

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17. Juni 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2017, vom 17. Juni 2019, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2017 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) hat aufgrund seiner Pensionierung per 31. März 2017 den Gasthausbetrieb aufgegeben und das Gebäude in das Privatvermögen übernommen, das bis zu seiner Pensionierung seinen Hauptwohnsitz bildete.

Da das Gebäude bis zu seiner Pensionierung seinen Hauptwohnsitz bildete, der Bf. das 60. Lebensjahr vollendete und seine Erwerbstätigkeit eingestellt, beantragte der Bf. in der Einkommensteuererklärung 2017 die Nichterfassung der auf das gesamte Betriebsgebäude entfallenden stillen Reserven gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988.

1. Erhebungen des Finanzamtes iZm Hauptwohnsitzbefreiung:

Im Zuge von mit 13. März 2019 durchgeführten Erhebungen sowie einer Besichtigung der bautechnischen Kriterien vor Ort durch das Finanzamt, ob die beantragte Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 für das gesamte Betriebsgebäude oder lediglich für den in den Jahren 1981 (Erdgeschoß) und 1990 (Obergeschoß) errichteten Zubau zu gewähren sei, wurden seitens der BP nachstehende Feststellungen hinsichtlich der baulichen Gestaltung des Gebäudes getroffen:

- *ad Gebäude unmittelbar aneinander angrenzend gebaut:*
Gasthaus und Wohngebäude seien *aneinander* mit nur einer *Feuermauer* angebaut;
- *ad Gebäude ineinander integriert:*
Die beiden Gebäude seien *nicht ineinander integriert*. Keiner der Räume im EG und OG sei vom Altbau zum Zubau übergreifend gebaut.
- *ad Gebäude aufeinander:*
Die Gebäude seien nebeneinander. Im Zubau im EG sei die private Wohnung der Familie ***1***. Über diese Wohnung seien 6 Fremdenzimmer errichtet.
- *ad Gebäude mit entsprechendem räumlichen Abstand:*
Zwischen den Gebäuden sei keine räumliche Trennung, zwischen den Gebäuden gebe es nur eine Feuermauer.
- *ad Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten:*
Zwischen Altbau und Zubau sei ein Bodenniveau von 1 Stufe, zwischen Altbau und Zubau sei eine Feuermauer eingebaut.
- *ad Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken:*
Das Gebäude stehe auf dem gemeinsamen Grundstück, GrdSt. ***2***, ***3***.
- *ad bauliche Gestaltung nach der Verkehrsauffassung:*
 - *optischer Eindruck:*
Von der Fassade machen beide Gebäude einen *einheitlichen Eindruck*;
 - *eigene Eingänge:*
Jedes Gebäude für sich habe von der Straße einen *eigenen Eingang* und auch eine *eigene Einfahrt*.
 - *eigene Stiegenaufgänge:* Es gebe zwei Stiegenaufgänge.

2. abweichende Veranlagung:

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2017 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung ab, als die steuerliche Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 anlässlich der Betriebsaufgabe lediglich *auf den Zubau beschränkt* und für den Altbestand somit eine Besteuerung der stillen Reserven vorgenommen wurde, die mit EUR 173.435,85 ermittelt wurden.

Die stillen Reserven für den Altgebäudebestand iHv EUR 173.435,85 wurden somit gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 mit dem besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen von 30% besteuert, sodass aus Grundstücksveräußerungen eine Steuer iHv EUR 52.030,75 resultierte, welche wie folgt ermittelt wurde:

Eckdaten zur Ermittlung des Entnahmewertes:

bauliche Daten:	EG:	OG:
Baujahr	1965	1971
Kubatur	627 m ³	627 m ³
Neuherstellungskosten/m ³	€ 476,00	€ 476,00
Nutzungsdauer bisher	52 Jahre	46 Jahre
Restnutzungsdauer	28 Jahre	34 Jahre
Gesamtnutzungsdauer	80 Jahre	80 Jahre
Altersabschlag	53,63%	45,28%

Altbau:	Baujahr:	Länge:	Breite:	Höhe:	m³:
Erdgeschoß:	1965	18,80	11,30	2,95	626,70
Obergeschoß:	1971	18,80	11,30	2,95	626,70
SUMME:					1.253,40
SUMME (gerundet):					1.254,00

Ermittlung des Entnahmewertes:

Altbau:	EG:	OG:
Neubauwert (Altgebäudebestand):	298.452,00	298.452,00
- Altersabschlag n. Ross-Brachmann (%):	53,63%	45,28%
- Altersabschlag n. Ross-Brachmann:	- 160.044,89	- 135.142,80
Zwischensumme:	138.407,11	163.309,20
- Sonderabschlag 5%:	- 6.920,36	- 8.165,46
Entnahmewert:	131.486,76	155.143,74
Entnahmewert GESAMT:	286.630,50	
Entnahmewert (gerundet):	287.000,00	

Ermittlung des Aufgabegewinnes:

Bezeichnung:	Betrag:
Entnahmewert Gebäude (Altbau):	287.000,00
- Restbuchwert Gebäude (gesamt):	- 113.564,15
Aufgabegewinn Gebäude:	173.435,85
davon 30% Steuer:	52.030,75

Begründend wurde ausgeführt, die Beurteilung, ob **ein** (oder **mehrere**) **Gebäude** vorliegen, erfolge nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung.

Aus der Rechtsprechung des VwGH ergebe sich, dass nach der Verkehrsauffassung unter einem Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen sei, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen gegen äußere Einflüsse gewähre, den Eintritt von Menschen gestatte, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sei (vgl. VwGH 28.11.2013, Zl. 2009/13/0164).

Das Gebäude iSd § 24 Abs. 6 EStG 1988 sei eine bautechnische Einheit und mehrere bautechnische Einheiten seien *als mehrere Gebäude* anzusehen. Bei der Beurteilung seien ausschließlich bautechnische Maßstäbe heranzuziehen und Gesichtspunkte wirtschaftlicher Zusammengehörigkeit haben außer Betracht zu bleiben. Bei Gebäuden stelle jede bautechnische Einheit ein eigenes Wirtschaftsgut dar (vgl. VwGH 10.2.2016, Zl. 2013/15/0181).

Ein bautechnisches Kriterium sei die Frage, ob Gebäude unmittelbar *aneinander grenzend*, *angebaut* bzw. *ineinander integriert* bzw. *aufeinander* oder mit entsprechendem *räumlichen Abstand* voneinander errichtet seien (vgl. VwGH 10.2.2016, Zl. 2013/15/0181). Als weitere bautechnische Abgrenzungskriterien würden das Ineinandergreifen einzelner Räumlichkeiten, die Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken, die bauliche Gestaltung nach der Verkehrsauffassung (eigene Eingänge, eigene Stiegenaufgänge, unterschiedliche bauliche Gestaltung etc.) in Betracht kommen. Die Beantwortung der Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, habe gegebenenfalls durch Abwägung der einzelnen bautechnischen Kriterien zu erfolgen.

Im Anlassfall seien auf dem Grundstück, ***2***, ***3***, an einem bereits im Jahre 1965 und 1971 erbauten Gebäude im Jahre 1981 ein Wohnungszubau und im Jahre 1990 durch Aufstockung ein Fremdenzimmerzubau und Dachausbau errichtet worden.

Die unmittelbar aneinandergrenzenden Gebäude seien durch eine einfache Feuermauer getrennt und die Räumlichkeiten würden sich weder im Erdgeschoß noch im Ober- und Dachgeschoß über beide Baueinheiten erstrecken.

Auf der Ebene des Erdgeschoßes befinde sich im Zubau die private Wohnung, im Obergeschoß des Zubaus seien 6 Fremdenzimmer errichtet und der Bereich des Dachgeschoßzubaus werde ebenso wie das Erdgeschoß privat genutzt.

Der höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgend könne aus dem Umstand des *unmittelbaren Anbaues* an ein bestehendes Gebäude *alleine nicht* auf ein *einheitliches Gebäude* geschlossen werden, wenn die Räumlichkeiten nicht ineinander integriert seien.

Jedes Gebäude habe straßenseitig einen eigenen Eingang und eine eigene Einfahrt in den Hofbereich. Alt- und Zubau seien im Erdgeschoß durch einen Durchgang verbunden. Im Obergeschoß befinde sich ebenfalls ein Durchgang, der durch eine eingebaute Brandschutztüre gesichert sei. Das unterschiedliche Bodenniveau habe durch Einfügen einer Stufe angepasst werden müssen.

Die Obergeschoße würden jeweils über eigene Stiegenaufgänge erreicht werden können. Ein Stiegenaufgang zu den Fremdenzimmern und Appartements befinde sich hofseitig im Altbau und über diesen Aufgang könne sowohl das Obergeschoss des Altbestandes als auch das Obergeschoß des Zubaus erreicht werden. Im Zubau befinde sich eine Wendeltreppe, die sowohl ins Obergeschoß als auch ins Dachgeschoß des Zubaus führe. Nach der Verkehrsauffassung würden jedenfalls eigenständige Gebäude vorliegen, wenn jedes Gebäude für sich allein alle Zutritts- und Nutzungsvoraussetzungen erfülle.

Die Versorgung mit Wasser, Strom und Wärme erfolge für beide Gebäude vom Altbestand aus, es seien aber im Neubau alle Vorbereitungen für eine gesonderte Versorgung getroffen worden. Im Keller des Neubaus befinde sich ein Heiz- und Technikraum, der zu diesem Zweck vorbereitet worden sei. Der Rechtsprechung des VwGH folgend sei ein *einheitliches Versorgungssystem* der Beurteilung eines Zubaus als eigenständiges Gebäude nicht abträglich (vgl. VwGH 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156).

Die gleichartige Fassadengestaltung vermittle auf den ersten Blick einen einheitlichen Eindruck, aber die der Höhe nach versetzten Fensterreihen und die unterschiedlichen Gebäudehöhen würden deutlich auf zwei aneinander angebaute Gebäude hinweisen, wie man sie häufig auch bei geschlossener Bauweise in Ortskernen finde.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der **Zubau** der Wohnung und der Fremdenzimmer nach der Verkehrsauffassung als eigenständiges Gebäude zu beurteilen sei, weshalb die Gewährung der steuerlichen Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 anlässlich der Betriebsaufgabe auf das zugebaute Gebäude zu beschränken sei.

3. Beschwerde vom 16. Juli 2019:

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 sowie gegen Bescheid betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen vom 17. Juni 2019 erhob der Bf. mit Eingabe vom 16. Juli 2019 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2017 sowie eine Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2017.

Begründend wurde ausgeführt, der Bf. habe per 31. März 2017 aufgrund seiner Pensionierung seinen Gewerbebetrieb aufgegeben. Anlässlich der Betriebsaufgabe sei das Gebäude in das Privatvermögen übernommen worden. Da das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes sein Hauptwohnsitz gewesen, der Bf. das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit eingestellt habe, sei in der Einkommensteuererklärung ein Antrag auf Nichterfassung der auf das Gebäude entfallenden stillen Reserven gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 gestellt worden.

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2017 sei das Finanzamt aufgrund der Bauführung nicht von einem einheitlichen Gebäude, sondern von *zwei getrennt steuerlich zu behandelnden Gebäuden* ausgegangen und habe die steuerliche Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 anlässlich der Betriebsaufgabe nur auf das zugebaute Gebäude (Zubau) beschränkt und für den Altbestand die Besteuerung der stillen Reserven iHv EUR 173.435,85 mit 30% vorgenommen.

Die Frage, ob nach der Bauführung ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorhanden seien, sei nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH anhand von bautechnischen Kriterien zu lösen. Maßgeblich sei, ob die Gebäude unmittelbar aneinander grenzend gebaut bzw. ineinander integriert oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander gebaut seien (vgl. VwGH 19.2.1991, Zl. 91/14/0031; 27.1.1994, Zl. 93/15/0161; 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156 mwN; 10.2.2016, Zl. 2013/15/0181).

Als weitere wesentliche Kriterien für das Vorliegen von getrennten Gebäuden seien nach der Rechtsprechung des VwGH insbesondere folgende genannt worden: Die Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Gründen mit identen oder verschiedenen Eigentümern, das Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten sowie das Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge (vgl. VwGH 27.1.1994, Zl. 93/15/0161; 30.6.1994, Zl. 92/15/0213; 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156; 10.2.2016, Zl. 2013/15/0181), wobei der VwGH ausgesprochen habe, dass ein Wohngebäude und ein Werkstättegebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet seien, selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit bilden, wenn sie aneinander stoßen und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstättegebäude liegenden Vorraum betreten werden könne (vgl. VwGH 27.1.1967, Zl. 1568/65). Es komme somit auch dem unterschiedlichen Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude, der „baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung“ große Bedeutung zu (vgl. VwGH 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156 mwN).

Das gegenständliche Gebäude (Altbau) sei **1965 errichtet** worden, wobei sich im Erdgeschoß das Gasthaus befinde, im Obergeschoß habe die Familie ***1*** gewohnt.

Im Jahre 1981 sei ein **Zubau** an das bestehende Gebäude errichtet worden. Im Zubau seien ein Gäste-Frühstücksraum und die Familienräumlichkeiten untergebracht. Das Obergeschoß sei zu Fremdenzimmern umgebaut worden.

Im Jahre 1990 sei über dem Zubau aufgestockt und im neuen Obergeschoß 6 weitere Fremdenzimmer errichtet worden. Im Dachgeschoß seien 2 Zimmer und 1 Bad für private Zwecke eingerichtet worden.

Im Jahre 2007 seien die Fremdenzimmer im alten Teil des Gebäudes zu Appartements umgebaut worden.

Der Zubau befinde sich lt. Grundbuch auf demselben Grundstück wie der Altbau, somit würden Altbau und der Zubau demselben Eigentümer gehören.

Der Zubau sei dergestalt erfolgt, dass die im Bereich des Altbaus bestehende Außenwand als solche belassen und keine Ergänzung (Verstärkung) durch eine zusätzliche Feuer- und Außenmauer erfolgt sei. Somit würde – bei einem Wegdenken des bestehenden Gebäudes – ein Anbau ohne vierte Außenwand verbleiben, weshalb von keinem eigenständigen Gebäude gesprochen werden könne.

Im Obergeschoß verbinde ein durchgehender Vorraum den Altbau mit dem Zubau. Aufgrund behördlicher Auflagen habe jedoch eine Brandschutztür zwischen dem Altbau und dem Zubau installiert werden müssen.

Das Altgebäude verfüge über einen Eingang von der Straßenseite und einen Eingang von der Gartenseite. Der *Zubau* verfüge straßenseitig über ein Einfahrtstor, durch das man in den Keller des Zubaus gelange. Weiters bestehe ein Eingangstor von der Gartenseite, das ebenfalls in den Keller des Zubaus führe. Man könne somit vom Eingangstor von der Straßenseite, durch den Keller, durch das Eingangstor von der Gartenseite in den Garten gelangen und umgekehrt. Der Keller des Altbaus sei nur über dieses Eingangstor oder durch das Stiegenhaus im Altbau zu erreichen. Ein Eingang, den man direkt von der Garten- oder Straßenseite in das Erdgeschoß des Zubaus komme, existiere nicht. Somit werde in der Praxis auch überwiegend der gartenseitige Eingang in den Altbau als Zugang zu den Privaträumen im Zubau genutzt.

Die Versorgung mit Wasser, Strom und Wärme erfolge für beide Gebäude vom Altbestand aus. Laut Plan sei für den Zubau ein Heiz- und Technikraum vorgesehen, tatsächlich sei dieser Raum aber nie derartig genutzt oder für diesen Zweck vorbereitet worden, sondern diene aktuell als Abstellraum.

Bei der Errichtung des Zubaus sei der Dachbodenausbau als Wohnung mitgeplant worden. Um die erforderliche Raumhöhe im Dachgeschoß zu erreichen, ohne damit den Zubau wesentlich höher als den Altbau machen zu müssen, seien im Erd- und Obergeschoß mit verschiedenen Niveaus gearbeitet worden. Mit der Fassadengestaltung sei die Einheitlichkeit des Gebäudes nach außen hin zum Ausdruck gebracht worden. Die der Höhe nach versetzten Fensterreihen würden sich dadurch ergeben, dass im Altbau die Fenster getauscht und die alten zweiflügel-

gen Fenster durch kleinere einflügelige Fenster ersetzt worden seien. Der Austausch der Fenster für das gesamte Gebäude habe aus finanziellen Gründen somit nicht vorgenommen werden können.

Zusammenfassend sei somit nach der Verkehrsauffassung von einem eigenständigen (und einheitlich zu beurteilenden) Gebäude auszugehen, weshalb die steuerliche Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 anlässlich der Betriebsaufgabe auf das gesamte Gebäude anzuwenden sei.

Es werde daher die Abänderung des angefochtenen Bescheides in der Weise beantragt, dass die steuerliche Begünstigung gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 anlässlich der Betriebsaufgabe auf das gesamte Gebäude angewendet und die Einkommensteuer 2017 mit einem Guthaben iHv EUR 1.972,00 festgesetzt werde.

Gleichzeitig werde gemäß § 262 Abs. 2 BAO beantragt, keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen. Darüber hinaus werden eine Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde wurde somit ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

4. Ergänzende Stellungnahme des Finanzamtes vom 2. Oktober 2019:

In der ergänzenden Stellungnahme des Finanzamtes vom 2. Oktober 2019 werde in Bezug auf die örtliche Besichtigung vom 13. März 2019 festgehalten, dass die folgenden Kriterien wie folgt festgestellt worden seien:

Mit Fertigstellung des Zubaus im Jahre 1981 sei die Familie ***1*** von der oberhalb des Gasthauses (Altbau) befindlichen in die neu errichtete Wohnung (Zubau) umgezogen. Als Folge sei die ursprüngliche Wohnung (Altbau – oberhalb des Gasthauses) in Fremdenzimmer umgebaut worden.

Im Jahre 1990 sei die im Zubau befindliche Privatwohnung nochmals aufgestockt und auch dort Fremdenzimmer errichtet worden. Oberhalb der neu errichteten Fremdenzimmer sei ebenfalls im Jahre 1990 der Dachboden zu einer Wohnung für private Zwecke ausgebaut worden. Die Wohnung im Dachgeschoß sei durch eine eigenständige Wendeltreppe aus der privaten Wohnung im Erdgeschoß erreichbar.

Weiters sei bei der Berechnung des Entnahmewertes eine Korrektur erforderlich, da der Restbuchwert des gesamten Gebäudes berücksichtigt worden sei.

Tatsächlich seien die Restbuchwerte des steuerfrei belassenen Teiles des Gebäudes (Neubau) auszuscheiden. Der Entnahmewert werde daher wie folgt berechnet:

Bezeichnung:	Datum:	RBW:
Zubau und Inst. Kaffeezimmer:	01.09.1982	11.473,57
Umbau Fremdenzimmer:	01.07.1990	11.133,12
Spenglerarbeiten:	15.01.1991	172,49
Malerarbeiten:	02.05.1991	240,30
Fenster:	25.09.1991	391,03
Fassade:	25.09.1991	3.750,09
Spenglerarbeiten:	04.11.1991	151,54
SUMME:		27.312,14
Restbuchwert Gebäude gesamt:		113.573,39
RBW steuerpflichtig entn. Gebäude:		86.261,25

Der Aufgabegewinn werde daher für das Jahr 2017 unter Berücksichtigung des Restbuchwertes bloß für den Altbau nunmehr wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Entnahmewert Gebäude (Altbau):	287.000,00
Restbuchwert Gebäude (Altbau):	86.261,25
Aufgabegewinn Gebäude:	200.738,75

5. Vorhaltsbeantwortung vom 5. April 2022:

Nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 5. April 2022 werde aufgrund des Zubaus 1990 der Altbau nicht mehr für private Zwecke genutzt.

Im Erdgeschoß werden 46 m² für Gäste- und Frühstücksraum sowie 91 m² für private Wohnzwecke genutzt. Das Ineinandergreifen von einzelnen Räumlichkeiten ergebe sich im Erdgeschoß durch den Gäste- und Frühstücksraum im Zubau und durch die Fremdenzimmer im Altbau. Im Obergeschoß verbinde ein durchgehender Gang den Zubau mit dem Altbau. Die Kellermauern des Zubaus bestehen aus Betonblöcken, die oberen Etagen seien mit Porothermziegeln gebaut worden.

Aus den bereits dargestellten Gründen werde seitens des Bf. weiterhin davon ausgegangen, dass es sich bei dem gegenständlichen Gebäude um ein einheitliches Gebäude handle. Der vom Finanzamt ermittelte Neubauwert sei daher von ihm nicht konkret beurteilt worden.

6. Stellungnahme vom 25. April 2022:

Mit Stellungnahme vom 25. April 2022 wird seitens der belangten Behörde darauf verwiesen, dass der Altbau seit 1990 nicht mehr für private Wohnzwecke verwendet werde.

Das Ineinandergreifen einzelner Räumlichkeiten zwischen Altbau und Zubau sei weder im Erdgeschoß noch im Obergeschoß festzustellen. Im Obergeschoß sei ein Niveauunterschied von

einer Stufe und der Durchgang zwischen Alt- und Neubau durch eine Feuerschutztür getrennt. Im Erdgeschoß sei der Frühstücksraum im Zubau untergebracht, weder im Erdgeschoß noch im Obergeschoß würden sich einzelne Räumlichkeiten über beide Baueinheiten erstrecken. Betreffend die Bauausführung seien die Kellermauern des Zubaus mit Betonblöcken und die oberen Etagen mit Porothermziegeln errichtet.

Da die steuerliche Vertretung die Frage nach der korrekten Ermittlung des Neubauwerts mit dem Argument offen gelassen habe, dass von einem einheitlichen Gebäude ausgegangen werde, hinsichtlich dessen die Befreiung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 zur Anwendung gelange, könne die belangte Behörde dazu keine Stellungnahme abgeben.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei die Frage, ob nach der Bauführung ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, anhand bautechnischer Kriterien zu lösen, d.h. ein Gebäude iSd § 24 Abs. 6 EStG 1988 sei eine bautechnische Einheit und jede bautechnische Einheit stelle ein eigenes Wirtschaftsgut dar. Bei der Beurteilung seien ausschließlich bautechnische Maßstäbe heranzuziehen und Gesichtspunkte wirtschaftlicher Zusammengehörigkeit haben außer Betracht zu bleiben. Die Beantwortung der Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere eigenständige Gebäude vorliegen, habe durch Abwägung der einzelnen bautechnischen Kriterien zu erfolgen:

Im Anlassfall sei auf dem Grundstück ***2***, ***3***, im Jahre 1981 ein Anbau an ein bereits vorhandenes Gebäude, welches 1965 errichtet worden sei – unmittelbar angebaut und im Jahre 1990 sei das im Jahre 1981 angebaute Gebäude aufgestockt worden. Ein Ineinandergreifen einzelner Räumlichkeiten sei nicht gegeben. Es bestehen zwar Durchgangsmöglichkeiten vom Altbau in den Zubau – Feuerschutztüren – aber es würden sich keine Räume über beide Gebäude erstrecken. Die bauliche Gestaltung sei so durchgeführt, dass jedes Gebäude straßenseitig über eigene Einfahrten, eigene Eingänge und eigene Stiegenaufgänge verfüge.

Bei geschlossener Bauweise sei eine Trennung durch eine Brandschutzmauer (Außenmauer sei einer Brandschutzmauer gleichzusetzen) ein Indiz für das Vorliegen von zwei getrennten Gebäuden.

Auch die unterschiedlichen Gebäudehöhen – ca. 30-50 cm – und das unterschiedliche Bodenniveau – ca. 25 cm – würden gegen ein einheitliches Gebäude sprechen.

Die Versorgung mit Wasser, Strom und Wärme erfolge vom Altbestand aus, es sei aber im Zubau ein eigener Heiz- und Technikraum errichtet, um beide Gebäude unabhängig voneinander versorgen zu können. Die beiden Gebäude verfügen über jeweils eigene Kamine, um eine getrennte Beheizungsmöglichkeit zu gewährleisten.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung komme auch der Verkehrsauffassung durchaus Bedeutung zu. Die beiden aneinandergrenzenden Gebäude würden optisch wie zwei getrennte

– in geschlossener Bauweise errichtete – Gebäude wirken. Es würden zwei getrennte Dachkonstruktionen vorliegen und der unterschiedliche Eindruck der Gebäude werde noch durch die optisch unterschiedliche Fensteranordnung zwischen Altbau und Neubau noch verstärkt.

Durch eine Abwägung der im Erstverfahren angeführten Kriterien für zwei getrennte Gebäude und den von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Kriterien für ein einheitliches Gebäude, komme die belangte Behörde zum Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall bautechnisch zwei voneinander getrennte Gebäude vorliegen würden.

Mit Eingabe vom 4. Mai 2022 wurden vom Bf. die Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO sowie einer Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Begünstigung gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 betreffend die aus der Betriebsaufgabe resultierenden stillen Reserven das gesamte Gebäude oder lediglich den späteren Zubau umfasst. Dies insbesondere, ob bei Altbau mitsamt angrenzenden Zubau von einem steuerlich *einheitlich zu beurteilenden Gebäude* oder von *zwei steuerlich getrennt zu beurteilenden Gebäuden* auszugehen ist, sodass die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 lediglich den (späteren) Zubau umfasst.

Nach Auffassung des Finanzamtes sei von zwei getrennt zu beurteilenden, aneinander gebauten Gebäuden auszugehen, die für sich jeweils alle Zutritts- und Nutzungsvoraussetzungen erfüllen, da jedes Gebäude straßenseitig über einen eigenständigen Eingang und eine eigene Einfahrt in den Hofbereich aufweist. Da somit der Zubau der Wohnung als eigenständiges Gebäude zu beurteilen sei, beschränke sich die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 nur auf den (späteren) Zubau.

Dem wird seitens des Bf. entgegengehalten, dass sich Alt- und Zubau auf demselben Grundstück befinden, demselben Eigentümer gehören und somit von einem einheitlichen Gebäude auszugehen sei, sodass die steuerliche Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 auf das *gesamte Gebäude* anzuwenden sei. Darüber hinaus sei der vom Finanzamt ermittelte Neubauwert nicht korrekt ermittelt worden.

Anlässlich seiner Pensionierung gab der Bf. mit 31. März 2017 seinen Gewerbebetrieb auf und übernahm das Gebäude ins Privatvermögen, das bis zur Betriebsaufgabe seinen Hauptwohnsitz bildete. Da der Bf. das 60. Lebensjahr vollendete und seine Erwerbstätigkeit einstellte, beantragte er die Nichterfassung der auf das gesamte Gebäude entfallenden stillen Reserven gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988.

Das gegenständliche Gebäude (Altbau) wurde im Jahre 1965 errichtet und 1971 um ein Obergeschoß erweitert, wobei sich – vor dem in Rede stehenden Zubau – im Erdgeschoß das Gasthaus und im Obergeschoß die Wohnräumlichkeiten seiner Familie befanden.

1981 erfolgte zunächst ein ebenerdiger Zubau an den Altbau, in dem ein Gäste-Frühstücksraum und die Familienräumlichkeiten im Zubau untergebracht wurden. Das Obergeschoß, bisher die Wohnräume der Familie, wurde zur Gänze zu Fremdenzimmern umgebaut.

Im Jahre 1990 wurden (auch) der Zubau aufgestockt und im neuen Obergeschoß des Zubaus 6 weitere Fremdenzimmer errichtet. Das Dachgeschoß wurde dabei teilweise ausgebaut und im Dachgeschoß ein Schlafzimmer mit 16,07 m², ein Wohnraum mit 33,48 m² und ein Bad mit 21,33 m² für private Zwecke errichtet, der über eine erst zu errichtende gewendelte Treppe erreicht werden kann. Die Wohnung im Dachgeschoß ist somit durch eine eigenständige Wendeltreppe aus der privaten Wohnung im Erdgeschoß erreichbar. Aufgrund der Aufstockung des Zubaus im Jahre 1990 wurde der Altbau nicht mehr für private Zwecke genutzt.

Im Jahre 2007 wurden die Fremdenzimmer im 1. Obergeschoß des Altbaus zu Appartements umgebaut.

Zubau und Altbau befinden sich auf demselben Grundstück und gehören bis 15. September 2017 dem Bf.. Danach wurde diese Liegenschaft mit Übergabsvertrag vom 15. September 2017 an seinen Sohn ***4*** übergeben.

Der Zubau erfolgte nach den Beschwerdeausführungen in der Weise, dass die im Bereich des Altbaus bestehende Außenwand als solche belassen und keine zusätzliche Verstärkung durch eine Feuer- oder Außenmauer erfolgte. Demgemäß verfügt der Zubau – bei Wegdenken des bestehenden Altbaus – infolge des direkten Anbaus über keine vierte Außenwand.

Im Obergeschoß verbinden ein durchgehender Vorraum sowie ein durchgehender Gang den Altbau mit dem Zubau, wo jedoch aufgrund behördlicher Auflagen eine Brandschutztür zwischen Altbau und Zubau installiert werden musste.

Der *Altbau* verfügt über einen Eingang von der Straßenseite sowie einen Eingang von der Gartenseite, der Zubau verfügt straßenseitig über ein Einfahrtstor, durch das man in den Keller des Zubaus gelangt. Auch das Eingangstor von der Gartenseite des Zubaus führt in den Keller des Zubaus.

Den Keller des Altbaus kann man über das Eingangstor des Zubaus oder durch das Stiegenhaus im Altbau erreichen. Ein Eingang, durch den man direkt von der Garten- oder Straßenseite in das Erdgeschoß des Zubaus kommt, existiert nicht. Somit wird nach den Beschwerdeausführungen der gartenseitige Eingang im Altbau auch als Zugang zu den Privaträumen im Zubau genutzt.

Im Erdgeschoß des Zubaus werden 46 m² für Gäste- und Frühstücksraum und rund 91 m² für private Wohnzwecke genutzt. Das Ineinandergreifen einzelner Räumlichkeiten ergibt sich im Erdgeschoß lediglich durch die Nutzung, durch den Gäste- und Frühstücksraum im Zubau und durch die Fremdenzimmer im Obergeschoß.

Die Versorgung mit Wasser, Strom und Wärme erfolgt sowohl für Altbau als auch für Zubau vom Altbestand aus. Es ist zwar im Bauplan des Zubaus ein Heiz- und Technikraum vorgesehen, der jedoch nicht für diesen Zweck verwendet, sondern als Abstellraum genutzt wird.

Bei der Errichtung des Zubaus wurde der Dachbodenausbau als private Wohnung mit 2 Zimmern und 1 Bad im Gesamtausmaß von 70,88m² zuzüglich einer Diele mit einer Fläche von 21,95 m² mitgeplant.

Altbau und weisen leicht unterschiedliche Bauniveaus auf, als sich Bodenniveau von Altbau und Zubau lediglich um eine Stufe bzw. 30 cm bis 50 cm unterscheiden. Die der Höhe nach außen erkennbar versetzten Fensterreihen resultieren u.a. daraus, dass im Altbau die Fenster getauscht und die alten zweiflügeligen Fenster durch kleinere einflügelige Fenster ersetzt wurden. Nach außen weisen Altbau und Zubau eine einheitliche Fassadengestaltung auf. Die Kellermauern des Zubaus bestehen aus Betonblöcken, die oberen Etagen des Zubaus wurden mit Porohermziegeln gebaut.

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den durchgeführten Erhebungen im Rahmen eines Lokalaugenscheins durch das Finanzamt sowie dem dazu erstatteten Parteienvorbringen, den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts und dem dazu erstatteten Parteienvorbringen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1 Bescheid betreffend Einkommensteuer 2017:

Wird gemäß § 24 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 30% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% kann nach Abs. 2 leg.cit. auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.

Nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 können im Falle einer Betriebsaufgabe stille Reserven von in das Privatvermögen überführten Gebäuden (Gebäudeteilen) auf Antrag des Steuerpflichtigen unbesteuert bleiben. Diese Begünstigung gilt nur im Rahmen einer Betriebsaufgabe und steht nur dann zu, wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit einstellt (vgl. Jakom, EStG, § 24, Rz. 124, S. 1348).

Die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 erstreckt sich nur auf Gebäude, die bis zur Aufgabe des Betriebes Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sind, diese Formulierung bezieht sich nicht auf einen bestimmten Gebäudeteil. Dieses Erkenntnis betrifft insbesondere ein Gebäude, in dem sich im ersten Obergeschoß seit jeher die private Wohnung und der Frühstücksraum des Hotels befanden (vgl. VwGH 24.5.2012, Zl. 2008/15/0119).

Zweck der Regelung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 ist es, die im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe massiert anfallenden außerordentlichen Gewinne zu begünstigen, wobei eine Betriebsaufgabe vorliegt, wenn es zu einer Zerschlagung der betrieblichen Einheit in der Form kommt, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört (vgl. VwGH 18.10.2006, Zl. 2002/13/0217; 19.12.2006, Zl. 2006/15/0353; 28.10.2009, Zl. 2007/15/0114; 16.12.2009, Zl. 2007/15/0121). Eine Betriebsaufgabe hat somit die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit zur Voraussetzung (vgl. VwGH 9.9.2004, Zl. 2001/15/0215; 4.2.2009, Zl. 2006/15/0182).

Die Bestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 stellt auf Personen mit betrieblichen Einkünften und Hauptwohnsitz in einem Gebäude ab, welches wegen der Verwendung für die betriebliche Einkunftsquelle (anteilig) zum Betriebsvermögen gehört. Durch die Begünstigung des Abs. 6 sollen soziale Härten vermieden werden, wenn der Unternehmer im Betriebsgebäude seinen Hauptwohnsitz hat sowie anlässlich der Betriebsaufgabe stille Reserven versteuern müsste, die

er nicht realisieren kann, ohne gleichzeitig seinen Wohnsitz aufzugeben. Zur Vermeidung sozialer Härten werden daher bei der Betriebsaufgabe die stillen Reserven aus dem gesamten Gebäude von der Besteuerung ausgenommen (vgl. VwGH 28.10.2009, Zl. 2009/15/0168).

Es ist auch gleichgültig, ob die als Wohnung genutzten Gebäudeteile im Hinblick auf ihren Anteil an der gesamten Nutzfläche zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört haben (vgl. Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 24 EStG, Rz. 229).

Nach dem Gesetzeswortlaut sind nur stille Reserven aus der Übernahme von Gebäuden oder Gebäudeteilen ins Privatvermögen von Abs. 6 umfasst. Ab 1.4.2012 erfolgt die Entnahme von Grund und Boden – sofern nicht ein Ausnahmetatbestand gemäß § 30a Abs. 3 EStG vorliegt – mit dem Buchwert, sodass es hinsichtlich des Grund und Bodens nicht zu einer Gewinnrealisierung kommt (vgl. Jakom, EStG, § 24, Rz. 125, S. 1348).

Die Regelung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 stellt auf das einzelne Wirtschaftsgut Gebäude ab (vgl. VwGH 14.12.2006, Zl. 2005/14/0038). Das Gebäude wird nicht durch Gesichtspunkte wirtschaftlicher Zugehörigkeit bestimmt, sondern als Einheit durch **bautechnische Kriterien** festgelegt. Demnach ist zu beurteilen, ob ein oder zwei Gebäude vorliegen (vgl. VwGH 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156; 28.10.2009, Zl. 2009/15/0168; 14.12.2006, Zl. 2005/14/0038; 19.2.1991, Zl. 91/14/0031; 10.2.2016, Zl. 2013/15/0181; s. sinngemäß Rz 5699a und Rz. 5707 EStRL).

Aus der Beschränkung der Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 auf den Hauptwohnsitz folgt nach Ansicht des VwGH, dass – sollte sich der Hauptwohnsitz auf zwei Gebäude erstrecken – nur jenes von Abs. 6 erfasst ist, das die eigentliche Wohnung enthält, d.h. im Verhältnis zu dem anderen überwiegend für die Befriedigung der Wohnbedürfnisse des Steuerpflichtigen verwendet wird (vgl. VwGH 14.12.2006, Zl. 2005/14/0038; 24.5.2012, 2008/15/0119).

Eine Eigentumswohnung ist ertragsteuerlich ein selbständiges Wirtschaftsgut und fällt unter den Gebäudebegriff. Die Gebäudebegünstigung ist hinsichtlich der Eigentumswohnung aber nur anzuwenden, wenn dieselbe Eigentumswohnung teilweise im Betriebsvermögen und teilweise im Privatvermögen mit Hauptwohnsitzcharakter steht (vgl. UFS 1.12.2005, GZ. RV/0150-F/04).

Die Bestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 ist auf Alleineigentum, Miteigentum, gemeinschaftlichen Eigentum und Wohnungseigentum anzuwenden, es muss aber derselbe Steuerpflichtige an Teilen desselben Gebäudes Eigentum innehaben.

Im Falle einer Mischnutzung des Gebäudes muss dieses betrieblichen Zwecken und dem Steuerpflichtigen gleichzeitig als Hauptwohnsitz dienen. Ob das gesamte Gebäude Betriebsvermögen (bei einer betrieblichen Nutzung von mehr als 80%) darstellt oder nicht, ist unmaßgeblich. Der Begriff „Gebäudeteile“ bezieht sich auf gemischt genutzte Gebäude, die ertragsteuerlich teilweise dem Betriebsvermögen und teilweise dem Privatvermögen bei einer Mischnutzung

zwischen 20% und 80% zugeordnet werden. Diesfalls betrifft § 24 Abs. 6 EStG 1988 die stillen Reserven des zum Betriebsvermögens gehörenden Gebäudeteils. Dies insbesondere, als die stillen Reserven des privat genutzten Gebäudeteils anlässlich der Betriebsaufgabe ohnehin nicht steuerhängig sind (vgl. Beiser, RdW 2007, S. 343ff).

Gebäude im Sinne des § 24 Abs. 6 EStG 1988 ist eine **bautechnische Einheit**. Mehrere bautechnische Einheiten sind daher als mehrere Gebäude anzusehen. Sollte sich der Hauptwohnsitz auf mehr als ein Gebäude (bautechnische Einheit) erstrecken, ist nur jenes von der Begünstigung umfasst, das im Verhältnis zum anderen überwiegend für die Wohnbedürfnisse des Steuerpflichtigen Verwendung findet (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 24 Rz. 148).

Befinden sich in einem Gebäude jene Räume, die sich nach der Verkehrsauffassung als für das Wohnen erforderlich erweisen, ist nur dieses und nicht auch ein weiteres Gebäude von der Begünstigung erfasst (VwGH 14. 12. 2006, Zl. 2005/14/0038).

Zur Klärung der Frage, ob anhand bautechnischer Kriterien ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegt, ist maßgeblich, ob die Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander errichtet sind, oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander (vgl. VwGH 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156).

Als weitere Kriterien werden anhand der Rechtsprechung genannt: Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten sowie Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge (vgl. VwGH 30.6.1994, Zl. 92/15/0213; 27.1.1994, Zl. 93/15/0161).

Die Steuerfreiheit der stillen Reserven für das Wohngebäude kann daher nicht für ein Betriebsgebäude beansprucht werden, das bautechnisch wenn auch nur wenige Meter vom Wohngebäude entfernt ist (vgl. VwGH 19.2.1991, Zl. 91/14/0031).

Sollte sich der Hauptwohnsitz auf mehr als ein Gebäude (bautechnische Einheit) erstrecken, ist nur jenes von der Begünstigung umfasst, das im Verhältnis zum anderen überwiegend für die Wohnbedürfnisse des Steuerpflichtigen Verwendung findet. Befinden sich in einem Gebäude jene Räume, die sich nach der Verkehrsauffassung als für das Wohnen erforderlich erweisen, ist nur dieses und nicht auch ein weiteres Gebäude von der Begünstigung erfasst (vgl. VwGH 14.12.2006, Zl. 2005/14/0038; s. sinngemäß Rz 5699a EStR 2000).

Nach der Rechtsprechung des VwGH bilden ein Wohngebäude und ein Werkstättengebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet sind, selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit, wenn sie aneinander stoßen und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstättengebäude liegenden Vorraum betreten werden kann. Es kommt somit auch dem unterschiedlichen Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude, der „baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung“ große Bedeutung zu (vgl. VwGH 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156).

Demgemäß wurden Bürogebäude (in Ziegelbauweise) und eine angrenzende Produktionshalle (in Leichtbauweise) als zwei getrennt zu beurteilende Baulichkeiten beurteilt, da der unmittelbaren Verbindung und dem gemeinsamen Eingang in Anbetracht der unterschiedlichen äußeren Gestaltung kein solches Gewicht beigemessen wurde, um von einem einheitlichen Gebäude auszugehen (vgl. VwGH 27.1.1994, Zl. 93/15/0161).

Im Falle eines Appartementgebäudes, das unmittelbar an die auf dem Hotelareal befindliche Tennishalle angrenzt, die jeweils einen eigenen Baukörper mit eigenen Eingang und eigenen Stiegenaufgängen aufweisen, wo das Landhaus auch in der äußeren Ansicht völlig anders als die Tennishalle gestaltet und zwischen diesen Gebäuden nur insoweit eine bauliche Verbindung gegeben war, als man vom Kellergeschoß des Landhauses über einen Verbindungsgang in die unter der Tennishalle liegende Tiefgarage gelangen konnte, wurden als zwei getrennt zu beurteilende Gebäude angesehen. Dies mit der Begründung, dass der auf den Fotos erkennbare räumliche Abstand zwischen den Baukörpern Appartementhaus und Tennishalle und deren äußeres Erscheinungsbild nicht auf das Vorliegen eines einheitlichen Gebäudes schließen lassen (vgl. VwGH 10.2.2016, Zl. 2013/15/0181).

Ein Privathaus samt Obergeschoß (errichtet 1940) und ein Ordinationsgebäude als Bungalow (errichtet in 1960er-Jahren), mit jeweils eigenen Eingängen, mit völlig unterschiedlicher Bauweise und äußerlich völlig unterschiedlicher Optik auf einem gemeinsamen Grundstück, welche nicht aneinander Gebaut und nur durch einen Durchgang im Gartenbereich verbunden sind, wurden ebenfalls als zwei getrennt steuerlich zu beurteilende Gebäude angesehen (vgl. VwGH 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156).

Aneinander grenzende Bauwerke mit je einer eigenständigen Wohnung, die auf verschiedenen Grundstücken (Grundbuchkörpern) stehen, welche verschiedenen Eigentümern gehören, sind hingegen selbst bei gemeinsamen Keller als unterschiedliche Bauwerke zu betrachten (vgl. VwGH 1.3.1983, Zl. 82/14/0222).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist ein einheitliches Gebäude dann anzunehmen, wenn die einzelnen Teile durch gemeinsame Wände verbunden sind, welche überdies Öffnungen aufweisen, wodurch eine funktionelle Einheit dieser Teile hergestellt wird (vgl. VwGH 9.10.2019, Zl. Ra 2019/16/0164).

Ist eine Garage in den Baubestand derart integriert, dass sie für sich allein baulich nicht bestehen kann, weist sie keine Eigenständigkeit auf und liegt demnach kein selbständiges abnutzbares Wirtschaftsgut vor (vgl. VwGH 30.6.1994, Zl. 92/15/0213).

Werden anlässlich der Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert iSd § 10 Abs. 2 BewG im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen anzusetzen (vgl. VwGH 17.5.2000, Zl. 98/15/0009; 25.10.2006, Zl. 2004/15/0093). Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach

der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der gemeine Wert ergibt sich aus Angebot und Nachfrage im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (vgl. VwGH 6.3.1989, Zl. 86/15/0109).

Die Besteuerung gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 unterbleibt, so der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Keine Erwerbstätigkeit liegt vor bei Einkünften aus Pensionen oder aus einer bloßen Vermögensverwaltung (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 24, Rz. 150). Der Steuerpflichtige kann daher nach Betriebsaufgabe die ehemaligen Betriebsräumlichkeiten vermieten (vgl. VwGH 30.6.2015, Zl. 2013/15/0169).

Auf den konkret vorliegenden Fall bezogen:

Im vorliegenden Fall sind im Zubau sowohl betrieblich als auch privat genutzte Teile und Raumflächen vorhanden, als sich im Erdgeschoß des Zubaus ein Gäste-Frühstücksraum und die privaten Familienräumlichkeiten des Bf. befinden. Der im Jahre 1981 getätigte Zubau wurde im Jahre 1990 aufgestockt und in dessen Obergeschoß sechs weitere Fremdenzimmer errichtet.

Der Zubau erfolgte derart, dass die im Bereich des Altbaus bestehende Außenwand als solche belassen wurde und keine zusätzliche Ergänzung (Verstärkung) durch eine zusätzliche Feuermauer erfolgte. Bei einem Wegdenken des bestehenden Altbaus würde der Zubau bzw. Anbau ohne eine vierte Außenwand verbleiben.

Altbau und Zubau weisen eine *einheitliche Fassade* und geringfügig abweichende Fenster und Dachflächen auf, die Versorgung mit Wasser, Strom und Wärme erfolgt für Altbau als auch für Zubau (einheitlich) vom Altbau aus. Laut eingereichten Bauplan war für den Zubau ein Heiz- und Technikraum vorgesehen, welcher als solches jedoch nie genutzt wurde. Dass infolge eines nachträglichen Fenstertausches im Altbau dessen Fenster geringfügig von den eingebauten Fenstern im Neubau abweichen, ist nicht geeignet, einen optischen Eindruck von zwei getrennt zu beurteilenden Gebäuden zu vermitteln.

Im vorliegenden Fall wird seitens des Bundesfinanzgerichts von einem einheitlichen Gebäude ausgegangen, als Alt- und Zubau angrenzend gebaut, sich betrieblich genutzte Räumlichkeiten sowohl im Altbau (EG und OG) als auch im Zubau (Gäste- und Frühstücksraum im EG) befinden, die Wohnung im Dachgeschoß (Zubau) durch eine eigenständige Wendeltreppe aus der privaten Wohnung im Erdgeschoß (Zubau) erreicht werden kann.

Ein nach bautechnischen Kriterien als einheitlich zu beurteilendes Gebäude wird weiters dadurch dokumentiert, dass die im Bereich des Altbaus bestehende Außenwand als solche belassen, keine zusätzliche Verstärkung durch eine Feuer- oder Außenmauer erfolgte und Alt- und Neubau einheitlich mit Wasser, Strom und Wärme vom Altbau aus versorgt werden.

Darüber hinaus sprechen weiters der geringe Niveauunterschied von bloß 1 Stufe bzw. ca. 25 cm Unterschied im Bodenniveau zwischen Altbau und Neubau sowie die einheitliche Fassadengestaltung für ein einheitlich zu beurteilendes Gebäude. Dies insbesondere, als trotz der geringfügig unterschiedlichen Fenster in Altbau und Zubau das äußere Erscheinungsbild auf ein einheitliches Gebäude schließen lässt (vgl. VwGH 10.2.2016, Zl. 2013/15/0181; 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156).

Demgemäß wird seitens der BP hinsichtlich der baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung auch nicht in Abrede gestellt, dass von der Fassade her „beide Gebäude“, Altbau und Zubau, einen einheitlichen Eindruck machen. Insbesondere wird durch den unmittelbaren Anbau an ein bereits bestehendes Gebäude ein einheitliches Gebäude nach außen hin dokumentiert. Alleine das Vorhandensein von Brandschutztüren zwischen Altbau und Neu- bzw. Zubau aufgrund behördlicher Auflagen deutet noch nicht zwingend auf das Vorliegen zweier steuerlich getrennt zu beurteilender Gebäude.

Da weiters kein direkter Eingang in das Erdgeschoß des Zubaus existiert, wird nach den Beschwerdeaussführungen in der Praxis der Eingang im Altbau auch als Zugang für die Privaträumlichkeiten im Zubau genutzt.

Soweit im Obergeschoß ein durchgehender Vorraum den Altbau mit dem Zubau verbindet und aufgrund behördlicher Auflagen zwischen Altbau und Zubau aufgrund behördlicher Auflagen eine Brandschutztür installiert werden musste, ist dieser Umstand für sich betrachtet nicht geeignet, von zwei steuerlich getrennt zu beurteilenden Gebäuden auszugehen.

Der Umstand, dass Altbau und Neubau jeweils über eigene Kamine verfügen, um eine getrennte Beheizungsmöglichkeit zu gewährleisten, ist nicht geeignet, dass von zwei steuerlich getrennt zu beurteilenden Gebäuden auszugehen ist.

Die gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 beantragte Hauptwohnsitzbefreiung infolge der altersbedingten Betriebsaufgabe wird somit für 2017 für das gesamte Gebäude, bestehend aus Altbau und Zubau gewährt.

Den Ausführungen der BP, ein einheitliches Versorgungssystem sei der Beurteilung des Zubaus als eigenständiges Gebäude nicht abträglich, ist entgegen zu halten, dass dem dabei zitierten VwGH-Erkenntnis ein Ordinationsgebäude sowie ein Privathaus eines Arztes zu Grunde liegen, die nicht mit den Mauern aneinander gebaut und nur durch einen Durchgang (Gartenbereich) verbunden waren. Darüber hinaus war das Ordinationsgebäude als Bungalow errichtet, während es sich beim Privathaus um (normales) Einfamilienhaus mit Obergeschoß handelt (vgl. VwGH 20.5.2010, Zl. 2008/15/0156).

So Alt- und Zubau direkt aneinandergelagert sind, eine einheitliche Fassade und geringfügig unterschiedliche Fenster aufweisen, kann im vorliegenden Fall nicht vom Vorliegen zweier getrennt zu beurteilender Gebäude ausgegangen werden.

3.2 Festsetzung der Anspruchszinsen 2017:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs. 2 BAO pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Im vorliegenden Fall wurden die Bescheide betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2008 bis 2010 lediglich mit der Begründung angefochten, dass die Stammapgabenbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 rechtswidrig seien, da die belangte Behörde zu Unrecht vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen sei.

Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (vgl. 311 BlgNR 21. GP, 196; VwGH 24.9.2008, Zl. 2007/15/0175).

Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (vgl. Ritz, SWK 2001, S. 27; UFS 26.1.2004, GZ. RV/0344-S/03).

Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Zinsenbescheide sind daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Abgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. Ritz, SWK 2011, S. 27ff).

Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen kommt es nicht an (vgl. VwGH 24.9.2008, Zl. 2007/15/0175).

Erweist sich nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (Nachforderungszinsen bedingenden) Abgabenfestsetzung, so egalisiert ein zu erlassender Gutschriftzinsenbescheid die (vorangegangene) Belastung mit Nachforderungszinsen.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. VwGH 28.5.2009, Zlen. 2006/15/0316, 2006/15/0332).

So im vorliegenden Fall der Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2007 lediglich mit dem Argument bekämpft werden, der Einkommensteuerbescheid 2017 sei unrichtig, ist der Anspruchszinsenbescheid 2017 sohin zu Recht ergangen, weshalb die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2017 als unbegründet abzuweisen war.

3.3 rechnerische Besteuerungsgrundlagen:

Hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2017 hat daher eine Besteuerung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen iHv EUR 173.435,85 (lt. dem angefochtenen Erstbescheid) bzw. EUR 200.738,75 (lt. Stellungnahme des Finanzamtes vom 2. Oktober 2019) mit dem besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen von 30% und somit iHv EUR 52.030,75 zu unterbleiben.

4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage, ob nach bautechnischen Kriterien von einem einheitlichen Gebäude oder von zwei getrennt steuerlich zu beurteilenden Gebäuden auszugehen ist, um eine Sachverhaltsbeurteilung handelt, hinsichtlich derer das Bundesfinanzgericht der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Eine Rechtsfrage, der somit grundsätzliche Bedeutung zukommt, da das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht oder eine solche Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird, liegt somit nicht vor.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Mai 2022