



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 9. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes N vom 11. Januar 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1999 bis 2001 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1999 bis 2001 bei der A, in\_B, entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit den Bescheiden vom 10. August 2001 (für das Veranlagungsjahr 1999), 4. April 2002 (2000) und 11. Dezember 2002 wurden die Einkünfte der A antragsgemäß entsprechend § 188 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) festgesetzt.

In der zweiten Jahreshälfte 2005 fand bei der A eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung (Außenprüfung) statt. Im darüber gemäß § 150 BAO verfassten Bericht hielt die Prüferin in der Beilage (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2005) unter anderem Folgendes fest:

*„Das Besprechungsprogramm ist Bestandteil der Niederschrift.*

*Änderungen:*

*Tz. 5: Waschstraße*

*Entnahmewert 425m<sup>2</sup> zu € 7,00/m<sup>2</sup> wegen eventueller Kontaminierung des Grund und Bodens im Bereich der Waschstraße.*

*[Handschriftlich vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers eingefügt:]*

*„Bereits zu Beginn der Außenprüfung war die Steuerpflichtige nicht mehr in Liquidation. Die Vollmacht des steuerlichen Vertreters existiert seit der Löschung im Firmenbuch nicht mehr. Diese Zeilen stammen vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers.“*

...

*Besprechungsprogramm:**Tz. 1**Entnahme der Liegenschaft N, C (EZ D1, EZ D2, EZ D3)*

*Laut Bilanz 2001 (eingereicht beim Finanzamt am 14. August 2002) wurde die Liegenschaft, C, am 30. April 2001 in das Privatvermögen übernommen. Die Liegenschaft C befindet sich im Eigentum des Berufungswerbers und stellt Sonderbetriebsvermögen (laut Bilanz) dar.*

*Die Entnahme wurde erstmals bei den Um- und Nachbuchungen mit Datum 31. Dezember 2001 in der Buchhaltung dokumentiert. Die Um- und Nachbuchungen wurden laut Eingabedatum am 18. Juni 2002 eingegeben.*

*Als Entnahmewert wurden S 14.215.800,00 angesetzt, wobei 7.482 m<sup>2</sup> mit einem Wert von 1.900,00/m<sup>2</sup> berücksichtigt wurden. Die Liegenschaft C, bestehend aus EZ D1, D2 und D3, hatte zum Zeitpunkt der Entnahme ein Ausmaß von 12.243 m<sup>2</sup>.*

*Mit Kaufvertrag vom 13. Juli 2001 wurde die gesamte Liegenschaft C, bestehend aus EZ D1, D2 und D3 im Ausmaß von 12.243 m<sup>2</sup> an die Firma E um S 55.093.500,00 verkauft.*

*Die Rechtswirksamkeit des Vertrages ist aufschiebend bedingt, unter anderem durch:*

*a) Abbruchbewilligung ohne Vorschreibung der Errichtung von Ersatzbauten, b) behördliche Bewilligung und Genehmigung für Errichtung von Geschäftsgebäuden und Parkplätzen, c) wasserrechtliche Bewilligung, d) naturschutzbehördliche Bewilligung, e) Räumungsvergleich mit Pizzeria, f) Benützung des öffentlichen Wassergutes.*

*Für den Fall, dass der Räumungsvergleich nicht bis spätestens zum Zeitpunkt der Erfüllung aller für den Eintritt der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages maßgebenden Bedingungen erlangt werden kann, kommt dem Verkäufer das Recht zu, dass die Grundstücke ‚Pizzeria‘ nicht Gegenstand des Kaufvertrages sind.*

<i>Kaufpreis 12.243 m<sup>2</sup> x 4500,00</i>	<i>S 55.093.500,00</i>	<i>€ 4.003.800,79</i>
---	------------------------	-----------------------

*Laut Kaufvertragsnachtrag vom 25. Februar 2002 werden die Grundstücke ‚Pizzeria‘ im Ausmaß von 262 m<sup>2</sup> aus dem ursprünglichen Kaufgegenstand herausgenommen und in einem gesonderten Kaufvertrag vom 12. Dezember 2001 des Berufungswerbers an die Firma F verkauft. Der Kaufpreis beträgt S 1.900.000,00. Der Kaufpreis der Firma E vermindert sich auf S 53.471.250,00 für 11.882,50 m<sup>2</sup>. Das Flächenausmaß wurde neu vermessen. Die beiden oben genannten Kaufverträge wurden im März 2002 rechtswirksam. Die Baubewilligung für die Errichtung eines Lebensmittelmarktes wurde am 11. Februar 2002 erteilt und am 31. Oktober 2002 eröffnet.*

*Mit Beschluss vom 20. Dezember 2001 laut Firmenbucheintragung wurde bekannt gegeben, dass sich die geprüfte Firma in Liquidation befindet. Laut Firmenbuch vom 5. September 2003 wurde die geprüfte Firma gelöscht. Am 5. Mai 2003 wurde seitens des steuerlichen Vertreters beim zuständigen Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung zur Vorlage beim Firmenbuch angefordert. Am 27. August 2003 wurde die Unbedenklichkeitsbescheinigung vom Finanzamt ausgestellt.*

*Folgende Anlagegüter wurden am 30.4.2001 in das Privatvermögen übernommen:*

	<i>BW Abgang in €</i>	<i>Entnahmewert laut Bilanz in €</i>
<i>Grundstücke Grundwert</i>	<i>141.940,00</i>	<i>1.033.102,48</i>
<i>Pacht- u. Mietrechte</i>	<i>0,44</i>	
<i>Betriebs- und Geschäftsgebäude Pizzeria</i>	<i>0,22</i>	
<i>Kaufhof Neubau - Zugänge 93-95, Afa jährlich 4%</i>	<i>288.157,00</i>	
<i>Grundstückseinrichtungen</i>	<i>0,36</i>	
<i>Fahrzeuge</i>	<i>0,15</i>	<i>1.000,00</i>
<i>Baulichkeiten in Bau</i>	<i>46.767,00</i>	
<i>Summe</i>	<i>476.865,16</i>	<i>1.034.102,48</i>

*Ein Teil des Buchwertes Grund und Boden laut Bilanz wurde in Höhe von € 25.485,70 dem steuerlichen Gewinn außerbilanzmäßig zugerechnet.*

*Folgende Anlagegüter wurden am 30. November 2001 an die Firma G verkauft.*

	<i>BW Abgang in €</i>	<i>Entnahmewert laut Bilanz in €</i>
<i>Waschstrasse</i>		<i>5.087,10</i>
<i>Betriebs- und Geschäftsgebäude Waschstraße</i>	<i>0,15</i>	
<i>Betriebs- u. Geschäftsausstattung Waschstraße</i>	<i>494,30</i>	
	<i>0,08</i>	
<i>Büroausstattung</i>	<i>0,15</i>	

Fahrzeuge		2.798,00	3.000,00
Wertpapiere mit 30.11. 2001 entnommen		34.958,00	
Summe		38.250,67	8.087,10
gesamt	Entnahme 30.4.01	476.865,16	1,034.102,48
Gesamt	Verkauf 30.11. 01	38.250,67	8.087,10
	Summe gesamt	515.115,83	1,042.189,58
	erklärt laut GuV	515.114,44	1,042.189,57

Der Entnahmewert wurde aufgrund eines Bewertungsgutachtens über den Verkehrswert der Liegenschaft, C durch Herrn H ermittelt. Der Zweck des Gutachtens ist die Ermittlung des Verkehrswertes für steuerliche Zwecke (Entnahmewert). Das Bewertungsgutachten ist datiert mit 20. August 2001, als Bewertungsstichtag wird der 30. April 2001 angenommen. Das Schätzungsgutachten wurde während der Prüfung angefordert und vorgelegt.

Aus dem Gutachten geht folgendes hervor:

Der rechtswirksame Flächenwidmungsplan weist die Grundstücke EZ D1 als Fläche für „Geschäftsbauten mit gemischtem Warenangebot, einschließlich Lebens- und Genussmittel für die Grundversorgung“ und die Grundstücke EZ D3 und D2 als „gemischtes Baugebiet“ aus. In den ursprünglichen Gebäuden war bis zu deren Demolierung ein Einkaufszentrum untergebracht. Zum Bewertungsstichtag war vom ursprünglichen Gebäudebestand nur mehr der so genannte „CA“ (Baujahr 1960), Pizzeria, vorhanden. Das Areal wird vom Ner C durchflossen. Den Verkehrswert der Liegenschaft nennenswert erhöhende Außenanlagen sind nicht vorhanden.

Zu bewertendes Zubehör ist nicht vorhanden. Der orts- und gegendübliche Freigrundwert der gegenständlichen Liegenschaft wird mit S 4.000,00/m<sup>2</sup> begutachtet. Der Gesamtbodenwert beträgt daher

12.069 m <sup>2</sup>	zu S 4.000,00	S 48.276.000,00
-----------------------	---------------	-----------------

Im Zuge einer kommenden Bauführung sind 174 m<sup>2</sup> unentgeltlich an das öffentliche Gut abzutreten. 12.243 m<sup>2</sup> - 174 m<sup>2</sup> ergeben 2.069 m<sup>2</sup>. Die Bebauung des gegenständlichen Areals ist durch das Vorhandensein des C, der nicht nur erhalten werden muss, sondern auch nicht verlegt werden darf, mit erheblichen Mehrkosten verbunden, welche den Wert der Liegenschaft wesentlich vermindert. Die durch den C bedingten Mehrkosten belaufen sich bei einer gänzlichen, dass heißt räumlich optimalen Verbauung des Areals auf rund S 28.000.000,00. Laut Beilage D des Gutachtens wurden die Mehrkosten aufgrund der 1995 gegebenen Situation und Planung berechnet. Diese geschätzten Mehrkosten werden durch die Indexsteigerung und Marktpreiseinschätzung im Jahr 2000 hochgerechnet. Dargestellt werden in einer Aufstellung die Baumehrkosten aufgrund des Cgerinnes beim Projekt Kaufhof City Center C.

In den 90er Jahren wurde geplant, dass die geprüfte Firma ein Einkaufszentrum errichtet und betreibt. In den Jahren 1993 -1998 wurden von drei verschiedenen Planern Projekte erstellt. Eines dieser Projekte ist das Projekt Kaufhof City Center C der Architekten I und des zuständigen Projektleiters Baumeister J. Die Mehrkosten durch das Cgerinne wurden aufgrund dieser Planungen berechnet. Keines der Projekte wurde verwirklicht.

Der Gesamtbodenwert beträgt daher laut Gutachter S 20,246.302,00. Der Gebäudewert (Pizzeria) Sachwert beträgt S 838.750,00. Der Ertragswert Gebäude beträgt S 0,00. Die Abweichung des Ertragswertes von S 20,246.302,00 vom Sachwert S 21,085.052,00 erfordert laut Gutachten eine Gewichtung von 1:1. Der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft beträgt daher laut Gutachten S 20,700.000,00. Das bereits vorliegende konkrete Angebot der Firma E wurde vom Gutachter nicht berücksichtigt.

a) Zum Bilanzansatz Grund und Boden:

Laut Erhebungen durch die Betriebsprüfung beim Grundbuch Bezirksgericht N:

Mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 1956 wurden folgende Grundstücke der EZ D1 und der EZ D4 von Frau K an Frau L verkauft:

Frau L übernimmt laut Lageplan des Dipl. Ing. M aus der EZ D1 Katastralgemeinde N sowie aus der EZ D4 Katastralgemeinde N folgende Grundstücke beziehungsweise Grundstücksteile:

Auch wurden anschließend neue Einlagezahlen für folgende Parzellengruppen eröffnet.

		alt	neu		m <sup>2</sup>
Parzelle	D13	EZ D1	EZ D2		
Parzelle	D15	EZ D4	EZ D2		
Parzelle	D16	EZ D4	EZ D2		
				gesamt	3820
		alt	neu		m <sup>2</sup>
Parzelle	D17	EZ D4	EZ D10		
Parzelle	D18	EZ D4	EZ D10		

Parzelle	D19	EZ D4	EZ D10		
Parzelle	D58	EZ D4	EZ D10		
Parzelle	D20	EZ D4	EZ D10		
Parzelle	D21	EZ D4	EZ D10		
				gesamt	2065
		alt	neu	m <sup>2</sup>	
Parzelle	D52	EZ D4	EZ D11		
Parzelle	D54	EZ D4	EZ D11		
Parzelle	D55	EZ D4	EZ D11		
Parzelle	D23	EZ D4	EZ D11		
				gesamt	1702
		alt	neu	m <sup>2</sup>	
Parzelle	D51	EZ D4	EZ D12		
Parzelle	D53	EZ D4	EZ D12		
Parzelle	D22	EZ D4	EZ D12		
Parzelle	D25	EZ D4	EZ D12		
				gesamt	1529
			Kauf gesamt m <sup>2</sup>		9116
	Neuvermessung		laut EHW Bescheid 1.1.1957		9281
			Kaufpreis lt. Vertrag		725.000,00

Mit Kaufvertrag vom 30. April 1958 wurden Teilgrundstücke aus D5 und D6 an Frau L veräußert (14 m<sup>2</sup> und 29 m<sup>2</sup>). Laut einer Veräußerungsanzeige vom 15. Dezember 1961 werden von der Stadtgemeinde N 270 m<sup>2</sup> an Frau L verkauft. Kein Kaufpreis angegeben. Laut der Veräußerungsanzeige wurde die Genehmigung nicht erteilt. Es handelt sich hierbei um öffentliches Gut. Mit Kaufvertrag vom Dezember 1960 wurde das Grundstück D7 im Ausmaß von 754m<sup>2</sup> von Herrn O und Herrn P an Frau L verkauft.

		alt	neu	m <sup>2</sup>
Parzelle	D7	EZ D8	EZ D2	754
			Kaufpreis laut Vertrag	70.000,00
			gesamt	9870
bisher von Frau L gekauft				9.281
				754
				14
				29
			gesamt	10.078

Mit Notariatsakt vom 14. September 1962 wurden diese Grundstücke an Herrn Q übergeben.

EZ D2, D10, D11, D12      Geschäftsgrundstücke      gesamt m<sup>2</sup>      10.078

Im Jahr 1964 wurde eine Unterteilung des Grundstückes D13 vorgenommen. 743 m<sup>2</sup> wurden dem Grundstück D7 einverleibt.

Mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 1970 wurde das Grundstück D14 im Ausmaß von 142 m<sup>2</sup> mit einem Kaufpreis von S 15.000,00 von Herrn Q erworben.

Mit Kaufvertrag vom 5. September 1972 wurden die Grundstücke D6 und D5 EZ D1 von Herrn R an Herrn Q um S 1.053.000,00 verkauft.

Kaufpreis laut Vertrag      S 1.053.000,00  
Kauf gesamt m<sup>2</sup>      1755

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

In den Jahren 1986 - 1992 wurden diverse Grundstücksunterteilungen beziehungsweise Grundstückszusammenlegungen vorgenommen. 1995 wurden die EZ D10, EZ D11, EZ D12 und EZ D2 in die EZ D1 aufgenommen.

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

Mit Gesellschaftsvertrag-Abänderungsvertrag am 29. Juli 1999 wird die Firma A\_GmbH als Komplementär aufgenommen. Die Firma lautet auf A\_KG.

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

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

It. Grundbuch zum Zeitpunkt der Entnahme:	EZ D1	10.604 m <sup>2</sup>
	EZ D2	142 m <sup>2</sup>
	EZ D3	1.497 m <sup>2</sup>
	gesamt	12.243 m <sup>2</sup>

laut Käufen 1957 - 1972	It. Übergabe 1962	EZ D2 -D12	10.078 m <sup>2</sup>
		D6 und D5	1.755 m <sup>2</sup>
		D14	142 m <sup>2</sup>

Öffentliches Gut von Gemeinde		270 m <sup>2</sup>
	gesamt	12.245 m <sup>2</sup>

tatsächlich verkauft wurden nach einer Neuvermessung		11.882 m <sup>2</sup>
		262 m <sup>2</sup>
		12.144 m <sup>2</sup>

Bilanzansätze zum Zeitpunkt der Entnahme laut Anlageverzeichnis Sonderbetriebsvermögen

Bilanzwert EZ D4 und EZ D1 Anschaffungsdatum fiktiv 1.3.1972	797.500,00
Bilanzwert EZ D1 Grundstücke D6 u.D5 Anschaffungsdatum 5.9.1972	1.155.636,00
	1.953.136,00

Laut Aussage des Berufungswerbers, des Steuerberaters und laut Gewinn- und Verlustrechnung Entnahmewert sollen sich 7.482 m<sup>2</sup> im Betriebsvermögen befunden haben. Diese 7482 m<sup>2</sup> wurden mit einem Wert von S 1.900,00/m<sup>2</sup> entnommen.

Laut Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 28. September 2005 entspricht der Buchwert laut Bilanz Grund und Boden in Höhe von S 797.500,00 10.220,00 m<sup>2</sup>.

Bilanzwert 797.500 ATS

von Frau T gekauft und 1962 an Herrn Q übergeben siehe obige Aufstellung	10.078 m <sup>2</sup>
Grundstück D14 angeschafft 1970	142 m <sup>2</sup>
siehe obige Aufstellung	10.220 m <sup>2</sup>
Bilanzwert S 1.155.636	
Grundstück D6, Grundstück D5	1.755 m <sup>2</sup>
gesamt	11.975 m <sup>2</sup>
öffentliches Gut, siehe obige Aufstellung	270 m <sup>2</sup>
gesamt	12.245 m <sup>2</sup>

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

Laut Antwortschreiben des Steuerberaters vom 28. September 2005 wird erklärt, dass es für die Aufteilung der Liegenschaften in Betriebsvermögen und Privatvermögen ein Ergänzungsgutachten der Herren H und U vom März 1986 gibt. Dieses Gutachten

wurde von Herrn Notar V als Verlassenschaftskommissär in Auftrag gegeben. Gegenstand und Zweck des Ergänzungsgutachtens sind die Aufteilung der Liegenschaften in Privatvermögen und Betriebsvermögen. Die Aufteilung ist für die Erstellung der Bilanz zum 19.7.1985 erforderlich. Das vorhergegangene Schätzungsgutachten, auf welches im Ergänzungsgutachten Bezug genommen wird, wurde nicht vorgelegt.

Im Ergänzungsgutachten wurden dem Privatvermögen folgende Grundstücke zugeordnet:

Grundstück D13	2.225 m <sup>2</sup>
Grundstück D6	1.645 m <sup>2</sup>
Grundstück D5	110 m <sup>2</sup>
Grundstück D7	1.497 m <sup>2</sup>
Grundstück D14	142 m <sup>2</sup>
	5.619 m <sup>2</sup>

Laut den bisher vorgelegten und ermittelten Unterlagen und Sachverhalten und vor allem den Bilanzdarstellungen befinden sich diese Grundstücke nicht im Privat- sondern im Betriebsvermögen. Die Grundstücke D6 und D5 sind mit dem Wert S 1.155.636,00 in der Bilanz ausgewiesen. Aus dem Wert S 797.500,00 in der Bilanz ergibt sich, dass es sich auch bei diesen Grundstücken (EZ D4, EZ D1 und Grundstück D14) um Betriebsvermögen handelt. Durch die außerbilanzmäßige Zurechnung des Buchwertes für Grund und Boden in Höhe von S 350.691,00, wird nochmals bestätigt, dass sich alle diese Grundstücke im Betriebsvermögen zum Entnahmezeitpunkt befunden haben und bisher kein Ausscheiden aus der Bilanz mit Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt ist.

Als notwendiges Betriebsvermögen müssen zumindest die bisher bebauten Flächen gelten. Da es sich bei der geprüften Firma um einen § 5 EStG Ermittler handelt, kann dieser neben dem notwendigen Betriebsvermögen auch gewillkürtes Betriebsvermögen bilanzieren.

Dies ist auch daher sinnvoll, da alle Grundstücke aneinandergrenzen, die gesamte EZ D1 als Fläche für ‚Geschäftsbauten mit gem. Warenangebot‘ und die Grundstücke EZ D3 und D2 als ‚gemischtes Baugebiet‘ im Flächenwidmungsplan ausgewiesen sind.

Die Flächen waren daher ideal für eine Erweiterung des bestehenden Betriebes in der Vergangenheit (siehe auch Planung und Baugenehmigung Einkaufszentrum neu 1995).

Die Grundsteuern die unter EZ D1 Z1 von der Stadtgemeinde N vorgeschrieben wurden, wurden auch zur Gänze als Betriebsausgaben abgesetzt.

Mitbewertet unter Z1 wurde die EZ D2 und ab 1. Januar 2001 auch die EZ D3. Der EHW für EZ D3 und die Bodenwerfabgabe wurden mit 1. Januar 2001 auf 0,00 gestellt, da die EZ D3 mit Z1 eine wirtschaftliche Einheit bildet.

b) Zum Verkaufs- beziehungsweise Entnahmewert:

Laut schriftlicher Auskunft der Firma E ist diese an den Berufungswerber herangetreten, ob die Liegenschaft zu verkaufen sei. Ein erster diesbezüglicher Kontakt fand im Herbst 2000 statt. Da es zu dieser Zeit jedoch noch keine klare Verkaufsbereitschaft gab, wurde neuerlich eine Anfrage im Frühjahr 2001 gestellt. Im März 2001 wurde seitens der E ein Kaufpreis in Höhe von S 4.500,00/m<sup>2</sup> geboten. In der Folge wurde der angebotene Kaufpreis akzeptiert und noch in der ersten Aprilhälfte 2001 wurde der erste Entwurf eines Kaufvertrages durch Notar Dr. W ausgearbeitet. Der Kaufpreis pro m<sup>2</sup> war somit bereits vor der Entnahme der Liegenschaften in das Privatvermögen bekannt.

Laut Schätzungsgutachten erstellt im August 2001 wurden 4.000,00/m<sup>2</sup> begutachtet. Jedoch wurden erhöhte Baukosten aufgrund des C\_Gerinnies abgezogen. Diese erhöhten Baukosten, die It. Gutachter den Wert des Grund und Bodens verringern, betreffen ein konkretes Projekt von des Berufungswerbers aus dem Jahr 1995. Der Berufungswerber wollte in den Vorjahren selbst ein Einkaufszentrum auf dieser Liegenschaft errichten. Die Mehrkosten \_C betreffen dieses Projekt. Es sollte ein unterirdischer Tiefgaragenbereich entstehen und es sollte das bestehende Kraftwerk saniert und in die Baulichkeit einbezogen werden. Diese Mehraufwendungen betreffen ein ganz bestimmtes Projekt. Der Wert des Grund und Bodens wird hier nicht beeinflusst.

Dies zeigt auch eindeutig der Verkauf der Liegenschaft an die Firma E. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass errechnete Mehraufwendungen für ein geplantes Bauprojekt, das nicht verwirklicht wurde, Auswirkungen auf den Verkehrswert des nackten Grund und Bodens haben sollten.

Das Kraftwerk und das damit verbundene Recht der Stromerzeugung besteht 2001 noch. Elektrizitätsabgabe wurde bis einschließlich 2001 erklärt. laut Bescheid des Landes aus dem Jahr 2002 hat die Firma E das Recht eine

Wasserkraftanlage zu betreiben. Das Kraftwerk wird von der Firma E nicht betrieben. Für den Gebäudebestand 'CA' wird kein Wert angesetzt.

Zum Zeitpunkt der Entnahme der Liegenschaft war der m<sup>2</sup> Preis für die Liegenschaften bereits bekannt (Entwurf des Kaufvertrages April 2001).

Die Entnahme der Liegenschaften wurde erstmals bei den Um- und Nachbuchungen mit Datum 31. Dezember 2001 in der Buchhaltung dokumentiert. Die Um- und Nachbuchungen wurden laut Eingabejournal am 18. Juni 2002 eingegeben. Die Bilanz 2001 wurde am 14. August 2002 beim Finanzamt eingereicht. Die beiden Kaufverträge (erstens E und zweitens F ) wurden im März 2002 rechtswirksam.

Zusammenfassung:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung befanden sich zum Zeitpunkt der Entnahme am 30.4.2001 die gesamte Liegenschaft C im Ausmaß von 12.243 m<sup>2</sup> im Betriebsvermögen. Die Grundstücke D6 und D5 sind mit dem Wert S 1.155.636,00 in der Bilanz ausgewiesen. Aus dem Wert S 797.500,00 in der Bilanz ergibt sich, dass die restlichen Grundstücke ebenfalls in der Bilanz ausgewiesen sind. Es kann sich somit bei den Grundstücken nur um notwendiges Betriebsvermögen oder um gewillkürtes Betriebsvermögen handeln.

Entnahme zum 30.4.2001	EZ D1	10.604 m <sup>2</sup>
	EZ D2	142 m <sup>2</sup>
	EZ D3	1.497 m <sup>2</sup>
		12.243 m <sup>2</sup>

Davon ist ein Teil der Gesamtfläche als öffentliches Gut abzutreten.

99 m<sup>2</sup>  
12.144 m<sup>2</sup>

12.144m<sup>2</sup> ergaben sich tatsächlich beim Verkauf nach einer Neuvermessung.

Laut Schätzungsgutachten des Herrn H vom 20. August 2001 wurde der orts- und gegendübliche Freigrundwert der gegenständlichen Liegenschaft mit S 4.000,00/m<sup>2</sup> begutachtet.

Laut Kaufvertrag mit der Firma E vom 13.7.2001 wurde der Kaufpreis mit S 4.500,00 /m<sup>2</sup> angegeben.

Laut schriftlicher Auskunft der Firma E wurde bereits im März 2001 ein m<sup>2</sup> Preis in Höhe von S 4.500,00 geboten.

In Anlehnung an den zeitnah tatsächlich erzielten Verkaufspreis pro m<sup>2</sup> wird der Entnahmewert pro m<sup>2</sup> gemäß § 184 BAO mit S 4.500,00 geschätzt.

Berechnung des Entnahmewertes laut Betriebsprüfung

Entnahmewert Grund und Boden			2001 ATS	2001 €
bisher	7482 m <sup>2</sup>	1.900,00/m <sup>2</sup>	14.215.800,00	1.033.102,48
laut Betriebsprüfung	121.44m <sup>2</sup>	4.500,00/m <sup>2</sup>	54.648.000,00	3.971.425,04
Differenz			40.432.200,00	2.938.322,56
Buchwert Grund und Boden			2001 ATS	2001 €
bisher			1.953.137,00	141.940,00
bisher	außerbilanzmäßig		350.691,00	25.485,70
bisher	gesamt		1.602.446,00	116.454,30
laut Betriebsprüfung			1.953.137,00	141.940,00
Differenz			-350.691,00	-25.485,70
Entnahmewert laut Betriebsprüfung				
Entnahmewert			54.648.000 -	3.971.425,04 -
Buchwert			1.953.137	141.940,00
Entnahmewert			52.694.863	3.829.485,04

Tz. 2

Kaufhof Neubau

In den Jahren 1993 -1995 wurden im Anlageverzeichnis Kosten Kaufhof Neubau aktiviert. Bereits ab den ersten Anschaffungskosten 1993 wurde eine 4%-ige Absetzung für Abnutzung (Afa) geltend gemacht. Auch wurden in den einzelnen Jahren Investitionsfreibeträge (IFB) geltend gemacht. Im Jahr 1993 wurde der 30%-ige IFB geltend gemacht. Dieser war nur für Gebäude Herstellungskosten, mit Spatenstich nach dem 31. Januar 1993 gültig.

Die Herstellungskosten 1993 -1995 betragen S 5.585.814,00

Der Buchwert in Höhe von S 3.965.140,00 wurde im Jahr 2001 im Zuge der Privatentnahme der Liegenschaften C\_ ausgebucht. Ein Entnahmewert wurde nicht angesetzt. Eine Vorsteuerrückrechnung gemäß § 12(10) wurde nicht vorgenommen. Bereits im Wirtschaftsjahr 1998 wurden die Gebäude mit Ausnahme der Pizzeria abgerissen. Gebäude Pizzeria wurde in den 60er Jahren erbaut.

Auch im Schätzungsgutachten des Herrn H vom 20. August 2001, betreffend Verkehrswert der Liegenschaft C\_, wird nur die Pizzeria erwähnt.

Laut Stadtamt wurde in diesen Jahren keine Bescheide beziehungsweise Bewilligungen die auf eine Baumaßnahme hinweisen erteilt.

Auch laut Bezirkshauptmannschaft wurde 1986 letztmalig eine Baubewilligung betreffend Kraftwerk \_C\_ erteilt.

Ein Gebäude kann nach dem Wirtschaftsjahr 1998 auf dieser Liegenschaft (Ausnahme Pizzeria und Kraftwerk) nicht mehr vorhanden gewesen sein.

Mehrmals wurde aufgefordert (schriftlich und mündlich) bekannt zu geben, um welches Gebäude es sich beim ‚Kaufhof Neubau‘ handelt.

Seitens des Berufungswerbers und des steuerlichen Vertreters wurde darauf hingewiesen, dass der Bau bereits sehr lange zurückliegt, nicht im Prüfungszeitraum gebaut wurde und man sich nicht mehr erinnern kann, um welches Gebäude es sich handelt.

Da im Prüfungszeitraum laut obigen Ausführungen auf der Liegenschaft C\_ kein Gebäude, mit Ausnahme Pizzeria und Kraftwerk, mehr vorhanden sein kann, wird der Buchwert ‚Kaufhof Neubau‘ im Zuge der Eröffnungsbilanz berichtigt.

Eine eventuelle Vorsteuerrückrechnung beziehungsweise Stornierung der Vorsteuer ist nach Ansicht der Prüferin verjährt.

ATS	erklärt	It. Bp	Vermögensänderung	VÄ v. Vj.	Erfolgsänderung
01.11.1998	4,635.454,00	0,00	-4,635.454,00	.	
Afa 1999	223.432,00	0,00			
31.10.1999	4,412.022,00	0,00	-4,412.022,00	4,635.454,00	223.432,00
Afa 2000	223.432,00	0,00			
31.10.2000	4,188.590,00	0,00	-4,188.590,00	4,412.022,00	223.432,00
Afa 2000	111.716,00	0,00			
31.12.2000	4,076.874,00	0,00	-4,076.874,00	4,188.590,00	111.716,00
Afa 2001	111.734,00	0,00			
RBW 30.4.2001	3,965.140,00	0,00			
31.12.2001	0,00	0,00	0,00	4,076.874,00	4.076.874,00
in € 2001				296.277,00	296.277,00
				gesamt	4,635.454,00

Tz. 3

‚Baulichkeiten in Bau‘

Am 13. Januar 1995 wurde der Genehmigungsbescheid für den Abbruchplan Einkaufszentrum C\_ erstellt. Gleichzeitig wurde der Genehmigungsbescheid für den Neubau Kaufhof C\_ Einkaufszentrum erteilt.

Aufgrund von Berufungen der Nachbarn wird der Bescheid vom 13. Januar 1995 erst laut VwGH Beschluss vom 27.8.1996 rechtskräftig.

Die Baubewilligung mit Projektänderungen Neubau Einkaufszentrum C\_ wurde mit Bescheid vom 15. November 1996 erteilt. Am 23. Juni 1998 wurde die Frist für den Beginn der Bauausführungen bis 2. Juni 2000 verlängert.

Bis zum Jahr 1997 wurde in eingeschränktem Ausmaß das Einkaufszentrum C\_ betrieben. Im Wirtschaftsjahr 1998 wurden die Gebäude und Befestigungen abgebrochen. Die ‚Pizzeria‘ und das Kraftwerk blieben als Baulichkeiten erhalten. Freimachungskosten seit 1996 circa 14,5 Mio.

In den Jahren 1993 -1998 wurden im Anlageverzeichnis "Baulichkeiten in Bau" S 10.100.699,00 aktiviert. Im Wirtschaftsjahr 1999 wurde von diesen Kosten eine Teilwertabschreibung in Höhe von S 9.500.699,00 vorgenommen. Als Buchwert bleiben S 600.000,00 bestehen. Bei der Entnahme der Liegenschaft C\_ in das Privatvermögen, wurde der Buchwert in Höhe von S 600.000,00 ausgebucht.

Für die Baulichkeiten in Bau wurden in den Jahren 1993 -1996 IFB in Höhe von S 970.346,00 geltend gemacht. Der IFB für die Kosten 1998 wurde bei der Entnahme 2001 steuerpflichtig aufgelöst.

Von den anteiligen Planungskosten im Betrage von S 400.000,00, beziehungsweise von der darauf entfallenen Vorsteuer in Höhe von S 80.000,00 wurde im Jahr 2001 eine Kürzung im Ausmaß von 6/10-tel vorgenommen, (gesamt S 600.000,00 davon S 200.000,00 ohne Vorsteuerabzug) Es müsste sich somit um Anschaffungskosten und Vorsteuerabzug im Jahr 1997 handeln.

Konto Baulichkeiten in Bau laut Anlageverzeichnis in ATS:

Zugang 1993	316.160,00
Zugang 1994	1.488.915,00
Zugang 1995	4.022.181,00

Zugang 1996	3,224.057,00
Zugang 1997	938.533,00
Zugang 1998	110.853,00
	10,00.699,00
Abgang 1999	9,00.699,00
verbleiben	600.000,00

Bei der Vorsprechung am 23. August 2005 wurde bekannt gegeben, dass es sich bei den Kosten 1993 - 1998 um die Planungskosten von drei verschiedenen Projekten handelt. Im Jahr 1999 wurden zwei Planungsprojekte verworfen, da man wusste, dass man diese beiden Projekte nicht verwirklichen wird. Ein Planungsprojekt wurde bis zur Entnahme aufrecht erhalten. Laut Erklärung Wert der Planungen S 600.000,00. Bis dato konnte nicht erklärt werden, wie der Betrag in Höhe von S 600.000,00 ermittelt wurde.

Mangels Unterlagen beziehungsweise Nichtbeantwortung schriftlich gestellten Fragen werden von der Betriebsprüfung die Kosten für das bis zur Entnahme noch aufrechte Projekt geschätzt.

Gesamtkosten 1993 - 1998	10,100.699,00
davon 1/3tel	3,366.900,00
aufrechtes Planungsprojekt It. Bp.	3,366.900,00
bisher	600.000,00
Differenz	2,766.900,00

Im Schätzungswege wird davon ausgegangen, dass es sich bei dem Planungsprojekt um die Kosten der Jahre 1996 -1998 handelt. Der IFB für die Kosten 1998 wurde bei der Entnahme 2001 steuerpflichtig aufgelöst. Der Fristenlauf der Behaltefrist von vier Wirtschaftsjahren beim IFB beginnt mit jenem Wirtschaftsjahr, das dem Jahr der Beendigung des gesamten Investitionsvorganges folgt, und zwar auch dann, wenn der IFB bereits von früher angefallenen Teilkosten geltend gemacht worden ist.

Auflösung IFB 2001

		IFB erklärt	
Teilkosten Planungsprojekt 1996	2,317.514,00	208.576,00	9%
Teilkosten Planungsprojekt 1997	938.533,00	84.468,00	9%
Teilkosten Planungsprojekt 1998	110.853,00	9.977,00	bereits aufgelöst
	3,366.900,00	303.021,00	
		ATS	€
Auflösung IFB 2001 It. Bp.		293.044,00	21.296,35

Teilwertabschreibung „Baulichkeiten in Bau“

	erklärt	laut Bp.	Vermögensänderung	VÄ. v. Vj.	Erfolgsänderung
01.11.1998	10,100.699,00	10,100.699,00			
TWA1999	9,500.699,00	6,733.799,00			
31.10.1999	600.000,00	3,366.900,00	2,766.900,00	0,00	2,766.900,00
31.10.2000	600.000,00	3,366.900,00	2,766.900,00	-2,766.900,00	0,00
31.12.2000	600.000,00	3,366.900,00	2,766.900,00	-2,766.900,00	0,00
31.12.2001	0,00	0,00	0,00	-2,766.900,00	-2,766.900,00
				€	-201.078,46

Storno Vorsteuerrückrechnung gemäß § 12 Abs. 10 UStG

	ATS	€
Vorsteuerrückrechnung gemäß § 12 Abs. 10 UStG bisher	48.000,00	3.488,30
Vorsteuerrückrechnung gemäß § 12 Abs. 10 UStG It. Bp.	0,00	0,00

Von der Betriebsprüfung wird angenommen, dass es sich bei dem letzten Projekt ebenfalls um „verlorenen Aufwand“ handelt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich um eine betriebliche Fehlinvestition (Planungskosten für ein nicht realisiertes Projekt). Im Jahr 2001 war bekannt, dass das Projekt nicht realisiert wird.

Sollte das Projekt bei der Entnahme 2001 noch aufrecht gewesen sein, beziehungsweise Gegenstand der Entnahme gewesen sein, dann wäre eine Vorsteuerrückrechnung durchzuführen. Es wäre auch der Wert des Projektes bei der Entnahme ertragsmäßig anzusetzen.

Tz. 4

Wertpapiere:

Die Wertpapiere wurden mit 30. November 2001 entnommen. Der Buchwert in Höhe von S 481.033,00 wurde ausgeschieden. Ein Entnahmewert wurde bisher nicht angesetzt.

Der Wert der in das Privatvermögen überführten Wertpapiere wird mangels Unterlagen mit dem Buchwert angesetzt.

	ATS	€
Entnahmewert Wertpapiere 2001	481.033,00	34.958,03
bisher	0,00	0,00
Differenz It. Bp	481.033,00	34.958,03

Tz. 5

Waschstraße notwendiges BV - Grund und Boden

Der Waschstraßenbetrieb wurde am 30.11.2001 an die Firma G verkauft. Dieser Betrieb wurde bei der Realteilung 1997 dem Betrieb C<sub>—</sub> zugeordnet. Im Jahr 1997 wurde ein Teilungsvertrag abgeschlossen. Die Firma A<sub>—</sub> wird gegründet und andererseits bleibt die AB bestehen. Der Betrieb Waschstraße befindet sich auf dem Grundstück D24 EZD26 KGX. Die Liegenschaft befindet sich im Sonderbetriebsvermögen des Berufungswerbers. Die angrenzenden Grundstücke sind die Betriebsgrundstücke der G sowie die Grundstücke, die der Vermietung (Privatvermögen) dienen.

Laut schriftlicher Auskunft des Berufungswerbers gehört nur das Grundstück D27 im Ausmaß von 4.431 m<sup>2</sup>, beziehungsweise laut Gutachter 4.503m<sup>2</sup> dem Betriebsvermögen der G an. Auf diesem Grundstück wird ein Möbelfachmarkt von der G betrieben. Zur Vermietung gehören das Objekt ‚Y‘ (steht jetzt leer), das Objekt ‚AA‘, sowie die ‚Tankstelle‘. Ab 12/2001 wird die Waschstraße von der KG betrieben und der anteilige Grund und Boden stellt notwendiges Betriebsvermögen dar.

Der Parkplatz für diese Objekte ist laut dem Berufungswerber Privatvermögen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung kann jedoch der Parkplatz nur verhältnismäßig Privatvermögen sein, denn ein Teil stellt auch notwendiges Betriebsvermögen der G für den Möbelfachmarkt dar.

Am 30. November 2001 wurde das Betriebsgebäude der Waschstraße samt Ausstattung von der A<sub>—</sub> an die G um S 70.000,00 verkauft. Der Grund und Boden war nach Ansicht der Betriebsprüfung auch bei der Firma A<sub>—</sub> bereits notwendiges Betriebsvermögen. Die stillen Reserven des Grund und Bodens wurden bisher nicht erklärt. Der Grund und Boden wurde bisher nicht erklärt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt im Jahr 2001 bezüglich des Grund und Bodens eine Entnahme mit nachfolgender Einlage aus dem beziehungsweise in das Sonderbetriebsvermögen des Berufungswerbers vor. Die stillen Reserven des Grund und Bodens sind daher steuerwirksam im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der A<sub>—</sub> aufzudecken und im gleichen Ausmaß bei der G als Einlage zu erfassen.

Ermittlung des Entnahme- und Einlagewertes:

Das Gebäude hat ein Grundaussmaß von circa 150 m<sup>2</sup>. Zusätzlich werden von der Betriebsprüfung als betriebsnotwendig Einfahrt und Zufahrt zur Waschstrasse, PKW Abstellplätze und ein anteiliger Grundanteil rund um das Gebäude. Dieser betriebsnotwendige Anteil wird mit 700 m<sup>2</sup> geschätzt.

Grundstücksnummer	m <sup>2</sup>	Kaufpreis in €	Jahr
2750, 275372	78.104	193	August 1998
2755/2, 2753/1	4.050	160	Dezember 1998
721/9	3356	86	September 2002
914/7	10.647	131	Juni 2001
652/8	1811	166	Dezember 2003
903/6	3999	185	Juli 2004
942/7	6676	151	Dezember 2004

Gemäß § 184 BAO wird von der Betriebsprüfung ein m<sup>2</sup> Preis in Höhe von € 150,00 geschätzt.

Bisher war der Buchwert Grund und Boden Waschstraße weder in der Firma A\_KG noch in der Firma G erfasst. Der anteilige Buchwert Grund und Boden Waschstraße wird von der Betriebsprüfung wie folgt ermittelt.

	€
unbebaute Grundstücke EZ 772 693/3 laut Bilanz G <sub>—</sub> dieser	18.637,00
Bilanzansatz entspricht 4.503 m <sup>2</sup>	
Wert Grund und Boden /m <sup>2</sup>	4,14
Buchwert Waschstraße Grund und Boden	3.519,00
Der Entnahmewert laut Betriebsprüfung errechnet sich wie folgt:	€
Grund und Boden Waschstraße 850m <sup>2</sup>	
m <sup>2</sup> Preis Entnahme	150,00
Entnahmewert Waschstraße Grund und Boden	127.500,00

Tz. 6

Bescheidzustellung

Mit Beschluss vom 20. Dezember 2001 laut Firmenbucheintragung wurde bekannt gegeben, dass sich die Firma A\_KG in Liquidation befindet. Laut Firmenbuch vom 5. September 2003 wurde die Firma A\_KG gelöscht. Am 5. Mai 2003 wurde seitens des steuerlichen Vertreters beim zuständigen Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung zur Vorlage beim Firmenbuch angefordert. Am 27. August 2003 wurde die Unbedenklichkeitsbescheinigung vom Finanzamt ausgestellt.

*Am 17. Januar 2005 wurde vom Finanzamt ein Prüfungsauftrag ausgestellt. Prüfungsbeginn 18. Januar 2005. Am 18. Januar 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter eine Stellungnahme zum Prüfungsauftrag ausgehändigt. In dieser Stellungnahme wird die Auffassung vertreten, dass die KG mit der Löschung als Rechtssubjekt aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei. Eine Zustellung von amtlichen Schriftstücken an die gelöschte Firma sei aus diesem Grunde nicht mehr möglich."*

Im Punkt „*Prüfungsabschluss*“ des dargestellten Prüfungsberichtes wurde festgehalten, dass die Feststellungen in den Tz. 1 bis 5 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die einheitliche und gesonderte Feststellung notwendig machen würden. Die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Dabei wurde in den jeweiligen Textziffern auf die gleich bezeichneten Textziffern des oben zitierten Besprechungsprogrammes verwiesen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den „*Bescheiden*“ über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1999 bis 2001 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1999 bis 2001 bei der A mit den Bescheiden datiert vom 22. Dezember 2005 zugestellt durch Hinterlegung beim Postamt am 11. Januar 2006.

Allen im letzten Absatz genannten „*Bescheiden*“ und den gleichzeitig ausgefertigten „*Bescheiden*“ über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Umsatzsteuer 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO und dem neuerlichen „*Umsatzsteuerbescheid 2001*“ an die A ist gemein, dass diese vom Bundesrechenzentrum erstellt und ausgedruckt und aufgrund entsprechender Einstellung im Abgabensystem an das Finanzamt und nicht an die A zugestellt wurden.

Im Finanzamt wurde dann jeweils das Adressfeld und auch gelegentlich Zahlen und Namen der Beteiligten der KG mit Papierstreifen überklebt, die noch im Original des Finanzamtaktes vorhanden sind. Auf diesen Papierstreifen wurde die Adressierung auf A zu Händen A\_GmbH zu Händen des Berufungswerbers abgeändert. Auf anderen Papierstreifen wurden Namen der Beteiligten der KG beziehungsweise auch die Höhe der festgestellten Einkünfte verändert.

Diese nachträglichen Veränderungen auf den vom Bundesrechenzentrum ausgefertigten „*Bescheiden*“ wurden jeweils beim Adressfeld mit der Bemerkung „*korrigiert*“, unleserliches Handzeichen und dem Datum 4. Januar 2005 dokumentiert.

Wie aus den der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 16. Januar 2008 übergebenen Kopien der zugestellten Ausfertigungen dieser „*Bescheide*“ ersichtlich ist, waren die überklebten Originale zuerst kopiert, mit dem Amtssiegel versehen und dann zugestellt worden.

Die oben erwähnte Abzeichnung mit Datum und Handzeichen fehlt aber auf den zugestellten Ausfertigungen ebenso wie jede andere Unterschrift.

Gegen die Bescheide des Finanzamtes N vom 11. Januar 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1999 bis 2001 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1999 bis 2001 bei der A, in\_B wandte sich der Berufungswerber mit der Berufung datiert vom 9. Februar 2006 und begehrte, die Wiederaufnahmebescheide wegen Unzulässigkeit ersatzlos aufzuheben und in der Folge die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Veranlagungsjahre 1999, 2000 und 2001 entsprechend der bisherigen Steuerbescheide festzustellen und beziehungsweise oder die Feststellungsbescheide und die darin enthaltenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1999 im Ausmaß von € -354.399,61, für 2000 mit € -118.322,49 und für 2001 mit € 3.539.548,77 festzusetzen, beziehungsweise ebenfalls mit den bisher auf Grund der eingereichten Erklärungen festgesetzten Beträgen auszufertigen.

Dies begründete der Berufungswerber damit, dass diese Bescheide an die Firma A adressiert worden seien. Diese Gesellschaft habe als Steuersubjekt im Zeitpunkt der Bescheidausfertigung und Bescheidzustellung laut Hinweis auf den Firmenbuchstand beim Landesgericht Wels nicht mehr bestanden. Eine Zustellung an diese Gesellschaft habe daher nicht mehr rechtswirksam erfolgen können.

Im Zusammenhang mit den gegenständlich bekämpften Steuerbescheide sei von der Außenprüfung des Finanzamtes im Wesentlichen ein weit höherer Entnahmewert für die Liegenschaft NN N, C, als erklärt, angesetzt worden. Die Außenprüfung und das Finanzamt hätten dem der Erklärung zugrunde liegenden Gutachten keine Bedeutung beigemessen und seien beide davon ausgegangen, dass sich im Betriebsvermögen hinsichtlich der entnommenen Liegenschaft ein weit aus höheres Flächenausmaß befunden habe, als erklärt und zunächst veranlagt worden wäre. Dabei habe es die Außenprüfung unterlassen, ein Gegengutachten einzuholen, nach welchem sich ein wesentlich niedrigerer Quadratmeterpreis für die entnommene Liegenschaft ergeben hätte, als von der Außenprüfung selbst angesetzt. Dies ergebe sich schon allein aus den von der Betriebsprüfung selbst aufgelisteten Vergleichspreisen und dem Hinweis, dass es sich beim Quadratmeterpreis, welcher letztendlich nach umfangreicher Erfüllung von Auflagen von der Firma E bezahlt worden sei, um einen außerordentlichen Liebhaberpreis gehandelt habe. Die Tatsache, dass die entnommene Liegenschaft vom Ausmaß her, wesentlich kleiner als von der Außenprüfung angesetzt, gewesen sei, ergebe sich aus einem Vorgutachten, das im Zusammenhang mit der Verlassenschaftsabhandlung nach dem verstorbenen Herrn Q erstellt worden sei und aus noch älteren Unterlagen. Diese Unterlagen seien von der Außenprüfung nicht oder zumindest nicht ausreichend beurteilt worden. Die Einvernahme des Gutachters sei unterblieben und wäre

insbesondere der Hinweis, dass jahrelang Grundsteuern sehr wohl aus dem privaten Bereich bezahlt worden wären, unberücksichtigt geblieben. Dadurch sei gegen die amtswegige Ermittlungspflicht auch zugunsten des Steuerpflichtigen verstoßen worden. Zwar habe sich die Behörde in der Besprechung vom 13. Dezember 2005 mit dem Schriftsatz vom 12. Dezember 2005 befasst und diesen auch zusätzlich im Rahmen der Sachverhaltsfeststellungen und Bescheidbegründungen verwendet, aber den Berufungswerber nicht vorher zu einer Gegenäußerung und damit Wahrung des Parteiengehörs eingeladen und auch damit Verfahrensvorschriften verletzt.

Das Versagen von Betriebsausgaben in Form von AfA-Beträgen und Restbuchwerten auch mit dem Hinweis, dass entsprechende Belege nicht vorgelegt worden wären, entbehrt nicht nur der Sachlichkeit, sondern widerspreche auch dem Grundsatz, dass formell richtige Jahresabschlüsse und Steuererklärungen ihre materielle Richtigkeit in sich tragen würden. Dies gelte insbesondere dann, wenn auf Grund von abgelaufenen Aufbewahrungsfristen auf Urbelege nicht zurückgegriffen werden könne, beziehungsweise vom Steuerpflichtigen nicht mehr zurückgegriffen werden brauche. Darüber hinaus sei die Aberkennung auch ein Verstoß gegen das Vertrauen auf die bisherige Vorgangsweise der Veranlagungsreferate.

Der Berufungswerber ersuchte eine Frist zum Vorbringen weiterer Berufungsbegründungen bis zum 31. März 2006 einzuräumen, da es ihm erst nun möglich sei, Rückschlüsse der Außenprüfung auf Grund seiner Eingabe vom 12. Dezember 2005, welche im Betriebsprüfungsbericht verarbeitet worden sei, zu ziehen und diesen seine eigenen Auffassungen entgegen zu setzen. Die Fristverlängerung würde auch deswegen begehrt, weil dadurch die mündliche Berufungsverhandlung seines Erachtens eine bessere Vorbereitung erfahren würde.

Mit dem Schreiben datiert vom 22. Juni 2006, eingelangt am 28. Juni 2006 ergänzte der Berufungswerber sein Vorbringen. Den eingebrachten Berufungen würden Feststellungsbescheide zugrunde liegen, die vom Finanzamt an die Firma A gerichtet gewesen seien. Die Bescheide wären mit RSa-Brief zugestellt und am 10. Januar 2006 übernommen worden. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folge, dass nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO in Verbindung § 191 Abs. 2 leg. cit. wo der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften gegenübertreten würden, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaft zu richten sei, solange diese bestehe. Unzulässig sei es aber, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr existiere. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 13. März 1997, 96/15/0118, ausgesprochen, dass ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergehe, keine Rechtswirkungen entfalte. Da die ehemalige A nach durchgeführtem Liquidationsverfahren am 5. September 2003 im Firmenbuch beim

Landesgericht BB gelöscht worden sei, wären die als Bescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes an eine nicht mehr existierende Gesellschaft ergangen und könnten daher keine Rechtswirkungen entfalten. Auch würden diese Bescheide keine Begründungen enthalten und wären auch deswegen aus formellen Gründen ersatzlos aufzuheben. Als formellen Mängel werte der Berufungswerber auch, dass der Betriebsprüfungsbericht auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2005 verweise, diese jedoch nicht beigelegt gewesen sei. Darin habe der Berufungswerber wichtige Ergänzungen vorgenommen und Aussagen getroffen. Der Betriebsprüfungsbericht würde Ausführungen aufweisen, die dem Berufungswerber bei der Schlussbesprechung noch nicht vorgelegen seien. Deswegen habe er dazu keine Stellungnahme abgeben können und würde eine Verletzung des Parteihörs durch die Abgabenbehörde erster Instanz vorliegen.

Zum „*Flächenausmaß und Verkehrswert des Betriebsvermögens*“ führte der Berufungswerber aus, dass im Laufe der Außenprüfung dem Finanzamt ein Ergänzungsgutachten der Herren Regierungsrat H und Ing. CC U vom März 1986 vorgelegt worden sei. Diese hätten festgestellt, dass von der gesamte Liegenschaftsfläche (12.243 m<sup>2</sup>) 5.619 m<sup>2</sup> dem Privatvermögen zugeordnet gewesen seien und somit sich Betriebsvermögen eine Grundfläche von 6.624 m<sup>2</sup> befunden habe. Das diesem Ergänzungsgutachten zugrunde liegende Hauptgutachten habe nunmehr ausgehoben werden können und sei diesem Ergänzungsschreiben beigelegt. Das Berufsbegehren werde insoweit modifiziert, dass der Entnahme vom 30. April 2001 ein Betriebsvermögen im Ausmaß von 6.624 m<sup>2</sup> zugrunde zu legen sei und die bisher vorgenommene Kürzung des Buchwertes zu entfallen habe. Zu den von den Prüfungsorganen errechneten betrieblichen und privaten Flächen entgegne der Berufungswerber, dass diese umfangreichen Berechnungen schon alleine deshalb nicht zum Ziel führen und einer gleichmäßigen Besteuerung zugrunde gelegt werden könnten, „*weil mit Notariatsakt 14. September 1962 von Frau L, der Mutter des Berufungswerbers, an diesen Grundstücke unentgeltlich übertragen*“ worden sei und eine bilanzielle Erfassung daher nicht aus historischen Kaufverträgen und deren Kaufpreisen abgeleitet werden könne. Daneben würden die Ausführungen und Berechnungen der Prüfungsorgane in keiner Weise die verschiedenen Umgründungen unter Anwendung des ehemaligen Umgründungssteuergesetzes berücksichtigen. Es sei nicht nachzuvollziehen, warum seitens der Finanzverwaltung Thesen und Hypothesen aufgestellt werden, wenn aus einem Gutachten zweier Sachverständiger, von denen einer sogar für die Finanzverwaltung tätig gewesen sei, sich die Aufteilung in Privat- und Betriebsvermögen zweifelsfrei ergebe und diese Gutachten auch amtlichen Verfahren, wie dem Verlassenschaftsverfahren einschließlich pflegschaftsbehördlicher Begutachtung und auch Abgabenverfahren mit dem der Bemessung von Gebühren durch das ehemalige Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern, zugrunde

gelegt worden seien. Völlig unverständlich sei es, dass die Außenprüfung während ihrer Arbeiten nachgefragt habe, ob bei der laufenden Ergebnisermittlung - sei es bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sei es bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - auch Teile der vom der Stadtgemeinde N vorgeschriebenen laufenden Grundsteuern weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten gebucht wurden seien und nach Beantwortung dieser Fragen durch die Steuerpflichtigen und Vorlage der Belege, wonach Grundsteuern auf den Privatkonten belastet wurden, diesem Umstand keine Bedeutung bei der Trennung in Privatvermögen und Betriebsvermögen beigemessen, ja nicht einmal mehr auf diesen Sachverhalt eingegangen worden sei. Schon im Kalenderjahr 1995 habe der Berufungswerber gemeinsam mit seinem steuerlichen Vertreter beim damaligen Vorstand des Finanzamtes N persönlich vorgesprochen. Bei diesem Termin sei die mögliche Entnahme der berufsgegenständlichen Liegenschaft in das Privatvermögen, Gesprächsthema gewesen und der Finanzamtsvorstand habe dem Berufungswerber nahe gelegt, zur Wertermittlung im Zusammenhang mit der steuerlichen Erfassung abermals Herrn Regierungsrat H mit der Schätzung der Liegenschaft zu beauftragen, weil diesem die Liegenschaft selbst, die Umstände der Zuordnung nach diversen Firmenumgründungen vor und nach dem Tod des Herrn Q bereits bekannt gewesen seien und somit umfassende Kenntnisse für die gutachterliche Aufteilung und Wertermittlung besessen habe und damit eine von der Finanzverwaltung in Aussicht gestellte Akzeptanz bestmöglich erreicht werden würde können. Da sich in der Zwischenzeit, insbesondere auch wegen des großen Interesses der Stadtgemeinde N, die Möglichkeit ergeben habe, ein innerstädtische Einkaufszentrum auf der berufsgegenständlichen Betriebsliegenschaft zu errichten, wurden vom Berufungswerber die bereits eingeleiteten Planungen und Vermietungsmöglichkeiten bis in das Jahr 2000 fortgesetzt. In der zweiten Hälfte des Jahres 2000 habe sich abgezeichnet, dass der Berufungswerber weder alleine noch mit namhaften Mietern das Projekt würde verwirklichen können. Aus diesem Grund sich der Berufungswerber entschlossen, die Liegenschaft in das Privatvermögen zu übernehmen und mit möglichen anderen Investoren Gespräche zu beginnen. Zu Beginn des Jahres 2001 sei Herr Regierungsrat H mit der Abfassung eines Schätzungsgutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes für die Liegenschaft, insbesondere jener Teilflächen, die aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen übergeführt wurden, beauftragt worden. In dem der Außenprüfung vorgelegten Gutachten habe der Sachverständige den Entnahmewert je m<sup>2</sup> mit S 1.900,00 festgestellt und werde dieser Wert dem Berufsbegehren zugrunde gelegt. Daraus ergebe sich der Antrag nach Anerkennung eines Entnahmewertes in Höhe von S 12,585.600,00. Die Außenprüfung habe sich bei der Bewertung des Grundstückes auf den im Kaufvertrag vom 13. Juli 2001 mit der Firma E genannten m<sup>2</sup>-Preis von S 4.500,00 gestützt. Dieser Vertrag habe erst nach Erfüllung einiger

Auflagen und Bedingungen am 1. Juli 2002 Rechtswirksamkeit erlangt. Die Organe der Außenprüfung hätten sich weder mit dem Gutachten des Sachverständigen Herrn Regierungsrat H auseinander gesetzt, noch bei der Feststellung des Entnahmewertes auf selbst eingeholte Vergleichspreise Bedacht genommen und auch nicht den Kaufvertrag zwischen der Firma DD und der F vom 23. November 1999 beziehungsweise 13. Dezember 1999 berücksichtigt, bei welchem für ein unmittelbar benachbartes Grundstück eine vergleichbarer m<sup>2</sup>-Preis in Höhe von S 1.393,44 vereinbart worden wäre. Die Vorgangsweise der Außenprüfung erscheine ausschließlich auf steuerbelastende Sachverhaltselemente fixiert. Es würden andere Sachverhaltsmomente zwar teilweise erhoben, aber soweit ignoriert, als sie dem angestrebten steuerlichen Mehrergebnis zuwider laufen würden. Es würde das im Zusammenhang mit der Zulässigkeit einer Schätzung von der Abgabenbehörde anzuwendende Vorgehen in keiner Weise berücksichtigt und das Schätzungsergebnis den der Finanzbehörde eingeräumten Ermessensspielraum sprengen. Es sei nicht geeignet, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen nur annähernd näher zukommen. Die von der Außenprüfung selbst ermittelten weiteren Vergleichspreise (zum Beispiel auf dem EE) seien unberücksichtigt geblieben und das Vorliegen eines etwaigen Liebhaberpreises nicht untersucht worden.

Betreffend des Neubaus des Kaufhofes seien in den Jahresabschlüssen 1993 bis 1999 (in den Jahren 1993 bis 1997 bei der AB und in den Jahren 1998 und 1999 nach der Realteilung bei der A\_KG) Aktivierungen für das geplante neue Einkaufszentrum vorgenommen worden, wobei teilweise bereits Abschreibungen als Betriebsausgaben angesetzt worden seien. In den im Zusammenhang mit den eingereichten Steuererklärungen beigelegten Jahresabschlüssen seien umfangreiche Anlagenverzeichnisse enthalten, die bei der laufenden jährlichen Steuerveranlagung zu keinen Beanstandungen, Ergänzungsaufträgen oder formellen Einschränkungen durch das Finanzamt N geführt hätten. Es werde unmissverständlich darauf hingewiesen, dass jede Unterstellung, wonach die aktivierten Kosten nicht tatsächlich angefallen seien, auf schärfste zurückgewiesen werde. Es würde die im Rahmen mehrfacher Steuerveranlagungen unbeanstandete formelle Richtigkeit der Steuererklärungen und Jahresabschlüsse ihre materielle Richtigkeit in sich bergen und somit die getroffenen Prüfungsfeststellungen jeder Grundlage entbehren. Es wäre bei der Behandlung und Entscheidung schwieriger Fragen der persönliche Kontakt zum Finanzamt N gesucht worden. Ferner werde entschieden zurückgewiesen, dass der ehemaligen steuerpflichtigen Gesellschaft vorgeworfen würde, dass aktivierte Belege aus den Jahren beginnend mit 1993 bis 1998 nicht mehr vorgelegt worden seien. Von der Außenprüfung sei unverständlicherweise negiert worden, dass hinsichtlich dieser Jahre bereits Bemessungsverjährung eingetreten sei und die in der Bundesabgabenordnung zumindest damals statuierten Aufbewahrungsvorschriften hinsichtlich Aufbewahrungsfristen bereits abgelaufen seien. Genauso unverständlich sei, dass

die Außenprüfung mit einem umfangreichen Konvolut von Belegkopien aus dem Veranlagungsjahr 1995 sich nicht auseinander gesetzt habe. Diese Unterlagen seien noch in einem alten Bauakt archiviert gewesen, auf welchen nach langem Durchforsten des Archivmaterials zufällig noch zugegriffen habe werden können. Die Organe der Außenprüfung hätten willkürliche Feststellungen getroffen, ohne mögliche Sachverhalte zu erforschen und dabei auch die Bestimmungen des § 115 BAO, nämlich auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu ermitteln, nachdrücklich verletzt.

Zur Behandlung der „*Baulichkeiten im Bau*“ in den Prüfungsfeststellungen und deren Auswirkungen auf die Feststellungsbescheide würden die Ausführungen oben grundsätzlich wiederholt und zusätzlich festgestellt, dass die Annahme der Prüfungsorgane (letzter Satz der schriftlichen Unterlagen) dieses Projekt wäre konform zur Bildung der Rückstellung bereits 1998 nicht mehr werthaltig gewesen, nicht den Tatsachen entspreche, nur eine Annahme sei, die durch keinerlei Sachverhaltsmomente bekräftigt werden könne. Dies sei ausschließlich darauf ausgerichtet, steuerliche Mehrergebnisse zu erzielen und dabei die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu vergessen. Eröffnungsbilanzkorrekturen in dieser Größenordnung würden der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen. Es könne nicht sein, dass solche zu Lasten des Steuerpflichtigen erfolgen würden, wenn mangels durchgeführter Anschlussprüfungen es durch Annahmen der Finanzverwaltung zu Feststellungen komme, die jeglicher Redlichkeit widersprechen würden. Gerade die sukzessive Berücksichtigung als Aufwand in Form von Rückstellungen dokumentiere die Komplexität der verschiedenen Bauvorhaben, deren Werthaltigkeit und letztendlich die Tatsache, dass zum Zeitpunkt der Aufgabe des Willens zur Errichtung eines innerstädtischen Einkaufszentrums die aktivierten Restbuchwerte als Aufwand ausgebucht hätten werden müssen.

Im übrigen verwies der Berufungswerber auf ursprüngliche Vorbringen in der Berufung vom 11. Januar 2006.

Da entgegen der Behauptung des Berufungswerbers in der oben dargestellten Ergänzung der Berufung das Hauptgutachten zum Verkehrswert der entnommenen Liegenschaften nicht beigelegt war, ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 10. Juli 2006, welches an den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers gerichtet war, um dessen Vorlage.

Im Schreiben datiert vom 18. Juli 2006 antwortete der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers, dass seine steuerliche Vollmacht für die A mit deren Löschung im Firmenbuch ebenso untergegangen sei. In dieser Angelegenheit trete er bloß als persönlicher Berater des Berufungswerbers auf und betrachte das im letzten Absatz beschriebene Ersuchen um Ergänzung als gegenstandslos.

Im weiteren Vorhalt des Finanzamtes wurde der Berufungswerber wörtlich gleich lautend wie im oben beschriebenen Ersuchen um Ergänzung vom 10. Juli 2006 aufgefordert, das oben erwähnte Hauptgutachten vorzulegen.

Dem folgte der Berufungswerber mit Schreiben vom 13. Juli 2006 und legte das Gutachten des Regierungsrat H und des Ing. CC U vom 9. April 1986 vor.

Am 17. Juli 2006 verfasste die Prüferin folgende Stellungnahme zum Berufungsvorbringen:

*„Zur Bescheidadressierung und -Zustellung bzw. Begründung*

*Die durchgeführte Adressierung und Zustellung erfolgte nach Absprache mit dem Leiter des Bundesweiten Fachbereiches für Verfahrensrecht, Dr. FF.*

*Sämtliche Bescheide enthalten in der Begründung den Hinweis auf die erfolgte Betriebsprüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift beziehungsweise den Bericht, aus dem die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen sind. Eine Durchschrift der Niederschrift wurde nach Beendigung der Schlussbesprechung ausgehändigt und wurde daher nicht als Berichtsbeilage angeführt und versendet. Auf Seite 6 des Betriebsprüfungsberichtes sind die einzelnen Textziffern angeführt, in denen Feststellungen getroffen wurden, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens geführt haben.*

*zu Punkt 1) Flächenausmaß und Verkehrswert des Betriebsvermögens*

*siehe Tz. 1 des Berichtes vom 16. Dezember 2005*

*Flächenausmaß*

*Im Ergänzungsgutachten vom 9. April 1986 der Herren H und U wurden folgende Grundstücke als Privatvermögen bezeichnet:*

D13	2225 m <sup>2</sup>
D6	1645 m <sup>2</sup>
D5	110 m <sup>2</sup>
D7	1497 m <sup>2</sup>
D14	142 m <sup>2</sup>
	5619 m <sup>2</sup>
betriebl. somit	6624 m <sup>2</sup>

*In der Bilanz zum Zeitpunkt der Entnahme laut Anlageverzeichnis befinden sich die EZ D4 und die EZ D1 und extra ausgewiesen, gekauft 1972, die Grundstücke D6 und D5 aus der EZ D1.*

*Die Aufteilung betrieblich - privat kann aus diesem Grund schon nicht richtig sein. Da es sich bei der geprüften Firma um einen § 5 EStG Ermittler handelt, kann dieser neben dem notwendigen Betriebsvermögen auch gewillkürtes Betriebsvermögen bilanzieren.*

*Am 13. Juli 2006 wurde das dem Ergänzungsgutachten zugrunde gelegte Hauptgutachten nachgereicht. Der Bodenwert wurde für 12.243 m<sup>2</sup> mit S 19.588.800,00 ermittelt. Eine Aufteilung in Privat und Betrieblich, wie im Ergänzungsgutachten, wurde nicht gemacht.*

*Am 18. Mai 2005 und am 25. Mai 2005 wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers und des Berufungswerbers bekannt gegeben, dass der Entnahme im Jahr 2001 7.482 m<sup>2</sup> Grund und Boden als Betriebsvermögen zugrunde gelegt wurden. Es wurde folgende Aufstellung aus dem Jahr 1991 vorgelegt.*

EZ D10	2230 m <sup>2</sup>
EZ D11	1702 m <sup>2</sup>
EZ D12	1529 m <sup>2</sup>
aus EZ D1 und D4	266 m <sup>2</sup>
aus EZ D1	1755 m <sup>2</sup>
Gesamt	7482 m <sup>2</sup>

*Der Buchwert laut Anlageverzeichnis 2001 (EZ D1 und D4 ) in Höhe von S 797.500,00 (€ 57.957,00) entspricht 10.220 m<sup>2</sup>. Der gesamte Buchwert wurde in der Gewinn- und Verlustrechnung 2001 in Abzug gebracht. Außerbilanzmäßig wurden € 25.485,70 wieder zugerechnet. Laut Schreiben vom 28. September 2005 wurde aufgrund einer Anfrage seitens der Betriebsprüfung vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers, betreffend des ausgeschiedenen Buchwertes für Grund und Boden anlässlich der Entnahme 2001 Folgendes angegeben:*

Der Buchwert Grund und Boden EZ D1 und D4 laut Anlageverzeichnis des Jahresabschlusses 2001 in Höhe von € 57.957,00 entspricht einer Fläche von 10.220 m<sup>2</sup> - davon sind 5.727 m<sup>2</sup> betrieblich. Daher ergibt sich für 5.727 m<sup>2</sup> ein Buchwert von rund € 32.470,00. Der gesamte Buchwert wurde abgezogen und der Buchwert der auf Privatflächen entfällt wird dem Gewinn außerbilanzmäßig in Höhe von € 25.485,70 zugerechnet.

Diese Bilanzdarstellung kann nur den Schluss zulassen, dass sich bis zum Zeitpunkt der Entnahme alle Grundstücke im Betriebsvermögen befunden haben.

Aufstellung:	laut Anlageverzeichnis EZ D1 und D4	10.220 m <sup>2</sup>
	laut Anlageverzeichnis Grundstücke D6 und D5	1755 m <sup>2</sup>
	der Rest auf 12.245 m <sup>2</sup> stellt öffentliches Gut dar	11.975 m <sup>2</sup>

Die Erhebungen beim Bezirksgericht N und die dazugehörigen Aufstellungen der Grundstücke laut Betriebsprüfungsbericht wurden erstellt, um die Zusammenhänge besser darstellen zu können und die Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung zu untermauern. In dem Anlageverzeichnis der Bilanzen wird immer noch EZ D1 und D4 angegeben mit Anschaffungsdatum ,72.03.01' und bei den Grundstücken D6 und D5 mit Anschaffungsdatum ,72.09.05'. In den Jahren 1956 bis zur Entnahme wurden immer wieder neue Einlagezahlen eröffnet beziehungsweise diverse Grundstücksunterteilungen beziehungsweise Grundstückszusammenlegungen, sowie Neuvermessungen durchgeführt. Daher wurde auch im Bericht die Aufstellung betreffend der zeitlichen Zuordnung der Grundstücke vorgenommen. Aus dieser Aufstellung geht hervor, dass zu Beginn des Jahres 1972 sich genau 10.220 m<sup>2</sup> im Besitz von Herrn Q befunden haben (gewillkürtes Betriebsvermögen EStR RZ 598).

Zur Grundsteuer:

Die Grundsteuern die unter EZ D1 (Z1) von der Stadtgemeinde vorgeschrieben wurden, wurden auch zur Gänze als Betriebsausgaben abgesetzt. Mitbewertet unter Z1 wurde die EZ D2 und ab 1. Januar 2001 auch die EZ D3. EZ D1 besteht mit diesen Grundstücken seit 1995

zu EZ D1	D6	1645 m <sup>2</sup>
	D5	165 m <sup>2</sup>
	D28	104 m <sup>2</sup>
	D17	1620 m <sup>2</sup>
	D13	2090 m <sup>2</sup>
	D29	29 m <sup>2</sup>
	D30	1132 m <sup>2</sup>
	D31	830 m <sup>2</sup>
	D32	333 m <sup>2</sup>
	D33	1021 m <sup>2</sup>
	D34	1347 m <sup>2</sup>
	D35	41 m <sup>2</sup>
	D15	225 m <sup>2</sup>
	D16	22 m <sup>2</sup>
		10604 m <sup>2</sup>
EZ D2	D14	142 m <sup>2</sup>
gesamt	EZ D1 und EZ D2	10,746 m <sup>2</sup>

Grundsteuer für die EZ D1 und EZ D2 (mitbewertet unter EZ D1) ergab bis zum Jahr 2000 einen Betrag von S 95.030,00. Dieser Betrag findet sich auch in der Gewinn- und Verlustrechnung der geprüften Firma als Betriebsausgabe.

EZ D3	D7	1497 m <sup>2</sup>
-------	----	---------------------

Grundsteuer für die EZ D3 ergab bis zum Jahr 2000 einen Betrag von S 20.600,00 und eine Bodenwertabgabe von S 18.850,00.

Dieser Betrag findet sich im Prüfungszeitraum nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung als Betriebsausgabe.

Zum 1. Januar 2001 wurde von der Bewertungsstelle beim Finanzamt N die EZ D3 als Wertfortschreibung auf 0,00 gestellt. Es wurde festgestellt, dass die EZ D3 (sowie vorher schon die EZ D2) eine wirtschaftliche Einheit mit Z1 bildet. Nach Rücksprache mit der Bewertungsstelle wurde mir gesagt, dass die EZ D3 eigentlich laut Aktenlage immer schon als wirtschaftliche Einheit mit EZ D1 und EZ D2 zu bewerten gewesen wäre, und deshalb richtig gestellt wurde.

Das Grundstück D7 liegt genau zwischen den Grundstücken der EZ D1 und dem Grundstück der EZ D2 .

Lageplan und Grundbuchsauszüge laut Gutachten H KEG werden beigelegt.

Im März 2001 wurden für die EZ D1 eine Wertfortschreibung zum 1. Januar 1996 vorgenommen. Der Grund dafür war, dass der Gebäudeabbruch bisher nicht berücksichtigt wurde. Eine Aufrollung der Grundsteuervorschreibungen, aufgrund des niedrigeren Einheitswertes wurde ebenfalls vorgenommen.

Laut Auskunft des Stadtamtes N vom 17.8.2005 entspricht dies einer Grundsteuergutschrift von S 38.250,00 jährlich von 1996 - 2000. Auch für das 1. Quartal 2001 ergibt sich eine Gutschrift.

Grundsteuer

St.Nr: GG

C\_

	1998	1999	2000	2001
erklärt laut GuV	126.706,00	95.030,00	95.030,00	66.342,40
EHW Bescheid EZ D1				
Steuermessbetrag 19006 500%	95.030,00	95.030,00	95.030,00	
berichtigter EHW Bescheid EZ D1				
Steuermessbetrag				
11356	56.780,00	56.780,00	56.780,00	
aus dem Jahr 2001 berichtigt ab 1996				
berichtigter EHW Bescheid EZ D1				
Steuermessbetrag ab 2001				
12974				64.870,00
EHW Bescheid EZ D3				
Steuermessbetrag 4120 500%	20.600,00	20.600,00	20.600,00	0,00
Bodenwertabgabe	18.850,00	18.850,00	18.850,00	0,00

EZ D3 bildet seit 1.1.2001 eine wirtschaftliche Einheit mit EZ D1 und ist dort mitbewertet EZ 549 wird bei EZ D1 mitbewertet

laut Berechnung

nach berichtigtem

Bescheid 2001

	96.230,00	96.230,00	96.230,00	64.870,00
--	-----------	-----------	-----------	-----------

EZ D1 und EZ D3

laut Berechnung vor

berichtigtem Bescheid

EZ D1 und EZ D3

	134.480,00	134.480,00	134.480,00	66.342,40
--	------------	------------	------------	-----------

Gutschriften aus 2001 wurden nie als Ertrag angesetzt. Daher auch keine Änderung in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Verkaufs- beziehungsweise Entnahmewert

Die Bilanz 2001 wurde beim Finanzamt am 14. August 2002 eingereicht. Laut dieser Bilanz wurde die Liegenschaft C\_ am 30. April 2001 in das Privatvermögen des Berufungswerbers übernommen. Die Entnahme der Liegenschaft wurde erstmals bei den Um- und Nachbuchungen mit Datum 31. Dezember 2001 in der Buchhaltung dokumentiert. Die Um- und Nachbuchungen wurden lt. Eingabejournal am 18. Juni 2002 und am 24. Juni 2002 eingegeben (zum Einwand des steuerlichen Vertreters siehe Bericht Tz. 1 Seite 9). Mit Kaufvertrag vom 13. Juli 2001 wurde die gesamte Liegenschaft C\_ an die Firma E verkauft. Die Rechtswirksamkeit des Vertrages war aufschiebend bedingt. Der Kaufvertrag mit der Firma E wurde im März 2002 rechtswirksam. (siehe Kaufverträge, Schreiben Notar Dr. W , Berufung Firma E)

Der Verkaufspreis war bei Erstellung der Bilanz 2001 und bei Abgabe der Bilanz 2001 bereits bekannt und auch rechtswirksam.

Laut schriftlicher Auskunft der Firma E vom 28. Juni 2005 und vom 7. Juli 2005 hat ein erster Kontakt betreffend Kauf der Liegenschaft C\_ im Herbst 2000 stattgefunden. Im März 2001 wurde seitens der Firma E ein Kaufpreis in Höhe von S 4.500,00 /m<sup>2</sup> geboten. In der Folge wurde der Kaufpreis akzeptiert und noch in der ersten Aprilhälfte 2001 wurde der erste Entwurf eines Kaufvertrages durch Notar Dr. W ausgearbeitet.

Seitens der Betriebsprüfung wurde in Anlehnung an den zeitnah tatsächlich erzielten Verkaufspreis pro m<sup>2</sup> der Entnahmewert gemäß § 184 BAO mit S 4.500,00 geschätzt. Eine weitere Möglichkeit wäre gewesen, keinen Entnahmewert zu schätzen, sondern aufgrund der oben beschriebenen zeitlichen Abläufe einen Verkaufswert mit dem tatsächlichen Verkaufserlös anzusetzen.

Laut BFH-Urteil vom 12. September 2002 geht hervor, dass die Veräußerung einer hinsichtlich der Gewinnrealisierung nur gleichgestellten Entnahme vorgeht und dass ein bilanziertes Grundstück nach der

Veräußerung dann nicht mehr rückwirkend zum Bilanzstichtag durch Entnahme ausgebucht werden kann, wenn diese Bilanz erst nach der Veräußerung des Grundstücks aufgestellt wird (siehe BFH-Urteil vom 19. März 1981, Kopie beigelegt; siehe BFH-Urteil vom 12. September 2002, Kopie beigelegt).

Mit dem Bewertungsgutachten des Herrn H vom 20.8.2001 hat sich die Betriebsprüfung sehr wohl auch im Bericht auseinandergesetzt (Bericht Tz. 1 Seite 8).

Der orts- und gegendübliche Freigrundwert der Liegenschaft wurde von Herrn H im Bewertungsgutachten vom 20. August 2001 mit S 4.000,00 /m<sup>2</sup> festgestellt. Tatsächlich erzielter Verkaufspreis S 4.500,00. Abweichung rund 12 %.

Zum Verkauf der Grundstücke D36, D37, D38 zwischen der Firma DD aus HH und der F aus dem Jahr 1999:

Bei diesem Grundstück handelt es sich laut Rücksprache mit der Bewertungsstelle im Finanzamt N nicht um eine unbebaute Grundstücksfläche. Hierbei handelt es sich um eine bebaute Fläche. Nämlich um das ehemalige Motel in N, das 1999 bereits in einem sehr desolaten Zustand war (abbruchreif). Die oben genannten Liegenschaften liegen direkt hinter den beiden Hochhäusern in der II. Die Zufahrtsmöglichkeit zu diesen Grundstücken war nur durch eine Einfahrt direkt durch die beiden zusammengebauten Hochhäuser möglich. Auf diese erschwerte Zufahrtsmöglichkeit wird auch im Gutachten von Herrn H hingewiesen. Wie auch im Bericht unter Tz. 1 beschrieben wurden 2001/2002 die Grundstücke D35 und D15 ‚Pizzeria‘ im Ausmaß von 262 m<sup>2</sup> vom Berufungswerber an die Firma F verkauft. Diese Grundstücke schließen an die 1999 gekauften Grundstücke D36 und D39 und D37 an. Kaufpreis für Grundstück ‚Pizzeria‘ (ebenfalls bebaut) betrug S 1.900.000,00. Der Gebäudewert Pizzeria wurde im Gutachten von Herrn H mit Sachwert rund 838.000,00 und Ertragswert 0,00 angesetzt. Diese Grundstücke wurden 2004 von der Firma F an die Firma JJ verkauft. Die Gebäude wurden abgebrochen. Verkaufspreis für 2.702 m<sup>2</sup> - €797.977,00 (€ rund 295,00 /m<sup>2</sup>).

Laut Kaufpreissammlung wurde seitens der Betriebsprüfung noch ein Grundstück gefunden. Grundstücksnummer D40 - unbebaut - Kauf 1998. Es handelt sich hierbei um eine Parkplatz mit Flächengröße 377 m<sup>2</sup>. Er befindet sich in unmittelbarer Nähe zur Liegenschaft C\_. Kaufpreis S 2.262.000 für 377 m<sup>2</sup>. (m<sup>2</sup> Preis S 6.000,00).

Die Kaufpreise in den Randgebieten von N (Krankenhaus an der B1 zwischen N und KK und Umfahrung KK) wurden von Herrn H im Bewertungsgutachten vom 20. August 2001 bereits angeführt. Diese Kaufpreise sind wahrscheinlich auch gemeint beim Einwand Vergleichspreise EE laut Berufungsergänzung. Von der Betriebsprüfung wurden Vergleichspreise für die Entnahme Waschstrasse in der LL gesucht. In der LL besitzt der Berufungswerber ebenfalls entsprechende Grundstücke. Siehe dazu Steuernummer MM Tz. 2 des Berichtes vom 19. Dezember 2005.

Wie bereits im Bericht unter Tz.1 ausführlich beschrieben, wurde in Anlehnung an den zeitnah tatsächlich erzielten Verkaufspreis der Entnahmewert gemäß § 184 BAO geschätzt. Auch der von Herrn H ermittelte orts- und gegendübliche Grundwert mit S 4.000,00 weicht vom tatsächlich erzielten Verkaufspreis nur rund 12 % ab.

Zu Punkt 2 Kaufhof Neubau:

Siehe Tz. 2 des Berichtes.

Laut Anlageverzeichnis wurde unter Kaufhof Neubau eindeutig ein Gebäude aktiviert. Es wurden keine Planungskosten oder Baulichkeiten im Bau aktiviert.

Die aktivierten Zugänge wurden wie folgt im Anlageverzeichnis aufgenommen:

Zugang 1993	€	94.792,00	
Zugang 1994	€	116.277,00	
Zugang 1995	€	194.869,00	
		405.938,00	S5585814,00

a)

Am 25.5.2005 wurde eine schriftliche Anfrage den steuerlichen Vertreter, um welches Gebäude es sich beim Kaufhof Neubau handelt, gestellt; schriftliche Antwort des steuerlichen Vertreters am 18. Juni 2005:

„Die im Rahmen der Außenprüfung handelnden Organe werden ersucht anzuerkennen, dass zu diesen Fragen keine Antworten gegeben werden können, sofern deren Beantwortung sich nicht aus den vorgelegten Unterlagen ergibt. Es handelt sich um Fragen außerhalb des Prüfungszeitraumes und um Zeiträume, für welche die Aufbewahrungsfristen bereits seit einigen Jahren abgelaufen sind und deshalb auf Unterlagen aus diesen Jahren nicht mehr zurückgegriffen werden kann. Antworten aus Erinnerungen heraus haben die Gefahr der Unrichtigkeit oder Ungenauigkeit in sich.“

Aus den vorgelegten Unterlagen, nämlich den Anlageverzeichnissen und den Bilanzen, kann seitens der Betriebsprüfung kein anderer Schluss gezogen werden, als dass ein Gebäude errichtet wurde und dieses abgeschrieben wurde. Zum Zeitpunkt der Entnahme hat es außer dem Gebäude ‚Pizzeria‘ beziehungsweise dem

*Kraftwerk kein Gebäude auf diesen Grundstücken gegeben. Auch im Schätzungsgutachten des Herrn H wird nur das Gebäude ‚Pizzeria‘ aufgelistet.*

*Es stellt sich nun die Frage, wo dieses Gebäude gebaut wurde beziehungsweise um welches Gebäude es sich handelt?*

*b)*

*Am 27. Juni 2005 wurde seitens der Betriebsprüfung abermals die Frage um welches Gebäude es sich bei dem Buchwertabgang 2001, anlässlich der Entnahme der Liegenschaften, handelt, gestellt. Auch der Berufungswerber wurde befragt. Dieser äußerte sich ebenfalls, dass er sich nicht mehr erinnern könnte.*

*Schriftliche Antwort des steuerlichen Vertreters am 7. Juli 2005*

*„Auf die Stellungnahme vom 18. Juni 2005 wird neuerlich verwiesen. Ergänzend wird mitgeteilt, dass für ein eigenes, innerstädtisches Kaufhaus Planungsarbeiten in Auftrag gegeben wurden, die in Vorjahren aktiviert wurden.“*

*c) Wiederholte Frage seitens der Betriebsprüfung, um welches Gebäude es sich handelt bei Besprechung (anwesend unter anderem der Berufungswerber und der steuerliche Vertreter) am 23. August 2005:*

*Bei der Besprechung einigte man sich auf eine schriftliche Beantwortung der offenen Fragen. Am 28. September 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter schriftlich folgendes bekannt gegeben:*

*„Hinsichtlich des Beginnes des ‚Behalte – Fristenlaufes‘ für Wirtschaftsgüter, für die ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen wurde, wird die Meinung der Außenprüfung geteilt. Mit dem Ansatz von laufenden Afa-Beträgen, die überdies offen gelegt wurden und bei den laufenden Veranlagungen zu keinen Ergänzungsaufträgen und/oder Nichtanerkennung geführt haben, ist dokumentiert worden, dass die einzelnen Investitionsabschnitte sukzessive in Betrieb gegangen sind. Dass seinerzeitige Belege mangels einer entsprechenden und auferlegten Aufbewahrungsfrist nicht mehr greifbar sind, darf sich für den Steuerpflichtigen nicht nachteilig auswirken, zumal damit auch die vorgeschriebene, amtswegige Ermittlungspflicht zugunsten des Steuerpflichtigen ignoriert wurde ...“*

*Anlässlich der Schlussbesprechung am 13. Dezember 2005 wurde 12. Dezember 2005 noch ein Fax vom steuerlichen Vertreter gesandt.*

*Laut Tz. 2 des oben erwähnten Fax:*

*„Der Feststellung der Betriebsprüfung wird widersprochen, dass man sich nicht mehr erinnern kann, um welches Gebäude es sich handelt. Richtigerweise wird mitgeteilt, dass die zum Nachweis der seinerzeitigen Aktivierungen zugrunde zu legenden Belege mangels einer entsprechenden Aufbewahrungspflicht nicht mehr greifbar sind ...“*

*Rechnungen für Projektierungen und Planungen (keine Rechnungen über Gebäudeerrichtungskosten beziehungsweise Herstellungskosten) wurden anlässlich der Schlussbesprechung am 13. Dezember 2005 übergeben. Eine Kontierung auf den Rechnungen ist nicht ersichtlich und auch die betreffenden Buchhaltungsunterlagen (Kontoblätter, auf denen ersichtlich ist, wie die Rechnungen verbucht wurden) konnten nicht vorgelegt werden. Es wird nochmals auf den Bericht Tz. 2 verwiesen*

*Seitens der Betriebsprüfung wurde der Buchwert für ‚Kaufhof Neubau‘ im Zuge der Eröffnungsbilanz berichtigt, da im Prüfungszeitraum kein Gebäude mit Ausnahme ‚Pizzeria und Kraftwerk‘ vorhanden war.*

*Die Frage um welches Gebäude es sich handelt ist nach Meinung der Betriebsprüfung sehr wohl zu stellen, da Afa im Prüfungszeitraum geltend gemacht wurde und bei der Entnahme ein nicht unerheblicher Buchwert in Abzug gebracht wurde.*

*Zu Punkt 3 Baulichkeiten in Bau:*

*Siehe Bericht Tz. 3*

*Bei der Vorsprechung am 23. August 2005 wurde bekannt gegeben, dass es sich bei den Kosten 1993-1998 um die Planungskosten von drei verschiedenen Projekten handelt. Im Jahr 1999 wurden zwei Planungsprojekte verworfen. Ein Planungsprojekt in Höhe von S 600.000,00 laut Erklärung wurde aufrecht erhalten. Der Betrag von S 600.000,00 konnte nicht ermittelt werden. Mangels Unterlagen wurden seitens der Betriebsprüfung die Kosten für dieses Projekt geschätzt. Schätzung drei Projekte, jeweils ein Drittel.*

*Hierbei handelt es sich ertragsmäßig um eine Verschiebung von dem Jahr 1999 auf das Jahr 2001. Die geltend gemachten Kosten bleiben gleich. Eine Kürzung wurde nicht vorgenommen, siehe Darstellung im Bericht: 1999 Zurechnung, 2001 Abrechnung.*

*Einzig die IFB Kürzung stellt tatsächliche eine Aufwandskürzung dar.“*

Der Berufungswerber antwortete auf diese Stellungnahme mit dem Schreiben vom 7. August 2006, er habe mit Postsendung vom 31. Juli 2006 ein an die A gerichtetes Schreiben erhalten,

welches eine Stellungnahme der Prüferin zum gegenständlichen Berufungsverfahren enthalten habe.

Die Zustellung an die A entspreche nicht den Abgabengesetzen vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Normen. Gleiches gelte für eine Zustellung an die A\_GmbH in Liquidation, für welche der Berufungswerber nicht Geschäftsführer sei. Auf den bereits mehrfach ausgesprochenen Widerspruch nach § 81 Abs. 8 BAO weise er neuerdings hin.

Da der Berufungswerber dieses Schreiben (die Stellungnahme der Prüferin) in Aufrechterhaltung seines Berufungsbegehrens als nicht zugestellt und rechtlich nicht existent erachte, behalte er sich materielle Äußerungen zur Stellungnahme der Prüferin im Berufungsverfahren für jenen Zeitraum vor, ab welchem die Berufungsbehörde festgestellt hat, dass ordnungsgemäße Zustellungen erfolgt wären.

Mit dem Schreiben datiert vom 3. August 2006 wurde der Berufungswerber von der Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verständigt.

Am 16. Januar 2008 hat der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers den impliziten Antrag auf das Durchführen einer mündlichen Berufungsverhandlung in der Berufung vom 11. Januar 2006 (*„Die Fristverlängerung wird auch deswegen begehrt, weil dadurch die mündliche Verhandlung meines Erachtens eine bessere Vorbereitung erfährt.“*) niederschriftlich zurückgezogen und Ablichtungen der dem Berufungswerber zugestellten berufungsgegenständlichen Bescheide übergeben, welche zum Akt genommen wurden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 273 Abs. lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn diese nicht zulässig ist oder verspätet eingebracht wurde. Die Erlassung von Zurückweisungsbescheiden obliegt sowohl der Abgabenbehörde erster als auch der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nicht zulässig in diesem Sinn sind Berufungen gegen (rechtlich) nicht existente Bescheide (vergleiche Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, RZ 6ff zu § 273 BAO).

Entsprechend § 191 Abs. 2 BAO ist dann, wenn an eine bereits beendigte Personenvereinigung oder Gemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit ein Feststellungsbescheid ergehen soll, der Bescheid an diejenigen zu richten (im Falle einer Feststellung nach § 188 BAO), denen die gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen sind.

Die Ansicht, dass die A bereits seit dem 5. September 2003 in diesem Sinne beendet sei, hat der Berufungswerber, wie oben beschrieben, bereits mehrmals im Berufungsvorbringen vertreten.

Um die Richtigkeit dieser Ansicht zu prüfen, ist daher zu klären, zu welchem Zeitpunkt die rechtliche Existenz einer Kommanditgesellschaft endet.

§ 19 BAO („[1] Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. [2] Mit der Beendigung von Personenvereinigungen [Personengemeinschaften] ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden 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 tritt hiedurch keine Änderung ein.“) verweist hinsichtlich der Beurteilung des Endes einer Personenhandelsgesellschaften auf das bürgerliche Recht.

Anders als etwa die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, wie etwa eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, enden Personenhandelsgesellschaften nicht mit ihrer Auflösung und Löschung im Firmenbuch, sondern erst mit der Liquidation des gesamten Firmenvermögens (vergleiche Fröhlich, Der verhängnisvolle Bescheidadressat, SWK 1997, 44). Dazu vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur die Auffassung, dass Vollbeendigung und Verlust der Parteifähigkeit (§ 79 BAO: „Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 der Zivilprozessordnung ist sinngemäß anzuwenden“. ) erst dann eintritt, wenn alle Rechtsverhältnisse zu Dritten, wozu auch der Abgabengläubiger zählt, abgewickelt sind.

Dazu reicht auch, wie die lange Kette der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beweist (siehe etwa VwGH 3.11.1983, 82/15/0177 mit Vorjudikatur und Nachweisen, VwGH 23.6.1994, 92/17/0180 oder etwa zuletzt VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038), dass ein Feststellungsverfahren noch offen ist. Im zuerst zitierten Erkenntnis vom 3. November 1983 bejaht der Verwaltungsgerichtshof sogar dann die Parteifähigkeit einer gelöschten Kommanditgesellschaft, wenn ein abgabenrechtliches Verfahren für einen Zeitraum vor der Löschung wiederaufgenommen wird. Es reicht für die Parteifähigkeit einer im Firmenbuch gelöschten Personenhandelsgesellschaft bereits die abstrakte Möglichkeit einer Abgabenschuld beziehungsweise die Notwendigkeit, Einkünfte festzustellen, aus.

Im hier zu beurteilenden Fall wurde für die Feststellung der Einkünfte der Kommanditgesellschaft für die Jahre 1999 bis 2001 das Verfahren wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, obwohl die A am 5. September 2003 aus dem Firmenbuch gelöscht worden war. Folgt man der oben dargestellten Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes so ergibt sich, dass die Kommanditgesellschaft als Partei des Abgabenverfahrens auch durch

die Löschung im Firmenbuch nicht untergegangen ist und daher alle Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte 1999 bis 2001 beziehungsweise das Verfügen der Wiederaufnahme dieser Verfahren gemäß § 93 Abs. 2 BAO an diese Kommanditgesellschaft zu richten gewesen sind.

Die hier in Berufung gezogenen Schriftstücke sind daher an sich richtig an die A zu Händen ihres als Liquidator fungierenden Komplementärs, die A\_GmbH (seit 7. Dezember 2005 in Liquidation) gerichtet worden. Die A\_GmbH in Liquidation wird vom Berufungswerber, der zuvor ihr Geschäftsführer war, als Liquidator selbständig vertreten.

Allerdings weisen die angefochtenen Schreiben des Finanzamtes einen Mangel auf, welcher alleine schon zu deren Nichtigkeit führt.

In § 92 BAO ist vorgesehen, dass Erledigungen von Abgabenbehörden als Bescheide zu erlassen sind (Abs. 1), wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben (lit. a), abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen (lit. b), oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen (lit. c). Solche Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn die Abgabenvorschriften nicht die mündliche Form vorschreiben oder gestatten (Abs. 2).

Entsprechend müssen alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten, sowie mit Datum und mit der Unterschrift (beziehungsweise unter bestimmten Voraussetzungen mit einem Beglaubigungsvermerk) dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat (§ 96 erster Satz BAO).

Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt (§ 96 letzter Satz BAO).

Keine Zweifel bestehen bei den hier in Berufung gezogenen Schreiben des Finanzamtes N an den allgemeinen Bescheidmerkmalen im Sinne der oben genannten Vorschriften (Adressat, ausstellende Behörde, Datum, Spruch, Vorhandensein einer Begründung, Rechtsmittelbelehrung) und an der Pflicht des Finanzamtes N solche Bescheide in Schriftform zu erlassen (§§ 92 und 93 BAO), sofern nicht eine gesetzliche Ausnahme von dieser Pflicht besteht.

Nun wurden diese Schriftstücke ursprünglich von der BRZ GmbH im Namen des Finanzamtes N erstellt, was an und für sich durch § 96 letzter Satz BAO gedeckt wäre und das Finanzamt N von der Notwendigkeit befreien würde, einen solchen Bescheid eigens durch ein dazu befugtes Organ unterschreiben zu lassen.

Dies entspricht auch dem Zweck des § 96 letzter Satz BAO, der eine ökonomische Ausfertigung von Bescheiden im Massenverfahren ermöglichen soll.

Jedoch gilt die in § 96 letzter Satz BAO vorgesehene Fiktion der Genehmigung durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Behörde nur dann, wenn es sich um *„Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden“*, handelt.

Im konkreten Fall wurden die Schriftstücke, ohne dass daran Zweifel bestehen, ursprünglich automationsunterstützt erstellt, jedoch war der Adressat (aufgrund EDV-technischer Beschränkungen und der deswegen notwendigen Maßnahmen) nicht richtig bezeichnet und eine Zustellung an das Finanzamt N vorgesehen. Dieser Mangel wurde durch das Aufkleben eines Etiketts, mit der korrekten Adressierung, zu beheben versucht. Eine Unterschrift oder Beglaubigung im Sinne des § 96 BAO wurde jedoch auf den versendeten Kopien der händisch adaptierten Ausfertigungen nicht hinzugefügt (siehe die der Abgabenbehörde Instanz am 16. Januar 2008 übergebenen Kopien der zugestellten Ausfertigungen des Finanzamtes N). Im übrigen wurde auf die gleiche Weise an verschiedenen Stellen auch Namen der Beteiligten und Ergebniszahlen händisch verändert.

Es stellt sich die Frage ob eine solche Vorgangsweise und deren Ergebnis noch als *„Ausfertigung, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt“* worden ist, angesehen werden kann.

Die Lehre und Judikatur (vergleiche Ritz, aaO., RZ 8 zu § 96 und Stoll, Bundesabgabenordnung Kommentar, 999, sowie die dort zitierten Judikaturfundstellen) stimmen darin überein, dass immer dann, wenn eine Ausfertigung nur teilweise automationsunterstützt hergestellt worden ist, egal ob solche Bescheide hand- oder maschinenschriftlich oder auf egal welche Weise korrigiert oder ergänzt oder auch nur kopiert wurden, die Ausnahme des § 96 letzter Satz BAO nicht mehr zum Tragen kommt, und ein solches Schriftstück die Voraussetzungen des § 96 erster Satz BAO erfüllen muss, um als Bescheid gelten zu können.

Im gegenständlichen Fall wurden eine automationsunterstützt erstellte Ausfertigungen jeweils nachträglich an den korrekten Adressaten angepasst oder noch weiter adaptiert und hätten daher unterschrieben oder beglaubigt im Sinne des § 96 erster und zweiter Satz BAO werden müssen. Da dies nicht geschehen ist, können diese Schriftstücke nicht die Rechtsqualität eines Bescheides für sich in Anspruch nehmen (§ 93 BAO).

Die Berufung war daher wegen mangelnde Unterschriften beziehungsweise Ausfertigungsvermerke und daher fehlende Bescheidqualität der Schriftstücke, gegen welche sie sich richtet, als unzulässig zurückzuweisen.

Linz, am 29. Jänner 2008