

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ehemals ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** nunmehr ***5*** GmbH als Rechtsnachfolgerin, diese vertreten durch ***1***, ehemals ***50***, nunmehr ***51***, dieser vertreten durch die nunmehrige steuerliche Vertretung ***46*** GmbH, ***4***, betreffend Bescheide des ehemals Finanzamt ***42***, nunmehr FAÖ ***43***, v. 08.06.2015 für die Jahre 2010, 2011, 2012 und v. 02.06.2015 für das Jahr 2013 hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO StNr. ***BF2StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die in den Jahren 2010 bis 2013 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2010	2011	2012	2013
	€	€	€	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt.BFG	45.599,60	-170.364,15	36.670,01	25.725,53

Die festgestellten Einkünfte werden wie folgt auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt:

Jahr 2010	Name/Adresse/FA/StNr.	Anteil Einkünfte	Incl. GFB	Betrag in €
GW-Einkünfte			1.865,00	45.599,60
Nr. 1	***1*** ***6***			21.749,50

	7 **8***			
Nr. 2	***9*** ***10*** ***7*** **11***			2.100,00
Nr. 3	***12*** ***10*** ***7*** **13***			21.749,50

Jahr 2011	Name/Adresse/FA/StNr.	Anteil Einkünfte		Betrag in €
GW-Einkünfte				-170.364,15
Nr. 1	***1*** ***6*** ***7*** **8***			-86.232,07
Nr. 2	***9*** ***10*** ***7*** **11***			+ 2.100,00
Nr. 3	***12*** ***10*** ***7*** **13***			- 86.232,08

Jahr 2012	Name/Adresse/FA/StNr.	Anteil Einkünfte	Incl. FB für inv.G. und GFB	Betrag in €
-----------	-----------------------	------------------	-----------------------------------	-------------

GW-Einkünfte			FB: 489,22 GFB: 1950,00	36.670,01
Nr. 1	***1*** ***6*** ***7*** **8***			17.285,01
Nr. 2	***9*** ***10*** ***7*** **11***			2.100,00
Nr. 3	***12*** ***10*** ***7*** **13***			17.285,00

Jahr 2013	Name/Adresse/FA/StNr.	Anteil Einkünfte	Incl. FB für inv.G. und GFB In €	Betrag in €
GW-Einkünfte			FB:330,64 GFB:1950,00	25.725,53
Nr. 1	***1*** ***6*** ***7*** **8***			11.812,77
Nr. 2	***9*** ***10*** ***7*** **11***			2.100,00

Nr. 3	***12*** ***10*** ***7*** **13***			11.812,76
-------	---	--	--	-----------

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

Beschwerdegegenständlich ist die Frage der steuerlichen Wertermittlung (Einlagewert für die AfA -Bemessungsgrundlage) der in das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin (Bfin.) eingelegten Liegenschaft EZ ***14*** KG ***15*** **16***, BG ***17***, GST –Nr. ***18*** (135 m²) bzw. GST Nr. ***19*** (1040 m²).

Allgemeine Daten zur Liegenschaft		Geschäfts-Büro- und Wohnhaus Einlagezahl ***14***, Grundbuch (***15***), Bezirksgericht ***17***, ***20*** ***21***
Auftraggeber		***22*** ***5*** **24*** ***23***)
Einlagestichtag		Stichtag 01.01.2010

I. Verfahrensgang

Betriebsprüfung (BP-Bericht v. 08.06.2015, ABNr. **** zu St.Nr. ***59***)

Zeiträume 2010-2012	Gegenstand der Prüfung	Umsatzsteuer Einheitliche Gewinnfeststellung Kammerumlage Zusammenfassende Meldung
Betriebsgegenstand	Art der Tätigkeit	Hochbau

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Einlagewert Grund und Gebäude

Mit **Sacheinlagevertrag vom 10.3.2010** wurde rückwirkend mit 31.12.2009, 24.00 Uhr, Grund und Gebäude des Hauses in *****Bf2-Adr*****, der Alleineigentümerin und Gesellschafterin, *****12*****, in die *****5*** GesmbH & Co KG** eingelegt. Die Bilanzansätze wurden mit 100.000,- Euro für den Grund und 500.000,- Euro für das Gebäude in die Buchhaltung aufgenommen. Für das Jahr 2009 wurde auch ein Halbjahres-AfA in Höhe von 7.500,- Euro (500 T€ / 3 % / 50 %) gewinnmindernd geltend gemacht. Das Gebäude wurde vor Einlage in die KG von der Voreigentümerin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt.

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass grundsätzlich der Teilwert, höchstens jedoch die um tatsächliche AfA und sonstigen begünstigten Abschreibungen gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind.

1. Gebäude:

Einzubringen sind nur die Gebäudeteile, welche nicht schon, wie bisher (ab 2002), (Sonder-)Betriebsvermögen darstellen. Gemäß Liegenschaftsbewertung vom 12.5.2010 des staatl. befugten und beeideten Ziviltechnikers Dipl.-Ing. Peter *****34***** wurde der Wert dieser Gebäudeteile unter Berücksichtigung des Ertragswertes und des Realitätenmarktes mit einem aufgerundeten Wert zum Bewertungsstichtag 22.2.2010 von 98.000,- Euro festgestellt. Dieser Wert entspricht jedoch nicht dem tatsächlichen Teilwert zum Einlagezeitpunkt. Unter weiterer

Berücksichtigung des nachgebrachten Gutachtens vom 11.5.2015 wird der Teilwert des Gebäudes zum Einbringungsstichtag mit 270.000,- Euro einvernehmlich festgesetzt.

2. Grundstück:

Der Einlagewert des Grundstückes wird unter Berücksichtigung des Schreibens des Steuerberaters vom 18.6.2010 sowie des Gutachtens vom 11.5.2015 mit 80.000,- Euro einvernehmlich festgesetzt.

3. Abschreibung Anlagevermögen Gebäude

Die Halbjahres-Abschreibung für das Jahr 2009 (Einlage zum 31.12.2009, 24.00 Uhr!) steht in Ermangelung einer tatsächlichen Nutzung im Jahr 2009 nicht zu. Ab dem Jahr 2010 wird eine AfA von 3 % vorgenommen.

In rechnerischer Hinsicht ergab sich durch die Betriebsprüfung eine geringere AfA (siehe Berechnungsansatz lt.BP TZ 1 des Betriebsprüfungsberichts vom 08.06.2015) wie folgt:

	2009	2010	2011	2012	2013
<i>AfA lt. Erklärung</i>	7.500,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00
<i>AfA lt. Prüfung</i>	-----	8.100,00	8.100,00	8.100,00	8.100,00
<i>Gewinnerhöhung</i>	7.500,00	6.900,00	6.900,00	6.900,00	6.900,00

Steuerliche Auswirkungen:

Einheitliche Gewinnfeststellung:

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb - AfA Gebäude

2010	2011	2012
€	€	€
6.900,00	6.900,00	6.900,00

Nach durchgeführter Betriebsprüfung (siehe BP Bericht vom 08.06.2015) wurden die Wiederaufnahmebescheide betreffend einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung für

die Jahre **2010, 2011 und 2012** unter Anführung der einzelnen Wiederaufnahmegründe der Tz 1 bis Tz 6 und dem Verweis auf die Schlussbesprechung vom 19.05.2015 erlassen. Die Wiederaufnahmebescheide selbst für die Jahre 2010-2012 wurden nicht angefochten.

Feststellungsbescheide 2013

Der Feststellungsbescheid für das Jahr 2013 vom 02.06.2015 wurde auf der Basis der eingereichten Erklärung betreffend einheitlich und gesonderter Gewinnfeststellung - noch vor dem Abschluss der Betriebsprüfung- als Erstbescheid 2013 erlassen. In der Begründung für das Jahr 2013 wurde auf das mit dem Geschäftsführer bzw. der steuerlichen Vertretung geführte Gespräch im Zuge der Außenprüfung hingewiesen.

Angefochten waren hier **nur die Sachbescheide 2010 bis 2013** (und nicht die Wiederaufnahmebescheide). Der Begründungsmangel in den Sachbescheiden wurde in den Beschwerdevereinsentscheidungen v.19.10.2015 saniert.

Beschwerde

„Sehr geehrte Damen und Herren! Mit den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2010 bis 2013 vom 8. Juni 2015 (bzw. 2. Juni 2015 für den Bescheid 2013) wurden für unsere oben angeführte Klientin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt. Gegen diese Bescheide erheben wir fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und stellen den Antrag, die Finanzbehörde möge die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2010 bis 2013 aufgrund nachfolgender Begründung abändern. Begründung: Im Zuge der Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung über die Jahre 2009 bis 2013 konnte bei der Teilziffer 1 der Feststellungen keine Einigkeit erzielt werden. Die Wertermittlung der Finanzbehörde wird beeinträchtigt, da der in der Niederschrift angeführte Wert nur ca. 50 % des Gebäudewertes laut dem damals vorgelegten Gutachten v.01.06.2015 entspricht. Dieses Gutachten entspricht genau den ortsüblichen Konditionen am Immobiliensektor und wurde von einem gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellt. Es wird beantragt, den Gebäude- und Grundstückswert entsprechend der bilanzierten Werte anzusetzen und die oben genannten Feststellungsbescheide entsprechend abzuändern. Einer Beschwerdevereinsentscheidung wird stattgegeben. Allerdings wird ersucht, die Finanzbehörde möge von einem unabhängigen allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen mit dem Fachgebiet 72.01 (Hochbau) ein Gegengutachten einholen um sich eine entsprechende Meinung über das Objekt bilden zu können. Im Falle der Vorlage an die 2. Instanz, wird die mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt (§ 272 (2) Z 1 iVm § 274 (1) Z 1 BAO). Mit freundlichen Grüßen...“

Beschwerdevereinsentscheidung v. 19.10.2015 (Jahr 2010)

Ihre Beschwerde vom 30.06.2015 gegen den Bescheid vom 08.06.2015 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2010 wird als unbegründet abgewiesen. Begründung: *Der im Rahmen der Außenprüfung festgestellte Teilwert zum Einlagezeitpunkt iHv € 270.000,00 ist auf Grund der äußerst divergierenden Gutachten (€ 98.000 zum Zeitpunkt des Einlagestichtages zur Gebührenbemessung und € 533.000,00 vom 11.05.2015) als angemessen zu betrachten. Außerdem konnte das Gutachten zum Stichtag 11.05.2015 keinesfalls für den Einlagestichtag 01.01.2010 hergezogen werden, da nur ein Gutachten zu diesem Stichtag zulässig gewesen wäre. Das von Ihnen zu diesem Stichtag 01.01.2010 vorgelegte Gutachten mit einem Verkehrswert iHv € 98.000,00 weicht jedoch wesentlich vom festgestellten Verkehrswert iHv € 270.000,00 ab, sodass letzterer als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen war...*

In der Begründung der BVE v. 19.10.2015 für die Jahre 2011, 2012 und 2013 wurde jeweils auf die Bescheidbegründung für das Jahr 2010 verwiesen.

Vorlageantrag v. 25.11.2015 (samt beigelegtem Bewertungsgutachten des SV Ing.***32*** v.01.06.2015, welches jenes des gleichen Sachverständigen vom 11.05.2015 abänderte)

„Sehr geehrte Damen und Herren! Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19. Oktober 2015, zugestellt am 27. Oktober 2015, wurde über die Beschwerde vom 30. Juni 2015 negativ entschieden. Im Auftrag unseres oben angeführten Klienten werden gestellt die Anträge,

- 1.) das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerde in oben angeführter Sache entscheiden.*
- 2.) gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung durchführen.*

Eine Erörterung gem. § 279 BAO wird angeregt.

Begründung:

Im Zuge der Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung über die Jahre 2009 bis 2013 konnte bei der Teilziffer 1 der Feststellungen keine Einigkeit erzielt werden. Die Wertermittlung der Finanzbehörde wurde beeinsprucht, da der in der Niederschrift angeführte Wert nur ca. 50 % des Gebäudewertes laut dem damals vorgelegten Gutachten entspricht. Dieses Gutachten entspricht genau den ortsüblichen Konditionen am Immobiliensektor und wurde von einem gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellt. Es wurde beantragt, den Gebäude- und Grundstückswert entsprechend der bilanzierten Werte anzusetzen und die Feststellungsbescheide entsprechend abzuändern. Einer Beschwerdeverentscheidung werde stattgegeben. Allerdings wurde in der Beschwerde ersucht, die Finanzbehörde möge von einem unabhängigen allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen mit dem Fachgebiet 72.01 (Hochbau) ein Gegengutachten einholen um sich eine entsprechende Meinung über das Objekt bilden zu können. Im Zuge der Schlussbesprechung vom 19. Mai 2015 konnte man den Wert laut Bilanzansatz nicht

durchsetzen. Die Finanzverwaltung beharrte auf den Standpunkt, dass der Bilanzansatz zu hoch sei und verglich die Immobilie mit bereits verkauften Einfamilienhäusern in der ***17*** Gegend. Außerdem wurde auf ein „Gutachten“ verwiesen, das einen Verkehrswert von EUR 98.000 aufwies. Dass dieses Gutachten allerdings nur einen Teil der Liegenschaft betroffen hat und auch nur auf einer A4-Seite niedergeschrieben war, störte die Finanzverwaltung nicht. Ein von uns vorgelegtes Gutachten eines gerichtlich zertifizierten Sachverständigen, wo auf den Wert des Grundstückes hingewiesen wurde, wurde seitens der Finanzverwaltung nicht akzeptiert, da der Stichtag mit dem Einlagestichtag nicht übereinstimmte. Auf ein weiteres Gutachten, das zum Einlagestichtag erstellt wurde, wurde von uns hingewiesen. Dieses Gutachten wurde seitens der Finanzverwaltung gar nicht mehr eingesehen, **sodass wir dieses Gutachten diesem Vorlageantrag nun beilegen.** Die Wertermittlung der Finanzverwaltung war weder in der durchgeführten Außenprüfung Bestandteil der Nachforschungen, noch bei der Schlussbesprechung. Sämtliche Argumente unserer Klienten wurden als null und nichtig abgeschmettert. Immer wieder wurden Vergleiche mit Einfamilienhäusern angestellt, die allerdings keinerlei Vergleich zur betreffenden Immobilie zulassen. Während der Außenprüfung wurde dem Prüfer die Möglichkeit geboten, die (vermieteten) Räumlichkeiten und die freistehenden Lager zu besichtigen, damit man einen besseren Einblick dazu erhält. Dies wurde genauso abgelehnt, wie das Angebot der Gebäudebesichtigung im Zuge der Schlussbesprechung zur Außenprüfung. Die Finanzverwaltung hat sich lediglich eine Ansicht auf Google Maps angesehen und das Gebäude „von der Ferne“ mit EUR 270.000 bewertet. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass es sich beim vorliegenden Objekt um ein Ertragsobjekt handelt und nicht um ein Einfamilienhaus. Die Ertragswerte würden bereits auf einen höheren Wert schließen lassen. Bei einer 5 %igen Rendite, die bei Ertragsobjekten sehr oft als Maßstab herangezogen werden, wäre eine Nettojahresmiete von EUR 25.000 (ausgehend von einem Gebäudewert von EUR 500.000) notwendig. Bei einer Fläche von über 300 m² Wohn-/Geschäftsraum ergäbe sich eine Miete von EUR 6,75/m² was jedenfalls eine fremdübliche Miete in dieser Gegend darstellt. Es wird daher beantragt, **die Feststellungsbescheide 2010 — 2013 antragsgemäß zu veranlassen.** Bereits bei der Beschwerde vom 30. Juni 2015 wurde die mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt (§ 272 (2) Z 1 iVm § 274 (1) Z 1 BAO). Dieser Antrag wird nochmals gestellt. Mit freundlichen Grüßen

E-Mail 18. 12.2015 (Geschäftsstelle (BFGL an Richter)

„Sehr geehrter R!

Gerade erhielt ich einen Anruf eines Steuerberaters, der eine dringende Bitte zu einem Verfahren von Ihnen hat. Der Steuerberater bittet um Rückruf. Es handelt sich um den Wunsch den oben angehängten Zustellungsnachweis zu kopieren. MfG“

E-Mail 26.01.2016 (WTH an BFG)

„Sehr geehrter R,

mit untenstehendem E-mail vom 18. Dezember 2015 haben Sie mir den Zustellnachweis betreffend Beschwerdeverentscheidung in der Sache ***9*** & Co KG übermittelt. Wir haben diesbezüglich nun recherchiert (wie damals mit Ihnen besprochen), ob die Stellungnahme der Abgabenbehörde I. Instanz in der Rubrik Sachverhalt und Anträge richtig ist oder nicht. Der Sachverhalt hat sich wie folgt zugetragen: Auf dem Zustellnachweis der Beschwerdeverentscheidung steht der Name jener Person, die das Schreiben entgegengenommen hat. In Klammer steht der Name leserlich mit „***44***“ und das Kreuzchen bei Arbeitnehmer/in ist gesetzt. Es handelte sich dabei tatsächlich um Frau ***52*** ***44***, die allerdings keine Arbeitnehmerin ist, sondern an der gleichen Adresse die Schwiegereltern von ***1*** als 24 Stundenbetreuerin, pflegt. Die Beschwerdeverentscheidung ist Herrn ***1*** daher erst am nächsten Werktag (dem 27. Oktober 2015) zugegangen. Mit diesem Tag wurde auch der Eingangsstempel auf die Beschwerdeverentscheidung platziert. Gem. § 16 (1) ZustG kann das Dokument einem Ersatzempfänger zugestellt werden, wenn der Zusteller Grund zur Annahme hat, dass sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne des § 13 (3) ZustG regelmäßig an der Abgabestelle aufhält. Gem. § 16 (2) ZustG kann Ersatzempfänger jede erwachsene Person sein, die an derselben Abgabestelle, wie der Empfänger wohnt oder Arbeitnehmer oder Arbeitgeber des Empfängers ist und – außer wenn sie mit dem Empfänger im gemeinsamen Haushalt lebt – zur Annahme bereit ist. Da Frau ***44*** weder Arbeitnehmerin, noch Arbeitgeberin des Empfängers, also des ***1*** ist, liegt ein Zustellungsmangel iSd § 7 ZustG vor. Unterlaufen im Verfahren Zustellungsmängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist. Der Vorlageantrag wäre daher fristgerecht eingebracht worden. Ergänzend übermittle ich Ihnen beiliegend eine Bestätigung von Frau ***44***. Ihnen diese Stellungnahme per e-mail aus, oder muss dieses Schreiben in Form eines Briefes direkt an das BFG gerichtet werden? Falls dieses e-mail nicht ausreicht, weil E-mails im Verfahren generell nicht akzeptiert werden, ersuche ich um eine kurze Info. Vielen Dank für Ihre Bemühungen. MfG WTH

E-Mail 10.03.2021(BFG an WTH)

„Sehr geehrte Damen u. Herren! Hinsichtlich des Beschwerdefalles zur ***9*** & Co KG (Vertreter gem. § 81 BAO Hr. ***1*** für die Zeiträume (F 2010 bis 2013 Ihre Beschwerde (Stb. Herr Mag. ***55***)) v.29.06.2015 bzw. Vorlageantrag v. 25.11.2015) werden Sie aus verfahrensökonomischen Gründen ersucht, die Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurückzunehmen. Nach den Feststellungen der damaligen Betriebsprüfung zu ABNr. **** (sowie der ehemaligen steuerlichen Vertretung) gab es hinsichtlich des Wertes der Einlage des Betriebsgebäudes Einigkeit (Einvernehmen mit dem Teilwert € 270.000 als Afa- BMG). MfG Ri !

E-Mail 13.03.2021 (WTH an BFG)

*„Sehr geehrter Herr R, vielen Dank für Ihre Kontaktaufnahme iS ***9*** & Co KG. Bei der Betriebsprüfung wurde damals im Punkt des Einlagewertes keine Einigung erzielt. Der Betriebsprüfer und dessen Teamleiter sind von Ihrer Bewertungsmethode nicht abgewichen und haben daher im Betriebsprüfungsbericht diesen Wert angeführt. Dagegen hat unsere Mandantschaft Beschwerde eingelegt, zumal ein Bewertungsgutachten, das von der Finanzverwaltung nicht akzeptiert wurde, einen deutlich höheren Wert ergeben hat. MfG WTH“*

E-Mail v. 16.03.2021 (BFG an WTH) samt 1 Anlage (samt Vorlagebericht des FA v. 30.11.2015)

*„Sehr geehrter Herr WTH, ergänzend zum bisherigen Vorbringen und in Wahrung des Parteiengehörs (aktuelle Durchsicht des obigen Vorlageberichtes) werden Sie noch ersucht, die im Vorlagebericht geäußerte Ansicht der vorlegende Finanzbehörde (ehemals FA ***17***, nunmehr FAÖ DS ***17***) zur Frage der Verspätung des Vorlageantrages v. 25.11.2015 (F 10 bis F 13 betreffend BVE v. 19.10.2015) zu entkräften. Auf die Beilage (Punkt Stellungnahme zur BVE ab 2010) wird verwiesen. MfG Ri“*

E-Mail 18.04.2021(WTH an BFG) incl. Anlagen (BVE 2010 und Folgejahre v.10.10.2015 und Zustellnachweis sowie Kaufvertrag v.15.07.2020 betreffend Erwerb der Rechtsnachfolgerin der Bfin. hinsichtlich angrenzender Liegenschaft

*„Sehr geehrter Herr R! Entschuldigen Sie bitte die späte Antwort auf ihr untenstehendes e-mail. Leider hatten wir momentan mit den Förderanträgen betreffend Covid zu kämpfen, damit wir keine Fristen versäumen. Beiliegend übermittle ich Ihnen 2 Dokumente betreffend den Erhalt des Bescheides des ***FA***. Darauf ist der Eingangsstempel von ***1*** mit 27.10.2015 ersichtlich und die entsprechende Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages wäre somit gegeben. Das 2. Dokument (Einkommensteuerbescheid 2013) habe ich Ihnen deshalb dazugegeben, da das Datum bei beiden Beilagen handschriftlich ergänzt wurde, weil der Eingangsstempel bei der Zahl „7“ einen Fehler hatte und es somit fragwürdig erscheinen könnte, ob beim Eingangsdatum der Beschwerdeentscheidung „nachgeholfen“ wurde. Das Bescheiddatum und der Eingangsstempel liegen deshalb ein paar Tage auseinander, weil der Brief von einer unternehmensfremden Person (Pflegerin der Schwiegereltern) entgegengenommen wurde und **erst nach dem Feiertag (26.10.2015) Herrn ***1*** übergeben wurde**. Bezugnehmend auf unser geführtes Telefonat und der Rücksprache mit unserem Klienten, teile ich Ihnen mit, dass wir*

1. mit dem von Ihnen vorgeschlagenen Einlagewert für das Gebäude in Höhe von EUR 380.000 einverstanden sind,
2. als Einlagewert des Grund und Bodens aber EUR 150.000 als angemessen ansehen (aufgrund der Lage und Grundstücksgröße) und aufgrund des beiliegenden Kaufvertrages aus

dem Jahr 2020, wo sich ein durchschnittlicher m²-Preis von ca. EUR 255 (95.000 für 372 m²) ergeben hat und

3. die Behandlung durch den Senat bzw. eine mündliche Verhandlung hiermit zurücknehmen.

Bei Fragen stehe ich gerne zur Verfügung und freue mich auf die weitere verfahrensökonomische Bearbeitung.“ MfG WTH

Erörterungsprotokoll v.04.07.2022

ad 1) Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages v. 25.11.2015

„Über Befragen des Richters betreffend Verspätung des Vorlageantrages hinsichtlich F 2010, 2011, 2012, 2013, zugestellt am 27.10.2015 (Beschwerdevorentscheidungen) führt die steuerliche Vertretung aus:

Frau ***44***, eine slowakische Pflegerin, habe am 23.10.2015 im Hause ***45*** von der Post die jeweiligen Beschwerdevorentscheidungen erhalten. Sie ist eine 24 Stunden Pflege für die Eltern der ehemaligen Eigentümer des Gebäudes Frau ***12***.

Es ist aus der Aktenlage ersichtlich, die Pflegerin habe am 26.10.2015, dem Nationalfeiertag, den Rückschein an die Schwiegermutter übergeben. Dieser Rückschein wurde dann am 27.10.2015 an der Betriebsadresse der Firma ***Bf2*** von Herrn ***1*** entgegengenommen. Am F Bescheid betreffend 2010,2011, 2012, 2013 sowie am Einkommensteuerbescheid der ***12*** ist ein Eingangsdatum mit 27.10.2015 ersichtlich. Die steuerliche Vertretung argumentiert daher, dass am 27.10.2015 diese Schriftstücke (in Summe vier F-Bescheide betreffend Beschwerdevorentscheidung) in den tatsächlichen Empfängerhorizont der Beschwerdeführung gelangten. Der Vorlageantrag stammt vom 25.11.2015, eingelangt beim ***FA*** ehemals am 26.11.2015 und sei daher auch nicht verspätet. Diese Aussagen wurden von Herrn ***1*** bestätigt.

Der Fachdienststellenleiter des FAÖ ***43*** führte zur Frage der Verspätung aus: Die Zustellung v.23.10.2015 an die Pflegerin liegt sehr lange zurück und die Beweislage ist aus der Sicht des Finanzamtes sehr schwierig. Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung und des Herrn ***1*** sind daher als glaubhaft anzunehmen. Diese Frage ist eine Beweiswürdigung. Der Richter stellt unter Würdigung aller diesbezüglicher Beweisunterlagen und mündlicher Ergänzungen im Rahmen der Erörterung v. 04.07.2022 fest, dass der erste Beschwerdepunkt betreffend die Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages vom 25.11.2015 damit endgültig geklärt wurde. Ihre ursprüngliche im Vorlagebericht v. 30.11.2015 geäußerte Ansicht (verspäteter Vorlageantrag) wurde von der Abgabenbehörde in der Erörterung v.04.07.2022 nicht mehr aufrechterhalten.“

ad 2) Einlagewert :

betreffend Wohn/Geschäftshaus in EZ ***14***, Grundstücknummer ***19*** (1040 m²) und GrundstücksNr. .***18*** (135 m²) im gesamten Ausmaß von 1175 m² . Nochmals wird auf das E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 18.04.2021 verwiesen, wonach ein Vergleichsvorschlag nach einem Telefonat mit dem Richter eröffnet wurde, wonach die AfA - Bemessungsgrundlage im Wert von € 380.000,00 für das Gebäude von der stl. Vertretung zustimmend zur Kenntnis genommen wurde. Der Vergleichsvorschlag betreffend Grund und Boden würde 150.000,00 € betragen (angemessener Einlagewert aufgrund der Lage und Grundstücksgröße in ***16***). Auf den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Kaufvertrag vom 15.07.2020 (betreffend Liegenschaft EZ ***56*** KG ***15*** ***16***, BG ***17***, Grundstücksnummer ***48***, unbebautes Grundstück, Erwerberin Rechtsnachfolgerin ***9***, Firmenbuchnummer ***49***) werde hingewiesen, wo sich ein ortsüblicher Quadratmeterpreis von € 255,00 (€ 95.000,00 für 372 m²) ergeben habe.

Der Fachdienststellenleiter hat heute diesen Vergleichsvorschlag der steuerlichen Vertretung erstmalig im Rahmen dieser Erörterung gehört. Der Richter hat nunmehr Parteiengehör gegeben und erläutert das E-Mail v. 18.04.2021 in der Erörterung. Der Fachdienststellenleiter führt aus, dass der Wert von Grund und Boden für € 150.000,00 nicht so angenommen werden kann, da unter dem Hinweis auf TZ 1 des BP-Berichtes der diesbezügliche Grund- und Bodenwert einvernehmlich mit € 80.000,00 damals festgesetzt wurde. Die Steigerung von € 80.000,00 auf € 150.000,00 sei daher rückwirkend nicht erklärbar. Die Einvernehmlichkeit wurde allerdings von der stl. Vertretung schon in der Beschwerde bestritten.

Diskussionspunkte während des Verlaufes der Erörterung waren die beiden Gutachten des Sachverständigen Herrn Ing. ***32***: Ein Gutachten stamme vom 11.05.2015 zum Stichtag 11.05.2015 (allerdings nicht mit Bewertungsstichtag 2010) und eines stamme vom 01.06.2015 Bewertungsstichtag 01.01.2010. Jenes zum Bewertungsstichtag 01.01.2010: Hier meinte der Ri. zunächst, es sei ein Rechenfehler zu Ungunsten der Mandantschaft passiert (Einlagewert = "Verkehrswert" € 584.155 statt € 568.000). Korrigierend zu den Ausführungen des Ri. weist die steuerliche Vertretung beim Sachwert des Gutachtens 2 v.01.06.2015 darauf hin, dass der Sachwert des Gebäudes in der Höhe v. € 692.556,45 im Gutachten richtig ausgewiesen war. Ergänzend wird zum Gutachten 1 v.11.05.2015 von der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass es richtig sei, dass das Gutachten 1 wegen des Zeitraumes 2015 für den gegenständlichen Beschwerdefall nicht herangezogen werden kann, da die Einlage des Gebäudes zum 01.01.2010 erfolgt sei. Der Fachdienststellenleiter führt aus, dass nach der Sacheinlage des betreffenden Gebäudes ab dem Jahre 2010 noch weiters die Vermietung an die KG fortgeführt worden sei . Im Gutachten Ing. ***32*** wird ein Ertragswert von 25.000,00 € ausgewiesen. Die Bekanntgabe des tatsächlichen Mietertrages wäre wünschenswert zur Sachverhaltsklärung. Ein Mietvertrag liegt beim Finanzamt Österreich nicht auf. Nach Meinung der steuerlichen Vertretung wurden die Mietverträge jedoch vorgelegt. Die steuerliche Vertretung ergänzt, dass der damalige Betriebsprüfer Herr ***70*** (Teamleiter) damals eine Google Maps

Betrachtung vorgenommen hat, was die Frage der Bewertung des Gebäudes betraf. So eine Bewertung ist nicht einmal im Ansatz irgendeine Bewertung eines Gebäudes. Der Betriebsprüfer war nie am Betriebsstandort und hatte das Gebäude besichtigt. Dies wäre aber erforderlich gewesen, um zu einer richtigen Bewertung zu gelangen. Der Richter weist auf TZ 1 des BP Berichtes hin, wonach das Gebäude vor der Einlage in die KG von der Voreigentümerin zur Erzielung von Einkünften zur Vermietung und Verpachtung genutzt worden ist. Dem Betriebsprüfungsbericht ist allerdings kein Ziffernmaterial über tatsächlichen Mieterlöse bei der Vermieterin bzw. Mietaufwendungen für die KG entnehmbar. Klar ist, dass solche Erträge in der Steuererklärung der Vermieterin, Frau R.M., 2009 ausgewiesen wurden. Das Finanzamt war damals der Ansicht, dass grundsätzlich der Teilwert, höchstens jedoch die um die tatsächliche AfA und sonstigen begünstigen Abschreibungen gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind. Die steuerliche Vertretung ergänzt, dass der Mandantenauftrag für den Klienten erst im Jahre 2013 erteilt worden sei. In absoluten Zahlen berechnet würde sich eine AfA -bei einer Bemessungsgrundlage von € 380.000,00- von € 11.400,00 ergeben. Dies mache eine Differenz von € 3.300,00 gegenüber dem Wert der BP (AfA Bemessungsgrundlage € 270.000,00). Ergänzt wird noch vom Fachdienststellenleiter, dass dies- im Falle einer Veräußerung des Gebäudes- allerdings wegen den stillen Reserven eine betragsliche Auswirkung zukünftig haben kann. Im Rahmen der Erörterung v. 04.07.2022 wurden die Anträge auf Senat und mündliche Verhandlung von der nunmehrigen stl. Vertretung mit Zustimmung des anwesenden Vertreters der F-KG zurückgezogen.“

Dieses Protokoll wurde beiden Parteien am 04.07.2022 ausgehändigt.

Aus der **Abfrage des Gerichtes v. 22.12.2022** aus der Grundstücksdatenbank ergibt sich Folgendes:

EWAZ ***27***	
Liste der bewerteten Flächen	Katastralgemeinde ***15*** - ***16***
Gst.-Nr.	Ausmaß Gst.-Nr
19	1.040m2
.***18***	135m2

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bfin. ermittelte den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988. Die Bfin. (***9*** & Co KG –StNr. ***59*** -FN ***26*** -Geschäftszweig Baugewerbe und Bauträger im Wohn-u. Siedlungsbau) wurde am 07.09.2002 gegründet. Die Rechtsform einer GmbH & Co KG bestand seit 24.12.2002.

Als Gesellschafterin (Kommanditistin und Geschäftsführerin (GF) 1 der Komplementär ***9***, FN ***49***) scheinen ***12*** und Herr ***1*** als Kommanditist und GF 2 auf. Die Komplementär ***9*** GmbH war die unbeschränkt haftende Gesellschafterin der KG. Die GmbH war nach den Bestimmungen des Sacheinlagevertrages v. 10.03.2010 auch übernehmende Gesellschaft.

Die nunmehrige steuerliche Vertretung hat ihren Beratungsauftrag erst im Jahre 2013 übernommen. Die Bilanzierung erfolgte noch von der ursprünglichen stl. Vertretung.

Nutzung der Liegenschaft vor Einlage am 01.01.2010 /Gebäudevermietung 2009:

In der Einkommensteuererklärung 2009 der Frau ***12*** (ehemals ***57*** und zugleich ehem. Kommanditistin der Bfin und GF 1 der Komplementär GmbH), welche am 11.03.2011 beim Finanzamt einlangte, ergeben sich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Jahr vor der Einlage der bebauten Liegenschaft ***Bf2-Adr***, hatte sie daher das in Ihrem Alleineigentum stehende Gebäude vermietet (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Kennzahl 370 im Ausmaß von € 13.420,71).

Dazu korrespondierend lag die F-Erklärung 2009, eingereicht bei der Abgabenbehörde am 11.03.2011, vor. In der F-Erklärung für 2009 wurde das „eigene Gebäude“ mit einem Wert von € 492.500 angesetzt. Für Grund u. Boden wurde ein Wert von € 100.000 erklärt. Im Jahresabschluss 2009 wurde das Gebäude auch schon bilanziert (Firmenbuchabfrage des Gerichtes v.28.12.2022). Für das Vorjahr 2008 war die Liegenschaft noch nicht bilanziert.

Jahr 2010

Im Folgejahr 2010 waren dem Einkommensteuerbescheid 2010 der Frau ***12*** vom 15.02.2012 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr zu entnehmen.

Dazu korrespondierend lag die F-Erklärung 2010 eingereicht bei der Abgabenbehörde am 10.02.2012 (also nach dem Abschluss des Sacheinlagevertrages v.10.03.2010), vor. In der Feststellungserklärung 2010 scheint unter der Kennzahl 9310 für Grund und Boden der Wert € 100.000 auf. Für das Gebäude auf eigenem Grund in der Kennzahl 9320 der Wert € 481.973,09.

Aus den Angaben der Feststellungserklärung 2010 „eigenes Gebäude der Bfin.“ ist zumindest in wirtschaftlicher Hinsicht davon auszugehen, dass die KG die betreffende Liegenschaft unmittelbar betrieblich in einem Ausmaß von zumindest zu 80 % nutzte, da der AfA Satz von 3 % im Rahmen der Betriebsprüfung zwischen den Parteien unstrittig war. Eine Berichtigung des AfA Satzes war daher vom Gericht auch nicht vorzunehmen (siehe rechtlichen Teil). Im Jahresabschluss 2010 wurde die eingebrachte Liegenschaft samt Betriebsgebäude auch bilanziert (Firmenbuchabfrage des Gerichtes v.28.12.2022).

Eigentumsverhältnisse des eingebrachten Gebäudes 1993-31.12.2010

Aus der Grundbesitzdatenbank (Grundbuchsabfrage des Gerichtes v.27.12.2022) ging hervor, dass Frau ***12*** die Grundstücke EZ ***14*** GStNr. ***19*** im Ausmaß von 1040 m² sowie GStNr. ***18*** im Ausmaß von 135 m² (also gesamt 1175 m²) im Zeitraum Stichtag ab 01.01.1993 bis 31.12.2010 in ihrem zivilrechtlichen Alleineigentum besaß.

Für die hier streitgegenständliche Frage Afa-Grundlage bzw. Höhe der Afa ist zu bemerken, dass es -für die Abschreibung eines Gebäudes- nicht auf das zivilrechtliche Eigentum, sondern auf das wirtschaftliche Eigentum ankommt (siehe rechtliche Ausführungen).

Ebenfalls aus dieser Grundbesitz-Datenbank war die bebaute Fläche im Ausmaß von 153 m² für das Gebäude bei der unstrittig gegebenen Gesamtfläche von 1175 m² zu entnehmen.

Zurechnungsfortschreibung ab 01.01.2011

Aus dem Feststellungsbescheid zum 1. 1. 2011 vom 02.03 2011 ging hervor, dass eine Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes erfolgte. Als neue Eigentümerin ab dem Stichtag 01.01.2011 schien die ***Bf2*** mit einem Einheitswert von € 16.351,39 (erhöhter Einheitswert € 22.019,87) auf. Im Anhang B dieses Feststellungsbescheides über die Zurechnungsfortschreibung war die wirtschaftliche Einheit zu EWAZ ***27*** mit den darin angeführten schon beschriebenen Grundstücksflächen aufgelistet.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht kann daher das Gericht unter Zuhilfenahme dieser Aktenunterlagen aus der Grundstücksdatenbank davon ausgehen, dass im Jahre 2010 Fr. ***12*** noch zivilrechtliche Eigentümerin des Gebäudes zum Einlagestichtag 01.01.2010 war. Diese Annahme deckt sich auch mit dem Auszug aus der EWAZ ***27*** bei den jeweiligen Stichtagen betreffend Eigentumsverhältnisse 01.01.1993-31.12.2010, wo Frau ***12*** noch als juristische Eigentümerin des Gebäudes (Alleineigentum) aufschien.

Die Bfin. selbst schien als Eigentümerin der Liegenschaft im Zeitraum 01.01.2011-31.12.2016 auf. Danach - also ab 01.01.2017- scheint die ***47*** GmbH mit Sitz in ***Bf2-Adr*** als Grundstückseigentümerin auf.

Sacheinlagevertrag v. 10.03.2010 bzw Ergänzung v. 26.03.2010:

Die Bestimmungen des Sacheinlagevertrages v.10.03.2010 (Rechtsanwalt Dr. ***36*** in ***37***, und zur GREST zu ***38*** stl. erfasst sowie v. bestellten Notar Dr. ***39*** in ***40*** v.10.03.2010 zu ***41*** beurkundet-siehe Punkt 13 /Sonstiges des elektronischen Aktes) – soweit für den gegenständlichen Beschwerdefall relevant - lauten wie folgt:

„PRÄAMBEL

*Beim Landes- als Handelsgericht ***17*** ist unter FN ***26*** die Firma ***5*** Gesellschaft m.b.H u. & Co. KG eingetragen, deren Komplementär die übernehmende Gesellschaft ist. Die Einbringende ist Kommanditistin der Firma ***5*** Gesellschaft m.b.H. & Co. KG mit einer Vermögenseinlage von EUR 1 .000,-- (in Worten Euro eintausend). Weiters ist die Einbringende Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ***14*** GB ***15*** ***16***, welche Liegenschaft seit mehr als zwei Jahren Sonderbetriebsvermögen der Einbringenden ist.*

I.

*Gegenstand dieses Einbringungsvertrages ist die Einbringung der Liegenschaft EZ ***14*** , GB ***15*** ***16***.*

II**EINBRINGUNG DER LIEGENSCHAFT EZ ***14***, GB ***15*** ***16*****

*1.1. Die Einbringende ist Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ***14***, Grundbuch ***15*** ***16***, mit den Grundstücken Nr. ***19*** und ***18*** mit einem nicht verbürgten Liegenschaftsausmaß von ***22*** 175 m2, auf welcher Liegenschaft das Haus mit der Adresse ***, in ***16***. errichtet sind.*

*1.2. Festgehalten wird, dass die **gegenständliche Liegenschaft samt Betriebsgebäuden an die Fima ***9*** & Co KG mit Sitz ***25*** (FN ***26*** des LG ***17***)** vermietet ist. Die übernehmende Gesellschaft erklärt in Kenntnis des Mietvertrages in der aktuellen Fassung zu sein.*

*Festgehalten wird weiters, dass eine Grunddienstbarkeit des Geh- und Fahrrechtes an Grundstück ***19*** besteht.*

2.1. Die übernehmende Gesellschaft erklärt, die gegenständliche Liegenschaft samt Betriebsgebäude aus eigener Wahrnehmung zu kennen. Die Einbringende übernimmt weder irgendeine Gewähr für ein bestimmtes Ausmaß der Liegenschaft samt Betriebsgebäude, noch für eine bestimmte Beschaffenheit derselben oder deren Ertragsfähigkeit. Ausdrücklich ausgeschlossen wird auch jedwede Gewährleistung für einen bestimmten Zustand, für Mängel oder Beschaffenheit der Betriebsgebäude und der Liegenschaft.

2.2. Ausdrücklich ausgeschlossen wird jedwede Haftung für Verunreinigungen des Erdreiches in welcher Form, von wem, wann und wodurch auch immer verursacht.

3. Festgehalten wird, dass der Einheitswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaft laut Einheitswertbescheid des Finanzamtes ***37*** EW-AZ ***27*** ab 1.1.2009

€ 22.019,87 (in Worten: Euro zweiundzwanzigtausendneunzehn und siebenundachtzig Cent) beträgt.

4. Sohin bringt die Einbringende die Liegenschaft EZ ***14***, Grundbuch ***65***, im Wege einer Sacheinlage in die übernehmende Gesellschaft ein, die übernehmende Gesellschaft erklärt hiermit die Annahme dieser Einbringung. Weiters übergibt die Einbringende diese Liegenschaft an die übernehmende Gesellschaft. die ihrerseits diese Liegenschaft hiermit von der Einbringenden übernimmt.

5. Sohin erteilt Frau ***12***, geb. ***58***, ***2***, ihre ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung, dass ohne ihr weiteres Zutun, nicht aber auf ihre Kosten. ob der Liegenschaft EZ ***14***. Grundbuch ***15*** ***16***, das Eigentumsrecht für die Firma ***Bf2*** (FN ***26*** des Landesgerichtes ***17*** –Anmerkung des Gerichtes: siehe dazu die Ergänzung v. 26.03.2010) mit Sitz in ***16*** und der Geschäftsanschrift ***29***, einverleibt werden kann.

III

Einbringungsstichtag für den gesamten Einbringungsakt ist der 31.12.2009, 24:00 Uhr. Mit diesem Stichtag gehen sämtliche mit dem Einbringungsgegenstand im Zusammenhang stehende Rechte und Pflichten auf die übernehmende Gesellschaft über. Allfällige durch diesen Vertrag ausgelöste Gebühren oder Verkehrssteuern, sowie die Vertragserrichtungskosten trägt die übernehmende Gesellschaft.....“

Mit **Ergänzung v. 26.03.2010 zum Sacheinlagevertrag v.10.03.2010** wurde eine Korrektur des Punktes II/5 dahingehend vorgenommen, dass die übernehmende Firma in ihrer richtigen Rechtsform mit GmbH u.Co KG bezeichnet wurde sowie die richtige Sitzadresse bzw. Geschäftsanschrift der Firma genannt wurde.

Das Ausmaß der eingelegten Grundstücke (gesamt 1175 m²) samt Gebäude sind unstrittig. Folgende Nutzflächen des gegenständlichen Gebäudes (unstrittig) lagen vor:

Erdgeschoss	104,54 m ²
Obergeschoss	104,54 m ²
Dachgeschoss	99,44 m ²
Garage	85 m ²

Ebenso unstrittig ist der Einlagestichtag 31.12.2009 24 Uhr = 01.01.2010 ,0:00 Uhr.

Aus den gegebenen Aktenunterlagen in ihrer Zusammenschau war daher auf von einer betrieblichen Nutzung der Liegenschaft nach der Einlage im 1. Jahr = Jahr 2010 mit einem Nutzungsausmaß von zumindest 80 % auszugehen (unstrittiger Afa-Satz v. 3 %).

Firmenbuchlöschung:

Die Firma wurde am 31.12.2016 im Firmenbuch gelöscht (Antrag auf Löschung v. 23.12.2016 – Vermögensübernahme durch die einzig verbleibende unbeschränkt haftende ***9*** FN ***31*** gem. § 142 UGB -Geschäftsfall Fr ***30***). Die ***9*** führte die Firma fort (Rechtsnachfolgerin). Mit Generalversammlungsbeschluss v. 14.09.2022 wurde der Gesellschaftsvertrag in den Punkten § 1 und § 2 geändert.

Zum Zeitpunkt der Erlassung der F-Bescheide 2010 bis 2013 v. 02.06.2015 bzw. v. 08.06.2015 war diese Firma (Bfin.) noch existent. Hinsichtlich der Bfin. lag daher noch ein abzuwickelndes Beschwerdeverfahren vor. Die Bfin.- selbst war eine Personengesellschaft (GmbH & Co. KG).

Die Zustellungsbevollmächtigung des Geschäftsführers 2 (***1***) wurde in der Erörterung Niederschrift vom 04.07.2022 festgehalten.

Zu den Gutachten des SV Ing. *32*** v. 11.05.2015 bzw. v. 01.06.2015:**

Das **Gutachten 1** des Sachverständigen Ing. ***32*** wurde am 11.05.2015 erstellt (unrichtiger Einlagestichtag). Dann erfolgte in zeitlicher Hinsicht die Niederschrift der Schlussbesprechung vom 19.05.2015. Am 01.06.2015 folgte das Gutachten 2 des Sachverständigen Ing. ***32***. Am 08.06.2015 wurde der Betriebsprüfungsbericht erlassen.

Gutachten 2 des SV Ing. *32*** v. 01.06.2015:**

Im Privatgutachten 2 des SV Ing. ***32***, allgemein gerichtlich beeideter und zertifizierter Sachverständiger, v. 01.06.2015 ergibt sich Folgendes:

GZ: ***22*** 2010	
Inhalt	Seite
Kurzübersicht	2
Zusammenfassung	2
Allgemeine Daten	2
Gutachten	3

Sachwert	3
Bodenwert	3
Gebäudewert	4
Geschäfts-, Büro- und Wohnhaus	4
Garagen	5
Sachwert der Liegenschaft	6
Ertragswert	6
Ertragsobjekte	6
Vermietung	6
Ertragswert der Liegenschaft	7
Verkehrswert	7
Anlage A1: Kataster	8
Anlage A2: Widmung	9
Anlage B1: Grundbuch-Auszug v.11.05.2015	10
Anlage C: Vergleichswerte Grundstücke 4(Bauland) , 5 (Bauland verbaut), und Kostenaufstellung Baugründe in ***16*** –Stand 25.03.2009)	11
Anlage D: Pläne Wohnhaus Lageplan, Plan EG Wohnhaus, Plan 1.OG li. und 1.OG re. Wohnungen (Ausbau DG und 3 Fertigaragen Plan Nr.79 v. v.29.07.1983)	14
Anlage F (Anm. des Gerichtes :Anlage E ist nicht vorhanden)	18-21

Allgemeine Daten zur Liegenschaft	Geschäfts-Büro- und Wohnhaus
-----------------------------------	------------------------------

	Einlagezahl ***14***, Grundbuch ***16*** (***15***), Bezirksgericht ***17***, ***20*** ***21***
Auftraggeber	***22***
	5 ***24*** ***23***)
Einlagestichtag	Stichtag 01.01.2010
	€
Gewichtung Sachwert/Ertragswert 1/2	568.021,32
Verkehrswert gerundet	ger. 568.000,00

Gutachten		Sachwert	
Grundstückspreisübersicht-OÖ		Grundstückspreise 2005 (Gewinn)	
BODENWERT			
PLZ	Preise von bis in € /m²		Trend
Gemeinde A/B	10		-
Gemeinde C	10-18		-
Gemeinde D	10-21		
Gemeinde E	16-28		
Gemeinde F	25-36		=

Gemeinde G	8-10	
Gemeinde H	70-100	
Gemeinde I	7-8	-
Gemeinde J	18-26	
Gemeinde K	16-22	=
Gemeinde L	50-70	=
Gemeinde M	45-75	
Gemeinde N	15-20	+
Gemeinde O	9-13	
Gemeinde P	50-60	-
Gemeinde Q	50-55	=
Gemeinde R	40-48	+
Gemeinde S	50-90	
Gemeinde T	40	=
Gemeinde U	30-50	+
Gemeinde V	50-80	
Gemeinde W	40-60	=
Gemeinde X	35-41	+
Gemeinde Y	25-35	-
Gemeinde Z	55-70	-
Gemeinde 1	40-60	
Gemeinde 2	45-70	
Gemeinde 3	50-80	

Gemeinde 4	36-46	
Gemeinde 5	25-38	
Gemeinde 6	50-60	
65 (Lageort- Grundstück im Beschwerdefall)	60-95	=
Gemeinde 30		
Gemeinde 31	25-40	
Gemeinde 32	30-55	
Gemeinde 33	12-15	=
Gemeinde 34	60-90	
Gemeinde 35	20	=
Gemeinde 36	20-30	
Gemeinde 37	60-75	-
Gemeinde 38	65-85	
Gemeinde 39	28-40	
Gemeinde 40	40-47	=
Gemeinde 41	55-70	=
Gemeinde 42	30-45	

Bei einer **Hochrechnung auf 2010** sind das ca. **+10% + 20%** für **Lage im Kerngebiet**.

	€
Gesamtpreis Grundstück bebaut im Kerngebiet	95 x 1,1, x 1,2 =
incl. Hochrechnung (Zuschläge 10 % u.20 % für Lage im Kerngebiet) von 2005 auf 2010 für das Grundstück Nr. - ***18*** und ***19*** Bauland, Kerngebiet	125

Immobilienpreisspiegel: Jahr 2014, Bezirk-***17*** (Land), Kategorie=Sehr gute Wohnlage,: bebautes Grundstück zu 193/***22*** 175 (Vergleichsgrundstück)	Preis: € / pro m² 127,50
---	--

gesamte eingelegte Grundfläche 1.175,00 m² à € /pro m² 125,00	146.875,00
10 % Abwertung (1) Bebauungsabschlag	-14.687,50
5,45 % Aufwertung (2) Kosten Erschließung	8.000,00
Bodenwert	140.187,50

Gebäudewert in €

Baukostenindex 2010 Gesamt (Statistik Austria) = Herstellkosten 91,83 % von 100 % (2015)	108,9
Wert (100 %) 1 .950	HK-Wert zu 91,83 % 1 .790
Wert (100 %) 2.050	HK-Wert zu 91,83 % 1 .880
Wert (100 %) 1 750	HK-Wert zu 91,83 % 1 .610
Garage	
Wert (100 %) 700	HK-Wert zu 91,83 % 645

Geschäfts-, Büro- und Wohnhaus	
Baujahr	1976
Fiktives Baujahr	2008
fiktives Alter des Objektes	2 Jahre
Lebensdauer	70 Jahre
Restlebensdauer	68 Jahre
gewöhnliche Herstellungskosten:	
EG 104,54 m ² (3) à 1.790,00 (inkl. 18,00 % Abschlag auf Bruttofläche 127,49 m ²)	187.129,82
1.OG 104,54 (4) à 1.880,00 (inkl. 18,00 % Abschlag auf Bruttofläche 127,49 m ²) Immobilienpreisspiegel: Jahr=2014, Bezirk= ***17*** (Land), Objektart=Eigentum Erstbezug, Kategorie-Guter Wohnwert, Preis=2061.10	196.538,58

DG 99,44 m ² (5) à 1.610,00 (inkl. 22,00 % Abschlag auf Bruttofläche 127,49 m ²), Immobilienpreisspiegel: Jahr=2014,	160.101,94
(3) Flächenberechnung EG in m ² Seite a: 13,42 Seite b: 9,50	127,49
(4) Flächenberechnung EG in m ²	127,49
(5) Flächenberechnung EG in m ²	127,49
Gewöhnliche Herstellkosten	543770,35
5 % Baunebenkosten	27188,52
Neubauwert /Bauwert	570.958,87
abzügl. 11 % linear mit Zustandsnote, (Zustandsnote: 2,5)	-62.805,48
5,00 % Abwertung –Objektkosten –verlorener Bauaufwand	-28.547,94
Bauwert zum Stichtag 01.01.2010	479.605,45
Garagen Baujahr 1990 fiktives Baujahr 2000, fiktives Alter des Objektes 10 Jahre , Lebensdauer 50 Jahre, Restlebensdauer 40 Jahre	

gewöhnliche Herstellungskosten Garagen, 85,00 m ² à 645,00 (inkl. 15 %Abschlag auf Bruttofläche 100,00 m ²)= Neubauwert	54.825,00
Bauwert 22,00 % linear mit Zustandsnote (Zustandsnote: 2,0)	- 12061,50
Bauwert zum Stichtag 01.01.2010	42.763,50
Gebäudewerte	522368,95
Sachwert der Liegenschaft	
Grundwert	140.187,50
Gebäudewert	522.368,95
5,74 % Außenanlagen Vorplatz, Einfriedung,	30.000,00
Sachwert der Liegenschaft	692.556,45

Ertragswert	
Ertragsobjekt	Vermietung
30 Jahre wirtschaftliche Restnutzungsdauer	Kapitalisierungszinssatz 3,50 %
<u>Jahresroherträge in €</u>	

Miete EG	10.080,00
Immobilienpreisspiegel: Jahr=2014 Bezirk=***17*** (Land), Kategorie=Sehr guter Nutzungswert, Preis=5.40	

Miete 1.OG-DG 204,00 m ² à monatlich 6,50 (effektiv) Immobilienpreisspiegel: Jahr=2014 Bezirk=***17*** (Land), Kategorie=Sehr guter Wohnwert / ab 60 m ² Preis=5.90	15.912,00
Garagen + Stellpl. (Mischpreis) 4,00 KFZ Abstellplätze im Freien à monatlich 40,00 (effektiv)	1.920,00

Jahresrohertrag	27.912,00
20,00 % Bewirtschaftungskosten (9)	-5.582,40
Jahresreinertrag	22.329,60

<u>Ertragswert des Objektes</u> ,Bodenwertanteil 50,00 % bzw. 70.093,75, Bodenwertverzinsung 3,50 %,	€
wirtschaftliche Restnutzungsdauer 30,00 Jahre, Kapitalisierungszins 3,50 %,	
Vervielfältiger 18,39205	
Jahresreinertrag	22.329,60
Bodenwertverzinsung	-2.453,28

Gebäudereinertrag	19.876,32
Zwischensumme	365.566,25
Kapitalisierte Mietpreisdifferenz	0,00
Ertragswert der Liegenschaft	435866,00

Ertragswerte der Liegenschaft	435.660,00
unberücksichtigter Bodenwert	70.093,75
Ertragswert der Liegenschaft	505.753,75

Gewichtung Sachwert/Ertragswert 1/2	568.021,32
<u>Verkehrswert zum 01.01.2010 (gerundet)</u>	568.000,00

2. Beweiswürdigung

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage, insbesondere aus dem Sacheinlagevertrag v. 10.03.2010 und dessen Ergänzung v.26.03.2010, aus dem Bewertungsgutachten (und Anlagen) des Sachverständigen Gutachter SV Ing.

32 v. 01.06.2015 sowie den Grundbuchsurkunden v.11.05.2015 sowie den Firmenbuchauszügen v. 22.12.2022. Die übrigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt, den Parteivorbringen und den vom Verwaltungsgericht

durchgeführten Verfahrensschritten (siehe E-Mailverkehr v. 18.12.2015, v.26.01.2016, v.10.03.2021, v.13.03.2021 ,v. 16.03.2021,v. 18.04.2021 und Erörterungsniederschrift v. 04.07.2022).

A) Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages v. 25.11.2015:

In der Erörterung v. 04.07.2022 konnte schließlich von der nunmehrigen stl.Vertretung nachgewiesen werden, dass der Vorlageantrag v. 25.11.2015 betreffend BVE v.19.10.2015 für die Jahre 2010 bis 2013 rechtzeitig war (siehe umfassenden E-Mailverkehr v. 18.12.2015, v.26.01.2016, v.10.03.2021, v.13.03.2021 ,v. 16.03.2021,v. 18.04.2021 bzw. Erörterungsniederschrift v. 04.09.2022). Auf diese (Verfahrensgang) wird verwiesen.

B) Einlagewert

Ausschließlicher inhaltlicher Beschwerdepunkt war die Ermittlung des Einlagewertes (=Grundlage für die Abschreibung des Gebäudes) für das von der Gesellschafterin (Kommanditistin Frau ***12*** und ehemals gleichzeitiger GFin der Komplementär GmbH in die Bfin. (Personengesellschaft =GmbH & Co KG) eingelegten privat genutzten (und von ihr schon vor der Einlage an die KG (=Bfin.) vermieteten) Liegenschaft samt Gebäude ***Bf1-Adr*** zum Einlagestichtag (31.12.2009 24:00 Uhr = 01.01.2010 ,0:00 Uhr).

Dies war ausschließlich eine Frage der Beweiswürdigung. Sonstige Fragen auf der Ebene der einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO oder davon abgeleiteter Fragen des Ertragssteuerrechtes oder sonstiger steuerlichen Rechtsgebiete (ehemals Kapitalverkehrssteuern und Anwendbarkeit von Befreiungen bzw. Grunderwerbsteuerfragen des Einlagejahres 2010/2011) waren nicht Gegenstand der Betriebsprüfung.

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

Gemäß § 269 Abs. 1 1. Satz BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Wie bisher nach § 280 besteht auch nach § 270 (idF FVwGG 2012) im Rechtsmittelverfahren kein Neuerungsverbot.Auf neue Tatsachen, Beweise oder Anträge ist bei den Entscheidungen im Beschwerdeverfahren Bedacht zu nehmen, wenn sie vor Wirksamkeit der Entscheidung (Zustellung bzw. Verkündung) vorgebracht werden (zB VwGH 21.05.1992, 88/17/0216; 02.02.2000, 97/13/0187; 29.09.2004, 99/13/0111; vgl. Ritz, BAO7, § 270 Tz 2).

Zur Sacheinlage:

Es war von einer unentgeltlichen Sacheinlage der eingebrachten Liegenschaft samt Gebäude von der ehem. Kommanditistin (Alleineigentümerin) in eine Personengesellschaft (GmbH & Co KG =Bfin.) ohne Veränderung der Mitunternehmeranteile (keine Quotenverschiebung) und ohne Gegenleistung außerhalb des UmgrStG auszugehen.

Hinsichtlich der Rechtsfolgen der Übertragung einer Liegenschaft vom Gesellschafter in das bürgerliche Eigentum der Kommanditgesellschaft bei vorher erfolgter Einbringung der Liegenschaft „quad sortem“ (die KG wird wirtschaftliche Eigentümerin, während nach außen die Gesellschafter weiterhin bürgerlicher Eigentümer bleiben) wird -betreffend Grunderwerbsteuer -hier nicht Streitthema) auf die Entscheidung des UFS v. 25.03.2004, RV/0476-I/02, verwiesen.

Andere Rechtsfolgen würden sich nur bei Einlage in eine Kapitalgesellschaft ergeben (siehe zB VwGH Ra 2021/15/0106 - bei Einlage einer Wohnung in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988).

Anhaltspunkte dafür, dass die eingelegten Liegenschaften zuvor von der ehem. Kommanditistin Frau R.M. entnommen wurden und dann in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt wurden, gaben sich nach der dem Gericht vorliegenden Aktenlage nicht .

Zweck des Einlagevertrages war zum einen die betriebliche Nutzung für die Bfin (zumindest zu 80 %) bzw. letztlich die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an der eingelegten Liegenschaft in ihrer Gesamtheit samt Gebäude von der bisherigen Voreigentümerin und Kommanditistin an die Bfin., was schließlich 1 Jahr nach der Einlage -am 01.01.2011 -auch erfolgt ist (siehe Zurechnungsfortschreibungsbescheid -nach dem Vorliegen der diesbezüglichen Aufsandungserklärung- zum 01.01.2011). Die Bfin wurde als Personengesellschaft auch zivilrechtliche Eigentümerin.

Wirtschaftliches Eigentum (und nur dies ist für die Afa wesentlich) bestand für die Bfin. schon im Beschwerdejahr 2010 und Folgejahre . Die Bfin. war als wirtschaftlicher Eigentümer daher berechtigt, die Abschreibung in steuerlicher Hinsicht geltend zu machen.

Sonderbetriebseinnahmen bzw. Sonderbetriebsausgaben (zB. Afa) der Kommanditistin Frau ***12*** waren für das Jahr 2010 aus der Feststellungserklärung 2010 nicht zu entnehmen.

Die Höhe des Afa-Satzes war unstrittig 3 %. Es war von einer unmittelbaren betrieblichen Nutzung des Gebäudes (zumindest zu 80 %) durch die KG im Jahre 2010 im Wege der freien Beweiswürdigung gem. § 167 BAO auszugehen.

Es war auch davon auszugehen, dass die Aufwendungen für die ab 01.01.2010 eingelegte Liegenschaft samt Betriebsgebäude auch von der KG (Bfin.) getragen wurden (siehe dazu die Bestimmung Punkt II/5 des Sacheinlagevertrages v. 10.03.2010). Dies lässt sich auch aus den vom Gericht am 22.12.2022 durchgeführten Abfragen aus dem AIS hinsichtlich der

eingereichten Feststellungserklärungen 2009 bzw. 2010 u. Folgejahre ableiten („eigenes Gebäude auf eigenem Grund und Boden der KG =Bfin.“).

Den weiteren Feststellungserklärungen 2011, 2012 sowie 2013 waren die unveränderten Werte für Grund und Boden sowie die um die AfA gekürzten Beträge (€ 15.000) betreffend Gebäude zu entnehmen.

Wie der Punkt II 1.2. des Sacheinlagevertrages ausführt, war die gegenständliche Liegenschaft samt Betriebsgebäude an die Fima ***9*** & Co KG mit Sitz ***25*** (FN ***26*** des LG ***17***) vermietet. Weil die Mietverträge vor der Einlage nicht vorgelegt wurden, die Vermietung nach der Einlage der Liegenschaft – zumindest für das Jahr 2010 - fortgesetzt wurde (Formulierung im Punkt II, 1.2 2.Satz des Sacheinlagevertrages „die KG ist in Kenntnis der aktuellen Mietverträge!“) kann das Gericht zu Detailfragen der Vermietung keine Feststellungen treffen. Die Betriebsprüfung hat zu Vermietungsfragen vor der Einlage nur ausgeführt, dass *die „Voreigentümerin Frau R.M. das Gebäude zur Einkünfteerzielung aus Vermietung u. Verpachtung verwendete“*.

Wie die steuerliche Vertretung in Ihren Beschwerdeausführungen richtig bemerkt, sind sehr wohl Unterschiede in der Bewertung zwischen von Ein –bzw. Zweifamilienhäusern sowie dem hier vorliegenden Geschäfts-Büro-Wohnhaus gegeben. Auf diese Unterschiede wurde beim Schätzungsansatz der Finanzverwaltung allerdings nicht Rücksicht genommen.

Zu den Sachverständigengutachten:

Sachverständigengutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2; vgl. zB VwGH 25.04.2001, 99/13/0221; 11.05.2005, 2001/13/0162; 27.02.2019, Ra 2017/15/0015). Die Behörde hat anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen (VwGH 20.05.1983, 81/16/0105, 0108; vgl. Ritz, BAO⁷, § 177 Tz 3).

Für den Nachweis kann jedes taugliche Mittel herangezogen werden, auch ein Gutachten, das nicht von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde (so Fellner, *Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, in Rz 24 zu § 4 GrEStG 1987*).

Erfolgt der Nachweis zB. des gemeinen Wertes (zB. für Grunderwerbsteuerzwecke) durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die (widerlegbare) Vermutung der Richtigkeit für sich. Für ein solches Gutachten gilt also die Beweislastumkehr. Das Finanzamt muss bei Vorlage eines solchen Gutachtens gegebenenfalls nachweisen, dass es falsch ist.

Die erhöhte Beweiskraft eines Gutachtens eines gerichtlich beeideten und zertifizierten Immobiliensachverständigen beruht darauf, dass mit dem Wesen der Zertifizierung auch eine

strenge Bindung der zertifizierten Personen an den von ihnen abgelegten Sachverständigeneid verbunden ist. Dieser Eid verpflichtet dazu, die Gegenstände eines Augenscheins sorgfältig zu untersuchen, die gemachten Wahrnehmungen treu und vollständig anzugeben und Befund und Gutachten nach bestem Wissen und Gewissen und nach den Regeln der Wissenschaft (der Kunst, des Gewerbes) anzugeben.

Ein "Kurzgutachten" (mit unvollständiger Befundaufnahme oder reduzierter Gutachtensmethodik und -begründung) erfüllt diesen Standard nicht, kann daher auch nicht zur Beweislastumkehr führen, sondern unterliegt ebenso wie ein Gutachten, das von einer anderen Person als einem Immobiliensachverständigen erstellt wird, der freien Beweiswürdigung.

Ein Gutachten, aus dem weder die zugrunde gelegten Tatsachen noch wie sie beschafft wurden, erkennbar sind, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (VwGH vom 28. Mai 1998, 96/15/0220)."

Zum Gutachten des Dipl. Ing. *34*** v. 12.05.2010, staatlich befugter u. beeideter Ziviltechniker, A-***60*** (Vorlage dieses Gutachtens durch Rechtsanwaltskanzlei Dr. Bernhard Glawitsch, RA in Linz zu ErNr. ***61***/2010-Team ***64*** u St.Nr. ***62*** an ehemals FA ***63***):**

Das im Verfahren vorgelegte Gutachten des Dipl. Ing. ***34*** v.12.05.2010 (**Bewertungstichtag 22.02.2010**) weist einen Verkehrswert v. € 98.000 (reine Ertragswertberechnung unter Berücksichtigung des Realitätenmarktes) aus. Dabei handelt es sich um ein „Kurzgutachten“ eines SV, welches für die gegenständliche Ermittlung für einen zu ermittelnden Einlagewert iSd § 6 Z 5 EStG 1988 zu Beweis Zwecken nicht herangezogen werden kann, zumal es auch nicht den richtigen Einlagestichtag 31.12.2009 ,24:00 Uhr = 01.01.2010 ,0:00 Uhr, ausweist.

Würdigung des Sachverständigengutachtens Ing. *32*** ,***35*** , v.01.06.2015:**

Der Auftrag zur Erstellung eines Bewertungsgutachten betraf ausschließlich die Frage der Ermittlung des Einlagewertes des Gebäudes („Verkehrswerte“) für die gegenständlich in das Betriebsvermögen der KG (=Bfin.) eingelegten Liegenschaft.

Das zum Einlagestichtag in das Betriebsvermögen der Bfin. eingelegte Gebäude wurde 1976 errichtet. Im Sachverständigengutachten wurde ein fiktives Alter von 2 Jahren (zum Stand 2008) ausgewiesen. Zum Einlagestichtag 2010 ergab sich – aus der Sicht der Errichtung des Gebäudes - daher ein Alter des Gebäudes von 34 Jahren (1976 -2008) . Die technische bzw. wirtschaftliche Lebensdauer wurde vom Gutachter G 2 v.01.06.2015 mit 70 Jahren angesetzt. Die geschätzte Restnutzungsdauer betrug daher 68 Jahre (vom fiktiven Alter seit 2008 berechnet).

Eine Verlängerung der Restnutzungsdauer tritt dann ein, wenn das Gebäude in seinen wichtigen Bauteilen wie Mauern, Decken, Treppen, Dach erneuert oder verbessert worden ist. Bauliche Maßnahmen an nicht tragenden Teilen (zB Neugestaltung der Fassade) oder normaler Instandhaltungsaufwand führen zu keiner Verlängerung der Restnutzungsdauer. Die Verlängerung der Restnutzungsdauer, zB durch Renovierung und Modernisierung, bedeutet, dass sich das Gebäude in einem, gegenüber dem tatsächlichen Gebäudealter, jüngeren Zustand präsentiert. Das Gebäude "verjüngt" sich fiktiv um die Anzahl der Jahre der Verlängerung der Restnutzungsdauer. Das Gebäude wird mit einem ähnlichen Gebäude vergleichbar, welches später als das zu bewertende Gebäude errichtet wurde. Alternativ zur Schätzung der Verlängerung der Restnutzungsdauer kann auch die neue Restnutzungsdauer selbst geschätzt werden (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 78f).

Das Bundesfinanzgericht hegt daher keine Bedenken gegen die Höhe der in den vorliegenden Gutachten vom Sachverständigen Gutachter D vom 01.06.2015 ausgewiesenen Jahresrohertrages, welche als nachhaltig erzielbare (Miet-)Erträge den streitgegenständlichen Gebäudebewertungen zugrunde gelegt wurden. Der Jahresrohertrag umfasst nach herrschender Lehre alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung nachhaltig erzielbaren Einnahmen aus dem Grundstück, insbesondere Mieten und Pachten einschließlich Vergütungen. Umlagen, die zur Deckung von Betriebskosten gezahlt werden, sind nicht zu berücksichtigen. Hierbei sind entgegen der Auffassung des Finanzamtes nicht ausschließlich die erzielten Mieterlöse der Vergangenheit heranzuziehen, da diesen lediglich Indizwirkung zukommt, sondern ist auf die für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden bzw. nachhaltig erzielbaren (Miet)Erträge abzustellen. Für leerstehende und eigengenutzte Räume ist dabei ebenfalls eine Miete anzusetzen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, Seite 90f).

Grund und Boden:

Dieser wurde mit € 140.187,50 bewertet. Für Grund und Boden wurde ein Quadratmeterpreis von € 125 unter Hochrechnung von 10 bzw. 20 %igen Zuschlägen ausgehend von einer Immopreissituation des Jahres 2005 in dieser Lage (**33**) auf das Jahr 2010 ermittelt.

Im gegenständlichen Fall ermittelte sich laut Gutachten eine Nutzfläche des Gebäudes (ohne Garage) von über 300 m² (Nutzflächen pro Stockwerk (Erdgeschoss, Obergeschoss sowie Dachgeschoss in Summe 308 m²).

Nach dem Erstgutachten v.11.05.2015 ermittelte der SV Ing.D. einen Bauwert von € 533.734,97. Dieses Gutachten allerdings wurde nicht für Beweiswürdigungszwecke verwertet, weil ein falscher Einlagestichtag, nämlich der 11.05.2015, ausgewiesen war. Insoweit hat auch eine zutreffende Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde stattgefunden.

Kapitalisierungszinnsätze für Liegenschaftsbewertungen:

Der Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs hat nach Objekttypen und Lagekriterien gegliederte Empfehlungen der Kapitalisierungszinssätze für Liegenschaftsbewertungen in der Form veröffentlicht, dass diese

a) bei Wohnliegenschaften

- zum Gültigkeitsdatum 1. Juli 2010 bei "sehr guter Lage" mit 2,5% bis 4,5% sowie bei "guter Lage" mit 3,0% bis 5,0% (siehe Sachverständige, Heft 3/2010) sowie

- zum Gültigkeitszeitrahmen ab 1. Juli 2013 bis 21. Juni 2021 bei "sehr guter Lage" mit 2,0% bis 4,0% sowie bei "guter Lage" mit 3,0% bis 5,0% (siehe Sachverständige, Heft 3/2013, Heft 2/2014, Heft 2/2015, Heft 2/2016, Heft 2/2017, Heft 2/2018, Heft 2/2019, Heft 2/2020, Heft 2/2021),

b) bei Geschäftsliegenschaften

zum Gültigkeitszeitrahmen 1. Juli 2010 bis 21. Juni 2021 bei "sehr guter Lage" mit 4,5% bis 6,5% sowie bei "guter Lage" mit 5,0% bis 7,0% (siehe Sachverständige, Heft 3/2012 und folgende) sowie

c) bei Büroliegenschaften

zum Gültigkeitszeitrahmen 1. Juli 2010 bis 21. Juni 2021 bei "sehr guter Lage" mit 4,0% bis 6,0% sowie bei "guter Lage" mit 4,5% bis 6,5% (siehe Sachverständige, Heft 3/2012 und folgende) empfohlen wurden.

Die diesbezüglichen Lagekriterien werden wie folgt beschrieben:

a) Wohnliegenschaften:

- sehr gute Wohnliegenschaften: Stadtlagen mit weniger starken verkehrsbedingten Beeinträchtigungen der Wohnqualität. Lagen in guter bzw. schöner Wohnlage in der mittleren Umgebung von Groß-, Mittel- und Kleinstädten mit mittleren Entfernungen zu den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel,

- gute Wohnliegenschaften: Stadtlagen mit stärkeren verkehrsbedingten Beeinträchtigungen der Wohnqualität. Weniger gut bzw. weniger schöne Wohnlagen in größerer Entfernung zu Mittel- und Kleinstädten mit mittleren Entfernungen zu den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel,

b) Büro- und Geschäftsliegenschaften:

- sehr gute Büro- und Geschäftsliegenschaften: gute Lagen in den Zentren oder zentrumsnahen Randlagen von Großstädten (Landeshauptstätten) oder in größeren oder mittelgroßen Städten

mit überregionaler wirtschaftlicher Bedeutung oder sehr gute bis gute Lagen in kleineren Städten oder in Märkten (Bezirkshauptstädten) mit überregionaler wirtschaftlicher Bedeutung,

- gute Büro- und Geschäftsliegenschaften: mittlere oder schlechte Lagen in Großstädten (Landeshauptstätten) oder mittelgroßen Städten, gute bis mittlere Lagen in Kleinstädten oder Märkten mit regionaler wirtschaftlicher Bedeutung (siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 102).

Die Abgabenbehörde hat nicht nur verabsäumt, ihre gegenüber den Gutachten abwertende Behauptung zweckdienlich zu belegen, sondern hat betreffend der gegenständlichen Liegenschaft überhaupt kein diesbezügliches Vorbringen erstattet.

Mangels substantieller Einwendungen erhebt das Bundesfinanzgericht daher keine Bedenken gegen die vom Sachverständigen Gutachter D in den vorliegenden Gutachten vorgenommene Einstufung der Lagekriterien der strittigen gemischt genutzten Liegenschaft.

Der Liegenschaftszinssatz (Kapitalisierungszinssatz) drückt die Rendite aus, die ein Anleger bzw. Investor für das eingesetzte Kapital erwartet. Ein Kriterium für die Wahl des Zinssatzes ist das Risiko, welchem der Ertrag aus dem Realbesitz unterworfen ist. Der Zinssatz ist auch von der relativen Höhe der Mieten abhängig. Bei sehr geringen Mieten (zB MRG-geschützten) wird ein sehr niedriger Mietausfallwagnis-Abschlag berücksichtigt und der Liegenschaftszinssatz am unteren Ende der Skala angesetzt. Sehr hohe Mieten werden mit einem höheren Mietausfallwagnis-Abschlag berichtet und mit einem höheren Zinssatz kapitalisiert. Im Allgemeinen wird man ua. bei Mietwohnhäuser mit einem Zinssatz von 3,5% bis 4,5%, bei Wohn- und Geschäftshäuser mit 4,0% bis 5,0% zu zutreffenden Liegenschaftswerten kommen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 97f).

Ertragswert

Ein Einfamilien-bzw. Zweifamilienhaus oder beispielsweise Eigentumswohnungen mit ausschließlicher Privatnutzung ist anders zu bewerten als ein gemischt genutztes Betriebsgebäude-Wohn/Bürohaus –Geschäftshaus, welches auch vermietet wurde (siehe Ertragswertberechnung des Gutachters Ing. D. v.01.06.2015).

Zum Ertragswertverfahren:

Orientiert sich die Preisfindung für eine Immobilie an Renditeüberlegungen, ist das Ertragswertverfahren anzuwenden. Die Anwendung des Ertragswertverfahrens ist bei **bebauten Liegenschaften** üblich, bei denen durch Vermietung oder Verpachtung Erträge erzielt werden können bzw. könnten. Ergänzend können auch (zeitnahe) Verkaufspreise vergleichbarer Liegenschaften herangezogen werden. Der Bodenwert ist auch im Ertragswertverfahren im Vergleichswertverfahren zu ermitteln. Ein dabei angewendeter Liegenschaftszinssatz ist zu begründen. Je nach Lage der Liegenschaft ist dieser unterschiedlich.

Der Liegenschaftswert wird durch den marktüblich erzielbaren Liegenschaftsertrag bestimmt. Der Ertragswert setzt sich beim klassischen Ertragswertverfahren aus der Ertragswertkomponente, die aus Grund und Boden stammt, und der Ertragswertkomponente, die aus den Gebäuden (baulichen Anlagen) stammt, zusammen. Für die Ermittlung des Bodenwerts wird das Vergleichswertverfahren herangezogen. Der Wert der baulichen Anlagen wird als Barwert einer Zeitrente (Rentenbarwert) betrachtet und in der Weise errechnet, dass der Liegenschaftsreinertrag um den Verzinsungsbetrag des Bodenwerts vermindert wird, und der auf die baulichen Anlagen entfallende Jahresreinertrag mit einem marktgerechten Zinssatz entsprechend der angenommenen Restnutzungsdauer kapitalisiert wird.

Das Ertragswertverfahren wird vor allem für Mehrwohnhäuser, Geschäfts- und Bürogebäude, die vermietet werden und gemischtgenutzte Liegenschaften (teils zu Wohn- und teils zu gewerblichen Zwecken vermietet) zur Ermittlung des Verkehrswerts herangezogen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 19).

Der Ertragswert betrug laut Gutachten vom 01.06.2015 € 6,75 pro m² der Bruttogeschossfläche. Maßgeblich ist immer die jeweilige Nutzung des zu bewertenden Gebäudes. Im Sachverständigengutachten vom 01.06.2015 wurde eine Bruttogeschossfläche jeden Stockwerks des Gebäudes von 127,40 m² ermittelt. Es ergibt sich dadurch ein möglicher Jahresrohertrag von ca. € 25.000 (€ 6,75 € x 308 m² x 12).

Das Bundesfinanzgericht hegt daher keine Bedenken gegen die Höhe der in den vorliegenden Gutachten vom Sachverständigen Gutachter D vom 01.06.2015 ausgewiesenen Jahresrohertrages, welche als nachhaltig erzielbare (Miet-)Erträge den streitgegenständlichen Gebäudebewertungen zugrunde gelegt wurden. Der Jahresrohertrag umfasst nach herrschender Lehre alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung nachhaltig erzielbaren Einnahmen aus dem Grundstück, insbesondere Mieten und Pachten einschließlich Vergütungen. Umlagen, die zur Deckung von Betriebskosten gezahlt werden, sind nicht zu berücksichtigen. Dabei ist auf die für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden bzw. nachhaltig erzielbaren (Miet)Erträge abzustellen. Für leerstehende und eigengenutzte Räume ist dabei ebenfalls eine Miete anzusetzen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, Seite 90f).

Das Gericht kann nicht erkennen, dass der angesetzte Wert in dieser Gegend fremdunüblich wäre.

Das Gericht hegt daher auch keine Bedenken gegen die Ertragswertermittlung des Gutachtens vom 01.06.2015, mit dem sich die Abgabenbehörde inhaltlich überhaupt nicht auseinandersetzte. Das einzige, was in der Erörterung v. 04.07.2022 dazu von der Amtspartei vorgebracht wurde, war, dass „man sich die Mieterträge anschauen müsste bzw. noch allenfalls schriftliche Mietverträge anfordern müsse.“ Die Ertragswertberechnung zielt aber auf zukünftige Erträge nach Einlage ab.

Dass der Ansatz der Bruttogeschoßflächen betreffend EG, OG und DG lt. Gutachten v.01.06.2015 falsch gewesen wären, wurde auch von der Abgabenbehörde nicht aufgezeigt.

Zum Schätzungsansatz des Einlagewertes durch BP

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass grundsätzlich der Teilwert, höchstens jedoch die um tatsächliche AfA und sonstigen begünstigten Abschreibungen gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen seien.

Die Finanzverwaltung orientierte sich bei ihrem Schätzungsansatz ohne näherer Begründung gemäß § 184 BAO idH v. € 270.000,00 an den Grundsätzen der Bewertung von Ein –bzw. Zweifamilienhäusern in Siedlungsgebieten. Dieser entsprach einem Abschlag beim Gebäudewert von 50 % im Verhältnis zum SV-Gutachten v. 01.06.2015.

Die Finanzverwaltung behauptete im Betriebsprüfungsbericht vom 08.06.2015 weiters die Feststellung einer einvernehmlich erzielten Lösung betreffend AfA Bemessungsgrundlage im Zuge der Schlussbesprechung (AfA -Bemessungsgrundlage € 270.000). Gleiches sei einvernehmlich – unter Hinweis auf das Gutachten 1 des SV Ing.***32*** v.11.05.2015 - auch hinsichtlich des Wertes von Grund u. Boden erfolgt (€ 80.000). Dies wurde jedoch von der steuerlichen Vertretung im Zuge ihrer Beschwerdeausführungen bzw. im Erörterungsprotokoll v. 04.07.2022 bestritten.

Den Angaben der stl. Vertretung wird in freier Beweiswürdigung geglaubt.

Eine „Google Maps Betrachtung“ ohne Gebäudebesichtigung vor Ort eignet sich nicht für eine Immobilienbewertung (hier Einlagewert für Gebäude nach Sacheinlage).

Ein Gegengutachten wurde von der Finanzverwaltung nicht in Auftrag gegeben. Auch eine Stellungnahme des ehemaligen bundesweiten Fachbereiches für Bewertung und Bodenschätzung wurde zur Frage der Einlagenbewertung nicht eingeholt. Man begnügte sich lediglich mit einem nicht näher begründeten Schätzungsansatz von € 270.000.

Die Amtspartei unterließ dies offensichtlich auch deswegen, weil es der Ansicht war, dass der Vorlageantrag verspätet war und daher dieser als unzulässig zurückzuweisen wäre, weshalb sich die Amtspartei inhaltlich mit dem neuerlichen Gutachten des SV D. vom 01.06.2015 nicht mehr auseinandersetzte.

Das Gutachten beträgt - dem Umfange nach inklusive Fotodokumentation betreffend der Liegenschaft KG ***15*** ***16***, BG ***17***, EZ ***14***, GST –Nr. ***18*** (135 m²) bzw. ***19*** (1040 m²) insgesamt daher 1175 m² - 21 Seiten. Dieses Bewertungsgutachten

ist vollständig und auch schlüssig, und wird daher in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO der gerichtlichen Entscheidung zugrunde gelegt. Das Gericht kann auch nicht erkennen, dass beim vorliegenden Gebäude der gewählte methodische Ansatz eines gewichteten Mittels zwischen Sach- und Ertragswert als verfehlt einzustufen wäre.

Chronologisch wurde das Gutachten 1 vom SV D. am 11.05.2015 erstellt. Dies war noch vor der unterzeichneten Niederschrift der BP am 19.05.2015. Das weitere Gutachten 2 vom gleichen SV D wurde ca. 3 Wochen später am 01.06.2015 erstellt. Dieses Gutachten lag daher auch noch vor der Ausfertigung des BP-Bericht v. 08.06.2016. Im BP-Bericht gibt zu diesem Gutachten keinen Hinweis. Ob es damals der BP – nach der Niederschrift v. 19.05.2015 – schon bekannt gegeben wurde, lässt sich heute nicht mehr feststellen. Jedenfalls wurde dieses **Gutachten 2 der Abgabenbehörde als Beilage zum späteren Vorlageantrag v. 25.11.2015** übermittelt. Es ist zulässig, zB Gutachtenseränzungen bzw. oder überhaupt ein neues Gutachten im Beschwerdeverfahren vorzulegen. Es existiert im Abgabenverfahren kein Neuerungsverbot. Konkret geht es um das neuerliche Gutachten des SV Ing. ***32*** vom 01.06.2015 (vereinfachend als G 2 bezeichnet) betreffend der Frage der Wertermittlung (hier Einlagewert nach Sacheinlage) vorzulegen.

Festgehalten wird diesem Zusammenhang auch, dass sich die Finanzverwaltung mit dem Gutachten von 01.06.2015 bis dato überhaupt nicht auseinandersetzte. Im Vorlagebericht selbst wurde nur auf das Gutachten vom 11.05.2015 verwiesen, welches einen unrichtigen Einlagestichtag ausgewiesen hat und daher der zu Recht auch von der Finanzverwaltung abgelehnt wurde. Diesbezüglich wird auch auf die Aussagen der nunmehrigen Amtspartei (Fachbereich) im Rahmen der Erörterung vom 04.07.2022 hingewiesen, wonach die Amtspartei angab, „dieses Gutachten v. 01.06.2015 nicht zu kennen“ (Anmerkung des Gerichtes: Der Vorlagebericht der Abgabenbehörde v. 30.11.2015 wurde noch vom ehemaligen Fachbereich verfasst). Im Vorlagebericht vom 30.11.2015 wird von der Amtspartei ein Wert zum neuerlichen Gutachten von € 533.000,00 angegeben. Dieser Wert ergibt sich aus dem G 1 des SV D. v. 11.05.2015. Darin wurde der Verkehrswert zum Stichtag 11.05.2015 = zugleich das Datum der Erstellung des Sachverständigengutachtens Ing.D.) mit obigem Wert (€ 533.000) ermittelt. Dieses Gutachten v. 11.05.2015, welches von der Amtspartei wegen des unrichtigen Einlagestichtages (11. 05.2015 statt 01.01.2010) zu Recht abgelehnt wurde, war hier nicht mehr -mangels Beweisaussagekraft- einzugehen.

Auf das Gutachten 2 (G 2) des gleichen SV Ing. D. v. 01.06.2015 ging die Abgabenbehörde – wie bereits ausgeführt – aber überhaupt nicht ein. Die Amtspartei hätte – wenn es nach inhaltlicher Prüfung des neuerlichen Sachverständigengutachtens v. 01.06.2015 zur Auffassung gelangt wäre – dass dieses unzutreffend (unschlüssig) sei, zur Untermauerung ihres Standpunktes ein Gegengutachten einholen können oder zumindest ihren gewählten Schätzungsansatz von € 270.000 begründen müssen. Dies wurde jedoch von der Amtspartei unterlassen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25.05.2022, Ra 2020/15/0119 ausführt, muss sich die Behörde mit den vorgelegten Bewertungsgutachten inhaltlich auseinandersetzen. Dieser Aufgabe der inhaltlichen Prüfung des Bewertungsgutachtens vom 01.06.2015 kam das Gericht in diesem Erkenntnis vollständig nach.

Das Gericht folgt dem Gutachten des Sachverständigen D vom 01.06.2015 in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO. Diese Werte entsprechen im Wesentlichen auch den die bilanziellen Werten von Grund und Boden bzw. Gebäude der damaligen ersten steuerlichen Vertretung (€ 100.000 für Grund u. € 500.000 für das Gebäude).

Im Ergebnis kann daher festgehalten werden, dass zum Zeitpunkt der Einlage zum 01.01.2010 jedenfalls notwendiges Betriebsvermögen (infolge der betrieblichen Nutzung) der KG vorlag. Ab diesem Zeitpunkt war daher auch eine AfA anzusetzen (Ganzjahres AfA) ab „Inbetriebnahme“ des Gebäudes.

Wie in der Feststellungserklärung 2010 ersichtlich war, wurde das Betriebsgebäude es als eigenes Gebäude angeführt -also somit als Anlagevermögen der KG - behandelt. An der objektiven Eignung der gegenständlichen Liegenschaft als notwendiges Betriebsvermögen in Betracht zu kommen, wird daher auch vom Gericht nicht gezweifelt, weil die betriebliche Nutzung im gegebenen Ausmaß unstrittig vorlag. Hinsichtlich der Höhe der AfA wird der Ansatz der Betriebsprüfung von 3 %, der zwischen den Parteien unstrittig war, übernommen.

Nachträglich vorgelegter Kaufvertrag v.15.07.2020 (Urkundenvorlage durch nunmehrige stl. Vertretung)

Der Grundpreis von € 255 pro Quadratmeter im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft vom 15.Juli 2020 durch die Rechtsnachfolgerin der Bfin. betreffend eine angrenzende Liegenschaft trägt zum Quadratmeterpreis von Grund und Boden für den Einlagestichtag 01.01.2010 nichts bei, weil dieser Erwerb als nicht zeitnah einzustufen war. Für Beweiswürdigungszwecke war dieser daher nicht heranzuziehen.

Zur Erörterung v. 04.07.2022 (inhaltliche Frage):

Maßgeblich war, dass sich die Finanzverwaltung mit dem Gutachten 2 des SV D. vom 01.06.2015 bislang inhaltlich überhaupt nicht auseinandersetzte.

Unrichtig war, dass es eine einvernehmliche Lösung bei der Schlussbesprechung der damaligen Betriebsprüfung gegeben hat und man sich zu einem Grund und Bodenwert von insgesamt € 80.000 geeinigt hätte. Die Darlegung der steuerlichen Vertretung in der Erörterung vom 04.07.2022 war glaubhaft.

Festgehalten wird nochmals, dass der Sachwert im Gutachten 2 vom 01.06.2015 richtig mit € 662.556,45 anzusetzen ist (es gab sich kein Rechenfehler im Gutachten selbst- siehe Erörterungsniederschrift vom 04.07.2022).

Den mündlichen Angaben der steuerlichen Vertretung bzw. des Gfs Ing.D. in der Erörterung vom 04.07.2022 wurde vom Gericht Glauben geschenkt.

Der „Vergleichsvorschlag“ (€ 380.000 für das Gebäude) wurde mangels Zustimmung der Abgabenbehörde in der Erörterung vom 04.07.2022 vom Gericht nicht zugrundegelegt.

Die Feststellung des Mehrgewinnes aus der TZ 1 des Betriebsprüfungsberichts v. 08.06.2015 war daher zu berichtigen (Stattgabe – siehe rechtliche Ausführungen).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Ad 1) Zur Frage der Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages v. 25.11.2015

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann gegen eine Beschwerdeentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag).

Wird der Lauf einer Frist durch eine behördliche Erledigung ausgelöst, so ist gemäß § 109 BAO für den Beginn der Frist der Tag maßgebend, an dem die Erledigung bekanntgegeben worden ist. Die Bekanntgabe bei schriftlichen Erledigungen erfolgt durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO).

Nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen enden nach § 108 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monats, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Beginn und Lauf einer Frist werden durch Samstage, Sonntage oder Feiertage nicht behindert. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, so ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen (§ 108 Abs. 3 BAO). Die Tage des Postlaufes werden in die Frist nicht eingerechnet (§ 108 Abs. 4 BAO).

Zur Zustellung:

Gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

Gemäß § 97 Abs. 3 BAO kann an Stelle der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung deren Inhalt auch telegraphisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden. Darüber hinaus kann durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen auch im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise vorgesehen werden, wobei zugelassen werden kann, dass sich die Behörde einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. In der Verordnung sind technische oder organisatorische Maßnahmen festzulegen, die gewährleisten, dass die Mitteilung in einer dem Stand der Technik entsprechenden sicheren und nachprüfaren Weise erfolgt und den Erfordernissen des Datenschutzes genügt. Der Empfänger trägt die Verantwortung für die Datensicherheit des mitgeteilten Inhalts der Erledigung im Sinne des Datenschutzgesetzes 2000, BGBl I 165/1999. § 96 letzter Satz gilt sinngemäß.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, nach dem Zustellgesetz vorzunehmen.

Zufolge § 13 Abs. 1 Zustellgesetz ist das Dokument dem Empfänger an der Abgabestelle zuzustellen. Abs. 2 leg.cit. bestimmt, dass bei Zustellungen durch Organe eines Zustelldienstes auch an eine gegenüber dem Zustelldienst zur Empfangnahme solcher Dokumente bevollmächtigte Person zugestellt werden darf, soweit dies nicht durch einen Vermerk auf dem Dokument ausgeschlossen ist. Abs. 3 leg.cit. legt wiederum fest, dass das Dokument einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen ist, wenn der Empfänger keine natürliche Person ist.

§ 16 Abs. 1 Zustellgesetz enthält folgende Regelung: Kann das Dokument nicht dem Empfänger zugestellt werden und ist an der Abgabestelle ein Ersatzempfänger anwesend, so darf an diesen zugestellt werden (Ersatzzustellung), sofern der Zusteller Grund zur Annahme hat, dass sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 regelmäßig an der Abgabestelle aufhält. Abs. 2 leg.cit. legt fest, dass Ersatzempfänger jede erwachsene Person sein kann, die an derselben Abgabestelle wie der Empfänger wohnt oder Arbeitnehmer oder Arbeitgeber des Empfängers ist und die - außer wenn sie mit dem Empfänger im gemeinsamen Haushalt lebt - zur Annahme bereit ist. Abs. 3 leg. cit. sieht wiederum vor, dass durch Organe eines Zustelldienstes an bestimmte Ersatzempfänger nicht oder nur an bestimmte Ersatzempfänger zugestellt werden darf, wenn der Empfänger dies schriftlich beim Zustelldienst verlangt hat.

§ 7 Zustellgesetz behandelt die Heilung von Zustellmängeln. Unterlaufen im Verfahren Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.

Aus den umfangreichen Stellungnahmen (E-Mails der nunmehrigen stl.Vertretung) sowie insbesondere aus der Erörterungsniederschrift v.04.07.2022 ergab sich, dass die Pflegerin ,Frau ***52*** ***44*** ,der Eltern (Frau ***53*** B. und Herr ***54*** B.) den Zustellnachweis

(Rsb-Brief) am 23.10.2015 übernommen hatte, Frau R.M. diesen aber erst am Nationalfeiertag, dem 26.10.2015, von ihrer Mutter überreicht bekommen hatte, und Frau R.M. dieses Schriftstück erst am Folgetag, den 27.10.2015, dem GF, Hrn ***1***, für welchen das Schriftstück als Empfänger bestimmt war, übergeben hat und dieser somit die BVE v.19.10.2015 erst dann am 27.10.2015 tatsächlich erhalten hat. Die im Verfahren nachgereichte Bestätigung der Pflegerin, Frau ***52*** ***44***, v. 18.01.2016 wurde auch in der Erörterung v.04.07.2022 besprochen und gewürdigt. Dieser Beschwerdepunkt (Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages) konnte daher anlässlich der Erörterung schließlich ausgeräumt werden. Damit konnte das Gericht über die inhaltliche Sache entscheiden.

Weitere verfahrensrechtliche Aspekte:

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, BAO 7, § 307 Tz 7 mwN). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Laut Ritz, BAO 7, § 307 Tz 3 mwN, sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich anzuführen. Die Begründung zur Verfügung der Wiederaufnahme hat nicht nur (falls mehrere Jahre betroffen sind, für jeden Bescheid gesondert) die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach ständiger Judikatur des VwGH (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 30.11.1999, 94/14/0124) das Gericht bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Beschwerde auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann (vgl. auch BMF-010103/0053-VI/2006 vom 14.6.2006). Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014). Es kann daher der Begründungsteil im Sachbescheid nicht zum Bestandteil der Begründung des Wiederaufnahmebescheides gemacht werden (vgl. auch RV/0815-W/06 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO sowie RV/0245-S/07).

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden **nur die Sachbescheide** v.08.06.2015 und v.02.06.2015 angefochten, weshalb auch auf Fragen rund um die rechtskräftigen Wiederaufnahmebescheide vom Gericht nicht einzugehen war.

Gelöschte *9*** & Co KG (=Bfin.):**

Die Bfin. selbst ist (bzw. war) eine Personengesellschaft (GmbH & Co KG). Trotz durchgeführter Firmenbuchlöschung am 30.12.2016 war immer noch das Rechtsmittelverfahren (F-Verfahren) bei Gericht anhängig.

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 (auch ehemaligen) 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.

Die hier vorgetragenen Einwendungen der nunmehrigen stl. Vertretung richten sich gegen die Feststellungsbescheide 2010, 2011, 2012 und 2013 v. 02.06.2015 bzw. v. 08.06.2015 und über diese war daher vom Gericht abzusprechen.

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)].

An der Wirksamkeit der erlassenen Feststellungsbescheide bezüglich Bescheidadressierung bzw. Zustellbevollmächtigung war daher auszugehen. Zum Zeitpunkt der Erlassung der F-Bescheide bzw. der Beschwerdeentscheidungen war die Firma noch nicht gelöscht.

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 Unternehmensrechtes wird durch einen Gesellschafterwechsel nicht berührt, selbst wenn sämtliche Gesellschafter gleichzeitig wechseln (VwGH 11.6.1991, 90/14/0048).

TZ 10 -Personengesellschaften des Unternehmensrechtes 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).

Zur Frage, wie im Falle der Zustellung bei bereits beendeten Gesellschaften (Zustellung des Erkenntnisses des BFG) 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).

Zum Zeitpunkt der Erlassung der F-Bescheide 2010 bis 2013 v.02.06.2015 bzw. v. 08.06.2015 war diese Firma (Bfin.) noch existent. Als Gesellschafterin (Kommanditistin) scheinen ***12*** und Herr ***1*** als Kommanditist auf. Beide waren auch Geschäftsführer der Komplementär GmbH als unbeschränkt haftender Gesellschafterin.

Die Firma wurde am 31.12.2016 im Firmenbuch gelöscht (Antrag auf Löschung v. 23.12.2016 – Vermögensübernahme durch die einzig verbleibende unbeschränkt haftende ***9*** FN

31 gem. § 142 UGB - Geschäftsfall Fr ***30***). Zu hier nicht strittigen Fragen betreffend Ausscheiden eines Kommanditisten ohne Abfindung im Zuge einer Anwachsung gem. § 142 HGB (bei gleichzeitiger Übernahme von Schulden der Gesellschaft als Gegenleistung) und Gesamthandeigentum bzw. Trennungsprinzip von Gesellschafts u. Gesellschaftervermögen wird hinsichtlich Grunderwerbsteuer auf BFG 09.05.2022, RV/7101436/2013 verwiesen.

Die ***9*** führte die Firma fort (=Rechtsnachfolgerin der B.KG). Diese GmbH als Rechtsnachfolgerin besteht nachwievor.

Die Zustellungsbevollmächtigung dieses Geschäftsführers wurde in der Erörterung Niederschrift vom 04.07.2022 festgehalten. Die Zustellung des BFG-Erkenntnisses erfolgte an diesen als Zustellungsbevollmächtigten.

Zur Mitunternehmerschaft

Peyerl führt in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 23, III. Einkünfte aus gewerbl Mitunternehmerschaft in Rz 143 ff auszugsweise aus:

B. Formen der Mitunternehmerschaft

Rz 143

GmbH & Co KG

MUerin ist auch eine als reine Arbeitsges'terin tätige Kompl-GmbH (EStR 5811). Ein Durchgriff auf die KG findet nicht statt; die Ges'ter der KG können zur Kompl-GmbH in Rechtsbeziehungen, zB in ein DienstVerh, treten, auch dann, wenn die GmbH an einer KG beteiligt ist, an der nur ihre Ges'ter K'ditisten sind (VwGH 7.11.89, 86/14/0203). S Rz 199.

...

Rz 176

C. Gewinnermittlung. 1. Grundsätze. *Die Ermittlung des Gewinns/Verlusts und die Zurechnung des Gewinnanteils/Verlustanteils haben bei einem MUer prinzipiell nach denselben Grundsätzen zu erfolgen wie bei einem Einzelunternehmen (VwGH 3.6.92, 87/13/0118; EStR 5803 und 5848 zur Gewinnermittlungsart). Ausgangspunkt der Ermittlung der „Gewinnanteile“ iSd Z 2 ist der steuerl adaptierte Gewinn der Ges (Ebene der Ges, EStR 5853). Die Ermittlung erfolgt, soweit sie das GesVermögen betrifft, nach einheitl Grundsätzen (Gewinnermittlungszeitraum, Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, EStR 5854; eine ges'terbezogene Betrachtung gilt aber zB für die Behaltefrist iSd § 12 Abs 1 sowie für Progressionsermäßigungen, EStR 5855). In einem weiteren Schritt – der Gewinnermittlungszeitraum (EStR 5856) und die Gewinn-ermittlungsart (VwGH 16.11.79,*

665/78; zu atypisch stillen Ges s § 5 Abs 1 S 3) richten sich nach der Ges – werden jene Positionen berücksichtigt, die die persönl Verhältnisse der Ges'ter betreffen und sich ggf aus Sonder- sowie Ergänzungsbilanzen ergeben (Ebene der Ges'ter, EStR 5856). Zum „Zwei-Stufen-Verfahren“ s Q/Sch § 23 Rz 34; Peyerl/GedS Bruckner 315; EStR 5852 sowie 5859 mit ausführl Rechenbeispiel; zur Gewinnermittlung allg s § 4 Rz 16 ff.

Rz 177

Ergänzungsbilanzen weisen Wertabweichungen zum GesVermögen aus, zB auf Grund des Erwerbs eines MÜeranteils (EStR 5857, 5912). Sonderbilanzen dienen insb der Darstellung des SonderBV und der Erfassung von SonderBE/BA sowie allfälliger Sondervergütungen (EStR 5858, 5914). Zur Behandlung von Leistungsvergütungen s Rz 196 ff.

Rz 178

2. Betriebsvermögen a) BV/PV. In die GesBilanz sind nur WG des notwendigen und bei Gewinnermittlung nach § 5 des gewillkürten BV aufzunehmen (VwGH 17.1.95, 94/14/0077; EStR 5908). Die Frage, ob ein WG zum BV oder zum notwendigen PV zu rechnen ist, lässt sich für eine MÜerschaft (PersGes) nicht anders beantworten als für einen Einzelunternehmer (VwGH 4.10.83, 83/14/0017; EStR 5909). Auch in Fällen, in denen eine Wohnung einem MÜer zur privaten Haushaltsführung dient, stellt die Wohnung (bzw stellen die Rechte an der Wohnung) grds notwendiges PV dar (VwGH 13.5.92, 90/13/0057; Ausnahme: untergeordnete Nutzung, s auch VwGH 24.6.10, 2006/15/0170, EStR 5910 f sowie Rz 199). Aufwendungen einer PersGes, die die Lebensführung eines Ges'ters betreffen, werden auch dann nicht zu BA, wenn sie an einen Dritten gezahlt werden (VwGH 17.6.92, 90/13/0158). Da jeder Ges'ter MÜer des ganzen Unternehmens ist (s Rz 136), ist die Wohnung eines MÜers in dem dieser (privaten) Nutzung entspr vollen Umfang und nicht nur anteilig aus dem betriebl Bereich des (ganzen) Unternehmens auszuscheiden (VwGH 13.5.92, 90/13/0057).

Rz 179

b) SonderBV. WG, die nicht zum GesVermögen gehören, sondern im Allein- oder Miteigentum eines Ges'ters stehen und von diesem der MÜerschaft entgeltl, unentgeltl oder auf gesellschaftsrechtl Grundlage auf Dauer (VwGH 27.4.77, 936/76; UFS 27.2.08, RV/2011-W/03; EStR 5913, 5915) zur betriebl Nutzung zur Verfügung gestellt werden, gehören grds zum notwendigen BV der MÜerschaft (VwGH 19.5.05, 2000/15/0179; 25.9.01, 96/14/0109). Sie bilden sog SonderBV des Ges'ters (VwGH 19.5.05, 2000/15/0179). Sie werden steuerl zur Gänze jenem Ges'ter zugerechnet, der sie der Ges zur Verfügung stellt (VwGH 29.9.80, 679/78); sie sind in der Sonderbilanz des Ges'ters auszuweisen (VwGH 25.9.01, 96/14/0109; nicht in der Unternehmensbilanz, VwGH 29.9.80, 679/78) und in die Gewinnfeststellung der Ges einzubeziehen (VwGH 18.3.75, 1301/74); es kommt dieselbe Gewinnermittlungsart zur Anwendung (VwGH 19.9.13, 2011/15/0107). Der Umstand, dass die Nutzungsvereinbarung zur

Überlassung von WG iSd Z 2 fremdüblich abgeschlossen worden ist, ändert an dieser Beurteilung nichts (VwGH 14.12.00, 95/15/0100). Notwendiges BV verliert selbst dann nicht die Eigenschaft als SonderBV, wenn es wie zB bei Mietrechten, für die keine AK angefallen sind, nach allg Bilanzierungsvorschriften nicht in die StB aufzunehmen ist (VwGH 25.9.01, 96/14/0109).

Rz 180

c) Die gelegentl getroffene Unterscheidung zw SonderBV I (das Vermögen dient der Ges des MUers unmittelbar) und SonderBV II (es dient der Beteiligung des Ges'ters an der Ges, wie zB ein Darlehen zur Anschaffung der Beteiligung, VwGH 23.2.79, 678/78; UFS 25.6.08, RV/3445-W/07) erweist sich als entbehrlich.

Rz 181

d) Zurechnung. Das BV einer PersGes ist ertragstl nicht der Ges als solcher, sondern den einzelnen Ges'tern, und zwar nach Maßgabe ihrer Beteiligung am GesVermögen bzw nach Maßgabe etwaiger abw. Eigentumsverhältnisse zuzurechnen. Die Beurteilung der Frage, ob ein WG zum BV gehört bzw welche WG zum BV der Ges'ter gehören, hat daher nicht nur gesbezogen, sondern grds auch ges'terbezogen zu erfolgen (VwGH 10.3.82, 82/13/0008; EStR 5907). Auch wenn der Gewinn einer MUerschaft einheitl zu ermitteln ist, können die stillen Reserven der WG des BV der MUerschaft (GesVermögen und SonderBV) dem einzelnen MUer zugeordnet werden (VwGH 8.3.94, 91/14/0173); beim SonderBV erfolgt die Zuordnung an einen konkreten Ges'ter und nur im Fall von Miteigentum an mehrere Ges'ter (VwGH 19.5.05, 2000/15/0179). Gehört ein WG nicht zum SonderBV, so sind die damit in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben bei der Gewinnermittlung entspr dem gesellschaftsvertragl Schlüssel zu berücksichtigen (VwGH 20.4.93, 93/14/0001).

Rz 184

g) Gewillkürtes SonderBV ist zul (Bergmann RdW 09/255, 306). Die Gewinnermittlungsvorschriften und damit auch die Zulässigkeit der Behandlung von WG als gewillkürtes BV bei einer PersGes gelten gleichermaßen für den Bereich der Ges wie der Ges'ter, soweit sie über Vermögenswerte verfügen, die der betriebl Sphäre zuzurechnen sind, aber nicht in das Gesamthandeigentum der Ges eingebracht werden (SonderBV, VwGH 21.12.93, 89/14/0186; EStR 5914; Beispiele: EStR 5919).

Rz 186

3. SonderBE/SonderBA sind Einnahmen/Ausgaben des einzelnen Ges'ters, die durch sein SonderBV (VwGH 18.3.75, 1301/74; s auch EStR 5914 f), seine Beteiligung an der Ges oder durch Leistungsbeziehungen iSd Z 2 veranlasst sind. Als SonderBE sind daher zB Vergütungen nach Z 2, die Veräußerungserlöse (Entnahme, Gewinne) des SonderBV usw zu erfassen (VwGH 29.5.90, 90/14/0002). Die Qualifizierung von AfA und Finanzierungskosten für ein WG als

SonderBA eines Ges'ters erfordert die Zugehörigkeit des betr WG zu dessen SonderBV (VwGH 20.4.93, 93/14/0001). Die Unterscheidung zw allg BA und SonderBA wirkt sich auf die Höhe des Gewinns nicht aus, sondern ledigl auf die Verteilung des Gewinns auf die Ges'ter (VwGH 8.5.03, 99/15/0036; BFG 29.9.21, RV/7103740/2016 Lizenzzahlungen an den Ges'ter sind SonderBE; s Rz 211 ff).

Rz 188

4. Leistungsbeziehungen zw der PersGes und ihren Ges'tern bzw deren Betrieben oder zw verflochtenen PersGes (VwGH 3.11.81, 2919/80) sind a) nur dann als betriebl veranlasst anzusehen, wenn die Leistungsverhältnisse dem allg Geschäftsverkehr entspr abgewickelt werden, dh unter Bedingungen erfolgen, die auch ggü gesellschaftsfremden Personen übl (fremdübl) Bedingungen sind. Andernfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtl Geschäfte eingekleidet werden (VwGH 19.6.02, 99/15/0115; 18.12.96, 94/15/0168, dazu EStR 5933; UFS 22.10.08, RV/0208-S/07).

Rz 189

Grundgedanke der Rspr ist, dass bei einer nicht fremdübl Gestaltung der Leistungsbeziehungen kein betriebl Anlass gegeben ist, sondern betriebsfremde Zwecke in den Vordergrund treten (s Entnahmebegriff, § 4 Abs 1). Die Beziehungen haben dann ihre Wurzel nicht im jeweiligen Betrieb, sondern in den außerbetriebl Interessen der Ges'ter (VwGH 3.11.81, 2919/80).

Rz 190

Die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zw dem Ges'ter und der PersGes beschränkt sich nach der Rspr des VwGH darüber hinaus auf Beziehungen, die zw dem Betrieb des Ges'ters – dh nicht der Privatperson des Ges'ters – und der PersGes stattfinden (VwGH 19.3.02, 99/14/0134; 25.10.01, 98/15/0190; 21.2.01, 95/14/0007; EStR 5862 und 5879). Beziehungen zw der Ges und dem außerbetriebl Bereich des Ges'ters sind als Einlage bzw Entnahme zu behandeln (VwGH 21.2.01, 95/14/0007). Zu prüfen ist daher zB, ob die Zuwendung eines Ges'ters an die Ges ihre Ursache in einer schuldrechtl Beziehung oder im GesVerhältnis hat (VwGH 18.12.96, 94/15/0168). Zum Verzicht auf eine werthaltige (bzw nicht werthaltige) Forderung des Ges'terbetriebs aus gesellschaftl Gründen s EStR 5863. – Folgt man dagegen der im Schrifttum überwiegend vertretenen Theorie der einheitl Gewinnermittlung (s Rz 138), wäre ein fremdübl Leistungsaustausch auch mit dem Ges'ter als Privatperson anzuerkennen (Q/Sch § 23 Rz 41 f; Zorn Geschäftsführung 161 f; WGW/Peth ua § 23 Rz 88; nach DKMZ/Kauba § 23 Rz 212 sollten fremdübl Bedingungen auch dann maßgebl sein, wenn etwas Anderes vereinbart ist). – Zu Leistungsvergütungen iSd Z 2 s Rz 196 ff.

Rz 192

c) Vermögensübertragungen (EStR).

aa)

bb) unentgeltl Übertragung (Überführung) einzelner WG aus

(1) ...

(2) ...-

(3) aus dem SonderBV eines Ges'ters in das GesVermögen und umgekehrt: bei Veränderung der quotenmäßigen Beteiligung Entnahme/Einlage (VwGH 17.1.95, 94/14/0077; erläuternd VwGH 19.5.05, 2000/15/0179), ansonsten Überführung zu Buchwerten (VwGH 19.5.05, 2000/15/0179, dazu Petritz taxlex 06, 58; EStR 5931); –

cc) EStR 5926 sieht eine vereinfachte Bewertung abnutzbarer WG des AV vor (Einlagewert = Entnahmewert; Teilwert = AK bzw HK abzügl AfA), wenn WG eines inl Betriebs in einen anderen inl Betrieb desselben StPfl überführt werden, dh wenn es zu keiner Verschiebung stiller Reserven auf einen anderen StPfl kommt; –

Rz 199

GmbH & Co KG. Es ist nicht ungewöhnl, dass K'ditisten auch Geschäftsführer der Kompl-GmbH sind, der die Geschäftsführung der KG obliegt; die zw der Kompl-GmbH und den Geschäftsführern abgeschlossenen DienstVerh werden steuerl anerkannt (VwGH 27.8.02, 96/14/0144). ...

Rz 202

Einzelfälle: ...

Vermietung einer im Eigentum der K'ditisten stehenden Liegenschaft an die KG (der Umstand allein, dass eine Liegenschaft in einem Dauerrechtsverhältnis vermietet wird, begründet jedenfalls keinen „Betrieb“; VwGH 30.5.95, 92/13/0018); ...Nutzung von Liegenschaftsanteilen des K'ditisten (VwGH 29.10.85, 85/14/0093); Nutzungseinlage begründet kein WG „Nutzungsrecht“ der Ges, EStR 5913, 5925); ...

Rz 213

b) Mehrgewinne. Stellt die Abgabenbehörde fest, dass eine PersGes (MUerschaft) einen höheren als den erklärten Gewinn erzielt hat, ist das Mehrergebnis auf die Ges'ter aufzuteilen, und zwar mangels anderweitiger Feststellungen grds im Verhältnis der vertragl oder gesetzl Gewinnbeteiligung (VwGH 8.11.83, 83/14/0037; 30.11.82, 82/14/0058 Schätzung; BFG 29.4.16, RV/3100325/2013 Schätzung; s EStR 5885 zu nicht anerkannten BA gem § 162 BAO oder Zuaktivierungen). Nur wenn erwiesen ist, dass ein Mehrgewinn nur einem bestimmten Ges'ter

zugeflossen ist, kann er ausschließl diesem zugerechnet werden (VwGH 30.11.82, 82/14/0058; 10.3.82, 81/13/0072; UFS 10.2.09, RV/0389-G/08 Sicherheitszuschläge; EStR 5886).

Einlagewert

Die im EStG geregelten Bewertungsbestimmungen für die Einlage von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen waren hier zu beurteilen (§ 6 Z 5 EStG 1988 Rechtslage für das Jahr 2010 *StruktAnpG 2006, BGBl I 100; nach § 124b Z 134 Geltung für Wj ab 1.1.07*):

Gemäß § 6 Z 5 EStG in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung sind Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 vierter Satz der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Das Grundstück, welches von der Voreigentümerin, Frau ***12***, unentgeltlich erworben wurde, wurde vor der Sacheinlage vermietet (Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung). Als Einlagewert war daher der Teilwert für das Gebäude (Afa-Bemessungsgrundlage=einzigster Streitpunkt) zu ermitteln.

Diesbezüglich wird auch auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5931 ua. hingewiesen.

Im Zuge des Steuerreformgesetzes 2015/2016 wurden klare gesetzliche Anordnungen und darauf aufbauende präzisierende Klarstellungen beispielsweise für die Werte von Grund und Boden im Sinne der Grundanteilsverordnung festgelegt.

Die Unterscheidung, ob Anschaffung/Herstellung oder Einlage vorliegt, ist deswegen notwendig, weil sich hieran steuerrechtliche Begünstigungen wie beispielsweise IFB oder GFG oder auch Fragen der Übertragung von stillen Reserven anknüpfen.

Ehgartner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 6, VI. Einlagen (Z 5) [Rz 130 – 146] führt zur Frage der Bewertung aus:

RZ 134

Bewertung der Zuführung eines WG. a) Teilwertansatz. Einlagen werden mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung bewertet (StruktAnpG 2006, BGBl I 100; nach § 124b Z 134 Geltung für Wj ab 1.1.07), ausgenommen sind Beteiligungen. Ziel der Neuregelung war die Entsteuerung der außerbetriebl. Wertsteigerungen im BV und die Angleichung an § 202 Abs 1 UGB, da nach der Vorgängerregelung der Teilwert nur in bestimmten Fällen nach Überschreiten einer Sperrfrist zur Anwendung kam.

Auf die Rechtslage zu § 6 Z 5 idF BGBl I 112/2012 (AbgÄG 2012), wie sie sich ab 01.04.2012 gemäß § 124b Z 226 EStG 1988 bzw. nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016 darstellt, wird verwiesen (hier war aber noch die alte Rechtslage anzuwenden).

Solle das Gebäude in Zukunft veräußert werden, wäre die Randziffer 146 im erwähnten EStG-Kommentar (Jakom) zu beachten:

„c) Veräußerung bei niedrigerem Teilwert. Im Falle einer Einlage in das BV zum Teilwert in der Vergangenheit, führt gemäß § 4 Abs 3a Z 4 idF 1. StabG 2012 eine Veräußerung dazu, dass der Unterschiedsbetrag zw dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den AK und HK zu den (positiven oder negativen) Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung (§ 30) zählt (s dazu Schlager RWZ 12, 66).

Beispiel nach Herzog SWK 12, 563:

	GuB AK 01	Einlagewert 04	Verkauf 09 um	Einkünfte betriebl	Einkünfte § 30
Rechtslage alt	100	TW 140	160	20	40
Rechtslage neu	100	AK 100	160	60	0
Rechtslage alt + neu	100	TW 80	92	12	-20
Rechtslage alt + neu	100	TW 80	75	-5	-20

Sind die AK/HK nicht mehr bekannt, ist eine Schätzung vorzunehmen. Bereits abgesetzte AfA-Beträge kürzen die AK/HK für den Einlagewert nicht.

In diesem Zusammenhang wird auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.05.2022 Ra 2022/15/0009-0011, und daraus ableitbare steuerliche Konsequenzen verwiesen, wenn eine Kapitalgesellschaft ein zuvor mit Verlusten vermietetes Gebäude (Liebhabereibjekt im außerbetrieblichem Vermögen) veräußert.

Allgemeines zur AfA:

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind nach § 7 Abs. 1 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Allgemeines zu Gesamtnutzungsdauer:

Die übliche Gesamtnutzungsdauer ist die üblicherweise zu erwartende Zeitspanne von der Errichtung des Gebäudes bis zum Ende seiner wirtschaftlich vertretbaren Nutzung, die im Wesentlichen von der Bauart (Gebäudetyp), der Bauweise (Konstruktion und verwendete Baustoffe), der Nutzungsart sowie der technischen Entwicklung und den sich wandelnden Anforderungen an Gebäude des jeweiligen Typs abhängt. Die übliche Gesamtnutzungsdauer berücksichtigt daher in angemessener Weise sowohl die technische Lebensdauer als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Im Allgemeinen kann bei Mehrwohnhäuser (Miet- und Eigentumswohngebäude) von üblichen Gesamtnutzungsdauer von 60 bis 70 Jahren ausgegangen werden (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 76).

Allgemeines zur Restnutzungsdauer:

Die Restnutzungsdauer ist eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer, die angibt, wie viele Jahre das Gebäude bei ordnungsgemäßer Instandhaltung und Bewirtschaftung voraussichtlich noch genutzt werden kann. Wenn ein Gebäude seit seiner Errichtung nicht wesentlich verändert und ordnungsgemäß instandgehalten wurde, so wird die Restnutzungsdauer wie folgt ermittelt: übliche Gesamtnutzungsdauer abzüglich Alter des Gebäudes ergibt Restnutzungsdauer (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 77).

Der maßgebliche Faktor für die Restnutzungsdauer eines Gebäudes ist nicht dessen Baujahr, sondern dessen aktueller Bauzustand. Ein Gutachten über die Nutzungsdauer müsste daher dem Bauzustand, die Baustoffe, die Qualität, Baumängel und Schäden dokumentieren und daraus eine Restnutzungsdauer ableiten (siehe zuletzt VwGH v. 22.05.2022, Ra 2020/15/0119).

Eine Abweichung von der rechnerischen Ermittlung erfolgt nur dann, wenn besondere Umstände vorliegen, die zu einer Verlängerung oder Verkürzung der Restnutzungsdauer führen. Beim Ertragswertverfahren bestimmt die Restnutzungsdauer gemeinsam mit dem Liegenschaftszinssatz (Kapitalisierungszinssatz) die Höhe des Vervielfältigers, mit dem die Jahresreinerträge kapitalisiert werden (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 77f - siehe auch Abschnitt Beweiswürdigung).

Sonderformen der Absetzung für Abnutzung

§ 8 Abs 1 erster Teilstrich EStG in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung lautet:

"Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer

- bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten."

AfA-Berechnung (dazu weitergehend Kanduth-Kristen in Jakom, 15.Aufl. (2022) § 7, IV, AfA-Basis (Rz 31-42):

Die AfA -Bemessungsgrundlage (Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung des Wirtschaftsgutes-Einlagenbewertungsvorschrift gem. § 6 Z 5 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung) war daher im Verhältnis zu den ersten Feststellungsbescheiden nicht abzuändern. Dieser AfA-Satz i.H.v. 3 % war im Verfahren auch unstrittig. Es bleibt daher bei der jährlichen AfA von € 15.000 im gesamten Beschwerdezeitraum 2010 bis 2013.

Die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der strittigen Jahre 2010 bis 2013 ergeben sich daher nach diesem Erkenntnis wie folgt:

Neufeststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2010	2011	2012
	€	€	€
Ergebnis nach BP	52.499,60	-163.464,15	43.570,01
Stattgabe lt.BFG /TZ 1 des BP-Berichtes-Einlagewert	-6.900,00	-6.900,00	-6.900,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt.BFG	45.599,60	-170.364,15	36.670,01

2013	€
bisher Veranlagung –F-Bescheid 2013 v.02.06.2015:	32.625,53
Gewinnminderung(Afa)	-6.900,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt.BFG	25.725,53

Zusammenfassung

Der im Rahmen einer Sacheinlage zu bestimmende Einlagewert für das im Beschwerdezeitraum überwiegend betrieblich genutzte Gebäude (3 % AfA unstrittig) wurde im

SV-Gutachten (G 2) des Ing. ***32*** v. 01.06.2015 objektiv nachvollziehbar, schlüssig und plausibel ermittelt. Dieser Wertansatz deckt sich im Wesentlichen mit dem von der ersten stl. Vertretung bilanzierten Wert (€ 500.000 für Gebäude).

Dem Schätzungsansatz der Betriebsprüfung (€ 270.000 für das Gebäude) wurde nicht gefolgt, weil -diesem Ansatz vorgelagert- von der Betriebsprüfung eine bloße „Google-Maps-Betrachtung“ der eingelegten Liegenschaft vorgenommen wurde.

Eine „Google Maps Betrachtung“ ohne Gebäudebesichtigung vor Ort eignet sich nicht für eine Immobilienbewertung (hier zum Zwecke der Ermittlung des Einlagewertes iSd § 6 Z 5 EStG 1988 nach alter Rechtslage *StruktAnpG 2006, BGBl I 100; nach § 124b Z 134 Geltung für Wj ab 1.1.07*). Als Einlagewert war –nach der gesetzlichen Bestimmung – beim gegebenem Sachverhalt - der Teilwert des Gebäudes im Zeitpunkt der Zuführung (01.01.2010 ,0: 00 Uhr = 31.12.2009 24: 00 Uhr) zum Betriebsvermögen der Bfin. anzusetzen.

Überdies wurde das erwähnte Gutachten G2 des SV Ing. ***32*** v.01.06.2015 zum Einlagestichtag 01.01.2010, welches dem rechtzeitigen Vorlageantrag angeschlossen war, von der Abgabenbehörde im Verfahren überhaupt nicht gewürdigt.

Da das Beschwerdebegehren der nunmehrigen stl. Vertretung auf erklärungsgemäße Veranlagung lautete, wurden die bisherigen Abschreibungsbeträge im Beschwerdezeitraum 2010 bis 2013 berücksichtigt (siehe obige rechnerische Darstellung).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Der Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene (Ermittlung des Einlagewertes zum Zeitpunkt der Einlage), die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. etwa VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006, mwN).

Im Übrigen konnte sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut und auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zudem die Auffassung, dass keine erhebliche Rechtsfrage vorliegt, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass

noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. Beschluss vom 29.08.2017, Ro 2016/17/0014, unter Hinweis zB auf den Beschluss vom 11.10.2016, Ro 2016/01/0007).

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Linz, am 9. Jänner 2023