

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache der B GmbH & Co KG, Adresse, StNr. 000/0000, vertreten durch Mag. D, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Adresse<sup>1</sup>, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 3.8.2007 betreffend **Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2002** gemäß § 188 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **teilweise Folge gegeben** und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	136.905,41
In den Einkünften enthaltene Veräußerungs- und Aufgabegewinne	91.665,37
Bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 198	

Die Anteile der Beteiligten (inklusive der auf sie entfallenden steuerbegünstigten Gewinne) sind der angeschlossenen Beilage zum Erkenntnis zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Hinweis

Diese Entscheidung wirkt gegenüber allen an der Feststellung Beteiligten (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Bei der beschwerdeführenden KG, der B GmbH & Co, deren Unternehmensgegenstand die Erzeugung von Holzschuhen war, wurde eine die Jahre 2001 bis 2003 umfassende abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt.

Einem Firmenbuchauszug ist zu entnehmen, dass die ursprünglich in der Form der E & B geführte OHG auf B GmbH & Co geändert wurde (Antrag ans Firmenbuchgericht vom 29. Juni 1993).

Ab diesem Zeitpunkt war AB, der seit 1. Jänner 1970 unbeschränkt haftender Gesellschafter war und der zwischenzeitig verstorben ist, gemeinsam mit seiner Gattin, BB, Kommanditist, während die B GmbH ab 1. Juli 1993 die Funktion der unbeschränkt haftenden Gesellschafterin übernahm.

Die Löschung der KG wurde am 21. Jänner 2003 ins Firmenbuch eingetragen.

Dem Schlussbesprechungsprogramm vom 27. April 2007 sind zu Tz 1 (Liegenschaft) im Wesentlichen folgende Feststellungen zu entnehmen:

Im Zuge der Einbringung des Betriebes in die neu gegründete E & B OHG sei zum 1. Jänner 1970 die gesamte Liegenschaft mit den darauf befindlichen Gebäuden an die OHG übertragen worden.

Als Buchwert des Grund und Bodens zu Beginn des Prüfungszeitraums ergebe sich (unter Aufschlüsselung der einzelnen Positionen im Schlussbesprechungsprogramm) ein Betrag von 164.973,68 ATS (11.989,10 €).

Der Gebäudestand zum Zeitpunkt der Einbringung der OHG sei ein Wohnhaus mit angebauten Werkstätten und freistehender Garage gewesen. Von der Einbringung ausgenommen sei das dem notwendigen Privatvermögen zuzurechnende Wohnhaus gewesen, wogegen die Werkstätten und die Garage notwendiges Betriebsvermögen gewesen seien.

Bis 1969 seien an das bereits bestehende Gebäude (Eigenwohnung, Wohnung des Schwiegersohns (insgesamt  $154 \text{ m}^2 = 26 \%$ ), Werkstätte, betrieblicher Keller und Werkstättenanbau (insgesamt  $431 \text{ m}^2 = 74 \%$ ) folgende mit dem Wohnhaus zusammenhängende Zubauten errichtet worden:

1967: ein zweigeschoßiger Wohnhauszubau ( $61,48 \text{ m}^2 = 13 \%$ ), 1961: ein eingeschößiges Lager, 1963: ein Lager und eine Werkstätte, je zweigeschoßig, 1964: ein zweigeschoßiges Lager (insgesamt  $395,37 \text{ m}^2 = 87 \%$ ).

Zum 1. Jänner 1970 hätten daher das Wohnhaus ( $215,48 \text{ m}^2 = 20,68 \%$ ) und ein betrieblich genützter Teil ( $826,37 \text{ m}^2 = 79,32 \%$ ) bestanden.

Laut Mietvertrag vom 30. Juli 1976 seien  $41 \text{ m}^2$  (das sind  $4,96 \%$  des betrieblichen Teils) an AE, der bis 24. Jänner 1977 Gesellschafter gewesen sei, vermietet gewesen.

Hinsichtlich eines Teils des Wohn- und Werkstättengebäudes habe ein verbücheter Mietvertrag vom 30. Juli 1976 mit AE bestanden.

Der mit 1. Jänner 1970 eingebrachte Grund und Boden (Anschaffung vor 1965), das Gebäude (Herstellung vor 1965) sowie die Garage (Herstellung 31. Dezember 1969) seien 1996 als "Bilanzberichtigung notwendiges Privatvermögen" ausgeschieden worden.

Im Zuge der Prüfung sei ein Schreiben des damaligen Steuerberaters vom 6. Mai 1998 an einen Notar vorgelegt worden, in welchem ausgeführt werde, dass für die 1993 umstrukturierte KG rückwirkend der Firmenbuchstand auf KEG berichtigt werden sollte (§ 25 Abs. 2 FBG, Verlust der Vollkaufmanneigenschaft). Er habe das schon länger liegen, Grund dafür sei, dass er erst in der Bilanz 1996 in Form einer Eröffnungsbilanzberichtigung Grund und Wohnhaus herausgenommen habe.

Eine Nutzungsänderung der Werkstätten in der Form, dass es sich um notwendiges Privatvermögen handle, sei nicht erfolgt.

Hinsichtlich des an den ehemaligen Gesellschafter AE vermieteten Gebäudeteils sei unbekannt, wann eine Nutzungsänderung (Auflösung des Bestandsvertrages und Eigennutzung durch AB und BB) erfolgt sei. Zum Zeitpunkt der Prüfung seien diese Räume von AB als Wohnung genutzt worden. Hinsichtlich der ebenfalls an AE vermieteten Garage werde ebenfalls die Privatnutzung durch AB und BB angenommen.

Der dem Wohnhaus zuzurechnende Grund und Boden (verbaute Fläche und Garten) habe ein ungefähres Ausmaß von  $900 \text{ m}^2$ .

Durch den Übergang der vermieteten Wohnräume und der Garage in das Privatvermögen ändere sich das Ausmaß des privat genutzten Grund und Bodens; das Ausmaß werde mit  $400 \text{ m}^2$  geschätzt.

Auf Grund der Auflösungsvereinbarung vom 13. Jänner 2003 gehe die Liegenschaft je zur Hälfte in das Eigentum der bisherigen Gesellschafter AB und BB über. Das Unternehmen der KG werde von AB als Einzelunternehmen weiter geführt.

Hinsichtlich des Hälfteanteils der ausscheidenden Gesellschafterin BB liege eine Entnahme des betrieblichen Liegenschaftsanteils vor, die mit dem Teilwert zu bewerten sei.

In Punkt A) (Grund und Boden) zu Tz 1 ermittelte der Prüfer aus Grundstücksverkäufen der Jahre 2002 und 2003 für diese Grundstücksgröße einen angemessenen Wert von  $31,00 \text{ €/m}^2$  als Teilwert zum 31. Dezember 2002. Unter Abzug eines Bebauungsabschlages von etwa  $15 \%$  errechnete er daher einen Wert von  $26,00 \text{ €/m}^2$ .

Hinsichtlich des Hälfteanteils des Einzelunternehmers AB könnten die während der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 angesammelten stillen Reserven des dem notwendigen Betriebsvermögens zuzurechnenden Grund und Bodens einer Rücklage zugeführt werden.

Wie in Punkt A („Grund und Boden“) zu Tz 1 detailliert dargestellt, ermittelte der Prüfer für BB einen auf Grund und Boden entfallenden Entnahmegewinn von 52.167,45 € und für AB die Aufdeckung von stillen Reserven in gleicher Höhe, die einer Rücklage zugeführt wurden.

Bei Betriebsaufgabe zum 31. Juli 2005 sei diese Rücklage aufzulösen gewesen.

Dieser Betrag ergebe sich aus der Entnahme von 4.474 m<sup>2</sup>, gerechnet mit einem m<sup>2</sup>-Preis von 26,00 €, in Summe daher 116.324,00 €, abzüglich des Buchwertes von 11.989,00 €, wovon jeweils die Hälfte auf die beiden Gesellschafter entfallen sei.

Die Ableitung sowohl der privat genutzten Grundstücksfläche von 1.300 m<sup>2</sup> als auch der von der Auflösungsvereinbarung vom 13. Jänner 2003 betroffenen Grundstücksfläche von 4.474 m<sup>2</sup> ist dem Punkt "Bestandsentwicklung" des Schlussbesprechungsprogramms (Bl. 24/2002 F-Akt) zu entnehmen.

In Punkt B („Gebäude“) zu Tz 1 hielt der Prüfer fest, dass im Zuge der Einbringung des Betriebes in die neu gegründete E & B OHG die gesamte Liegenschaft mit den darauf befindlichen Gebäuden an die OHG übertragen worden sei.

Laut Prüfer ergaben sich nachstehende Änderungen:

-) Eröffnungsbilanzberichtigung 1996

In das notwendige Privatvermögen seien nur der zuvor an AE vermietete Teil des Wohn- und Betriebsgebäudes sowie die frei stehende Garage übergegangen; die Bilanz sei daher nur in diesem Ausmaß zu berichtigen.

-) Zuschreibung 2000

Eine Zuschreibung zur Rückgängigmachung einer zu hohen zulässigen Normalabschreibung sei steuerlich nicht möglich.

Im Zuge der Auflösung der Gesellschaft scheide der Hälfteanteil der bisherigen Gesellschafterin BB aus dem Betriebsvermögen aus. Der nicht mehr betrieblich genutzte, sondern vermietete Teil der Gebäude sei ebenfalls aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen.

Die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen stellte der Prüfer auf Seite 4 des Schlussbesprechungsprogramms dar.

Inwieweit das bis 31. Juli 2005 gewerblich genutzte Gebäude seither der Vermietung diene, sei bisher nicht erklärt worden.

Mit Stichtag 4. Februar 2002 sei vom Sachverständigen EF ein Bewertungsgutachten über den Verkehrswert eines Teils der Liegenschaft erstellt worden. Dieses Gutachten

umfasse das in der Bilanz als "Werkstatt neu" bezeichnete Gebäude und eine Grundstücksfläche von 1.700 m<sup>2</sup>. Laut dem Sachverständigen sei nach den vorliegenden Bauplänen von dieser "Werkstatt neu" ein Anteil von 22,41 % der Gesamtnutzfläche vermietet.

Dieses Gutachten erachtete Prüfer als nicht schlüssig und die Befundaufnahme als unvollständig.

Die detaillierte Darstellung der Baumaße fehle. Auch in der vom Prüfer geforderten Ergänzung sei hinsichtlich des Abschlages für rückgestauten Reparaturaufwand, Bebauungs- und Anpassungsabschlag für den Verkehrswert lediglich auf Weisungen und Erfahrungswerte aus Seminaren verwiesen worden. Eine Begründung für den Ansatz der Abschläge in dieser Höhe habe der Sachverständige nicht gegeben.

Trotz dieser Mängel könne das Gutachten für den bewerteten Liegenschaftsanteil als Anhaltspunkt für die Bewertung der betrieblichen Liegenschaftsteile herangezogen werden.

Eine Berechnung des Zeitwertes erfolge ausgehend von den Herstellungskosten unter Berücksichtigung der gestiegenen Baukosten und Abzug der AfA bis zu einem Restwert von 30 %. Unter Berücksichtigung eines Abschlages von 20 % für rückgestauten Reparaturaufwand und für Verkehrswertanpassung ergebe sich ein mit dem Gutachten vergleichbarer Wert. Für die übrigen betrieblichen Gebäude sei die gleiche Bewertungsmethode angewendet worden.

Zur detaillierten rechnerischen Darstellung dieser Bewertung ist auf Bl. 14 und 28/2002 F-Akt zu verwiesen.

Danach beträgt der Entnahmewert für BB zum 31. Dezember 2002 59.950,00 €.

Für AB wurde der Entnahmewert zu diesem Zeitpunkt (nur) für die Vermietung mit 3.714,22 € (das sind 50 % des Wertes der zu 22,41 % vermieteten "Werkstätte neu") und zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe am 31. Juli 2005 mit 56.235,78 € (das sind 59.950,00 € abzüglich 3.714,22 €) errechnet.

In Punkt C) („Betriebsaufgabegewinn zum 31.12.2002 BB“) zur Tz 1 stellte der Prüfer fest, dass das Ausscheiden von BB hinsichtlich ihres Mitunternehmeranteils eine Betriebsveräußerung darstelle. Alle Aktiven und Passiven der Gesellschaft mit Ausnahme der Liegenschaft habe der Gesellschafter AB, der den Betrieb bis 31. Juli 2005 fortgeführt habe, übernommen. Der Veräußerungsgewinn der ausscheidenden Gesellschafterin BB ergebe sich daher aus der Entnahme des Hälfteanteils an der Liegenschaft und der Veräußerung der übrigen Aktiva gegen Übernahme der Passiva.

Auf Basis der auf Seite 6 des Schlussbesprechungsprogramms dargestellten Beträge ergab sich ein Veräußerungsgewinn von 107.087,37 €; der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 (3.650,00 €) sei beantragt worden.

In Punkt D) („Laufender Gewerbebetrieb des AB 2003 bis 2005“) zu Tz 1 traf der Prüfer die Feststellung, dass hinsichtlich des Hälfteanteils von AB an der Gesellschaft die Buchwerte fortzuführen seien. Für den Überhang der von der Gesellschafterin BB übernommenen Passiva über die Aktiva sei eine Aufwertung der Wirtschaftsgüter vorzunehmen; die Abschreibung erfolge auf drei Jahre.

Der (auf Seite 7 des Schlussbesprechungsprogramms abgeleitete) Gewinn beträgt 825,21 € (2003), -3.833,29 € (2004) und -8.405,74 € (2005).

Zur Vermietung und Verpachtung des AB von 2003 bis 2005 (Punkt E zu Tz 1) hielt der Prüfer fest, dass ein Teil der Betriebsgebäude ("Werkstätte neu" und Überdachung) schon von der Gesellschaft an die Fa. H GmbH vermietet worden sei. Laut Auflösungsvereinbarung vom 13. Jänner 2003 seien die nunmehrigen Liegenschaftseigentümer AB und BB in dieses Bestandsverhältnis als Vermieter eingetreten.

Im Zuge der Prüfung sei ein Aktenvermerk über eine telefonische Mitteilung an den Steuerberater vorgelegt worden, wonach AB als alleiniger Vermieter gegenüber der Fa. H GmbH auftrete. Genaue Angaben über den Inhalt der Vereinbarung zwischen den Miteigentümern der Liegenschaft seien nicht gemacht worden.

Das Finanzamt gehe daher von einer prekarischen Nutzung durch AB aus.

Im Jahr 2005 sei auch vom zuvor gewerblich genutzten Gebäude AfA geltend gemacht worden. Da kein Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestehe, sei diese AfA nicht anzuerkennen.

Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei ein Betrag von 7.470,70 € (2003), 6.081,10 € (2004) und 5.105,57 € (2005) anzusetzen.

Für die Betriebsaufgabe durch AB zum 31. Juli 2005 (Punkt F zu Tz 1) ermittelte der Prüfer einen Betrag von 106.668,25 €; die Berechnung ist auf Seite 9 des Schlussbesprechungsprogramms dargestellt.

Darüber hinaus verwehrte der Prüfer laut Bericht vom 31. Juli 2007, Tz 8, die Bildung einer Rückstellung für Liquidationskosten in Höhe von 2.000,00 €. Der Betrieb sei durch den Gesellschafter AB fortgeführt worden, weshalb die Bildung einer Rückstellung nicht erforderlich erscheine.

Auf Grund der Prüfungsfeststellungen ergingen (erstmalig) ein Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheid 2002 (beide Bescheide vom 3. August 2007).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen laut Feststellungsbescheid 165.749,41 €; darin sind Veräußerungs- und Aufgabegewinne von 109.160,37 € enthalten.

In der gegen den Feststellungsbescheid 2002 erhobenen Berufung (die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 wurde zurückgenommen und die Berufung mit Bescheid vom 12. Juli 2010 als gegenstandslos erklärt) bemängelte der steuerliche Vertreter, dass die Außenprüfung ohne Schlussbesprechung abgeschlossen worden sei, obwohl wegen

der schweren Erkrankung von AB ein Antrag auf Verschiebung der Schlussbesprechung gestellt worden sei und der Steuerpflichtige noch wesentliche Erläuterungen zu den Sachverhalten hätte geben können. Das Jahr 2002 sei wiederaufgenommen und in dubio pro fisco abgeschlossen worden. Obwohl im Bericht, Seite 10, angeführt sei, dass eine Wiederaufnahme mangels Feststellungen nicht erforderlich sei, sei eine solche dennoch erfolgt.

Prüfungsbeginn sei am 16. Mai 2006 gewesen, eine Vorbesprechung habe am 18. Juli 2006 stattgefunden, als Schlussbesprechungstermin sei der 27. Juni 2007 angesetzt worden, doch sei infolge schwerer Krankheit des Herrn AB ein Antrag auf Verschiebung der Schlussbesprechung gestellt worden. Die Veranlagung der Jahre 2002 bis 2005 sei am 3. August 2007 erfolgt.

Die Chronologie der "Holzpantoffelerzeugungsfabrik" wurde in der Berufung wie folgt dargestellt:

1964: Gebäudeerrichtung (alte Werkstätte);

1970: Gründung Firma "E & B OHG";

1975: Änderung der Firma in "E & B" (als KG bis 1993); Gebäudeerrichtung (neue Werkstätte abseits, bis 2005 benützt);

1987: Kündigung von sechs bis sieben Mitarbeitern infolge Nachfragerückgang für Holzpantoffel; Herr AB und eine Halbtagskraft hätten weiterhin in der Produktion und Frau BB weiterhin in der Verwaltung gearbeitet;

1993: Herr AB bekomme die vorzeitige Erwerbsunfähigkeitspension; Umwandlung der Firma "E & B" in "B GmbH & Co";

2002: Betriebsaufgabe der Firma "B GmbH & Co";

2005: Betriebsaufgabe von Herrn AB (im Alter von 69 Jahren).

Nachdem der Betriebsumfang auf Grund des starken Nachfragerückganges derart geschrumpft sei, sei die Produktion nur mehr im neuen Betriebsgebäude (Bj 1975, Beilage I, Nr. 13 - 16) aufrechterhalten worden. Die im Wohngebäude (Bj 1964) enthaltenen Betriebsräumlichkeiten seien bereits seit 1987 fast ausschließlich privat genutzt worden. Nachdem der frühere Steuerberater leider erst im Zuge der Jahresabschlusserstellung 1996 festgestellt habe, dass diese Räumlichkeiten samt Grund und Boden noch als Betriebsvermögen in der Vorjahresbilanz aufgeschienen seien, seien diese ex tunc, sich auf die damalige nachfolgende Rechtslage/-meinung (de lege lata) stützend, als notwendiges Privatvermögen entnommen worden.

Rechtslage 1992:

§ 25 Abs. 2 Firmenbuchgesetz - Verlust der Vollkaufmannseigenschaft:

Verliere eine eingetragene Personengesellschaft des Handelsrechts die Eigenschaft als Vollkaufmann, bestehe sie als offene Erwerbsgesellschaft weiter. Die Eintragung der Rechtsform und der Firma sei entsprechend den gesetzlichen Erfordernissen zu ändern.

§ 5 Abs. 2 EStG:

Abs. 1 sei auf eingetragene Erwerbsgesellschaften nur anzuwenden, wenn eine Verpflichtung zur Buchführung nach § 125 BAO bestehe.

### 2.3 (4) Steuerliche Behandlung von Erwerbsgesellschaften:

Erziele die Erwerbsgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb, kämen folgende Gewinnermittlungsarten in Betracht:

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung;
- Betriebsvermögensvergleich § 4 Abs. 1 EStG, wenn freiwillig Bücher geführt würden;
- Betriebsvermögensvergleich § 5 Abs. 1 EStG, wenn gemäß § 125 BAO Buchführungspflicht bestehe.

### § 21 BAO - Wirtschaftliche Betrachtungsweise:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

### Grundsatz von Treu und Glauben:

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben werde verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnehme, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen habe und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen dürfe, was er früher vertreten habe und worauf andere vertraut hätten. Dieser Grundsatz sei auch im Abgabenrecht zu beachten.

### Legalitätsprinzip:

Das Legalitätsprinzip als Teil des rechtsstaatlichen Grundprinzips der Bundesverfassung besage gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG, dass die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund von Gesetzen ausgeübt werden dürfe und solle das Handeln der Verwaltung für den Bürger vorhersehbar und berechenbar machen und so Willkür verhindern.

### Ansatzvoraussetzungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen:

Notwendiges Betriebsvermögen sei Vermögen, das objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sei. Hinsichtlich gemischt genutzter Wirtschaftsgüter stellten unbewegliche Wirtschaftsgüter nach herrschender Auslegung der Abgabengesetze durch Richtlinien, Lehre und Judikatur in dem Ausmaß Betriebsvermögen dar, in dem sie betrieblich genutzt würden (Aufteilungsgebot). Werde unbewegliches Vermögen in nur untergeordnetem Ausmaß betrieblich genutzt, dann stelle das gesamte unbewegliche Vermögen Privatvermögen dar. Diese offensichtlich dem Prüfer nicht bekannten Basiskenntnisse würden im Sinne von EStR 5910 unter Berufung auf VwGH 13.5.1992, 90/13/0057, auch für eine OHG bzw. KG gelten.

Grund und Boden folgten dabei der Nutzung des auf ihm befindlichen Gebäudes. Eine entsprechende Zusammenfassung der Auslegung der Abgabengesetze durch den VwGH



sei in den Rz 558 ff der EStR enthalten, welche von der Abgabenbehörde erster Instanz zwingend anzuwenden seien.

Hauptwohnsitzbefreiung umfasst Grund und Boden:

Die in § 24 Abs. 6 EStG normierte Hauptwohnsitzbefreiung umfasse seit VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038, auch Grund und Boden.

Gebäudebegriff:

Der VwGH habe dazu erst kürzlich klargestellt, dass sich der Begriff "Gebäude" grundsätzlich nach der Verkehrsauffassung bestimme. Als Gebäude gelte danach jedes Bauwerk, das

- durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre,
- den Eintritt von Menschen gestatte (auch wenn es zur dauerhaften Wohnnutzung nicht geeignet oder bestimmt sei),
- mit dem Boden fest verbunden und
- von einiger Beständigkeit sei (VwGH 21.12.1956, 1391/54).

Die obigen Merkmale seien der Judikatur zum BewG entnommen, sodass ein grundsätzlicher Gleichklang mit dem Bewertungsrecht angenommen werden könne. In einigen Punkten, insbesondere bei den Fragen der Mieterinvestitionen, gebe es allerdings Unterschiede.

Im Rückblick auf die damalige Rechtslage werde daher bezüglich der einzelnen Feststellungen im Prüfungsbericht beantragt, nachfolgende Änderungen bzw. Korrekturen vorzunehmen:

### **Tz. 1 Liegenschaft Adresse - Bewertung Grund und Boden:**

Die Außenprüfung habe in Rz. 2 des Prüfberichtes vom 31. Juli 2007 4.474m<sup>2</sup> Grund und Boden als betrieblich angesehen und diesen mit einem geschätzten Wert von 26,00 €/m<sup>2</sup> der Besteuerung unterzogen.

Die Subsumtion sei falsch, weil

- das Ausmaß des Grund und Bodens, der Betriebsvermögen darstelle, von der betrieblich genutzten Gebäudefläche abhängen und mit Ausnahme der so genannten neuen Werkstätte keine weiteren Flächen mehr betrieblich genutzt worden seien (Sachverhaltsfrage);
- der Wert des Grund und Bodens, der mit der "neuen Werkstätte" korreliere, infolge des Umstandes, dass diese Liegenschaft der Hauptwohnsitz des Abgabepflichtigen gewesen sei, nach VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038, der Hauptwohnsitzbefreiung unterliege (Rechtsfrage).

Selbst wenn der Prüfer sowohl in der Sachverhalts- als auch in der Rechtsfrage Recht hätte, habe der Prüfer den Umfang mit 4.474 m<sup>2</sup> angenommen und als angemessenen Wert einen zu hohen Ansatz von 26,00 €/m<sup>2</sup> gewählt.

Die Feststellung des Prüfers im Schlussbesprechungsprogramm auf Seite 2, wonach eine Nutzungsänderung der Werkstätten (Gebäudeteile gem. Lageplan EW-AZ 1, Nr. 1-8, sowie Betriebsvorrichtungen 9 - 11) nicht erfolgt sei, sei so nicht richtig. Auf Grund der Erwerbsunfähigkeit mit der einhergehenden Pensionierung des Herrn AB im Jahre 1992 sei die Betriebstätigkeit lediglich in sehr eingeschränktem Umfang betrieben worden. Dadurch seien ein starker Umsatzrückgang und ein beinahe vollständiger Personalabbau im Bereich der Fertigung erfolgt.

Durch die Krankheit habe Herr AB keine körperlich schweren Arbeiten mehr verrichten können, sodass zB kein Holz mehr in den Holzschuppen (Ziffer 9 - 11) zur Trocknung eingelagert, sondern nur mehr getrocknetes Holz angekauft worden sei, welches in der sogenannten "Werkstatt neu" gelagert worden sei.

Auf Grund der untergeordneten bzw. ausschließlichen betrieblichen (gemeint wohl: privaten) Nutzung der Gebäudeteile bzw. Betriebsvorrichtungen Ziffer 1-12 lt. Beilage I sei im Jahresabschluss 1996 eine Bilanzberichtigung durchgeführt worden; lediglich die Holzschuppen seien als notwendiges Betriebsvermögen bilanziert worden, wobei auch bei diesen Betriebsvorrichtungen kein notwendiges Betriebsvermögen vorliege, da diese laut Aussage von Herrn AB zumindest ab dem Jahr 1996 nur mehr in untergeordnetem Ausmaß betrieblich genutzt worden seien.

### **Betriebliche Nutzung:**

Eine betriebliche Nutzung der auf dem Grundstück befindlichen Gebäude sei daher ab dem Jahr 1996 nur mehr für die Ziffer 13 - 16 lt. Beilage I vorgelegen. Der damit korrelierende Grund und Boden betrage lt. Gutachten Dr. F 1.800 m<sup>2</sup>, womit dieser Grundanteil und das sich darauf befindlichen Gebäude notwendiges Betriebsvermögen darstellten, der Rest der Liegenschaft stelle notwendiges Privatvermögen dar.

Verkehrswert Grund und Boden lt. Gutachten Dr. F : 21.600,00 €

Verkehrswert Gebäude "Werkstätte neu": 41.928,00 €

### **Tz. 2 Grund und Boden:**

Der Prüfer habe 104.334,90 € als Entnahmegewinn angesetzt.

Auf Grund oa Ausführungen sei die Entnahme des Grundstückes in das notwendige Privatvermögen im Jahr 1996 erfolgt, offengelegt durch die Bilanzberichtigung im Jahresabschluss 1996. Es werde daher beantragt, keinen Entnahmewert anzusetzen, da in den gegenständlichen Prüfungsjahren kein notwendiges Betriebsvermögen vorliege.

Sollte in dieser Sach- bzw. Rechtsfrage dem Berufungsbegehren nicht oder nur teilweise stattgegeben werden, werde die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 24 Abs. 6 EStG beantragt.

### **Tz. 3 Gebäude EB-Berichtigung:**

Der Prüfer habe hinsichtlich der Liegenschaft eine EB-Berichtigung vorgenommen.

Aufgrund oa Ausführungen werde der Antrag gestellt, die im Jahre 1996 in das notwendige Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter auf Grund der Nutzungsänderung als notwendiges Privatvermögen zu belassen.

#### **Tz. 4 Gebäude Zuschreibung 2000:**

Der Prüfer habe die Zuschreibung als steuerrechtlich nicht möglich angesehen und ohne Wiederaufnahme des Jahres 2000 gestrichen. Eine Zuschreibung in der Handelsbilanz setze voraus, dass die steuerliche Abschreibung als eine steuerliche Begünstigung einzustufen sei und als solche schon in der Handelsbilanz ausgeübt werde. Die Gebäudeabschreibungssätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 seien als steuerliche Begünstigungen zu qualifizieren, zumal sie inhaltlich als eine fiktive Mindestabschreibung konzipiert seien, die dem Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf eine allfällige geringere handelsrechtliche Abschreibung jedenfalls zustehe.

Die Anerkennung der Zuschreibung werde daher beantragt.

#### **Tz. 5 Gebäude BW-Abgang:**

Der Prüfer habe durch Korrektur der Entnahme im Jahr 1996 den Buchwertabgang entsprechend abgeändert.

Mit Verweis auf obige Ausführungen 1 würden folgende Änderungen beantragt:

- a) Notwendiges Betriebsvermögen stellten die im Lageplan mit den Ziffern 13 - 16 gekennzeichneten Gebäudeteile dar. Der Gebäudewert betrage lt. Gutachten Dr. F 41.928,00 €, wobei durch die Auflösung der Gesellschaft im Jahre 2002 der Hälfteanteil von Frau BB in Höhe von 20.964,00 € aus dem Betriebsvermögen der KG ausscheide.
- b) Hinsichtlich dieses Hälfteanteils würden die Freibeträge gem. § 24 Abs. 4 und 6 EStG beantragt.

#### **Tz. 6 AfA-Berichtigung:**

Der Prüfer habe die AfA infolge Korrektur der Entnahme aus dem Jahr 1996 entsprechend abgeändert.

Auf Grund obiger Ausführungen sei keine AfA-Berichtigung vorzunehmen. Es werde daher beantragt, keine AfA-Berichtigung vorzunehmen.

#### **Tz. 7 Gebäudeentnahme:**

Der Prüfer habe den Verkehrswert (für die neue Werkstätte und auch noch für die "uralte" umfunktionierte Werkstätte) mit der Begründung, dass das Bewertungsgutachten des Sachverständigen RR EF nicht schlüssig erscheine, mit 119.900,00 € angenommen.

Auf Grund des Gutachtens Dr. F werde beantragt, den "Entnahmewert" für das Gebäude "Werkstätte neu" mit dem vom Gutachter ermittelten Verkehrswert in Höhe von 41.928,00 € festzusetzen sowie die im Prüfbericht auf Seite 7 im "Entnahmewert zum 31.12.2002 lt. Prüfung" in Höhe von 119.900,00 € enthaltenen Gebäude, das sind die lt. Lageplan mit

den Ziffern 1 – 12 gekennzeichneten Flächen, als notwendiges Privatvermögen gemäß obigen Ausführungen zu behandeln.

#### **Tz. 8 Rückstellung Liquidationskosten:**

Der Prüfer habe die Rückstellung für Liquidationskosten in Höhe von 2.000 € mit der Begründung, dass der Betrieb durch den Gesellschafter AB fortgeführt worden sei, gestrichen. Durch die Auflösung der KG seien infolge Rechtsberatungskosten für die Gesellschaft sehr wohl betrieblich veranlasste Aufwendungen entstanden. Es werde daher beantragt, die Rückstellung in Höhe von 2.000,00 € anzuerkennen. Die tatsächlichen Kosten (Beilage 3) hätten 3.301,00 € betragen.

#### **Tz. 10 Veräußerungsgewinn:**

Der Prüfer habe einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 109.160,37 € angenommen und dafür nur die Begünstigung für Halbsatzeinkünfte gewährt.

Vorbehaltlich aller vorherigen Änderungen werde beantragt, die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 24 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen.

Weiter sei darauf zu verweisen, dass durch die schwere Krankheit und die damit verbundene Operation zum Zeitpunkt des festgelegten Schlussbesprechungstermins keine Möglichkeit bestanden habe, alle zur Sachverhaltsermittlung bzw. -darstellung notwendigen Informationen zu geben, um im Ergebnis zu einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden steuerlichen Würdigung seitens des Finanzamtes zu gelangen.

Daher werde beantragt, obige Bescheide aufzuheben und eine Neuveranlagung nach Berücksichtigung aller oben angeführten Änderungen vorzunehmen.

Als Beilage 1 wurden ein Lageplan, als Beilage 2 ein Gutachten von Mag. Ing. Dr. F und als Beilage 3 eine Rechnung des Notars angefügt.

Der Prüfer nahm zu den einzelnen Berufungspunkten wie folgt Stellung:

#### **Prüfungsabschluss - Schlussbesprechung**

Zur Schlussbesprechung seien Frau BB, Herr AB und der Steuerberater Mag. D nachweislich (Rückscheine jeweils vom 5. Juni 2007) unter Hinweis auf § 149 BAO eingeladen worden. Zum - einvernehmlich mit dem Steuerberater – festgesetzten Termin (27. Juni 2007) seien weder die ehemalige Geschäftsführerin BB noch der Steuerberater erschienen. Die nach der Vorbesprechung vom 18. Juli 2006 vorgelegten Unterlagen und durchgeführten Erhebungen seien im Schlussbesprechungsprogramm ausführlich dargelegt worden. Bis zur Bescheiderlassung (3. August 2007) sei auch keine schriftliche Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen eingelangt.

#### **Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Die Verfahren betreffend "Umsatzsteuer 2002" und "Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2002" seien mit den auf Grund der Prüfung erlassenen Bescheiden abgeschlossen worden. "Vorbescheide" seien nicht vorhanden. Eine

Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher nicht möglich gewesen. Diesbezüglich seien im Zuge der Prüfung keine Feststellungen erfolgt.

### **Gewinnermittlungsart:**

Das Finanzamt gehe durchgehend von einer Gewinnermittlung gem. § 5 EStG aus. Auch bei der Bilanzerstellung zum 31. Dezember 2000 habe die Abgabepflichtige eine nur bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG mögliche Zuschreibung zum Anlagevermögen geltend gemacht.

Für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG sei gleichgültig, ob die Firma zu Recht oder zu Unrecht im Firmenbuch eingetragen sei oder ob ihre Eintragung zu Recht oder zu Unrecht unterblieben sei (VwGH 7.9.1990, 89/14/0286). Ein zu Unrecht protokollierter Minderkaufmann habe daher seinen Gewinn ebenfalls gemäß § 5 EStG zu ermitteln.

### **Wirtschaftliche Betrachtungsweise - Treu und Glauben - Legalitätsprinzip:**

Inwiefern die angefochtenen Bescheide diesen Grundsätzen widersprechen sollten, werde in der Berufung nicht ausgeführt.

### **Ansatzvoraussetzungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen:**

Die Ausführungen in der Berufung würden sich auf eine Gewinnermittlung gem. § 4 EStG beziehen und berücksichtigten nicht die bei einer Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG anzuwendenden Bestimmungen über gewillkürtes Betriebsvermögen.

Die Widmung zum Betriebsvermögen erfolge durch Aufnahme in die Bücher (VwGH 13.6.1989, 86/14/0129; VwGH 12.12.1995, 94/14/0091), ebenso durch Belassen in den Büchern, wenn ein bisher notwendiges Betriebsvermögen nicht mehr betrieblich, aber auch nicht privat genutzt werde (VwGH 25.10.1994, 94/14/0115).

Die Ausbuchung eines Gegenstandes des gewillkürten Betriebsvermögens auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt bewirke nicht die Entnahme zu diesem zurückliegenden Stichtag. Die Entnahme werde erst im Zeitpunkt des Ausbuchens bewirkt (VwGH 26.4.1994, 91/14/0030; VwGH 25.10.1994, 94/14/0115). Nehme ein Steuerpflichtiger in der Annahme, ein bisher als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeltes Wirtschaftsgut sei notwendiges Privatvermögen, eine Bilanzberichtigung (Ausbuchung des Wirtschaftsgutes) vor, so könne diese Bilanzberichtigung keinesfalls als Entnahme gewertet werden. In solchen Fällen sei auch dann keine Entnahme anzunehmen, wenn sich nachträglich herausstelle, dass das betreffende Wirtschaftsgut gar nicht dem notwendigen Privatvermögen, sondern ohnedies - wie zuvor angenommen - dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzurechnen sei (VwGH 17.2.1993, 88/14/0097).

Im Zuge der Nachschau vom 28. April 2010 sei festgestellt worden, dass die Gebäude Position 4 bis 7 der Skizze aus dem Einheitswertakt bis heute nur geringfügig (Fahrradabstellplatz) privat genutzt würden. Den Fotos sei auch zu entnehmen, dass die darin vorhandenen Wirtschaftsgüter dem ehemaligen Betrieb zuzurechnen seien. Für die

Annahme, dass es sich bereits vor der Betriebsaufgabe um notwendiges Privatvermögen gehandelt habe, ergäben sich keine Anhaltspunkte.

Der Grund und Boden sei entsprechend der Behandlung der darauf befindlichen Gebäude in einen betrieblichen und einen privaten Bereich aufgeteilt worden.

### **Hauptwohnsitzbefreiung umfasst Grund und Boden:**

Das Wohnhaus (Nr. 1, 2, 3 und 8 der Skizze) der Gesellschafter sei einschließlich Grund und Boden im Ausmaß von 1.300 m<sup>2</sup> als notwendiges Privatvermögen behandelt worden. Hinsichtlich der übrigen auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude komme die Hauptwohnsitzbefreiung nicht in Betracht, da diese nicht der Befriedigung der Wohnbedürfnisse der Gesellschafter gedient hätten. Dass es sich beim Wohnhaus um einen eigenen Baukörper handle, sei aus den Bauplänen und der äußeren Ansicht (getrenntes Dach) feststellbar. Dass die Werkstätte (Nr. 4 der Skizze) an das Wohnhaus angebaut sei, ändere nichts an dieser Beurteilung, da es sich um einen eindeutig vom Wohnhaus getrennten Baukörper handle.

Ein Wohnhaus und ein Werkstättengebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet seien, bildeten selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit, wenn sie aneinander stießen und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstättengebäude liegenden Vorraum betreten werden könne (VwGH 27.1.1994, 93/15/0161).

Bemerkt werde, dass dieses Werkstättengebäude über einen eigenen Zugang und über eine eigene Einfahrt zum Kellergeschoß verfüge.

### **Tz 1 Liegenschaft Adresse - Bewertung Grund und Boden:**

Zur Zugehörigkeit der Liegenschaftsteile zum Betriebsvermögen (allenfalls gewillkürt) sei vorstehend bereits Stellung genommen worden. Die Abgabepflichtige versuche aus dem Umstand der Betriebseinschränkung abzuleiten, dass erhebliche Liegenschaftsteile schon Jahre vor der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt worden seien. Dies wäre jedoch nur dann der Fall, wenn eine tatsächliche Privatnutzung erfolgt wäre. Dafür gebe es aber keine Anhaltspunkte oder gar Beweise. Es bestehe daher keine Veranlassung, von notwendigem Privatvermögen auszugehen. Auch der Brief vom 6. Mai 1998 des früheren Steuerberaters an den Notar liefere keinen Anhaltspunkt für eine tatsächlich private Nutzung der strittigen Liegenschaftsteile, da von einer Gewinnermittlung gem. § 4 EStG ausgegangen worden sei.

### **Betriebliche Nutzung:**

Zur Ermittlung des Verkehrswertes des betrieblichen Liegenschaftsteiles sei Dr. F vom Steuerberater mit der Erstellung eines Gutachtens beauftragt worden. Der Auftrag habe die Bewertung der Werkstätte (Nr. 13 bis 16 der Skizze) und dazu 1800 m<sup>2</sup> des Grund und Bodens umfasst. Zusätzlich seien die auf der Liegenschaft befindlichen Flugdächer mit Garage, jedoch ohne Grund und Boden bewertet worden.

### **Schätzungsgutachten vom 28. August 2007 (Mag. Ing. Dr. F ):**

Das Gutachten beschränke sich auf die zuletzt errichtete Halle und auf 1800 m<sup>2</sup> Grund und Boden. Die im zweiten Teil des Gutachtens behandelten Überdachungen seien ohne Grund und Boden bewertet worden. Die Gebäude 4 bis 7 der Skizze aus dem Einheitswertakt sowie der dazugehörige Grund und Boden seien völlig außer Ansatz gelassen worden.

Dem Bericht über die Erhebung vom 28. April 2010 und den dabei angefertigten Fotos sei zu entnehmen, dass die Gebäude 4 bis 7 ohne Betriebsaufgabe bis heute nicht dem notwendigen Privatvermögen zuzurechnen wären. Dementsprechend sei auch der zugehörige Grund und Boden bis zur Auflösung der KG dem Betriebsvermögen der KG zuzurechnen. Die Ermittlung von Vergleichswerten habe daher auf Basis eines Grundausschnittes wie im BP-Bericht von ca. 4.500 m<sup>2</sup> und nicht wie im Gutachten von 1.800 m<sup>2</sup> zu erfolgen.

Im Gutachten sei der Wert des Grund und Bodens von einem durchschnittlichen Preis für Wohnbaugründe abgeleitet. Außer Acht gelassen worden sei der Verkauf eines in der Nähe gelegenen Grundstückes (Gemeinde G , KG H , Grundstück 2 - jetzt Grundstück 3 ) im Ausmaß von 5.006 m<sup>2</sup> mit einem Preis von 34,37 €/m<sup>2</sup>, das nach Lage, Form und Größe dem gegenständlich zu bewertenden sehr ähnlich sei.

#### **Grund und Boden:**

Wie den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen sei, stelle der Grund und Boden zum 31. Dezember 2002 im Ausmaß von 4.474 m<sup>2</sup> Betriebsvermögen dar. Da die dem Wohnhaus zuzurechnende Grundfläche dabei bereits ausgeschieden worden sei, komme eine Hauptwohnsitzbefreiung für den betrieblichen Teil des Grund und Bodens nicht mehr in Betracht.

#### **Tz. 3 Gebäude EB-Berichtigung:**

Dazu sei schon zuvor unter "Ansatzvoraussetzungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen" Stellung genommen worden.

#### **Tz. 4 Gebäude Zuschreibung 2000:**

Auf Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch EStG 1988 zu § 6 Z. 13 Rz 263 werde verwiesen: "Eine Zuschreibung von AfA gem. § 7 oder 8 ist uE nicht zulässig. (...) die AfA nach § 8 Abs. 1 liegt hingegen immer in der zulässigen Schätzungsbandbreite und ist schon deshalb nicht zuschreibbar (...)"

#### **Tz. 5 Gebäude BW-Abgang:**

Auf die vorstehenden Ausführungen werde verwiesen.

#### **Tz. 6 AfA-Berichtigung:**

Auf die vorstehenden Ausführungen werde verwiesen.

#### **Tz. 7 Gebäudeentnahme:**

Auf die vorstehenden Ausführungen werde verwiesen.

#### **Tz. 8 Rückstellung Liquidationskosten:**

Auf Grund der vorgelegten Rechnung des Notars vom 31. Jänner 2007 könne die gebildete Rückstellung als angemessen anerkannt werden.

#### **Tz. 10 Veräußerungsgewinn**

Hinsichtlich Hauptwohnsitzbefreiung werde auf die vorstehenden Ausführungen, insbesondere hinsichtlich Wohngebäude und zugehörigem Grund und Boden, verwiesen.

#### **Zusammenfassung und Antrag:**

Hinsichtlich der Rückstellung für Liquidationskosten wäre der Berufung stattzugeben.

Hinsichtlich der übrigen Punkte wäre die Berufung abzuweisen.

Zur Gebäudebewertung "neue Halle" (Nr. 13-16) sind die nachstehenden Werte laut Gutachten EF und laut Gutachten Dr. F sowie laut Prüfung dargestellt:

Tischlerei	598.874,00 ATS
Anbau	33.944,00 ATS
Neuherstellung - AfA	633.818,00 ATS
In Euro	46.061,35
-20 % Rep.	-9.212,27
	36.849,08
-15 % Verkehrswertanpassung	-5.527,36
<b>Lt. Gutachten EF</b>	<b>31.321,72</b>

#### **Laut Prüfung: 33.147,91 €**

Gebäude	66.880,00
Betonsilo	3.000,00
	69.880,00
-40 % Verkehrswertanpassung	-27.952,00
<b>Laut Gutachten F</b>	<b>41.928,00</b>

Mit Schreiben vom 16. Juli 2010 reichte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin (Bf) ein als "Ergänzung vom Vorlagebericht, Antrag auf Senatsentscheidung, Antrag auf mündliche Verhandlung" bezeichnetes Schreiben ein. Das Finanzamt habe die Bf gemäß



§ 276 Abs. 6 BAO verständigt, dass es die Berufung ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt habe.

Der Prüfer weise in der Stellungnahme darauf hin, dass er zur Schlussbesprechung zwar nachweislich eingeladen habe, dass aber weder AB noch BB oder der Steuerberater erschienen seien. Wie bereits in der Berufung angeführt, sei die Außenprüfung ohne Schlussbesprechung abgeschlossen worden, obwohl der Steuerpflichtige zu den Sachverhalten noch wesentliche Erläuterungen hätte beibringen können. Nachdem AB, weil todkrank, ins Krankenhaus habe müssen, sei der Prüfer nachweislich rechtzeitig davon in Kenntnis gesetzt worden. Dieser habe jedoch alle Besprechungspunkte für sich entschieden. Aus diesem Grund werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Dieser Eingabe wurde ein – nicht unterfertigtes - Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 26. Juni 2007 an den Betriebsprüfer beigelegt, worin jener ersuchte, den Schlussbesprechungstermin vom 27. Juni 2007 nach Wiedergenesung von AB, der am 25. Juni 2007 ins Krankenhaus eingeliefert worden sei, neu festzusetzen, da AB wesentliche Sachverhaltsdarstellungen zu den Prüfungsfeststellungen machen könne. Zum Beweis wurde ein Einsatzprotokoll des Roten Kreuzes beigelegt, aus der die Einlieferung von AB am 25. Juni 2007 ins Krankenhaus ersichtlich ist.

Nach Ausfertigung des Bp-Berichtes vom 31. Juli 2007 und nach Ergehen der Bescheide am 3. August 2007 teilte der Steuerberater mit weiterem an den Prüfer adressierten – ebenfalls nicht unterfertigtem - Schreiben diesem am 13. August 2007 mit, dass AB den Krankenhausaufenthalt am 11. August 2007 beendet habe.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2015 brachte die Richterin der Bf und dem Finanzamt Nachstehendes zur Kenntnis:

Folgende Änderungen seien geplant:

*1) Auf Grund der durch den Prüfer herangezogenen Vergleichswerte [Bl. 24/2002 F-Akt; im Zuge des Lokalaugenscheins (Niederschrift vom 29. April 2010) ausgedruckte Kaufpreissammlung] erscheint der Ansatz eines  $m^2$ -Preises von 24,00 € (anstatt, wie vom Prüfer angenommen, 31,00 €), abzüglich eines sowohl vom Prüfer als auch von Dr. F in seinem Gutachten angesetzten Bebauungsabschlages von 15 %, sachgerecht.*

*Dies ergibt einen  $m^2$ -Preis von 20,00 € (Bl. 15 Gutachten F) anstatt, wie bisher angenommen, von 26,00 € (Bl. 12/2002 F-Akt).*

*2) Anerkennung der Rückstellung für Liquidationskosten iHv 2.000,00 € (wie in der Berufung, nunmehr Beschwerde, beantragt und auch in der Stellungnahme des Prüfers vom 3. Mai 2010 befürwortet).*

*3) Berücksichtigung von Beratungskosten iHv 2.073,00 € beim Veräußerungsgewinn, weil dies offenbar übersehen worden ist (Bl. 15/2002 F-Akt: Veräußerungsgewinn BB: 107.087,37 €; dem gegenüber Bl. 37/2002 F-Akt: Veräußerungsgewinn BB: 109.160,37 €).*

Die beabsichtigten Änderungen führen zu nachstehenden Abänderungen der Prüfungsfeststellungen bzw. des angefochtenen Bescheides:

-) SB-Programm vom 27.4.2007, Tz 1, A) Grund und Boden:

BB				Anteil 50%
Entnahme Grund 2002	4.474 m <sup>2</sup>	20,00	89.480,00	44.740,00
Buchwert			11.989,10	5.994,55
Stille Reserven (= Entnahmegewinn 2002)				38.745,45

-) SB-Programm, Tz 1, B) Gebäude (unverändert):

Entnahmewert des Gebäudes zum 31.12.2002 (50 % BB): 59.950,00 €

S-) B-Programm, Tz 1, C) Betriebsaufgabegewinn BB zum 31.12.2002:

Entnahmewert des Liegenschaftsanteils			
	Grund und Boden		44.740,00
	Gebäude		59.950,00
Buchwert des Liegenschaftsanteils			
	Grund und Boden		-5.994,55
	Gebäude		-7.646,69
			<b>91.048,76</b>
Veräußerungsgewinn übrige WG		unverändert	4.689,61
Beratungskosten BA			-2.073,00
Rückstellung Liquidationskosten			-2.000,00
<b>Veräußerungsgewinn</b> BB			<b>91.665,37</b>

-) Bericht vom 31.7.2007, S 3 (Holzschuherzeugung, vor und nach Bp)

	Bp	Erkenntnis
Vor Bp	11.576,14	11.576,14
Tz 2 stille Reserven Grund und Boden	104.334,90	77.490,90
Tz 5 Gebäude BW-Abgang	20.895,27	20.895,27
Tz 6 AfA-Berichtigung	-778,40	-778,40
Tz 7 Gebäudeentnahme	27.920,22	27.920,22
Tz 8 Rückstellung Liquidationskosten	2.000,00	0,00
Tz 9 Veräußerung übrige W-Güter	-1.106,72	-1.106,72

Nach Bp	<b>164.841,41</b>	<b>135.997,41</b>
Haftungsprovision GmbH	908,00	908,00
<b>KZ 330</b>	<b>165.749,41</b>	<b>136.905,41</b>

-) Bericht, S 9, Tz 11 (Gewinnverteilung)

Gewinn (Holzschuherzeugung)		135.997,41
davon		
Veräußerungsgewinn BB		-91.665,37
Zurechnung AB		
Stille Reserven Grund und Boden	38.745,45	
Buchwertabgang V + V	-1.384,14	
Gebäudeentnahme V + V	3.714,22	-41.075,53 *)
<b>Zu verteilender Gewinn</b>	<b>Diff lt. Bp (1.183,51) und 3.256,51 = 2.073,00</b>	<b>3.256,51</b>
Anteil BB		1.628,26
Veräußerungsgewinn		91.665,37
<b>Gewinnanteil BB</b>		<b>93.293,63</b>
Anteil AB		1.628,25
Zurechnungen AB		41.075,53 *)
<b>Gewinnanteil AB</b>		<b>42.703,78</b>
<b>Haftungsprovision GmbH</b>		<b>908,00</b>
<b>Summe (KZ 330)</b>		<b>136.905,41</b>

#### Feststellungsbescheid 2002

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	136.905,41
In den Einkünften enthaltene Veräußerungs- und Aufgabegewinne	91.665,37

B GmbH iL	908,00
AB	42.703,79
BB	93.293,63
Im Einkunftsteil enthaltene Veräußerungs- und Aufgabegewinne	91.665,37

*Nach §§ 272 Abs. 2 Z 1, 274 Abs. 1 Z 1 BAO sind sowohl die Entscheidung durch den gesamten Senat als auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) oder im Vorlageantrag zu beantragen.*

*Im vorliegenden Fall wurden entsprechende Anträge erst im ergänzenden Schriftsatz vom 16. Juli 2010 gestellt; ein subjektives Recht auf eine Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung besteht daher nicht.*

*Sofern den verstorbenen Gesellschafter AB betreffend bereits eine Einantwortungsurkunde vorliegt, möge diese in Kopie vorgelegt werden.*

Mit E-Mail vom 8. Oktober 2015 übermittelte der Steuerberater der Bf sowohl der Abgabenbehörde als auch dem Bundesfinanzgericht die Erbantrittserklärung und ersuchte auf Grund dieser bzw. der eingebrachten Berufungen, dem Rechtsmittel stattzugeben. Seiner Einschätzung nach werde auf Grund dieser Erbantrittserklärung für die Bf in etwa die steuerliche Belastung entstehen, welche bei Stattgabe der Berufung entstehen würde. Somit könne diese sehr langwierige und für Frau BB sehr belastende Steuerangelegenheit einer ökonomischen Lösung zugeführt werden.

Dieser Erbantrittserklärung vom 10. Juni 2010 ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass in der Verlassenschaftssache nach dem am 15. November 2009 verstorbenen AB sowohl die erbliche Witwe, BB, als auch der erbliche Sohn, Dr. CB, eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben haben.

Mit Schreiben vom 13. November 2015 gab die RichterIn dem steuerlichen Vertreter der Bf abermals Gelegenheit, zum Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 24. Juli 2015 schriftlich Stellung zu nehmen.

Nach Mitteilung der Abgabenbehörde sei ihr Ersuchen, den Zusammenhang zwischen der Erbantrittserklärung und der offenen Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) zu erläutern und eine rechnerische Darstellung der Ausführungen zur Erbantrittserklärung vorzulegen, bis dato unbeantwortet geblieben.

Anzumerken sei, dass den durch die Abgabe bedingter Erbserklärungen entstehenden Beschränkungen in der Inanspruchnahme von Erben nicht in Feststellungsbescheiden Rechnung zu tragen sei, weil derartige Bescheide keinerlei Abspruch über Schulden zum Inhalt hätten (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 19 Tz 12, mit Hinweis auf VwGH 21.5.1985, 85/14/0006, wonach Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO keinesfalls Instrumente seien, um einer bedingten Erbserklärung Rechnung zu tragen).

Mit Eingabe vom 1. Dezember 2015 führte der steuerliche Vertreter dazu aus, dass sich seiner Kenntnis entziehe, ob diese bedingte Erbserklärung im vorliegenden Fall eine Rolle spiele. Seine Intention habe darin bestanden, in dem bereits seit zehn Jahren laufenden Verfahren antragsgemäß auf Basis des Sachverständigengutachtens zu entscheiden.

Weiter teile er mit, dass in der Zwischenzeit auch die Gattin des verstorbenen AB schwer erkrankt sei.

Die Abgabenbehörde gab zu den übermittelten Berechnungen keine Stellungnahme ab.

## Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Die gegenständliche Beschwerde wurde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 22. April 2015 wegen längerer Erkrankung der zuständigen Richterin neu zugeteilt.

## Rechtliche Beurteilung

### -) Gewinnermittlung

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

Nach dem Gesetzestext wird auf die Gründe für die Eintragung nicht abgestellt; es ist daher gleichgültig, ob die Firma zu Recht oder zu Unrecht im Firmenbuch eingetragen ist oder ob ihre Eintragung zu Recht oder zu Unrecht unterblieben ist (VwGH 7.9.1990, 89/14/0286).

Im Gegensatz zu der auf diesen Fall anzuwendenden Rechtslage knüpft die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 nach dem StruktAnpG 2006 nicht mehr an die Eintragung der Firma im Firmenbuch an, sondern an die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB (Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer, 53. Lfg., Kommentar, § 5 Rz 2).

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 ist nicht nur notwendiges Betriebsvermögen, sondern auch gewillkürtes Betriebsvermögen in den Betriebsvermögensvergleich miteinzubeziehen (nunmehr ausdrücklich nach § 5 Abs. 1 2. Satz EStG 1988).

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

Notwendiges Privatvermögen stellen dagegen jene Wirtschaftsgüter dar, die der privaten Bedürfnisbefriedigung des Abgabepflichtigen dienen.

Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebs- oder Privatvermögen sind bloß innere, nicht in der Außenwelt zum Ausdruck kommende Überlegungen nicht maßgeblich.

Als gewillkürtes Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter anzusehen, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören.

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen insbesondere Gebäude oder Grundstücke in Betracht, die weder – infolge Nutzung für eigene Wohnzwecke – notwendiges Privatvermögen noch – infolge eigenbetrieblicher Nutzung (zB Büro-, Verkaufs- oder Lagerraum) – notwendiges Betriebsvermögen darstellen (zB vermietete Gebäude).

Entscheidet sich der Eigentümer eines bebauten Grundstückes, einen bestimmten Teil des Gebäudes buchmäßig als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, führt dies zwingend dazu, dass auch die entsprechenden ideellen Anteile des Bodens gewillkürtes Betriebsvermögen werden. Gewillkürtes Betriebsvermögen entsteht daher durch die Aufnahme in die Bilanz. Beim gewillkürten Betriebsvermögen kommt es demnach – anders als beim notwendigen Betriebs- oder Privatvermögen – auf den Willen des Unternehmers an.

Auch ein Grundstück, das ursprünglich infolge seiner betrieblichen Nutzung zum notwendigen Betriebsvermögen gehörte, kann als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden, nachdem es nicht mehr betrieblich genutzt wird (vgl. auch Rz 598 EStR 2000). Die fehlende betriebliche Nutzung steht daher der Einstufung eines Grundstücks als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht entgegen. Es genügt, dass es dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich ist.

Die Bilanz ist zu berichtigen, soweit sie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nicht entspricht.

#### *-) Hauptwohnsitzbefreiung*

§ 24 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I 59/2001 (Hauptwohnsitzbefreiung) lautet auszugsweise:

*"Wird der Betrieb aufgegeben, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt, dann*

*unterbleibt auf Antrag hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile die Erfassung der stillen Reserven. Dazu müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:*

- 1. Das Gebäude muss bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein,*
- 2. das Gebäude darf weder*
  - ganz oder zum Teil veräußert werden;*
  - ganz oder zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen noch*
  - überwiegend selbst zur Einkunftserzielung verwendet werden und*
- 3. auf das Gebäude dürfen keine stillen Reserven übertragen worden sein."*

Nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 können im Fall einer Betriebsaufgabe stille Reserven von in das Privatvermögen überführten Gebäuden bzw. Gebäudeteilen auf Antrag des Steuerpflichtigen unbesteuert bleiben. Ein betriebliches Gebäude, das dem Steuerpflichtigen zugleich als Hauptwohnsitz dient, kann im Zuge einer Betriebsaufgabe praktisch nicht bzw. nicht ohne Aufgabe seines Hauptwohnsitzes veräußert werden; der Steuerpflichtige verfügt folglich über keine Mittel zur Bezahlung der auf Grund der Überführung ins Privatvermögen anfallenden Einkommensteuer. Der Gesetzgeber verzichtet daher unter bestimmten Umständen auf die steuerliche Erfassung der stillen Reserven.

Das Gebäude muss betrieblichen Zwecken und dem Steuerpflichtigen gleichzeitig als Hauptwohnsitz dienen. Nach der Rechtsprechung sind auch Grund und Boden von dieser Norm umfasst.

Die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, ist nicht nach Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit, sondern nach bautechnischen Kriterien zu lösen. Der „baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung“ kommt dabei große Bedeutung zu.

Nach der Judikatur ist eines der bautechnischen Kriterien die Frage, ob Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander errichtet sind, oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander. Als weitere wesentliche Kriterien werden das Bestehen eigener Eingänge oder Stiegenaufgänge angesehen. Ein Wohnhaus und ein Werkstattegebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet sind, bilden selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit, wenn sie aneinanderstoßen und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstattegebäude liegenden Vorraum betreten werden kann (VwGH 27.1.1994, 93/15/0161).

Ebenfalls keine bauliche Einheit bilden ein Wohnhaus und eine angebaute Ordination, die sich in der bautechnischen Gestaltung unterscheiden, über getrennte Eingänge verfügen und nur durch einen Durchgang verbunden sind, auch wenn sie auf derselben Parzelle liegen und über dieselben Versorgungssysteme verfügen (VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156).

-) *Zuschreibung*

§ 6 Z 13 EStG 1988 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung nach BGBl. I Nr. 2/2001 lautet:

*"Werden nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im handelsrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres Investitionsfreibeträge (§ 10), Rücklagen nach § 11, die Übertragung stiller Reserven oder Übertragungsrücklagen (§ 12) ganz oder teilweise rückgängig gemacht oder werden Anlagegüter einschließlich geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13) oder gemäß Z 2 lit. c abbeschriebene Auslandsforderungen aufgewertet (Zuschreibung), so sind diese Zuschreibungen auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn dieses Jahres. Soweit nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine Zuschreibung zulässig ist, hat der Steuerpflichtige bei Anteilen an Körperschaften, die zum Anlagevermögen gehören, den höheren Teilwert anzusetzen. Dies hat nur insoweit zu erfolgen, als es sich um eine Beteiligung im Sinne des § 228 Abs. 1 HGB handelt."*

-) *Rückstellung Liquidationskosten*

Rückstellungen im Sinne des § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen nur bei Verbindlichkeiten gebildet werden, die dem Grunde nach sicher und nur dem Zeitpunkt und/oder der Höhe nach unsicher sind.

-) *Durchführung einer mündlichen Verhandlung; Entscheidung des gesamten Berufungssenates*

Nach § 272 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 13/2014 obliegt die Entscheidung über eine Beschwerde dem Senat, wenn dies in der Beschwerde (Z 1 lit. a) oder im Vorlageantrag (Z 1 lit. b) beantragt wird.

Nach § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a und b BAO idF BGBl. I Nr. 13/2014 hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung ebenfalls nur dann stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt worden ist.

Kein Anspruch auf eine Senatsentscheidung bzw. eine mündliche Verhandlung besteht, wenn der Antrag erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt wird (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 272 Tz 4; § 274 Tz 3).

-) *Schlussbesprechung*

Nach § 149 Abs. 1 1. Satz BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung).

Die Durchführung einer Schlussbesprechung dient der Wahrung des Parteiengehörs, dem aber auch dadurch entsprochen werden kann, dass dem Abgabepflichtigen das Prüfungsergebnis auf andere Art und Weise vorgehalten worden ist.

Das Parteiengehör besteht darin, dem Abgabepflichtigen Gelegenheit zu geben, das Ergebnis der Prüfung zur Kenntnis und dazu Stellung zu nehmen, sowie sich zur behördlichen Sachverhaltsannahme zu äußern.



Das Unterlassen der Schlussbesprechung ist ein Verfahrensmangel, der aber nicht zur Aufhebung des auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung ergehenden Bescheides führt.

Sofern das Parteiengehör im Verfahren vor der Abgabenbehörde verletzt worden ist, kann es im Rechtsmittelverfahren dadurch saniert werden, dass dort das Parteiengehör gewährt wird.

Aus welchen Gründen ein Abgabepflichtiger der Schlussbesprechung fern bleibt, kommt dann keine entscheidende Bedeutung zu, wenn er ausreichend Gelegenheit zur Mitarbeit und Aufklärung gehabt hätte, etwa durch Beantwortung der Stellungnahme des Prüfers zu den Berufungen (VwGH 6.10.1992, 91/14/0176).

#### *-) Bewertung*

Die beantragte Löschung der Kommanditgesellschaft B GmbH & Co wurde am 21. Jänner 2003 im Firmenbuch eingetragen.

Kein Streit besteht zwischen den Verfahrensparteien hinsichtlich der grundsätzlichen steuerrechtlichen Würdigung dieses Sachverhaltes, nämlich des Übergangs der betrieblichen Liegenschaft ins Eigentum der bisherigen Gesellschafter AB und BB. Das Unternehmen der KG wurde bis zur Betriebsaufgabe am 31. Juli 2005 von AB als Einzelunternehmen weitergeführt, während der Übergang der Hälfte des betrieblichen Liegenschaftsanteils auf BB als mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme anzusehen war (vgl. SB-Programm vom 27.4.2007, S 2)

### **Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt**

#### *-) Gewinnermittlung*

Die Firma der Bf war im Beschwerdejahr unstrittig im Firmenbuch eingetragen. Damit war aber nach der oa. Judikatur bereits entschieden, dass die Bf ihren Gewinn nach den Bestimmungen des § 5 EStG 1988 zu ermitteln hatte, weil maßgebliches Kriterium die – gleichgültig, ob zu Recht oder zu Unrecht erfolgte – Eintragung im Firmenbuch war.

Im Übrigen ging auch die Bf, wie im Jahresabschluss 2002 dokumentiert, von einer Gewinnermittlung nach den Bestimmungen des § 5 EStG 1988 aus.

Im Zusammenhang mit der in Streit stehenden betrieblichen bzw. privaten Nutzung diverser Gebäude war auf die aktenkundige Skizze (Bl. 22/2002 F-Akt), auf die beide Parteien mit ihren Vorbringen wiederholt Bezug nahmen, zu verweisen.

Strittig war die Zuordnung der an das Wohngebäude anschließenden Werkstätte (das sind die Gebäude 4-7 dieser Skizze) sowie der Gebäude 9-12 (Überdachung, Lager).

Während in der Berufung eingewendet wurde, dass „auf Grund der untergeordneten bzw. ausschließlichen betrieblichen Nutzung“ (gemeint wohl: auf Grund der untergeordneten betrieblichen bzw. ausschließlichen privaten Nutzung) der Gebäudeteile bzw.

Betriebsvorrichtungen 1-12 im Jahresabschluss 1996 eine Bilanzberichtigung durchgeführt worden sei (Anmerkung der Richterinnen: Die Gebäude 1-3 und 8 der Skizze repräsentieren

das Wohngebäude, das seit jeher notwendiges Privatvermögen gewesen ist), verwies der Prüfer zu Recht darauf, dass eine Nutzungsänderung in der Form, dass es sich um notwendiges Privatvermögen handeln würde, nicht festzustellen gewesen sei. Eine Nutzungsänderung sei nur hinsichtlich der zuvor an AE vermieteten Gebäudeteile sowie hinsichtlich der freistehenden Garage (diese Gebäude wurden zum Zeitpunkt der Prüfung von AB und BB privat genutzt) erfolgt (Tz. 3 des Berichts vom 31.7.2007).

Der Ansicht des Prüfers, eine Eröffnungsbilanzberichtigung wegen des Vorliegens von notwendigem Privatvermögen sei nur hinsichtlich dieser Teile vorzunehmen, konnte auf Grund dieser - unwidersprochen gebliebenen - Feststellungen nicht entgegen getreten werden.

Im Zuge einer Nachschau vom 28. April 2010 wurde festgestellt, dass selbst im Jahr 2010 die Gebäude 4-7 nur geringfügig privat (als Fahrradabstellplatz) genutzt wurden. Die in den Gebäuden vorhandenen Wirtschaftsgüter waren – durch Fotos dokumentiert - dem ehemaligen Betrieb zuzurechnen.

Da keine objektiven, nach außen in Erscheinung tretende Umstände vorlagen, die die Qualifikation dieser Gebäudeteile als notwendiges Privatvermögen bereits vor der Betriebsaufgabe gerechtfertigt hätten, lag kein unrichtiger Bilanzansatz vor und bestand demnach keine Berichtigungspflicht.

Die Eröffnungsbilanzberichtigung war daher nicht zulässig.

#### *-) Hauptwohnsitzbefreiung*

Nach den Feststellungen des Prüfers war das Wohnhaus (Nr. 1, 2, 3 und 8 der Skizze) einschließlich Grund und Boden im Ausmaß von 1.300 m<sup>2</sup> notwendiges Privatvermögen. Zwar war die Werkstätte (Nr. 4 der Skizze) direkt an das Wohngebäude angebaut, doch war sowohl nach den Bauplänen als auch der äußeren Ansicht (getrenntes Dach) feststellbar, dass es sich bei der Werkstätte um einen eindeutig vom Wohnhaus getrennten Baukörper handelte. Darüber hinaus verfügte das Werkstattegebäude über einen eigenen Zugang und über eine eigene Einfahrt zum Kellergeschoß.

Die im Zuge eines Lokalaugenscheins (Niederschrift vom 29. April 2010) angefertigten Fotos belegen, dass das Wohn- und Werkstattegebäude nicht nur ein getrenntes Dach, sondern auch eine unterschiedliche Bauhöhe haben und (laut Einheitswertakt 1 ) das Wohngebäude darüber hinaus mit einem deutlich höheren m<sup>3</sup>-Preis bewertet wurde als die Werkstätte, beide Gebäude folglich eine unterschiedliche Bausubstanz aufweisen.

Aus diesem Grund war der Stellungnahme des Prüfers auch in diesem Punkt zu folgen und von zwei selbständigen Baulichkeiten auszugehen, weshalb die Hauptwohnsitzbefreiung nicht auf das Werkstattegebäude ausgedehnt werden konnte.

#### *-) Zuschreibung*

Der auf die Literatur gestützten Ansicht des Prüfers, wonach eine Zuschreibung von AfA gemäß § 7 oder 8 EStG 1988 nicht zulässig sei, trat die Bf nicht entgegen (Quantschnigg/

Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 6 Z 13 Rz 263; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Anm. 104, Stand 1.2.2013, rdb.at).

Die Zuschreibung steuerlich anerkannter, in den Augen des Unternehmers überhöhter Normalabschreibungen im Sinne der §§ 7 und 8 ist in Z 13 nicht geregelt und daher im Hinblick auf Z 1 steuerlich unwirksam (Wiesner/Grabner/Wanke, aaO).

Die vorgenommene Zuschreibung zur Rückgängigmachung zu hoher zulässiger (Normal)Abschreibung war daher steuerlich nicht anzuerkennen.

*-) Rückstellung Liquidationskosten*

Der Bf entstanden durch die Auflösung der Gesellschaft Rechtsberatungskosten von 3.301,00 €.

Die beantragte Rückstellung von 2.000,00 € war daher anzuerkennen und der Beschwerde in diesem Punkt Folge zu geben.

*-) Durchführung einer mündlichen Verhandlung; Entscheidung des gesamten Berufungssenates*

Im vorliegenden Fall wurde in der Berufung (ab 1. Jänner 2014: Beschwerde) weder ein Antrag auf Entscheidung durch den Senat noch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Die diesbezügliche Antragstellung im Rahmen des ergänzenden Schriftsatzes vom 16. Juli 2010 vermittelte weder ein subjektives Recht auf eine Entscheidung durch den Senat noch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Ein wirksamer Antrag und damit ein Anspruch der Bf auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat lag im Beschwerdefall daher nicht vor.

Im Übrigen erachtete die Richterin wegen Nichtvorliegens der in § 272 Abs. 3 BAO genannten Voraussetzungen eine Entscheidung durch den Senat für nicht erforderlich. Da der Bf im bisherigen Verfahren ausreichend Gelegenheit eingeräumt wurde, ihren Standpunkt zu erläutern, war auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht geboten (§§ 272 Abs. 2 Z 2 und 274 Abs. 1 Z 2 BAO).

*-) Schlussbesprechung*

In der Stellungnahme zum Vorwurf, durch die schwere Erkrankung des AB und die damit verbundene Operation zum Zeitpunkt der anberaumten Schlussbesprechung habe die Bf keine Möglichkeit gehabt, zu den Prüfungsfeststellungen nötige Informationen zu geben, führte der Prüfer an, dass zum einvernehmlich mit dem Steuerberater festgesetzten Termin weder dieser noch die ehemalige Geschäftsführerin BB erschienen seien. Zu den im Schlussbesprechungsprogramm ausführlich dargelegten Erhebungen sei bis zur Bescheiderlassung am 3.8.2007 auch keine schriftliche Stellungnahme eingelangt.

In der Replik vom 16.7.2010 wurde lediglich darauf verwiesen, dass AB noch wesentliche Erläuterungen zu den Sachverhalten hätte beibringen können.

Wurde die im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ausreichend eingeräumte Gelegenheit – sei es in der Beschwerde, in Beantwortung der Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde oder des Ergänzungsersuchens –, sich zu den Prüfungsfeststellungen zu äußern, nicht wahrgenommen, lag die monierte Verfahrensverletzung nicht vor.

Im Übrigen ist der angefochtene Feststellungsbescheid ein Erstbescheid und war eine Wiederaufnahme mangels Vorliegens eines bereits durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nicht möglich.

#### *-) Bewertung*

Wie oa. konnte der Ansicht der Bf, sämtliche Gebäudeteile mit Ausnahme der Gebäude Nr. 13–16 der Skizze (so genannte „neue Werkstätte“) seien zum Zeitpunkt der Auflösung der KG bereits (notwendiges) Privatvermögen gewesen seien, nicht gefolgt werden.

Im Bewertungsgutachten des Mag. Ing. Dr. F vom 28.8.2007 betreffend den Verkehrswert des gewerblichen Teils wurden die Gebäude Nr. 13-16 (Werkstätte) samt einer Grundstücksfläche von 1.800 m<sup>2</sup> sowie die auf der Liegenschaft befindlichen Flugdächer mit Garage, diese aber ohne Grund und Boden, bewertet.

Diese „neue Werkstätte“ wurde in einem bereits während der Prüfung vorgelegten Gutachten von EF mit 31.321,72 € bewertet, wogegen der Prüfer einen Verkehrswert von 33.147,91 € ermittelte (Bl. 28/2002 F-Akt) und der Gutachter Dr. F einen solchen von 40.128,00 € (ohne Betonsilo).

Den Ausführungen des Prüfers (Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde vom 3.5.2010, S 4; SB-Programm, S 5; Tz 7 des Prüfberichts) zur mangelnden Plausibilität beider Gutachten trat die Bf nicht entgegen. Der im Zuge der Prüfung abgeleitete Verkehrswert der Gebäude wurde daher beibehalten.

Zur Grundstücksbewertung wurde jedoch als vertretbar und sachgerecht erachtet, im Hinblick auf die vom Prüfer herangezogenen Vergleichswerte (Bl. 24/2002 F-Akt) und die im Zuge des Lokalausgleichs (Niederschrift vom 29. April 2010) ausgedruckte Kaufpreissammlung einen durchschnittlichen m<sup>2</sup>-Preis von 24,00 € (anstatt, wie vom Prüfer angenommen, 31,00 €) anzusetzen. Dieser Ansatz erschien insbesondere wegen der großen Bandbreite der erzielten Verkaufspreise gerechtfertigt. Von diesem Preis wurde, analog zu den Prüfungsfeststellungen, ein Bebauungsabschlag von 15 % in Abzug gebracht, sodass sich ein m<sup>2</sup>-Preis von 20,00 € anstatt, wie bisher angenommen, von 26,00 € (Bl. 12/2002 F-Akt) ergab.

Gegen die auf diesem Ansatz fußende, beiden Parteien übermittelte Neuberechnung, wurden keine schriftlichen Einwendungen erhoben.

Zu den detaillierten Berechnungen wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf das Schreiben vom 24. Juli 2015 verwiesen.

Auf Grund der dargestellten Überlegungen war der Beschwerde daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Der an der Bf zur Hälfte beteiligte AB verstarb am 15. November 2009.

BB als erbliche Witwe und Dr. CB als erblicher Sohn gaben zu drei Viertel bzw. zu einem Viertel des Nachlasses je eine bedingte Erbserklärung ab.

Mit dem Tod des Erblassers treten die Erben nicht nur zivil-, sondern auch einkommensteuerrechtlich in die Rechtstellung des Erblassers ein.

Die auf AB entfallenden anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren daher BB und Dr. CB als den Erben nach AB zuzurechnen.

Auf das oa. Schreiben vom 13. November 2015, wonach den durch die Abgabe bedingter Erbserklärungen entstehenden Beschränkungen in der Inanspruchnahme von Erben nicht in Feststellungsbescheiden Rechnung zu tragen ist, weil derartige Bescheide keinerlei Abspruch über Schulden zum Inhalt haben, war zu verweisen.

Nicht in Zweifel gezogen wurde der Umstand, dass Personengesellschaften des Unternehmensrechts (wie die Bf) ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung verlieren.

Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt nach der Judikatur des VwGH ihre 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); Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 79 Tz 10, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

### **Zulässigkeit einer 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.

Die im Rahmen des Beschwerdeverfahrens zu klärenden Fragen waren entweder auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfragen, die in freier Beweiswürdigung zu beantworten waren, oder bereits durch die in der Entscheidung angeführten Erkenntnisse des VwGH geklärte Rechtsfragen. Insofern lagen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine Revision als nicht zulässig zu erklären war.