (nunmehr Beschwerden) erhoben, und zwar mit folgender Begründung: **"Es wird beantragt, die Feststellungsbescheide**

und die darin enthaltenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2001 **abzuändern und ebenfalls mit den bisher auf Grund der eingereichten Erklärungen festgesetzten Beträgen auszufertigen.**

Zu den **Begründungen** wurde ausgeführt:

Im Zusammenhang mit den gegenständlich bekämpften Steuerbescheide wurde von der Außenprüfung des Finanzamtes V **im Wesentlichen ein weit höherer Entnahmewert** für die Liegenschaft in 0000 V **als bisher erklärt**, angesetzt. **Die Außenprüfung und das Finanzamt haben dabei einerseits dem der Erklärung zugrundeliegenden Gutachten keine Bedeutung beigemessen, andererseits sind beide davon ausgegangen, dass sich im Betriebsvermögen (hinsichtlich der entnommenen Liegenschaft) ein weit aus höheres m2—Ausmaß befunden haben soll, als erklärt und zunächst veranlagt.** Die Außenprüfung hat es unterlassen, ein **Gegengutachten einzuholen**, nach welchem sich ein wesentlich niedrigerer m2-Preis für die entnommene Liegenschaft ergeben hätte, als von der Außenprüfung selbst angesetzt. Dies ergibt sich schon allein aus den von der Betriebsprüfung selbst aufgelisteten Vergleichspreisen und unserem Hinweis, dass es sich beim m2—Preis, der letztendlich nach umfangreicher Erfüllung von Auflagen durch die Firma Z bezahlt wurde, um einen außerordentlichen Liebhaberpreis handelt. Die Tatsache, dass die entnommene Liegenschaft vom Ausmaß her, wesentlich geringer als von der Außenprüfung angesetzt, war, ergibt sich aus einem Vorgutachten, das im Zusammenhang mit der Verlassenschaftsabhandlung nach dem verstorbenen Herrn L vorgelegt wurden und aus noch älteren Unterlagen. Diese Unterlagen wurden seitens der Außenprüfung nicht oder zumindest nicht ausreichend beurteilt. Es erfolgte keine Einvernahme des Gutachters und wurde insbesondere unser Hinweis, dass jahrelang Grundsteuern sehr wohl aus dem privaten Bereich bezahlt wurden und unberücksichtigt gelassen. Die Behörde hat somit gegen Grundsätze des Verfahrensrechtes, nämlich der amtswegigen Ermittlungspflicht auch zugunsten des Steuerpflichtigen verstoßen, und einen erheblichen Verfahrensmangel gesetzt. Darüber hinaus hat sich die Behörde zwar in der Besprechung vom 13.12.2005 mit unserem Schriftsatz vom 12.12.2005 befasst, diesen auch zusätzlich im Rahmen der Sachverhaltsfeststellungen und Bescheidbegründungen verwendet, ohne dass sie mich vorher zu einer Gegenäußerung und damit Wahrung des Parteiengehörs eingeladen hätte. Auch damit wurden Verfahrensvorschriften verletzt. Die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben in Form von AfA Beträgen und Restbuchwerten auch mit dem Hinweis, dass entsprechende Belege nicht vorgelegt wurden, entbehrt nicht nur der Sachlichkeit, sondern auch dem Grundsatz, dass formell richtige Jahresabschlüsse und Steuererklärungen ihre materielle Richtigkeit in sich tragen, insbesondere dann, wenn auf Grund von abgelaufenen Aufbewahrungsfristen auf Urbelege nicht zurückgegriffen werden kann bzw. seitens des Steuerpflichtigen nicht mehr zurückgegriffen werden braucht. Darüber hinaus ist die Aberkennung in diesem Fall auch ein Verstoß gegen das Vertrauen auf die bisherige Vorgangsweise der Veranlagungsreferate. Ergänzend zu den Berufungen wird beantragt, eine Frist zum Vorbringen weiterer Berufungsbegründungen bis zum 31.03.2006

einzuräumen, da es mir erst jetzt möglich ist, Rückschlüsse der Außenprüfung auf Grund meiner Eingabe vom 12.12.2005, die in dem Bericht verarbeitet wurden, wahrzunehmen und diesen meine Auffassungen entgegen zu setzen. Die Fristverlängerung wird auch deswegen begehrt, weil dadurch die mündliche Berufungsverhandlung meines Erachtens eine bessere Vorbereitung erfährt.

4. Mit Schriftsatz der steuerlichen Vertretung v. 22. Juni 2006 wurden die Berufungen vom 09.02.2006 wie folgt ergänzt:

1) Tz. 1 *Flächenausmaß und Verkehrswert des Betriebsvermögens*

Im Laufe der durchgeführten Außenprüfung wurde dem Finanzamt ein Ergänzungsgutachten der Herren Regierungsrat I und Ing. J vom März 1986 vorgelegt. In diesem stellen die Gutachter fest, dass bezogen auf die gesamte Liegenschaft im Ausmaß von 12.243 m² eine Fläche von 5.619 m² dem Privatvermögen zugeordnet ist und somit sich Betriebsvermögen eine Grundfläche von 6.624 m² befindet. Das diesem Ergänzungsgutachten zugrunde liegende Hauptgutachten konnte nunmehr ausgehoben werden und wird gegenständlichem Ergänzungsschreiben beigelegt. In der Folge wird das Berufsbegehren dahin gehend modifiziert, dass der Entnahme vom 30.04.2001 ein Betriebsvermögen im Ausmaß von 6.624 m² zugrunde zu legen ist und die bisher vorgenommene Kürzung des Buchwertes zu entfallen hat. Zu den von den Prüfungsorganen errechneten betrieblichen und privaten Flächen wird repliziert, dass sämtliche diese umfangreichen Berechnungen schon alleine deshalb nicht zum Ziel führen und einer gleichmäßigen Besteuerung zugrunde gelegt werden können, weil mit Notariatsakt 14.09.1962 von Frau G, der Mutter des Herrn L, an diesen Grundstücke unentgeltlich übertragen wurden; eine bilanzielle Erfassung daher nicht aus historischen Kaufverträgen und deren Kaufpreisen abgeleitet werden können. Daneben berücksichtigen die Ausführungen und Berechnungen der Prüfungsorgane in keiner Weise die verschiedenen Umgründungen — noch der Firmen des Herrn L - unter Anwendung des ehemaligen Umgründungssteuergesetzes. Es ist nicht nachzuvollziehen, warum seitens der Finanzverwaltung Thesen und Hypothesen aufgestellt werden, wenn aus einem Gutachten zweier Sachverständiger, von denen einer sogar für die Finanzverwaltung tätig war, sich die Aufteilung in Privat- und Betriebsvermögen zweifelsfrei ergibt und diese Gutachten auch amtlichen Verfahren, wie dem Verlassenschaftsverfahren einschließlich pflegschaftsbehördlicher Begutachtung und auch Abgabenverfahren mit dem der Bemessung von Gebühren durch das ehemalige Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Linz, zugrunde gelegt wurden. Völlig unverständlich ist, dass die Außenprüfung während ihrer Arbeiten nachgefragt hat, ob bei der laufenden Ergebnisermittlung — sei es bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sei es bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Teile der - von der Stadtgemeinde V vorgeschriebenen, laufenden Grundsteuern - weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten gebucht wurden und nach Beantwortung dieser Fragen durch die Steuerpflichtigen und Vorlage der Belege, wonach Grundsteuern auf

den Privatkonten belastet wurden, dennoch diesem Umstand keine Bedeutung bei der Trennung in Privatvermögen und Betriebsvermögen beigemessen, ja nicht einmal mehr auf diesen Sachverhalt eingegangen wurde. Schon im Kalenderjahr 1995 hat Herr Dipl. Bwt. MA gemeinsam mit seinem Steuerberater, Herrn Wirtschaftstreuhand Dr. N beim damaligen Vorstand des Finanzamtes V Herrn Hofrat Mag. O persönlich vorgesprochen. Bei diesem Termin war die mögliche Entnahme der Betriebsliegenschaft, 0000 Vöcklabruck, E, in das Privatvermögen, Gesprächsthema und hat Herr Hofrat Mag. O den Gesprächspartnern nahegelegt, zur Wertermittlung im Zusammenhang mit der steuerlichen Erfassung abermals Herrn Regierungsrat I mit der Schätzung der Liegenschaft zu beauftragen, weil dieser die Liegenschaft selbst, Umstände der Zuordnung nach diversen Firmenumgründungen vor und nach dem Tod des L bereits kennt und begutachtet hat und somit umfassende Kenntnis für die gutachterliche Aufteilung und Wertermittlung besitzt und damit eine von der Finanzverwaltung in Aussicht gestellte Akzeptanz bestmöglich erreicht wird. Da sich zwischenzeitlich insbesondere auch wegen des großen Interesses der Stadtgemeinde V die Möglichkeit ergab, ein innerstädtische Einkaufszentrum auf der gegenständlichen Betriebsliegenschaft zu errichten, wurden von Herrn Dipl. Bwt. MA die bereits eingeleiteten Planungen und Vermietungsmöglichkeiten bis in das Jahr 2000 fortgesetzt. In der zweiten Hälfte des Jahres 2000 zeichnete sich ab, dass Herr Dipl. Bwt. MA weder alleine noch mit namhaften Mietern das Projekt verwirklichen kann. Aus diesem Grund ist der Entschluss der Entnahme in das Privatvermögen und die Aufnahme von Gesprächen mit möglichen anderen Investoren gefasst worden. Zu Beginn des Jahres 2001 wurde unter Bedachtnahme der seinerzeitigen Empfehlung des Vorstandes des Finanzamt V Herr Regierungsrat I mit der Abfassung eines Schätzungsgutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes für die Liegenschaft, insbesondere jener Teilflächen, die aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen übergeführt wurden, beauftragt. Es ergibt sich somit der Antrag nach Anerkennung eines Entnahmewertes in Höhe von ATS 12.585.600,00. Festgestellt wird, dass die Außenprüfung sich bei der Bewertung des Grundstückes auf den im Kaufvertrag vom 13.07.2001 mit der Firma Z KG sich ergebenden m²Preis von ATS 4.500,00 stützt, wobei dieser Vertrag erst nach Erfüllung einiger Auflagen und Bedingungen Rechtswirksamkeit am 01.07.2002 erlangt hat. Die Organe der Außenprüfung haben sich weder mit dem Gutachten des Sachverständigen Herrn Regierungsrat I auseinander gesetzt, noch bei der Feststellung des Entnahmewertes auf selbst eingeholte Vergleichspreise Bedacht genommen und auch nicht den Kaufvertrag zwischen der Firma Industriale Aktiengesellschaft für Handel und Bauwesen und der SPE Immobilien—Invest-GmbH vom 23.11.1999 bzw. 13.12.1999 berücksichtigt, aus dem sich unmittelbar für benachbarte Grundstücks eine vergleichbarer m²—Preis in Höhe v. ATS 1.393,44 ergibt. Die Vorgangsweise der Außenprüfung scheint ausschließlich auf steuerbelastende Sachverhaltselemente fixiert, indem sie fast alle anderen Sachverhaltsmomente teilweise zwar erhebt, aber sodann ignoriert, weil sie dem offensichtlich angestrebten steuerlichen Mehrergebnis zuwider laufen. Die in den schriftlichen Unterlagen anlässlich der abschließenden Besprechung von der Außenprüfung festgehaltenen Aussagen

(Hinweis auf Seite 9), wonach „in Anlehnung an den zeitnah tatsächlich erzielten Verkaufspreis pro m2 der Entnahmewert gemäß § 184 BAO mit ATS 4.500,00“ geschätzt wird, berücksichtigen in keiner Weise, das im Zusammenhang mit der Zulässigkeit einer Schätzung von der Abgabenbehörde anzuwendende Vorgehen. Das Schätzungsergebnis sprengt den der Finanzbehörde eingeräumten Ermessensspielraum und ist nicht geeignet, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen nur annähernd näher zukommen; ein Grundsatz, der bei jeder durchgeführten Schätzung zu berücksichtigen ist. In diesem Sinne ist auch zu bemängeln, warum die von der Außenprüfung selbst ermittelten, weiteren Vergleichspreise (z.B. auf dem Schöndorfer Plateau) keine Berücksichtigung fanden, zumal diese Anlass geben, sich kritisch mit dem Vorliegen eines etwaigen Liebhaberpreises auseinander zusetzen, der wiederum nicht geeignet ist, einen nach allen Richtungen hin vertretbaren Verkehrswert zu begründen.“

5. Demgegenüber stehen die Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung v. 17.07.2006 betreffend K B* & Co KG zur St.Nr.: 000/0000 – 23, ABP- 000/00. Auf diese wird verwiesen.

6. Nach der **verfahrensrechtlichen Korrektur (Mängel in der „Bescheidproduktion“)** wurden am **19.12.2011 neue Feststellungsbescheide** mit unverändert gebliebenen Einkünften aus Gewerbebetrieb erlassen.

7. Dagegen richtet sich die am 26. November 2013 an den damaligen UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht) vorgelegten **Beschwerde v. 27.12.2011 gegen den korrigierten Feststellungsbescheid 2001 v. 19.12.2011 (beschwerderelevant ist hier nur mehr der Sachbescheid 2001 v. 19.12.2011)**.

„Die Berufungen richten sich einerseits (vorsorglich) gegen die bescheidmäßig festgesetzte Wiederaufnahme für das Veranlagungsjahr 2001 und gegen die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Veranlagungsjahr 2001 (Anmerkung des Gerichtes: Diese decken sich mit den ehemaligen Begründungen, weshalb auf eine Darstellung zwecks Vermeidung von Wiederholungen seitens des Gerichtes verzichtet wird).

8. Die **gegenständliche Beschwerde wurde am 20.11.2013 dem ehemaligen UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung** vorgelegt.

9. **Mit Schriftsatz v. 21.05.2014** wurde von der steuerlichen Vertretung ein **Einigungsvorschlag** übermittelt

„A) Bf

Unter nochmaligem Hinweis auf die Entwicklung des Verfahrensstandes und den bisher im Kalenderjahr 2014 mit dem Bundesfinanzgericht durchgeführten Schriftverkehr bekämpft die Beschwerdeführerin nach wie vor, dass nach Feststellung des UFS, dass der Feststellungsbescheid 2001 vom 22.12.2005 mangels Bescheidqualität keine Rechtswirkung

erzeugen konnte, im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 24.08.2011 (des Herrn Dipl. BWT. MA) die Einkunftstangente aus dem wiederauflebenden Feststellungsbescheid 2001 vom 11.12.2002 (Anmerkung des Gerichtes :Erstbescheid 2001) unberücksichtigt geblieben ist.

Zum Verfahrensablauf

Die Erlassung des Wiederaufnahmebescheides vom 19.12.2011 hinsichtlich der Feststellung der gemeinschaftlichen Einkünfte 2001 erscheint willkürlich, eventuell nur darauf abzielend, eine nachträgliche, jedoch rechtswidrige Grundlage für den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 24.08.2011 zu schaffen. Das Finanzamt V hat bis heute nach wie vor keine ausreichende Begründungen zum Wiederaufnahmebescheid abgegeben. Bisher weist die amtswegige Wiederaufnahme in ihrer Begründung auf den Bericht im Zusammenhang mit der durchgeführten Außenprüfung hin.

Offen bleiben auch die Fragen ,

a) warum die Wiederaufnahme erst 44 Monate nach der Feststellung des UFS, dass es sich beim Verwaltungsakt vom 22.12.2005 um keinen Bescheid gehandelt hat und

b) warum zwischen der Einbringung der (vormals) Berufungen vom 27.12.2011 gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Feststellungsbescheid je 2001 weitere 20 Monate verstrichen sind, **bis ein Mängelbehebungsauftrag** (Anmerkung des Gerichtes: Durch BFG - Erkenntnis v. 29.09.2016 zu RV/5100074/2014 ist diese Frage rechtskräftig entschieden) zugestellt worden ist. Das bedeutet ohne zusätzliche Aufzählung der rechtlichen Mängel und Konsequenzen, eine unzumutbare Verfahrensverschleppung von über fünfzehn Jahren durch das zuständige Finanzamt A.

Persönliche Einstellung der Beschwerdeführerin

Die Beschwerdeführerin stellt für sich klar, dass sie stets sachliche Einwendungen hinsichtlich des Entnahmewertes im Zusammenhang mit der Beendigung der Bf und bezüglich der zum Stichtag 30.04.2001 im Betriebsvermögen befindlichen Grundfläche vorbringen wollte und will (Hinweis auf die Berufung vom 09.02.2006 und weitere Ergänzungen) Wenn das Finanzamt V seine Ansicht, dass es im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 24.08.2011 wegen eingetretener Verjährung nicht mehr möglich ist, die Tangente Einkünfte aus Gewerbebetrieb *** zu berücksichtigen, und in weiterer Folge dies auch das Bundesfinanzgericht vertritt (Anmerkung des Gerichtes: Diesbezüglich ist eine andere Gerichtsabteilung zuständig), werden die anhängigen Verfahren weiter zu führen sein, um den Weg zum Verwaltungsgerichtshof offen zu halten. Ergibt sich für die Beschwerdeführerin die Konsequenz, dass der Einkommensteuerbescheid 2001 hinsichtlich der Tangente *** jene Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufzunehmen hat, die im Feststellungsbescheid vom 11.12.2002 enthalten sind, entfällt damit die enorme Einkommensteuerbelastung aus dem Jahr 2001 für Herrn Dipl.

Bwt. MA . Deswegen besteht das Interesse der Beschwerdeführerin, die Wiederaufnahme vom 19.12.2011 als unzulässig festgestellt zu erhalten. Infolge dieser würde auch der Feststellungsbescheid 2001 vom 19.12.2011 unzulässig sein. Wenn auch das Bundesfinanzgericht feststellt, dass gegebenenfalls nach Übergabe einer zusätzlichen Begründung zum Wiederaufnahmebescheid 2001 die Wiederaufnahme (nach 44 plus 20 Monaten Untätigkeit) möglich war, dann wird die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 19.12.2011 und auch die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 06.12.2013 zurückgenommen werden. Gleichzeitig wird erwartet, dass eine dann zu erledigende **Sachentscheidung des Feststellungsverfahrens 2001** betreffend, in die, durch das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 zu erlassenden Beschwerdeentscheidung Eingang (Anmerkung des Richters: andere Gerichtsabteilung) finde.

Sachliche Ausführungen

a) Flächenermittlung

Zunächst wird diesbezüglich auf den umfangreichen Steuerakt im Zusammenhang mit der Außenprüfung zum Punkt Entnahme Betriebsliegenschaft zum Stichtag 30.04.2001 hingewiesen und festgestellt, dass im Entnahmezeitpunkt in der Gesellschaft lediglich ein notwendiges Betriebsvermögen im Ausmaß von 6.624 m² enthalten war. Nachfolgend wird die Antwort der Beschwerdeführerin zu den Sachverhaltsfeststellungen von Frau B P im Telefax vom 17.08.2005 angefügt:

Es wird die Ansicht vertreten, dass die Auflistung der historischen Grundstückszugänge und die Erfassung in den Anlageverzeichnissen der Firmen den tatsächlichen Bestand der Grundstücksflächen im Betriebsvermögen zum Entnahmestichtag nicht widerspiegeln können. Wie bereits erwähnt, ist alleine schon der Umgründungsvorgang im Kalenderjahr 1981 unter Anwendung des damaligen Strukturverbesserungsgesetzes und der Erbanfall nach dem am 15.08.1985 verstorbenen L zwangsläufig geeignet, eine in weitem Umfang andere Darstellung der im Betriebsvermögen und Privatvermögen befindlichen Grundstücke zu erzeugen. Unabhängig von der bilanziellen Darstellung, die offensichtlich im Zusammenhang mit der Einbringung im Jahr 1981 und dem Verlassenschaftsverfahren im Jahr 1985 nicht konform geht, ist der nützliche und sichere Anhaltspunkt für die Aufteilung der Liegenschaften das Ergänzungsgutachten (Anlage 3) der Herren Reg. Rat I und Ing. J vom 05. März 1986 (Anmerkung des Gerichtes: gemeint jenes v.09.04.1986) . Dieses Gutachten (Seite 1 bis 6) wurde von Herrn Notar ** als Verlassenschaftskommissär an die genannten Herren in Auftrag gegeben. Zweck dieses Ergänzungsgutachtens ist „die Aufteilung der geschätzten Verkehrswerte nach obigen Gesichtspunkten. Diese Aufteilung ist für die Erstellung der Bilanz zum 19.07.1985 erforderlich. " (Hinweis auf Punkt 1.1. des Gutachtens). Es sei an dieser Stelle vermerkt, dass sich aus dem Gutachten auch der Gebührenbescheid nach dem Ableben des

Herrn L ableitet. Aufgrund des Überganges des Vermögens des Herrn L zu Buchwerten im Zusammenhang mit dem Verlassenschaftsverfahren nach seinem Ableben kann nur davon ausgegangen werden, dass auch ab dem Todestag und damit zunächst für die gemeinsamen Erben, Frau X, Herr Dipl Bwt MA und Frau U die selbe Aufteilung der Liegenschaften hinsichtlich Privatvermögen und Betriebsvermögen gegeben war und ist, wie dies im Gutachten ausgeführt ist. Im Gutachten wird für die E der im Privatvermögen befindliche Teil mit 5.619 m² angesetzt Die Gesamtfläche der einzelnen Grundstücke der E beträgt 12.243 m². Die Gesamtflächen stimmen im Wesentlichen bis auf 2 m² mit der Auflistung durch die Betriebsprüfung überein. Ferner ist festzustellen, dass nach dem Ableben des Herrn L von seinen Erben bzw. von der damaligen KG keinerlei Grundstückserwerbe mehr angefallen sind, dass also vom Zeitpunkt des Ablebens des Herrn L bis zum Entnahmestichtag sich keine Veränderungen oder Verschiebungen hinsichtlich der Grundstücksflächen ergeben haben. Dieser Sachverhalt bedingt andererseits, dass bezogen auf die Gesamtfläche von 12.243 m² im Entnahmezeitpunkt nicht 7.482 m² in den privaten Bereich übergeführt wurden, sondern lediglich 6.624 m². Dies muss im Falle eines (zulässigen) Wiederaufnahmeverfahrens zur Reduktion des anteilig angesetzten Entnahmewertes führen.

b) Wertermittlung

Die Bf als Beschwerdeführerin hat ein Gutachten des Herrn Reg. Rat I, vormals auch Bundesbediensteter, zur Wertermittlung vorgelegt. Da Herr I bereits im Zusammenhang mit Umgründungsmaßnahmen in den frühen 80er Jahren gutachterlich tätig war, seine Arbeiten auch finanzamtliche Anerkennung gefunden haben, weiter auch anlässlich des Ablebens des Herrn L 1985 für das Verlassenschaftsverfahren und deren steuerlicher und ohne Beanstandungen geprüfter Konsequenzen tätig war, wird von der Beschwerdeführerin daran festgehalten, dass die fachliche Kompetenz des Gutachters für die Wertermittlung vorgelegen ist. Der damalige Ansatz von EUR 138,08 (ATS 1.900,00) je m² im Vorgutachten v.05.03.1986 entsprach dem objektiven Wert. Hinsichtlich der Wertermittlung einen Konnex sodann später aus dem Privatvermögen an die Firma Z" verkauften Grundflächen herzustellen, ist nicht zulässig. Die Wirksamkeit des mit der Firma Z" abgeschlossenen Kaufvertrages stand unter mehreren aufschiebenden Bedingungen, welche erst viele Monate später erfüllt wurden. Wenn die Wirksamkeit eines Vertrages von der Erfüllung von Bedingungen abhängt, ist es unzulässig, aus diesem Konsequenzen im Zusammenhang mit der Notwendigkeit der objektiven Wertermittlung (Bewertung eines Grundstückes, welches zu einem Zeitpunkt entnommen worden, in dem der Kaufvertrag noch keine Wirksamkeit erzeugt hat) herzustellen. Dies gilt nicht nur allgemein, sondern sogar verstärkt, wenn der Bedingungseintritt von der Entscheidung einer Behörde abhängig ist, die nicht am Vertrag beteiligt war). Um auch hinsichtlich dieser Beschwerde und dies für den Fall, dass der Wiederaufnahmebescheid und der Feststellungsbescheid von 2001 vom 19.12.2011 hinsichtlich des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides Rechtswirkungen erzeugen kann, wird mitgeteilt, dass eine Einigung auf Basis von alternativ

ba)

*7. 482 m² zu einem unter Berücksichtigung der eingeschränkten Bebaubarkeit wegen des Durchflusses des *** — Quadratmeterpreis von ATS 3.000, 00 (EUR 218,00);*

oder

bb)

*5.619 m² und einem — unter Berücksichtigung der eingeschränkten Bebaubarkeit wegen des Durchflusses des *** — Quadratmeterpreis von ATS 4.000,00 (EUR 290,00-Anmerkung des Gerichtes: Durch die Umrechnung von ATS in € ergibt sich ein Betrag v. 290,69) durch die Finanzverwaltung bzw. das Finanzgericht Anerkennung finde.“*

10. Im Zuge des Verfahrens wurde am 03.06.2014 unter Einbindung der Parteien ein **Erörterungstermin** abgehalten. Ziel dieser Erörterung war die Einigung in der gegenständlichen Beschwerdesache (vgl. Erörterungsprotokoll v.03.06.2014). Auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung v. 17.07.2006 wurde verwiesen. Das Finanzamt wurde eingeladen, bis Ende Juni 2014 zum Vorschlag der steuerlichen Vertretung noch eine Stellungnahme abzugeben. Es wurde im Verfahren von der Betriebsprüfung aber keine gesonderte Stellungnahme mehr abgegeben.

11. Mit **Fristsetzungsantrag v. 15.07.2016** urgierte der Bf. den vorgelegten Beschwerdefall. Der Bf. wurde darauf hingewiesen, dass der dem materiell-rechtlichen Teil vorgelagerte verfahrensrechtliche Teil des Beschwerdeverfahrens – wie der steuerlichen Vertretung schon im Mai 2014 auch mitgeteilt wurde - zunächst entschieden werden müsse.

12. Mit **BFG-Erkenntnis v. 29.09.2016 zu RV/5101074/2014** wurde das Beschwerdeverfahren betreffend Mängelbehebung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2001 entschieden (Abweisung des Beschwerdebegehrens /Rechtskraft).

13. Durch die am 27.12.2016 vorgenommene **Einschränkung des Beschwerdebegehrens** (Anerkennung von Tz 2 K Neubau-Aktivierung, Tz 3 Baulichkeiten in Bau , Tz 4 Wertpapiere (Entnahme) ,Tz 5 Waschstrasse (notwendiges Betriebsvermögen, Grund und Boden, Entnahmewert 425 m²) sowie die Zurücknahme der Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat ist der Beschwerdefall vom nach der Geschäftsverteilung zuständigen Richter zu entscheiden.

14. Vom VwGH wurde dem BFG eine Frist bis Mitte Jänner 2017 gesetzt. Mit Schreiben v. 21.12.2016 wurde um einmalige Fristerstreckung ersucht, welche mit verfahrensleitender Anordnung des VwGH v. 21.12.2016 gewährt wurde (neuer Termin: Ende März 2017).

15. Der Fristsetzungsantrag v. 15.07.2016 wurde allerdings mit Schriftsatz v. 27.12.2016 ebenfalls von der steuerlichen Vertretung zurückgenommen. Diesbezüglich wird der am 27.12.2016 zurückgenommene Fristsetzungsantrag noch zur beschlussmäßigen Einstellung dem Höchstgericht vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

A) Einleitung

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die Vorlage gegenständlicher Beschwerde an den ehemaligen UFS erfolgte am 20.11.2013.

Die zeitlichen Verzögerungen im gegenständlichen Beschwerdefall (bezogen auf das Veranlagungsjahr Jahr 2001) ergaben sich durch die Feststellung der ehemaligen Rechtsmittelbehörde v.29.01.2008 zu RV/0773-L/06 von nach einer Betriebsprüfung erlassenen „Feststellungsbescheiden“ als Nichtbescheide sowie den erst am 19.12.2011 erlassenen neuen Feststellungsbescheiden (so auch hinsichtlich einheitlicher u. gesonderter Feststellung für das Jahr 2001).

Diese zeitlichen Abläufe waren auch der Grund für einen Fristsetzungsantrag zu FR 5100006/2016, der allerdings von der steuerlichen Vertretung mit Schriftsatz v. 27.12.2016 zurückgenommen wurde und vom Höchstgericht noch beschlussmäßig eingestellt werden wird.

Auf die Beschwerde einschränkung v.27.12.2016 über Anregung des BFG v.05.12.2016 wird in diesem Zusammenhang hingewiesen. Daher war nurmehr die TZ 1 des Betriebsprüfungsberichtes v.16.12.2005 (Entnahmewert und m²- Ausmaß der Liegenschaft E) strittig. Bei allen anderen Feststellungen bleibt es beim Ansatz der Betriebsprüfung.

B) Rechtslage :

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) werden Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) a.)..., b.)..., c.) Gewerbebetrieb ...festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188:

- an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind;

Abs. 2:

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden einheitlich und gesondert - wie im Spruch dieses Erkenntnisses ausgeführt - festgestellt.

Teilwert

Eine Entnahme von Wirtschaftsgütern liegt vor, wenn diese aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt bzw. betriebsfremden Zwecken zugeführt wird.

Entnahmen sind nach § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001), damit werden die stillen Reserven aus der Betriebszugehörigkeit erfasst.

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist der Teilwert der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Der Teilwert ist ein **objektiver Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind** (VwGH 28.4.1994, 93/16/0186; VwGH 9.9.2004, 2001/15/0073). Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung (VwGH 18.3.1970, 1835/68; VwGH 25.1.1989, 88/13/0073), wie sie in der Marktlage am Stichtag ihren Ausdruck findet. Bei Grundstücken besteht im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zum gemeinen Wert (Verkehrswert), weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswert) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien heranzuziehen sind.

Erfolgt die Bewertung der Entnahme von Grundstücken mit dem Teilwert, ist dieser im Schätzungswege nach anerkannten Bewertungsmethoden zu ermitteln. Der Teilwert muss **regelmäßig im Schätzungswege ermittelt werden** (VwGH 06.05.1994, 91/13/0211 unter Hinweis auf Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, TZ 28 zu § 6 EStG 1988 allgemein). **Diese Schätzung kann nach den im Liegenschaftsbewertungsgesetz geregelten Verfahren erfolgen** (vgl. Prodinger/Kronreif, Immobilienbewertung im Steuerrecht, S 65 ff sowie z.B. VwGH 10.08.2005, 2002/13/0132, wonach die im Liegenschaftsbewertungsgesetz

festgeschriebenen Bewertungsregeln für die steuerrechtliche Bewertung einer bebauten Liegenschaft "als brauchbar anzusehen" sind). Wenn es zur vollständigen Berücksichtigung aller den Wert einer Liegenschaft bestimmenden Umstände erforderlich ist, sind für die Bewertung mehrere Wertermittlungsverfahren anzuwenden (VwGH 24.10.2000, 99/17/0170; ebenso VwGH 20.10.1992, 89/14/0089, wonach der Verkehrswert einer Liegenschaft aus dem Durchschnittswert von Ertrags- und Substanzwert zu ermitteln ist).

Der Sachwert einer Liegenschaft umfasst den Bodenwert, den Wert der baulichen Anlagen und der sonstigen Anlagen (z.B. Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Auflage, S. 800). Der Ertragswert setzt sich beim "klassischen Ertragswertverfahren" aus der Ertragswertkomponente, die aus Grund und Boden stammt und der Ertragswertkomponente, die aus den Gebäuden (baulichen Anlagen) stammt, zusammen. Für die Ermittlung des Bodenwertes wird das Vergleichswertverfahren herangezogen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, S 17). Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung.

C) Bewertungsgutachten zum Entnahmestichtag 30.04.2001

Allgemeines zur Bewertungsmethode

Die Bewertung der Entnahme von Liegenschaften hat mit dem im Schätzungswege nach anerkannten Bewertungsmethoden zu ermittelnden Teilwert zu erfolgen (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 6 Anm. 42). Welche Schätzungsmethode dabei die Behörde wählt, steht ihr frei, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmt (VwGH 25.9.1997, 96/16/0134; Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Z 4 EStG, Rz 31).

Bei der Berechnung des Verkehrswertes von bebauten Grundstücken gehört es zu den anerkannten Regeln der Immobilienbewertung, dass das Wertgutachten mindestens zwei voneinander unabhängige Wertermittlungsverfahren enthält; daneben kann auch die Bewertung mit einem dieser Werte und dem Vergleichswert erfolgen, wenn dafür die Voraussetzungen gegeben sind. Ebenso ist es auch zulässig, die nach den verschiedenen, in sich geschlossenen Berechnungsmethoden gewonnenen Ergebnisse miteinander zu vergleichen und daraus Anhaltspunkte für die endgültige Bemessung der Grundstückswerte zu gewinnen (Ross-Brachmann-Holzner-Renner, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, Seite 468; Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Seite 16).

Nach welcher Methode der (steuerlich relevante) Verkehrswert ermittelt wird, richtet sich nach der Charakteristik der zu bewertenden Liegenschaft, der Zusammensetzung des Kaufinteressentenkreises sowie nach den Kriterien, nach welchen die Marktteilnehmer die Liegenschaft beurteilen (Ertrag- Anlageobjekt, Sach-Eigennutzung etc). Zu einem Wertgutachten über ehemalige Teile von Betriebsgrundstücken gehört üblicherweise die

Ermittlung des Sachwertes und des Ertragswertes. Während der Sachwert die technische Wertkomponente bei der Verkehrsermittlung ist, ist der Ertragswert die wirtschaftliche Wertkomponente. Die Lage, Miete, Rentabilität, Bewirtschaftungskosten und die Nutzungsdauer sind dabei wesentliche Bewertungskriterien. Das Verhältnis von Sachwert zu Ertragswert wird weitgehend von den wirtschaftlichen Möglichkeiten der jeweiligen Liegenschaft bestimmt. Nach der Ermittlung des Gebäudesachwertes sind in aller Regel weitere Wertkorrekturen vorzunehmen, die in der bisherigen Berechnung noch nicht erfasst sind, so sind für die Sachwertberechnung einer bebauten Liegenschaft zu ermittelnden Kaufpreise vor allem Angebot und Nachfrage am Realitätenmarkt entscheidend; Ungünstiger Standort, fehlende Infrastruktur, Art und Größe der Liegenschaft spielen eine nicht unerhebliche Rolle; so werden betrieblich genutzte Grundstücke, die zu klein oder übergroß sind, in der Regel unter dem Sachwert gehandelt (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S. 82 ff). So können sich zB Nachteile der Grundrissaufteilung auf den Ertrag des Objektes auswirken, sodass die Höhe der erforderlichen Korrektur mit Hilfe des Ertragswertverfahrens zu ermitteln sein wird. Bei den tatsächlichen Gegebenheiten wird daher in der Regel nur durch eine Bewertung entsprochen, die auf mehrere Bewertungsverfahren und damit nicht ausschließlich auf das Kriterium des prognostizierten Zukunftsertrages bzw. ausschließlich auf den Substanzwert Rücksicht nimmt. Jeder vernünftige Erwerber fragt nach den Anschaffungskosten/Herstellungskosten und nach dem zu erzielenden Nutzen (siehe dazu auch Univ. Prof. Dr. R. Beiser, ÖStZ 2002, 506, Heft 20). So wird der Ertragswert mit einer Gewichtung eingesetzt und diesem gegenüber dem Sachwert eine größere Bedeutung beigemessen, weil die Liegenschaft eben nur so viel wert ist, wie wirtschaftlicher Nutzen daraus gezogen werden kann. Die Rechtsprechung lässt ebenfalls mehrere Bewertungsverfahren zu, erkennt bei einem Entnahmevergange aber einen Mittelwert aus Substanz- und Ertragswert an (zB VwGH 25.10.1995, 93/15/0119; 31.12.1995, 92/13/0081; 27.6.2000, 95/14/0083, siehe dazu auch ua. UFS 6.8.2012, RV/0661-I/09, 6.12.2011, RV/1144-W/10).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, **führen** in ihrem Kommentar zum EStG 1988 , **13.Lfg.Band I (§ 1-14) zu § 6 EStG, Bewertung, aus:**

„Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergibt sich aus dem Wert des Zusammenhanges in Hinblick auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb; der Teilwert ist der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hat; dabei ist die Fortführung des Unternehmens zu unterstellen (Going-Concern-Prinzip, siehe dazu unten). Dadurch unterscheidet sich der Teilwert vom gemeinen Wert (§ 10 BewG...Beim Anlagevermögen liegt der Teilwert regelmäßig über dem gemeinen Wert (Einzelveräußerungspreis), in keinem Fall unter dem gemeinen Wert (E 20.10.1971, 1055/69, 1972, 102, E 11.6.1991, 90/14/0175, 1992, 77; E 22.9.1992, 92/14/0064, 1993, 133)... „ Der gemeine Wert wird 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.“ Der gemeine Wert ist damit eine fiktive Größe und auf Grund einer Preisschätzung zu ermitteln (E 15.9.1993, **91/13/0125**, 1994, 253). Er ergibt sich aus dem Marktwert, ohne Zusammenhang mit dem Betrieb, also ohne Rücksicht auf seine Zugehörigkeit zu einem Unternehmen (der gemeine Wert entspricht damit dem Liquidationswert; Einzelveräußerung bei Betriebsaufgabe; kein Firmenwert, vgl E 6.3.1989. 86/15/0109, 1989, 446; siehe auch Lechner, ÖStZ 1985, 88).*

D) Erwägungen zum konkreten Beschwerdefall:

Gemäß § 115 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (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. Ungeachtet dieser amtswegigen Ermittlungspflicht haben, wie sich aus §§ 119 ff ergibt, auch die Abgabepflichtigen an der Wahrheitsfindung und Sachaufklärung mitzuwirken (Mitwirkungspflicht); ohne eine solche Mitwirkung der Abgabepflichtigen wäre die Erforschung der materiellen Wahrheit vielfach nicht möglich oder mit einem unzumutbaren Aufwand verbunden. Insbesondere unterliegt der Abgabepflichtige der Offenlegungspflicht des § 119 BAO, wonach die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen sind. Umfang und Intensität der amtswegigen Ermittlungspflicht sind jeweils unter Bedachtnahme auf die korrespondierenden Pflichten der Abgabepflichtigen bestimmbar. Die Verpflichtung der Abgabenbehörden, wonach diese gemäß § 115 Abs 3 BAO Angaben und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen haben, stellt eine eindeutige Absage an ein einseitig fiskalistisches Vorgehen dar (vgl. Ellinger, BAO § 115 Rz 30). Es gilt die Verpflichtung der Behörde, die richtige und nicht die möglichst hohe Abgabenbemessungsgrundlage zu ermitteln (vgl Ritz, BAO, § 115 Rz 23). Ein Bescheid wird daher auch dann mit Rechtswidrigkeit belastet sein, wenn dieser aufgrund von (entsprechende Mehrergebnisse ermöglichenden) Feststellungen zum Sachverhalt ergeht, die sich von den rechtlichen Gegebenheiten und den Angaben des Steuerpflichtigen lösen, ohne diese Sachverhaltsvermutungen (dh die Vermutungen eines vom äußeren Anschein divergierenden wahren wirtschaftlichen Gehalts) hinreichend durch objektivierbare Beweismittel unterlegen zu können (die Judikatur zur freien Beweiswürdigung verlangt hierbei“ überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit einer von mehreren Möglichkeiten, um diese als erwiesen annehmen zu können vgl Ritz, BAO-Kommentar, 5.Auflage, § 167 Rz 8).

Das erkennende Gericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO).

Zum Entnahmestichtag 30.04.2001 wurde ein Verkehrswertgutachten v.20.08.2001 für die Liegenschaft E, EZ 70,549 u. 586, Grundbuch F (Bezirksgericht V) erstellt, in dem der m² Preis mit ATS 4.000 (umgerechnet € 290,69) bewertet wurde (Verkehrswertermittlung incl. Lageplan). Abgesehen von einer Fläche v. 262 m² (ehemalige vermietete Pizzeria am nördlich gelegenen Teil der Liegenschaft „****“ waren keine Gebäude zu bewerten, sondern nur Grund u. Boden.

Das vorgelegte Bewertungsgutachten war vom Gericht zu würdigen. So wie sich die Liegenschaft in ihrem tatsächlichen Bestand zum Entnahmestichtag darstellte, war sie zu bewerten und wurde vom Sachverständigen auch bewertet. Das Gutachten eines Sachverständigen zählt zu den Beweismitteln und besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen. Die Erhebung der Tatsachen (Befund) muss nicht durch den Sachverständigen selbst erfolgen; sie müssen aber im Gutachten genannt sein. Ein Gutachten, aus dem weder die zugrunde gelegten Tatsachen noch wie sie beschafft wurden, erkennbar ist, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (*Ritz, BAO, Kommentar*, § 177 Tz 1 und die dort zitierte Judikatur). Sachverständigengutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung. Die Behörde hat anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu prüfen (*Ritz, BAO, Kommentar*, § 177 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Das Gutachten des Sachverständigen P zum Entnahmestichtag 30.04.2001 verwendete das Sach- und Ertragswertverfahren und ermittelte daraus den Verkehrswert der Liegenschaft. Das Gutachten, das im Sachverhaltsteil dieses Erkenntnisses ausführlich dargestellt ist, erscheint dem Bundesfinanzgericht schlüssig und nachvollziehbar. Es folgt daher in freier Beweiswürdigung dem Gutachten bei der Wertermittlung zum Entnahmestichtag, welche den Grundwert mit ATS 4.000 (€ 290,69) ansetzte.

E) Zeitlich naher Verkaufspreis als maßgeblicher Wert für die Entnahme?

Für die gegenständliche Liegenschaft wurde ein Veräußerungserlös v. € 327,03 (ATS 4.500) pro m² erzielt.

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, **führen** weiters in ihrem Kommentar zum EStG 1988 , **13.Lfg.Band I (§ 1-14) zu § 6 EStG**, Bewertung, aus:

„Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der nicht von der persönlichen Auffassung des Stpfl, sondern von der allgemeinen Verkehrsauffassung bestimmt wird (E 18.3.1970, 1835/68, 1970, 153, vgl E 29.5.2001, 98/14/0103 und E 5.7.2004, 2000/14/0174). Subjektive Wertvorstellungen, die den Steuerpflichtigen allenfalls zur (Über-)Zahlung des Wirtschaftsgutes veranlasst haben, finden im Teilwert keinen Niederschlag. Das Stichtagsprinzip gilt auch für die Ermittlung des Teilwertes (vgl E 14.10.1981, 1814/79, 1982, 123; E 25.6.2007, 2005/14/0121, 2008, 298...

Das Bundesfinanzgericht ergänzt noch:

Der zivilrechtliche Verkaufspreis einer Liegenschaft ergibt sich nach Vertragsverhandlungen aus dem Kaufvertrag, der auch für die Vertragsparteien bindend wird. Die Bindungswirkung kann auch später eintreten. Der Kaufvertrag v.13.07.2001 wurde erst in dem auf das Jahr des Kaufvertragsabschlusses folgenden Jahr rechtswirksam (Erfüllung der vertraglich vereinbarten aufschiebenden Bedingungen).

Für einen Käufer, dessen Plan es ist, auf dem erworbenen Areal die Errichtung eines Einkaufszentrums zu betreiben, ist daher die mögliche kommende Bauführung ein wesentliches Kriterium für den Erwerb einer Liegenschaft. Er wird daher den Kaufvertrag mit aufschiebenden Bedingungen versehen. Dies spricht auch für die Sorgfalt eines nach kaufmännisch Grundsätzen handelnden Unternehmers.

Zudem kann es in der Praxis vorkommen, dass der Käufer bereit ist, aufgrund von - in der Sphäre des Käufers gelegenen subjektiven Umständen - einen höheren - über dem objektiven Wert einer Liegenschaft - liegenden Kaufpreis zu zahlen. Ein Mehrpreis kann vor allem wegen eines harten wirtschaftlichen Wettbewerbsumfeldes für einen Standort gezahlt werden, weil man sich zB. höhere Umsätze am neuen Standort wegen höherer Einwohnerzahl (Stadtzentrum) erhofft.

Die Tatsache, dass ein fremder Dritter, der die erworbene Liegenschaft aufgrund seiner bestimmten Verwendung (und damit für einen höheren Nutzen) einen höheren Kaufpreis in € /m² zahlte, zählt zu den subjektiven Umständen, der bei der Wertermittlung zum zuvor gelegenen Entnahmestichtag zum 30.04.2001 außer Ansatz zu lassen ist. Dieser Kaufpreis hat grundsätzlich nichts mit dem im Entnahmezeitpunkt vorgelegenen Wert zu tun, wenngleich zeitliche Nähe zwischen den beiden Vorgängen vorliegt. Daher war die von der Betriebsprüfung vorgenommene „Schätzung“ von ATS 4.500 pro m² (der mit dem Kaufpreis pro m² ident war) nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes nicht als Entnahmewert heranzuziehen. Dem Bewertungsansatz des im Verfahren beauftragten, fachlich kompetenten Sachverständigen wurde vom Bundesfinanzgericht gefolgt. Die Differenz betrug pro m² € 36,34 (ATS 500).

Feststellungen zum Veräußerungszeitpunkt (bei vorliegendem Kaufvertrag v. 13.07.2001 mit einer Reihe von aufschiebenden Bedingungen) dahingehend, ob die vereinbarten Bedingungen schon mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zum Abschluss des Kaufvertrages oder doch erst mit Eintritt der Bedingungen (nach der Aktenlage März 2002) gegeben waren, konnten unterbleiben, weil ausschließlich die steuerlichen Folgen der Entnahme von betrieblich genutzten Teilgrundstücksflächen (und die dabei aufgedeckten stillen Reserven) zum Entnahmestichtag zum 30.04.2001 zu beurteilen war.

Zusammenfassung

Der Richter war vor allem im Interesse der Schaffung eines Rechtsfriedens bei einer über drei Jahre dauernden (gerechnet vom Ausgangsjahr 2001: sogar über fünfzehnjährigen Dauer des Verfahrens) bemüht, eine Lösung des Problems - hinsichtlich des Ausmaßes von entnommenen Grundstücksflächen sowie der Bewertung der Höhe nach - nunmehr herbeizuführen.

Die Tatsachenfeststellung des genauen Ausmaßes allerdings erwies sich im gegenständlichen Beschwerdefall als überaus schwierig. Der Richter sieht sich nach Überprüfung der umfangreichen Aktenlage außerstande, den „wahren“ Sachverhalt trotz der im § 115 BAO normierten Verpflichtung festzustellen. Die Wahrheitsfindung erwies sich deswegen als äußerst schwierig, weil der Beschwerdefall teilweise sachverhaltsmäßig in Zeiträume bis 1956 (historische Erfassung von Grundstücken auf den gegenständlichen EZ 70, 569 und 548) sowie Umgründungsvorgängen des Jahres 1981 (incl. Liegenschaftsübertragungen/-einbringungen), dem damaligen Verlassenschaftsverfahren im Jahre 1985 und die dort gesetzten Schritte der Liegenschaftsübertragungen) zurückreicht. Damit war aber das flächenmäßige Ausmaß von betrieblichen bzw. nicht betrieblich genutzten Grundstücksflächen zum 30.04.2001 nur sehr schwer möglich. Dies zeigt auch die intensive Beschäftigung der Betriebsprüfung mit diesem Beschwerdefall (vgl. im Einzelnen das Besprechungsprogramm v. 08.11.2005 sowie der Stellungnahme der Betriebsprüfung v. 17.07.2006).

Eine Zurückverweisung des Beschwerdefalles (wegen der nicht mehr genau ermittelbaren entnommenen Grundstücksflächen) war aus dem Grunde der langen Verfahrensdauer nicht tunlich (Aspekt einer weiteren Verfahrensverzögerung).

Dies vor allem vor dem Hintergrund, weil die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft

- bereits am 06.09.2003 im Firmenbuch gelöscht wurde
- der durch Mängel in der Bescheid "produktion" der Abgabenbehörde I. Instanz (Nichtbescheide v.22.12.2005) ausgelösten überlangen Verfahrensdauer
- der langen Zeiträume vom Abschluss der Betriebsprüfung Ende 2005 bis zur Neuerlassung des hier in Beschwerde gezogenen Feststellungsbescheides 2001 (Sachbescheid) erst am 19.12.2011
- der Tatsache, dass damals auch die gegenständliche Liegenschaft schon verkauft wurde (alte Rechtslage -Eigentümerwechsel)

sowie

- dem Umstand des nachwievor offenen Beschwerdeverfahrens beim ehemaligen Gesellschafter.

Was die Höhe des Quadratmeterpreises anlangt, konnte sich das Gericht auf das Gutachten des ehemaligen Amtssachverständigen v. 20.08.2001 stützen. Das Bundesfinanzgericht folgt daher im Ergebnis dem im Gutachten zugrunde gelegten Quadratmeterpreis im Ausmaß v. ATS 4.000 (€ 290,69). Damit folgte es nicht dem Ansatz der Betriebsprüfung, die den Verkaufspreis von ATS 4.500 (€ 327,03) zugrundelegte.

Die Verkehrswert-bzw. Teilwertberechnung des Gutachters v.20.08.2001 wurde nach Ansicht des BFG schlüssig und nachvollziehbar erstellt und entspricht den Bewertungsvorgaben der herrschenden Lehre und Rechtsprechung (VwGH 24.5.1965, 1624/64, VwGH 25.10.1995, 93/15/0119, 27.6.00, 95/14/0083, 26.7.2006, 2006/14/0016, UFS 6.12.2011, RV/1144-W/10, Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, Sachwertverfahren S. 265 ff). Es war daher davon auszugehen, dass die im angeführten Gutachten angeführte Beschreibung des Lage/Bauzustandes den Tatsachen zum Entnahmezeitpunkt 30.04.2001 nach Besichtigung der Liegenschaft entsprochen hat. Die Ermittlung des zutreffenden und angemessenen Teilwertes auf der Basis dieses Gutachtens wurde übernommen (€ 290,69 pro m²-teilweise Stattgabe -vgl. Berechnungsblatt -Beilage).

Das Gericht schließt sich zudem dem von der steuerlichen Vertretung modifizierten Berechnungsvorschlag v.21.05.2014 an, da dieser die höchste Wahrscheinlichkeit an Richtigkeit hinsichtlich des Ausmaßes der entnommenen Teilgrundstücksflächen beinhaltet. Im Übrigen wurde dieser Vorschlag der steuerlichen Vertretung v.21.05.2014 mit den Parteien im Wege einer Erörterung am 03.06.2014 besprochen (5.619 m²).

Dieser Lösungsansatz ist unter Berücksichtigung der vorliegenden Gesamtumstände des Beschwerdefalles (genaues Ausmaß der entnommenen Grundstücksflächen nicht mehr ermittelbar) nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes vertretbar.

Die nunmehrige Beendigung der Bewertungsfrage war insbesondere durch die am 03.06.2014 abgehaltene Erörterung möglich geworden.

Auf die Beilage 1 (Berechnungsblatt Entnahmegewinn 2001) wird verwiesen.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch des Erkenntnisses zu entscheiden.

Nichtzulässigkeit der (ordentlichen) Revision

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt.

Grundsätzlich bedeutende Rechtsfragen musste das Bundesfinanzgericht im konkreten Beschwerdefall nicht beantworten: Die Lösung von Sachfragen ist nicht Gegenstand eines Revisionsverfahrens. Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Entnahmegewinn 2001

Linz, am 17. Jänner 2017