



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Heinz Hengl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung der Bw GnbR, F., vertreten durch T-GmbH, K, vom 4. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, dieses vertreten durch Mag. Richard Tscheru, vom 4. September 2006 betreffend A) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 und B) einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 (Sachbescheid) nach der am 6. Dezember 2007 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

A) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

B) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, besteht aus den beiden Gesellschaftern Bw. Diese sind je zur Hälfte an der Gemeinschaft beteiligt.

Unternehmensgegenstand war im Streitjahr ua. die Führung eines Hotelbetriebes (Hotel Garni) in der Innenstadt von Y.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 2002 erklärte die Bw. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. € 1.215,56. Dieser Verlust wurde den beiden Gesellschaftern entsprechend ihres Beteiligungsverhältnisses zugewiesen.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungskgemäß (Bescheid gemäß § 188 BAO vom 25. Juli 2003).

Im Zuge einer abgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung (§ 147 Abs. 1 BAO) traf der Prüfer in seinem Bericht vom 30. August 2006 nachstehende Feststellungen:

Tz 1: Entnahmen betrieblicher Gebäudeteil

Die Gemeinschaft hat ihren Beherbergungsbetrieb (Hotel Garni) per 21.12.2002 aufgegeben. Die auf Frau RB lautende Gewerbeberechtigung wurde mit selben Datum zurückgelegt. Lt. Erklärung wurde von einer gem. § 24 (6) EStG begünstigten Betriebsaufgabe ausgegangen und die stillen Reserven des betr. genutzten Gebäudeteiles außer Ansatz gelassen.

Bis zur Betriebsaufgabe wurde das Gebäude lt. Berechnung der Betriebsprüfung zu rd. 28% betrieblich, der restliche Teil privat (Wohnung bzw. V+V) genutzt.

Der bisher betrieblich genutzte Teil wird ab 2003 als Frühstückspension im Rahmen der Einkünfte aus V+V im erlaubten Ausmaß von bis zu 50% weiter betrieben.

Nach erfolgter Betriebsaufgabe wurde die (im V+V genutzten Gebäudeteilen) entgeltliche Überlassung an Dritte (B und Eisdiele) im bisherigen Ausmaß weitergeführt.

Nach Ansicht der BP steht die Gebäudebegünstigung gem. § 24 (6) EStG 1988 (alte Rechtslage) nicht zu, da (bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen) das Gebäude an Dritte (B; Eisdiele) zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen wird.

Der Argumentation der Abgabepflichtigen bzw. deren stl. Vertreter, wonach sich der Gebäudebegriff des § 24 (6) Z 2 auf den bisher „betrieblich genutzten Gebäudeteil“ bezieht, konnte die Bp nicht folgen, da im Gesetz auf den Gebäudebegriff abgestellt wird und in diesem eine begünstigungsschädliche Nutzung stattfindet.

Es war deshalb durch die Bp. die stille Reserve, bezogen auf den bisher betrieblich genutzten Gebäudeteil, zu ermitteln und der Entnahmegewinn auf die Gesellschafter zu verteilen. Der Wert des Grund und Bodens wurde nicht in die Berechnung der stillen Reserven eingerechnet.

Hotel Garni

Zeitraum	1.1.- 31.12.2002 Euro
Vor Bp.	0,00
Nach Bp.	217.712,00
Differenz	217.712,00

Tz 2: Entnahme übrige Wirtschaftsgüter

Für den lt. Erklärung ermittelten Entnahmegewinn betreffend die übrigen WG wurde der Freibetrag gem. § 24 (4) EStG in Anspruch genommen.

Aufgrund des gestellten Antrages auf Hälftesatzbesteuerung ist der Ansatz des Freibetrages unzulässig. Siehe dazu § 24 (4) erster Teilstrich.

Hotel Garni

Zeitraum	1.1.- 31.12.2002 Euro
Vor Bp.	0,00
Nach Bp.	1.089,15
Differenz	1.089,15

Tz 3: Antrag gem. § 37 (5) EStG

Im Zuge der am 18.8.2006 durchgeführten Vorbesprechung wurden vom steuerlichen Vertreter der Abgabepflichtigen folgende mündlichen Anträge gestellt:

1. Antrag auf Verteilung der zu versteuernden stillen Reserven auf 10 Jahren gem. § 24 (6) Z 3 EStG ab dem Jahr 2002, somit jährlich einen Betrag iHv € 21.771,20.

Das entspricht einen Anteil für

BE StNr. 1	von	10.885,60
BR StNr. 2.	von	10.885,60

2. Antrag auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 37 (1) erster Teilstrich

Das entspricht für den jeweiligen Anteilsinhaber einer Bemessungsgrundlage von:

Zu verteilender Gewinn 2002	217.585,59
abzüglich 9/10 von Pkt. 1	195.827,03
BemGrdlg. 2002	21.758,56
BemGrdlg. pro Anteilsinhaber 2002	10.879,28

Für die weiteren 9 Jahre sind die in Pkt. 1 genannten Beträge anzuwenden.

In einer Anlage zum Bp-Bericht ermittelte der Prüfer den Sach- und Ertragswert der nunmehr strittigen Liegenschaft wie folgt:

A.) Sachwert

Bezeichnungen **Stichtag** 31.12.2000
Baujahr 1963 **Alter** 37 Jahre

Bodenwert

Grundstücksfläche	504	m ²	80	€	aufgr. Vergl.w.
somit			40.320	€	
Abschlag für Bebauung			10 %		
somit			4.032	€	
Bodenwert			36.288	€	
+ Aufschließungskosten			0	€	
gebundener Bodenwert			36.288	€	
			8		

Gebäudewert

Kubatur/Fläche	Keller m ³	EG m ² NF	1. OG m ² WNF	2. OG m ² NF	Dachgeschos s
	361,80 m ²	361,82 m ²	188,47 m ²	188,47 m ²	117,52 m ²
Höhe	2,6 m	0 m ²	0 m ²	0 m ²	0 m ²
	0 m	0 m ²	0 m ²	0 m ²	0 m ²
somit m ³ /m ²	940,68 m ³	362 m ²	188 m	188 m ²	118 m ²

Korr. offener Unterst.	0,00								
Neuherstellungswert netto	162	€/m ³	883	€/m ²	1.276	€/m ²	883	€/m ²	798 €/m ²
somit	151.920	€	319.330	€	240.488	€	166.337	€	93.722 €
					Loggia m² NF		Loggia m² NF		
					0	m ²	0	m ²	
Neuherstellungswert netto					2.924	€/m ²	2.924	€/m ²	
somit					0	€	0	€	
Zwischensumme	151.92	€	319.33	€	240.488	€	166.337	€	93.722 €
	0		0						
Techn. Lebensdauer Jahre	80		80		80		80		60
Bj	1972		1972		1972		1972		1972
Stichtag	2002		2002		2002		2002		2002
Alter in Jahren	30		30		30		30		30
RLD in Jahren	50		50		50		50		30
AfA linear	37,50%		37,50%		37,50%		37,50%		50,00%
- AfA somit	- 56.970	€	- 119.749	€	- 90.183	€	- 62.377	€	- 46.861 €
Bauzeitwert	94.950	€	199.58	€	150.305	€	103.961	€	46.861 €
			1						

Außenanlagen pauschal

Sachwert		631.946	€		gerundet	362.000	€
Grundanteil in %	5,74						
Gebäudeanteil in %	94,26						

B.) Ertragswert

Bezeichnungen	Stichtag	31.12.2000	
	Baujahr	31.12.1972	Alter 30 Jahre

Bodenwert

Grundstücksfläche	504	m ²	80	€		aufgr. Vergl.w.
somit			40.320	€		
Abschlag für Bebauung			10 %			
somit			4.032	€		
Bodenwert			36.28	€		
			8			
+ Aufschließungskosten			0	€		
gebundener Bodenwert			36.28	€		
			8			

Gebäudewert

Jahresrohertrag	Keller m³	EG m² NF	1. OG m² WNF	2. OG m² NF	Dachgeschos s
Monatsmieten	500 €	3.070 €	704 €	1.630 €	470 €
	0 €				0 €
	0 €	0 €	0 €		0 €
	0 €	0 €	0 €		0 €
Monatsmieten netto	500 €	3.070 €	704 €	1.630 €	470 €
* 12=Jahresbetrag	6.000 €	36.838 €	8.447 €	19.564 €	5.641 €
- Bewirtschaftungskosten					
Verwaltungskosten in %	4 in %	4	4 in %	4	4 in %
somit	240 €	1.474 €	338 €	783 €	226 €
Betriebskosten in	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
€/m²					
somit * 12	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Instandhaltungskosten in % von den					
Neuherstellungskosten					
Neuherstellungskosten	151.920 €	319.330 €	240.488 €	166.337 €	93.722 €
	1% in %	1% in %	1% in %	1% in %	1% in %
somit	1.519 €	3.193 €	2.405 €	1.663 €	937 €
Mietausfallwagnis in %	2 in %	2 in %	2 in %	2 in %	2 in %
somit	120 €	737 €	169 €	391 €	113 €
Jahresreinertrag	4.121 €	31.434 €	5.535 €	16.726 €	4.365 €

Jahresreinertrag ges.	62.18	€					
	2						
-Bodenertragswertanteil Bodenwert	36.288	€					
*Liegenschaftszinss./100	5,0	in Prozent					
somit	1.814	€					
-Bodenertragswertanteil	120	€	917	€	162	€	488
Reinertrag des Geb.	4.001	€	30.517	€	5.373	€	16.238
wND in Jahren	80		80		80		80
Bj	1972		1972		1972		1972
Stichtag	2002		2002		2002		2002
wRND in Jahren	20		20		20		20
Liegenschaftszinssatz	5,5		5,5		5,5		5,5
som. Kapitalisierungsfaktor	11,95		11,95		11,95		11,95
Gebäudeertragswert	47.80	€	364.67	€	64.212	€	194.049
	7		7				50.643

Bodenwert 36.288
Außenanlagen pauschal

Ertragswert	757.676	€	gerundet	758.000	€
Grundanteil in %	4,79				
Gebäudeanteil in %	95,21				

Der sich aus Sach- und Ertragswert der Liegenschaft F. ergebende Verkehrswert wurde unter Zugrundelegung einer Gewichtung von 1:1 mit € 695.000,- ermittelt. Dieser Betrag wurde auf € 700.000,- aufgerundet.

Die zu versteuernden stillen Reserven wurden auf Basis des genannten Betrages von Seiten des Prüfers ermittelt wie folgt:

Anteil Grund und Boden	40.196	5,74 % im Sachwert – Verhältnis
Anteil Gebäude netto	659.804	94,26 %
+ 20 % USt	131.961	
Gebäudewert Brutto	791.765	
davon betrieblicher Anteil	222.460	28,10 % siehe Nutzungsverteilung Gebäude
Buchwert lt. AVZ	4.748	
Stille Reserve betr. Ant.	217.712	

Im Arbeitsbogen der Bp. finden sich weiters nachstehende Festhaltungen des Prüfers zur Nutzungsverteilung des streitgegenständlichen Gebäudes, dessen Gesamtfläche sich auf 1.218,08 m² beläuft:

			Fläche		
Dachgeschoß					
lt. Plan Südteil		56,00			
lt. Plan Nordteil		56,00	112,00		
Diele			5,52	<u>117,52</u>	342,24 m ² betrieblicher Anteil 28%
2. Obergeschoß					
Nutzfläche wie 1. OG	1,25x18		188,47	<u>188,47</u>	
1. Obergeschoß					
Frühstücksraum			<u>36,25</u>		
Wohnung privat	17,8x5,6		99,68		
	7,7x5,2		40,04		
Stiegenhaus			12,50	<u>188,47</u>	
Erdgeschoß					
B			254,32		

Eisdiele M OEG			80,00		
Stiegenhaus			27,50	361,82	
Kellergeschoß					
Unter der Eisdiele			80,00		
Vorraum (Stiegenhaus)			27,50		
Unter B im Haupthaus			81,40		
Unter B im westseitigem Teil			116,10		
offener Unterstand			56,80	361,80	
Gesamtfläche				1.218,08	

Der besagte Arbeitsbogen der Betriebsprüfung beinhaltet auch eine Aktennotiz mit nachstehendem Inhalt:

„Am 18.8. 2006 fand im Finanzamt St.Veit eine Vorbesprechung der Bp. Bt. statt. Anwesend sind Herr Bt., Mag. FS, Mag. W. Zu den einzelnen Punkten der Prüfungsfeststellungen wurde folgendes besprochen:

1. Das vom Abgabepflichtigen vorgelegte Gutachten über den Gebäudewert wurde durch die Bp. gewürdigt. Aufgrund unterschiedlicher Ansätze und Auslegungen war eine Einigung über den Wert des betrieblich genutzten Gebäudeteiles nicht herstellbar. Es wurde darüber Einigkeit erzielt, über die Höhe erst im weiteren Verfahren (Berufung wurde erhoben) zu verhandeln, da seitens des stl. Vertreters sicher mit einer Entscheidung über die begünstigte Entnahme zu seinen Gunsten zu rechnen ist. Sollte dies zutreffen, wäre der Entnahmewert gegenstandslos. Im Verfahren wird der Wert lt. Bp. in Ansatz gebracht.
2. Lt. Bp. liegt keine begünstigte Gebäudeentnahme iSd. § 24(6) EStG vor! Die Gegenseite argumentiert im Wesentlichen aber damit, dass es sich beim Gesetzesbegriff „Gebäude“ um den betrieblich genutzten Gebäudeteil handelt. Dadurch würde sehr wohl eine begünstigte Entnahme vorliegen. Durch die Bp. wird vermerkt, dass alle übrigen Voraussetzungen für die Begünstigung vorliegen. Für diesen Punkt wird die Berufung eingereicht werden.
3. Der Antrag gem. § 24 (6) Z 2 auf begünstigte Besteuerung nach § 37 (5) und Aufteilung auf 10 Jahre wird durch den Steuerberater im Zuge der Vorbesprechung gestellt.
4. Die Einkünfte aus V+V (große V+V lt. Bp.), betreffend die Pension (Nachfolge des Hotels) wurden im Zuge der Bp hinsichtlich einer vorliegenden Liebhabereivermutung untersucht. Es wurde zugesagt, umgehend eine Prognoserechnung zur Beurteilung einer „objektivierbaren Gesamtüberschusszielungsabsicht“ beizubringen.“

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Betriebsprüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Feststellungsbescheid (Sachbescheid), mit welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 217.585,59 einheitlich und gesondert festgestellt wurden.

Mit Berufungseingabe vom 4. Oktober 2006 berief die Bw. sowohl gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2002 als auch gegen den darauf basierenden Sachbescheid.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO wandte die Bw. ein, der vorliegende Sachverhalt falle unter die Begünstigungsbestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988. Die in Tz 2 des Bp-Berichtes angeführten Änderungen hinsichtlich des Wertes der

entnommenen übrigen Wirtschaftsgüter seien mit € 1.089,00 derart geringfügig, dass aus wirtschaftlichen Gründen eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht durchzuführen sei.

Was den ergangenen Feststellungsbescheid anlange, so sei dieser mit dem Mangel der inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet, zumal darin sowohl der Gebäudebegriff des § 24 Abs. 6 EStG 1988 in der bis 2004 geltenden Fassung unrichtig ausgelegt als auch die Höhe des Entnahmewertes widersprüchlich ermittelt worden seien.

Konkret brachte die steuerliche Vertretung dazu vor:

Die Gesamtnutzfläche des in den Jahren 1972 und 1973 in der Innenstadt von Y errichteten Gebäudes belaufe sich auf insgesamt 1.218,08 m². Darin inkludiert seien das Kellergeschoss, das Erdgeschoss, das 1. und 2. Obergeschoss sowie das Dachgeschoss. Von Anfang an sei im 1. Obergeschoss die private Wohnung der Ehegatten Bt. situiert gewesen. Im 2. Obergeschoss und im Dachgeschoss des Gebäudes sei ein Hotelbetrieb in Form des Hotel Garni eingerichtet gewesen. Dabei sei im 1. Obergeschoss anteilig der Frühstücksraum mit 36,25 m² angesiedelt gewesen. Unter Berücksichtigung dieser Nutzflächen ergäbe sich somit ein betrieblicher Anteil an der Gesamtnutzfläche von 342,24 m² oder ca. 28% der Gesamtfläche. Dieser Prozentsatz sei in der Folge durch die Betriebsprüfungsabteilung für die Ermittlung des gemeinen Wertes der betrieblichen Gebäudeteile anlässlich der Überführung des Betriebsvermögens in die Privatsphäre herangezogen worden.

Das Verhältnis der übrigen Nutzflächen des Gebäudes (private Wohnung, vermietetes Geschäftslokal im Erdgeschoss sowie Kellerräumlichkeiten) ergäben somit einen Restanteil von 72% der Gesamtnutzfläche. Davon entfalle auf die private Wohnung ein Anteil von 12,23 %. Die Restnutzflächen ergäben somit einen anteiligen Prozentsatz von 59,77 %, wobei es sich hier um die vermieteten Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss sowie um Kellerräumlichkeiten handle.

Es sei daher festzuhalten, dass von Beginn an kein größerer Anteil des Gebäudes als der von 28% betrieblich genutzt worden sei und sei dieser Anteil in diesem Verhältnis in die Bilanz als Betriebsvermögen aufgenommen worden. Weiters sei auch darauf hinzuweisen, dass die Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss ebenso von Beginn an vermietet gewesen seien und somit nicht der Bw., sondern anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte gedient hätten.

Die Gewinnermittlung betreffend das Hotel Garni sei gem. § 4 Abs. 1 EStG erfolgt. Gegen Ende des Jahres 2002 sei von den beiden Gesellschaftern beschlossen worden, den Gewerbebetrieb aufzugeben. Der Gesellschafter EB beziehe seine gesetzliche Alterspension in Form einer Berufsunfähigkeitspension, die Gesellschafterin RB beziehe ihre gesetzliche Alterspension in Form einer Invaliditätspension.

In den Steuererklärungen für 2002 sei dem Finanzamt die Betriebsaufgabe mitgeteilt worden. Gleichzeitig sei die Durchführung einer begünstigten Betriebsaufgabe gem. § 24 Abs. 6 EStG beantragt worden, zumal sämtliche Voraussetzungen hierfür (Hauptwohnsitz im Betriebsgebäude, Pensionsantritt, Zurücklegung der Gewerbeberechtigung, Einstellung der gewerblichen Tätigkeit, Weiternutzung von lediglich maximal 10 Fremdenbetten zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zu diesem Zeitpunkt gegeben gewesen seien. Das Finanzamt habe das Vorliegen der genannten Voraussetzungen entsprechend geprüft und demzufolge die Steuerbegünstigung des § 24 Abs. 6 EStG zuerkannt. Erst in weiterer Folge gelangte die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes zur Ansicht, dass die Gebäudebegünstigung des § 24 Abs. 6 EStG idF vor dem AbgÄG 2004 nicht zustehen würde, da bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen, das „Gebäude“ an Dritte zur Erzielung betriebliche Einkünfte überlassen worden sei.

Zu der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht wandte die Bw. ein, dass die Nutzung des gesamten Gebäudes von Anbeginn sich lediglich auf einen Anteil von 28 % beschränkt habe, wohingegen die übrigen Flächen entweder privat genutzt worden seien oder der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte in Form von Vermietung und Verpachtung gedient hätten. Eine außerbetriebliche Vermietung, die jedenfalls in der Nutzung der übrigen Gebäudeflächen den weitaus größeren Teil einnehme, sei für die Beurteilung der Frage, ob eine begünstigte Betriebsaufgabe nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 gegeben sei, nicht schädlich. Die Bw. verwies dabei auf die dazu ergangenen Ausführungen in *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 24 Abs. 6 Tz. 23.

Vorgebracht wurde weiters, dass die außerbetriebliche Vermietung sowohl vor als auch nach der Betriebsaufgabe im gleichen Umfang betrieben worden sei. Nach dem Gesetzeszweck sei allein entscheidend, dass mit der Betriebsaufgabe stille Reserven des Gebäudes aufgedeckt würden, deren Versteuerung dem Steuerpflichtigen dann nicht zugemutet werde, wenn dieser im selben Gebäude seinen Hauptwohnsitz unterhalte. Als Gebäude, das nicht veräußert oder sonst zur Einkünfteerzielung „verwendet“ werden dürfe, sei eindeutig das bisher betrieblich genutzte Gebäude zu verstehen. In dem Falle, dass – von der Wohnung abgesehen – bisher nicht das ganze Gebäude betrieblich genutzt und ein Teil bereits vermietet worden sei, würden sich die Voraussetzungen für die Begünstigung sinngemäß nur auf die bisher betrieblich genutzten Gebäudeteile beziehen.

Die seitens der Bp. verwendete Interpretation des Gebäudebegriffes, wonach das gesamte Gebäude als solches zur Beurteilung der Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschriften des § 24 Abs. 6 EStG 1988 heranzuziehen sei, könne nicht geteilt werden. Nach Ansicht der Bw. handle es sich bei einem Gebäude im steuerrechtlichen Sinn stets nur um den Gebäudeteil

oder die Gebäudeteile, welche(r) notwendiges Betriebsvermögen darstelle(n) und daher notwendigerweise auch in die Bilanz als Anlagevermögen aufzunehmen sei(en). Sohin können nur solche Gebäudeteile im Zuge der Betriebsaufgabe wieder in das Privatvermögen entnommen werden, welche vorher Gegenstand des Betriebes bzw. des Betriebsvermögens waren. Insoweit sei daher der Begriff des „Gebäudes“ nur auf Gebäudeteile der genannten Art anzuwenden. Der Gesetzgeber habe, so die Bw., diese Regelung in der Form geschaffen, um die oft nicht tragbare Steuerbelastung bei Betriebsaufgabe zu reduzieren. Eine von Anfang an daneben bestehende Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit – wie sie gegenständlichen Fall im Erdgeschoss erfolgt sei – könne einer begünstigten Betriebsaufgabe nach § 24 Abs. 6 EStG nicht entgegenstehen.

Der Gesetzgeber habe darüber hinaus selbst erkannt, dass die ursprüngliche Regelung zum § 24 Abs. 6 EStG aus wirtschaftlicher Sicht nicht umsetzbar sei (zB. Stilllegung der betrieblich genutzten Räumlichkeiten für die Dauer von 5 Jahren) und habe demzufolge diesen Zustand durch eine Gesetzesnovelle in Form des AbgÄG 2004 saniert. Im Zuge dieser Novelle seien die einschränkenden Bestimmungen weitestgehend weggefallen. Eine schädliche Verwendung liege nunmehr lediglich dann vor, wenn das Gebäude innerhalb von fünf Jahren veräußert werde. Eine Klarstellung zum Gebäudebegriff sei auch insofern erfolgt, als dass nunmehr der Gesetzgeber nur mehr von Gebäudeteilen spreche, welche anlässlich der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen zu überführen seien.

Die Bw. beantragte, die Abgabenbehörde möge im Zuge ihrer Berufungserledigung entsprechend dem Erstbescheid die Begünstigungsbestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 zuerkennen. Für den Fall, dass diesem Begehren die Anerkennung versagt bleibe wurde in eventu die Herabsetzung des Entnahmewertes auf € 60.000,- bei gleichzeitiger Verteilung des Aufgabegewinnes auf 10 Jahre unter Zugrundelegung eines Hälftesteuersatzes gemäß § 24 Abs. 6 letzter Satz leg.cit. beantragt.

Die Bw. begründete ihr Eventualbegehren mit nachstehender Argumentation: Nach Mitteilung der Bp. sei der Wert des Grund und Bodens in die Berechnungen der stillen Reserven nicht eingerechnet worden. Dies sei jedoch insoweit unrichtig, als in der angeschlossenen Sach- und Ertragswertermittlung der Anteil für Grund und Boden im ermittelten Entnahmewert enthalten sei. In den finanzamtlichen Berechnungsgrundlagen seien ferner einige Parameter bzw. Rechenoperationen nicht nachvollziehbar; insbesondere sei bei der Ermittlung des Sachwertes der Stichtag 30.12.2000, das Baujahr des Gebäudes mit 1963 sowie ein Restalter von 37 Jahren ausgewiesen. In weiterer Folge sei dann das Finanzamt von einer technischen Lebensdauer von 80 Jahren ausgegangen, habe ein verbrauchtes Alter von 30 Jahren

unterstellt sowie eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren festgesetzt. Diese Berechnungen seien mit den angeführten Anfangsdaten nicht in Einklang zu bringen.

Weiters sei festzuhalten, dass die Bp. bei der Ermittlung des Bodenwertes einen Grundstückspreis von € 80,-/m² in Ansatz gebracht habe. Bei dem hier zu beurteilenden Grundstück handle es sich um ein Geschäftsgrundstück in zentralster Lage mit einer Idealgröße von 504 m². Allein aus diesem Grunde erweise sich der Ansatz eines weitaus höheren Grundstückspreises als geboten. Wie aus den in unmittelbarer Umgebung bislang stattgefundenen Grundstücksverkäufen hervorgehe, lasse sich für Geschäftsgrundstücke dieser Art durchaus ein Veräußerungserlös zwischen € 450,- und 550,-/m² erzielen. Insoweit erweise sich die Ermittlung des Bodenwertes durch die Abgabenbehörde erster Instanz als verfehlt.

Im Laufe des weiteren Verfahrens brachte der Gesellschafter EB Vertragsurkunden (in Abl.) über zwei im Stadtgebiet von Y stattgefundenen Liegenschaftsveräußerungen zur Vorlage. So wurde in einem bereits im Jahre 1977 abgeschlossenen Kaufvertrag für eine ca. 400 m² große Liegenschaft ein Veräußerungserlös von € 203,50/m² erzielt; in einem anderen Fall belief sich der Veräußerungserlös einer im Jahre 1992 verkauften Liegenschaft im Ausmaß von ca. 570 m² auf € 370/m².

Die Bw. führte in ihrer Berufungseingabe ergänzend ins Treffen, dass die Bp. unrichtigerweise für sämtliche Gebäudeteile Ertragswerte in Ansatz gebracht habe. Bei der Ausmittlung des Ertragswertes für das Erdgeschoss sei die Abgabenbehörde von den tatsächlich erzielten Mieteinnahmen ausgegangen. In weiterer Folge habe diese den auf diese Weise ermittelten Ertragswert auf die oberen Geschosse übertragen. Dabei sei ein Durchschnittsertragswert sowohl für das 1. und 2. Obergeschoss als auch für das Dachgeschoss ermittelt worden und in der Folge auf den betrieblichen Anteil (28% der Gesamtnutzflächen) umgelegt worden. Insoweit sei auch bei der Ermittlung des Ertragswertes eine Kürzung des Bodenwertanteiles vorgenommen worden; der Bodenwert selbst sei jedoch in die Gesamtberechnung des Ertragswertes wiederum einbezogen worden und sei demnach im Wertansatz von € 758.000,00 enthalten. In diesem Zusammenhang sei auch festzuhalten, dass in Bezug auf das Kellergeschoss die Annahme eines fiktiven Ertragswertes – vom Finanzamt seien diesbezüglich € 500,-/m² in Ansatz gebracht worden – unzulässig sei, zumal bei einer fiktiven Vermietung bzw. Verpachtung das Nutzungsentgelt für derartige Räumlichkeiten in der jeweiligen Miete des darüber befindlichen Geschäftslokales enthalten sei. Weiters sei dem Prüfer mehrfach mitgeteilt worden, dass das Dachgeschoss in Folge Mansardenbauweise der derzeit geltenden Bauordnung nicht mehr entspreche und daher auch nicht mehr vermietbar sei. Demzufolge sei dieses bei der Berechnung eines fiktiven Ertragswertes auszuscheiden.

Eine sachgerechte Bewertung sei die Zugrundelegung des tatsächlich erzielten Pachtertrages für den nämlichen Gewerbebetrieb, wobei dieser mit 10 – 12% des erzielbaren Umsatzes anzusetzen sei. Die Umsätze der vergangenen Jahre beliefen sich im Jahresdurchschnitt auf € 19.000,00. Dies bedeute, dass bei günstiger Verpachtung ein Pachtreinertrag zwischen € 2.000,00 – € 2.500,00 p.a. erzielbar sei. Die Bp. habe für das 2. Obergeschoss und das Dachgeschoss sowie den Frühstücksraum im 1. Stock insgesamt einen Reinertrag von € 26.626,00 ermittelt. Ein derartiger Ertragswert sei absolut illusorisch, zumal in der Vergangenheit dieser Betrag nicht einmal als Umsatz erzielt werden habe können.

Ebenfalls unrichtig sei die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise, den ermittelten Gebäudeverkehrswert mit einer Umsatzsteuer (20%) zu belasten und so den Entnahmewert als Bruttowert in Ansatz zu bringen.

In der seitens der Bp. ergangenen Stellungnahme vom 12. Oktober 2006 replizierte der Betriebsprüfer, dass – entgegen dem Berufungsvorbringen – der Grund und Boden in die Ermittlung des Entnahmewertes nicht einbezogen worden sei. Dieser sei bei der Ermittlung des Verkehrswertes wieder in Abzug gebracht worden und sei daher in den stillen Reserven nicht enthalten. Was das Berufungsvorbringen im Zusammenhang mit dem angesetzten Stichtag 30. Dezember 2000, dem Baujahr und der Nutzungsdauer des Gebäudes anbelangt, so führte der Prüfer aus, dass es sich dabei um erläuternde Eingaben handle, welche irrtümlicherweise unrichtig eingegeben worden seien, sich jedoch auf die eigentliche Rechenoperationen nicht ausgewirkt hätten. Der Berechnung selbst seien sehr wohl die richtigen Werte zugrunde gelegt worden.

Unter Bezugnahme auf *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Pkt. 7.2.*, sei vorab der Ertragswert der gesamten Liegenschaft zu ermitteln. Dieser diene als Ausgangsbasis für die Ermittlung des Verkehrswertes des Liegenschaftsanteiles. Im vorliegenden Fall handle es sich zwar nicht um einen Liegenschaftsanteil, wohl aber um einen getrennt von den übrigen Flächen zu beurteilenden Gebäudeanteil. Daher seien dieselben Kriterien heranzuziehen, die auch bei der Beurteilung von Liegenschaftsanteilen zur Anwendung gelangen.

Was den von der Bw. gestellten Eventualantrag auf Verteilung des Entnahmegewinnes auf 10 Jahre unter Ansatz eines Hälftesteuersatzes anlange, so sei dieses Begehren berechtigt.

Das Finanzamt legte die vorliegende Berufung ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens brachte die Bw. ein von Ing. H X, gerichtlich beeideter Sachverständiger für Bauwesen, verfasstes Gutachten über die Ermittlung des Verkehrswertes der betrieblich genutzten Gebäudeteile zur Vorlage. Darin wird der Sachwert

der betrieblichen Gebäudeteile mit € 177.975,- ausgewiesen. Als Ertragswert wurde indes ein Betrag von € 20.217,- gutachtlich in Ansatz gebracht. Dazu wurde erläuternd ausgeführt, dass der nämliche Betrieb ohne Generalsanierung nicht mehr gewinnbringend zu führen sei. So sei auch die Ertragssituation in den letzten Jahren negativ gewesen. Bei der Ausmittlung des Ertragswertes ging der Gutachter von einem fiktiven Mietertrag iHv € 8.400,- p.a. aus. Dieser Betrag wurde um Bewirtschaftungskosten iHv 20% gekürzt, woraus sich ein jährlicher Nettoertrag von € 6.720,- ergab. Unter Zugrundelegung einer 5-jährigen Restnutzungsdauer, eines Kapitalisierungszinssatzes von 6% sowie eines Vervielfachers von 4,21 wurde ein adaptierter Ertragswert von € 28.291,- ermittelt. Davon in Abzug gebracht wurde ein Bodenwertanteil von € 8.074,-.

Bei der Ermittlung des Verkehrswertes gewichtete der Gutachter Sach- und Ertragswert im Verhältnis 1:3 und rundete den sich daraus ergebenden Wert (€ 59.656,-) auf € 60.000,- auf.

Die Bw. legte zudem eine Reihe von Lichtbildern vor, die allesamt dokumentieren sollten, dass an den ehemals betrieblich genutzten Gebäudeteilen umfangreiche Renovierungsarbeiten durchzuführen seien.

Im Zuge eines am 8. November 2007 abgeführten Erörterungsgespräches wurde das vorgelegte Gutachten eingehend diskutiert. Was die Ermittlung des Gebäudesachwertes anbelangt, so folgten die Verfahrensparteien einvernehmlich den diesbezüglichen Ausführungen des Ing. X. Festzuhalten bleibt, dass die darin ausgewiesenen Wertansätze im Wesentlichen mit jenen, die seitens der Bp. ermittelt wurden, kongruieren. Ebenso wurde bei der Ermittlung des Ertragswertes den Ausführungen des Privatsachverständigen gefolgt, wobei allerdings die Bewirtschaftungskosten auf 30% angehoben wurden. Gleichzeitig wurde die Nutzungsdauer – bei gleichbleibendem Kapitalisierungszinssatz (6%) – auf 10 Jahre erhöht. Der sodurch bereinigte Ertragswert von € 40.624,- wurde mit dem ermittelten Sachwert im Verhältnis 1:1 gewichtet und ergab einen (abgerundeten) Verkehrswert von € 100.000,-. Gekürzt um den Restbuchwert von € 4.748,- ergaben sich sohin an stillen Reserven € 95.252,-. Diese einvernehmliche Festsetzung des gemeines Wertes sowie dessen Außerstreitstellung erfolgte ausschließlich für den Fall der Abweisung des Erstbegehrens (Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988) durch den erkennenden Senat.

In der am 6. Dezember 2007 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte die steuerliche Vertretung ergänzend vor, dass der Terminus „Gebäude“ gemäß seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu interpretieren sei. Das zur Auslegung des Gebäudebegriffes ergangene verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0038 – nach diesem bestimme sich der Gebäudebegriff nach bautechnischen und nicht nach wirtschaftlichen

Gesichtspunkten – sei in sachverhältnismäßiger Hinsicht auf den gegenständlichen Fall nicht übertragbar. Die im finanzbehördlichen Verfahren vertretene Rechtsansicht, wonach der Gebäudebegriff des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sich auf betrieblich genutzte Gebäudeteile beschränke, werde zudem auch von Prof. A geteilt.

Der Amtsvertreter replizierte, die primäre Auslegungsmethode von Gesetzestexten sei die Wortinterpretation (grammatikalische Interpretation). Die berufungsgegenständliche Gesetzesstelle unterscheide nach ihrem Wortlaut eindeutig zwischen „Gebäudeteilen“ und dem Begriff des „Gebäudes“. Der dahinter stehende Wille des Gesetzgebers sei zudem aus den EB zur RV zum AbgÄG 1980 zu ersehen. Daraus gehe explizit hervor, dass auch nicht betrieblich genutzte Gebäudeteile in die Betrachtung miteinzubeziehen seien. Im vorliegenden Fall sei eine Versteuerung der stillen Reserven durchaus zumutbar, zumal liquide Mittel durch die Vermietung eines Gebäudeteiles gegeben seien. In der zwischenzeitig geänderten Rechtslage sei – entgegen den Ausführungen des Bw. – keine Klarstellung zu erblicken, sondern vielmehr eine bewusst gesetzte Änderung zu Gunsten der Abgabepflichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und lit. c (Vorfragentatbestand) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte ("Neuerungstatbestand").

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148, 24.6.2003, 2003/14/0065). Maßgeblich ist der Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (*Stoll*, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 303 Tz 14 und die dort zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur).

Im Wiederaufnahmsbescheid wird darauf hingewiesen, dass die Wiederaufnahme aufgrund der im Betriebsprüfungsverfahren getroffenen Feststellungen erfolgt sei. Diese Feststellungen seien dem Betriebsprüfungsbericht bzw. den sonstigen im Prüfungsverfahren getätigten Aufzeichnungen zu entnehmen.

Fakt ist, dass die Bw. die Abgabenbehörde mit Schreiben vom 3. Feber 2003 von der Betriebsaufgabe in Kenntnis gesetzt und gleichzeitig den Antrag gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 gestellt hat. Die Behörde hat in weiterer Folge unter Zugrundelegung der bezughabenden Erklärung (Form E 6) vom 22. Juli 2003 mit Bescheid vom 25. Juli 2003 antragsgemäß eine einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vorgenommen. Darin wurden die erklärten Verluste in Höhe von je € 1.215,56 den beiden Gesellschaftern entsprechend ihrem Beteiligungsausmaß zugewiesen.

Der Behörde war nach Aktenklage zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides lediglich bekannt, dass die „Gesellschafter beschlossen, den Umfang ihrer betrieblichen Tätigkeit auf die Vermietung von zehn Fremdenbetten zu reduzieren“. Kenntnis über weitere steuerrelevante Tatsachen, wie etwa das prozentuelle Ausmaß der privat genutzten sowie der vermieteten Räumlichkeiten waren der Behörde - aus Sicht des damaligen Feststellungsverfahrens – ebenso wenig bekannt, wie der Umstand, dass Teile der Bestandflächen an Unternehmungen vermietet werden, die ihrerseits gewerbliche Einkünfte erzielen.

Alle Wiederaufnahmsgründe sind "relative" Wiederaufnahmsgründe. Nicht schon ihre Verwirklichung, sondern erst die Verbindung mit einem **möglicherweise anders lautenden Bescheid** vermag die Wiederaufnahme zu rechtfertigen (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar, § 303; Pkt. 4). Daher ist schon im Wiederaufnahmeverfahren auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen (VwGH 22.12.1965, 2215/64). Ist die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmsgrundes auf die Sachentscheidung, also die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltes zu verneinen, dann ist das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wieder aufzunehmen (VwGH 15.10.1979, 2913f/78). Der Wiederaufnahmsgrund müsste demnach geeignet sein, in den neuen Sachbescheid einzufließen und sich auf den Spruch durchzuschlagen.

Zum Aspekt der Wiederaufnahme des Verfahrens bringt die Bw. vor, dass die vom Finanzamt vorgenommene rechtliche Beurteilung der Begünstigungsbestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 unrichtig sei. Hätte das Finanzamt diese Bestimmung richtig interpretiert, so wären die stillen Reserven nicht zu versteuern und es bliebe kein Raum für eine Wiederaufnahme des Verfahrens, zumal die unter der Tz 2 des Bp-Berichtes ausgewiesenen Änderungen derartig geringfügig seien, dass diese allein die vorgenommene Verfahrensmaßnahme nicht rechtfertigen würden.

Zur materiellrechtlichen Vorfrage:

Die Bestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung ordnet an:

Wird der Betrieb aufgegeben, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,
 - erwerbsunfähig ist oder
 - das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt,
- dann unterbleibt auf Antrag hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile die Erfassung der stillen Reserven. Dazu müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Das Gebäude muß bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein,
2. das **Gebäude** darf weder
 - ganz oder zum Teil veräußert werden,
 - ganz oder **zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen** noch

- überwiegend selbst zur Einkunftserzielung verwendet werden und

3. auf das Gebäude dürfen keine stillen Reserven übertragen worden sein.

Wird das Gebäude innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes vom Steuerpflichtigen oder seinem Rechtsnachfolger veräußert, unter Lebenden unentgeltlich übertragen oder zur Einkunftserzielung im Sinne des zweiten Satzes verwendet oder überlassen, dann sind die nicht erfaßten stillen Reserven in diesem Jahr unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 zu versteuern. Sind die stillen Reserven deswegen zu versteuern (nachzuversteuern), weil das Gebäude im Sinne des zweiten Satzes verwendet oder überlassen wird, so sind die zu versteuernden (nachzuversteuernden) stillen Reserven über Antrag beginnend mit dem Kalenderjahr, in dem der Aufgabegewinn versteuert (nachversteuert) wird, auf zehn Jahre gleichmäßig verteilt als Einkünfte anzusetzen. § 37 ist auch in diesem Fall anzuwenden.

Die Bestimmung des § 24 Abs. 6 Z 2 Teilstrich 2 EStG stellt unmissverständlich klar, dass die Gebäudebegünstigung nur dann eintreten kann, wenn ua. das Gebäude – die zitierte Bestimmung spricht ausschließlich von Gebäuden und nicht etwa von Gebäudeteilen (!) – nicht Dritten gänzlich oder zum Teil zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen wird.

§ 24 Abs. 6 leg.cit. stellt auf den Begriff des Gebäudes aus bautechnischer Sicht und nicht etwa auf eine wirtschaftliche Einheit ab (*Büsser* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, Bd. III C, § 24 Abs. 6). Ebenso wie im Bewertungsrecht ist dabei unter Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (VwGH 19.2.1991, 91/14/0031 und 14.12.2006, 2005/14/0038). Das Gebäude wird ausschließlich durch die aufgestellten bautechnischen Kriterien bestimmt. Nach dem äußeren Erscheinungsbild – seitens der Amtspartei wurden diesbezüglich Digitalfotos zur Vorlage gebracht – sowie nach der baulichen Ausgestaltung (aktenkundig sind in diesem Zusammenhang die bei der Baubehörde eingereichten und bewilligten Baupläne) handelt es sich bei dem hier zu beurteilenden Bauwerk unzweifelhaft um ein Gebäude. Die unterschiedliche Nutzung desselben – ein Teil dient der Erzielung von

Vermietungseinkünften, ein anderer Teil hingegen zu Wohnzwecken – vermag grundsätzlich keine Änderung am Gebäudecharakter herbeizuführen, zumal wirtschaftliche Erwägungen, insbesondere auch die Verwendungsart, außer Betracht zu bleiben haben.

Das Berufungsvorbringen, wonach bei Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 der Gebäudebegriff ausschließlich auf jene Gebäudeteile zu reduzieren sei, welche in das (notwendige) Betriebsvermögen aufgenommen worden seien, findet weder im Wortlaut des Gesetzes selbst, noch in den dazu ergangenen Parlamentarischen Materialien Deckung. Eine derartige Lesart wird auch vom erkennenden Senat nicht geteilt. Hätte der Gesetzgeber den Eintritt einer von der Bw. ventilerten Rechtswirkung gewollt, so wäre er nicht gehindert gewesen, anstelle der Formulierung „Gebäude“ etwa die Formulierung „bisher betrieblich genutzter Gebäudeteil“ zu verwenden.

In den EB zur RV zum AbgÄG 1980 wird zu Art I Z 9 (§ 24 Abs. 6) indessen – klarstellend – Nachstehendes ausgeführt:

„Zur Vermeidung von Härten sieht der Entwurf in bestimmten Fällen der Betriebsaufgabe auf Antrag eine Ausscheidung der stillen Reserven betrieblich genutzter Gebäudeteile aus dem steuerpflichtigen Aufgabegewinn vor. Voraussetzung ist, dass das in Betracht kommende Gebäude im Zuge der Betriebsausgabe weder (ganz oder zum Teil, **also auch etwa hinsichtlich des nichtbetrieblich genutzten Teiles**) veräußert noch einem Dritten zur betrieblichen Einkunftserzielung überlassen oder überwiegend zu einer sonstigen Einkunftserzielung verwendet wird. Die Überlassung zur betrieblichen Einkunftserzielung soll deshalb schädlich sein, weil sonst Fälle einer Betriebsaufspaltung, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Betriebsaufgabe nach sich ziehen können, begünstigt wären. **Überdies ist es in diesem Fall sowie auch in dem weiters schädlichen Fall, dass das Gebäude überwiegend zur Einkunftserzielung verwendet wird, dem Steuerpflichtigen durchaus zumutbar, die stillen Reserven des betrieblich genutzten Gebäudeteiles im Rahmen der Betriebsaufgabe zu versteuern.** [...]“

Aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes und den diesbezüglich ergangenen EB zur RV zum AbgÄG 1980 lässt auch die zur gegenständlichen Thematik ergangene einschlägige Fachliteratur eine von der Bw. relevierte Interpretationsweise nicht zu. So halten etwa *Quantschnigg/Schuch* in ihrem Einkommensteuer-Handbuch zu § 24 Tz 134 ausdrücklich fest, dass „bereits jede noch so geringe Gebäudeüberlassung für betriebliche Zwecke die Nichtanwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 24 Abs. 6 EStG zur Folge habe“.

Erst aufgrund der durch das Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG)2004, BGBl I 2004/180, geschaffenen Rechtslage bleibt die Verwendung des vor der Betriebsaufgabe betrieblich genutzten Gebäudes bzw. Gebäudeteiles zur Erzielung von betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften begünstigungsunschädlich. Die EB zur RV zum AbgÄG 2004 begründen dies in Z 10 wie folgt:

„Die **bisherige Regelung** der vorläufigen Nichterfassung der stillen Reserven in Gebäuden, die dem Steuerpflichtigen auch als Hauptwohnsitz gedient haben, erwies sich insofern als wirtschaftshemmend, als sie die weitergehende Nutzung des ehemals betrieblich genutzten Gebäudeteils erschwerte, da **jede betriebliche Nutzung durch Dritte** wie auch die überwiegende Vermietung innerhalb einer fünfjährigen Frist zur Nacherfassung der stillen Reserven führte. Auf diese Weise waren Steuerpflichtige in vielen Fällen gezwungen, bis zum Ablauf der fünfjährigen Frist, das Gebäude einer weiteren Nutzung vorzuenthalten. [..].“

Erst im Zuge der Betriebsprüfung kamen Umstände hervor, die der Behörde bei Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt waren und welche alleine und auch in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgte daher zu Recht.

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid war demnach als unbegründet abzuweisen.

2. Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften

Zur Frage, ob die Steuerbefreiung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 im vorliegenden Berufungsfall dem Grunde nach zum Tragen kommt, wird auf Pkt.1 dieser Berufungsentscheidung verwiesen.

Das diesbezügliche Berufungsbegehren (Hauptbegehren) war demzufolge als unbegründet abzuweisen.

Was die Höhe des Entnahmegewinnes (Eventualbegehren) anbelangt, so vermochte die steuerliche Vertretung im Erörterungsgespräch vom 8. November 2007 überzeugend darzulegen, dass der seitens der Betriebsprüfung ermittelte Wertansatz der vormals betrieblich genutzten Gebäudeteile mit deren tatsächlichen (gemeinen) Wert nicht einhergeht. Einvernehmlich wurde zwischen den Verfahrensparteien auf Grundlage des vorliegenden Gutachtens des Ing. X der gemeine Wert der besagten Gebäudeteile im Schätzungswege mit € 100.000,- ermittelt. In Ansehung der schlechten Ertragslage des Hotelbetriebes in der Vergangenheit sowie der offensichtlichen Notwendigkeit umfangreiche Investitionen am Gebäude bzw. im Gebäudeinneren durchzuführen erweist sich dieser Wertansatz für den erkennenden Senat als durchaus sachgerecht. Nach Abzug des Restbuchwertes in Höhe von € 4.748,- ergeben sich somit € 95.252,- an stillen Reserven.

Darüber hinaus kommt den beiden Anträgen der Bw. auf Verteilung der zu versteuernden stillen Reserven auf zehn Jahre sowie auf Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 („Hälftesteuersatz“) gemäß § 24 Abs. 6 letzter Absatz EStG 1988 vollinhaltliche Berechtigung zu. Die steuerliche Durchführung kommt allerdings erst bei der Veranlagung zur Einkommensteuer der beiden Beteiligten zum Tragen.

Aufgrund der vorliegenden Berufungsentscheidung ergibt sich nachstehende einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt FA (vor Bp)	- € 1.215,56		
Entnahmewert betrieblicher Gebäudeteil lt BE	€ 95.252,00		
Entnahme übrige Wirtschaftsgüter lt FA (Tz 2 Bp-Bericht)	€ 1.089,15		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BE		€ 95.125,59	
EB	50/100	€ 47.562,80	
	Verteil. 10 Jahre		€ 4.756,28 (Hälftesteuersatz)
RB	50/100	€ 47.562,80	
	Verteil. 10 Jahre		€ 4.756,28 (Hälftesteuersatz)

Klagenfurt, am 17. Dezember 2007