

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Verlassenschaft nach NN VN, Adr., zH Stb, über die Beschwerden vom 4. September 2007 gegen den Bescheid des FA ABD vom 3. August 2008, betreffend

- 1) Umsatzsteuer 2005 (RV/5101083/2010)
- 2 ) Einkommensteuer 2002 bis 2005 (RV/5101084/2010)

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	9571,55 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	1885,44 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	- 471,07 €
festgesetzte Umsatzsteuer				1.414,37 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2005 wird der Beschwerde teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	57.823,62 €	Einkommensteuer	19.611,44 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 2109,20 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				17.502,24 €
	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	22.972,38 €	Einkommensteuer	4138,88 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-2184,56 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1954,32 €
	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	16.690,07 €	Einkommensteuer	1811,41 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 2029,28 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 217,87 €
	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	63.367,91 €	Einkommensteuer	18.436,79 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 1689,30 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				16.747,49 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Beim Bf. fand im Jahr 2007 eine Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2005 statt (AB-Nr. 123). Im **BP-Bericht** finden sich folgende streitgegenständlichen Feststellungen:

#### TZ 1 Gewinnanteil

Der Anteil am Gewinn der NN GmbH & Co KG werde mit € 55.089,28 angenommen. Darin seien stille Reserven von Grund und Boden enthalten, die aufgrund des Überganges von der Gewinnermittlung nach § 5 auf § 4 Abs. 1 zu versteuern seien.

**TZ 3 Afa Gebäude** Es werde auf TZ 5 der NN GmbH & Co verwiesen.

#### TZ 4 Buchwertabgang

Buchwertabgang Gebäude lt. TZ 3

#### TZ 5 Entnahme Gebäude

scheidet mit 31.7.2005 aus dem Betriebsvermögen aus.

#### TZ 7 Entnahme bewegliches Vermögen

Das bei der Betriebsaufgabe vorhandene bewegliche Vermögen werde auf € 5000 geschätzt.

**TZ 8 Afa V+V:** Ein Teil der Betriebsgebäude ("Werkstätte neu" und Überdachung) wurde schon von der Gesellschaft an die Fa. Mieter vermietet. Laut Auflösungsvereinbarung vom 13.1.2003 treten die nunmehrigen Liegenschaftseigentümer VN und VN2 NN in dieses Bestandsverhältnis als Vermieter ein. Im Zuge der Prüfung wurde ein Aktenvermerk über eine telefonische Mitteilung an den Steuerberater vorgelegt, wonach VN NN als alleiniger Vermieter gegenüber der Mieter auftritt. Genaue Angaben über den Inhalt der Vereinbarung zwischen den Miteigentümern der Liegenschaft wurden nicht gemacht. Da Finanzamt geht daher von einer prekaristischen Nutzung durch VN NN aus. Im Jahr 2005 wurde auch vom zuvor gewerblich genutzten Gebäude Afa geltend gemacht. Da diesbezüglich kein Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung besteht, kann diese Afa nicht anerkannt werden."

In der Folge ergingen die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide und der strittige Umsatzsteuerbescheid 2005.

#### **In der Berufung vom 4.9.2007 wird ausgeführt:**

"Hiermit werde gegen oben angeführte Bescheide das Rechtsmittel der Berufung erhoben und begründet wie folgt:

Aufgrund der Außenprüfung über die Jahre 2002-2005, welche ohne Schlussbesprechung abgeschlossen wurde, obwohl der Steuerpflichtige noch wesentliche Erläuterungen zu

den Sachverhalten hätte beibringen können, wurden die Jahre 2002—2005 vom Prüfer veranlagt.

Bezüglich der einzelnen Feststellungen im Prüfungsbericht beantrage ich nachfolgende Änderungen bzw. Korrekturen vorzunehmen:

TZ 1 Gewinnanteil: Vom Prüfer sei der Anteil am Gewinn an der NN GmbH & Co infolge Aufdeckung stiller Reserven von Grund und Boden in Höhe von € 49.755,21 angenommen worden. Aus diesem Grund sei bereits gegen den Feststellungsbescheid Berufung erhoben worden. Er beantrage, den Gewinnanteil gemäß dieser Berufung herabzusetzen.

Tz 3 AfA Gebäude: Vom Prüfer wurde die Berechnungsgrundlage, mit Verweis auf die Begründung im Bericht über die Außenprüfung bei der NN GmbH & Co abgeändert. Als wirtschaftlicher Eigentümer steht Herrn NN VN die AfA sowohl für den betrieblich genutzten Teil (d.s. 77,59%) als auch für den vermieteten Gebäudeteil (d.s. 22,41%) zur Gänze zu. Aufgrund beiliegendem Gutachten des Sachverständigen Mag. Ing. Dr. Josef SV beträgt die Bemessungsgrundlage € 32.510,00 (d.s. 77,59% von 41.900,00). Ich beantrage daher den entsprechenden Wert lt. Gutachten anzusetzen.

Tz. 4 Buchwertabgang: Vom Prüfer wurde der Buchwertabgang infolge Korrektur der Entnahme aus dem Jahr 1996 abgeändert. Ich beantrage den entsprechenden Wert lt. Gutachten, abgeleitet von Tz. 3 anzusetzen.

Tz. 5 Entnahme Gebäude: Vom Prüfer wurde der betriebliche Anteil des Gebäudes mit € 56.235,78 angesetzt. Ich beantrage den entsprechenden Wert lt. Gutachten, abgeleitet von Tz. 3 anzusetzen.

Tz. 7 Entnahme bewegliches Vermögen: Vom Prüfer wurden für die Entnahme des beweglichen Anlagevermögens pauschal ohne Begründung € 5.000,00 anstatt bisher € 1.416,66 angenommen. Nachdem weder die Maschinen noch die Betriebsausstattung einen erheblichen Verkehrswert besitzen (siehe auch Bewertungsgutachten von Mag. Ing. Dr. Josef SV bezüglich Abwertung), der bisherige Entnahmewert bereits als sehr hoch angenommen wurde, beantrage ich den Ansatz des bisherigen Entnahmewertes.

Tz. 8 AfA VuV: Vom Prüfer wurde die AfA um den 50%igen Gebäudeanteil von Frau NN VN2 gekürzt. Als wirtschaftlicher Eigentümer steht Herrn NN VN die AfA sowohl für den betrieblich genutzten Teil (d.s. 77,59%) als auch für den vermieteten Gebäudeteil (d.s. 22,41%) zur Gänze zu. Aufgrund beiliegendem Gutachten des Sachverständigen Mag. Ing. Dr. Josef SV beträgt die Bemessungsgrundlage € 9.390,00 (d.s. 22,41% von 41.900,00). Ich beantrage daher den entsprechenden Wert lt. Gutachten anzusetzen. Vorbehaltlich aller vorherigen Änderungen, beantrage ich auf jeden Fall die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 24 Abs. 6 EStG und den Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen sowie gegebenenfalls den Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG anzuwenden. Somit beantrage ich die Aufhebung obiger Bescheide und Neuveranlagung nach Berücksichtigung aller oben angeführten Änderungen. Gleichzeitig beantrage ich, die Einhebung der Abgaben in Höhe des strittigen Betrages von € 44.545,81 (siehe nachfolgende Zusammensetzung) auszusetzen."

Im **Nachtrag zur Berufung** vom 3.10.2007 wurde eine Kürzung der Restnutzungsdauer auf 15 Jahre beantragt. (analog dem Gutachten Dr. SV)

In der **Stellungnahme der Betriebsprüfung** vom 3. Mai 2010 wurde ausgeführt:

Zu den einzelnen Punkten der Berufung wird wie folgt Stellung genommen:

#### Prüfungsabschluss - Schlussbesprechung

Zur Schlussbesprechung wurden Frau VN2 NN, Herr VN NN und der Steuerberater Mag. Stb. nachweislich (Rückscheine jeweils vom 5.6.2007) unter Hinweis auf § 149 BAO eingeladen. Zum - einvernehmlich mit dem Steuerberater - festgesetzten Termin (27.6.2007) sind weder VN NN noch VN2 NN noch der Steuerberater erschienen. Die nach der Vorbesprechung vom 18.7.2006 vorgelegten Unterlagen und durchgeführten Erhebungen wurden im Schlussbesprechungsprogramm ausführlich dargelegt. Bis zur Bescheiderlassung (3.8.2007) ist auch keine schriftliche Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen eingelangt.

Tz. 1 Gewinnanteil: Der Gewinnanteil ist entsprechend dem Bescheid über die gesonderte Feststellung der Einkünfte bei der NN GmbH & Co anzusetzen.

Tz. 3 AfA Gebäude: Aus der Auflösungsvereinbarung betreffend die Gesellschaft NN GmbH & Co ist zuersehen, dass die Ehegatten VN und VN2 NN die Liegenschaft je zur Hälfte übernommen haben. Woraus VN NN ein wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft ableitet, ist nicht ersichtlich. Die unentgeltliche Überlassung für einen bereits absehbaren kurzen Zeitraum (bis zur Pensionierung) vermittelt nicht wirtschaftliches Eigentum. Die Bemessungsgrundlage für die AfA ergibt sich aus dem Entnahmewert bei Auflösung der NN GmbH & Co.

Tz. 4 Buchwertabgang: Der Buchwertabgang ist entsprechend der Feststellung bei der NN GmbH & Co anzusetzen.

Tz. 5 Entnahme Gebäude: Der Gebäudewert bei Betriebsaufgabe zum 31.7.2005 ist analog zur Feststellung beider NN GmbH & Co zum 31.12.2002 geschätzt worden.

Tz. 7 Entnahme bewegliches Vermögen: Zur Bewertung der ins Privatvermögen übernommenen beweglichen Wirtschaftsgüter wurde keine aufgegliederte Bewertung vorgelegt. Der Wert der entnommenen Wirtschaftsgüter war daher zu schätzen. Neben den vorhandenen Maschinen war der Traktor (Erstzulassung 11.11.1969, Abmeldung 30.4.2009) zu berücksichtigen, da dessen Wert (je nach Zustand ca. 3.000,00 bis 3.900,00 netto nach derzeitigem Händlerangebot) allein schon den insgesamt erklärten Entnahmewert übersteigt. Aber auch der Wert der gebrauchten Maschinen zur Holz- und Metallbearbeitung ist nicht zu vernachlässigen. Der angesetzte Wert von 5.000,00 erscheint daher sehr niedrig gegriffen.

Tz. 8 AfA VuV: Siehe dazu die Ausführungen zu Tz. 3. Im Nachtrag zur Berufung wird beantragt, die Restnutzungsdauer mit 15 Jahren zu berücksichtigen. Auf Grund der Bauweise und des Erhaltungszustandes kann die Restnutzungsdauer mit 15 Jahren als angemessen angesehen werden.

Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 24 Abs. 6 EStG, Freibetrag gem § 24 Abs. 4 EStG und Hälfteuersatz gem. § 37 Abs. 1 EStG: Die Hauptwohnsitzbefreiung kommt hier nicht in Betracht, da das Wohnhaus nicht Gegenstand der Entnahme ist. Die Vermögensaufteilung bei der Auflösung der KG zum 31.12.2002 stellt für VN NN einen entgeltlichen Erwerb dar, da er die Anteile an den Aktiva der Gesellschafterin VN2 NN gegen Übernahme der anteiligen Verbindlichkeiten erworben hat (Auflösungsvereinbarung Punkt II (2)). Nach § 37 Abs. 5 letzter Satz ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen, wenn innerhalb der letzten sieben Jahre ein entgeltlicher Erwerbsvorgang erfolgte. Da die Betriebsaufgabe nicht unter § 37 Abs. 5 fällt, ist der Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 zu gewähren. Zu erwähnen ist, dass VN NN am 15.11.2009 verstorben ist und zwei minderjährige Kinder hinterlassen hat.

**Die Berufungen wurden am 8. Juli 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.**

**Am 1.1.2014 ging die Zuständigkeit zur Erledigung auf das Bundesfinanzgericht über.**

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22. April 2015 wurde der Akt der nunmehrigen Richterin zugeteilt.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2016 wurde seitens der Richterin ein **Vorhalt** ausgefertigt und ausgeführt:

"Die Berufungen/Beschwerden wurden aufgrund längerer Erkrankung der Richterin im Sommer 2015 neu zugeteilt. Nunmehr bin ich die zuständige Richterin. Es wird ersucht, die untenstehenden Fragen innerhalb von vier Wochen ab Zustellung zu beantworten, Stellung zu nehmen bzw. vorhandene Unterlagen vorzulegen. Das Erkenntnis zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2002 der NN GmbH & Co. KG erging am 4. Jänner 2016. (RV/5100843/2010)

Laut Berufung/Beschwerde liegen unter anderem folgende strittige Punkte vor:

TZ 1: Gewinnanteil

Diesbezüglich ist am 4. Jänner 2016 ein Erkenntnis des BFG ergangen. Der Gewinnanteil wurde für das Jahr 2002 mit € 42.703,78 festgestellt. Einwendungen dagegen sind im Einkommensteuerverfahren nicht möglich, daher wird dem Erkenntnis dieser Betrag zugrundegelegt. (E 2002)

TZ 3: Afa Gebäude Bitte legen Sie dar, woraus sie das wirtschaftliche Eigentum von VN NN ableiten. (auf die Stellungnahme des Prüfers wird verwiesen) Lt. Auflösungsvereinbarung haben die Ehegatten das Eigentum je zur Hälfte übernommen. Bemessungsgrundlage ist der Entnahmewert bei Auflösung der NN GmbH & Co KG. Dieser wurde durch die Richterin des BFG im Verfahren der GmbH& Co. KG nicht geändert und beträgt € 119.900. Hälfteanteil € 59.950,--. Bitte hierzu auch um Beachtung der Stellungnahme des Prüfers. Zu den dortigen Punkten möge ebenso Stellung

genommen werden. Sollte keine Stellungnahme erfolgen, wird der Beschwerde nur hinsichtlich der Afa (RND 15 Jahre) stattgegeben."

**Am 8. April 2016 langte folgende Stellungnahme ein:**

TZ 3 Afa Gebäude Aufgrund der Meinung (iZm Rz 574 EStRI Gebäude im Miteigentum) des Finanzprüfers vermittelt die unentgeltliche Überlassung für einen bereits absehbaren Zeitraum (bis zur Pensionierung) nicht wirtschaftliches Eigentum. Infolge der Auflösungsvereinbarung vom 13.01.2003 wurden die Liegenschaften je zur Hälfte auf Herrn und Frau NN übertragen. Alle übrigen Aktiven (Maschinen, Geräte, Vorräte, etc.) sowie Passiven (Rückstellungen, Verbindlichkeiten) hatte Herr NN VN, nachdem er den Betrieb (wie bereits vorher) weiterführte, zu übernehmen. Die Übertragung der Hälfte der Liegenschaften auf Frau NN erfolgte nur aus familiären Gründen (zwecks Absicherung der Existenz für Ehegattin und Kinder). Grundsätzlich ist zivilrechtlicher Eigentümer auch wirtschaftlicher Eigentümer. Ein Auseinanderfallen ist aber möglich, wenn sowohl positive (Gebrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) als auch negative (Ausschluss Dritter von Einwirkungen) Befugnisse einer anderen Person zukommen.

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist aber insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH 25.6. 2014, 2010/13/0105). Entsprechend § 24 Abs. 1 BAO sind die Wirtschaftsgüter dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen (Einkünftezurechnung, AfA, Investitionsbegünstigungen usw.). Dem wirtschaftlichen Eigentümer wird somit auch das Einkommen zugerechnet.

Der VwGH hat dies kürzlich in der Entscheidung vom 25.02.2015, 2011/13/0003 (zu liechtensteinischen Stiftungen mit Mandatsvertrag) wie folgt begründet: "Einkünfte aus Kapitalvermögen sind demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt [...]. Die Zurechnung von passiven Einkünften (also insbesondere auch solchen aus Kapitalvermögen) erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat [...]." Auch nach der Markteinkommenstheorie von Ruppe ist Zurechnungssubjekt derjenige, der über die Teilnahme am Marktgeschehen disponieren kann, "dh die Möglichkeit hat Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc". Zivilrecht hat lediglich Indizwirkung. Nachdem unserem Mandanten als wirtschaftlicher Eigentümer die Einkünfte zugerechnet werden, steht ihm auch die volle Abschreibung für die "sanierungsbedürftige" Werkstätte zu. Hälftesteuersatz gem. § 37 Abs. 1 EStG Das Ausscheiden der Gesellschafterin VN2 NN per 31.12.2002 aus der NN GmbH & Co KG stellte hinsichtlich ihres Mitunternehmeranteils eine Betriebsveräußerung dar. Entsprechend der Entscheidung des BFG vom 4.01.2016 (RV/5100843/2010) sind deshalb nur in ihrem Einkünfteanteil begünstigte Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe von € 91.665,37 enthalten. Nachdem es durch Ausscheiden einer Mitunternehmerin nicht zu einem entgeltlichen Erwerb des verbleibenden Gesellschafters kommen kann,

steht dem Rechtsnachfolger Herrn NN VN der Hälftesteuersatz gem. § 37 Abs. 1 EStG zu."

Am 14. Juni 2016 langte folgende **Gegenäußerung der Amtspartei** ein:

"Bezugnehmend auf oa. Schreiben wird nachstehend die Stellungnahme des Finanzamtes abgegeben: Nach dem Ausscheiden der vorletzten Gesellschafterin VN2 NN aus der KG im Jahr 2002 wurde der Betrieb durch Herrn VN NN als Einzelunternehmen weitergeführt. Dieses Ausscheiden bewirkt somit nur bei Frau NN einen Veräußerungsgewinn. Die Fortführung als Einzelunternehmen bedingt einen Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 auf § 4 Abs.1 EStG und führte dazu, dass auch beim fortführenden Gesellschafter VN NN die stillen Reserven von Grund und Boden zu versteuern waren. Diese wurden in Erkenntnis des BFG vom 4.1.2016 betreffend die KG mit € 38.745,45 angesetzt. (Siehe Seite 19 der zit. Entscheidung ) Dieser Sondergewinn stellt keinen Veräußerungsgewinn dar, da das Unternehmen fortgeführt wurde. Der ermäßigte Steuersatz nach § 37 EStG kann daher keine Anwendung finden. Es hätte vielmehr theoretisch die Möglichkeit bestanden, diesen Sondergewinn auf Antrag gemäß § 4 Abs.10 lit. 3 b EStG nach der damals gültigen Rechtslage einer steuerfreien Rücklage zuzuführen. Ein solcher Antrag ist jedoch nicht gestellt worden, sodass die Besteuerung im Jahr 2002 zu Recht erfolgte. Ergänzend wird noch darauf verwiesen, dass dieser Antrag im Feststellungsverfahren und nicht im Einkommensteuerverfahren zu stellen gewesen wäre. Hinsichtlich AfA Gebäude wird auf die Stellungnahme des Prüfers verwiesen."

### **Entscheidung durch Senat/mündliche Verhandlung:**

Die Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden in einem ergänzenden Schriftsatz und nicht in der Berufung gestellt. Wirksame Anträge liegen daher im Beschwerdefall nicht vor.

### **Beweiswürdigung**

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den Steuerakt, den Feststellungsakt und in das Erkenntnis des BFG vom 4. Jänner 2016.

### **Rechtslage**

Gemäß § 252 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen wurden, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Gemäß § 37 EStG ermäßigt sich der Steuersatz (ua) für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Abs. 5 auf ie Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatz.

Abs. 5 lautet in der im Beschwerdejahr 2005 geltenden Fassung:

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist oder
- wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

### **Erwägungen**

Zunächst ist festzustellen, dass bis 31.12.2002 die NN GmbH & Co KG tätig war. Auf diesen Zeitraum bezieht sich das Beschwerdeverfahren zu RV/5100843/2010.

Mit Auflösungsvereinbarung vom 13. Jänner 2003 wurde die Liegenschaft je zur Hälfte auf die Ehegatten NN übertragen, die übrigen Aktiva und Passiva übernahm der Bf. zur Weiterführung des Betriebes.

Von 2003 bis 31. Juli 2005 hat der Bf. den Betrieb Holzpantoffelerzeugung als Einzelunternehmer fortgeführt.

### **Schlussbesprechung**

Die Terminvereinbarung erfolgte mit dem Steuerberater, die Ladungen erfolgten ordnungsgemäß. Der Bf. war jedoch inzwischen erkrankt bzw. verstarb in der Folge. Dies könnte allenfalls einen Mangel in der Wahrung des Parteiengehörs darstellen. Dieser Mangel kann jedoch im Beschwerdeverfahren saniert werden, was nach Ansicht der Richterin durch die Vorhalteverfahren im Feststellungs- und im Einkommensteuerverfahren auch erfolgte.

### **Einkommensteuer 2002:**

Der auf den Bf. entfallende Gewinnanteil der NN GmbH & Co KG für das Jahr 2002 beträgt lt. Erkenntnis zu RV/5100843/2010 vom 4. Jänner 2016 € 42.703,78. Einwände dagegen sind im Einkommensteuerverfahren nicht möglich (§ 252 BAO)

### **Einkommensteuer 2003 bis 2005, Umsatzsteuer 2005:**

a) Betriebliche Einkünfte

Afa Gebäude

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im Feststellungsverfahren und auch die dortigen Ausführungen zur Bewertung verwiesen. Aufgrund der Bewertungsstetigkeit sind diese Ansätze zu übernehmen.

## Entnahme bewegliches Vermögen

Diesbezüglich wird den Ausführungen in der Beschwerde gefolgt, wonach die Ausführungen des Prüfers zur Schätzung nicht hinreichend belegt und begründet sind. Der Eigenverbrauch wird wiederum auf € 2115,12 reduziert.

Es kommt dadurch zu einer Stattgabe hinsichtlich Umsatzsteuer 2005

### b) Vermietung und Verpachtung

Afa

Im Nachtrag zur Berufung wird ausgeführt, die Restnutzungsdauer könne mit 15 Jahren angenommen werden.

Dem stimmte auch der Prüfer in seiner Stellungnahme zu, sodass die Richterin die kürzere Restnutzungsdauer ihrem Erkenntnis zugrunde legt.

Afa bisher 66,85 1,50%

neu 298,6 6,70% (15 Jahre RND)

Die Bemessungsgrundlage blieb unverändert, da in der Beschwerde auf die dargelegten Einwände gegen das Gutachten nicht eingegangen wurde.

Der zuvor gewerblich genutzte Teil kann nicht im Jahr 2005 der V + V zugeschlagen werden, sodass die Bemessungsgrundlage auch diesbezüglich unverändert bleibt.

Es ergeben sich folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

	2003	2004	2005
Einnahmen	7526,41	7136,2	7292,4
Afa	298,6	298,6	298,6
sonst. Ausgaben		999,39	2119,98
Überschuss	7227,81	5838,21	4873,82

### c) Beantragte Progressionsermäßigung

#### - Hauptwohnsitzbefreiung

Das Wohnhaus des Bf. ist als notwendiges Privatvermögen vom gegenständlichen Sachverhalt nicht umfasst. Das Werkstattengebäude ist baulich getrennt und kann daher nicht unter die Hauptwohnsitzbefreiung fallen. (siehe auch Ausführungen im Feststellungsverfahren - § 252 BAO)

#### - Hälftesteuersatz

Wird ein Betrieb nach Ablauf der Siebenjahresfrist (siehe dazu unten) altersbedingt veräußert oder aufgegeben, sieht das Gesetz eine Steuersatzbegünstigung vor. Zweck

der Bestimmung ist eine begünstigte Besteuerung von stillen Reserven, die sich im Betriebsaufgabeyahr zusammenballen, aber das Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit darstellen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Erfüllung der Siebenjahresfrist.

Der Prüfer ging davon aus, dass durch das Ausscheiden der Mitgesellschafterin im Jahr 2002 beim Bf. ein entgeltlicher Erwerb vorliege, der den Hälftesteuersatz ausschließe. Die Firma NN GmbH & Co wurde laut Chronologie (S 7 Feststellungsentscheidung) im Jahr 1993 gegründet. Im Jahr 2002 schied die Gattin aus dem Unternehmen aus und es wurde das Einzelunternehmen gegründet. Dieses wurde 2005 beendet. (Der Bf. war in diesem Zeitpunkt 69 Jahre alt). In den Einkommensteuerrichtlinien wird in RZ 7376 a ausgeführt: Erwirbt ein Steuerpflichtiger, der bereits Mitunternehmer ist, einen weiteren Anteil an der Mitunternehmerschaft, ist im Falle der Veräußerung des gesamten Gesellschaftsanteiles der Fristenlauf für die einzelnen Erwerbsvorgänge gesondert zu berechnen, sodass unter Umständen ein Teil des Veräußerungsgewinnes einer Progressionsermäßigung gemäß § 37 EStG unterliegt, der andere Teil hingegen nicht.

Die Einkommensteuerrichtlinien stellen für das BFG zwar keine Rechtsquelle dar, dienen aber dennoch als Auslegungsbehelf.

Nach Ansicht der Richterin ist demnach zu unterscheiden:

- Hinsichtlich der vormalig der Gattin gehörenden Betriebshälfte erfolgte im Jahr 2002 ein entgeltlicher Erwerb durch den Bf. (Übernahme der Aktiva gegen Übernahme der Passiva) und liegt diesbezüglich die Voraussetzung der Siebenjahresfrist nicht vor.
- Hinsichtlich seines Hälfteanteils ist davon auszugehen, dass seine Betriebstätigkeit schon seit 1993 ausgeübt wird und daher die Voraussetzungen vorliegen. (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, Band III, RZ 33 zu § 37). Dieses Ergebnis entspricht nach Ansicht der Richterin auch den Intentionen des Gesetzgebers.

Zur Höhe der Einkommensteuer 2005 ergibt sich daher folgendes:

Einkünfte bisher € 46.941 ,71

abzüglich Entnahme bew. Verm. € 3583,34 TZ 7

= € 43.358,37

davon begünstigt 50 % € 21.679,19

- Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG

Der Freibetrag kommt bei Anwendung von § 37 Abs. 5 EStG kraft ausdrücklicher Anordnung nicht zur Anwendung.

Es ergab sich demnach gesamthaft die dargestellte teilweise Stattgabe hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2005 wie folgt:

2002: Verminderung Gewinnanteil lt. Feststellungsverfahren

2003 bis 2005: Afa bei V+V an verringerte Restnutzungsdauer angepasst

2005: Entnahme bewegliches Vermögen wie beantragt

Hälftesteuersatz für halben Gewinn

## **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 ist. Solche Rechtsfragen liegen im gegenständlichen Fall nicht vor, es waren Sachverhaltselemente strittig.

Linz, am 13. September 2016