

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache der Bf, vertreten durch WT, über die Beschwerde vom 14.10.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 03.08.2011 betreffend **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006** sowie **Wiederaufnahme** eben dieses Verfahrens zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid wird wie folgt abgeändert.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 9.737,81 €

Davon entfallen auf A: 211,70 €

und auf B: 9.526,11 €

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

Hinweis: Das Erkenntnis hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung des Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle als vollzogen.

Entscheidungsgründe

Im Betrieb der Beschwerde führenden, ein Reiseunternehmen betreibenden Personengesellschaft, nachfolgend Bf abgekürzt, fand eine **Betriebsprüfung** statt, deren Schwerpunkt die unentgeltliche Übertragung der Kommanditanteile von AB vlg an seine Kinder bildete. In diesem Zusammenhang wird im Prüfungsbericht (Tz 1) ua ausgeführt: AB vlg habe auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.3.1989 sein Einzelunternehmen als Sacheinlage gegen Gewährung einer Kommanditeinlage in eine Personengesellschaft eingebracht. Die in seinem Alleineigentum (**Sonderbetriebsvermögen**) verbleibenden betrieblichen Liegenschaften würden gemäß einer Mitteilung vom 4.4.1989 der Gesellschaft entgeltlich zur Nutzung überlassen. Dies gelte auch für die Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss der Str1, die von der Bf als Reisebüro genutzt werden. Die Nutzungsüberlassung sei bisher von AB vlg als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden. Der Anteil

dieser Geschäftsräume an der Gesamtnutzfläche des Gebäudes habe gemäß dem die natürliche Person des Kommanditisten betreffenden Prüfungsbericht 20,65% betragen (vgl. BP-Bericht KG, Tz 1, B, Punkt 13). Auch in der Betriebskostenabrechnung sei der Nutzflächenanteil der Büroräumlichkeiten mit 20,65% ausgewiesen (vgl. BP-Bericht KG, Tz 1, B, Punkt 18). Dieser Gebäudeanteil sei nicht von untergeordneter Bedeutung, zähle sohin zum Sonderbetriebsvermögen bzw stelle notwendiges Betriebsvermögen dar. Weshalb der betrieblich genutzte Gebäudeanteil nicht in der Sonderbilanz aufgenommen worden sei, könne nicht festgestellt werden. Ungeachtet dessen seien aber die darauf entfallenden stillen Reserven (abzüglich der AfA iHv 1.062,80) anlässlich der Schenkung der Kommanditanteile als Entnahmegewinn mit der Differenz des Teilwertes zum Buchwert (122.820,53€) steuerlich zu erfassen. Das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudeteiles sei (im Feststellungsverfahren) nicht offengelegt, sondern erst im Zuge des KG-Prüfungsverfahrens festgestellt worden, was zur Wiederaufnahme im Sinne von § 303 Abs. 4 BAO (alte Rechtslage) berechtige. Durch die steuerliche Erfassung des Entnahmegewinns reduziere sich der gemeinschaftliche Verlust von bisher 127.722,84 auf 4.902,31 bzw der Verlust des ausscheidenden Kommanditisten von 137.248,95 auf 14.428,42 €.

Das Finanzamt nahm das Feststellungsverfahren betreffend 2006 wieder auf und erließ einen neuen **Sachbescheid**, in dem es begründend auf den Prüfungsbericht verwies.

In der dagegen gerichteten **Berufung** wandte sich die Bf gegen die Besteuerung eines Entnahmegewinns (betreffend den betrieblich genutzten Teil des Objektes Str1) sinngemäß mit folgender Begründung. Entgegen den Prüfungsfeststellungen betrage der Nutzflächenanteil der betrieblich genutzten Räume unter Bedachtnahme auf Lehre und Rechtsprechung 19,01 % der Gesamtnutzfläche. Er sei daher von untergeordneter Bedeutung und zähle zum Privatvermögen. Der Berufungsschriftsatz nennt zwar eingangs im Betreff auch den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens, enthält aber keine Ausführungen, die sich gegen den entsprechenden Verfahrensbescheid richten.

Das Finanzamt wies die Berufung betreffend Feststellung von Einkünften mit **Berufungsvorentscheidung vom 20.4.2012** als unbegründet ab. Gleichzeitig änderte es den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten der Bf ab. Insbesondere unter Hinweis auf die unterschiedliche, in den stark divergierenden Mieteinnahmen entsprechende Berücksichtigung findende Werthaltigkeit der einerseits betrieblich und andererseits privat genutzten (vermieteten) Räumlichkeiten gelangte es zur Überzeugung, 31,17 % des Gebäudes seien dem betrieblichen Bereich des Gebäudes zuzurechnen.

Dies führe zu steuerpflichtigen stillen Reserven in der Höhe von 186.994 €. Mit **Berufungsvorentscheidung vom 13.11.2012** wies das Finanzamt auch die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens als unbegründet ab, wobei es die Gründe für das Nachholen dieser Entscheidung informationshalber abschließend bzw außerhalb der BVE ieS darlegte.

Im **Vorlageantrag vom 5.10.2012** beantragte die Bf die Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz lediglich betreffend die Feststellung von Einkünften. Auch die

Begründung des Vorlageantrages enthält lediglich Ausführungen zur Frage der Aufteilung des in Rede stehenden Gebäudes. Allerdings führt der Vorlageantrag im einleitenden Betreff auch den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens an.

Das Finanzamt erstattete die **Vorlageberichte vom 3.1.2013** und legte die Beschwerden sowohl hinsichtlich der Gewinnfeststellung als auch hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens dem UFS zur Entscheidung vor.

Mit **E-Mail vom 21.4.2016** informierte das inzwischen für die Erledigung der vorgelegten Rechtsmittel zuständige BFG die Bf dahingehend, dass die beantragte mündliche Verhandlung für den 19.5.2016 ausgeschrieben werde. Gleichzeitig wurden der Bf vier Berechnungsvarianten übermittelt, in denen dargestellt ist, welche Zu- und Abschläge auf die Nutzflächen zu entsprechend unterschiedlichen Anteilen des betrieblich genutzten Gebäudeanteils führen.

Am 19.5.2016 wurde die beantragte **mündliche Verhandlung** durchgeführt. In ihr wiederholte die Bf den Rechtsstandpunkt, dass die Aufteilung des Gebäudes nach den unterschiedlich genutzten Nutzflächen nicht nur grundsätzlich, sondern auch im konkreten Fall das geeignete, zu sachgerechten Lösungen führende Aufteilungskriterium darstelle. Dies habe zur Folge, dass der betrieblich genutzte Anteil des Erdgeschosses am Gesamtgebäude von bloß untergeordneter Bedeutung sei und eine Entnahmegewinn-Versteuerung zu unterbleiben habe. In der Sache sei zudem zu berücksichtigen, dass die bisher angestellten Berechnungen auf Basis von neuen Plänen zu erfolgen hätten, die unter einem vorgelegt wurden und dem Finanzamt noch nicht bekannt waren.

Demgegenüber hielt das Finanzamt in rechtlicher Hinsicht die Überzeugung aufrecht, im Beschwerdefall sei auch auf den unterschiedlichen Ertragswert der einzelnen Geschosse Bedacht zu nehmen. Dies bewirke, dass der als Reisebüro genutzte Gebäudeteil nicht bloß von untergeordneter Bedeutung sei.

In der Folge wurden die in der mündlichen Verhandlung erstmalig vorgelegten Unterlagen dem Finanzamt zur Prüfung und Stellungnahme übermittelt. Das Finanzamt führte ergänzende Ermittlungen durch und teilte dem Gericht mit **Schreiben vom 15.6.2016** mit, dass die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Pläne und Unterlagen veraltet bzw überholt seien. Zu berücksichtigen sei auch, dass die Garage ein eigenes Wirtschaftsgut bilde und deshalb gar nicht in die Aufteilung einzubeziehen sei. Weiters sei zu berücksichtigen, dass der Abstellraum im DG nicht ausgebaut ist und zu den neutralen Flächen zähle. Ferner seien TOP 9 im DG und ein Raum in TOP 8 sanierungsbedürftig und im Hinblick auf die dislozierte Dusche nur mit dem Faktor 0,7 zu berücksichtigen. Dies führe dazu, dass das betrieblich genutzte Reisebüro selbst bei Ansatz keines Zuschlags nicht von untergeordneter Bedeutung sei, da diesfalls dieser Gebäudeteil 20,21% des Gesamtgebäudes ausmache.

Mit **Schreiben vom 21.6.2016** gab das Gericht der Bf die Stellungnahme des Finanzamtes bekannt. Gleichzeitig wurde ihr mitgeteilt, dass es im Hinblick auf baubehördliche, mietrechtliche und die Ertragskraft betreffende Unterschiede für dem

Grunde nach vertretbar erachtet werde, vom Grundsatz der Aufteilung allein nach der Grundfläche abzuweichen. Der Höhe nach erscheine es nicht unangemessen, die unterschiedliche Wertigkeit durch einen Zuschlag in der Höhe von 30% (0,3) zu berücksichtigen, den die Bf in ihrer eigenen Berechnung als Abschlag für die Minderwertigkeit von Abstellräumen angesetzt habe.

Die Bf erklärte in ihrer **Vorhaltsbeantwortung vom 17.10.2016** unter Vorlage von Photographien, Plänen und Berechnungen des Ing. B., der Standpunkt des Gerichtes betreffend einer Höherbewertung des betrieblich genutzten Gebäudeteiles gegenüber den zu Wohnzwecken genutzten (vermieteten) werde von ihr nicht geteilt. Die Pläne des Ing. B. seien entgegen der finanzbehördlichen Stellungnahme die zuletzt vorliegenden Pläne. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes bilde die Garage bautechnisch und nach der Verkehrsauffassung eine der vermieteten Wohnung TOP 6 zuzurechnende Einheit mit dem Gesamtgebäude. Die mietrechtlichen Vorschriften seien für die strittige Aufteilungsfrage nicht relevant. Die schlechtere Ausstattung der TOP 9 bilde nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung keinen Grund für den Ansatz eines Abschlages. TOP 9 werde von einer 5-köpfigen Familie bewohnt, die jeden verfügbaren Raum benutze, so auch den Dachboden mit 10,44 m² als Abstellraum. Es sei auch rechtlich verfehlt, bei der Flächenberechnung des Dachgeschosses Nutzflächen unter einer Raumhöhe von 1.80 gänzlich außer Acht zu lassen. Für Flächen, deren Nutzung durch Dachschrägen eingeschränkt sein möge, sei kein Abschlag vorgesehen. In Summe ergebe sich ein betrieblich genutzter Anteil der Nutzfläche von 18,82%.

Mit **E-Mail vom 25.10.2016** richtete sich das BFG mit folgenden Ausführungen neuerlich an die Bf: "*Ich bleibe bei meinem Standpunkt, dass sich der gewerblich (als Reisebüro) genutzte Gebäudeteil hinsichtlich der Nutzung und des Wertes erheblich vom restlichen Gebäude unterscheidet. Ich bleibe auch dabei, dass eine gänzliche Nichtberücksichtigung dieser Komponente zu unsachgerechten Lösungen führen würde. Dabei stütze ich mich insbesondere auf Doralt, EStG¹⁷, § 4 Tz 79, drittletzter Absatz, der bei gravierend unterschiedlicher Wertigkeit (Mietwert) und Nutzbarkeit eine Aufteilung allein nach der Nutzfläche für unsachgerecht hält.*

Da auch das WEG in § 8 eine Nutzwertermittlung vorsieht, die ausgehend von den Nutzflächen Zuschläge und Abstriche für Umstände ansetzt, die nach der Verkehrsauffassung den Wert des (WE)Objektes erhöhen oder vermindern, erachte ich es in abgeschwächter Anlehnung an die Nutzwertermittlung nach dem WEG für vertretbar, auf den gewerblich genutzten und außerhalb des MRG vermieteten Gebäudeteil 30% zuzuschlagen.

Ich bitte Sie um Bekanntgabe des Katalogs von Zu- und Abschlägen, welche im konkreten Fall im erstatteten Nutzwertgutachten angesetzt worden sind, binnen zwei Wochen. Im Nachhang (Ps.) gebe ich Ihnen meine Berechnungen, die grundsätzlich Ihren Angaben folgen, bekannt."

Mit E-Mail vom 8.11.2016 teilte der steuerliche Vertreter der Bf dem Gericht folgendes mit: "*Im Nutzwertgutachten des Ing. Michael B. vom 7. Jänner 2015 ging dieser von einem*

Zuschlag in Höhe von 15 % für die gewerblich genutzte Geschäftsfläche im Erdgeschoß aus.

Nachdem Sie (entgegen meiner Rechtsauffassung) von einem grundsätzlichen Zuschlag für die gewerblich genutzte Fläche ausgehen, ersuche ich Sie höflichst, diesen entsprechend dem Nutzwertgutachten des Ing. B. in Höhe von 15 % anzusetzen. Damit verändert sich der gewerblich genutzte Anteil auf 21,08 %. "

Das BFG hat erwogen:

A.) Wiederaufnahme

Die Bf hat keine (überzeugenden) Gründe vorgebracht, die der finanzbehördlich durchgeführten Wiederaufnahme entgegenstehen. Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid durch einen entsprechenden Verweis und in der Berufungsvorentscheidung vom 13.11.2012 ausführlich und überzeugend begründet, dass die detaillierten Umstände, die letztlich zur Ermittlung eines Entnahmegewinnes führten, im abgeschlossenen Verfahren der KG dem Grunde und der Höhe nach nicht offengelegt worden sind.

B.) Gewinnfeststellung (Gebäudeaufteilung)

Die Berechnungen, welche das Gericht beiden Parteien mit E-Mail vom 25.10.2016 mitgeteilt worden hat, wurden von keiner Partei substantiell beeinsprucht. Sie folgen im Wesentlichen den Berechnungen des Ing. B. bzw den Berechnungen der Bf und weichen auch nur marginal von den finanzbehördlichen Ansätzen ab. In den strittig verbliebenen Randfragen mit Berechnungsrelevanz bezieht das Gericht wie folgt Stellung: Die Garage ist entsprechend dem Vorbringen der Bf als Teil des einheitlichen Gesamtgebäudes zu werten. Dies belegen die vorgelegten Unterlagen (Baubeschreibung, Pläne, Fotos). Der Dachbodenteil, der von einer Mieterin als Abstellplatz genutzt wird, ist laut Mietvertrag gar nicht Gegenstand der Vermietung. Er ist nicht isoliert und nicht beheizt und zählt somit weder zum privat noch zum betrieblich genutzten Gebäudeteil. Die Dachschrägen im 4. OG wirken sich dem Grunde nach entsprechend der Auffassung des Finanzamtes tendenziell wertmindernd aus. In Übereinstimmung mit der Bf geht das Gericht aber davon aus, dass diese geringfügig niedrigeren Gebäudeteile wertmäßig nicht sehr deutlich hinter den anderen vermieteten Räumen zurückbleiben, sodass diesbezüglich der Höhe nach ein abschlagsfreier Ansatz bzw ein Festhalten an der Grundsatzregel gerade noch für vertretbar erachtet wird. Unter Bedachtnahme auf die vom Finanzamt im Schreiben vom 15.6.2016 dargestellte bautechnische Veränderung ist der privat vermietete Wohnraum im DG um den neu geschaffenen Garderobenraum (6,53 m²) zu erhöhen. Die vom Finanzamt pauschal festgestellten Ausstattungsunterschiede werden vom Gericht als nicht so gravierend bzw so nachhaltig (VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133) eingestuft, dass sie einen Abschlag und damit eine Ausnahme von der Regel rechtfertigen.

Folgte man dem Beschwerdevorbringen im Kernpunkt der Beschwerde und erachtete man eine (lediglich geringfügig adaptierte) Aufteilung des Gebäudes nach den Nutzflächen

für sachgerecht, dann ergäben die nachfolgenden Berechnungen, dass das in Rede stehende Gebäude lediglich zu 18,85% betrieblich genutzt wird und deshalb zur Gänze zum Privatvermögen zählt:

| | Top | m ² | Faktor | Summe | Anteil |
|-------|----------|----------------|--------|--------|---------|
| DG | W 9 | 80,72 | 1,00 | 80,72 | 9,18% |
| | DB | 21,51 | 0,00 | 0,00 | 0,00% |
| | W 8 | 74,46 | 1,00 | 74,46 | 8,47% |
| 3. OG | W 7 | 70,48 | 1,00 | 70,48 | 8,01% |
| | W 6 | 111,00 | 1,00 | 111,00 | 12,62% |
| 2. OG | W 5 | 111,34 | 1,00 | 111,34 | 12,66% |
| | W 4 | 67,25 | 1,00 | 67,25 | 7,65% |
| 1.OG | W 3 | 77,38 | 1,00 | 77,38 | 8,80% |
| | W 2 | 29,01 | 1,00 | 29,01 | 3,30% |
| | W 1 | 55,94 | 1,00 | 55,94 | 6,36% |
| EG | Büro | 165,72 | 1,00 | 165,72 | 18,85% |
| | 4 AR | 12,15 | 0,70 | 8,51 | 0,97% |
| UG | Keller | 57,65 | 0,30 | 17,30 | 1,97% |
| | Garage 1 | 18,92 | 0,30 | 5,68 | 0,65% |
| | Garage 2 | 11,45 | 0,40 | 4,58 | 0,52% |
| | | | | 879,36 | 100,00% |

Das Gericht bleibt aber dabei, dass im Beschwerdefall Umstände vorliegen, die ein Abweichen von der Grundregel zulassen und geradezu gebieten. Diesbezüglich stimmt das Gericht der Auffassung des Finanzamtes, vertreten in der mündlichen Verhandlung vom 19.5.2016, zu (vgl. Verhandlungsprotokoll, Seite 5). Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf den Vorhalt des Gerichtes vom 21.6.2016, wo ua im Hinblick auf die baubehördliche unterschiedliche Widmung, die mietrechtliche Einstufung und die unterschiedliche Ertragskraft es dem Grunde nach für vertretbar erachtet wurde, " vom Prinzip der Aufteilung **allein** nach der Nutzfläche im Hinblick auf die besondere Widmung, Nutzung, Ausstattung und Wertigkeit des in Rede stehenden Gebäudeteils abzuweichen (vgl. Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 4 Tz 79, 80; VwGH 13.12.1989, 85/13/0041; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0114; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133; Jakom/Marschner, EStG 2015, § 4 Rz 167) und auch die besondere Nutzbarkeit in den Aufteilungsschlüssel einfließen zu lassen." Verwiesen wird auch auf die

BFG-E-Mail vom 25.10.2016, die sich auf Doralt, EStG¹⁷, § 4 Tz 79, drittletzter Absatz, stützte, wonach bei gravierend unterschiedlicher Wertigkeit (Mietwert) und Nutzbarkeit eine Aufteilung allein nach der Nutzfläche unsachgerecht sei. Wäre gegenständlich eine Aufteilung im Sinne einer Nutzwertermittlung gemäß dem WEG durchzuführen, so müsste es hierfür eine ausdrückliche Anordnung geben. Eine derartige Aufteilung bzw. Wertermittlung wäre auch deshalb nicht korrekt, weil lediglich ein Nutzwertgutachten erstellt wurde, eine Parifizierung aber noch nicht durchgeführt wurde (siehe auch § 3 Punkt 2.) lit. c des Schenkungsvertrages vom 22.12.2015). Da aber auch das WEG in § 8 eine Nutzwertermittlung vorsieht, die ausgehend von den Nutzflächen Zuschläge und Abstriche für Umstände ansetzt, die nach der Verkehrsauffassung den **Wert** des (WE)Objektes erhöhen oder vermindern, erachte es das Gericht in abgeschwächter Anlehnung an die Nutzwertermittlung nach dem WEG für vertretbar, den gewerblich genutzten und außerhalb des MRG vermieteten Gebäudeanteil unter Bedachtnahme auf einen Zuschlag zu ermitteln. Das Finanzamt hat auf diesen gravierenden Unterschied betreffend die Wertigkeit der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile in der Berufungsvorentscheidung vom 20.4.2012 zu Recht mit konkreten, von der Bf nicht beanstandeten Zahlen und Berechnungen hingewiesen. Legt man die nicht beeinspruchten finanzbehördlichen Feststellungen betreffend die unterschiedliche Ertragskraft der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile auf die oben ermittelten Nutzflächen um, zeigt sich, dass ein Quadratmeter des betrieblich genutzten Gebäudeteiles ($3334,80 / 165,72 = 20,12 \text{ €/m}^2$) mehr als die dreifache Ertragskraft von einem Quadratmeter des privat genutzten Gebäudeteiles ($4361,75 / 713,64 = 6,11 \text{ €/m}^2$) hat. Dies ist die Folge der unterschiedlichen Nutzung, Ausstattung, baubehördlichen Widmung und mietrechtlichen Einstufung. Stellt aber die deutlich unterschiedliche Raumhöhe ein höchstgerichtlich anerkanntes Kriterium dar, um von der Aufteilung bloß nach der Nutzfläche abzuweichen, dann ist es nicht einsichtig, weshalb dies nicht auch für rechtliche Unterschiede qualitativer Art und wertmäßige Unterschiede von gravierender Tragweite gelten soll.

Denn nach Lehre und Rechtsprechung ist zu beachten: Werden einzelne Teile eines Gebäudes betrieblich, andere Teile privat genutzt, ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufzuteilen. Die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes unterbleibt, wenn entweder der betrieblich genutzte oder der privat genutzte Teil nur von untergeordneter Bedeutung ist, was anzunehmen ist, wenn dieser Teil weniger als 20% des Objektes umfasst (vgl. das hg Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0025). Die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes und damit auch die Beurteilung, ob ein Teil nur untergeordnete Bedeutung erreicht, erfolgt (grundsätzlich) nach dem Verhältnis der Nutzflächen (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 57 zu § 4 Abs 1 EStG 1988). Wenn die Raumhöhen der einzelnen Teile deutlich voneinander abweichen, kann sich die Kubatur als Aufteilungsschlüssel eignen; Gebäudeteile, die zwar ausschließlich betrieblich oder privat genutzt werden, aber wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückbleiben, sind bei der Berechnung des Nutzflächenverhältnisses nicht mit der gesamten Nutzfläche, sondern bloß mit einem Anteil anzusetzen (vgl. Hofstätter/

Reichel, aaO, Tz 57 und 59). Wenn die Nutzbarkeit der Räume wesentlich voneinander abweicht, ist die unterschiedliche Nutzbarkeit zu berücksichtigen (vgl Doralt, EStG¹⁷, Tz 79 zu § 4 EStG; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133). Oder mit anderen Worten: Zur Erzielung einer sachgerechten Aufteilung können bei deutlich wertmäßig divergierenden Gebäudeteilen auch andere Gewichtungen als die bloße Nutzfläche einfließen, wobei allerdings eine Aufteilung allein nach der finalen Ertragskraft von Gebäudeteilen nicht dem Gesetz entspricht (VwGH 29.7.2014, 2010/13/0126).

Nach Lösung der strittigen Kernfrage von grundsätzlicher Bedeutung durch Bejahung des Vorliegens eines nicht von der Grundregel abgedeckten Ausnahmefalles ist noch die lediglich für den Einzelfall bedeutsame Randfrage zu klären, wie die unterschiedliche Nutzbarkeit (Wertigkeit) **der Höhe nach** die Aufteilung angemessen beeinflusst. Das Gericht erachtet es aus den nachfolgend angeführten Gründen für sachgerecht, die zuvor aufgezeigten Unterschiede in der Wertigkeit der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile durch Anwendung eines 30%igen Zuschlags auf die betrieblich genutzte Fläche zu berücksichtigen. Wenn auch Überlegungen zur Nutzwertermittlung nach § 9 WEG nicht eins zu eins auf den gegenständlichen Fall anzuwenden sind und auch eine Aufteilung allein nach dem Ertragswertverfahren in der Judikatur keine Deckung findet, so stellen doch darauf gestützte Überlegungen nach Überzeugung des Gerichts eine Orientierungshilfe bei der Ermittlung der Wertigkeit von Gebäudeteilen dar. Nach einer Empfehlung der Stadt Wien (*"Erfahrungswerte über selbständige Einheiten sowie über Abstriche und Zuschläge bei der Ermittlung von Nutzwerten gemäß dem WEG 2002"*, inkl. Wohnrechtsnovelle 2006, Punkt 1.6.) soll im Regelfall das Verhältnis der Nutzwerte pro Quadratmeter zwischen der Vergleichswohnung einerseits und Geschäftsräumen andererseits 1:2 nicht übersteigen (zitiert auch in Prader, Wohnrecht WEG 4.02, § 9 E 82). Der vom Gericht zum Ansatz gebrachte Faktor bzw Zuschlag für das betrieblich verwendete Büro liegt erheblich darunter und vermeidet somit eine unzulässige Überbewertung der Ertragskraft. Dies wird auch durch den Umstand bestätigt, dass die Stadt Wien bei einem Geschäft im Obergeschoss einen Abstrich von 25% bis 50% des Richtnutzwertes eines im gleichen Haus gelegenen Erdgeschossgeschäftslokales empfiehlt. Der vom Gericht angesetzte Zuschlag für die betrieblich genutzte Fläche von 30% liegt damit am unteren Ende dessen, was als Abschlag für einen bloßen Stockwerksnachteil bzw als Zuschlag für ein im 1 OG gelegenes Geschäftslokal empfohlen wird. Das Gericht hat, wiederum um die unterschiedliche Ertragskraft nicht zu stark zu gewichten, in Übereinstimmung mit der Bf für die Abstellräume 70% des Wohnungswertes (Richtnutzwertes) angesetzt, also lediglich 30% in Abzug gebracht. Dies obwohl im konkreten Fall der Gutachter auf Seite 8 des Gutachtens einen 60%igen Abschlag für Abstellräume nennt. Entspricht aber im konkreten Fall ein Abschlag von 30% der Minderwertigkeit von Abstellräumen gegenüber Wohnräumen, dann erscheint es im Hinblick auf die mehr als dreifache Ertragskraft angemessen, der höheren Wertigkeit von Geschäftsräumen gegenüber Wohnräumen mit einem Zuschlag in eben dieser Höhe zum Ausdruck zu bringen. Der vom Gutachter angesetzte und von der Bf mit

E-Mail vom 8.11.2016 (eventualiter) vorgeschlagene Zuschlag von 15% erscheint somit sowohl im externen als auch im internen Vergleich als unzureichend, wobei auch der Ansatz eines lediglich 15%igen Zuschlages dazu führen würde, dass der betrieblich genutzte Gebäudeteil nicht mehr von untergeordneter Bedeutung und der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid im Wesentlichen unverändert zu bestätigen wäre. Diesbezüglich wird nochmals auf die sachverhaltsmäßig nicht beeinspruchten finanzbehördlichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 20.4.2012 betreffend die im deutlich divergierenden Pachtzins bzw Ertragswert begründete unterschiedliche Werthaltigkeit verwiesen. Ergänzend seien auch die Ausführungen im BP-Bericht mit Verweis auf "Der Sachverständige 3/2010" erwähnt.

Dies hat zur Folge, dass das Gericht dem Grund nach der Auffassung des Finanzamtes folgt. Der betrieblich genutzte Gebäudeteil beträgt nach Überzeugung des Gerichtes aus den dargelegten Gründen 23,19% vom Gesamtgebäude und ist nicht von untergeordneter Bedeutung. Insoweit liegt Sonderbetriebsvermögen vor, sodass anlässlich der schenkungsbedingten Entnahme ein Entnahmegewinn zu versteuern ist. Dieser beträgt **138.523 €** (abzüglich der AfA iHv 1.062,80) und liegt damit über dem von der Betriebsprüfung (122.820,53), aber doch erheblich unter dem vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung (186.994) ermittelten, zu stark die unterschiedliche Ertragskraft betonenden Wert. Bei der Berechnung folgte das BFG den im BP-Bericht in Tz 1 B Z 32 lit g und h sowie hinsichtlich der Gewinnverteilung in Tz 2 dargelegten Rechenschritten.

Die Beschwerden waren damit als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid war spruchgemäß abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Nach Lehre (*Hofstätter/Reichel*, § 4 Abs 1 EStG 1988, Tz 57; *Doralt*, EStG¹⁷, § 4 EStG Tz 79) und Rechtsprechung (VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133, und 29.7.2014, 2010/13/0126) können bei der Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes zur Erzielung eines sachgerechten Ergebnisses bei deutlich wertmäßig divergierenden Gebäudeteilen auch andere Gewichtungen als die bloße Nutzfläche einfließen. Die Frage, ob Wertigkeitsunterschiede, die vor allem in der unterschiedlichen baubehördlichen Widmung und mietrechtlichen Einstufung von Gebäudeteilen wurzeln und starke Unterschiede in der Ertragskraft (Mietwert) bedingen, dem Grunde nach eine andere Gewichtung als jene nach der bloßen Nutzfläche rechtfertigen, ist von grundsätzlicher Bedeutung. Zu dieser Frage gibt es – soweit ersichtlich – keine höchstgerichtliche Rechtsprechung.

