

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Sohn1 und Sohn2 als Erben nach Bf, AdresseBf, vertreten durch RA1 (für Sohn1) und RA2 (für Sohn2), über die Beschwerde vom 12. Dezember 2005 gegen die Bescheide des FA vom 16. November 2005, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2002 und Umsatzsteuer 2000, betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2004 sowie betreffend Umsatzsteuer 2000, 2003 und 2004

I. zu Recht erkannt:

Soweit sich die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2000 richtet, wird ihr teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen, einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 richtet, wird sie als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. beschlossen:

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 und Umsatzsteuer für das Jahr 2000, Einkommensteuer für das Jahr 2004 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 richtet, gemäß § 256 Abs. 3 iVm § 278 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Eingangs ist festzuhalten, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs.

38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf.) führte bis Ende 2003 als Einzelunternehmer in A eine Fahrschule, in welcher seine beiden Söhne, Sohn1 und Sohn2, nicht selbständig tätig waren. Die Gewinnermittlung erfolgte nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Zum Verfahrensgang:

1. Außenprüfung

Im Zuge einer die Zeiträume 2000 bis 2003 umfassenden Außenprüfung wurden – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant - u.a. folgende steuerliche Feststellungen getroffen:

Tz. 3 Abfertigungsaufwand

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 1.12.2003, 89/14/0176 wurde die im Zuge der Betriebsaufgabe per 31.12.2003 vom Bf. an seinen Sohn Sohn1 als Übernehmer des Betriebes iHv 22.296,58 € bezahlte Abfertigung von der Bp aufwandsmäßig nicht anerkannt.

TZ. 4 B Entnahme u. Kürzung Afa

Bei Überprüfung der Betriebsaufgabe per 31.12.2003 wurde von der Bp festgestellt, dass im Anlageverzeichnis Garagen in B aufscheinen, obwohl diese Liegenschaft bereits seit 7.11.2000 im Besitz von Sohn2 sei. Laut Bp seien daher die Garagen aufgrund des Schenkungsvertrages vom 7.11.2000 (Schenkung vom Bf. an Sohn2 EZ 1111, GSt. Nr. 100/11 bebautes Grundstück) zu entnehmen. Es sei ein von Sohn2 in Auftrag gegebenes Schätzungsgutachten in Erfahrung gebracht worden, jedoch sei in diesem die hintere Garage nicht berücksichtigt worden.

Im Gutachten sei die vordere Garage (Flachdachausführung) mit dem Baujahr (Fertigstellungsdatum 1998) der hinteren Garage angesetzt worden. Die hintere Garage im Nebentrakt sei von der Bp mit dem gleichen Wert geschätzt worden wie die vordere Garage im Nebentrakt, da laut Bewertungsakt beide Garagen in etwa gleich groß seien.

Die steuerliche Vertreterin, welche von der Bp ersucht worden sei, das Sachverständigengutachten aufgrund des Fehlers berichtigen zu lassen, habe dies abgelehnt und mitgeteilt, ein neues Gutachten von einem anderen Sachverständigen erstellen zu lassen.

In freier Beweiswürdigung sei von der Bp das vorhandene Gutachten zur Wertbestimmung der Entnahme herangezogen worden. Die Gebäudeteile, welche lt. Bewertungsakt darauf

hindeuten würden, dass sie bisher Betriebsvermögen gewesen seien, seien als betrieblich angesetzt worden (ausgenommen Keller).

Für die Entnahme des Objektes B sei von der steuerlichen Vertreterin im Zuge der Bp die Option zur Steuerpflicht beantragt worden.

Die jährliche Afa (25.461,00 ATS bzw. 1.850,31 €) sei in den Jahren 2001 bis 2003 nicht anerkannt worden.

Die Prüferin ermittelte den Verkehrswert wie folgt:

Entnahme B	ATS
Erdgeschoß	421.167,00
Wert f. Garage im EG lt. GA	774.692,00
Wert f Garagentrakt, rechts	486.447,00
Summe	1.682.306,00
- 3% Wertminderung wg. Vorkaufsrecht	-50.469,18
Verkehrswert f. Garagen betr. Ant. lt. GA	1.631.836,82
+ nicht bewertete Garage	+ 486.447,00
Verkehrswert f. Garagen betr. Ant. lt. BP	2.118.283,82
-Buchwert 31.12.2000	-866.672,00
Differenz lt. Bp	1.251.611,82

Aufgrund der von der steuerlichen Vertreterin im Zuge der Bp abgegebenen Optionserklärung unterzog die Prüferin S 2.118.283,82 im Jahr 2000 mit dem Normalsteuersatz der Umsatzsteuer (= S 423.656,76 USt).

Tz. 5 A Entnahme u. Kürzung Afa

Im Zuge der Überprüfung der Betriebsaufgabe per 31.12.2003 wurde von der Bp festgestellt, dass im Anlageverzeichnis die Liegenschaft A, Straße. aufscheine, obwohl diese Liegenschaft bereits seit 7.11.2000 im Besitz von Sohn1 sei. Von der Bp sei daher von einer Entnahme der Liegenschaft aufgrund des Schenkungsvertrages vom 7.11.2000 ausgegangen worden, wobei von dem hiezu vorgelegten Gutachten, die Adaptierungen 2005 in Abzug zu bringen gewesen seien. Die Afa für die Jahre 2001 bis 2003 (23.652,00 ATS bzw. 1.718,85 €) sei storniert worden, da der Bf. ab dem Jahr 2001 nicht mehr Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei.

Rechnerisch wurde die Entnahme von der Prüferin wie folgt dargestellt:

	EURO	ATS
--	------	-----

Entnahme Gebäude lt. Gutachten	153.000,00	2.105.325,90
abzüglich Sanierung 2005	-5.200,00	-71.553,56
Verkehrswert für Entnahme		2.033.772,40
- Buchwert 31.12.2000		752.982,00
Differenz lt. Bp		1.280.790,00

2. Bekämpfte Bescheide

Sämtliche im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahme- und Sachbescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer wurden mit Berufung vom 12. Dezember 2005 bekämpft, wobei vorweg festzuhalten ist, dass die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung hinsichtlich der Bescheide

- betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und Umsatzsteuer 2000 sowie
- betreffend Einkommensteuer 2004 sowie Umsatzsteuer 2003 und 2004

im Zuge des Verfahrens vor dem BFG zurückgezogen wurde, weshalb sich eine weitere inhaltliche Auseinandersetzung mit diesen Bescheiden erübrigt.

3. Berufung vom 12. Dezember 2005

Gegenstand des vorliegenden Erkenntnisses sind die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und Umsatzsteuer für das Jahr 2000, wobei in der nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung Folgendes vorgebracht wurde:

Zur Liegenschaft in A :

- Das Gebäude habe sich nur zu 50% im Betriebsvermögen befunden, der Hälfteanteil der Ehegattin habe nicht dem Betriebsvermögen angehört, weshalb der anzusetzende Entnahmegewinn wie folgt zu berechnen sei:

	EURO
Entnahme Gebäude lt. Gutachten 50%	76.500,00
abzüglich Sanierung 2005 50%	-2.600,00
ergibt daher	73.900,00
- Buchwert 31.12.2000	54.721,32

Entnahmegewinn daher	19.178,68
----------------------	-----------

- Der Parteiwille des Schenkungsvertrages und auch dessen tatsächliche Ausgestaltung sei auf einen Vorbehaltsfruchtgenuss gerichtet gewesen. Dem Geschenkgeber sei ein sog. Nettofruchtgenuss eingeräumt worden, wonach er die betrieblichen Erträge aus der Liegenschaft lukrierte und die Kosten der Liegenschaft zu tragen verpflichtet gewesen sei.

Jede andere Vereinbarung wäre wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen, da die Nutzung der Liegenschaft immer betrieblich gewesen sei. Eine bestimmte Dauer des Fruchtgenussrechtes sei deshalb nicht vereinbart worden, da zum Zeitpunkt der Liegenschaftsschenkung ohnehin die schenkungsweise Übergabe des Betriebes geplant gewesen sei. Die Schenkung der Liegenschaft sei lediglich eine (vorgezogene) Maßnahme vor der Betriebsschenkung gewesen, um die bis 2000 niedrigeren Schenkungssteuersätze zu nutzen. Die (Hälfte)liegenschaft sei daher weiterhin dem Betriebsvermögen des Übergebers zuzurechnen, diese sei folgerichtig auch in den Anlageverzeichnissen bis zur Betriebsschenkung geführt und die Afa weiterhin geltend gemacht worden (wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes sei bis Ende 2003 der Geschenkgeber geblieben und mit Betriebsschenkung der Geschenknehmer geworden). Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt eines Sachverhaltes maßgebend. Der wirtschaftliche Gehalt des vorliegenden Sachverhaltes entspreche der Beibehaltung der betrieblichen Struktur. Eine Entnahme des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen sei nicht vorgenommen und auch nicht gewollt worden. Es könne nicht Sinn von Abgabenvorschriften sein, Unternehmensnachfolgen, bei denen die Struktur des Unternehmens und die Nutzung eines Gebäudes nicht verändert werde, der Besteuerung zu unterziehen. Der Geschenknehmer hätte keinerlei Möglichkeit und auch keine Absicht gehabt (er sei selbst im Unternehmen beschäftigt gewesen und leitete dieses bis zur Pensionierung seines Vaters), die Gebäudenutzung zu beeinflussen und sei daher erst mit der Betriebsübernahme 2003 wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes geworden....

Zur Liegenschaft in B

Der betrieblich genutzte Anteil habe aus einem separaten Gebäude mit 6 Garagen bestanden und einem Teil des Erdgeschoßes eines anderen Gebäudes, in dem weitere Garagen für den Fahrschulbetrieb untergebracht gewesen seien. Des weiteren befinde sich in dem Gebäude ein privater Teil im Erdgeschoß (Hobbyraum, Duschen, Vorzimmer zur Wohnung im Obergeschoß) und ein Obergeschoß, in welchem eine private Wohnung untergebracht sei. Diese Liegenschaft sei (ebenfalls mit Schenkungsvertrag vom 7.11.2000) vom Bf. seinem Sohn Sohn2 geschenkt worden, der in der Folge den betrieblichen Teil an seinen Vater und später an seinen Bruder vermietet hätte. Es liege ein 2002 erstelltes Gutachten vom Sachverständigen DI F vor, diese Schätzung

ergebe einen Gesamtwert der Liegenschaft (Verkehrswert) von ATS 5,680.141,00, der Sachverständige habe den betrieblichen Nutzungsanteil mit ATS 1,233.305,00, den privaten Gebäudeteil mit ATS 2,007.023,00 und den Bodenwert mit ATS 2,449.813,00 ermittelt. Der Sachverständige habe jedoch Teilflächen übersehen, sodass das Gutachten nicht glaubwürdig erscheine und der Bf. ein neues Gutachten in Auftrag gegeben habe, welches nachgereicht werde.

Die Bp habe jedoch auch den Erdgeschoßanteil des Gebäudes, in welchem im Obergeschoß die Privatwohnung untergebracht sei, dem Betriebsvermögen zugerechnet, obwohl diese Gebäudeteile lt. Aussage des Bf., nach Betriebsbesichtigung durch die steuerliche Vertreterin und nach dem Gutachten des Sachverständigen ausschließlich privat genutzt worden seien. Zur von der Bp angeführten Begründung, wonach im Bewertungsakt diesbezügliche Angaben gemacht worden seien, werde ausgeführt: Der Bewertungsakt sei selbstverständlich ein Indiz für die Nutzung eines Gebäudes. Allerdings sei nach Rücksprache mit dem Bf. immer behauptet worden, dass die Angaben im Bewertungsakt nicht richtig seien. Durch eine einfache Begehung des Gebäudes hätte sich die Bp von der privaten Nutzung der fraglichen Gebäudeteile überzeugen können. Ein wesentlicher Teil der dem Betriebsvermögen zugerechneten Gebäudeteile sei das Vorzimmer der Wohnung, in welchem sich die Stiege zum Obergeschoß befinde. Die Nutzung sei auch nicht nachträglich geändert worden, dies würden die Pläne und auch die Bauart zeigen. Der nunmehr dem Betriebsvermögen ohne Besichtigung zugerechnete Teil sei daher jedenfalls privat, und eine Berufung auf den Bewertungsakt ohne weitere Erhebungen stelle einen Verfahrensmangel dar. Die Ermittlung des Verkehrswertes könne erst nach Vorlage des Sachverständigengutachtens erfolgen, die - nach Meinung der steuerlichen Vertreterin – korrekte Berechnung des Entnahmewertes werde nachgereicht.

Zur Abfertigung an Sohn1 :

Im Dezember 2003 (Betriebsschenkung per 31.12.2003) habe der Bf. an seine Söhne die gesetzlichen Abfertigungen bezahlt (€ 22.296,58 an Sohn1 und € 36.078,08 an Sohn2). Beide Söhne hätten bereits lange Zeit im Unternehmen mitgearbeitet, die ausbezahlten Abfertigungen hätten den gesetzlichen Ansprüchen im Angestelltengesetz entsprochen. Entgegen dem von der Bp zitierten VwGH Erkenntnis vom 1.12.1992, 89/14/0176 erscheine die Bezahlung der gesetzlichen Abfertigung aus folgenden Gründen dem Fremdvergleich entsprechend:

1. Auch Sohn2 habe die seiner Dienstzeit entsprechende Abfertigung erhalten.
2. Sohn1 habe den Abfertigungsanspruch aufgrund seiner leitenden Tätigkeit im Unternehmen erworben; aufgrund dieser Tätigkeit sei dem Bf. ein Gewinn entstanden, der ohne die Tätigkeit des Sohn1 nicht entstanden wäre. Die Abfertigung stehe daher nicht im Zusammenhang mit der Schenkung, auch ein Familienfremder hätte auf die Abfertigung bestanden.

3. Die Herstellung eines Zusammenhanges zwischen der Abfertigung und der Betriebsschenkung sei in diesem Fall unzulässig. Die Abfertigung sei aufgrund eines Rechtsanspruches des Abfertigungsempfängers bezahlt worden.

4. Berufungsergänzungen vom 15. Februar 2006 und vom 20. März 2006

- Mit Berufungsergänzung vom 15. Februar 2006 legte die steuerliche Vertreterin das Gutachten des Sachverständigen KR S betreffend die Liegenschaft in B vor und führte ergänzend aus:

1. Der Sachverständige habe nach Besichtigung des Gebäudes die von der Bp als betrieblich genutzt bewerteten Erdgeschoßanteile der Privatnutzung zugerechnet. Dies entspreche – aus der baulichen Gegebenheit unschwer ersichtlich – dem Befund des SV F und den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin. Der Erdgeschoßanteil des Hauptgebäudes sei immer privat genutzt und nicht Teil des Betriebsvermögens gewesen und könne daher auch nicht steuerpflichtig entnommen werden.

2. Die von der Bp mit 104,5m² angesetzte separate Garage (Bauteil 2) habe eine Größe von 97m².

3. Die der Liegenschaftsschätzung zugrunde gelegten m² Werte würden erheblich vom Gutachten des DI F abweichen (zB Nutzfläche Bauteil 2 € 200/m², lt. Gutachten F € 676,58). Es werde beantragt, der Bewertung das nunmehr vorgelegte Gutachten zugrunde zu legen, da das Gutachten des SV F in seiner Gesamtheit nicht schlüssig und glaubwürdig erscheine (er habe zB Bauteil vollkommen falsch vermessen, Ansatz der m² Bauteil 2 mit 52,25m², tatsächliche Größe 97m²). Es liege nahe, dass auch die Werte nicht stimmen, wenn die Nutzfläche falsch vermessen worden sei. Es erscheine zudem nicht sachgerecht, dass die Nutzfläche des Bauteiles 2 mit dem Faktor 1 (dh mit dem gleichen Faktor wie das Wohngebäude) angesetzt worden sei, obwohl die Ausstattung nicht annähernd dem Wohngebäude entspreche (es handle sich nur um eine Garage).

Abschließend beantragte die steuerliche Vertreterin, von einem Entnahmewert lt. dem vorgelegten Gutachten S iHv € 66.650,00 (ATS 917.124,00) auszugehen. Abzüglich des Buchwertes von ATS 866.672,00 ergebe sich ein Entnahmegewinn von ATS 50.452,00.

- Mit Berufungsergänzung vom 20. März 2006 wurde der Antrag gemäß § 6 Abs. 2 UStG, den Grundstücksumsatz aus der Grundstücksschenkung vom 7. November 2000 betreffend die Liegenschaft B steuerpflichtig zu behandeln, zurückgezogen.

5. Stellungnahme der Bp vom 5. Februar 2008

- Zur Schenkung der Liegenschaft A , Straße 13:

Die Prüferin hielt den Berufungsausführungen in Bezug auf das Vorliegen eines Fruchtgenusses zunächst entgegen, dass die Vereinbarung, wonach der Bf. als Geschenkgeber den bisher in diesem Gebäude unterhaltenen Fahrschulbetrieb weiter

aufrechterhalte und die aliquoten Kosten trage, als bloße Nutzungsvereinbarung anzusehen sei, die kein wirtschaftliches Eigentum am Gebäude begründe. Das Gebäude sei daher im Jahr 2000 zum Teilwert zu entnehmen und die Afa der Jahre 2001 bis 2003 nicht mehr zu gewähren.

Hinsichtlich der in der Berufung rechnerisch dargestellten Ermittlung des Entnahmegewinnes folgte die Prüferin den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin, wonach dieser im Hinblick auf die bloß 50%ige Zugehörigkeit der Liegenschaft zum Betriebsvermögen – abweichend von Tz 5 des Bp-Berichtes - mit € 19.178,68 anzusetzen sei.

- Zur Schenkung der Liegenschaft B , Straße1 :

In Bezug auf das mit Berufungsergänzung vom 15.2.2006 vorgelegte weitere Schätzgutachten wendete die Prüferin im Wesentlichen ein, dass dieses sowohl dem Anlageverzeichnis als auch den Bauplänen und baurechtlichen Bewilligungen widerspreche, unrealistische Angaben enthalte und die angeführten Zeitwerte der jeweiligen Bauteile nicht begründe. Außerdem sei das Gutachten mit dem Bewertungsstichtag 21.1.2006 erstellt worden und weiche damit erheblich vom Entnahmezeitpunkt (Ende 2000) ab.

Das Gutachten des DI F sei sowohl von den Flächen als auch den Ausführungen wesentlich fundierter dargelegt.

Zum Umfang der betrieblichen bzw. privaten Nutzung führte die Prüferin unter Hinweis auf die im Bewertungsakt enthaltene Niederschrift über die Kollaudierung vom 18.5.1978 aus, dass seitens der Stadtgemeinde C div. Auflagen erteilt wurden, die gegen die private Nutzung des Erdgeschoßanteiles sprächen, so seien beispielsweise die beiden Türen zwischen Garage und Fahrlehrerwaschraum selbstschließend einzurichten gewesen.

Laut sämtlichen vorhandenen Unterlagen sei das Erdgeschoß der betrieblichen Sphäre zugeordnet worden. Die Bp sehe daher keine Veranlassung, die im Bp-Bericht und in der Niederschrift dargelegten Entnahmewerte zu ändern.

- Zur Abfertigung an Sohn1 :

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (24.6.1986, 84/14/0080; 17.1.1989, 86/14/0008; 1.12.1992, 89/14/0176) erscheine es ausgeschlossen, dass ein Arbeitgeber einem mit ihm nicht verwandten Arbeitnehmer seinen Betrieb unentgeltlich überlasse und dann auch noch eine Abfertigung bezahle.

- Zur Berufungsergänzung vom 20.3.2006

Die Zurücknahme der Option habe eine Vorsteuerberichtigung (Zehntelberichtigung) zur Konsequenz. Diese wurde von der Prüferin wie folgt dargestellt:

„Werte lt. Anlageverzeichnis:

531.235,14 ATS = € 38.606,36 (Garagenzubau Anschaffung u. Inbetr. 30.6.1992)

81.753,33 ATS = € 5.941,25 (Garagenzubau Anschaffung u. Inbetr. 31.12.1992)

162.168,90 ATS = € 11.785,27 (Adaptierung 1997)

Vorsteuerberichtigung daher lt. Bp (Jahr 2000):

531.235,14 = € 38.606,36 davon 20% VSt = 7.721,27 € davon 2/10 = **1.544 €**

81.753,33 ATS = € 5.941,25 davon 20% VSt = 1.188,25 € davon 2/10 = **237,65 €**

Berechnung der 10telung:

1993: 9/10

.....

1999: 3/10

2000: 2/10

162.168,90 ATS = € 11.785,27 davon 20% VSt = 2.357,05 € davon 7/10 = **1.649,94 €**

Berechnung der 10telung:

1998: 9/10

1999: 8/10

2000: 7/10 “

6. Gegenäußerung vom 28. April 2008

In diesem Schriftsatz hielt die steuerliche Vertreterin des Bf. die im bisherigen Verfahren vertretenen Standpunkte weiterhin aufrecht:

- in Bezug auf die Liegenschaft A wurde unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.6.1982, 81/14/93 auf das beim Geschenkgeber verbliebene wirtschaftliche Eigentum verwiesen;

- in Bezug auf die Liegenschaft B wurde festgehalten, es sei unzulässig, vom Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen willkürlich abzuweichen, da die Bp anlässlich der Betriebsbesichtigung keinen optischen Unterschied zwischen den Gebäudeteilen feststellen habe können. Die Betriebsprüferin sei keine Bausachverständige und der Bauzustand sei von ihr nicht überprüft worden. Das vorgelegte Schätzgutachten sei keinesfalls unrealistisch, die spätere Erstellung könne nicht dazu führen, dass der Wert zu niedrig sei, da die Liegenschaftspreise im Zeitraum 2000 bis 2006 nicht gesunken, sondern gestiegen seien. Sämtliche SV-Gutachten rechneten den Erdgeschoßanteil des Hauptgebäudes dem privaten Bereich zu. Die

Argumente der Bp, dass dieser Anteil betrieblich genutzt wäre, sei nicht schlüssig, die Sachverhaltsermittlung sei mangelhaft (die Bp habe den Gebäudeteil gar nicht gesehen).

7. Gutachten DI F und Gutachten KR S

Im Folgenden werden die beiden verfahrensgegenständlichen Gutachten dargestellt:

Zum Gutachten DI F :

Das (zum Bewertungsstichtag 28.12.2001 erstellte) Gutachten des DI F enthält – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – folgende Ausführungen:

„....

Beschreibung des Bewertungsgegenstandes

....

Bewertungskriterien

1. Der Bodenwert:

....

2. Der Gebäudewert:

Zur Beurteilung des Wertes werden die Nutzflächen lt. Aufstellung herangezogen.

Zur Sachwertberechnung werden nachstehende Neuherstellungswerte angenommen:

A) Hauptgebäude: ATS 14.000,-/m² Nutzfläche x Wertfaktor

B) Garagentrakt: ATS 9.500,-/m² Nutzfläche

Die Bewertungskriterien sind Erfahrungswerte, abgeleitet von Baukostenanalysen. Unter Berücksichtigung des Baujahres ergeben sich die Gebäudewerte lt. der anschließenden Berechnung im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes.

...

Mitberücksichtigt wird das eingetragene Vorkaufsrecht zu Gunsten von Herrn Sohn1 . Als diesbezügliche Wertminderung werden 3% vom ermittelten Wert angenommen.

Sachwert der Liegenschaft *ATS 5,680.141,-*

Unter Berücksichtigung der Marktlage ergibt sich ein

Verkehrswert zum Stichtag 28.12.2001 von *ATS 5,680.141,-*

Gliederung des Verkehrswertes nach der Zuordnung:

1. Privatanteile:

1.1. Bodenwert:

100/3	ATS	1,446.660,-
100/11		1,078.920 ,,-

	Summe	2,525.580,-
--	-------	-------------

1.2. Gebäudeanteil:

Erdgeschoßanteil		421.167,-
Obergeschoß + Terrasse		1,485.540,-
Keller		162.389,-
	Summe	2,069.096

2. Geschäftsanteil:

Garage im Erdgeschoß		774.692,-
Garagentrakt, rechts		486.447,-
	Summe:	1,261.139,-
Gesamtsumme:	ATS	5,855.815,-
Abz. 3% Wertminderung wegen Vorkaufsrecht		- 175.676,-
Verkehrswert:		5,680.141,-

....“

Das Gutachten enthält weiters eine detaillierte Auflistung der Nutzflächen des Hauptgebäudes und des Garagentraktes sowie einer detaillierten Darstellung des Bewertungsvorganges unter Berücksichtigung des jeweiligen Baujahres, der Restnutzungsdauer, der ermittelten Nutzflächen, der Neuherstellungskosten sowie diverser Abschläge.

Zum Gutachten KR S :

Das (zum Bewertungsstichtag 21.1.2006) erstellte Gutachten des KR S enthält unter „1.) Allgemeines“ generelle Ausführungen zur Verkehrswertermittlung sowie die Wiedergabe gesetzlicher Bestimmungen (§ 2 bis § 6 Liegenschaftsbewertungsgesetz).

Unter „2.) Unterlagen“ wird die vom Gutachter herangezogene Literatur aufgelistet sowie auf die Grundbuchsauszüge und den Auszug aus der Katastermappe sowie die an Ort und Stelle erfolgte Befundaufnahme hingewiesen.

Unter Punkt „3.) Befund und Zustandsbeschreibung“ beschreibt der Sachverständige Lage, Größe, Widmung, Beschaffenheit und Aufschließung der Liegenschaft.

Punkt „4.) *Bebauung*“ enthält unter „4.1) Objektbeschreibung“ – auszugsweise wörtlich wiedergegeben - folgende Darstellung:

„Teilunterkellertes, 1-stöckiges Wohngebäude (Bauteil 1)

<i>Baujahr:</i>	<i>Ende der 60er Jahre</i>
<i>Bauweise:</i>	<i>- verputztes und gefärbeltes Massivziegelmauerwerk</i> <i>.....</i>
<i>Verbaute Fläche:</i>	<i>rd. 170m²</i>
<i>Reine Wohnnutzfläche:</i>	<i>rd. 168m² (exkl. KG, inkl. Stiegenhausbereiche)</i>
<i>Betriebsfläche:</i>	<i>rd. 105m² (exkl. KG)</i>
<i>Räumlichkeiten im KG:</i>	<i>....</i> <i>....</i>
<i>Räumlichkeiten im EG:</i>	<i>Stiegenhausbereich,</i> <i>Diele</i> <i>Vorraum</i> <i>2 Lagerräume</i> <i>Dusche und WC</i> <i>3 Garagen (eine davon mit einer Arbeitsgrube)</i>
<i>Räumlichkeiten im</i> <i>1. Stockwerk:</i>	<i>....</i>
<i>Ausstattung:</i>	<i>....</i>
<i>Bau- und Erhaltungszustand:</i>	<i>....</i>
<i>Technische Restnutzungsdauer:</i>	<i>...mit rd. 75 Jahren in Ansatz gebracht werden.</i>
<i>Nutzung:</i>	<i>Der Bauteil 1 ist an den Brudervermietet.....</i>

Nicht unterkellertes, ebenerdiges Garagengebäude (Bauteil 2)

<i>Baujahr:</i>	<i>Ende der 1960er Jahre</i>
<i>Bauweise:</i>	<i>- verputztes und gefärbeltes</i> <i>Massivmauerwerk</i> <i>.....</i>
<i>Verbaute Fläche:</i>	<i>rd. 110m²</i>
<i>Nutzfläche:</i>	<i>rd 97m²</i>
<i>Räumlichkeiten:</i>	<i>- Garagenfläche.</i>
<i>Ausstattung:</i>	<i>.....</i>

Bau- und Erhaltungszustand:

Technische Restnutzungsdauer: ...mit rd. 35 Jahren in Ansatz gebracht werden.“

Weiters beschreibt der Sachverständige unter dem Punkt 5.) die „*Örtliche Wohn-, Verkehrs- und Geschäftslage*“.

Unter Punkt „6.) Bewertung“ ermittelt der Sachverständige nachstehenden

„6.1) Grund- und Zeitwert:

1.512 m ² Bauland Wohngebiet (gebundener Grund)	je m ² € 120,-	€ 181.440,-
rd. 168m ² Wohnnutzfläche (Bauteil 1)	je m ² € 780,-	€ 131.040,-
rd. 105m ² Betriebsfläche (Bauteil 1)	je m ² € 450,-	€ 47.250,-
rd. 40m ² Kellerfläche (Bauteil 1)	je m ² € 200,-	€ 8.000,-
rd. 97m ² Nutzfläche (Bauteil 2)	je m ² € 200,-	€ 19.400,-
Pauschale für Balkon, Gartenhäuschen, Gartengestaltung und Einfriedung		€ 4.000,-
Grund- und Zeitwert = Substanzwert		€ 391.130,-

6.2) Ertragswert:

.....

Kapitalisiert mit 5% bei einer technischen Restnutzungsdauer von rd. 75 Jahren = Faktor 19,48 (nach dem Vervielfältiger zur Ermittlung des Gebäudeertragswertes nach Ross-Brachmann) =Ertragswert	gerundet	€ 170.840,-
---	----------	-------------

.....

6.3) Verkehrswert:

Der Verkehrswert der Liegenschaft kann im Falle eines Freihandverkaufes (Verwertung ohne Zeitdruck) auf Grund der guten Lage, der überwiegend guten, jedoch zum Teil bereits verbrauchten Ausstattung der einzelnen Räumlichkeiten, des überwiegend

guten Gesamtzustandes der beiden Objekte, unter Bedachtnahme des erzielbaren Jahresmietertrages, sowie unter Berücksichtigung der derzeitigen Situation am Immobilienmarkt, mit

€ 320.000,-

angenommen werden.

Der errechnete Verkehrswert setzt sich wie folgt zusammen:

<i>Auf die Gartenfläche sowie die Wohnnutzfläche</i>	€ 260.000,-
<i>Auf die betrieblich genutzte Fläche</i>	€ 70.000,-
<i>zusammen</i>	€ 320.000,-“

Nach Wiedergabe des Wortlautes des § 9 LBG (Allgemeine Erfordernisse des Gutachtes) hielt der Sachverständige abschließend fest, dass für die Errechnung des Verkehrswertes das wissenschaftlich anerkannte Zeitwert- und Ertragswertverfahren in Ansatz gebracht und die derzeitige Situation am Immobilienmarkt als Kontrollparameter benutzt worden sei.

8. Einantwortungsbeschluss des BG A vom 10.3.2011, GZ

Der Nachlass des im Jahr 2009 verstorbenen Bf. wurde seinen beiden Söhnen – nach Abgabe je einer bedingten Erbserklärung – jeweils zur Hälfte eingewantwortet.

9. Erörterungstermine vom 15.3.2016 und 28.4.2016 (§ 269 Abs. 3 BAO)/ teilweise Zurückziehung der Beschwerde vom 26. und 27.4.2016/ ergänzender Schriftsatz vom 16.6.2016:

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage am 15.3.2016 zogen die rechtsanwaltlich vertretenen Rechtsnachfolger des Bf. mit Schriftsätzen vom 26. und 27.4.2016 die Beschwerde hinsichtlich nachstehender Bescheide zurück:

- betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 sowie Umsatzsteuer 2000;
- betreffend Einkommensteuer 2004 sowie
- betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004

Im Zuge des am 28.4.2016 stattgefundenen Erörterungstermines wurde den Parteienvertretern u.a. die vom BFG beabsichtigte Neuberechnung des Entnahmewertes betreffend die Liegenschaft B niederschriftlich zur Kenntnis gebracht und blieb von diesen unwidersprochen.

Unter Hinweis auf den unter Pkt. 8. angeführten Einantwortungsbeschluss wurde mit Schreiben des anwaltlichen Vertreters des Sohn1 vom 16.6.2016 in der Sache ergänzend

vorgebracht, dass die Erben bedingte Erbserklärungen abgegeben hätten und ihnen der Nachlass je zur Hälfte eingewantwortet worden sei. Dies führe zu einer Beschränkung der Haftung der Erben, die nach erfolgter Einantwortung nur nach dem Verhältnis ihres Erbteils (Erbquote) für Verlassenschaftsschulden haften (§ 821 ABGB). Dabei handle es sich nicht um eine Exekutionsbeschränkung sondern um eine materiell-rechtliche Haftungsminderung, die bereits im Titelverfahren zu berücksichtigen sei und hiermit geltend gemacht werde. Es werde ersucht, diese Teilschuldverhältnisse bereits bei der Abgabefestsetzung zu berücksichtigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zur - teilweisen - Zurücknahme der Beschwerde:

§ 256 BAO lautet:

§ 256. (1) Beschwerden können bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

(2) Wurden Beitrittserklärungen abgegeben, so ist die Zurücknahme der Bescheidbeschwerde nur wirksam, wenn ihr alle zustimmen, die der Beschwerde beigetreten sind.

(3) Wurde eine Beschwerde zurückgenommen (Abs. 1), so ist sie mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Da die Beschwerde hinsichtlich der Bescheide betreffend

- Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 sowie Umsatzsteuer 2000 sowie
- Einkommensteuer 2004 und
- Umsatzsteuer 2003 und 2004

mit Schriftsätzen vom 26. und 27.4.2016 zurückgenommen wurde, hat das Bundesfinanzgericht diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären. Das Beschwerdeverfahren wird daher insoweit eingestellt.

Zu den verbleibenden angefochtenen Bescheiden:

Insoweit die Beschwerde die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003 sowie Umsatzsteuer 2000 betrifft, hat eine inhaltliche Entscheidung durch das BFG zu erfolgen.

Das BFG nimmt aufgrund der Aktenlage im Zusammenhalt mit dem Parteivorbringen folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bf. hat als Einzelunternehmer in A, Straße 13 eine Fahrschule betrieben; seine beiden Söhne, Sohn1 und Sohn2, waren Dienstnehmer im väterlichen Betrieb. Ende 2003 übergab der Bf. den Betrieb unentgeltlich an seinen Sohn Sohn1 und leistete an beide Söhne Abfertigungszahlungen.

Rechtsnachfolger des im Zuge des Beschwerdeverfahrens im Jahr 2009 verstorbenen Bf. sind seine beiden Söhne, denen - nach Abgabe je einer bedingten Erbserklärung – mit Beschluss des BG A vom 10. März 2011, GZ, der Nachlass je zur Hälfte eingewantwortet worden ist.

Zur Schenkung (teilweise) betrieblich genutzter Liegenschaften im Jahr 2000 und zur Betriebsübergabe im Jahr 2003:

Die vorgenannte – teilweise - betrieblich genutzte Liegenschaft in A stand je zur Hälfte im Eigentum des Bf. und seiner Ehegattin. Eine weitere – gleichfalls teilweise betrieblich genutzte - Liegenschaft (u.a. Garagen) in B, Straße1, stand im Alleineigentum des Bf (EZ 1111, GSt-Nr. 100/11), hinsichtlich eines daran anschließenden (unbebauten) Grundstückes (EZ 2222, GSt-Nr. 100/3) war jeweils das Hälfteeigentum der Ehegatten im Grundbuch eingetragen.

Mit Verträgen jeweils vom 7. November 2000 (Arbeitsbogen II, AS 165f und 186f) haben der Bf. und seine Gattin die Liegenschaft in A (EZ 000, Grundbuch ***** A, GSt-Nr. 708) an den Sohn Sohn1 und die Liegenschaft in B (EZ 1111 und 2222 Grundbuch ***** B, GSt-Nr. 100/11 und 100/3) an den Sohn Sohn2 geschenkt. In Pkt. V der beiden Schenkungsverträge wurde (gleichlautend) vereinbart, dass mit dem Übergabstichtag (31.12.2000) Besitz, Gefahr, Schaden und Zufall auf den Geschenknehmer übergehen, welcher seinerseits ab 1.1.2001 alle diesbezüglichen Realsteuern, Abgaben und Lasten zu tragen hat.

Im Schenkungsvertrag betreffend die Liegenschaft in A wurde in Pkt. V weiters festgehalten,

„dass in Räumlichkeiten des Geschenkobjektes der Geschenkgeber [Name Bf.] einen Fahrschulbetrieb unterhält, welcher weiterhin im bisherigen Umfange ebendort von ihm aufrechterhalten wird. Die hierauf aliquot anfallenden Grundsteuer, Kanal-, Müllabfuhr und Wassergebühren sowie die Strom- und sonstigen auf das Fahrschulunternehmen entfallenden Kosten werden auch in Zukunft von diesem getragen.

Der Geschenknehmer erklärt sich ausdrücklich mit der Weiterführung des Fahrschulunternehmens in den bisher von diesem genutzten Räumlichkeiten und im bisherigen Umfange während der Dauer der Fahrschulinhabung durch den Geschenkgeber [Name Bf.] ausdrücklich einverstanden, wenn die vorgenannten Gebühren, Abgaben und Kosten fristgerecht entrichtet werden.“

Ungeachtet der Schenkungen im Jahr 2000 wurden beide Liegenschaften in den Folgejahren 2001 bis 2003 im Anlageverzeichnis weitergeführt und – wie bisher – Afa-Beträge geltend gemacht.

Mit Vertrag vom 26. November 2003 (AB II, AS 168f) schenkte der Bf. die von ihm bis 31. Dezember 2003 betriebene Fahrschule samt rechtlichem und physischem Zubehör an seinen Sohn Sohn1, welcher den Betrieb derzeit führt.

Im Zuge einer Außenprüfung ging die Prüferin aufgrund der Schenkungen im Jahr 2000 von einer Entnahme beider Liegenschaften aus dem Betriebsvermögen aus, wobei sie zwar bezüglich der Liegenschaft A dem Argument der steuerlichen Vertreterin, der Bf. als Geschenkgeber sei weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft geblieben, nicht folgte, sich jedoch in weiterer Folge (Stellungnahme vom 5.2.2008) den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin in der als Beschwerde zu behandelnden Berufung in Bezug auf die rechnerische Ermittlung des Entnahmewertes anschloss.

Der Entnahmewert hinsichtlich der Liegenschaft in B wurde von der Prüferin in Anlehnung an ein im Auftrag des Sohn2 von DI F (gerichtlich beeideter Sachverständiger u.a. für Immobilien) zum Stichtag 28.12.2001 erstelltes Gutachten ermittelt.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens wurde von der steuerlichen Vertreterin das Gutachten des DI F als unvollständig und demzufolge unglaubwürdig dargestellt sowie ein im Auftrag des Sohn1 zum Bewertungsstichtag 21.1.2006 erstelltes Gutachten des KR S (Sachverständiger und Bank-Sachverständiger für Liegenschaftsbewertungen) vorgelegt.

Zum Inhalt der beiden Gutachten wird auf vorstehenden Pkt 7. verwiesen.

Rechtliche Erwägungen:

1. Zur Einkommensteuer 2000

Unstrittig ist, dass der Bf. im Jahr 2000 bis dahin betrieblich genutzte Räumlichkeiten durch Schenkungen (der Liegenschaft A, Straße und der Liegenschaft B, Straße1) an seine beiden Söhne aus dem Betriebsvermögen entnommen hat. Die mit diesen Schenkungsvorgängen bewirkten Entnahmen sind gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 jeweils mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

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

Da bei aufrechter Betrieb die Höhe des bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises auf das einzelne Wirtschaftsgut entfallenden Wertes in der Regel nicht konkret feststellbar ist, muss der Teilwert regelmäßig im Schätzungswege ermittelt werden (VwGH 6.5.1994, 91/13/0211). Welche Schätzungsmethode dabei die Behörde wählt, wird ihr regelmäßig freistehen, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmen (VwGH 25.9.1997, 96/16/0134).

1. 1. Zur Entnahme der Liegenschaft in A

Dem Beschwerdevorbringen, wonach der Bf. trotz der im November 2000 erfolgten Schenkung zwar nicht mehr zivilrechtlicher, aber weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft gewesen sein soll, kann aus nachstehenden Erwägungen nicht gefolgt werden:

Der VwGH hat wiederholt – zuletzt mit Erkenntnis vom 28.5.2015, 2013/15/0135 – ausgesprochen, dass ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum nur bei Erfüllung strenger Voraussetzungen möglich ist:

„...Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0123, VwSlg. 8295/F). Das Vorliegen der Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0042, VwSlg. 8100/F, mwN).

Bei Bestandverhältnissen ist in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum des Bestandnehmers am Bestandgegenstand gegeben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 1995, 93/15/0095, mwN). Auch die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Fruchtnießers vermag noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften zu begründen (vgl. neuerlich das Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, mwN). Das Belastungs- und Veräußerungsverbot stellt zwar eine erhebliche Beeinträchtigung der Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentümers dar, räumt aber dem Berechtigten nicht die Möglichkeit ein, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können (vgl. neuerlich das Erkenntnis vom 12. Dezember 2007).

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 2014, 2010/13/0105, mwN).....“

Im vorliegende Verfahren ist weder dem Schenkungsvertrag vom 7. November 2011 noch dem Beschwerdevorbringen zu entnehmen, aufgrund welcher Umstände der Bf. als Geschenkgeber weiterhin in der Lage gewesen sein sollte, einerseits die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben und andererseits zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend zu machen. Das BFG folgt daher der

bereits von der Prüferin vertretenen Auffassung, wonach die Liegenschaft im Jahr 2000 mit dem Teilwert zu entnehmen ist.

Was die Wertermittlung betrifft, so besteht kein Anlass, vom Beschwerdevorbringen bzw. den Ausführungen der Prüferin in ihrer Stellungnahme vom 5. Februar 2008 abzuweichen. Der Entnahmegewinn betreffend die Liegenschaft A, Straße war daher – in Übereinstimmung mit den Verfahrensparteien - mit € 19.178,68 (S 263.904,40) anzusetzen.

1.2. Zur Entnahme der Liegenschaft in B

Die Behörde/das Gericht ist an die Äußerungen von Sachverständigen nicht gebunden.

Gutachten unterliegen, wie jedes Beweismittel, der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde. Die Behörde/das Gericht hat anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen. Bei widersprechenden Gutachten hat die Behörde/das Gericht in den Entscheidungsgründen in schlüssiger Weise darzulegen, welche Erwägungen dafür maßgebend waren, das eine Beweismittel dem anderen vorzuziehen (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁵, § 177 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Würdigung der beiden Gutachten durch das BFG:

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO vermag das mit Berufungsergänzung vom 15. Februar 2006 vorgelegte Sachverständigengutachten des KR S nicht zu überzeugen und erweist sich nach Ansicht des BFG insbesondere aus nachstehend angeführten Erwägungen als nicht geeignet, die Prüfungsfeststellungen zu widerlegen:

- Dem Gutachten liegt der Bewertungsstichtag 21.1.2006 zugrunde, der Entnahmevorgang fand allerdings bereits im Jahr 2000, sohin mehr als 5 Jahre vor der Gutachtenserstellung statt.

- Das Gutachten führt für die beide Bauteile 1 +2 als Baujahr „Ende der 60er Jahre“ an – diese Annahme steht im Widerspruch zum Anlagenverzeichnis des Bf.

Das Anlagenverzeichnis enthält unter „310 Garage“ nämlich folgende Angaben:

	Ansch.Dat./InbDat.	Anschaffungswert in S
1 Garage B	1972/09/01	172.929,08
2 Zubau 1973	1973/12/31	19.597,18
Zubau 1974	1974/02/06	10.320,42
Zubau 1977	1977/12/31	76.689,94
Baumeisterarbeiten 1979	1979/07/03	234.091,61

- Abgesehen von den abweichenden Altersangaben gibt das Gutachten aber auch keinen Aufschluss darüber, auf welcher Grundlage die m²- Preise vom Sachverständigen ermittelt wurden bzw. welche Fakten diesen Zahlen zugrunde lagen.

- Das Gutachten enthält in weiten Teilen lediglich allgemein gehaltene Ausführungen und nicht einmal exakte Angaben hinsichtlich der bewerteten Nutzflächen, sondern werden diese stets mit „rd“ angeführt.

- Weiters kommt aber auch dem Umstand Bedeutung zu, dass - im Gegensatz zum Sachverständigen DI F - es sich beim späteren Gutachter um keinen gerichtlich beeideten Sachverständigen handelt. Letzterer ist nicht in der Liste der gerichtlich beeideten Sachverständigen eingetragen, das Gutachten selbst bzw. die vom Gutachter verwendete Stampiglie enthalten übereinstimmend die Bezeichnung „SV und Bank-SV für Liegenschaftsbewertungen“.

Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung misst das BFG dem Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen DI F – trotz des Mangels der Unvollständigkeit in Bezug auf die im Gutachten unberücksichtigt gebliebene Garage – höhere Aussage- und Beweiskraft zu. Auch wird der Mangel der Unvollständigkeit nicht als so gravierend angesehen, dass das Gutachten insgesamt nicht verwertbar wäre. Dieses Gutachten weist detaillierte und nachvollziehbare Grundlagen auf, enthält eine detaillierte Darstellung des Bewertungsvorganges und wurde überdies bei weitem zeitnäher zum Entnahmezeitpunkt erstellt als das von KR S verfasste Gutachten. Darüberhinaus lässt die Beschwerde eine substantiierte Auseinandersetzung mit den dem Gutachten zugrunde gelegten Annahmen und Wertansätzen vermissen. Die Beschwerdeeinwendungen beschränken sich im Wesentlichen darauf, dass dieses wegen des vom Sachverständigen übersehenen Gebäudeteiles zur Gänze zu verwerfen sei. Diese Auffassung wird seitens des BFG vor allem deshalb nicht geteilt, weil mit den Beschwerdeausführungen eine mangelnde Schlüssigkeit des Gutachtens nicht dargetan wird. Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann u.a. durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch steht; ein derartiges Vorbringen wurde im Beschwerdeverfahren jedenfalls nicht erstattet, auch für das BFG ist ein Verstoß gegen Denkgesetze bzw. ein Widerspruch mit Erfahrungen des täglichen Lebens nicht erkennbar.

Bezüglich der im Gutachten des DI F unbewertet gebliebenen Garage geht das BFG von folgenden Überlegungen aus:

Der Sachverständige legte seiner Berechnung den Garagentrakt mit einem Ausmaß von 52,25m² zugrunde und bewertete diesen mit S 486.447,00, was S 9.310,00/m² ausmacht. Die Prüferin traf im Zuge der Prüfung die Feststellung, dass die „hintere“ Garage im Gutachten unberücksichtigt geblieben sei und schätzte für diese den gleichen wie jenen vom Sachverständigen für die „vordere“ Garage veranschlagten Wert hinzu. Den Beschwerdeausführungen zufolge weist die von der Bp sohin mit insgesamt 104,5m² angesetzte Garage allerdings nur eine Größe von 97m² auf. Im Hinblick auf die als

geringfügig zu beurteilende Differenz von 7,5m² erachtet es das BFG in Anbetracht der gegenständlichen Verfahrensdauer und des Zeitablaufes als vertretbar von weiteren Ermittlungen Abstand zu nehmen und diesen – auf dem Gutachten des KR S basierenden - Wert bei nachstehend angestellter Berechnung heranzuziehen. Geht man daher von einer Größe der Garagen von insgesamt 97m² und S 9.310,00/m² aus, so ergibt dies insgesamt einen Wert von S 903.070,00 (statt lt. Bp 2 x S 486.447,00 = 972.894,00), wobei die 3%ige Wertminderung lt. Gutachten (DI F) vom Gesamtbetrag in Abzug gebracht wurde (und nicht wie in der Berechnung der Prüferin nur vom Wert der vom Gutachten umfassten Garage).

Was die weiters noch strittige Aufteilung der Nutzflächen in betrieblich und privat betrifft, vertritt das BFG folgende Auffassung:

Es trifft zu, dass beide Gutachten den Erdgeschoßanteil ohne nähere Auseinandersetzung zur Gänze der Privatsphäre zugeordnet haben. Dabei ist aber zu bedenken, dass der Zweck beider Gutachten in erster Linie in der Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft gelegen ist und die Zuweisung von Räumlichkeiten zur Betriebs- oder Privatsphäre nach steuerrechtlichen Kriterien dabei nicht im Vordergrund stand. Das Beschwerdevorbringen, wonach die fraglichen Gebäudeteile stets zur Gänze privat genutzt worden seien, erscheint bereits im Hinblick auf die aktenkundigen Unterlagen, die durchaus auch konkrete Rückschlüsse auf die Zweckwidmung und tatsächlichen Nutzung der in Rede stehenden Liegenschaftsanteile zulassen, als nicht glaubwürdig. Geht man nämlich davon aus, dass das Obergeschoß (lt. Plan Arbeitsbogen Seite 221ff) neben Schlaf-, Wohn-, Essräumen über Bad, WC und Abstellräume etc. verfügte und als abgeschlossene Wohneinheit unstrittig als „privat“ eingestuft wurde, so erscheinen die im Erdgeschoß gelegenen Räumlichkeiten bereits aufgrund ihre unmittelbaren Nähe bzw. Verbindung mit den betrieblich genutzten Garagen nicht gerade für die ins Treffen geführte private Nutzung prädestiniert. Bei den strittigen Räumen handelt es sich um Garderobe, WC, 2 Vorräume, Dusche und Abstellraum, welche noch dazu gemeinsam mit den Garagen im Jahr 1973 errichtet wurden, während die im Obergeschoß befindliche Wohnung 1978 gebaut wurde. Unter Bedachtnahme auf die vorerwähnte räumliche Anordnung im Zusammenhalt mit den von der Prüferin ins Treffen geführten aktenkundigen Unterlagen erscheint eine ausschließlich private Nutzung der im Erdgeschoß gelegenen Räumlichkeiten als unglaublich. Vielmehr ist es naheliegend, dass auch die Nebenräume zu den Garagen - wie insbesondere Garderobe, WC, Dusche - bereits aus arbeitsrechtlicher Sicht erforderlich waren. In diesem Zusammenhang ist etwa auf die im Bewertungsakt einliegende Niederschrift über die Kollaudierung vom 1.8.5.1978 zu verweisen, in welcher ausdrücklich von einem Fahrlehrerwaschraum die Rede, was in jedem Fall für eine zumindest teilweise betriebliche Nutzung der Nebenräume zu den Garagen spricht.

Es steht fest, dass die Prüferin keine Feststellungen aufgrund einer persönlichen Wahrnehmung getroffen hat, sondern ihren Prüfungsfeststellungen in erster Linie die Bewertungsakten zugrunde lagen. Im Hinblick darauf, dass die Liegenschaft bereits im

Jahr 2007 veräußert wurde und somit eine endgültige Klärung des Sachverhaltes in Bezug auf eine betriebliche und/oder private Nutzung im Jahr 2000 nicht mehr möglich ist, und nach Dafürhalten des BFG eine zumindest teilweise private Nutzung des Erdgeschoßes nicht zur Gänze ausgeschlossen werden kann, wird ein im Schätzungswege ermittelter auf die private Nutzung entfallender Anteil von 50% als am ehesten den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend angesehen.

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen war daher folgende Neuberechnung (in ATS) vorzunehmen:

	Bp		BFG
Erdgeschoß	421.167,00	50%	210.584,00
Wert f. Garage im EG lt. GA	774.692,00		774.692,00
Wert f Garagentrakt, rechts	(52,25m²) 486.447,00 (486.447:52,25 = 9.310,00/m²)	97m² lt. Berufung 97m²x9.310,00	903.070,00
Summe	1.682.306,00		1.888.346,00
- 3% Wertminderung	-50.469,18		-56.650,38
Verkehrswert	1.631.836,82		1.831.695,70
+ nicht bewertete Garage	+ 486.447,00		--
Verkehrswert	2.118.283,80		1.831.695,70
Buchwert zum 31.12.2000	-866.672,00		-866.672,00
Entnahmewert gerundet	1.251.611,82		965.023,70 965.024,00

Wie bereits eingangs unter Pkt. 9. festgehalten, wurde vorstehende Berechnung den Parteienvertretern im Rahmen des am 28.4.2016 stattgefundenen Erörterungstemines niederschriftlich zur Kenntnis gebracht. Weder gegen den Rechenvorgang noch gegen das Ergebnis wurden Einwendungen erhoben.

Insoweit sich die Beschwerde daher gegen den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2000 richtet, war ihr aus vorstehenden Gründen teilweise stattzugeben.

Es ergibt sich für das Jahr 2000 nachfolgende Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	ATS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung	630.614,00	45.828,51

+ Entnahme A lt. BFG	263.904,00	19.178,65
+ Entnahme B lt. BFG	965.024,00	70.131,03
Summe	1,859.542,00	135.138,19
+Mitteilung über die gesonderte Feststellung zu St.Nr. ***/**** (X OEG) vom 7.3.2002	38.847,00	2.823,12
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	1,898.389,00	137.961,31

2. Zur Einkommensteuer 2001 bis 2003

2.1. AfA 2001 bis 2003

Aufgrund der im Jahr 2000 erfolgten Entnahmen der beiden Liegenschaften A und B aus dem Betriebsvermögen hat die Prüferin in den Folgejahren die in den Gewinn- und Verlustrechnungen weiterhin geltend gemachten Afa Beträge storniert.

Unter Bedachtnahme auf die Ausführungen unter vorstehenden Punkten 1.1. und 1.2. stellen die von der Prüferin vorgenommenen Aufwandskürzungen lediglich die logische Konsequenz im Hinblick auf die durch die Schenkungen vom 7. November 2000 ausgelösten Entnahmevorgänge des Jahres 2000 dar und kommt daher den Beschwerdeausführungen keine Berechtigung zu.

2.2. Abfertigungsaufwand 2003

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Abfertigungszahlungen sind grundsätzlich Betriebsausgaben, wobei jedoch bezüglich Abfertigungszahlungen an nahe Angehörige ein Fremdvergleich anzustellen ist. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH erscheint es ausgeschlossen, dass ein Arbeitgeber einem mit ihm nicht verwandten Arbeitnehmer seinen Betrieb unentgeltlich überlässt und dann auch noch eine Abfertigung bezahlt.

Im Hinblick auf die bereits von der Prüferin ins Treffen geführte eindeutige Judikatur des VwGH betreffend die steuerliche Abzugsfähigkeit einer an den aus dem nahen Angehörigenkreis stammenden früheren Dienstnehmer und Übernehmer des Betriebes ausgezahlten Abfertigungszahlung, auf welche zur Vermeidung von Wiederholungen

an dieser Stelle verwiesen wird, erweist sich angesichts der gleichgelagerten Sachverhaltskonstellationen das Beschwerdevorbringen als nicht geeignet, ein Abgehen von dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 24.6.1986, 84/14/0080; 17.1.1989, 86/14/0008; 1.12.1992, 89/14/0176) zu rechtfertigen.

Insoweit sich die Beschwerde daher gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2001 bis 2003 richtet, war sie als unbegründet abzuweisen.

3. Zur Umsatzsteuer 2000

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei sind die Umsätze von Grundstücken iSd § 2 GrEStG.

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG kann der Unternehmer einen Umsatz der gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln (Option zur Steuerpflicht). Die Ausübung der Option ist an keine besondere Form gebunden

Im Zuge der Bp wurde im Zusammenhang mit der Entnahme der Liegenschaft in B gemäß § 6 Abs. 2 UStG zur Steuerpflicht optiert. Dies hatte zur Folge, dass die Prüferin den von ihr mit S 2.118.283,80 ermittelten Verkehrswert mit dem Normalsteuersatz von 20% der Umsatzsteuer unterwarf. Mit Schreiben vom 20.3.2006 wurde der Antrag zurückgezogen.

Die Rücknahme der Option ist bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich. Daraus ergibt sich jedoch die Konsequenz, dass zwar der Entnahmevorgang nicht der Steuerpflicht unterliegt, jedoch eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG durchzuführen ist. Die von der Prüferin in ihrer Stellungnahme vom 5. Februar 2008 dargestellte rechnerische Ermittlung der Vorsteuerkorrektur blieb vom Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertreterin unwidersprochen und wird der im Rahmen dieses Erkenntnisses durchzuführenden Neuberechnung der Umsatzsteuer zu Grunde gelegt. Betragsmäßig war die im Jahr 2000 zu erfassende Vorsteuerberichtigung sohin mit S 47.223,17 (€ 3.431,84) zu berücksichtigen.

Insoweit sich die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2000 richtet, war ihr somit teilweise stattzugeben.

4. Teilschuldverhältnisse

Zum Begehren, die Teilschuldverhältnisse der Rechtsnachfolger bereits im Abgabefestsetzungsverfahren zu berücksichtigen, ist abschließend Folgendes zu festzuhalten:

Laut Ritz (BAO⁵, § 19, Tz 12) ist strittig, *ob die Beschränkungen der Inanspruchnahme von Erben bereits bei der Abgabefestsetzung oder erst im Vollstreckungsverfahren zu berücksichtigen sind. Nach dem VwGH-Erk vom 21.5.1985, 85/14/0006, ist dieser Beschränkung nicht in Feststellungsbescheiden (im Beschwerdefall gem § 188) Rechnung zu tragen, weil derartige Bescheide keinerlei Abspruch über Schulden zum Inhalt haben.*

Nach der Judikatur des OGH (zB 23.4.1969, 5 O b 8/69, NZ 1970, 59; offenbar glA VwGH 19.8.1997, 95/16/0099, 0100, wonach die Haftungsbeschränkung im Verfahren über Berichtigungsanträge gegen Gerichtsgebühren betreffende Zahlungsaufträge zu berücksichtigen ist) liegt keine Exekutionsbeschränkung, sondern eine Minderung der materiellrechtlichen Verpflichtungen des Erben vor. Folgt man dieser Auffassung, so wäre im an den Erben als Rechtsnachfolger gerichteten Abgabenbescheid zwar die Höhe des Abgabenanspruches (§ 4) in voller Höhe festzustellen, jedoch die Beschränkung bei der Festsetzung des Abgabenzahlungsanspruches (und damit auch bei der Buchung dieses Betrages auf dem Abgabenkonto) zu berücksichtigen.

Nach Stoll (BAO, 196; ebenso Reeger/ Stoll, AbgEO, 16) ist der Haftungsbegrenzung nicht in Abgaben- oder Feststellungsbescheiden Rechnung zu tragen, sondern erst im Einhebungs- und Einbringungsverfahren. Die gegenteilige Ansicht sei ebenso vertretbar, aber praktisch nicht zu realisieren (Stoll, BAO, 197).

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen im Erkenntnis vom 21.5.1985, 85/14/0006 sowie jene von Stoll, wonach eine gegenteilige Ansicht "praktisch nicht zu realisieren" sei, sieht das BFG keine Möglichkeit, dem ergänzend erstatteten Begehren bereits im Abgabenfestsetzungsverfahren zu entsprechen.

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.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil es sich im Beschwerdefall einerseits ausschließlich um die Würdigung der vom Bf. vorgelegten Beweismittel (Sachverständigengutachten) im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO handelte und andererseits die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des VwGH als geklärt anzusehen sind.

Die Gegenstandsloserklärung einer zurückgezogenen Beschwerde ist eine sich aus dem Gesetz unmittelbar ergebende Rechtsfolge. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung werden dadurch nicht berührt, weshalb auch diesbezüglich eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 11. Juli 2016