

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ehemals ***100***, zH Hrn. ***8***. ***100***, vertreten durch ***100***, über die Beschwerde vom 27. Dezember 2011 gegen den Bescheid des ***FA***, nunmehr Finanzamt Österreich – DS ***7***, vom 19. Dezember 2011 betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem.§ 188 BAO für das Jahr 2001 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

Einkünfte aus Gewerbebetrieb			ATS	€
			42.633.252,94	€ 3.098.279,32
001 davon entfällt auf	Ehem. ***2*** ehemals i.L. ***11***	St.Nr. ***7***_ ***15*** ehemals FA ***12***	ATS 0,00	€ 0,00
002 davon entfällt auf	***8***. ***3*** ***14*** ***11***	St.Nr. ***7***_ ***16*** ***13***	ATS 42.633.252,94	€ € 3.098.279,32

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis

Dieses Erkenntnis hat Wirkung gegenüber allen ehemals Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle ehemals Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Den Streitpunkt im fortgesetzten Beschwerdeverfahren bildete die Entnahme der Liegenschaft ***20*** (Gesamtflächenausmaß sowie Ausmaß der zu entnehmenden betrieblichen Grundstücksflächen bzw. Entnahmewert pro Quadratmeter (siehe TZ 1 des **Betriebsprüfungsberichtes vom 16.12.2005** und **Niederschrift v.13.12.2005 als Beilage zu TZ 1 des BP-Berichtes**) für das Jahr 2001.

Die **Betriebsprüfung** kam im Betriebsprüfungsbericht vom 16.12.2005 (S.9) zu folgender zusammenfassenden Darstellung:

17	10.604 m ²
18	142 m ²
19	1.497 m ²
abzüglich Teilfläche öff.Gut	-99 m ²
Summe	12.144 m²

Berechnung des Entnahmegewinnes laut Betriebsprüfung				
<i>Entnahmewert Grund und Boden</i>			<i>2001</i>	<i>2001</i>
			<i>ATS</i>	<i>€</i>
<i>bisher</i>	<i>7482 m²</i>	<i>1.900,00/m²</i>	<i>14.215.800,00</i>	<i>1.033.102,48</i>
<i>laut Betriebsprüfung</i>	<i>12.144m²</i>	<i>4.500,00/m²</i>	<i>54.648.000,00</i>	<i>3.971.425,04</i>
<i>Differenz</i>			<i>40.432.200,00</i>	<i>2.938.322,56</i>
<i>Buchwert Grund und Boden</i>	.		<i>2001</i>	<i>2001</i>

		<i>ATS</i>	€
<i>bisher</i>		<i>1.953.137,00</i>	<i>141.940,00</i>
<i>bisher</i>	<i>außerbilanzmäßig</i>	<i>350.691,00</i>	<i>25.485,70</i>
<i>bisher</i>	<i>gesamt</i>	<i>1.602.446,00</i>	<i>116.454,30</i>
<i>laut Betriebsprüfung</i>		<i>1.953.137,00</i>	<i>141.940,00</i>
<i>Differenz</i>		<i>-350.691,00</i>	<i>-25.485,70</i>
	<i>Entnahmewert</i>	<i>54.648.000 -</i>	<i>3.971.425,04</i>
	<i>Buchwert</i>	<i>1.953.137</i>	<i>141.940,00</i>
	<i>Entnahmegewinn lt.BP</i>	<i>52.694.863</i>	<i>3.829.485,04</i>

Die Aufschlüsselung der einzelnen Einlagezahlen ist lückenlos in der Tz 1 zur Beilage zum Betriebsprüfungsbericht dargestellt (siehe Bp-Bericht, Akt Seite 95ff/2001).

Die im Beschwerdefall außergewöhnlich lange Verfahrensdauer ist vor allem dadurch erklärbar, dass in früheren Jahren - nach umfassender Betriebsprüfung- „Bescheid-Produktionsmängel“ seitens des Finanzamtes vorlagen (sogenannter Nichtbescheid für 2001 v. 22.12.2005). Nach Sanierung dieses Mangels wurde am 19.12.2011 ein neuer Feststellungsbescheid mit unverändert gebliebenen Einkünften aus Gewerbebetrieb in Millionenhöhe erlassen, der hier den Prüfungsgegenstand bildete. Das Bundesfinanzgericht wurde erstmals im Jahre 2013 mit dem Feststellungsjahr 2001 konfrontiert. Mittlerweile wurde auch das Höchstgericht –in zahlreichen Verfahren (Fristsetzungsanträgen, Feststellungsverfahren und Einkommensteuerverfahren eines Beteiligten) mehrmals angerufen (siehe die späteren Ausführungen). Dieser äußerst komplexe Beschwerdefall stellte für das BFG - angesichts des lange zurückliegenden Zeitraumes sowie dessen Umfangs (geschichtliche Aufarbeitung von Grundstücksflächen (Grundvermögen) bis zurück ins Jahr 1956 durch die Betriebsprüfung v.16.12.2005) eine besondere Aufgabe dar. Oberstes Ziel für das Bundesfinanzgericht war – dem Auftrag des VwGH folgend - unter Würdigung aller im ergänzenden Verfahren vorgelegten Beweismittel (aller Verträge und sonstigen Beweismittel) zur letztlich verbliebenen Streitfrage des Vorliegens von notwendigem Privatvermögen bzw. der Höhe des Entnahmewertes pro Quadratmeter den wahren Sachverhalt festzustellen.

Hinsichtlich des Erstverfahrens wird auf das Erkenntnis des BFG v.17.01.2017 zu RV/5101086/2013 (teilweise Stattgabe) hingewiesen. Das Höchstgericht hat das Erkenntnis des BFG zu RV/ 5101086/2013 (Jahr 2001) aufgehoben (VwGH zu Ra 2017/15/0054-5 v.28.02.2018). Dies aus zwei Gründen:

a) Nichtbeachtung der „richtigen“ entnommenen Grundstücksflächen wegen § 5 Gewinnermittlung - Erfassung 2001 als gewillkürtes Betriebsvermögen

b) Dem Lösungsvorschlag auf der Grundlage des Schriftsatzes der stl. Vertretung v. 21.05.2014 wurde vom VwGH eine Absage erteilt. Auf die ausführlichen sachverhaltsmäßigen Feststellungen in der Begründung des BFG-Erkenntnisses sowie auf dessen Zusammenfassung wird verwiesen. Über Anordnung des VwGH musste der Feststellungsbescheid 2001 v. 19.12.2011 ein zweites Mal in Richtung Vorliegens von notwendigem Privatvermögen bzw. richtiges Flächenausmaß im Zuge der Entnahme von Grundstücksflächen zum Stichtag 30.04.2001 vom Bundesfinanzgericht überprüft werden. Dabei ergab sich durch die hohe Anzahl von Stellungnahmen im fortgesetzten Verfahren abermals eine zeitliche Verzögerung. Der vom Gericht angestrebte Einigungsversuch am 11.03.2020 kam nicht zustande. Das Gericht war äußerst bemüht, der Verteidigung von Rechten der Bfin. sowie dessen steuerlicher Vertretung, aber auch der Abgabenbehörde ausreichend Gelegenheit zu bieten. Das umfassend gewährte Parteiengehör hatte aber wiederum zeitliche Erweiterungen gebracht. Ebenso darf verwiesen werden, dass die zahlreichen Beweisanträge abermals eine umfassende und eingehende intensive Beschäftigung für das Gericht bedeuteten, auch wenn diese schließlich-mangels Relevanz der Beweisanträge - nicht zugelassen wurden.

Die jeweiligen Parteivorbringen im ergänzenden Beschwerdeverfahren werden wie folgt zusammengefasst:

Notwendiges Privatvermögen-Ansicht des Finanzamtes:

Ein notwendiges Privatvermögen würde nicht vorliegen, da die Liegenschaft nicht privat im Sinne einer Befriedigung eines privaten Wohnbedürfnisses genutzt worden sei. Wenn man überhaupt von notwendigen Privatvermögen sprechen könnte, sei diese Nutzung jedenfalls eine untergeordnete Nutzung im Sinne der Verwaltungspraxis (Einkommensteuerrichtlinien 2000 ***19*** -80/20 % Regel). Die Liegenschaft sei zu keinem Zeitpunkt des Beschwerdejahres zumindestens zu 20 % für private Wohnzwecke genutzt worden. Die gesamte Liegenschaft stelle Betriebsvermögen dar. Der Grundbuchauszug der ***17*** vom 30.05.2006 zeige auf, dass die Grundstücksparzellen ***26*** im Ausmaß von 2225 m², ***77*** im Ausmaß von 1645 m² und ***78*** im Ausmaß von 110 m² zumindest seit dem Jahre 1994 Bestandteil der ***17*** gewesen seien, da aus dem Grundbuchauszug der ***17*** eine diesbezügliche Bauplatzerklärung ersichtlich sei. Diese Bauplatzerklärung laut Grundbuchauszug vom 12.04.1994 sowie die bilanzielle Darstellung sei eindeutig. Diesbezüglich werde nochmals auf das Anlageverzeichnis der Bilanz 2001 hingewiesen. Selbst

wenn man der Vermögenssteuererklärung zum 1.1.1992 folgen würde, würde sich lediglich ein privater Anteil von 1.639 m² ergeben, der sich aus den Parzellennummern ***21*** im Ausmaß von 1497 m² aus der EZ ***22*** sowie ***23*** im Ausmaß von 142 m² aus der ***18*** ergeben würden. Die ***17*** als solche sei immer als Betriebsvermögen und nicht als Privatvermögen erklärt worden. Im Übrigen werde auf den Einheitswertakt ***24*** hingewiesen, indem in den Baubeschreibungen aber keine private Nutzung vorhanden gewesen ist sei. Weiters verwies die Abgabenbehörde auf eine Berufung vom 04.02.2002, indem die Grundstücke zu Einheitswertakt ***25*** -0070 im Betriebsvermögen befunden habe. Der Anteil der privat übergebenen Grundstücke beziehe sich auf die Grundstücke mit dem Einheitswertaktenzeichen ***25***. Auch sei in dieser Berufung angeführt, dass eine Aufteilung des Einheitswertes in der EWAZ ***24*** nicht erforderlich sei, und dass der im Privatvermögen liegende Teil zu EWAZ ***25*** festgestellt worden sei. Damit werde auch festgehalten, dass die ***17*** im Betriebsvermögen gewesen sei., wenn eine Aufteilung des Einheitswertes nicht erforderlich sei, weil in der ***17*** keine Teile eines Privatvermögens ***45***straße enthalten waren. Das Grundstück ***26*** ist Teil der ***17*** und somit auch Teil des Betriebsvermögens (unter Hinweis auf den Prüfungsbericht). Die Beschwerdeführerin gebe also damit ausdrücklich selbst an, dass zum 29.07.1999, dem Zeitpunkt des Schenkungsvertrages, jedenfalls die Grundstücke der ***17*** Betriebsvermögen gewesen seien. Überdies ergänze die Abgabenbehörde, dass sämtliche Grundstücksflächen als Einheit zu betrachten seien. Dies ergebe sich einerseits aus dem Umstand, dass diese direkt aneinandergrenzen und andererseits auch letztlich der ***17*** zugeschrieben worden seien. Auch wurde im Einheitswertbescheid vom 05.06.2002 sei das Grundstück ***21*** im Ausmaß von 1497 m² bereits ab 1.1.2001 im Einheitswert ***24*** -02 -0070 mitbewertet worden, da all diese Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit seien. Gebäude hätte es im Beschwerdejahr- mit Ausnahme der Pizzeria im Ausmaß von 262 m² - nicht mehr gegeben. Notwendiges Privatvermögen könne daher mangels privater Nutzung von Gebäudeteilen nicht vorliegen. Zusammenfassend verwies die Abgabenbehörde auf die Stellungnahme der Prüferin vom 17.07.2006 und auf den Umstand, dass der bilanzielle Ausweis des Betriebsvermögens relevant sei. Auf die ausführliche Stellungnahme im Betriebsprüfungsbericht vom 16.12.2005 werde verwiesen. Die Behauptung des Vorliegens von notwendigen Privatvermögen könne auch nicht durch die vorgelegten Unterlagen bewiesen werden. Bei der Frage, ob Betriebsvermögen oder notwendiges Privatvermögen vorliege, handele sich um eine Rechtsfrage. Die Beurteilung der Rechtsfrage stehe einem Sachverständigen nicht zu, sondern nur der Behörde (vergleiche Ritz, Rz. 1 zu § 177 BAO).

Demgegenüber stehen die Ausführungen der steuerlichen Vertretung: Mehrmals im Verfahren sei auf ein anteiliges Ausmaß von privat genutzten Flächen hingewiesen worden. Sowohl im Ergänzungsgutachten des Sachverständigen Ing. ***56*** und ***50*** vom 09.04.1986, wonach eine Privatfläche von insgesamt 5619 m² anzunehmen sei, an anderer Stelle ein solches im Ausmaß von 4.632 m² dem Privatvermögen zugeordnet wurde bzw. wiederum an

anderer Stelle 4.062 m² aus einem Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1962 vom 6.11.1964. Es sei im Verfahren auch immer wieder betont worden, dass Herr ***27*** damals seinen Wohnsitz an der besagten Liegenschaftsadresse hatte. Zum Beweis des Vorliegens einer anteiligen Privatnutzung würden auch 2 eidesstattliche Erklärungen bzw. Farbkopien der Nutzung von Gartenflächen vorgelegt. Weiters wurde auf die Vermögenssteuererklärung 1.1.1972 bzw. 1.1.1995 hingewiesen. Es sei die Ermittlungsaufgabe der Abgabenbehörde gewesen, sich mit dem Vorbringen hinsichtlich Privatvermögen zu beschäftigen. Dies habe das Finanzamt unterlassen, denn es fehlten im Akt Feststellungen darüber, wo die Familie ***27*** gelebt habe. Das Ausmaß des Gartens wurde im Beschwerdeverfahren dargelegt und auch mittels Dokumenten belegt. Die Privatflächen würden auch über 20 % betragen. Die Daten in den ausgewiesenen Vermögenssteuererklärungen zu den jeweiligen Stichtagen seien richtig und hätten auch keine Veränderung erfahren. Schon im Mai 2003 sei beim Finanzamt die Ausfertigung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung zur Vorlage im Firmenbuchgericht beantragt worden. Die Bauplatzerklärung hinsichtlich der Grundstücke ***100***, ***77*** und ***78*** sei nicht gleichzusetzen mit einer betrieblichen Nutzung. Diese hätte nämlich nicht tatsächlich stattgefunden. Es müsse die Bauplatzerklärung in die Richtung verstanden werden, dass sie sich um die Absicht, ein privates Gebäude zu errichten, handeln würde. Angaben über Quadratmeter in einem Prospekt-Folder würden nichts über die betriebliche oder private Nutzung aussagen. Ein Investor, der die gesamte Grundstücksfläche erwerben würde, kaufe nämlich auch die privat genutzten Flächen einschließlich ev. noch vorhandener private Gebäude. Es sehr unlogisch und unzulässig zu behaupten, dass keine über die 80/20 % privat genutzten Flächen vorlegen würden. Die Abgabenbehörde würde sich in sehr vielen Fragen in diesem Beschwerdefall im Bereich von Vermutungen bewegen.

Entnahme- Vorliegen von gewillkürtem Betriebsvermögen?

Ansicht des Finanzamtes:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung sei die gesamte Liegenschaft im Ausmaß von 12.243 m² als notwendiges Betriebsvermögen bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen bilanziell dargestellt worden. Da es in der Folge zur Betriebseinstellung gekommen sei, hätte auch die gesamte Liegenschaft entnommen werden müssen. Unverständlich sei es, wie der Schluss gezogen werden könne, dass lediglich 7.482 m² zu entnehmen gewesen wären. Die Abgabenbehörde führt weiters aus, dass kein Fall einer Bilanzberichtigung vorliege, da weder objektiv noch subjektiv ein Verstoß gegen allgemeine Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung oder zwingende Vorschriften des EStG vorliege.

Die **steuerliche Vertretung** Dr. ***5*** führt in ihren Schriftsätzen aus, dass die Entnahme von 7482 m² falsch gewesen sei. Damit Wirtschaftsgüter, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet werden zu können, um dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich zu sein,

müsse ein betrieblicher Zusammenhang bestehen (unter Hinweis auf Erkenntnis des VwGH vom 20.11.1990,90/14/0013, in welchem ausgeführt werde, dass „als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen nur solche Wirtschaftsgüter in Betracht, die in ihrer Beschaffenheit nach auch Betriebsvermögen seien. Gegenstände, bei denen ein Zusammenhang mit dem Betrieb offensichtlich nicht bestehe, seien im gegenständlichen Beschwerdefall Wirtschaftsgüter (Grundstücksflächen) als gewillkürtes Betriebsvermögen ausgeschlossen, welche ausschließlich als Grünland gedient hätten. Objektiv und subjektiv beurteilt liege daher - vor und nach dem Ausbuchen der Liegenschaft - notwendiges Privatvermögen vor.

Nach der Auffassung der steuerlichen Vertretung führe die Abgabenbehörde eine vierte Kategorie von Wirtschaftsgütern ein. Dies könne aus den Einkommensteuerrichtlinien nicht abgeleitet werden. Die vom Finanzamt vorgenommene Wortklauberei hinsichtlich der Benennung der unbebauten Flächen als Garten in der eidesstattlichen Erklärung von Frau ***51*** werde ignoriert und es werde daher die notwendige Sachlichkeit vermisst. Es liege ein Fall einer zwingend vorzunehmenden Bilanzberichtigung vor. Die steuerliche Vertretung bringt hierzu mehrere Vorschläge ein, die ein geringeres Ausmaß an zu entnehmenden Betriebsflächen aufwiesen.

Entnahmewert:

Die **Abgabenbehörde** regt im ergänzenden Verfahren eine Erhöhung des Entnahmepreises (im Sinne einer Verschlechterung) pro Quadratmeter an (von bisher laut Betriebsprüfung € 327,03 auf ca. € 360 pro Quadratmeter an. Sie begründet dies aus einem erzielten Kaufpreis eines Grundstückes, welches an die ***60*** Invest verkauft worden ist.

Demgegenüber führt die steuerliche Vertretung aus, dass der in diesem Kaufvertrag enthaltene Kaufpreis keine Grundlage für den Entnahmewert für die gegenständliche Liegenschaft ***33*** 4 bilden könne. Der Ansatz von Anschaffungsnebenkosten sei bei der Ermittlung des Teilwertes, wie dies die Abgabenbehörde fordert, nicht nur allgemein unbillig, sondern auch deswegen unzulässig, weil es sich nicht um eine Entnahme mit nachfolgender Betriebsfortführung handle (§ 6 Z. 1 EStG 1988-VwGH 19.12.2009,2009/13/0032). Im Beschwerdeverfahren würde aber die Definition des Teilwertes nicht vorliegen. Es liege hier eine Betriebseinstellung gemäß § 6 Z. 4 EStG 1988 vor. Die steuerliche Vertretung weist auf ihren Wertansatz in der Feststellungserklärung 2001 (€ 138,08 oder in ATS 1.900,00 pro Quadratmeter). Weiters signalisierte sie mehrmals die Zustimmung zu einem Quadratmeterpreis von Euro 290,69, sollte eine Einigung bei den entnommenen Flächen eine günstigere - im Sinne von geringerer Fläche an zu entnehmenden Grundstücksflächen – erzielt werden. Zur Verschlechterung fühlte die steuerliche Vertretung aus, dass diese unzulässig sei.

Grundstückswerteverordnung nach Grunderwerbsteuergesetz oder Einkommensteuergesetz:

Die Abgabenbehörde vertritt die Auffassung, dass bei der Wertermittlung § 4 Grunderwerbsteuergesetz und die darauf aufbauende Grundstückswerteverordnung im ertragsteuerlichen Verfahren nicht anzuwenden sei. Im Übrigen würde der vorgelegte Immobilienpreisspiegel 2010 einerseits lediglich den Durchschnittswert eines gesamten Bezirkes abbilden und jene Werte im Zentrum einer Stadt unberücksichtigt lassen.

Die steuerliche Vertretung argumentiert unter Hinweis auf einen Artikel von Prodingher SWK 11/2019 Nr. 1, dass der Grundstückswerterechner grundsätzlich zu vernünftigen Ergebnissen führen würden und ein derartiges Ergebnis auch nicht als unglaublich abgetan werden könne. Der Autor stelle weiters fest, dass die Ermittlungsmethoden nach dem Vergleichswertverfahren bzw. dem Sachwertverfahren nachgebildet seien, die zu Verkehrswerten führen, die dem gemeinen Wert entsprechen würden. Wenn die Grundstückswerteverordnung und ihre Anwendbarkeit dem einkommensteuerrechtlichen Verfahren vorgelagerten Feststellungsverfahren seitens der Finanzverwaltung für nicht zulässig erklärt würde, ergebe sich die Frage, ob die Grundstückswerteverordnung mit Art. 7 des B-VG und dem Art. 5 EStG in Einklang stünde. Aus diesem Grunde werde im Rahmen der Beschwerdeentscheidung auch erwartet, dass das Bundesfinanzgericht die Zulässigkeit einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof für gegeben erachte.

Grundsteuerzahlungen als Maßstab für die Zuordnung zu Betriebs- oder Privatvermögen:

Die **Abgabenbehörde** bringt vor, dass Grundsteuerzahlungen für die Liegenschaftsflächen des EWAZ ***25***- 2-0070/1 (***17*** ua) von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Dies wird von der steuerlichen Vertretung im Verfahren bestritten. Selbst wenn Grundsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien, führte die Abgabenbehörde aus, dass die steuerrechtliche Geltendmachung nichts zur Frage der Nutzung der betreffenden Grundstücke beitragen könne und im Übrigen ohnehin gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen würde. Auf die Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 17.07.2006 wurde hingewiesen.

Nach der Auffassung der steuerlichen Vertretung sei ein weiterer Grund für die Behandlung der Grundstücke ***26***, ***77***, ***78***, ***21*** und ***23*** als notwendiges Privatvermögen die bereits erwähnte Tatsache dar, dass für diese Grundstücke Grundsteuern und Bodenwertabgaben nicht als Betriebsausgaben verbucht worden sein. Die Abgabenbehörde habe sich mit der Frage von Grundsteuern offensichtlich nicht ausreichend beschäftigt. Bankzinsen seien deswegen die gesamte Zeit nicht zu berücksichtigen, weil Herr ***28*** und nachfolgend sein Sohn ***3*** stets darauf geachtet hätten, dass diese Liegenschaften nie mit Hypothekarkrediten finanziert worden seien. Aus dem Rechnungswesen für das Jahr 2001 ergebe sich ebenfalls, dass auch sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Grundstücken nicht als Betriebsausgaben verbucht worden seien; Die besagten Flächen seien auch tatsächlich privat genutzt worden, weil auch keine andere

Verwendungsmöglichkeit bestanden hätte. Damit sei ausgeschlossen, dass es sich um gewillkürtes Betriebsvermögen handeln könne. Auf die zwei eidesstattlichen Erklärungen werde hingewiesen. Beide erklärenden Personen hätten lange Zeit in den Firmen der Familie ***27*** gearbeitet, sie seien dadurch mit den örtlichen Verhältnissen im hohen Maße vertraut und würden mit diesen Erklärungen auch bestätigen, dass eine ausschließliche private Nutzung der beschwerdeverfangenen Grundstücke vorliegen würde. Die Finanzverwaltung schenke allerdings diesen Erklärungen offensichtlich keinen Glauben. Deswegen werde ergänzend eine Farbkopie bezüglich der Gartenfläche zusätzlich übermittelt. Aus dieser Farbkopie könne entnommen werden, dass die Gartenfläche auch zur privaten Tierhaltung genutzt worden sei.

Zu den Vermögensteuererklärungen:

Die **Abgabenbehörde** führt aus: **Die Vermögensteuererklärung zum 01.01.1975** des ***28*** kann, schon wegen des zeitlichen Abstandes, zu den Nutzungsverhältnissen 25 Jahre später nichts beitragen. Die Vermögensteuererklärung zum 01.01.1992 des Beschwerdeführers liegt noch immer rund 10 Jahre vor dem in Frage stehenden Zeitraum. In der Beilage zu dieser Erklärung ist angeführt: Gartengrundstück ***19***, ***93*** EWAZ ***25***/6 01.01.1983 AT 2.085.000,00 davon 1/3 aus Erbengemeinschaft ATS 695.000,00". Eine aktuelle Abfrage der ***18*** und ***22*** im Grundbuch ergab keine Treffer, da diese EZ laut Grundbuch unbekannt sind. Laut Außenprüfungsbericht haben diese EZ ein Ausmaß von gesamt 1.639 m² (***18***: 142 m², ***19***: 1.497 m²). Dieser Stellungnahme liegt ein aktueller Grundbuchauszug vom 14.06.2018 der ***17*** bei. Aus dem Grundbuchauszug dieser ***17*** vom 30.05.2006 (liegt ebenfalls bei) geht hervor, dass von den behaupteterweise privat genutzten Grundstücken die Grundstücke ***26*** (2.225 m²), ***77*** (1.645 m²) und ***78*** (110 m²) zumindest bereits 1994 Bestandteil der ***17*** waren, da aus dem Grundbuchauszug der ***17*** eine diesbezügliche Bauplatzerklärung ersichtlich ist. Lediglich die Grundstücke ***21*** (1.497 m² aus ***19***) und ***23*** (142 m² aus ***18***) wurden anlässlich des Kaufvertrages vom 18.07.2001 der ***17*** zugeschrieben. Selbst wenn man der Vermögensteuererklärung zum 01.01.1992 - entgegen der bilanziellen Behandlung - folgen würde, würde sich ein privater Anteil von lediglich 1.639 m² ergeben, da die ***17*** als Betriebsvermögen (und nicht als Privatvermögen) erklärt wurde. Bei einer Einsicht in den Einheitswertakt ***24*** war in den Baubeschreibungen keine private Nutzung ersichtlich. Vorgelegt wird auch eine Berufung vom 04.02.2002 des Beschwerdeführers an das Finanzamt ***65***. Es wird damit gegen einen Schenkungssteuerbescheid berufen. Darin wird auf Seite 2 vom Beschwerdeführer ausdrücklich festgehalten, dass sich im Betriebsvermögen das Grundstück zum EWAZ ***24*** befinde. Der Anteil der privat übergebenen Grundstücke beziehe sich nur auf das Grundstück zum EAWZ ***25***. Der Beschwerdeführer gibt also ausdrücklich selbst an, dass zum 29.07.1999 (Zeitpunkt des Schenkungsvertrages) jedenfalls die Grundstücke der ***17*** Betriebsvermögen sind. Sämtliche Grundstücksflächen sind als Einheit zu betrachten. Dies ergibt sich einerseits aus

dem Umstand, dass diese direkt aneinandergrenzen, und andererseits auch alle letztlich der ***17*** zugeschrieben wurden. Auch laut Einheitswertbescheid vom 05.06.2002 (liegt bei) wurde das Grundstück ***21*** (1.497 m²) bereits ab 01.01.2001 im Einheitswert ***24*** mitbewertet, da all diese Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit bilden. Ein allfälliger privat genutzter Teil ist daher jedenfalls von untergeordneter Bedeutung und ist die gesamte Liegenschaft Betriebsvermögen und war zu entnehmen. Im in Frage stehenden Jahr 2001 waren die Gebäude bereits abgetragen. Das einzige Restgebäude sei die Pizzeria gewesen, die aber betrieblich genutzt worden sei. Notwendiges Privatvermögen konnte daher mangels privater Nutzung nicht vorliegen. Das gesamte Grundstück war aber weiterhin in der Bilanz erfasst. Es war daher das gesamte Grundstück Betriebsvermögen.

Treu und Glauben:

Ansicht des Finanzamtes :

Das zuständige ehemalige Finanzamt habe lediglich einen Sachverständigen beauftragt, den Verkehrswert der Liegenschaft für Entnahmezwecke zu ermitteln. Der Sachverständige habe den Befund und die Schlussfolgerungen im Bewertungsgutachten vom 20.08.2011 ausführlich beschrieben. Auf das Bewertungsgutachten wurde verwiesen. Im Steuerrecht gelte das Amtswegigkeitsprinzip des §§ 115 BAO, d. h. zunächst sei als erster der jeweilige Sachverhalt festzustellen und darauf aufbauend seien Rechtsfragen zu lösen. Die zitierten zivilgerichtlichen Entscheidungen des OGH betreffend der Unterscheidung zwischen Sachverhalt und Rechtsfrage könne für das Steuerrecht keine Bindungswirkung entfalten. Eine Auskunft des zuständigen Finanzamtes, dass einem Privatsachverständigen die Lösung von Rechtsfragen zukäme, liege nicht vor und wäre überdies rechtswidrig. Die Berufung auf Treu und Glauben komme im gegenständlichen Beschwerdefall nicht in Betracht. Sollten von einem Privatgutachter ihm nicht zukommende Feststellungen getroffen werden, könne auch kein Vertrauensschutz bestehen. Es sei richtig, dass der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 16.01.1995 beim ehemaligen Vorstand des Finanzamtes Mag.S. hinsichtlich des Neubaus eines Geschäftszentrums in der ***33***-Gasse eine Besprechung abgehalten habe (AV vom Besprechungstermin 08.01.1995). Die Abgabenbehörde hätte daher lediglich den Auftrag an diesen Sachverständigen zur Erstellung eines Gutachtens erteilt. Aus dem Prospekt des geplanten neuen ***70*** sei ersichtlich, dass die Grundstücksfläche 12.243 m² betrage. Das Ergänzungsgutachten 1986 könne daher zehn Jahre später im Jahre 1995 keinen Zusammenhang zum Jahre 2001 herstellen.

Die **steuerliche Vertretung** bestreitet dies und behauptet die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Besprechung des BFG mit den Parteien v. 11.03.2020 (AV v.11.03.2020)

Aus der **Besprechung v. 11.03.2020** zwecks Einigungsversuches wurden die unterschiedlichen Positionen der Parteien besprochen. Dabei zeigte sich, dass hinsichtlich der zu entnehmenden Grundstücksflächen nach wie vor Auffassungsunterschiede bestanden. Ausgehend von einer Gesamtfläche von **12.078 m²** lägen nach der Auffassung der stl. Vertretung folgende Werte vor:

lt.Stb: Betriebsvermögen	Privatvermögen
6.212 m²	5.866 m²
Bisher lt. Stb: 6.624 m²	5.619 m²

Im Verhältnis zur BP (gesamt **12.243 m²** vor Abzug des öff. Gutes) ergab sich eine Differenz des Gesamtflächenausmaßes von 165 m². Lediglich bei der Höhe des Entnahmewertes im Ausmaß von € 290,69 pro Quadratmeter signalisierte die stl. Vertretung Zustimmung. Allerdings müsste das Ausmaß der zu entnehmenden Flächen auch für den Steuerberater stimmen. Auf die Tabelle (Grundstücksflächen der einzelnen aufgelisteten EZ in dieser Besprechung v.11.03.2020 (AV) wird verwiesen.

Ein neuerlicher Lösungsansatz kam dann von der stl. Vertretung mit Schriftsatz v. 06.05.2020. Der Schriftsatz der stl. Vertretung v. 06.05.2020 wird an dieser Stelle wiedergegeben, weil dieser im Wesentlichen alle bisherigen Begehren der stl. Vertretung zusammenfasst:

*„Ich habe nunmehr mit Herrn ***3*** die Inhalte der Besprechung vom 11.03.2020 beim BFG ausführlich diskutiert und übermittle zur Wahrung der Interessen meines Klienten gegenständlichen weiteren (ergänzenden) Schriftsatz. Das BFG möge im Rahmen seines Erkenntnisses über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid des ***FA*** vom 27.12.2011 für die Firma ***1*** in Liqu. für 2001 jene Vorbringen durch den Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren berücksichtigen, die auch bisher vorgebracht und nicht schriftlich zurückgenommen wurden. In diesem Schriftsatz werden Sachverhalte, Begehren und Begründungen zu den beiden Sachverhaltselementen Flächenausmaß der Grundstücke und Entnahmepreis je m² behandelt.*

1. Flächenausmaß der Grundstücke

Im Jahresabschluss der Bfin. sind zum 01.11.2000 unter den Sachanlagen ausgewiesen (Beilage. /1) :

*a) Grundstück ***17***; Parzellen ***77*** und ***78***; 1.810 m² mit dem Buchwert ATS 1.155.636*

b) Grundstück EZ ***29*** und ***17***; mit dem Buchwert ATS 797.500 Parzellen laut Beilage 8.794 m²

c) Grundstück EZ ***30***; 861 m² mit dem Buchwert ATS 256.452

d) Grundstück EZ ***31***, 4.234 m² mit dem Buchwert ATS 54.411.

Für dieses Grundstück wurden keine Anschaffungskosten gebucht, weil es sich dabei um Privatvermögen handelt.

Das Grundstück zu lit. a) war nach aufrecht bleibender Ansicht notwendiges Privatvermögen. Der Antrag auf Berichtigung des Eröffnungsbilanzansatzes zum 01.01.2001 wird wiederholend gestellt.

Eine eigene Auflistung der im Betriebsvermögen der Bfin.befindlichen Grundstücke (lit.b) wird diesem Schriftsatz beigelegt. Diese Auflistung wird mit einer Kopie des Grundbuchauszuges vom 28.08.2001 ergänzt (Beilage./2).

Die Grundstücke zu lit. c) und lit. d) befinden sich in der ***32*** und nicht in der ***33*** und hätten nicht in das Anlagevermögen der ***100*** aufgenommen werden dürfen. Im Zusammenhang mit dem Antrag auf Berichtigung der EB wird hingewiesen auf:

In der Tz.2 ***40*** der oben genannten Niederschrift werden vom Finanzamt ***34*** Berichtigungen bezüglich der Eröffnungsbilanz vorgenommen, und wird dadurch die Bfin. in den Veranlagungsjahren 1999, 2000 und 2001 steuerlich beschwert". Wenn dem Antrag auf Berichtigung der EB bezüglich des Grundstückes ***17***; 1.810 m² nicht nachgekommen wird, erfolgt die Ausdehnung der Beschwerdebegehren im gegenständlichen Beschwerdeverfahren dahingehend, dass das Bundesfinanzgericht anerkennt, dass die im Prüfungsverfahren vorgenommene Erfolgszurechnung in 2001 in Höhe von EUR 296.277,00 (ATS 4.076.874,00) im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, storniert wird. Auch in der Tz.3 Baulichkeiten in Bau" der oben genannten Niederschrift werden vom Finanzamt Berichtigungen bezüglich der Eröffnungsbilanz vorgenommen. Ein Antrag auf Berichtigung der EB in Bezug auf die lit. a) wurde (zumindest) konkludent im Zusammenhang mit der eingereichten Feststellungserklärung und auch im Schriftsatz vom 22.06.2006 gestellt. Die sich auf Grund des letzten gemeinsamen Besprechungstermins beim BFG abzeichnende Entscheidung durch das BFG gegenüber Herrn ***3*** Name hat mich auftragsgemäß veranlasst, das gesamte Aktenmaterial zurück bis zum Erwerb der Liegenschaften vormals durch Frau ***52***, in der Folge Übergabe an Herrn ***28*** und die Weiterführung der Behandlung der Grundstücke nach dem Ableben des Herrn ***28*** durch seinen Sohn und dessen Firmen (***8***. ***3***) noch ein weiteres Mal aufzuarbeiten. Ich übergebe in der Beilage./3 ein mir nur in kopierter Abschrift vorliegendes Schreiben des Herrn ***36***, in seiner Funktion als vorvormaliger Steuerberater der Familie ***27***, bevor von ihm die

Steuerberatung an Herrn ***35*** übergeben worden ist. In diesem Schreiben bezieht sich Herr Kollege Dr. ***36*** auf einen vom Finanzamt ***34*** gestellten Vorhalt und beantwortet diesen am 06.11.1964 für Herrn ***28***. Im Auftrag des Finanzamtes ***34***, welcher mir nicht vorliegt, sollte meiner Beurteilung nach offensichtlich der Eigentümerwechsel bezüglich des Betriebs- und Privatvermögens der Familie ***27***, voran Frau ***52***, die Mutter des Herrn ***28***, geprüft und geklärt werden. Herr Kollege Dr. ***36*** unterteilt in seinem Punkt ad 1) die Liegenschaften in ***32*** und jene in der ***33***. Für die vormalige ***40*** ***28***, welche in der Folge Herr ***28*** - in welcher Form auch immer - an seinen Sohn, Herrn ***3*** und zwischendurch auch an seine Gattin, Frau ***37*** und seine Tochter Frau ***38*** übergeben hat, teilt er in der lit. b) die Grundstücke der Firma ***39*** - zu und erklärt sie als Betriebsvermögen. In der lit. c) teilt er die Grundstücke dem privaten Vermögensbereich des Herrn ***28*** zu und bringt damit zweifelsfrei zum Ausdruck, dass sich diese Grundstücke im Privatvermögen des Herrn ***28*** und damit in der Folge auch im Privatvermögen seiner Erben befunden haben. Damit ist als wesentlich festzustellen, dass mit Erhalt dieser Vorbehaltsbeantwortung das Finanzamt ***34*** sowohl vom Zuordnungswillen der Eigentümer als auch von der Zuordnung selbst zum Betriebsvermögen und (notwendigem) Privatvermögen Kenntnis erlangt hat. Die Feststellung des Vorliegens eines gewillkürten Betriebsvermögens ist denk unmöglich und widerspricht dem tatsächlich vorliegenden Sachverhalt und ebenso die daraus vom Finanzamt ***34*** vorgenommenen steuerlichen Beurteilungen.

Es wird seitens des Beschwerdeführers mit Nachdruck darauf hingewiesen, dass aus diesem Sachverhalt entnommen werden muss, dass seinen Ausführungen im Sinne der „Methodik der überragenden Wahrscheinlichkeit“, die es laut VwGH und in Folge der Stellungnahme des BFG (im März 2018) anzuwenden gilt, hinsichtlich der Parzellen seit jeher und auch im Zeitpunkt der Entnahme notwendiges Privatvermögen anerkannt wird. Eine Sichtung der Unterlagen vom 06.11.1964 weg und insbesondere aus Ergebnissen von, ab diesem Zeitpunkt durchgeführten Betriebsprüfungen der Firmen und/oder des privaten Bereichs des Herrn ***28*** und in Folge der Frau ***37***, des Herrn ***3*** und der Frau ***38***, gibt keinerlei Anhaltspunkte, dass eine Änderung der in der Vorhaltsbeantwortung vorgenommenen Zuordnung eingetreten ist. Insbesondere liegen auch keine Unterlagen vor, mit und in welchen das Finanzamt ***34*** eine gegenteilige Stellungnahme - zu dieser von Herrn Dr. ***36*** für seine von ihm vertretenden Klientinnen und Klienten vorgenommenen Zuordnung in Betriebs- und Privatvermögen - vorgenommen und übermittelt hat.

Diesen Akteninhalt und auf Grund der beiliegenden Aufstellung über die Grundstückszuteilung zum Betriebs- und Privatvermögen nehme ich zum Anlass, den Antrag zu stellen, dass dem Beschwerdebegehren im Zusammenhang mit jenen, in 2001 im Jahresabschluss zum 31.12.2001 der Bfin. bilanzierten und nach Durchführung einer Berichtigung der E-Bilanz als Betriebsvermögen eine Fläche von mit 6.459 m² zugrunde gelegt wird und dieses Flächenausmaß als ins Privatvermögen genommenen Fläche festgesetzt wird. Vom ***FA***

wurde im Laufe der langen Verfahrensdauer wiederholt Stellungnahme des ***FA*** vom 19.02.2019 und auch während des persönlichen Besprechungstermins vom 11.03.2020, nunmehr vorgetragen durch Herrn ***101***, das Vorhandensein von gewillkürtem Betriebsvermögen im Zusammenhang mit dem Projekt „Der neue ***40***“ vorgebracht und begründet. Diesbezüglich wurde wiederum auf die in einem ersten Folder für die Vermietungen der geplanten Geschäftsflächen von über 11.000 m² hingewiesen. Gleichzeitig wird - ohne ausreichender Prüfung und kritischer Auseinandersetzung mit dem Projekt, von dem Herr ***3*** noch vor Entnahme von Betriebsvermögen freiwillig Abstand genommen hat - argumentiert, dass auch Grundflächen im gleichen Ausmaße (11.000 m²) für das neue Einkaufserlebnis in der Innenstadt zur Bebauung notwendig waren. Daraus leitet das Finanzamt für sich einen Flächenbedarf ab, der die gesamten Liegenschaften umfasst; deshalb erklärt das Finanzamt die gesamten Flächen - auch die privaten Liegenschaften und jene außerhalb des bilanzierten Betriebsvermögens - zum Betriebsvermögen oder gewillkürten Betriebsvermögen. Die teilweise Erfassung von Grundstücksflächen als gewillkürtes Betriebsvermögen beruht auf einer irrtümlich falschen Aufnahme von Grundstücksteilen in das Anlagenverzeichnis, die vom Finanzamt nicht beseitigt wird und steht die bisherige Argumentation mit den vorausgegangen Beurteilungen und mangels anderslautender Antworten des Finanzamtes auf Vorbehaltsbeantwortungen im krassen Widerspruch zum Sachverhalt, beides bleibt unbeachtet. Das ***FA*** übersieht offensichtlich auch, dass es selbst keine authentische Interpretation vornimmt, und andererseits, dass es sich bei den 11.000 m² Geschäftsflächen um solche handelt, die einzuteilen sind in

Betriebsflächen in der unteren Verkaufsebene	2.500 m ²
Kleinlagerflächen und Anlieferhalle	1.450 m ²
mittleren Verkaufsfläche (Gastronomiefläche)	4.200 m ²
oberen Verkaufsebene	4.300 m ²
Büroebene	2.100 m ²

Geschäftsflächen ergeben in Summe gerundet	14.550 m²
--	-----------------------------

Diese befinden sich aber nicht ebenerdig, sondern sind auf Stockwerke verteilt. Weitere Flächen hätte das mehrstöckige Parkhaus, zumindest mit sechs Ebenen benötigt. Bei einer Stellfläche von geplant 400 Plätzen á 25 m² ergibt sich eine Fläche im Ausmaß von 10.000 m². Diese verteilt auf sechs Parkebenen bringt als notwendige Grundfläche gerundet **1.650 m²**.

Daraus errechnet sich ein Bedarf an Grundflächen:

Betriebsflächen in der unteren Verkaufsebene	2.500 m ²
Parkflächen	1.650 m ²
Kleinlagerflächen und Anlieferhalle	1.450 m ²

Der Beschwerdeführer rügt, dass in unqualifizierter und irreführender Form eine geplante Ausnutzung des gesamten Areals dargestellt wird, und dabei die Nichtbebauung und damit das weitere Zurückbehalten von bestehenden Privatflächen für die Familie ***27*** vollkommen negiert wird. Diese Darstellung des Beschwerdeführers wird zur Entgegnung von fehlgeleiteten Schlüssen der Finanzverwaltung vorgebracht, auch wenn eingeschränkt wird, dass keineswegs und absolut daraus zu schließen ist, dass bereits gewillkürtes Betriebsvermögen bisher bilanziert wurde. Ausgenommen davon sind die Parzellen ***77*** und ***78*** im Ausmaß von 1.755 m², die fälschlicherweise bilanziert wurden, und eine Fläche von 1.497 m² Parzellen ***21***, die ohnehin nicht im Bilanzansatz enthalten ist. Es wird nicht verkannt, dass die Ermittlung jener Flächen, die im Eigentum des Herrn ***28***, vormals seiner Mutter Frau ***52*** und zuletzt bezüglich des Herrn ***3*** gestanden sind, schwierig ist. Es wird aber auch darauf hingewiesen, dass die Ermittlung von m² durch die seinerzeitige Prüferin, Frau ***41***, teilweise nicht nachvollziehbar bleibt. In der Niederschrift zu Schlussbesprechung wird auf Seite 3 die Summe der m² der Parzellen ***26***, ***72*** und ***73*** in der EZ neu ***93*** mit gesamt 3.820 m angegeben. Laut dem Grundbuchsatzug, der bereits beiliegt, handelt es sich dabei um Flächen in der Größe von 2.025 m² + 225 m² + 22 m², also von Flächen in Höhe von 2.472 m². Es ergibt sich daraus eine Differenz von 1.348 m², welche aufzeigt, dass die Ermittlungen über die Flächen durch das Finanzamt ***34*** teilweise falsch sind. Frau ***41*** hat es bei ihrer Aufstellung unterlassen, die Einzelbeträge für die

Zwischensummen der einzelnen EZ zu hinterfragen und auf ihre Zugehörigkeit zum Privatvermögen zu untersuchen.

*Zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.02.2018 (betrifft ao. Revision des ***FA*** zum Erkenntnis des BFG v. 17.01.2017; Zl. RV/5101086/2013) wird wie folgt Stellung genommen:*

Textziffer 1

*Unter Hinweis auf die Zuteilung von Grundvermögen als notwendiges Betriebsvermögen der ehemaligen ***33*** KG, laut beiliegender Aufstellung, auf die Tatsache, dass das Grundstück ***18***, Parzelle ***26*** nicht im Anlagenvermögen bilanziert sind, und dass es sich beim Grundstück ***19*** Parzelle ***21*** gemäß Bescheid über die Vermögenssteuer zum 01.01.1991 eindeutig ergibt, dass dieses dem privaten Grundvermögen des Herrn ***28*** zuzuordnen ist, und sich dadurch eine fehlerhafte Aufnahme und Weiterführung im Betriebsvermögen bei der Bfin. bezüglich der Anlagenpositionen handelt, muss dem Verwaltungsgerichtshof widersprochen werden, wenn er aus dem Erkenntnis des BFG - ungeprüft - übernimmt, dass sich das BFG außerstande sieht, den „wahren“ Sachverhalt festzustellen und es nur sehr schwer möglich sei, das flächenmäßige Ausmaß von betrieblichen und nicht betrieblich genutzten Grundstücksflächen am 30. April 2001 festzustellen. Ergänzend wird vom Beschwerdeführer wiederholend festgestellt, dass die lange Verfahrensdauer zumindest mit Zeiträume im Ausmaß von 138 Monate umfasst, in denen das Finanzamt, der UFS und das BFG längere Zeiträume hindurch nicht entschieden haben bzw. lange Unterbrechungen im Beschwerdeverfahren aufzuzeigen sind.*

Textziffer 10

*Den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes wird nachdrücklich widersprochen. Aus den Stellungnahmen im laufenden Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, insbesondere den Schriftsätzen wurde z.B. mit Vorlage von Fotografien auf die private Nutzung der im Privatvermögen befindlichen Flächen hingewiesen. Der Gartenbestand mit hohem und vielfältigem Baumbewuchs wurde vom Finanzamt ebenso in Abrede gestellt wie dessen Flächenausmaß. Auch mit diesem Schriftsatz werden weitere Fotografien übermittelt, die den „wahren“ Sachverhalt bestätigen (Beilage/4). Zurückkommend auf die Ausführungen in Bezug auf das Projekt ***40*** Neu wird dem BFG in der Beilage. /5 der Grundrissplan für das eigene innerstädtische Einkaufszentrum übermittelt, auch wenn bekannt ist, dass das Finanzamt diese Pläne kennt. Deswegen wird gleichzeitig der geplante „***40*** neu“ auf sämtliche im Eigentum der Familie ***27*** gehörende Grundstücksflächen kopiert. Aus dieser „Collage“ ist ersichtlich, welche Grundstücksteile nicht verbaut werden sollten, damit sie weiterhin als Wohn- und Gartenfläche für die Familie ***27*** Verwendung finden können. Die Argumentation des Finanzamtes, dass von der Familie ***27*** vorgesehen war, dass alle Flächen verbaut wurden und deshalb als gewillkürtes Betriebsvermögen einzustufen sind, ist falsch und entspricht nicht*

dem Willen der Familie ***27***. Das Projekt ***40*** Neu des Beschwerdeführers war mit vielen Einsprüchen in verfahrensrechtlicher und nachbarrechtlicher Inhalte konfrontiert. Aus dem Verfahrensablauf, wegen der Auflagen der Baubehörde und der Bearbeitung von Anrainereinsprüchen, hat Herr ***3*** letztlich den Entschluss gefasst, sein eigenes Projekt „ad acta“ zu legen und sich um eine Verwertung durch einen Dritten zu bemühen. Im Zusammenhang mit dem Abschluss des mit vielen Auflagen und Bedingungen versehenen Kaufvertrages, wurde es damals und wird auch heute als „bemerkenswert“ befunden, dass eine Baubewilligung und auch letztendlich die Eröffnung des ***42*** (H) Marktes in wesentlich kürzerer Zeit abgewickelt wurde, als es in Hinblick und Vergleich beim eigenen Projekt erfolgte bzw. zu erwarten war. Für den Beschwerdeführer ist es naheliegend, dass es nur einem der drei oder vier größten innerstädtischen Lebensmittelanbieter und dessen finanzieller Kraft möglich war, dies im Behördenweg und in dieser kurzen Zeit zu erreichen. Ob Einwendungen aus dem Bereich des Naturschutzes gegen das eigene Projekt (Fällung von altem Baumbestand, Betonierung von Garten- und Wiesenflächen) Gegenstand des Baubewilligungsverfahrens der Firma ***42*** (H) KG waren, ist nicht bekannt. Auf alle Fälle konnte der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages mit der Firma ***42*** (H) KG nicht annehmen, dass dieser innerhalb der sodann erfolgten Zeit eine Baubewilligung erhält. Bezüglich des Grundstückes ***19***, Parzellen Nummer ***21***, erfolgt in Wiederholung zu bereits früherer Darstellungen noch der Hinweis, dass für dieses vom Finanzamt ein gesonderter Einheitswert (Beilage. 6) festgesetzt wurde, welcher in die Vermögenssteuererklärungen des Herrn ***3*** Eingang fand und vom Finanzamt auch so bescheidmäßig behandelt wurde. In der Folge hat dafür die Gemeinde ***34*** Grundsteuer bzw. Bodenwertabgabe vorgeschrieben, die Herr ***28*** und nachfolgend Herr ***3*** persönlich bezahlt haben und die nicht als Betriebsausgaben abgesetzt wurden. Zu den Grundstücken" bezüglich lit. a) und lit. d) erfolgt der ausdrückliche Hinweis auf die Stellungnahme z.B. vom 24.05.2018, dass die Aufnahme der Liegenschaft ***17*** in das Anlagenvermögen mit dem Buchwert von EUR 1.155.636,00 ein Fehler war, der zu berichtigen und zu sanieren ist. Das wurde auch im Beschwerdeverfahren als Antrag formuliert, vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 28.06.2018 als nicht zulässig dargestellt und vom BFG nicht behandelt.

Textziffer 12

Der Beschwerdeführer geht nunmehr davon aus, dass vom BFG bei der Beschwerdeentscheidung die vom VwGH vorgegebene Beweisaufnahme und Sachverhaltsermittlung vorliegen und diese auch ausreichend begründet wird; insbesondere aus welchen Erwägungen das BFG zur Ansicht gelangt, dass einerseits das nicht im Anlagenverzeichnis als Betriebsvermögen enthaltene, von Herrn ***28*** angekaufte Grundstück notwendiges Betriebsvermögen darstellt und andererseits warum, nunmehr unter Hinweis auf die Erklärung zur Erstellung des Einheitswertes für die ***33*** auf Grund der Beilagen und auch auf Grund der Anfragebeantwortung des ehemaligen Steuerberaters Dr. ***36*** an das Finanzamt ***34***, die unmissverständliche Mitteilung ergangen ist, dass

die Parzellen ***102*** und ***21*** dem Privatvermögen des Herrn ***28*** zuzurechnen sind, diese - entgegen der Mitteilung - nunmehr als Betriebsvermögen anzusehen sind.

Textziffer 13

Es wird daher im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens nochmals der Antrag an den Einzelrichter gestellt, auf Grund der nunmehr zusätzlich, wenn auch erstmalig übergebenen Unterlagen, zu prüfen, welches Flächenausmaß die ehemalige ***33*** ***2*** & Co KG tatsächlich bilanziert hat, bzw. richtigerweise zu bilanzieren gehabt hätte und gleichzeitig feststellt, dass die fehlerhafte Bilanzierung in Form einer Eröffnungs-Bilanzberichtigung beseitigt wird.

Ausführungen der stl. Vertretung Dr.*5*** v. 06.05.2020 zum Entnahmewert je Quadratmeter**

Der Ansatz eines Teilwertes für die Entnahme der ehemaligen Parzelle, auf welche die Pizzeria betrieben worden sei (Ausmaß gerundet 270 m²), habe auf die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum 31.12.2001 keinen Einfluss, da für diese Parzelle keine Aktivierung von Anschaffungskosten in den Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin bzw. den vorgelagerten Firmen vorgenommen worden sei. Wegen der Behaarung der Finanzverwaltung auf seine Sachverhaltsermittlungen und Beurteilungen in diesem erstinstanzlichen vorgelagerten Außenprüfungsverfahren und in der Folge dem Beschwerdeverfahren werde auch wiederholt der Antrag gestellt den Sachverständigen Herrn ***50*** für eine ergänzende Beweisaufnahme vor dem BFG vorzuladen, in eventu eine ergänzende Stellungnahme zu Teilen, die als schwierig zu ermitteln sind, dargestellt werden. Die steuerliche Vertretung geht davon aus, dass das BFG aufgrund dieses Schriftsatzes und der Stellungnahme der Finanzverwaltung einen nochmaligen Versuch einer Vorabvereinbarung der Parteien unternommen werde. Für den Fall, dass seine Annahme verbunden mit einem dem Sachverhalt unterliegenden langen Verfahrensdauer für beide Seiten vertretbaren Erledigung bezüglich des Flächenausmaßes der entnommenen Liegenschaften nicht zustande kommen werde, die Bereitschaft der eigenen Akzeptanz eines m²-Preises von € 290,96 (Anmerkung des BFG: gemeint wohl € 290,69) zurückgenommen.

Den Ausführungen in der Stellungnahme des ***FA*** im Schriftsatz vom 30.04.2019 an das Bundesfinanzgericht, wonach der Verwaltungsgerichtshof „aber einen bloß 15 Monaten nach dem Entnahmezeitpunkt erzielten Veräußerungserlös als Entnahmeteilewert nicht beanstandet“, wird wiederholt entgegnet. Im seinem Erkenntnis des VwGH vom 06.04.1994, 91/13/0211 führt er wörtlich aus: „Dass der bei einer nachfolgenden Veräußerung eines Wirtschaftsgutes erzielte Betrag ein Indiz für einen in dieser Höhe gelegenen Wert eben dieses Wirtschaftsgutes sein kann, entspricht der hg. Rechtsprechung“. Es ist zu prüfen, ob der Verkauf ein Indiz für den Entnahmewert sein kann! Der VwGH bedient sich in seiner Wortwahl ausdrücklich der Form des Konjunktivs und nicht des Indikativs. Es ist daher auch vom BFG zu

prüfen, ob der Wert, den die ***42*** KG zu zahlen gewillt war, als Indiz für die Festlegung eines m2 Preises für die Entnahme am 30.04.2001 sein kann. Dies ist aus der Sicht des Beschwerdeführers zumindest aus nachfolgenden Gründen nicht der Fall:

a) Die Aussage des VWGH bezieht sich im konkreten Fall auf einen im Zeitpunkt der Entnahme höher angesetzten Wert in Bezug zu jenem, der nach 15 Monaten erzielt werden konnte bzw. angesetzt wurde. Im gegenständlichen, zu beurteilenden Beschwerdeverfahren wurde ein Entnahmewert, abgeleitet aus einem Gutachten eines anerkannten Sachverständigen und Beamten des vormaligen UFS - auf Empfehlung des Vorstandes des Finanzamtes ***34*** - angesetzt. Der vom Finanzamt im Rahmen der Außenprüfung festgesetzte Entnahmewert wurde aus einem Kaufvertrag mit Abschlussdatum April 2001 entnommen. Dieser Vertrag war im Zeitpunkt der Entnahme und auch im Zeitpunkt der Beendigung der ***100*** nicht rechtskräftig, weil einige Bedingungen eintreten mussten, um diesen als rechtskräftig zu erklären. Der Entnahmewert wurde in Beachtung der plausiblen Aussagen des Sachverständigen niedriger angesetzt im Vergleich zu jenem, der tatsächlich vom Käufer bezahlt wurde. Die Beweggründe der Käuferin sind nicht bekannt, für die objektive Ermittlung des Entnahmewertes nicht relevant und dürfen und haben als nicht zu berücksichtigende Mentalreservation - besonders im Zusammenhang mit den Bedingungen und des übermächtigen Käufers und seinem offenkundigen Bestreben, sich auch dem Verdrängungswettbewerb im Lebensmitteleinzelhandels zu stellen - keine Auswirkungen auf die Bewertung durch den Gutachter. Wenn auf Basis des Einkommensteuergesetzes festgelegt und zu beachten ist, dass einerseits bei einer Entnahme Gefahr und Nutzen - im Zeitpunkt der Entnahme - auf den neuen Eigentümer übergehen, im konkreten Fall ist das der Übergang von Betriebsvermögen der ***1*** auf ***3*** persönlich, so hat zum Zeitpunkt des Übergangs von Gefahren und Nutzen ein objektiver Entnahmewert ermittelt zu werden. Diesen hat der Gutachter, Herr ***50***, auftragsgemäß erfüllt und sachlich begründet.

Die Ermittlung des m2-Preises durch das Finanzamt ist auch deswegen nicht objektiv und sachgerecht, weil diese den vom Gutachter ermittelten Verkehrswert einerseits mit den vergleichsweise ermittelten m2-Preisen nicht annähert und andererseits den Liebhaberpreis des Käufers als zum Zeitpunkt der Entnahme sachgerecht ansieht. Aus den Vergleichspreisen des Sachverständigen und auch aus den Vergleichspreisen am „***103***“, den von der Statistik Austria und der WKOÖ periodisch veröffentlichten Grundstückspreise und letztlich unter Berücksichtigung des Bebauungsverbotes auf der Parzelle ***26*** wegen des ***100*** ist eine wesentliche Wertminderung objektiv gegeben gewesen. Zu der diesem Sachverhalt zugrundeliegenden Rechtsfrage gibt es kein VWGH Erkenntnis, weswegen diese angestrebt und gleichzeitig erwartet bzw. angeregt wird, die ordentliche Revision an den VWGH zuzulassen.

b) Auch die angedrohte Absicht des ***FA***, den ohnehin bekämpften m2-Preis unter Hinweis auf ergangene VWGH-Erkenntnisse um die zusätzlichen Anschaffungsnebenkosten des Erwerbers zu erhöhen, wird als unzulässig angesehen. Abgesehen von den gesetzlichen Steuern

und Gebühren (Grunderwerbsteuer und Eintragungskosten beim Grundbuch) werden auch weitere Kosten (Vertragserrichtung) hinzugerechnet. Dies führt zu einem Eingriff in das verfassungsrechtlich geschützte Recht auf Freiheit des Eigentums. Wenn der Käufer die Kosten zu tragen hat, weil dieser seinen Rechtsanwalt als Berater an seiner Seite haben will, ist der Verkäufer bezüglich der Höhe der Kosten des Rechtsanwaltes ausgeliefert".

*c) Die Erhöhung des Verkaufspreises um die zusätzlichen Anschaffungsnebenkosten verletzt aber auch den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Während der Käufer die Anschaffungsnebenkosten nicht steuerlich absetzen darf, hat der Verkäufer (vielfach) eine EST zu zahlen. Sollte auf Betreiben des ***FA*** die Absicht weiterbestehen, den Kaufpreis von welcher Basis ausgehend um die Anschaffungs-neben-kosten zu erhöhen, wird auch diesbezüglich eine Revision gegen das Erkenntnis des VwGH erwogen.*

*d) Herr ***3*** hat mit einer „Dritten“, der ***42*** KG einen Kaufvertrag abgeschlossen und war dieser bezüglich seines Wirksamwerdens mit erheblichen Auflagen verbunden. Herr ***3*** konnte weder annehmen, dass der Vertrag innerhalb von 12 Monaten, oder auch innerhalb erst von 36 Monaten Rechtswirkung erzeugt. Da im Kaufvertrag keinerlei Verzinsung des Kaufpreises festgelegt wurde, hatte Herr ***3*** den Nachteil einer Geldentwertung und den Nachteil eines Zinsenentfalles, also eine erhebliche Wertgefahr zu tragen, die ihm und die Firma ***42*** KG - subjektiv - gegebenenfalls zu einem höheren m2-Preis abschließen hat lassen. Im Extremfall - wenn der Kaufvertrag nicht bis z.B. Dezember 2005 Rechtswirksamkeit erhalten hätte, wäre Herr ***3*** verpflichtet gewesen, einen Entnahmegewinn zu versteuern, den er tatsächlich nicht erzielt hat und wäre gegebenenfalls zu diesem Zeitpunkt eine Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid vom 22.12.2005 nicht mehr zulässig gewesen. Schon aus diesem Grund alleine, welcher zu einer verfassungswidrigen Vermögensbeeinträchtigung bei Herrn ***3*** geführt hätte, kann rechtsstaatlich nur als Ergebnis festgestellt werden, dass der Teilwert im Entnahmezeitpunkt objektiv und unabhängig von aufschiebend bedingte Rechtsgeschäften zu ermitteln ist. Nur damit werden nachteilige Folgen und Eingriffe in die verfassungsrechtlich gewährte Freiheit des Eigentums vermieden. Der Einfluss von zukünftigen Rechtsgeschäften mit aufschiebenden Bedingungen hinsichtlich deren Rechtswirksamkeit darf niemals Rückwirkung auf bereits davor abgeschlossene Verträge erzeugen. Das würde zu einem Dasein in einer hypothetischen „Vielleichtwelt“ führen, welche in einem Rechtsstaat keinen Platz hat. Wenn das BFG dagegen beurteilt, wird ebenfalls erwartet und angeregt, eine ordentliche Revision an den VWGH zuzulassen.*

*e) Aus dem Kaufvertrag vom 31.10.1956 Vertragspunkt VIII. zwischen Frau ***51*** und Frau ***52*** (Beilage.7) wird in der gegenständlichen Stellungnahme noch zitiert, dass das Grundstück ***26*** von einem Bach durchflossen wird, dass dieser Bach aufrecht bleiben muss, gegebenenfalls auf Grund einer unterirdischen Verrohrung von der Oberfläche verlegt werden kann. Dennoch kann auf diesem Grundstück keine Tiefenbohrung vorgenommen*

werden. Es ist also das Grundstück *per se* für die Bebauung ungeeignet, kann daher objektiv niemals vorgesehen worden sein, darauf ein Betriebsgebäude zu errichten.

Mein Klient, Herr ***3*** kann beginnend mit der Betriebsprüfung, (vom 17.01.2005) für die Jahre 1999 bis 2001 vom Finanzamt bis heute und nach mehreren Verwaltungsverfahren - seit dem Feststellungsbescheid vom 11.12.2002 - während einer fast 18-jährigen Verfahrensdauer, kein Verhalten des Finanzamtes ***34*** erkennen, welches eine aus den im Beschwerdeverfahren vorgebrachten Unterlagen und Argumenten auch nur annähernde Akzeptanz zeigt. Für meinen Klienten bedeutet es eine nicht akzeptierbare Vermögensbelastung, wenn von entnommenen Grundstücken des Betriebsvermögens in Höhe von derzeit 12.248 m² ausgegangen wird und sich das BFG dieser fehlerhaften Darstellung des Finanzamtes anschließen will. Es ist nicht möglich gewesen, eine der langen Verfahrensdauer geschuldete Einigung mit dem Finanzamt zu erzielen. Dies wiederum bedingt, dass ich auftragsgemäß keinen Versuch unternehmen und/oder keine Zusage treffen kann, das Verfahren auf kurzem Wege und unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 300 BAO zu beenden. Sehr geehrter Herr Richter, mein Klient, Herr ***3*** wartet auf eine schriftliche Beschwerdeentscheidung, um sich sein Recht - wie es auch das ***FA*** im Zusammenhang mit dem Erkenntnis vom 17.01.2017 getan hat, Revision, gegebenenfalls nur eine außerordentliche, beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen, vorzubehalten. Eine sich aus diesem Schriftsatz abgeleitete Berechnung der entnommenen Flächen und des Entnahmewertes ist noch nicht endgültig ausgefertigt und wird bis Freitag, den 15.05.2020 nachgereicht. Dem Schriftsatz v.06.05.2020 angeschlossen waren 7 Beilagen.

Beilage 1

1 Bestandsverzeichnis der betrieblichen Anlagegütern Anlagen entwickeln für die Zeit vom 1.01.2001-31.12.2001

Beilage 2

Grundstücksaufstellung laut Schreiben der ersten stl. Vertretung, Hrn. ***36***, vom 06.11.1964 auf die jeweiligen EZ Parzellennummer an das Finanzamt (Ausgangspunkt: Grundstücksfläche Gesamt 12.101 m² - abgeändert 165 m² = 11.893 m², wobei diese Summe 11.893 m² damals in Privatvermögen 5.434 und Betriebsvermögen 6.459 aufgeteilt wurde

Beilage 3

Vorhaltsbeantwortung vom 06.11.1964

Beilage 4

a) Foto: Dokument Bezirkshauptstadt ***34*** mit ***43*** -Blick

b) Foto Datenaufnahme mit familiären Holzsschneidearbeiten

Beilage 5

*Lageplan der ***17*** etc.*

Beilage 6

*Vermögensteuerbescheid vom 31.03.1983 betreffend Stichtag 1.1.1983 für den Grundbesitz Grundstücksnummer ***21***, ***19***, KG ***34*** für das unbebaute Grundstück sowie Grundsteuermeßbescheid zum Stichtag 1.1.1983*

Beilage 7

*Auszug aus Vertrag, **Punkt VIII**, Text:*

*„Der über das Grundstück ***26*** fließende Bach muss erhalten. Es dürfen aber keine Veränderungen vorgenommen werden, durch welche der Wasserzufluss für die Verkäuferin oder der Wasserbezugsberechtigten gefährdet wird.“*

*Am **29.06.2021** urgierte die stl. Vertretung diesen Beschwerdefall.*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Sachverhalt

Die Bfin, eine Personengesellschaft, wurde mit Gesellschaftsvertrag v.18.12.1997 gegründet. Unternehmensgegenstand war

- a) die Ausübung des Handelsgewerbes gem. § 124 Zif. 11 der Gewerbeordnung., insbesondere der Einzelhandel mit Waren aller Art
- b) Kraftfahrzeugpflege
- c) Errichtung und der Betrieb von Einkaufszentren
- d) Beteiligung an anderen Unternehmen gleichen od. ähnlichen Betriebsgegenst.

Erst nach der Löschung der gegenständlichen Beschwerdeführerin (in der Folge mit Bfin. abgekürzt) aus dem Firmenbuch (FBNr. ***104***) am 06.09.2003 konnte durch akribisch durchgeführte Ermittlungen seitens der Betriebsprüfung die Problematik des gegenständlichen Beschwerdealles erstmals aufgerollt werden.

Das Wiederaufnahmeverfahren ist rechtskräftig abgeschlossen, sodass hier nur mehr über den Feststellungsbescheid v. 19.12.2011 (Sachbescheid) für das Jahr 2001 abzusprechen war.

Im Beschwerdezeitraum waren 2 Beteiligte an der beschwerdeführenden Personengesellschaft angemerkt:

1) ehemals ***2*** ehemals i.L., Komplementär-GmbH, St.Nr. ***7***-***15***, mit Sitz in ***33***, ***34*** sowie

2) als ehem. Kommanditist, Herr ***8***. ***3***, StNr. ***7***-***105***, ***Bf1-Adr***;

Zum Entnahmestichtag 30.04.2001 wurde ein Verkehrswertgutachten v.20.08.2001 für die Liegenschaft ***40*** ***33*** 4, ***17***, ***18***, ***19***, Grundbuch ***34*** ***44***, (Bezirksgericht ***34***) erstellt, in dem der m² Preis mit ATS 4.000 (umgerechnet € 290,69) bewertet wurde. Das ehemalige Einkaufszentrum bestand zum Bewertungszeitpunkt nicht mehr. Es waren daher im Wesentlichen nurmehr Grundstücksflächen (Grund und Boden) mit Ausnahme eines Gebäudes, der Pizzeria (262 m²), vorhanden. Es wurde ein Verkehrswert für Entnahmезwecke von ATS 20.700.000,- ermittelt. Feststellungen zum Privatvermögen der betroffenen Liegenschaft fanden sich in diesem Gutachten nicht. Auf die umfangreichen Ausführungen des Gutachters in dessen Bewertungsgutachten v. 20.08.2001 wird verwiesen (dieses wurden schon anlässlich des Erstverfahrens in vollem Umfange dargestellt).

Bilanzierung 2001-Entnahme von Grundstücksflächen lt. Bilanz 2001 (siehe insbesondere BP-Bericht v. 16.12.2005 und Niederschrift v.13.12.2005 zu TZ 1 des BP-Berichtes v.16.12.2005 - siehe BP-Bericht, Akt Seite 95ff/2001):

Die Bfin. ermittelte den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988. Bilanzstichtag war ab 27.12.2000 der 31.12. Die Entnahmehandlung wurde von der Bfin. in den Büchern dokumentiert (Entnahme v. Grundstücksflächen im Ausmaß v. 7.482 m²). Es ergab sich ein Entnahmegewinn von ATS 14.215.800,- lt. Bilanz 2001.

Die entnommenen betrieblichen Flächen wurden nach den Ausführungen der stl. Vertretung Dr.***5*** v.18.05. und v.25.05.2005 *gegenüber der Betriebsprüfung – basierend auf einer Aufstellung aus dem Jahre 1991* - wie folgt ermittelt:

79	2230 m ²
80	1702 m ²
81	1529 m ²

aus ***17*** und ***29***	266 m ²
aus ***17***	1755 m ²
Summe	7.482 m²

Verkehrswert der Liegenschaft C Die gegenständliche Liegenschaft wurde am 13.07.2001 unter einer aufschiebenden Bedingung verkauft und dabei ein Verkaufserlös in Millionenhöhe (Realisierung im Jahr 2002) erzielt. Am 11.12.2001 wurde die Auflösung der Gesellschaft beschlossen (Bestellung eines Liquidators). In der Folge kam es anlässlich der Erstellung der Bilanz für das Jahr 2001 zur Dokumentation der Entnahme mit Wirksamkeit zum Bilanzstichtag 31.12.2001 (Einreichung der Bilanz am 14.08.2002). Am 11.12.2002 wurde der F-Bescheid 2001 (Einkünftefeststellung der Bfin. gem. § 188 BAO in Höhe v. ca. 450.000 €). Am 05.09.2003 wurde die Firma aus dem Firmenbuch gelöscht.

In der Folge fand bei der Bfin. eine **Betriebsprüfung** statt (siehe insbesondere Beilage zum BP-Bericht v.16.12.2005 und Niederschrift über die Schlussbesprechung v.13.12.2005 bzw. Schlussbesprechungsprogramm). Dabei wurde folgendes festgestellt (Anmerkung des Gerichtes: Diese Darstellung wird vollständig wiedergegeben, weil im Ersterkenntnis des BFG v.17.01.2017 von der Verweisttechnik Gebrauch gemacht wurde):

*„Das Areal wird vom ***34*** ***45*** durchflossen. Den Verkehrswert der Liegenschaft nennenswert erhöhende Außenanlagen sind nicht vorhanden. Zu bewertendes Zubehör ist nicht vorhanden. Der orts- und gegendübliche Freigrundwert der gegenständlichen Liegenschaft wird mit ATS 4.000,-/m² begutachtet. Der Gesamtbodenwert beträgt daher 12.069 m² a S 4.000,- 48.***98***.000. Im Zuge einer kommenden Bauführung sind 174 m² unentgeltlich an das öffentliche Gut abzutreten. 12.243 m²-174 m² ergeben 12.069 m². Die Bebauung des gegenständlichen Areals ist durch das Vorhandensein des ***45***, der nicht nur erhalten werden muss, sondern auch nicht verlegt werden darf, mit erheblichen Mehrkosten verbunden, welche den Wert der Liegenschaft wesentlich vermindert. Die durch den ***45*** bedingten Mehrkosten belaufen sich bei einer gänzlichen, d. h. räumlich optimalen Verbauung des Areals auf rd. S 28.000.000,-. Lt. Beilage D des Gutachtens wurden die Mehrkosten aufgrund der 1995 gegebenen Situation und Planung berechnet. Diese geschätzten Mehrkosten werden durch die Indexsteigerung und Marktpreiseinschätzung im Jahr 2000 hochgerechnet. Dargestellt werden in einer Aufstellung die Baumehrkosten aufgrund des ***100*** beim Projekt ***46***. In den*

90er Jahren wurde geplant, dass die Fa. ***47*** ein Einkaufszentrum errichtet und betreibt. In den Jahren 1993-1998 wurden von 3 verschiedenen Planern Projekte erstellt. Eines dieser Projekte ist das Projekt ***46*** der Architekten ***48*** und des zuständigen Projektleiters Baumeister ***49***. Die Mehrkosten durch das ***100*** wurden aufgrund dieser Planungen berechnet. Keines der Projekte wurde verwirklicht. Der Gesamtbodenwert beträgt daher lt. Gutachter ATS 20.246.302,-. Der Gebäudewert (Pizzeria) Sachwert beträgt 838.750, Der Ertragswert Gebäude beträgt 0. Die Abweichung des Ertragswertes von S 20.246.302,- vom Sachwert S 21.085.052,- erfordert lt. Gutachten eine Gewichtung von 1:1. Der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft beträgt daher lt. Gutachten 20.700.000,-. Das bereits vorliegende konkrete Angebot der Fa. ***42*** wurde vom Gutachter nicht berücksichtigt.

Laut Bilanz 2001 (eingereicht beim Finanzamt am 14. August 2002) wurde die Liegenschaft ***33*** 4 (in der Folge mit C abgekürzt) am 30. April 2001 in das Privatvermögen übernommen. Die Liegenschaft befindet sich im Eigentum des Berufungswerbers und stellt Sonderbetriebsvermögen (laut Bilanz) dar. Die Entnahme wurde erstmals bei den Um- und Nachbuchungen mit Datum 31. Dezember 2001 in der Buchhaltung dokumentiert. Die Um- und Nachbuchungen wurden laut Eingabejournal am 18. Juni 2002 eingegeben. Als Entnahmewert wurden S 14.215.800,00 angesetzt, wobei 7.482 m² mit einem Wert von 1.900,00/m² berücksichtigt wurden. Die Liegenschaft C, bestehend aus ***17***, ***93*** und ***22***, hatte zum Zeitpunkt der Entnahme ein Ausmaß von 12.243 m². Mit Kaufvertrag vom 13. Juli 2001 wurde die gesamte Liegenschaft C, bestehend aus ***17***, ***93*** und ***22*** im Ausmaß von 12.243 m² an die Firma ***42*** KG€ um S 55.093.500,00 verkauft. Die Rechtswirksamkeit des Vertrages ist aufschiebend bedingt, unter anderem durch: a) Abbruchbewilligung ohne Vorschreibung der Errichtung von Ersatzbauten, b) behördliche Bewilligung und Genehmigung für Errichtung von Geschäftsgebäuden und Parkplätzen, c) wasserrechtliche Bewilligung, d) naturschutzbehördliche Bewilligung, e) Räumungsvergleich mit Pizzeria, f) Benützung des öffentlichen Wassergutes. Für den Fall, dass der Räumungsvergleich nicht bis spätestens zum Zeitpunkt der Erfüllung aller für den Eintritt der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages maßgebenden Bedingungen erlangt werden kann, kommt dem Verkäufer das Recht zu, dass die Pizzeria nicht Gegenstand des Kaufvertrages sind.

Kaufpreis 12.243 m ² x 4500,00	S 55.093.500,00	€ 4.003.800,79
---	-----------------	----------------

Laut Kaufvertragsnachtrag vom 25. Februar 2002 werden die Grundstücke „Pizzeria“ im Ausmaß von 262 m² aus dem ursprünglichen Kaufgegenstand herausgenommen und in einem gesonderten Kaufvertrag vom 12. Dezember 2001 des Berufungswerbers an die Firma F verkauft. Der Kaufpreis beträgt S 1.900.000,00. Der Kaufpreis der Firma E vermindert sich auf S ***7***.471.250,00 für 11.882,50 m². Das Flächenausmaß wurde neu vermessen. Die beiden oben genannten Kaufverträge wurden im März 2002 rechtswirksam. Die Baubewilligung für die Errichtung eines Lebensmittelmarktes wurde am 11. Februar 2002 erteilt

und am 31. Oktober 2002 eröffnet. Mit Beschluss vom 20. Dezember 2001 laut Firmenbucheintragung wurde bekannt gegeben, dass sich die geprüfte Firma in Liquidation befindet. Laut Firmenbuch vom 5. September 2003 wurde die geprüfte Firma gelöscht. Am 5. Mai 2003 wurde seitens des steuerlichen Vertreters beim zuständigen Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung zur Vorlage beim Firmenbuch angefordert. Am 27. August 2003 wurde die Unbedenklichkeitsbescheinigung vom Finanzamt ausgestellt. Der Grund und Boden (Entnahmewert laut Bilanz in € 1.033.102,48, BW Abgang in € 141.940,00 wurde am 30.4.2001 in das Privatvermögen übernommen. Ein Teil des Buchwertes Grund und Boden laut Bilanz wurde in Höhe von € 25.485,70 dem steuerlichen Gewinn außerbilanzmäßig zugerechnet. Der Entnahmewert wurde aufgrund eines Bewertungsgutachtens über den Verkehrswert der Liegenschaft C durch Herrn ***50*** ermittelt. Der Zweck des Gutachtens ist die Ermittlung des Verkehrswertes für steuerliche Zwecke (Entnahmewert). Das Bewertungsgutachten ist datiert mit 20. August 2001, als Bewertungsstichtag wird der 30. April 2001 angenommen. Das Schätzungsgutachten wurde während der Prüfung angefordert und vorgelegt. Aus dem Gutachten geht folgendes hervor: Der rechtswirksame Flächenwidmungsplan weist die Grundstücke ***17*** als Fläche für Geschäftsbauten mit gemischtem Warenangebot, einschließlich Lebens- und Genussmittel für die Grundversorgung" und die Grundstücke ***18*** und ***22*** als gemischtes Baugebiet aus. In den ursprünglichen Gebäuden war bis zu deren Demolierung ein Einkaufszentrum untergebracht. Zum Bewertungsstichtag war vom ursprünglichen Gebäudebestand nur mehr der so genannte ***59*** (Baujahr 1960), eine Pizzeria, vorhanden.

a) Zum Bilanzansatz Grund und Boden:

Laut Erhebungen durch die Betriebsprüfung beim Grundbuch Bezirksgericht N:

Mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 1956 wurden folgende Grundstücke der ***17*** und der EZ ***29*** von Frau ***51*** an Frau ***52*** verkauft:

Frau ***52*** übernimmt laut Lageplan des Dipl. Ing. ***53*** aus der ***17*** Katastralgemeinde ***34*** (A) sowie aus der EZ ***29*** Katastralgemeinde A folgende Grundstücke beziehungsweise Grundstücksteile:

Auch wurden anschließend neue Einlagezahlen für folgende Parzellengruppen eröffnet.

	Grundstücksnummer	alt	neu		m²
Parzelle	***26***	***17***	***18***		

Parzelle	***72***	EZ ***29***	***18***		
Parzelle	***73***	EZ ***29***	***18***		
				gesamt	3820
		<i>alt</i>	<i>neu</i>	<i>m²</i>	
Parzelle	***74***	EZ ***29***	EZ ***76***		
Parzelle	***75***	EZ ***29***	***79***		
Parzelle	***89***	EZ ***29***	***79***		
Parzelle	***87***	EZ ***29***	EZ ***76***		
Parzelle	***90***	EZ ***29***	***79***		
Parzelle	.***91***	EZ ***29***	***79***		
				gesamt	2065

		<i>alt</i>	<i>neu</i>	<i>m²</i>	
Parzelle	***84***	EZ ***29***	***80***		
Parzelle	***97***	EZ ***29***	EZ ***100***		
Parzelle	***86***	EZ ***29***	***80***		
Parzelle	***96***	EZ ***29***	***80***		

				gesamt	1702
		<i>alt</i>	<i>neu</i>	<i>m²</i>	
Parzelle	***83***	EZ ***29***	***81***		
Parzelle	***85***	EZ ***29***	***81***		
Parzelle	***98***	EZ ***29***	***81***		
Parzelle	***99***	EZ ***29***	***81***		
				gesamt	1529
		Kauf gesamt m ²			9116
	Neuvermessung	laut EHW Bescheid 1.1.1957			9281
		Kaufpreis lt. Vertrag			725.000,00

Mit **Kaufvertrag vom 30. April 1958** wurden Teilgrundstücke aus ***78*** und ***77*** an Frau ***52*** veräußert (14 m² und 29 m²). Laut einer Veräußerungsanzeige vom 15. Dezember 1961 werden von der Stadtgemeinde A 270 m² an Frau ***52*** verkauft. Kein Kaufpreis angegeben. Laut der Veräußerungsanzeige wurde die Genehmigung nicht erteilt. Es handelt sich hierbei um öffentliches Gut. **Mit Kaufvertrag vom Dezember 1960** wurde das Grundstück ***21*** im Ausmaß **von 754m²** von Herrn ***54*** (O) und Herrn ***55*** (P) an Frau ***52*** verkauft.

		<i>alt</i>	<i>neu</i>	<i>m²</i>
<i>Parzelle</i>	***95***	***18***	***18***	754
		<i>Kaufpreis laut Vertrag</i>		70.000,00
			<i>gesamt</i>	9870
<i>bisher von Frau ***52*** gekauft</i>				9.281
				754
				14

				29
			gesamt	10.078

Mit **Notariatsakt vom 14. September 1962** wurden diese Grundstücke an Herrn ***28*** (Q) übergeben.

18, ***79***, ***80***, ***81***	Geschäftsgrundstücke	gesamt m²	10.078
--	-----------------------------	-----------------------------	---------------

Im **Jahr 1964** wurde eine Unterteilung des Grundstückes ***26*** vorgenommen. 743 m² wurden dem Grundstück ***21*** einverleibt.

Mit **Kaufvertrag vom 15. Dezember 1970** wurde das Grundstück ***23*** im Ausmaß von 142 m² mit einem Kaufpreis von S 15.000,00 von Herrn Q erworben.

Mit **Kaufvertrag vom 5. September 1972** wurden die Grundstücke ***77*** und ***78*** ***17*** von Herrn ***106*** (R) an Herrn Q um S 1.053.000,00 verkauft.

Kaufpreis laut Vertrag	ATS 1,053.000,00
Kauf gesamt m ²	1755

Laut **Testament vom 7. August 1984** und der **Einantwortungsurkunde vom 18. Juli 1989** erben der Berufungswerber***3***, Frau ***38*** (S) und Frau ***37*** (T) zu je einem Drittel die oben angeführten Liegenschaften. **Bilanzwerte der Liegenschaften im Betriebsvermögen werden weitergeführt.**

In den **Jahren 1986 - 1992** wurden diverse Grundstücksunterteilungen beziehungsweise Grundstückszusammenlegungen vorgenommen. **1995** wurden die ***79***, ***80***, ***81*** **und** ***18*** **in die** ***17*** aufgenommen.

Im **Jahr 1997 wird** ein Teilungsvertrag abgeschlossen. Die Firma Bfin. wird gegründet und andererseits bleibt die ***40*** und ***100*** (abgekürzt mit ***100*** KG) bestehen. Gegenstand der Bfin. ist: a) die Ausübung des Handelsgewerbes gemäß § 124 Z 11 der Gewerbeordnung, insbesondere der Einzelhandel mit Waren aller Art, b) Kraftfahrzeugpflege, c) Errichtung und der Betrieb von Einkaufszentren, d) Beteiligung an anderen Unternehmen gleichen oder ähnlichen Betriebsgegenständen.

Mit Gesellschaftsvertrag-Abänderungsvertrag am 29. Juli 1999 wird die Firma ***2*** als Komplementär aufgenommen. Die Firma lautet auf ***1*** (=spätere Bfin.).

Mit **Notariatsakt vom 14. April 2000** schenken Frau S und Frau T Herrn ***3*** dem Berufungswerber die Gesellschaftsanteile samt anteiligen Sonderbetriebsvermögen.

Am **30. April 2001** wurde laut Bilanz 2001 die Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen entnommen.

lt. Grundbuch zum Zeitpunkt der Entnahme:		***17***	10.604 m ²
		18	142 m ²
		19	1.497 m ²
		gesamt	12.243 m ²
laut Käufen 1957 - 1972	lt. Übergabe 1962	***18***-***92***	10.078 m ²
		77 und ***78***	1.755 m ²
		23	142 m ²
Öffentliches Gut von Gemeinde			270 m ²
		gesamt	12.245 m ²
tatsächlich verkauft (nach Neuvermessung)			11.882 m ²
			262 m ²
			12.144 m ²

Bilanzansätze zum Zeitpunkt der Entnahme laut Anlageverzeichnis Sonderbetriebsvermögen	
Bilanzwert EZ ***29*** und ***17*** Anschaffungsdatum fiktiv 1.3.1972	797.500,00
Bilanzwert ***17*** Grundstücke 93/3u.***78*** Anschaffungsdatum 5.9.1972	1,155.636,00
	1,953.136,00

Laut Aussage des Berufungswerbers, des Steuerberaters und laut Gewinn- und Verlustrechnung Entnahmewert sollen sich 7.482m² im Betriebsvermögen befunden haben. Diese 7482 m² wurden mit einem Wert von S 1.900,00/m² entnommen.

Laut **Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 28. September 2005** entspricht der **Buchwert laut Bilanz Grund und Boden** in Höhe von S 797.500,00 **10.220,00 m²**.

Bilanzwert 797.500 ATS	
von Frau T gekauft und 1962 an Herrn Q übergeben siehe obige Aufstellung	10.078 m ²
Grundstück ***23*** angeschafft 1970	142 m ²
siehe obige Aufstellung	10.220 m ²
Bilanzwert S 1.155.636	
Grundstück ***77***, Grundstück ***78***	1.755 m ²
gesamt	11.975 m ²
öffentliches Gut, siehe obige Aufstellung	270 m ²
gesamt	12.245 m ²

Der Buchwert der Liegenschaften in Höhe von S 797.000,00 ist laut abgegebener Erklärung nicht zur Gänze in Abzug gebracht worden, sondern eine steuerliche Hinzurechnung in Höhe von 350.691,00 ist dem Gewinn zugerechnet worden.

Laut **Antwortschreiben des Steuerberaters vom 28. September 2005** wird erklärt, dass es für die Aufteilung der Liegenschaften in Betriebsvermögen und Privatvermögen ein Ergänzungsgutachten der Herren ***50*** und Ing. ***56*** (U) vom März 1986 gibt. Dieses Gutachten wurde von Herrn Notar Dr. ***57*** als Verlassenschaftskommissär in Auftrag gegeben. Gegenstand und Zweck des Ergänzungsgutachtens sind die Aufteilung der Liegenschaften in Privatvermögen und Betriebsvermögen. Die Aufteilung ist für die Erstellung der Bilanz zum 19.7.1985 erforderlich. Das vorhergegangene Schätzungsgutachten, auf welches im Ergänzungsgutachten Bezug genommen wird, wurde nicht vorgelegt.

Im **Ergänzungsgutachten aus dem Jahre 1986** wurden dem **Privatvermögen** folgende Grundstücke zugeordnet:

Grundstück ***26***	2.225 m ²
---------------------	----------------------

Grundstück ***77***	1.645 m ²
Grundstück ***78***	110 m ²
Grundstück ***21***	1.497 m ²
Grundstück ***23***	142 m ²
	5.619 m²

Laut den bisher vorgelegten und ermittelten Unterlagen und Sachverhalten und vor allem den Bilanzdarstellungen befinden sich diese Grundstücke nicht im Privat- sondern im Betriebsvermögen. Die Grundstücke ***77*** und ***78*** sind mit dem Wert S 1.155.636,00 in der Bilanz ausgewiesen. Aus dem Wert S 797.500,00 in der Bilanz ergibt sich, dass es sich auch bei diesen Grundstücken (EZ ***29***, ***17*** und Grundstück ***23***) um Betriebsvermögen handelt. Durch die außerbilanzmäßige Zurechnung des Buchwertes für Grund und Boden in Höhe von S 350.691,00, wird nochmals bestätigt, dass sich alle diese Grundstücke im Betriebsvermögen zum Entnahmezeitpunkt befunden haben und bisher kein Ausscheiden aus der Bilanz mit Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt ist. Als notwendiges Betriebsvermögen müssen zumindest die bisher bebauten Flächen gelten. Da es sich bei der geprüften Firma um einen § 5 EStG Ermittler handelt, kann dieser neben dem notwendigen Betriebsvermögen auch gewillkürtes Betriebsvermögen bilanzieren. Dies ist auch daher sinnvoll, da alle Grundstücke aneinandergrenzen, die gesamte ***17*** als Fläche für Geschäftsbauten mit gem. Warenangebot und die Grundstücke ***19*** und ***93*** als gemischtes Baugebiet im Flächenwidmungsplan ausgewiesen sind. Die Flächen waren daher ideal für eine Erweiterung des bestehenden Betriebes in der Vergangenheit (siehe auch Planung und Baugenehmigung Einkaufszentrum neu 1995).

Mit **Notariatsakt von 14.09.1962** wurde ein Übergabsvertrag zwischen Frau ***52*** und ihrem Sohn Q abgeschlossen. Übergeben wurden die bereits oben angeführten Grundstücke ***18***, ***79***, ***80***, ***81***, weiters die darauf sich befindlichen Gebäude, die Liegenschaft EZ ***31*** Grundbuch ***107*** samt Gebäuden und das eingetragene Recht zum Betrieb einer Wasserkraftanlage. Übernommen wurden Schulden in Höhe von ATS 600.000 und eine Leibrente in Höhe von monatlich ATS 20.000 auf Lebensdauer für die Übergeberin Frau ***52*** wurde vereinbart. Frau ***52*** war bei Abschluss des Übergabsvertrages 79 Jahre alt. Laut Schreiben von Dr. ***5*** müsste der Notariatsakt (Übergabsvertrag) zwingend einen neuen Bilanzansatz nach sich ziehen. Dazu wurde eine handschriftliche Berechnung einer Kaufpreisrente aus den 1960 - Jahren vorgelegt (seitens Herrn ***3*** und Herrn Dr. ***5*** handelt es sich hierbei wahrscheinlich um Aufzeichnungen von Dr. ***36***, des ehemaligen Steuerberaters). In dieser Berechnung werden 4.062 m² als Grund ***45*** privat angeführt. Weiters wird angeführt, dass sich aus einer Betriebsprüfung für die Jahre 1962-1964 ergibt,

dass Herr Q an seine Mutter, Frau ***52***, ATS 720.000 eine Rente bezahlt hat (entspricht dem dreifachen Wert laut Bewertungsgesetz). Der Wert des Grund und Bodens (betrieblich 6.016 m²) wird in der handschriftlichen Berechnung mit ATS 734640 angegeben. Laut Steuerberater wird daher angenommen, dass nicht mehr als 6.016 m² Grund Betriebsvermögen darstellen würden. Weder der im Schreiben angeführte Betriebsprüfungsbericht noch die Bilanzdarstellung konnten vorgelegt werden, da diese nicht mehr vorhanden sind. In der Bilanz ist der Wert des Grund und Bodens für ***17*** und ***29*** in Höhe von ATS 797.500 und nicht mit dem Wert aus der handschriftlichen Berechnung ATS 734.640 für 6.016 m² angegeben. Dies spricht eher für eine Buchwertfortführung betreffend Übergabe 1962. Es entspricht auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass im Betrieb zwischen nahen Angehörigen (hier: Mutter-Sohn) zu Buchwerten übergeht. Auch konnte nicht erklärt werden, welche Grundstücke es sich bei den als privat bezeichneten Grund im Ausmaß von 4.062 m² handelt. Laut Bilanzdarstellung entspricht der Grund und Boden mit Bilanzansatz in Höhe von ATS 797.500 einer Fläche von 10.220 m², daher wurde auch bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2001 eine außerbilanzmäßige Zurechnung des Buchwertes Grund und Boden genommen, um das bilanzierte Ausmaß der Grundstücke nachträglich zu reduzieren. Sämtliche Grundstücke der zum Entnahmezeitpunkt gültigen ***17*** mit 10.604 m², ***18*** mit 142 m² und ***19*** mit 1.497 m² befanden sich daher laut Bilanz und der Darstellung Jahresabschluss 2001 im Betriebsvermögen.

Die Grundsteuern die unter ***17*** zu EHW ***24*** von der Stadtgemeinde A. vorgeschrieben wurden, wurden auch zur Gänze als Betriebsausgaben abgesetzt. Mitbewertet unter Z1 wurde die ***18*** und ab 1. Januar 2001 auch die ***19***. Der EHW für EZ***19*** und die Bodenwerfabgabe wurden mit 1. Januar 2001 auf 0,00 gestellt, da die ***19*** mit EWAZ ***24*** eine wirtschaftliche Einheit bildet.

b) Zum Verkaufs- beziehungsweise Entnahmewert:

Laut schriftlicher Auskunft der Firma ***42*** KG (E) ist diese an den Berufungswerber herangetreten, ob die Liegenschaft zu verkaufen sei. Ein erster diesbezüglicher Kontakt fand im Herbst 2000 statt. Da es zu dieser Zeit jedoch noch keine klare Verkaufsbereitschaft gab, wurde neuerlich eine Anfrage im Frühjahr 2001 gestellt. Im März 2001 wurde seitens der E ein Kaufpreis in Höhe von S 4.500,00/m² geboten. In der Folge wurde der angebotene Kaufpreis akzeptiert und noch in der ersten Aprilhälfte 2001 wurde der erste Entwurf eines Kaufvertrages durch Notar Dr. ***58*** (W) ausgearbeitet. Der Kaufpreis pro m² war somit bereits vor der Entnahme der Liegenschaften in das Privatvermögen bekannt.

Laut Schätzungsgutachten erstellt im August 2001 wurden 4.000,00/m² begutachtet. Jedoch wurden erhöhte Baukosten aufgrund des ***100*** abgezogen. Diese erhöhten Baukosten, die lt. Gutachter den Wert des Grund und Bodens verringern, betreffen ein konkretes Projekt von des Berufungswerbers aus dem Jahr 1995. Der Berufungswerber wollte in den Vorjahren selbst

ein Einkaufszentrum auf dieser Liegenschaft errichten. Die Mehrkosten _C betreffen dieses Projekt. Es sollte ein unterirdischer Tiefgaragenbereich entstehen und es sollte das bestehende Kraftwerk saniert und in die Baulichkeit einbezogen werden. Diese Mehraufwendungen betreffen ein ganz bestimmtes Projekt. Der Wert des Grund und Bodens wird hier nicht beeinflusst. Dies zeigt auch eindeutig der Verkauf der Liegenschaft an die Firma E. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass errechnete Mehraufwendungen für ein geplantes Bauprojekt, das nicht verwirklicht wurde, Auswirkungen auf den Verkehrswert des nackten Grund und Bodens haben sollten. Das Kraftwerk und das damit verbundene Recht der Stromerzeugung besteht 2001 noch. Elektrizitätsabgabe wurde bis einschließlich 2001 erklärt. laut Bescheid des Landes aus dem Jahr 2002 hat die Firma E das Recht eine Wasserkraftanlage zu betreiben. Das Kraftwerk wird von der Firma E nicht betrieben. Für den Gebäudebestand ***59*** wird kein Wert angesetzt. Zum Zeitpunkt der Entnahme der Liegenschaft war der m² Preis für die Liegenschaften bereits bekannt (Entwurf des Kaufvertrages April 2001). Die Entnahme der Liegenschaften wurde erstmals bei den Um- und Nachbuchungen mit Datum 31. Dezember 2001 in der Buchhaltung dokumentiert. Die Um- und Nachbuchungen wurden laut Eingabejournal am 18. Juni 2002 eingegeben. Die Bilanz 2001 wurde am 14. August 2002 beim Finanzamt eingereicht. Die beiden Kaufverträge (erstens E und zweitens ***60*** (F) wurden im März 2002 rechtswirksam.

Zu den Um-und Nachbuchungen mit Stichtag 31.12.2001

Laut **Schreiben von Steuerberater Dr. ***5***** wurde erklärt, dass das Eingabejournal das Datum vom **18.06.2002** trage, das Journal an diesem Tag gedruckt worden sei und es sich ausschließlich um das Datum handele, zu welchem das Journal bedruckt worden sei. Am Journal wird die Buchungsart angegeben und beim Belegkreis 1 und zweite Eingabe am 18.06.2002 und beim Belegkreis 3 wird die Eingabe mit 24.06.2002 angegeben. Diese drei Belegkreise mit unterschiedlichen Eingabedatum wurden jedoch gleichzeitig auf vier Seiten ausgedruckt; was im Widerspruch zur Darstellung des Steuerberaters steht.

Zusammenfassung im Schlussbesprechungsprogramm:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung befanden sich zum Zeitpunkt der Entnahme am 30.4.2001 die gesamte Liegenschaft C im Ausmaß von 12.243 m² im Betriebsvermögen. Die Grundstücke ***77*** und ***78*** sind mit dem Wert S 1.155.636,00 in der Bilanz ausgewiesen. Aus dem Wert S 797.500,00 in der Bilanz ergibt sich, dass die restlichen Grundstücke ebenfalls in der Bilanz ausgewiesen sind. Es kann sich somit bei den Grundstücken nur um notwendiges Betriebsvermögen oder um gewillkürtes Betriebsvermögen handeln.

Entnahme zum 30.4.2001	***17***	10.604 m ²
------------------------	----------	-----------------------

	18	142 m ²
	19	1.497 m ²
		12.243 m ²
Davon ist ein Teil der Gesamtfläche als		
öffentliches Gut abzutreten.		99 m ²
Gesamtfläche		12.144 m ²

12.144m² ergaben sich tatsächlich beim Verkauf nach einer Neuvermessung. Laut Schätzungsgutachten des Herrn H vom 20. August 2001 wurde der orts- und gegendübliche Freigrundwert der gegenständlichen Liegenschaft mit S 4.000,00/m² begutachtet. Laut Kaufvertrag mit der Firma E vom 13.7.2001 wurde der Kaufpreis mit S 4.500,00 /m² angegeben. Laut schriftlicher Auskunft der Firma E wurde bereits im März 2001 ein m² Preis in Höhe von S 4.500,00 geboten. In Anlehnung an den zeitnah tatsächlich erzielten Verkaufspreis pro m² wird der Entnahmewert pro m² gemäß § 184 BAO mit S 4.500,00 geschätzt.

Mit **Schreiben(Fax) v. 12.12.2005** übermittelte die stl. Vertretung eine Ergänzung zur Darstellung des SB-Programmes. Auf diese wird verwiesen.

Am **22. 12.2005** wurde von der Abgabenbehörde – wie sich später herausstellen sollte- ein **Nichtbescheid** hinsichtlich einheitlicher u. gesonderter Feststellung von Einkünften für das Jahr 2001 erlassen.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Beschwerde** wurde inhaltlich von der stl. Vertretung ausgeführt:

"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 Steuerbescheiden wurde von der Außenprüfung des **Finanzamtes V im** Wesentlichen ein weit höherer Entnahmewert für die Liegenschaft ***40*** ***33*** 4 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 weitaus 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 zugrundeliegende Hauptgutachten konnte nunmehr ausgehoben werden und wird gegenständlichem Ergänzungsschreiben beigelegt. In der Folge wird das Berufungsbegehren dahingehend 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 ***8***. ***3*** gemeinsam mit seinem Steuerberater, Herrn Wirtschaftstreuhänder Dr. ***5*** beim damaligen Vorstand des Finanzamtes V Herrn Hofrat Mag. O persönlich vorgesprochen. Bei diesem Termin war die mögliche Entnahme der Betriebsliegenschaft, 0000 ***34***, in das Privatvermögen Gesprächsthema und hat Herr Hofrat Mag. O den Gesprächspartnern nahegelegt, zur Wertermittlung im Zusammenhang mit der steuerlichen Erfassung abermals Herrn Regierungsrat K. 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 innerstädtisches Einkaufszentrum auf der gegenständlichen Betriebsliegenschaft zu errichten, wurden von Herrn ***8***. ***3*** die bereits eingeleiteten Planungen und Vermietungsmöglichkeiten bis in das Jahr 2000 fortgesetzt. In der zweiten Hälfte des Jahres 2000 zeichnete sich ab, dass Herr ***8***. ***3*** 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 ***60*** 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 zuwiderlaufen. 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 näherzukommen; 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 ***103***) 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.“

Demgegenüber vertrat **die Betriebsprüferin** in ihrer **Stellungnahme v.17.07.2006** zur Berufung Folgendes:

„Zum Flächenausmaß des Betriebsvermögens lt. Berufung

*Im Ergänzungsgutachten vom 09.04.1986 der Herren Sachverständigen ***50*** und ***56*** wurden folgende Grundstücke als Privatvermögen bezeichnet:*

26	2.225 m ²
77	1.645 m ²
78	110 m ²
21	1.497 m ²
23	142 m ²
Summe	5.619 m² privat
daher	6.624 m² betrieblich

*In der Bilanz zum Zeitpunkt der Entnahme laut Anlagenverzeichnis würden sich die EZ ***29*** und die ***17*** und extra ausgewiesen, gekauft 1972, die Grundstücke ***77*** u. ***78*** aus der ***17*** befinden.*

Die Aufteilung in betriebliche und private Grundstücke könne aus diesem Grund schon nicht richtig sein. Da es sich bei der geprüften Firma um einen § 5 EStG Gewinn-Ermittler handle, könne diese neben notwendigem Betriebsvermögen auch noch gewillkürtes Betriebsvermögen bilanzieren.

*Am 13.07. 2006 wurde das dem Ergänzungsgutachten zugrundeliegende Hauptgutachten nachgereicht. Der Bodenwert wurde für 12.243 m² mit ATS 19.588.800 ermittelt. Eine Aufteilung im privat und betrieblich, wie im Ergänzungsgutachten, wurde nicht gemacht. Am 18.05.2005 und am 25.05.2005 sei seitens des Steuerberaters Dr. ***5*** bekannt gegeben worden, dass der Entnahme im Jahre 2001 7.482 m² Grund und Boden als Betriebsvermögen zugrundegelegt worden seien.*

*Es wurde folgende Aufstellung aus dem **Jahre 1991** vorgelegt:*

79	2230 m ²
80	1702 m ²

81	1529 m²
aus ***17*** und ***29***	266 m²
aus ***17***	1755 m²
Summe	7.482 m²

Der **Buchwert laut Anlagenverzeichnis 2001) ***17*** und ***29***** (in Höhe von **ATS 797.500 (€ 57.957)** entspreche 10.220 m².

Der gesamte Buchwert sei in der G-u.V.2001 in Abzug gebracht worden. Außerbilanzmäßig seien wiederum € 25.485,70 wieder hinzugerechnet worden. Laut Schreiben vom 28.09.2005 sei aufgrund einer Anfrage seitens der BP von Herrn Dr. ***5*** als Steuerberater betreffend den ausgeschiedenen Buchwert für Grund und Boden anlässlich der Entnahme 2001 Folgendes angegeben worden:

Der Buchwert Grund und Boden ***17*** und ***29*** laut Anlagenverzeichnis des Jahresabschlusses 2001 in Höhe von € 57.957 entspreche einer Fläche von 10.220 m²-davon seien 5.727m² betrieblich. Daher ergebe sich für 5.727 m² ein Buchwert von rund € 32.470. Der gesamte Buchwert sei abgezogen worden und der Buchwert, der auf die Privatflächen entfalle, werde dem Gewinn außerbilanzmäßig i.H.v. € 25.485,70 zugerechnet. Diese Bilanzdarstellung könne nur den Schluss zulassen, dass sich bis zum Zeitpunkt der Entnahme alle Grundstücke im Betriebsvermögen befunden haben.

Anlagenverzeichnis ***17*** und ***29***	10.220 m²
Anlagenverzeichnis	
Grundstück ***77*** und ***94***	1.755 m²
Summe	11.975 m²

<i>zuzüglich</i>	<i>270 m²</i>
<i>Gesamtflächenausmaß</i>	<i>12.245</i>

*Die Erhebungen bei Bezirksgericht ***34*** und die dazugehörigen Aufstellungen der Grundstücke laut BP- Bericht seien erstellt worden, um die Zusammenhänge besser darstellen zu können und die Schlussfolgerungen der BP zu untermauern.*

*Im Anlagenverzeichnis der Bilanzen werde immer noch die ***17*** und die EZ ***29*** angegeben mit Anschaffungsdatum 01.03.1972 und bei den Grundstücken 93/1und ***78*** als Anschaffungsdatum 05.09.1972.In den Jahren 1956 bis zur Entnahme seien immer wieder neue Einlagezahlen eröffnet bzw. diverse Grundstücksunterteilungen bzw. Grundstückszusammenlegungen sowie neue Vermessungen durchgeführt worden. Daher sei auch im Bericht die Aufstellung betreffend der zeitlichen Zuordnung der Grundstücke vorgenommen worden. Aus dieser Aufstellung gehe hervor, dass sich zu Beginn des Jahres 1972 genau 10.220 m² im Besitz von Herrn ***28*** (gewillkürtes BV nach EStR, Rz. 598) befunden haben.*

*Zur Grundsteuer: Die Grundsteuern, die unter ***17*** der EHW ***24*** von der Stadtgemeinde vorgeschrieben worden seien, seien auch zur Gänze als Betriebsausgaben abgesetzt worden. Mitbewertet unter ***24*** sei die ***18*** und auch ab 01.01.2001 die ***19***.*

****17*** bestehe mit diesen Grundstücken **seit 1995** wie folgt:*

<i>***77***</i>	<i>1645 m²</i>
<i>***78***</i>	<i>165 m²</i>
<i>***100***</i>	<i>104 m²</i>
<i>***74***</i>	<i>1620 m²</i>
<i>***100***</i>	<i>2.090 m²</i>
<i>***82***</i>	<i>29 m²</i>
<i>***83***</i>	<i>1132 m²</i>
<i>***84***</i>	<i>830 m</i>

85	333m ²
86	1021m ²
87	1347 m ²
88	41m ²
72	225 m ²
73	22 m ²
Zwischensumme	10604 m ²
18 - ***23***	142 m ²
Gesamt ***17*** u. ***18***	10.746 m ²

Für die ***17*** **und** ***18*** (mit bewertet unter der ***17***) ergebe sich bis zum Jahr 2000 ein Betrag von ATS 95.030. Dieser Betrag befinde sich auch in der G-u. V der geprüften Firma als Betriebsausgabe.

Die ***19*** Grundstücksnr. ***21*** weise eine Fläche 1497 m² aus. Grundsteuer für die ***19*** ergebe sich bis zum Jahre 2000 ein Betrag von ATS 20.600 und eine Bodenwertabgabe von ATS 18.850. Dieser Betrag befinde sich im Prüfungszeitraum nicht in der G-und V als Betriebsausgaben. Zum 01.01.2001 wurde von der Bewertungsstelle beim Finanzamt ***34*** die ***19*** als Wertfortschreibung auf 0 gestellt. Es sei festgestellt, dass die ***19*** (so wie vorhin schon die ***18***) eine wirtschaftliche Einheit mit ***24*** bilde. Nach Rücksprache mit der Bewertungsstelle sei der Betriebsprüferin gesagt worden, dass die ***19*** eigentlich laut Aktenlage immer schon als wirtschaftliche Einheit mit der ***17*** und der ***18*** zu bewerten gewesen wäre, und deshalb richtiggestellt wurde. Das Grundstück ***21*** liege genau zwischen den Grundstücken der ***17*** und dem Grundstück der ***18***. Lageplan und Grundbuchauszüge laut Gutachten des Sachverständigen K werden beigelegt. Im März 2001 sei für die ***17*** eine Wertfortschreibung zum 1.1.1996 vorgenommen worden. Grund hierfür sei gewesen, dass der Gebäudeabbruch bisher nicht berücksichtigt worden sei Eine Aufrollung der Grundsteuervorschreibungen, aufgrund des niedrigeren Einheitswertes, wurde ebenfalls vorgenommen. Lt. Auskunft des Stadtamtes ***34*** vom 17.08.2005 entspreche dies einer

*Grundsteuergutschrift von ATS 38.250 jährlich von 1996 bis 2000. Auch für das erste Quartal 2001 ergebe sich eine Gutschrift. Zusätzlich wurde In der Folge wurde eine Darstellung der Grundsteuer zu Steuernummer ***StrNr*** ***33*** sowie zur Bodenwertabgabe - Darstellung Aktenseite 157 in den Jahren 1998-2001 abgegeben, um den Vorwurf der stl. Vertretung wegen der Nichtauseinandersetzung mit diesem Argument zu entgegnen. Auf diese Darstellung wird verwiesen. Die ***19*** bilde überdies seit 1.1.2001 eine wirtschaftliche Einheit mit ***17*** und sei dort mitbewertet. ***18*** werde ebenfalls beidseits bei der ***17*** mitbewertet. In der Folge schilderte die Betriebsprüferin ihre Ansicht zum Verkaufs- bzw. Entnahmewert (Aktenseite 158 bis 159) und begründet ihre Ansicht, warum sie in Anlehnung an den zeitnah tatsächlich erzielten Verkaufspreis den Entnahmewert gemäß § 184 BAO geschätzt hat (€ 327,03 oder ATS 4.500).*

Da dieser „Feststellungsbescheid“ (Nichtbescheid) für das Jahr 2001 keine Rechtswirksamkeit erlangte, wurde die diesbezügliche Beschwerde v. 27.12.2005 aus verfahrensrechtlichen Gründen mit Bescheid des unabhängigen Finanzsenats vom 29. Jänner 2008 zurückgewiesen (RV/0773-L/06).

Der **weitere Verfahrensgang** zeigt sich in Tabellenform wie folgt:

2011	Wiederaufnahmebescheid v. 19.12.2011 betreffend F 2001
2011	Neuer Feststellungsbescheid 2001 v. 19.12.2011 (in diesem Verfahren angefochtener Sachbescheid im zweiten Rechtsgang nach VwGH Erkenntnis Ra 2017/15/0054-5 v.28.02.2018) -Einkünfte der Bfin. gem. § 188 BAO in Höhe v. 3.539.548,77 € als Tangentenansatz für EST-Verfahren
2011	Berufung v. 27.12.2011 gegen die Wiederaufnahme und den Feststellungsbescheid der KM KG für 2001 vom 19.12.2011 (gleichlautende Berufung -siehe Berufungsdarstellung gegen den Nichtbescheid v. 22.12.2005)
2013	07.11.2013 -Zurücknahmebescheid zur Berufung der Bfin.betreffend Wiederaufnahmebescheid vom 27.12.2011.

2014	Schriftsatz der steuerlichen Vertretung v. 21.05.2014 (Einigungsvorschlag der stl. Vertretung zum Flächenausmaß und zur Wertermittlung)
2014	03.06.2014-Erörterungstermin
2016	Fristsetzungsantrag v. 15.07.2016
2016	BFG-Erkenntnis v. 29.09.2016 RV/5101074/2014 betreffend Mängelbehebung hinsichtlich Wiederaufnahmebescheid (F 2001)
2016	Schriftsatz der stl. Vertretung v. 27.12.2016 – Einschränkung des Beschwerdebegehrens auf TZ 1 Entnahme der Liegenschaft ***33*** 4 (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 Zurücknahme der Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat sowie Zurückziehung des Fristsetzungsantrages v. 15.07.2016
2017	BFG-Erkenntnis v. 17.01.2017 zu RV/5101086/2013 (teilweise Stattgabe)
2017	Beschluss des VwGH v. 26.01.2017, FR 2016/15/0008-8 (Gegenstandsloserklärung wegen Zurückziehung des Fristsetzungsantrages v. 27.12.2016)-Einstellung des Verfahrens zu RV/5101086/2013

2018	VwGH –Erkenntnis Ra 2017/15/0054-5 v.28.02.2018 zu RV/5101086/2013
2019	E-Mail der stl.Vertretung 09.09.2019 (zu RV/5101237/2011 zu EST 2001 des ehm. Kommanditisten) und Zusammenhang mit F-2001 Verfahren
2019	Stellungnahme 12.09.2019
2019	E-Mail der stl.Vertretung 13.09.2019 - Tangentenansatz EST 2001 für***3*** -
2019	AV .18.09.2019(Zurückziehung des Antrages auf Akteneinsicht durch Kanzlei Dr. ***5***)
2019	E-Mail der stl.Vertretung 19.12.2019- Abwesenheit wegen Kuraufenthalt von ***3***
2019	Einkommensteuerverfahren ***3*** (gemäß § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 2001 zu Verwaltungsgerichtshof Ra 2019/15/0154-3 v. 18. Dezember 2019 zu RV/5101237/2011
2020	Schriftsatz der stl.Vertretung 06.05.2020
2021	Urgenz 29.06.2021 (E-Mail der stl.Vertretung)

2. Beweiswürdigung

Im ergänzenden Beschwerdeverfahren war letztlich nur mehr die Frage strittig, inwieweit vor dem Jahre 2001 notwendiges Privatvermögen vorlag. Von der steuerlichen Vertretung wurden immer wieder unterschiedliche Flächen als notwendiges Privatvermögen behauptet. Die Abgabenbehörde bestreitet dies und verweist auf die bilanzielle Behandlung der Liegenschaft ***40*** ***33*** (abgekürzt mit C) als Betriebsvermögen im Jahre 2001 und auf die durchgeführte Betriebsprüfung (BP-Bericht v.16.12.2005 und Niederschrift über die Schlussbesprechung v.13.12.2005) .

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten Aktenteilen, insbesondere dem BP-Bericht v. 16.12.2005 sowie der Niederschrift v. 13.12.2005 zu TZ 1 sowie dem Besprechungsprogramm, dem Parteienvorbringen und dem vom Verwaltungsgericht durchgeführten Ermittlungsverfahren unter Wahrung des Parteiengehörs, und zwar folgender Schriftsätze im ergänzenden Beschwerdeverfahren

Vorhaltsbeantwortung des FA	09.04.2018
Vorhaltsbeantwortung der stl.Vertretung	07.05.2018
Vorhaltsbeantwortung des FA	14.05.2018
Schriftatz der stl.Vertretung	24.05.2018
Ersuchen des BFG an FA um Ergänzung	03.06.2018
Stellungnahme FA	28.06.2018
Stellungnahme Steuerberater Dr.***5***	27.09.2018
Stellungnahme FA	07.12.2018
Stellungnahme Steuerberater Dr.***5***	15.01.2019
Stellungnahme FA	19.02.2019
Stellungnahme Steuerberater Dr.***5***	20.02.2019
Stellungnahme	22.02.2019
Aktenvorlage FA zu EWAZ ***24***	22.02.2019
Stellungnahme Steuerberater Dr.***5***	01.03.2019
Stellungnahme FA	22.03.2019
Stellungnahme Steuerberater Dr.***5***	14.04.2019
Stellungnahme FA	30.04.2019
Stellungnahme Steuerberater Dr.***5***	21.05.2019
E-Mail der stl.Vertretung	09.09.2019 (Zusammenhang zu RV/5101237/2011 zu EST ***3*** 2001)
Stellungnahme FA	12.09.2019
E-Mail der stl.Vertretung	13.09.2019 Tangentenansatz EST 2001-für ehem. Kommanditisten
E-Mail der stl.Vertretung	19.12.2019 Abwesenheit wegen Kuraufenthalt von ***3***

weitere dem Firmenbuch und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung.

Dabei wurden **folgende Unterlagen vom Bundesfinanzgericht im Einzelnen gewürdigt:**

- Bilanz 2001/Anlagenverzeichnis
- Gewinn- und Verlustrechnung 2001
- Sachkonto „7050 Grundsteuer"
- Unterlagen aus dem Rechnungswesen (Grundsteuer ab 01.01.1992)*
- Bilanz zum 31.10.2000 sowie GuV-Rg*
- Ergänzungsgutachten 04.09.1986*
- Bewertungsgutachten v.20.08.2001 (Stichtag 30.04.2001)*
- Abfrage des FA v.30.05.2006: Grundbuchsauszug, GRUNDBUCH ***44*** ***34***, BEZIRKSGERICHT ***34***
- Grundbuchsabfrage des FA v.12.12 2011 mit historischen Daten
- Farbkopien (5 Fotos) über Gartenbenützung*
- 2 eidesstattliche Erklärungen in Kopie, die Originale liegen vor (Frau ***100*** ***27*** v. 15.01.2019 bezüglich Privatnutzung Wohnung und Garten der Familie ***28***, ***33*** 4, 4840 ***34***, sowie von ***61***, ***62***, v. 15.1.2019, Eidesstattliche Erklärung bezüglich private Gartennutzung der Fam. ***28***, Liegenschaft C;*
- Bilanz 1998 unter Hinweis auf Realteilungsvertrag
- Bescheid des FA v.05.06.2002 zu EW-AZ ***63*** Referat 81 -1 FESTSTELLUNGSBESCHEID zum 1. Jänner 2001 ab 1. Jänner 2001, Betr.: Grundbesitz (Geschäftsgrundstück) ***64***, Gemeinde ***34***, Katastralgemeinde ***44*** ***34***, Einlagezahl ***17*** u.a.
- Berufung der stl. Vertretung Dr.***5*** v.04.02.2002 gegen den Schenkungssteuerbescheid FA ***65***, Bemessungsgruppe, Referat 10 G;
- Beilage zur Abgabenerklärung betreffend Schenkung vom 29.7.1999, GZ ***66***
Annahmeerklärung vom 3.3.2000, ***67*** Einheitswerte zum 1. Jänner 1986
- Beilage zur Abgabenerklärung betreffend Schenkung Anbot vom 29.7.1999, GZ ***68***
Annahmeerklärung vom 3.3.2000, ***69***
- Einheitswerte zum 1. Jänner 1986, ***17*** und ***18*** je Grundbuch ***44*** ***34***
Gesamteinheitswert: S 9.528.000,00 zu EW-AZ: ***24*** und ***19*** Grundbuch ***44***
34 Gesamteinheitswert: S 2.085.000,00 zu EW-AZ: ***25***

-Schriftsatz der stl. Vertretung v. 16.01.1995 an den ehem. Vorstand des FA (über Besprechung),

-Fax der stl. Vertretung v. 12.12.2005 (Anmerkung zur Schlussbesprechungsprogramm)

-Fax v.18.09.1997 über bevorstehende Neuerrichtung des geplanten ***70*** und steuerliche Auswirkungen (Umgründung, Sonder-BVm),

-Schriftsatz der stl. Vertretung v. 15.07.1997 mit Hinweis auf Besprechung mit dem Vorstand Mag. S. v. 19.03.1997,

-AV des Vorstandes v.19.03.1997 (über geplante Realteilung gem. –Art V UmgrStG), Planunterlagen über neuen ***40*** (Gesamtfläche 12.243 m²);

-1 handschriftliche Auflistung vom 23.02.1998 der Frau ***100*** ***27***, vormals B***71***;

- Bewertungsakt mit dem Einheitswertaktenzeichen ***100*** und EW-AZ ***25***

-BFG-Erkenntnis v. 17.09.2019 zu RV/5101237/2011 (Einkommensteuer 2001 betreffend ehem. Kommanditisten)

-1 VwGH Erkenntnis Ra 2019/15/0154-3 v. 18. 12. 2019 zu EST 2001 Kommanditist

Gesamtfläche in m²:

Die **verschiedenen Ansätze der steuerlichen** Vertretung Dr.***5*** zum **Gesamtflächenausmaß** stellten sich wie folgt dar :

Beschwerdeverfahren bzw. Ergänzendes Beschwerdeverfahren (Schriftsatz v. 27.12.2005 u.v.22.06.2006)	12.101 m²
Besprechung v. 11.03.2020	12.069 m²
Schriftsatz vom 06.05.2020	11.893 m²

Dazu bemerkt das BFG:

Das Bundesfinanzgericht übernimmt den Ansatz der Betriebsprüfung (in Summe zwei beschäftigte Betriebsprüfer mit jeweils akribischen Ermittlungen im Wege des Grundbuchgerichtes –**gesamt 12.144 m²**). Auf den **BP-Bericht v. 16.12.2005** bzw. auf die **Niederschrift v. 13.12.2005** wird verwiesen.

Notwendiges Privatvermögen?

Dr. ***5*** bringt im Verfahren **mehrere Varianten** von **privat genutzten** Flächen vor:

- **Zuletzt Variante: 4062 m² lt. Schriftsatz v.06.05.2020:** Im Schriftsatz vom 6.5.2020 (siehe Beilage 2 des Schriftsatzes vom 06.05.2020) wurde von der steuerlichen Vertretung Dr. ***5*** ein Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer 1962 vom 06.11.1964 zitiert, aus der sich eine angebliche privat genutzte Fläche **v.4062 m²** ergebe. Dabei stützte er sich auf eine handschriftliche Aufzeichnung, dessen Ersteller nicht bezeichnet werden konnte, über eine Rente im Zusammenhang mit der Übergabe von Liegenschaftsflächen von Frau ***52*** an ihren Sohn, Hrn. ***28***, im Jahre 1962 (Übergabsvertrag v. 14.09.1962). Eine ähnliche Argumentation wurde schon damals bei der Betriebsprüfung vorgebracht (siehe dazu die Ausführungen im Schlussbesprechungsprogramm in diesem Erkenntnis im Sachverhaltsteil).

Dazu wird vom BFG bemerkt:

Dieses Argument ist nicht neu. Schon im Schlussbesprechungsprogramm wurde dieses Argument vorgetragen. Auch hier blieb die steuerliche Vertretung Dr. ***5*** wiederum sehr vage. Vermutungen, von wem diese stammen könnten, sind daher auch nicht als ein qualitatives Beweisanbot zu sehen. Weder die Bilanz 1962 noch die behauptete handschriftliche Berechnung über das Vorliegen der Kaufpreisrente wurden aber von Dr. ***5*** im Verfahren vorgelegt. Daher konnte auch die vorgelegte Vorhaltsbeantwortung v.06.11.1964 kein geeignetes Beweismittel für das Beweisthema Privatvermögen darstellen.

2) Variante 5.619 m² aus dem Ergänzungsgutachten v.09.04.1986 Ing. *56*** sowie Hrn. ***50***:**

*Im Ergänzungsgutachten vom 09.04.1986 der Herren Sachverständigen ***50*** und ***56*** wurden folgende Grundstücke als Privatvermögen bezeichnet:*

26	2.225 m ²
77	1.645 m ²
78	110 m ²
21	1.497 m ²
23	142 m ²
Summe	5.619 m²

Die steuerliche Vertretung führte dazu aus, dass dieses Flächenausmaß als notwendige Privatvermögen zum Ansatz kommen müsse.

Dazu wird vom BFG bemerkt:

Ein „**notwendiges Privatvermögen**“ -wie es im Ergänzungsgutachten vom 9.4.1986 ausgewiesen ist- wurde aber durch die eigene bilanzielle Darstellung sowie auch durch die Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung widerlegt.

Mag auch eine private Nutzung **im Jahre 1986** möglich gewesen sein, kann diese aber –ohne näherer qualitative Beweise- für das Jahr 2001 nicht einfach angenommen werden. Die bilanzielle Darstellung 2001 war eindeutig. Das BFG teilt auch die Meinung der Betriebsprüfung (Betriebsprüfungsbericht v. 16.12.2005).

3) Variante lt. Schriftsatz v.05.03.2020 : 5477 m² -siehe nachstehende Tabelle

bzw.

4) Variante lt. Schriftsatz v.6.05.2020: 5434 m² - siehe nachstehende Tabelle

17 neu		abzüglich	Neue Werte
Grundstücksfläche ***77***	1645 m ²	-14 m ²	1631 m ²
Grundstücksfläche ***17*** neu ***78***	110 m ²	- 29 m ²	81 m ²
Summe	1755 m ²	-43 m ²	1712 m ²
Grundstücksfläche ***18*** ***21***	1497 m ²	=	Gleiche Fläche 1497 m ²
Grundstücksfläche ***18*** ***26***	2225 m ²	=	Gleiche Fläche 2225 m ²
Privatvermögen daher	5477 m ² lt. Schriftsatz v.05.03.2020	-43 m ²	Neue Fläche 5434 m ² Lt. lt. Schriftsatz v.06.05.2020

Die jeweiligen Darstellungen der stl. Vertretung stimmen mit den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht überein und widersprechen zudem den ersten Angaben der stl.

Vertretung im Verfahren. Denn im **Antwortschreiben der stl. Vertretung v. 28. September 2005** wurde der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass der **Buchwert von Grund und Boden in Höhe von ATS 797.500 einer Fläche vom 10.220 m²** entspreche. Damit wurde damals auch von der stl. Vertretung bestätigt, dass **zumindest in diesem Ausmaß Betriebsvermögen** vorlag.

*****32***-Zusammenhang zur ***40*** u. ***100*** GG 8 (andere St.Nr.)?**

Die steuerliche Vertretung stellt in **ihrem Schriftsatz v. 06.05.2020** erstmals einen **Zusammenhang zur ***40*** und ***100*** ***2*** & Co KG i-L.** (abgekürzt mit ***100*** KG) zu StNr. ***7***-***100*** dar. Die Bilanz 2001 der Bfin. sei falsch, weil Liegenschaftsteile, die zur ***32*** gehören würden und eigentlich in die ***100*** KG gehören würden (eine weitere KG, an der Herr ***3*** beteiligt war und aus der Tangenten abgeleitet wurde) irrtümlich in der Bilanz der Bfin. verbucht worden seien.

Dazu wird vom BFG bemerkt:

Kurz nach der Erlassung des BFG-Erkenntnisses v. 17.01.2017 zu RV/5101086/2013 wurde am 27. Februar 2017 ein Beschluss gemäß § 300 Abs 1 BAO (andere Richterzuständigkeit) erlassen. Im Spruch des Beschlusses wird dazu angeführt:

„a. Der belangten Behörde wurde die in der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 22. Februar 2017 abgegebene Zustimmungserklärung der beschwerdeführenden Partei (§ 300 Abs 1 lit. a BAO) zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide bereits im Rahmen des Erörterungstermins nachweislich persönlich übergeben und damit gemäß § 300 Abs 1 lit. b BAO weitergeleitet und wird ihr hierfür eine Frist von zwei Monaten ab Rechtskraft des Erkenntnisses des BFG vom 17. Januar 2017 zur Zahl RV/5101086/20123 (Anmerkung des Richters: gemeint wohl RV/5101086/2013 (Beschwerde der KM KG in Liquidation gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2001 gemäß § 188 BAO) gesetzt. Gemäß § 300 Abs 3 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Gemäß § 300 Abs 5 zweiter Satz BAO hat die Abgabenbehörde das BFG unverzüglich von der Aufhebung zu verständigen.“

b. Entscheidungsgrund:

„Die beschwerdeführende Partei hat im Rahmen des Erörterungstermins vom 22. Februar 2017 einer Aufhebung nach § 300 Abs 1 zweiter Satz BAO zugestimmt (siehe bereits übergebene Niederschrift), weshalb die belangte Behörde berechtigt ist, innerhalb der vom BFG gesetzten angemessenen Frist die mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheide aufzuheben und durch neue Sachbescheide zu ersetzen, da sich der Spruch der angefochtenen Bescheide als nicht richtig erweist.

Der Richter des Verfahrens zu RV/5101237/2011 (Einkommensteuerverfahren 2001 für Kommanditisten) hielt in seiner Würdigung zum § 300 BAO Beschluss des anderen Verfahrens

fest (Daraus werden die relevanten Teile zitiert, die einen Zusammenhang zur F 2001 bei der Bfin aufweisen):

„3. Keine Auswirkung des Beschlusses nach § 300 BAO vom 27. Februar 2017 infolge Zeitablauf:

a. Beschlossen wurde, dass der Behörde die Zustimmungserklärung der beschwerdeführenden Partei zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide nachweislich persönlich übergeben wird. Diese Zustimmungserklärung sollte gemäß § 300 Abs 1 lit. b BAO weitergeleitet werden. Für die Aufhebung wurde eine Frist von zwei Monaten ab Rechtskraft des Erkenntnisses des BFG vom 17. Januar 2017 (zur Zahl RV/5101086/2013, Beschwerde der KM KG gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2001) gesetzt.

Gemäß § 300 Abs 3 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Gemäß § 300 Abs 5 zweiter Satz BAO hat die Abgabenbehörde das BFG unverzüglich von der Aufhebung zu verständigen.

*b. Bei den Rechtskraftwirkungen von Bescheiden wird zwischen der formellen und der materiellen Rechtskraft unterschieden. Unter **formeller Rechtskraft** versteht man, dass ein Bescheid durch die Parteien nicht mehr mit ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden kann. Der Begriff der **materiellen Rechtskraft** bezieht sich auf die mit dem Bescheid verbundene Bindungswirkung für die Behörden und für die Parteien. Mit der materiellen Rechtskraft wird die Unabänderlichkeit des Bescheides verbunden. Der Bescheid kann demnach von der Behörde von Amts wegen nicht mehr abgeändert oder aufgehoben werden, soweit es nicht eine Ermächtigung zur Abänderung oder Aufhebung eines Bescheides gibt. Die Unabänderlichkeit tritt aber schon mit Erlassung des Bescheides – vor der formellen Rechtskraft – ein; der noch nicht formell rechtskräftige Bescheid darf nur **aufgrund eines ordentlichen Rechtsmittels einer Partei** abgeändert oder aufgehoben werden. Ab Eintritt der formellen Rechtskraft darf ein Bescheid nur aufgehoben oder abgeändert werden, soweit dies gesetzlich vorgesehen ist (VwGH 25.7.2013, 2013/07/0099).*

c. Der Ausdruck „ab Rechtskraft des Erkenntnisses“ bedeutet daher, dass formelle und materielle Rechtskraft eingetreten ist (und alle ordentlichen Rechtsmittel ausgeschöpft sind). Mit Stattgabe oder Abweisung einer Beschwerde tritt die formelle Rechtskraft ein (s. zB VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0072 zur formellen Rechtskraft des ESt-Bescheides nach Stattgabe der Beschwerde über die Wiederaufnahme). Spätere Verfahren bei den Höchstgerichten (außerordentliche Rechtsmittel) sind diesbezüglich nicht relevant für die Frist, weil der Begriff „Rechtskraft“ nur die formelle und materielle Rechtskraft der ordentlichen Rechtsmittel bezeichnet. Diese Wortlautauslegung kann auch mit Hilfe anderer Kriterien nicht erweitert werden, weil aufgrund des Vorranges der Wortinterpretation vom Wortlaut eines Vertrages (oder Gesetzes) nur abgewichen werden kann, wenn die Ausdrucksweise zu Zweifeln Anlass bietet, nicht aber wenn sie eindeutig ist. Dafür wird ins Treffen geführt, dass das Vertrauen auf den kundgemachten Wortlaut ein wesentliches Element des Rechtsstaates ist (Rummel/Lukas,

ABGB, § 6, Rz 63). Auch wenn die Parteien uU. gedanklich auf ein Fristende mit Beendigung des VwGH-Verfahrens abgestellt haben sollte, bleibt es angesichts des klaren Wortlautes der Vereinbarung beim Fristende zwei Monate nach Ergehen des Erkenntnisses.

d. Damit ist die Rechtskraft des Erkenntnisses des BFG vom 17. Januar 2017 am 17. März 2017 (binnen zwei Monaten) eingetreten. Aufgrund des Fristablaufes 2017 kann das BFG im Rahmen der Beschwerde den Einkommensteuerbescheid 2001 im Jahr 2019 erlassen.

„Zu den Argumenten der Bf., die der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung vorgebracht hat, ist Folgendes festzuhalten:

Ansatz der Tangente KM KG mit 3.539.548,77 €:

Der steuerliche Vertreter bezieht sich darauf, dass die Berufung bei der KM KG (=Bfin zu F 2001) wegen Vorliegens eines Nichtbescheides zurückgewiesen wurde und der Einkommensteuerbescheid vom 24. Januar 2006 zwingend zu ändern gewesen wäre. Er bezieht sich damit auf einen Sachverhalt, der nicht stattgefunden hat. Der Bescheid vom 24. Januar 2006 wurde nicht abgeändert. Auf nicht gegebene Sachverhalte hat das BFG nicht einzugehen. Insofern gehen die Ausführungen und Anträge dazu ins Leere.

Zudem existiert ein - **nach Feststellung des Nichtbescheides - neu ergangener Feststellungsbescheid vom 19. Dezember 2011** mit einer **Tangente von 3.539.548,77 €**. Dies ist der letzte gültige Bescheid. Nachdem die Erledigung des BFG vom 17. Januar 2017 mit einer Tangente iHv **2.234.613,31 €** vom VwGH aufgehoben wurde, ist der Feststellungsbescheid vom 19. Dezember 2011 wieder in Kraft und damit bei der Einkommensteuer heranzuziehen. Im Vorfeld bloß mögliche Umänderungen vorangegangener Bescheide sind - wie bereits ausgeführt - für die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001 (bei aufrechter Beschwerde) völlig irrelevant.

Die Erwägungen im Prüfbeschluss des VfGH vom 13. Juni 2019 betreffen § 295 Abs 4 BAO und sind - abgesehen davon, dass eine Entscheidung des VfGH noch gar nicht vorliegt - inhaltlich ebenfalls nicht relevant für den vorliegenden Fall. Die hier vorzunehmende Änderung bei der Einkommensteuer 2001 bezieht sich gerade nicht auf einen Nichtbescheid, sondern auf den aufrechten Feststellungsbescheid vom 19. Dezember 2011. Für die Festsetzung der Einkommensteuer ist die Erledigung der Beschwerde gegen diesen Bescheid nicht abzuwarten.“

Der hier zuständige Richter merkt an, dass er den damaligen Gegenstandsloserklärungsbeschluss nicht zu beurteilen hatte. Dies betraf ein anderes Rechtsmittelverfahren. Durch das neue Vorbringen der stl. Vertretung Dr. ***5*** im Schriftsatz v.06.05.2020 war aber erstmalig die ***32*** wieder in Diskussion, die aber nur mit der AEZ KG etwas zu tun hatte, nichts aber mit der Bfin. selbst. Die von Dr. ***5***

behauptete Fehlbilanzierung betreffend die Bfin. durch Aufnahme von Liegenschaften der ***32*** im Anlagenverzeichnis bei der Bfin. kann vom BFG nicht nachvollzogen werden.

Mittlerweile wurde die Revision betreffend das Einkommensteuerverfahren 2001 auch vom VwGH zurückgewiesen (nochmals der Hinweis auf RV/5101237/2011 v.17.09.2019 betreffend Einkommensteuer 2001 für den Kommanditisten (Änderung gem. § 295 Abs.1 BAO v. 24.08.2011) zu VwGH zu 2019/15/0154-3 v. 18.12.2019).

Der **VwGH** führte in diesem Erkenntnis auszugsweise aus:

„Begründend führte das Bundesfinanzgericht nach Wiedergabe des Verfahrensgangs - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - im Wesentlichen aus, die im Bescheid vom 24. August 2011 angeführten Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzten sich aus Einkünften aus zwei Kommanditgesellschaften (KM KG und KK KG) zusammen. Die Änderung gemäß § 295 BAO sei aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des "Finanzamts" (Erledigung durch den unabhängigen Finanzsenat vom 30. Mai 2011) betreffend die KK KG erfolgt. Die Einkünfte betreffend die KK KG seien antragsgemäß (mit einem negativen Betrag) berücksichtigt worden. Betreffend die KM KG seien die Einkünfte (jeweils für das Jahr 2001) zunächst mit Bescheid vom 11. Dezember 2002 mit ca. 450.000 EUR festgesetzt worden. Mit Bescheid vom 22. Dezember 2005 seien die Einkünfte mit ca. 3,5 Mio EUR festgesetzt worden. Mit Bescheid vom 24. Jänner 2006 sei der Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 BAO aufgrund der Feststellung vom 22. Dezember 2005 geändert worden. Mit Bescheid des unabhängigen Finanzsenats vom 29. Jänner 2008 sei die Berufung der KM KG gegen den Feststellungsbescheid (vom 22. Dezember 2005) wegen Vorliegens eines "Nichtbescheides" zurückgewiesen worden. Mit Bescheid vom 24. August 2011 sei der Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 BAO abgeändert worden; die Einkünfte aus der KM KG seien (weiterhin) mit ca. 3,5 Mio EUR angesetzt worden. Mit Bescheid vom 19. Dezember 2011 sei das Feststellungsverfahren wiederaufgenommen worden und seien die Einkünfte der KM KG mit ca. 3,5 Mio EUR festgesetzt worden. Mit Erkenntnis vom 17. Jänner 2017 habe das Bundesfinanzgericht diesen Feststellungsbescheid abgeändert (Einkünfte der KM KG mit ca. 2,2 Mio EUR festgestellt). Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts sei wiederum mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 2018, Ra 2017/15/0054, aufgehoben worden. Mit der Aufhebung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes durch den Verwaltungsgerichtshof sei wiederum der Feststellungsbescheid vom 19. Dezember 2011 in Kraft; dieser sei der Einkommensteuer 2001 zu Grunde zu legen....Das Finanzamt wäre zwar zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides (24. August 2011) an den zu diesem Zeitpunkt (die Berufung gegen die als Feststellungsbescheid betreffend die KM KG intendierte Erledigung vom 22. Dezember 2005 war durch den unabhängigen Finanzsenat am 29. Jänner 2008 zurückgewiesen worden) aktuellen Feststellungsbescheid betreffend die KM KG vom 11. Dezember 2002 gebunden gewesen. Es ist aber Aufgabe des Bundesfinanzgerichts, in der Sache zu entscheiden. Dabei sind jene Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts dem Rechtsbestand angehören (vgl.

VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143). Zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts (17. September 2019) war demnach dazu der Bescheid vom 19. Dezember 2011 zu Grunde zu legen. In der Revision werden damit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.“

Neue Rechtslage zu § 295 Abs. 4 BAO -Covid-19-StMG, BGBl I 2021/3 BAO vom 7.1.2021 (ab 08.01.2021)

Die **steuerliche Vertretung** führt im F-Verfahren auch das damals noch offene Verfahren beim VfGH zu **§ 295 BAO** an, welches auch als Argument im Verfahren zu RV/5101237/2011 v.17.09.2019 (Einkommensteuer 2001 des ehem. Kommanditisten) vorgebracht wurde.

Auch auf dieses Vorbringen der stl. Vertretung geht das Gericht ein .Informativ wird vom Bundesfinanzgericht dazu ausgeführt:

Auch dieses Verfahren betreffend § 295 Abs. 4 BAO wurde vom **VfGH zu 4.12.2019, G 159/2019-13** entschieden. Mit diesem Erkenntnis hob der VfGH den **letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO als verfassungswidrig** auf. In der Begründung führte der VfGH aus:

*„Der Satz "Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach §304 maßgeblichen Frist zu stellen." in § 295 Abs 4 Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBl 194/1961, idF BGBl I 70/2013 ist daher wegen **Verstoßes gegen den auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz als verfassungswidrig aufzuheben.***

2. Da § 295 Abs 4 BAO idF BGBl I 76/2011 bereits außer Kraft getreten ist, ist auszusprechen, dass der Satz "Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach §304 maßgeblichen Frist zu stellen." in §295 Abs4 Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBl 194/1961, idF BGBl I 76/2011 verfassungswidrig war (Art140 Abs4 B-VG)

3. Die Bestimmung einer Frist für das Außerkrafttreten der aufgehobenen Gesetzesstelle gründet sich auf Art140 Abs5 dritter und vierter Satz B-VG.

4. Der Ausspruch, dass frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten, beruht auf Art140 Abs6 erster Satz B-VG.

5. Die Verpflichtung der Bundeskanzlerin zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche erfließt aus Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VfGG iVm §3 Z3 BGBIG.

6. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

7. Der beteiligten Partei sind die für die abgegebene Äußerung begehrten Kosten nicht zuzusprechen, weil ein Kostenersatz im Gesetzesprüfungsverfahren (vom – hier nicht gegebenen – Fall des §65a VfGG abgesehen) im VfGG nicht vorgesehen ist.“

Der Vollständigkeit halber wird zur neu geschaffenen Rechtslage für die Parteien nur informiert: Im Zuge des Covid-19-StMG, BGBl I 2021/3 BAO vom 7.1.2021 wurde § 295 Abs. 4 BAO wie folgt geändert:

"Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt

- eines Feststellungsbescheides (§ 188) oder
- eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als unzulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabenfestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, **der Eintritt der Verjährung nicht entgegen**, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird."

Die Bestimmung des **§ 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 2021/3 ist mit 8.1.2021** in Kraft getreten. Ein Verweis auf § 304 BAO ist nicht mehr vorgesehen, vielmehr sieht die nunmehr geltende Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO vor, dass der Antrag auf Aufhebung innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen ist.

Nach der **Rechtsprechung des VwGH ist bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften im Allgemeinen das neue Recht** ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111; 17.11.2020, Ra 2019/13/0067). Für das im **Rechtsmittelverfahren anzuwendende Recht** hält der VwGH in seiner Rechtsprechung ausdrücklich Folgendes fest: **"Die Gesetzmäßigkeit eines vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheides ist grundsätzlich nach der im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides geltenden Rechtslage zu beurteilen. Die Rechtsmittelbehörde hat also im Allgemeinen - insbesondere abgesehen von dem bei der Anwendung materiellen Abgabenrechts zu beachtenden Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben - das im Zeitpunkt der Erlassung des Rechtsmittelbescheides geltende Recht anzuwenden** (VwGH 30.4.2003,

2002/16/0076 m.w.N.; vgl. so auch VfGH 24.3.2009, 2006/13/0149; 27.9.2012, 2012/16/0090).

Den **parlamentarischen Materialien (Erläut. 1109/A XXVII. GP, 31f)** ist als Erläuterung der **Novellierung von § 295 Abs 4 BAO** zu entnehmen:

"Zu Z 7 (§ 295 Abs. 4):

*Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 4.12. 2019, G159/2019, den letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO als **verfassungswidrig** aufgehoben. In der Entscheidung hat der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass er in der bisherigen Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO eine eigenständige Regelung zur Aufhebung von Bescheiden sieht, die unabhängig von der in § 302 Abs. 1 BAO mit dem Ablauf der Verjährungsfrist begrenzten Zulässigkeit von Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden besteht. Dies führt zunächst dazu, dass nach Ablauf der durch den VfGH gewährten Frist zur Anpassung der gesetzlichen Regelung Aufhebungsanträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO unbegrenzt zulässig wären. In weiterer Folge zeitigt die bisherige Regelung des § 295 Abs. 4 BAO in Zusammenhang mit der Aufhebung des letzten Satzes unsachliche Folgen: Der geltende Gesetzeswortlaut des § 295 Abs. 4 BAO lässt lediglich Aufhebungen abgeleiteter Bescheide zu. Feststellungsbescheide nach § 188 BAO können jedoch ohne Rücksicht auf die Verjährungsfristen der BAO erlassen werden. Stellt sich demnach im Beschwerde- oder Revisionsverfahren gegen einen Feststellungsbescheid heraus, dass dieser eine als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation - somit ein "Nichtbescheid"- ist, kann die Abgabenbehörde zwar einen rechtswirksamen Feststellungsbescheid erlassen, ein von der als Grundlagenbescheid intendierten Enunziation abgeleiteter Bescheid könnte jedoch nur mehr aufgehoben werden. Damit tritt der ursprüngliche Erstbescheid oder ein zuvor ergangener abgeleiteter Bescheid wieder in den Rechtsbestand; derartige Bescheide entsprechen in den allermeisten Fällen aber inhaltlich nicht mehr dem geltenden Feststellungsbescheid. Dies führt zu unsachlichen Ergebnissen, die häufig dazu führen können, dass eigentlich nicht zustehende Verluste nur deshalb lukriert werden können, weil ein unwirksamer Feststellungsbescheid bestanden hat, der aber mittlerweile durch einen wirksamen Feststellungsbescheid ersetzt wurde. Mit der Änderung wird für die Partei die Möglichkeit geschaffen, einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides zu stellen, der sich auf den Nichtbescheid gestützt hat. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage betrifft die Aufhebung damit nicht nur Änderungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO, sondern alle Bescheide, die auf den Nichtbescheid gestützt sind. Die Aufhebung ist nur zulässig, wenn der Antrag innerhalb von einem Jahr ab Rechtskraft der Zurückweisung gestellt wird. Mit dieser Antragsbefristung wird den Ausführungen des VfGH, wonach das Antragsrecht seine rechtserhebliche Bedeutung im Zeitpunkt der Zurückweisung der Beschwerde erlangt, Rechnung getragen. Zur Vermeidung von unsachlichen Ergebnissen ist vorgesehen, dass der Übernahme der im (neu) erlassenen Feststellungsbescheid (bzw. Nichtfeststellungsbescheid) getroffenen Feststellungen die Verjährung nicht entgegensteht, wenn der neue Abgabenfestsetzungsbescheid innerhalb von einem Jahr ab Aufhebung ergeht.*

Wird gegen den (neu) erlassenen Feststellungsbescheid (bzw. Nichtfeststellungsbescheid) fristgerecht Beschwerde erhoben, soll durch die Anwendung des § 209a Abs. 2 erster Satz BAO - zur Sicherstellung eines effektiven Rechtsschutzes - trotz Verjährungseintritt eine allfällige Anpassung des abgeleiteten Festsetzungsbescheides an den im Beschwerdeverfahren abgeänderten Feststellungsbescheid möglich sein."

Besprechung v. 11.03.2020

In dieser Besprechung zwecks Einigungsversuches wurden die unterschiedlichen Positionen der Parteien besprochen. Dabei zeigte sich, dass hinsichtlich der zu entnehmenden Grundstücksflächen nach wie vor Auffassungsunterschiede bestanden.

Ausgehend von einer Gesamtfläche von **12.078 m²** lägen nach der Auffassung der stl. Vertretung folgende Ausmaße in Quadratmetern vor:

lt.Stb: Betriebsvermögen	Privatvermögen
6.212 m ²	5.866 m ²
Bisher lt. Stb: 6.624 m ²	5.619 m ²

Nach der zuletzt vorgetragenen Auffassung der steuerlichen Vertretung Dr. ***5*** v.06.05.2020 liege der richtige Ansatz für ein Betriebsvermögen von zu entnehmenden Grundstücksflächen bei 6624 m².

Dass dies nicht der Realität entsprechen kann, wird schon allein dadurch belegt, dass laut Bewertungsgutachten v.20.8.2001 vom 20.08.2001 bereits eine Parkplatzfläche (ausschließliche betriebliche Fläche des alten ***70***) von ca. 7.000 m² angegeben wurde.

In einem anderen Schriftsatz hingegen wurde hingegen wieder von **6.459 m² als Betriebsvermögen** ausgegangen, welches zu entnehmen gewesen sei.

Im Verhältnis zur BP (gesamt 12.243 m² vor Abzug des öff. Gutes) ergab sich eine Differenz des Gesamtflächenausmaßes von 165 m². Lediglich bei der Höhe des Entnahmewertes im Ausmaß von € 290,69 pro Quadratmeter signalisierte die stl. Vertretung Zustimmung. Allerdings müsste das Ausmaß der zu entnehmenden Flächen auch stimmen.

Folgende weitere Tabelle soll zudem noch eine Übersicht zu den zuletzt vorgetragenen Flächen der stl. Vertretung im Verhältnis zur BP ergeben:

[Grafik]

Im vorliegenden Beschwerdefall wurde ein **Bewertungsgutachten** vom Sachverständigen ***50*** am 20.08.2001 erstellt.

Zu Bewertungsgutachten allgemein:

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). Bei der Frage, ob Betriebsvermögen oder notwendiges Privatvermögen vorliegt, handelt es sich um eine Rechtsfrage. Die Beurteilung der Rechtsfrage stehe einem Sachverständigen nicht zu, sondern nur der Behörde (vergleiche Ritz, Rz. 1 zu § 177 BAO).

Zum Bewertungsgutachten des Sachverständigen v.20.08.2001:

1. Eine Aufteilung in Richtung private bzw. betriebliche Flächen wurde vom Sachverständigen nicht vorgenommen. Es wurde ein Verkehrswert für Entnahmewecke ermittelt. Der Sachverständige hat seinen Befund und die Schlussfolgerungen zur Ermittlung der Höhe des Verkehrswertes für Entnahmewecke in seinem Gutachten ausführlich dargelegt. Auf das Erstverfahren und die dort vorgenommene Darstellung des Bewertungsgutachtens wird verwiesen. Eine Befragung des Gutachters, zur Höhe des Entnahmewertes wäre aber nur eine weitere Verfahrensverzögerung, die nicht im Interesse der Parteien liegt und überdies auch nicht zielführend, weil er sein Gutachten schon abgegeben hat. An der Schlüssigkeit des Gutachtens wird vom Bundesfinanzgericht nicht gezweifelt.

2. Zum Ergänzungsgutachten des Sachverständigen Ing. *56*** und ***50*** v.09.04.1986:**

Der Hinweis auf **eine privat genutzte Fläche v. 5.619 m²** im Ergänzungsgutachten der Sachverständigeningenieur Ing. ***56*** und ***50*** vom 09.04.1986 hat allerdings für die Bilanz 2001 keine Aussagekraft, weil das Bundesfinanzgericht die bilanzierten Verhältnisse des Jahres 2001 zu beurteilen hatte. Die gesamte Liegenschaft war Betriebsvermögen (notwendiges bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen). Im später -im Verfahren von der Betriebsprüfung- vorgelegten Hauptgutachten findet sich keine Differenzierung in private bzw. betriebliche Flächen.

Bewertungsrecht: Geschäftsgrundstück

Das Grundstück mit der EWAZ ***25*** (also die ***17*** mit den mitbewerteten weiteren EZs) war als sogenanntes Geschäftsgrundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes ausgewiesen.

Auch der rechtskräftige Flächenwidmungsplan hat für die ***17*** den Ausweis als *Fläche für Geschäftsbauten mit gemischtem Warenangebot, einschließlich Lebens- und Genussmittel für die Grundversorgung" und die Grundstücke ***18*** und ***22*** als gemischtes Baugebiet* vorgesehen. Sämtliche Argumente der stl. Vertretung in Richtung notwendigem Privatvermögen sind damit entkräftet.

Im Schriftsatz v. 06.05.2020 weist Dr. ***5*** auf die BP-Feststellungen TZ 2 und TZ 3 des BP-Berichtes v. 16.12.2005 hin, übersieht aber dabei, dass diese TZs nicht mehr- durch die Beschwerdeeinschränkung v. 27.12.2016 – Teil fortgesetzten Verfahrens sein können. Auf diese Argumente war daher vom Gericht nicht mehr einzugehen.

Schlussfolgerungen des Gerichtes in freier Beweiswürdigung:

Aus den angeführten Gründen kommt das erkennende Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu folgendem Schluss:

Ausgehend von einer Gesamtnutzfläche von 12.243 m²- gekürzt um das öffentliche Gut im Ausmaß von 99 m²- hätten insgesamt 12.144 m² an betrieblichen Grundstücksflächen entnommen werden müssen.

Die **Betriebsprüfung** (siehe Sachverhaltsteil dieses Erkenntnisses) ermittelte folgende Grundstücksflächen betreffend ***17***, ***18*** und ***22***:

Die *17*** besteht mit diesen Grundstücken seit 1995 wie folgt:**

77	1645 m ²
78	165 m ²
100	104 m ²
74	1620 m ²
100	2.090 m ²
82	29 m ²
83	1132 m ²

84	830 m
85	333m ²
86	1021m ²
87	1347 m ²
88	41m ²
72	225 m ²
73	22 m ²
Zwischensumme	10604 m²
18 ***23***	142 m²
Gesamt ***17*** u. ***18***	10.746 m²
19 ***21***	1497 m²
Summe	12.243 m²
-öff.Gut	99 m²
Summe	12.144 m²

Diese Fläche wird als Betriebsvermögen (notwendiges bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen) nunmehr im fortgesetzten Verfahren Verfahren vom Gericht angesetzt.

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe rechtliche Ausführungen zu § 5 EstG 1988), dass die **Grundstücksflächen bei § 5 Gewinnermittlung** durch die **buchmäßige Behandlung zum gewillkürten Betriebsvermögen** zu rechnen sind. Insofern sind auch die Ausführungen des Ergänzungsgutachtens aus dem Jahr 1986 für das Jahr 2001 nicht von Relevanz.

Im gegenständlichen Fall erfasste der Steuerpflichtige unbebaute Grundstücke in seiner Bilanz, die von der Größe her und aufgrund ihrer Lage durchaus geeignet waren, darauf Einkaufszentren zu errichten. Nach Ansicht des Gerichtes kann kein Zweifel daran bestehen, dass solche Grundstücke der Betriebsvermögensstärkung dienen und daher im Ausmaß ihrer buchmäßigen Erfassung dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzurechnen waren. Mit der

Aufnahme in die Bücher stellen diese Liegenschaften Betriebsvermögen dar und sind somit auch bei einer Entnahme steuerlich zu berücksichtigen. Die Summe von 7.482 m² (als zu entnehmende Grundstücksflächen) konnte im gesamten Verfahren nicht verifiziert werden.

Die Betriebsprüfung hat mit ihrem **Ansatz eine nachvollziehbare, schlüssige und einwandfreie Entscheidungsgrundlage** geschaffen.

Wie ausgeführt hätte es der Steuerpflichtige selbst in der Hand gehabt, schon in früheren Jahren ob des Vorliegens von allfälligem notwendigem Privatvermögen **Klarheit** zu schaffen. Dass dies für den Steuerpflichtigen bzw. dessen steuerlicher Vertretung im gegebenen Beschwerdefall schwierig ist, je größer das Areal ist -wie hier beispielsweise beim ehemaligen Einkaufszentrum, kann das Bundesfinanzgericht auch erkennen. Weitere Schwierigkeiten ergaben sich zudem - wie das Bundesfinanzgericht bereits im Erstverfahren ausführte- aus den Realteilungsverträgen des Jahres 1997, den diversen grundbücherlichen Unterteilungen von Einlagezahlen im Zeitraum 1956 bis 1995, dem Ableben des ***28*** im Jahre 1985 und damit in Zusammenhang stehend der Aufteilung von Liegenschaftsflächen im Erbwege an die verbleibenden Familienangehörigen bzw. Mitgesellschafter der Beschwerdeführerin und dem speziellen Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen für Herrn***3***.

Das Gericht vertritt den Standpunkt, dass im gegenständlichen Fall kein notwendiges Privatvermögen vorlag. Selbst wenn eine Privatnutzung vorgelegen sein sollte, erreichte diese nicht ein solches Ausmaß, dass man von einer nicht untergeordneten Nutzung sprechen könnte. Die stl. Vertretung versucht eine solche Privatnutzung darzulegen. Fotos von Holzschneidarbeiten - wenn auch in Farbe- reichen dazu nach der Auffassung des Gerichtes nicht aus. Auch durch die im ergänzenden Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen der steuerlichen Vertretung konnte dies nicht bewiesen werden. Aus der Aktenlage ergab sich nach Ansicht des Gerichtes eindeutig, dass sämtliche im Rechenwerk erfassten Grundstücke kein notwendiges Privatvermögen darstellten. Sie bietet daher auch höhere Glaubwürdigkeit als die später im ergänzenden Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen über eine angebliche Privatnutzung von Gärten für die Familie ***27***. Die Bewertung als Geschäftsgrundstück nach dem Bewertungsgesetz sowie der Ausweis im Flächenwidmungsplan sowie die vorliegende Bauplatzerklärung nach den Unterlagen zum Bewertungsakt EWAZ ***24*** und EWAZ ***25*** waren eindeutig.

Im konkreten Fall haben sich im Zuge der Aktenbearbeitung im fortgesetzten Verfahren und dem Einholen von weiteren Stellungnahmen (siehe Übersichtsliste) für diese Auffassung keine Zweifel mehr ergeben.

Anmerkung des Gerichtes:

Die steuerliche Vertretung Dr.***5*** führt nochmals im Schriftsatz v. 06.05.2020 die TZ 2 und die TZ 3 als Argument an und übersieht daher die Beschwerdeeinschränkung v. 27.12.2016. Die

Tz 2 bis TZ 5-Feststellungen im Besprechungsprogramm /BP-Bericht v. 16.12.2005 werden vom Gericht nicht mehr dargestellt, weil diese Feststellungen nicht mehr Gegenstand des Erstverfahrens war.

Zur Höhe des Entnahmewertes pro Quadratmeter:

Im Vergleich zu den im Verfahren angebotenen Wertermittlungen bezüglich der Höhe des Entnahmewertes ging das Bundesfinanzgericht wie bereits ausgeführt von € 290,69 aus. Dies deckt sich auch mit dem Ansatz im Bewertungsgutachten des Sachverständigen v. 20.08.2001. Auf die Begründung dieses Bewertungsgutachtens sowie des ersten Erkenntnisses v.17.01.2017 zu RV/5101086/2013 wird verwiesen. Vom letztlich höheren Ansatz im BP-Bericht von ATS 4.500 (€ 327,03) oder gar einer Verschlechterung (€ 360) - wie dies zuletzt von der Abgabenbehörde gefordert wurde - wurde Abstand genommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Richterzuständigkeit:

Der Antrag der steuerlichen Vertretung auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde im Schriftsatz v. 27.12.2016 anlässlich der Beschwerdeeinschränkung durch die steuerliche Vertretung – also schon im Erstverfahren - zurückgezogen.

Zur Verjährung:

Diese ist amtswegig zu prüfen. Angefochten ist der Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 vom 19.12.2011. Die Erlassung von Feststellungsbescheiden selbst unterliegt grundsätzlich nicht der Festsetzungsverjährung des § 207 Abs. 1 BAO (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0088). Die Bemessungsverjährung betrifft nur das Recht zur Festsetzung von Abgaben, sodass Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsvorschriften erlassen werden können (vgl. z.B. Ritz, BAO 3, § 207 Tz 7 f, und etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2007, 2006/14/0018).

Parteifähigkeit der ehemaligen Bfin:

Nicht in Zweifel gezogen wurde daher der Umstand, dass Personengesellschaften des Unternehmensrechts (wie die Bfin.) ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung verlieren. Die Auflösung und die Löschung einer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt nach der Judikatur des VwGH (siehe Ritz, BAO 5, § 79 Tz 10, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur) **die** Parteifähigkeit so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch die

Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind [(zB noch nicht abgeschlossenes Feststellungsverfahren gem § 188 BAO - siehe dazu die obigen Ausführungen zu Ritz im Kommentar BAO, 6. Auflage, 2017, § 79 BAO Tz 1 ff].

Auch der VwGH hat in seiner Überprüfung des ersten Erkenntnisses des BFG keinen Mangel bezüglich Bescheidadressierung bzw. Zustellbevollmächtigung hinsichtlich des Feststellungsbescheides v. 19.12.2011 für das Jahr 2001 gesehen. Daher ist von einem wirksam erlassenen Feststellungsbescheid v.19.12.2011 für 2001 auszugehen.

Ergänzend wird vom Gericht dazu ausgeführt:

§ 79 BAO in der für das **Beschwerdejahr** geltenden Fassung normiert:

Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozessordnung ist sinngemäß anzuwenden.

Ritz führt im Kommentar zu § 79 BAO , TZ 1 ff , 6. Auflage,2017,dazu aus:

„Rechtsfähigkeit (Parteifähigkeit)

A. Wesen der Rechtsfähigkeit

TZ 1 -Rechtsfähigkeit ist die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein (VwGH 24.09.1984, 84/11/0119, Slg 11.625A). Bezogen auf Verfahrenshandlungen begründet die Rechtsfähigkeit die Parteifähigkeit, somit die abstrakte Fähigkeit, Träger von prozessualen Rechten und Pflichten zu sein (zB Kolonovits/Muzak/Stöger, Verwaltungsverfahrensrecht 10, Tz 132; Hengstschläger/ Leeb, AVG 2, § 9 Tz 1).

TZ - 2 Natürliche und juristische Personen sind voll rechtsfähig. Rechtsfähig sind weiters Personengesellschaften des Unternehmensrechtes (OG, KG).

TZ 3 -In der BAO (zB im § 81) wird der Begriff der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit als Oberbegriff für die Personengesellschaften des Unternehmensrechtes, die GesBR, die Miteigentumsgemeinschaft, die sog unechte (atypische) stille Gesellschaft und für ähnliche Gebilde verwendet (zB Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 79, 226).

TZ 4 Die mangelnde Parteifähigkeit ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu beachten.

...

C. Ende der Rechtsfähigkeit

TZ 9- *Die Identität von Personengesellschaften des Unternehmensrechts wird durch einen Gesellschafterwechsel nicht berührt, selbst wenn sämtliche Gesellschafter gleichzeitig wechseln (VwGH 11.6.1991, 90/14/0048).*

TZ 10 -Personengesellschaften des Unternehmensrechts verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung (zB VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097; 11.11.2008, 2006/13/0187; 4.3.2009, 2007/15/0049; 18.4.2012, 2009/16/0202) ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch die Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind (zB noch nicht abgeschlossenes Feststellungsverfahren gem § 188, VwGH 28.10.1998, 96/14/0071; 17.11.2004, 2000/14/0142; 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143; 27.4.2016, 2013/13/0003)....Nach der Rechtsprechung des OGH beeinträchtigt die Löschung im Firmenbuch die Partei- und Prozessfähigkeit der Personengesellschaft solange nicht, als verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen vorhanden ist bzw als die Gesellschaft mit der Behauptung, ihr stehe noch ein Anspruch und damit Vermögen zu, einen Aktivprozess führt (zB OGH 12.12.1991, 6 Ob 635/91, ecolex 1992, 419). Ein allenfalls in einem Passivprozess ersiegter Prozesskostenanspruch genügt als einziges potentiell Aktivum nicht (OGH 25.11.1994, 8 Ob 6/94, RdW 1995, 139).

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 leg.cit gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Damit ein Feststellungsbescheid diesen Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch im Sinne des § 97 Abs. 1 BAO wirksam wird, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2023; Ritz, BAO-Kommentar, § 191 Tz. 4). Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert.

Gemäß **§ 101 Abs. 3 BAO** sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a **und c** BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (siehe Hinweis im Spruch des Erkenntnisses).

Zur Frage, wie im Falle der Bescheidadressierung bzw. der Zustellung bei bereits beendeten Gesellschaften vorzugehen ist, normiert die BAO eine Reihe von verfahrensrechtlichen Bestimmungen:

§ 19 Abs. 2 BAO

Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Auf der Grundlage des. § 19 Abs. 2 können vor allem den früheren Mitgliedern Pflichten auferlegt werden, die von der Gesellschaft wahrzunehmen gewesen wären, die zu erfüllen sie aber verabsäumt haben (Erklärungs-, Anzeige-, Offenlegungs-, Berichtigungs- und Auskunftspflichten). Ebenso haben sie etwa bestimmte (gesetzlich vorgesehene) behördliche Tätigkeiten, die gegen die Gesellschaft zu richten gewesen wären, in ihrem Bereich zu dulden, hierbei Hilfe zu leisten, bei behördlichen Prüfungsmaßnahmen angemessen mitzuwirken oder in ihrer Gewahrsame befindliche Bücher, Aufzeichnungen, etc. Unterlagen vorzulegen.

Mit § 19 Abs. 2 BAO korrespondiert § 81 Abs. 6 BAO.

§ 81 Abs. 6 BAO normiert:

*In den Fällen des. § 19 Abs. 2 sind die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als **nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.***

Dadurch wird insbesondere erreicht, dass die Abgabenbehörden weiterhin entsprechende Ansprechpartner (Vertreter der aufgelösten Personenvereinigung) vorfinden (vgl. Stoll, a.a.O., Seite 199).

Das Gericht merkt weiters in diesem Zusammenhang an:

Unbestritten ist, dass die ehemalige KG (Bfin) bereits am 06.09.2003 im Firmenbuch gelöscht wurde. Die beiden letzten Gesellschafter der Bfin. waren die gelöschte Komplementärin (**2** ehemals i.L.) und Herr **3** als ehemaliger Kommanditist. Die Verfahrensschritte, die abstrakt im Verhältnis zur Personengesellschaft bestanden haben, können also in der gleichen Art gegenüber den Gesellschaftern aktualisiert werden. Es bleiben aber auch die sich aus § 81 ergebenden Pflichten der (früheren) Gesellschafter über den Bestand der Gesellschaft hinaus bestehen (vgl. Stoll, BAO Kommentar S 199; Ritz, BAO Kommentar; 6. Auflage, § 19 Tz 15). Auf der Grundlage des. § 19 Abs. 2 BAO können vor allem den früheren Mitgliedern Pflichten auferlegt werden, die von der Gesellschaft wahrzunehmen gewesen wären, die zu erfüllen sie aber verabsäumt haben (Erklärungs-, Anzeige-, Offenlegungs-, Berichtigungs- und Auskunftspflichten). Ebenso haben sie etwa bestimmte

(gesetzlich vorgesehene) behördliche Tätigkeiten, die gegen die Gesellschaft zu richten gewesen wären, in ihrem Bereich zu dulden, hierbei Hilfe zu leisten, bei behördlichen Prüfungsmaßnahmen angemessen mitzuwirken oder in ihrer Gewahrsame befindliche Bücher, Aufzeichnungen, etc. Unterlagen vorzulegen.

Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen (§ 81 Abs. 1 BAO). Kommen zur Erfüllung der in Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellbevollmächtigter namhaft gemacht wird (Abs. 2 leg. cit.). Eine solche Person kann auch ein berufsmäßiger Parteienvertreter sein (Ritz, a.a.O., Tz 2 zu § 81).

Mit **E-Mail v. 20.09.2021** wurde die stl. Vertretung ersucht, die aktuellen Daten für die Bfin zu übermitteln, da dem Richter die Einsichtnahme in Finanzonline derzeit nicht möglich ist.

Mit **E-Mail v.20.09.2021** teilte die stl. Vertretung mit:

- a) *Ich sehe mich unverändert als mit Zustellvollmacht ausgestatteter bevollmächtigter Steuerberater der Firma ***40*** ***100***. und des Herrn ***8***. ***3*** persönlich. Hinsichtlich der Steuernummer des Herrn ***8***. ***3*** sehe ich Einstimmigkeit mit meiner Beurteilung. Hinsichtlich der Steuernummer der Firma ***1*** in Liqu. liegt eine unterschiedliche Beurteilung zum Finanzamt vor.*
- b) *Ein von Herrn ***3*** vorgenommener Widerspruch betreffend seiner Zustellvollmacht iSd § 81 Abs. 6 BAO ist mir nicht bekannt.*
- c) *Zwischenzeitliche Änderungen weist das Finanzamt bezüglich der Firma ***1*** in Liqu. aus. Ob dies mit dem Status der Gesellschaft „in Liquidation“ zusammenhängt, kann ich nicht beurteilen. Ich werde keine Einwendungen erheben, wenn Sie mir nur eine Kopie Ihrer Entscheidung übermitteln. Dies möge aber so zeitgerecht erfolgen, dass ich die Frist für die eventuelle Einbringung eines Rechtsmittels für meine Klientin wahrnehmen kann.*

Da für den ehem. Kommanditisten eine sogenannte **§ 81 BAO Zustellvollmacht** bestand, wird dieses Erkenntnis auch nur ihm persönlich zugestellt. Ein Widerruf der § 81-BAO Vertreterbevollmächtigung ist dem Gericht nicht bekannt gegeben worden.

Weitere Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Diesbezüglich wird auf den Abschnitt Beweiswürdigung verwiesen.

§ 269 BAO

Die Verwaltungsgerichte haben im Ermittlungsverfahren grundsätzlich dieselben Befugnisse und Obliegenheiten wie die Abgabenbehörden (vgl. Ritz, BAO6, § 269 Tz 2).

Zu solchen Befugnissen gehören insbesondere Beweisaufnahmen. Zu den Obliegenheiten gehört etwa die Pflicht zur Wahrung des Parteiengehörs (§§ 115 Abs. 2 und 183 Abs. 4; vgl. zB VwGH 16.02.2006, 2006/14/0011, 0012). Diese Pflicht besteht auch gegenüber der Amtspartei (zB iSd § 265 Abs. 5; vgl. Ritz, BAO6, § 269 Tz 3 und 4).

Warum das Gericht von der ergänzenden Beweisaufnahme absieht, wird im Punkt Abweisung der Beweisanträge im Rahmen der rechtlichen Würdigung abgehandelt.

§ 279 BAO normiert:

Gemäß § 279 Abs. 1 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO6, § 279 Tz 10, mwN).

Allgemeines zu Ermittlungspflichten:

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 BAO 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).

Notwendige Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens kann das Verwaltungsgericht selbst durchführen (vgl. Ritz, BAO, 6. Auflage, § 269 Tz 6).

Der VwGH hat zum Erkenntnis vom 26.05.2021, 2020/13/0073, ua. folgenden Rechtssatz verfasst:

"Es ist Aufgabe des Bundesfinanzgerichts, alle erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, um das Bestehen oder Nichtbestehen einer Abgabepflicht zu beurteilen. Wenn die Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts für eine abschließende Beurteilung noch nicht ausreichen, liegt es daher am Bundesfinanzgericht, im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht (unter Beachtung der Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen) als notwendig erachtete Ermittlungsschritte (etwa auch unter ergänzender Befragung der Betriebsprüfer oder auch Erteilung - bestimmter - Ermittlungsaufträge an eine vom Bundesfinanzgericht zu bestimmende Abgabenbehörde gemäß § 269 Abs. 2 BAO) zu setzen und nach Maßgabe der Grundsätze der freien Beweiswürdigung nach § 167 BAO in Auseinandersetzung mit den bisherigen Verfahrensergebnissen und den Parteienvorbringen den entscheidungswesentlichen Sachverhalt festzustellen (vgl. VwGH 27.04.2020, vorheriger Ra 2020/15/0014)."

Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO

Aus den §§ 185 ff BAO ergibt sich ein System von Grundlagenbescheiden und hievon abgeleiteten Bescheiden. Nach § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften aus dieser Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Derartige Feststellungsbescheide sind im genannten System Grundlagenbescheide etwa für Einkommensteuerbescheide, die dann die abgeleiteten Bescheide im Sinne des § 252 Abs. 1 BAO darstellen (idS Ritz, BAO, Kommentar⁶, Tz 1, 8 und 9)

Gemäß **§ 188 Abs. 1 BAO** werden ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist gemäß Abs. 3 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Zweck der Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet. Gegebenenfalls sind unterschiedliche persönliche Verhältnisse einzelner Beteiligter zu berücksichtigen.

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO haben als Spruchelemente neben dem Bescheidadressaten jedenfalls die Art und Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum, die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile am gemeinschaftlichen Ergebnis zu enthalten.

Alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, sollen im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann.

Gemäß § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide nach § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugerechnet werden. Dieser Feststellungsbescheid muss für seine Wirksamkeit denjenigen, gegenüber denen er ergeht bzw. wirken soll, zugestellt werden oder iSd § 101 Abs. 3 BAO als zugestellt gelten (idS Ritz, a.a.O., Tz 20 zu § 188; VwGH vom 21. April 2005, 2003/15/0022).

Damit ein Feststellungsbescheid diesen Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch im Sinne des **§ 97 Abs. 1 BAO** wirksam wird, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2023; Ritz, BAO-Kommentar, § 191 Tz. 4). Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert.

Gemäß **§ 101 Abs. 3 BAO** sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit

gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a **und c** BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Gemäß **§ 192 BAO** werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Im den Teilhaber betreffenden Einkommensteuerverfahren besteht somit eine gesetzliche Bindung an die im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 192 Tz 3, und die dort angeführten Judikate). Im Falle der nachträglichen Abänderung des Feststellungsbescheides ist ein von diesem abgeleiteter Bescheid nach § 295 Abs. 1 BAO von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Im Sinne dieses aus der Bundesabgabenordnung hervorgehenden Systems von Grundlagenbescheiden und davon abgeleiteten Bescheiden kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ist damit insoweit eingeschränkt, als Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen mit Erfolg nur in dem den Grundlagenbescheid betreffenden Verfahren vorgebracht werden können. Die Anfechtung eines Steuerbescheides, welche "lediglich" mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrundeliegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist in der Sache abzuweisen (Ritz, aaO, § 252 Tz 3; VwGH 23.3.2000, 2000/15/0001; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069; BFG 13.5.2015, RV/1100157/2012; 11.08.2017, RV/1100207/2017).

Auf das Einkommensteuerverfahren 2001 zu **RV/5101237/2011** v. 17.09.2019 wird nochmals verwiesen. Diese Entscheidung wurde vom **VwGH zu 2019/15/0154-3 v. 18.12.2019** bestätigt (**Revisionszurückweisung**).

Die hier vorgetragenen **Einwendungen** der stl. Vertretung Dr. ***5*** richten sich gegen den **Feststellungsbescheid 2001 v. 19.12.2011** und über diese war daher vom Gericht abzusprechen.

Gewinnermittlung

Nach **§ 5 Abs. 1 1. Satz EStG 1988** in der für das beschwerdegegenständliche Jahr geltenden Fassung (**BGBI. I Nr. 10/1991**) sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Zum **notwendigen Betriebsvermögen** gehören alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden. Dabei ist insbesondere die Verkehrsauffassung maßgebend (VwGH 3. April 1990, 87/14/0122).

Die obigen Voraussetzungen zum **notwendigen Betriebsvermögen** gelten grundsätzlich auch für unbewegliche Wirtschaftsgüter (zB. **Liegenschaften**). Hinsichtlich **gemischt genutzter Wirtschaftsgüter** stellten unbewegliche Wirtschaftsgüter nach herrschender Auslegung der Abgabengesetze durch Richtlinien, Lehre und Judikatur in dem Ausmaß Betriebsvermögen dar, in dem sie betrieblich genutzt wurden (**Aufteilungsgebot**).

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 ist **nicht nur notwendiges Betriebsvermögen**, sondern **auch gewillkürtes Betriebsvermögen** in den Betriebsvermögensvergleich miteinzubeziehen.

Gewillkürtes Betriebsvermögen:

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0205, und 17.1.1995, 94/14/0077) 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.

Als **gewillkürtes Betriebsvermögen** (für § 5-Gewinnermittler) sind Wirtschaftsgüter anzusehen, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören. Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen 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 darstellen (zB vermietete Gebäude). Entscheidet sich der Eigentümer eines bebauten Grundstückes, einen bestimmten Teil des Gebäudes buchmäßig als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, führt dies zwingend dazu, dass auch die entsprechenden ideellen Anteile des Bodens gewillkürtes Betriebsvermögen werden. Gewillkürtes Betriebsvermögen entsteht daher durch die Aufnahme in die Bilanz. Beim gewillkürten Betriebsvermögen kommt es demnach – anders als beim notwendigen Betriebs- oder Privatvermögen – auf den Willen des Unternehmers an.

Wird unbewegliches Vermögen in nur untergeordnetem Ausmaß privat genutzt, dann stellt das gesamte unbewegliche Vermögen Betriebsvermögen dar. Dies gilt auch für eine Personengesellschaft (VwGH 13.5.1992, 90/13/0057).

Grund und Boden folgt dabei der Nutzung des auf ihm befindlichen Gebäudes. Auch dann, wenn ein Betriebsgebäude nicht mehr – so wie es hier beim Einkaufszentrum ***40*** der Fall war- bestand, zählt das Grundstück, das ursprünglich infolge seiner betrieblichen Nutzung zum notwendigen Betriebsvermögen gehörte, bei Dokumentation in der Bilanz zum gewillkürten Betriebsvermögen, nachdem es nicht mehr betrieblich genutzt wird (vgl. **auch Rz 598 EStR 2000**). Eine allfällige fehlende betriebliche Nutzung steht daher der Einstufung eines Grundstücks als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht entgegen. Es genügt, dass es dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich ist. Dies war nach der Aktenlage im gegenständlichen Beschwerdefall der Fall. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Verwaltungspraxis an.

Die **stl. Vertretung** führt aus, dass für Wirtschaftsgüter, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet werden zu können, ein betrieblicher Zusammenhang bestehen müsse (unter Hinweis auf Erkenntnis des VwGH vom 20.11.1990,90/14/0013). Grundstücksflächen, welche ausschließlich als Grünland dienen würden, seien als gewillkürtes Betriebsvermögen ausgeschlossen. Objektiv und subjektiv beurteilt liege daher nach ihrer Auffassung - vor und nach dem Ausbuchen der Liegenschaft - notwendiges Privatvermögen **vor**. Dieser Hinweis der stl. Vertretung kann kein anderes Ergebnis bringen. Dass die Entnahme von 7482 m² falsch gewesen ist, wird auch von der stl. Vertretung zugestanden. Richtigerweise hätten nach Ansicht des Gerichtes in Summe 12.144 m² entnommen werden müssen. Auf die Beweiswürdigung wird verwiesen.

Notwendiges Privatvermögen stellen dagegen jene Wirtschaftsgüter dar, die der privaten Bedürfnisbefriedigung des Abgabepflichtigen dienen. Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebs- oder Privatvermögen sind bloß innere, nicht in der Außenwelt zum Ausdruck kommende Überlegungen nicht maßgeblich.

Notwendiges Privatvermögen liegt nach Ansicht des Finanzamtes deswegen nicht vor, weil die Liegenschaft nicht privat im Sinne einer Befriedigung eines privaten Wohnbedürfnisses genutzt worden sei. Wenn man überhaupt von notwendigen Privatvermögen sprechen könnte, sei diese Nutzung jedenfalls eine untergeordnete Nutzung im Sinne der Verwaltungspraxis (Einkommensteuerrichtlinien 2000 ***19*** -80/20 % Regel). Die Liegenschaft sei zu keinem Zeitpunkt des Beschwerdejahres zumindestens zu 20 % für private Wohnzwecke genutzt worden. Die gesamte Liegenschaft stelle Betriebsvermögen dar.

Diese Ansicht des Finanzamtes wird aus folgendem Grund vom Gericht geteilt:

Der Grundbuchauszug der ***17*** vom 30.05.2006 zeigt auf, dass die Grundstückspartellen ***26*** im Ausmaß von 2225 m², ***77*** im Ausmaß von 1645 m² und ***78*** im Ausmaß von 110 m² zumindest seit dem Jahre 1994 Bestandteil der ***17*** gewesen sind, da aus dem Grundbuchauszug der ***17*** eine diesbezügliche Bauplatzerklärung ersichtlich ist. Diese Bauplatzerklärung laut Grundbuchauszug vom 12.04.1994 sowie die bilanzielle Darstellung ist eindeutig. Diesbezüglich wird nochmals auf das Anlageverzeichnis der Bilanz

2001 hingewiesen. Selbst wenn man der Vermögenssteuererklärung zum 1.1.1992 folgen würde, würde sich lediglich ein privater Anteil von 1.639 m² ergeben, der sich aus den Parzellennummern ***21*** im Ausmaß von 1497 m² aus der ***19*** sowie ***23*** im Ausmaß von 142 m² aus der ***18*** ergeben. Die ***17*** als solche war immer als Betriebsvermögen und nicht als Privatvermögen erklärt worden.

Im Übrigen wird auf den Einheitswertakt ***24*** hingewiesen, in dem in den Baubeschreibungen aber keine private Flächen ausgewiesen waren.

Weiters verwies die Abgabenbehörde auf eine Berufung vom 04.02.2002, indem die Grundstücke zum Einheitswertakt ***24*** im Betriebsvermögen befunden haben. Der Anteil der privat übergebenen Grundstücke bezog sich auf die Grundstücke mit dem Einheitswertaktenzeichen ***25***. Auch war in dieser Berufung angeführt, dass eine Aufteilung des Einheitswertes in der EWAZ ***24*** nicht erforderlich war, und dass der im Privatvermögen liegende Teil zu EWAZ ***25*** festgestellt worden ist. Damit wird auch festgehalten, dass die ***17*** im Betriebsvermögen gewesen ist, wenn eine Aufteilung des Einheitswertes nicht erforderlich sei, weil in der ***17*** keine Teile eines Privatvermögens ***45***straße enthalten waren. Das Grundstück ***26*** ist Teil der ***17*** und somit auch Teil des Betriebsvermögens (unter Hinweis auf den Prüfungsbericht). Die Beschwerdeführerin gibt also damit ausdrücklich selbst an, dass zum 29.07.1999, dem Zeitpunkt des Schenkungsvertrages, jedenfalls die Grundstücke der ***17*** Betriebsvermögen gewesen sind. Überdies ergänzt die Abgabenbehörde, dass sämtliche Grundstücksflächen als Einheit zu betrachten seien. Dies ergebe sich einerseits aus dem Umstand, dass diese direkt aneinandergrenzen und andererseits auch letztlich der ***17*** zugeschrieben worden seien. Auch wurde im Einheitswertbescheid vom 05.06.2002 sei das Grundstück ***21*** im Ausmaß von 1497 m² bereits ab 1.1.2001 im Einheitswert ***25*** mitbewertet, da all diese Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit darstellen. Gebäudeteile hatte es im Beschwerdejahr- mit Ausnahme der Pizzeria im Ausmaß von 262 m² - nicht mehr gegeben. Notwendiges Privatvermögen kann – wie die Abgabenbehörde richtig folgert- daher mangels privater Nutzung von Gebäudeteilen nicht vorliegen.

Gartenbenutzung?

Schon der Ausweis im Flächenwidmungsplan der strittigen EZs widerlegt die Ansicht der stl. Vertretung. Die Behauptung des Vorliegens von notwendigen Privatvermögen konnte auch nicht durch die vorgelegten Unterlagen bewiesen werden. Auf das Schlussbesprechungsprogramm sowie auf den Abschnitt Beweiswürdigung wird verwiesen.

Bewertung der Entnahme

Das Bundesfinanzgericht hatte die Bestimmung des §§ 6 EStG 1988 (Teilwert) in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung anzuwenden.

§ 6 Z 4 EStG 1988 (Rechtslage 2001) lautet: „Entnahmen sind mit dem **Teilwert** im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.“

Gemäß **§ 6 Z 1 EStG 1988** ist der **Teilwert** „der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.“ Da bei aufrechter Betrieb die Höhe des bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises auf das einzelne Wirtschaftsgut entfallenden Wertes idR nicht konkret feststellbar ist, muss der Teilwert regelmäßig im Schätzungswege ermittelt werden (VwGH 06.04.1994, 91/13/0211).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, führen 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/***29***, 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 veranlassen 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...)

Zum ertragsteuerlichen Teilwert eines Grundstücks hat der VwGH allgemein ausgesprochen, dass den tatsächlichen Gegebenheiten in der Regel durch eine Bewertung entsprochen wird, die auf mehrere Bewertungsverfahren Rücksicht nimmt (31.12.1995, 92/13/0081). Betreffend die Entnahme eines Grundstückes hat der VwGH bereits wiederholt den Ansatz eines Mittelwerts aus Ertrags- und Substanzwert (als Entnahmeteilwert) zugelassen (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0098; VwGH 26.7.2006, 2001/14/0171; VwGH 27.6.2000, 95/14/0083; VwGH 25.10.1995, 93/15/0119; vgl auch UFS 6.2.2013, RV/0287-S/11).

Für die Maßgeblichkeit eines Mittelwerts aus Ertrags- und Substanzwert spricht zudem auch die Rechtsprechung des VwGH zum BewG. Die Definition des Teilwertes in § 6 Z 1 EStG 1988 entspricht der Teilwertdefinition des § 12 BewG, sodass zum Zweck der Begriffsauslegung auch auf die zum BewG ergangene Rechtsprechung zurückzugreifen ist (vgl VwGH 31.1.2001, 97/13/0214). Betreffend Grundstücke besteht der Rechtsprechung des VwGH zufolge im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zwischen dem Teilwert iSd § 12 BewG und dem gemeinen Wert iSd § 10 BewG (Verkehrswert), weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswert) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien heranzuziehen sind (VwGH 28.4.1994, 93/16/0186; vgl zB auch UFS 6.2.2013, RV/0287-S/11; Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], EStG13 § 6 Rz 136). Zum gemeinen Wert (Verkehrswert) einer Liegenschaft hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.10.1992, 89/14/0089 (RS 1), ausgesprochen, dass dieser „aus dem Durchschnittswert von Ertragswert und Substanzwert zu ermitteln“ sei.

Zum Verhältnis Teilwert und gemeiner Wert ist darauf zu verweisen, dass der Teilwert beim Anlagevermögen – insbesondere bei Grundstücken – nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH im Hinblick auf das Moment der Betriebszugehörigkeit regelmäßig über dem gemeinen Wert liegt und selbst im ungünstigsten Fall nicht darunter sinken kann (VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; VwGH 27.6.2000, 95/14/0083; VwGH 22.9.1992, 92/14/0064; VwGH 11.6.1991, 90/14/0175; Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch 2 § 6 Rz 41 mwN).

Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Teilwert im Unterschied zum gemeinen Wert nach der Rsp des VwGH auch die Anschaffungsnebenkosten enthält (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0032). Da es nach dem Wortlaut des § 6 Z 1 EStG 1988 für die Teilwertermittlung darauf ankommt, was ein gedachter Erwerber zahlen, nicht aber darauf, was ein gedachter Veräußerer verlangen bzw erhalten würde, sind den Ausführungen des VwGH zufolge auch die (fiktiven) Anschaffungsnebenkosten (etwa Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr oder Ausgaben für die Vertragserrichtung) bei der Ermittlung des Teilwerts zu berücksichtigen. Die Anschaffungsnebenkosten umfassen bei Liegenschaften die Grunderwerbsteuer (3,5 %), die Eintragungsgebühr iSd GGG (1,1 %) und Vertragserrichtungskosten (1 % bis 2 %), in Summe somit 5,6 % bis 6,6 % (vgl Kunisch, immoLex 2013, 122).

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. 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. Im gegenständlichen Beschwerdefall konnte auf das Bewertungsgutachten des Sachverständigen vom 20.08.2001 zurückgegriffen werden. Die Differenz zugunsten der Bfin. betrug pro m² € 36,34 (ATS 500). Daraus ergab sich die teilweise Stattgabe.

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.

Zum restlichen Vorbringen der stl. Vertretung wird vom Gericht ausgeführt:

Die Ausführungen der stl. Vertretung zur Grundstückswerteverordnung nach Grunderwerbsteuergesetz gehen ins Leere, weil hier der Teilwert nach dem EStG 1988 (§ 6 EStG 1988) zur Anwendung kam. Aus diesem Grunde wird auch keine Zulassung der Revision an das Höchstgericht (gemeint offenbar VwGH und nicht VfGH) –wie dies die stl. Vertretung begehrt – ausgesprochen. Fragen, die sich mit dem Teilwert beschäftigen, sind schon öfters Gegenstand der Klärung durch den VwGH gewesen (siehe dazu Abschnitt Unzulässigkeit der Revision).

EWAZ *100*** (**17** ua.)- Grundsteuerzahlungen als Maßstab für die Zuordnung zu Betriebs- oder Privatvermögen:**

Das Gericht folgt dabei den Ausführungen der Abgabenbehörde: Die Abgabenbehörde bringt vor, dass Grundsteuerzahlungen für die Liegenschaftsflächen des EWAZ ***100***- (EZ ***17** ua) von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Dies wird von der steuerlichen Vertretung im Verfahren bestritten.

Selbst wenn Grundsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien, führte die Abgabenbehörde aus, könne dies nichts zur Frage der tatsächlichen Nutzung der betreffenden Grundstücke beitragen und im Übrigen würde ohnehin gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen. Auf die Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 17.07.2006 wurde hingewiesen.

Diese Argumentation erscheint dem Gericht auch schlüssig und nachvollziehbar.

Zu den Vermögensteuererklärungen 1975 u.1992:

Die Abgabenbehörde führt dazu aus (Wiederholung des Parteivorbringens) : Die Vermögensteuererklärung zum 01.01.1975 des ***28*** kann schon wegen des zeitlichen Abstandes zu den Nutzungsverhältnissen 25 Jahre später nichts beitragen. Die Vermögensteuererklärung zum 01.01.1992 des Beschwerdeführers liegt auch noch immer rund 10 Jahre vor dem in Frage stehenden Zeitraum. In der Beilage zu dieser Erklärung ist angeführt: Gartengrundstück ***19***, ***93*** EWAZ ***100***- ***/6 01.01.1983 AT 2.085.000,00 davon 1/3 aus Erbengemeinschaft ATS 695.000,00". Eine aktuelle Abfrage der ***18*** und ***22*** im Grundbuch ergab keine Treffer, da diese EZ laut Grundbuch unbekannt sind. Laut Außenprüfungsbericht haben diese EZ ein Ausmaß von gesamt 1.639 m² (***18***: 142 m², ***19***: 1.497 m²). Dieser Stellungnahme liegt ein aktueller Grundbuchauszug vom 14.06.2018 der ***17*** bei. Aus dem Grundbuchauszug dieser ***17*** vom 30.05.2006 (liegt ebenfalls bei) geht hervor, dass von den behaupteterweise privat genutzten Grundstücken die Grundstücke ***26*** (2.225 m²), ***77*** (1.645 m²) und ***78*** (110 m²) zumindest bereits 1994 Bestandteil der ***17*** waren, da aus dem Grundbuchauszug der ***17*** eine diesbezügliche Bauplatzerklärung ersichtlich ist. Lediglich die Grundstücke ***21*** (1.497 m² aus ***19***) und ***23*** (142 m² aus ***18***) wurden anlässlich des Kaufvertrages vom 18.07.2001 der ***17*** zugeschrieben. Selbst wenn man der Vermögensteuererklärung zum 01.01.1992 - entgegen der bilanziellen Behandlung - folgen würde, würde sich ein privater Anteil von lediglich 1.639 m² ergeben, da die ***17*** als Betriebsvermögen (und nicht als Privatvermögen) erklärt wurde. Bei einer Einsicht in den Einheitswertakt ***100*** war in den Baubeschreibungen keine private Nutzung ersichtlich. Vorgelegt wird auch eine Berufung vom 04.02.2002 des Beschwerdeführers an das Finanzamt ***65***. Es wird damit gegen einen Schenkungssteuerbescheid berufen. Darin wird auf Seite 2 vom Beschwerdeführer ausdrücklich festgehalten, dass sich im Betriebsvermögen das Grundstück zum EWAZ ***100*** befinde. Der Anteil der privat übergebenen Grundstücke beziehe sich nur auf das Grundstück zum EAWZ ***25***. Der Beschwerdeführer gibt also ausdrücklich selbst an, dass zum 29.07.1999 (Zeitpunkt des Schenkungsvertrages) jedenfalls die Grundstücke der ***17*** Betriebsvermögen sind. Sämtliche Grundstücksflächen sind als Einheit zu betrachten. Dies ergibt sich einerseits aus dem Umstand, dass diese direkt aneinandergrenzen, und andererseits auch alle letztlich der ***17*** zugeschrieben wurden. Auch laut Einheitswertbescheid vom 05.06.2002 (liegt bei) wurde das Grundstück ***21*** (1.497 m²) bereits ab 01.01.2001 im Einheitswert ***100*** mitbewertet, da all diese Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit bilden. Ein allfälliger privat genutzter Teil ist daher jedenfalls von untergeordneter Bedeutung und ist die gesamte Liegenschaft Betriebsvermögen und war zu entnehmen. Im in Frage stehenden Jahr 2001 waren die Gebäude bereits abgetragen. Das einzige Restgebäude sei die Pizzeria gewesen, die aber betrieblich genutzt worden sei. Notwendiges Privatvermögen konnte daher mangels privater Nutzung nicht vorliegen. Das gesamte Grundstück war aber weiterhin in der Bilanz erfasst. Es war daher das gesamte Grundstück Betriebsvermögen.

Dieser Ansicht schließt sich das Gericht an, weil diese Ausführungen schlüssig und nachvollziehbar sind und der Aktenlage entsprechen.

Ermittlung des Entnahmegewinns

Die Entnahme von Wirtschaftsgütern führt zu einer nicht betrieblich veranlassten Wertminderung des Betriebsvermögens. Übersteigt der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme den Buchwert, ist der Gewinn im Jahr der Entnahme im Ausmaß der aufgedeckten stillen Reserven zu erhöhen (vgl zB VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015). Das Ausmaß der im Beschwerdefall im Zuge der Entnahme der Liegenschaft per 30.04.2001 aufgedeckten stillen Reserven ist unter Berücksichtigung der hier erfolgten Ausführungen neu zu berechnen (siehe Berechnung am Ende des Erkenntnisses).

Zu den Beweisanträgen der stl. Vertretung Dr. *5*** im fortgesetzten Verfahren:**

- 1) Einvernahme des ehemaligen Vorstandes ***108*** betreffend Besprechungen von damals (Jänner 1995) hinsichtlich geplantem neuen Kaufhausprojekt
- 2) Einvernahme wegen Abgabe von eidstattlicher Erklärung durch die Schwester des Kommanditisten ***3*** zum Beweis der anteiligen Privatnutzung der Liegenschaft sowie des Verwalters Herrn ***61*** ebenfalls wegen anteiliger Privatnutzung der Liegenschaft der Familie ***27***
- 3) Antrag auf Eröffnung-Bilanzberichtigung zum Stichtag 01.01.2001
- 4) Einvernahme des ehemaligen Gutachters ***50*** zur Frage des Quadratmeterpreises der entnommenen Grundstücksflächen
- 5) Einvernahme des damaligen Verlassenschaftskurators betreffend Abwicklung des Verlassenschaftsverfahrens von ***28*** (Ableben 1985)
- 6) Anregung einer Vorabereinigung der stl. Vertretung unter Einbindung mit dem Finanzamt mit den neuen Quadratmeter-Ansätzen aus dem Schriftverkehr der ersten steuerlichen Vertretung Dr.***36*** (St) v.06.11.1964
- 7) Akteneinsicht im Zusammenhang mit dem EST-Verfahren zu RV/ 5101237/2011 und dem hier geführten Verfahren zu RV/5100605/2018
- 8) Antrag auf „richtige Ermittlung der zu entnehmenden Flächen bzw. auf Feststellung, welche Flächen zu bilanzieren gewesen wären“:

Dazu wird vom Gericht ausgeführt:

Zu den Beweisanträgen in der Beschwerde ist auszuführen, dass gemäß § 183 Abs 3 BAO von der Aufnahme beantragter Beweise abgesehen werden kann, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, die Partei erklärt sich zur Tragung der Kosten bereit oder leistet für diese Sicherheit, oder wenn die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten wurden. Eine zu beweisende Tatsache ist dann unerheblich, wenn sie nicht geeignet ist, zur Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes beizutragen und damit eine mangelnde Relevanz des Beweisantrages vorliegt (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 183 Rz 10).

Unter Bezugnahme auf diese Kommentarmeinung werden alle Beweisanträge im ergänzenden Beschwerdeverfahren (mangelnde Relevanz der Beweisanträge) abgelehnt.

Ad 1): Neue Aussagen ehemaliger Vorstände (Mag.S.) des regionalen Finanzamtes können nichts mehr zur Sachverhaltsermittlung beitragen. Es ist klar, dass offenbar auch dieser Beweisantrag nur das Ziel verfolgt, eine weitere Verfahrensausdehnung zu erwirken.

Ad 2) Die bilanzielle Darstellung war eindeutig. Eine Einvernahme der beantragten Zeugen Frau ***51*** und des ehem. Verwalters, Herrn S., ist - 20 Jahre nach der einer angeblichen Privatnutzung von Gärten - nicht mehr sinnvoll. Überdies wurde von der Abgabenbehörde im Verfahren angemerkt, dass eine über 20%-ige Privatnutzung jedenfalls nicht erreicht wurde. Dies sieht auch das Gericht so. Es gelang der stl. Vertretung im Verfahren nicht –auch nicht durch Vorlage von ergänzenden Unterlagen wie zB Farbkopien - eine über eine untergeordnete hinausgehende Nutzung von privaten Liegenschaftsflächen zu beweisen. Im Übrigen wird auf die rechtlichen Ausführungen zum gewillkürten Betriebsvermögen verwiesen.

Ad 3) Die Ansicht der stl. Vertretung, eine Eröffnungsbilanzberichtigung zum 01.01.2001 müsse vom Gericht wegen des Vorliegens von notwendigem Privatvermögen vor dem Entnahmestichtag 30.04.2001 vorgenommen werden, muss angesichts der Feststellungen der Betriebsprüfung zur objektiv richtigen Bilanz (Bilanzansatz für Grund und Boden) entgegengetreten werden. Diesbezüglich wird abermals auf die Beweiswürdigung des Gerichtes hingewiesen. Es lag auch kein unrichtiger Bilanzansatz vor und bestand demnach keine Berichtigungspflicht. Der Antrag auf Eröffnungsbilanzberichtigung zum 01.01.2001 wurde daher abgewiesen.

Ad 4) Es gab schon ein Bewertungsgutachten v. 20.08.2001 (Verkehrswertermittlung zu Entnahmezecken). An dessen Schlüssigkeit wurde vom Gericht nicht gezweifelt.

Ad 5) Es gilt das zu Punkt 4) Ausgeführte (Ausdehnung des Verfahrens und Unerheblichkeit des Beweisthemas aus einem ehm. Verlassenschaftsverfahrens 1986 für das Jahr 2021!!!)

Ad 6) Es gab schon eine - in der Absicht der Beendigung des Verfahrens – geführte Besprechung v. 11.03.2020 mit ausreichender inhaltlicher Würdigung der zu den gegenständlichen Liegenschaftsflächen (siehe Darstellung von Grundstücksflächen in Tabellenform im Sachverhalt).

Ad 7) Das Gericht war bereit, dem Antrag (E-Mail) auf Akteneinsicht Folge zu leisten (siehe E-Mail v. 12.09.2019). Der Termin für Donnerstag, den 19.09.2019, um 09: 00 Uhr, im Terminal Tower, Saal 1 A, war schon angesetzt (siehe auch E-Mail der Steuerberatungskanzlei Dr.***5*** v. 13.09.2019). In der Folge bestand aber die stl. Vertretung nicht mehr auf diesem Termin (Absage –AV v. 18.09.2019).

Ad 8) Das Gericht hat mit dieser Entscheidung –in Entsprechung des **§ 115 BAO** - auch dem Antrag der stl. Vertetung entsprochen, „festzustellen, wie hätte bilanziert werden müssen“.

Aufgrund der umfangreichen Betriebsprüfung und der im fortgesetzten Verfahren eingeholten Stellungnahmen konnte vom Gericht auf eine weitere ergänzende Beweisaufnahme – wie von der stl. Vertretung Dr. ***5*** beantragt- zur Frage von allfälligem notwendigen Privatvermögen, aber auch zu den anderen Beweisanträgen - Abstand genommen werden.

Zu Treu und Glauben:

Die stl. Vertretung bringt den **Aspekt von Treu und Glauben** in Diskussion, was die damaligen Inhalte einer Besprechung aus dem Jahre 1995 im Zuge einer Besprechung mit dem damaligen Vorstand Mag.S. betraf.

Festgehalten wird vom Gericht, dass vom ehem. Vorstand keine bindende Rechtsauskunft im Zusammenhang mit dem neuen ***40***projekt erteilt wurde. Der Grundsatz von Treu und Glauben wurde daher nicht verletzt.

Berechnung

Es ergeben sich daher folgende geänderte **Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001 jeweils in €:**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	€ 3.539.548,77
lt.BP:	
Gewinnminderung lt. BFG	- € 441.269,45

(teilweise Stattgabe gegenüber BP – 12.144 m ² x ATS 500,00)	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG neu	€ 3.098.279,32
Bisher Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG v.17.01.2017	€ 2.234.613,31

Die festgestellten **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** werden auf die **beiden Gesellschafter** wie folgt aufgeteilt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Anteil	€
ehem. ***2*** (ehem. Komplementär GmbH)	0 %	€ 0,00
8. ***3*** (ehem. Kommanditist)	100 %	€ 3.098.279,32

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im obenstehenden Sinn zu lösen. Der Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene zuzuordnenden Fragen (Gesamtflächenausmaß in Quadratmeter und das Ausmaß der Entnahme von Grundstücksflächen in Quadratmeter). Sachverhaltsfragen sind einer Revision nicht zugänglich, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Soweit Rechtsfragen zu lösen waren, konnte sich das erkennende Verwaltungsgericht auf die zu § 5 EStG 1988 (gewillkürtes Betriebsvermögen zB. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0205) bzw. auf die zu § 6 EStG (Teilwert –zB. zB VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015) ergangene und im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

1 Beilage: Lageplan des Sachverständigen

Linz, am 21. September 2021