



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des bfadr, vom 4. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 8. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 sowie gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Bescheid vom 8. Juli 2008 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben. Das betroffene Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2005 tritt durch diese Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.
- 2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

In Tz 1 des BP-Berichts vom 2.7.2008 hat das Finanzamt Bregenz folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Begünstigung gem. § 24 Abs. 6

Die Ehegatten Mag. O [Berufungsführer] und M G erwarben mit Kaufvertrag vom 26. Jänner 1987 das Objekt X in L von den ÖBB.

Mit Beschluss des Bezirksgericht Bregenz vom 4. Mai 1987 wurde das Objekt parifiziert. Es entstanden die Wohnung Top 1 mit 145/286 Anteilen, an welcher M G Wohnungseigentum

innehatte, und Wohnung Top 2 mit 141/286 Anteilen, mit Wohnungseigentum für [den Berufungsführer]. Top 1 wurde zur ehelichen Wohnung, Top 2 zu Büroräumlichkeiten für das Einzelunternehmen des Berufungsführers umgebaut.

Mit Beschluss des Bezirkgericht Bregenz vom 17. November 2004 wurde die o.a. Parifizierung wieder aufgehoben.

Bis zu diesem Zeitpunkt war lediglich die Wohnung Top 1 Hauptwohnsitz des Berufungsführers und seiner Ehegattin. Zum 3.1. 2005 wurde der Betrieb veräußert.

Am 29.12. 2004 wurde ein Kauf- sowie ein Mietvertrag zwischen den Parteien [Berufungsführer] und B mit Wirkung 3.1. 2005 abgeschlossen. Vertragsgegenstand des Kaufvertrages waren der Klientenstock, nicht abgerechnete Leistungen zum Übergabestichtag, die Software, die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie die Fachliteratur. Vom Berufungsführer wurden die Büroräumlichkeiten sowie der PKW in das Privatvermögen übernommen. Vertragsgegenstand des Mietvertrages waren die bestehenden Büroräumlichkeiten.

In der Steuererklärung für das Jahr 2005 vom 20.9.2006 wurde die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 beantragt.

Die Nichtversteuerung der stillen Reserven eines ins Privatvermögen übernommenen Gebäudeteiles bei einer Betriebsaufgabe setzt u.a. voraus, dass das Gebäude in den beiden vor der Erfassung des Aufgabegewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist.

Des Weiteren ist nur die Aufgabe des gesamten Betriebes, nicht aber die Veräußerung begünstigt, da im Aufgabefall u.U. hohe stille Reserven entstehen, ohne dass dem Unternehmer - wie dies bei der Betriebsveräußerung der Fall ist - die zur Tragung der Steuer erforderlichen Geldmittel zufließen (siehe hiezu auch VwGH 24.6. 2003, 2000/14/0178).

Die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 ist zu versagen. Die Parifizierung des Gebäudes wurde am 17.11.2004 aufgelöst, somit können die Büroräumlichkeiten, welche bis zu diesem Zeitpunkt die Wohnung Top 2 darstellten, nicht die erforderlichen zwei Jahre Hauptwohnsitz des Berufungsführers gewesen sein.

Weiters liegt keine Betriebsaufgabe, sondern eine Betriebsveräußerung vor, da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen (s.o.) veräußert wurden, dem Erwerber somit objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglicht wurde.“

In der Beilage W 3 führte die Prüferin weiters aus:

„Entnahmewert Kanzlei:

Im Zuge der Veräußerung des Betriebes mit Stichtag 2.1.2005 an B wurden die als Steuerberatungskanzlei genutzten Räumlichkeiten des Objektes X in L mit 141/286 Anteilen in das Privatvermögen des Berufungsführers überführt und wurden im Anschluss an B ebenfalls zur Nutzung als Steuerberatungskanzlei vermietet.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Bregenz, [...] wurde der Gesamtnutzwert für die Wohnungseigentumseinheiten W 1 (Wohnung) und W 2 (selbständige Geschäftsräume) mit 286 festgesetzt, wobei auf W 1 145 Anteile und auf W 2 141 Anteile entfallen.

Die Nutzwerte für die nunmehr entnommene W 2 setzen sich wie folgt zusammen:

Erdgeschoss bestehend aus Flur, Bürraum 1, 2, 3 und WC (Nutzfl. 46,95 m² = Nutzwert 54)

Obergeschoss bestehend aus Galerie, Abstellraum, Steuerberatung, Büro-EDV, Büro (Nutzfl. 58,45 m² = Nutzwert 53).

Perron ($30,63 \text{ m}^2 = \text{Nutzwert } 8$)

Garage ($14,70 \text{ m}^2 = \text{Nutzwert } 8$)

Archivraum im Keller ($20,72 \text{ m}^2 = \text{Nutzwert } 8$)

Lager- und Abstellflächen im Freien ($51,75 \text{ m}^2 = \text{Nutzwert } 10$)

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Bregenz vom 17.11.2004 wurde im Grundbuch die Einverleibung der Löschung des Wohnungseigentumsrechtes von G M an W 1 und der Löschung des Wohnungseigentumsrechtes von Mag. G O an W 2 bewilligt.

Nicht an B werden laut Mag. G O, die Garage und die Kellerräume vermietet. Die Kellerräume sind nur durch die Kanzlei begehbar und werden vom Berufsführer privat genutzt.

§ 24 Abs 3 EStG besagt, dass für Wirtschaftsgüter die bei Aufgabe eines Betriebes in das Privatvermögen überführt werden der gemeine Wert anzusetzen ist. Nach § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen zu berücksichtigen.

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind auszuklammern. Bei einem Gebäude sind dies im Wesentlichen die Lage, das Alter, der Bauzustand und die Verwendungsmöglichkeit.

Der gemeine Wert entspricht dem Verkehrswert, also jenem Wert der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann.

Der Verkehrswert ist in der Regel über Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren, Sachwertverfahren oder mehrere dieser Verfahren zu ermitteln.

Vom Steuerpflichtigen wurde das Sachwertverfahren angewendet, wobei aufgrund des Sparkassen-Preisspiegels der Verkehrswert mit € 77.642,25 ermittelt wurde.

Als maßgeblich für den Wertansatz mit € 708,75 je m^2 wurden nachfolgende Umstände angeführt:

- *Mittelwert Einfamilienhäuser (mittlerer Wohnwert bis 125 m^2 Wohnfläche) und Reihenhäuser (mittlerer Wohnwert ab 100 m^2 Wohnfläche), da im Preisspiegel keine Mehrfamilienhäuser enthalten sind*
- *nachdem keine Werte für L enthalten sind wurden die Werte für Bregenz herangezogen und davon 10 % abgezogen*
- *vom Neuwert Abschlag für 20 Jahre Nutzung bei einer Lebensdauer von 50 Jahren*
- *der Grundwertanteil wurde mit 33 % in Abzug gebracht*
- *die Garage wurde mit € 200 pro Quadratmeter geschätzt*
- *nicht berücksichtigt wurde der Keller mit einer Nutzfläche von $20,72 \text{ m}^2$*

Als wertmindernde Faktoren wurden angeführt:

- *undichte Fenster nordseitig; Türen schlecht verschließbar, zugig, was besonders im Winter hohen Wärmeverlust bedeutet*
- *keine Klimaanlage (wenig Isolierung durch Dach, 35 Grad im Sommer)*
- *keine EDV-Leitungen unter Putz*
- *keine Feuchteinheiten (Bad, Küche)*

- Durchgang durch das Appartement in den Keller für die Eigentümer des anderen Appartements
- kein Kelleranteil
- Denkmalschutz: Haus darf baulich nicht verändert werden, daher nicht an individuelle Bedürfnisse anpassbar und schwerer verkauflich
- jederzeit mögliche Beendigung des Mietvertrages

Der so ermittelte Verkehrswert führt nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht zu einem richtigen Ergebnis.

Da es sich bei dem entnommenen Gebäudeteil nicht um ein Wohnobjekt handelt sondern um Büroräume ist der Wertansatz weder für Einfamilienhäuser noch Reihenhäuser der richtige. Der Abschlag von 10 % dieser Neuerrichtungspreise für L wurde nicht näher begründet.

Die Nutzungsdauer wurde mit 50 Jahren geschätzt, wobei ein Abschlag für eine 20jährige Nutzung erfolgte. Der richtige Ansatz wäre die Beurteilung der Nutzungsdauer zum Entnahmestichtag. Eine Restlebensdauer von lediglich 30 Jahren zum Entnahmestichtag ist aufgrund der Bausubstanz zu gering. Die einschlägige Literatur geht von einer Gesamtnutzungsdauer von üblicherweise 80 bis 100 Jahren bei gemischten Wohn und Bürogebäuden aus.

Der geschätzte Grundwertanteil wurde mit 33% angesetzt, ein üblicher Grundwertanteil ist nach Ansicht der BP mit ca. 20 % anzusetzen.

Nicht als wertmindernder Faktor kann angesehen werden, dass kein Kelleranteil bestehen soll bzw. dass der Keller des anderen Appartements nur durch die Kanzleiräumlichkeiten begehbar ist, da der Keller aufgrund der Nutzwertberechnung laut Beschluss des BG Bregenz sowieso im Anteil des Berufsführers beinhaltet ist.

Auch wenn das Kellerabteil aufgrund des bestehenden Mietvertrages nicht mitvermietet wird, ist dieser zum Stichtag der Überführung in das Privatvermögen Gegenstand der zu bewertenden Sache.

Auflagen des Denkmalamtes, die über bauliche Veränderung im Inneren des Gebäudes absprechen gibt es laut dem Berufsführer nicht, eine Wertminderung durch den bestehenden Denkmalschutz sind daher nicht erkennbar.

Der bestehende Mietvertrag wurde auf drei Jahre mit einer anschließenden Kündigungsfrist von drei Monaten, was durchaus üblich ist und keinen Grund für eine Wertminderung zum Entnahmestichtag darstellt.

Nachdem es sich bei dem zu beurteilenden Objekt um Büroräumlichkeiten handelt stellen auch die fehlenden Feuchteinheiten (Küche, Bad) keinen Wertminderungsfaktor dar, da sich die Marktnachfrage nach Büroräumlichkeiten und nicht nach Wohnungen orientieren wird.

Ein Wertverlust aufgrund von undichten Fenster und schlecht verschließbaren Türen, konnte seitens der Betriebsprüfung vor Ort nicht festgestellt werden. Das Objekt ist mit Doppelfenstern ausgestattet, die Eingangstür zum gegenüberliegenden Objekt ist nicht direkt von außen begehbar, die Außentür welche in einen Durchgang zu den beiden im Gebäude befindlichen Wohnungen führt, nimmt bereits einen Großteil der Witterungseinflüssen ab.

Das nichtvorhandensein einer Klimaanlage als Argument für eine Wertminderung scheint nicht relevant zu sein, da Klimaanlagen üblicherweise nicht Grundausstattungen von Büroräumlichkeiten darstellen.

Eine über den normalen Verschleiß (welcher durch eine Wertminderung durch Alter berücksichtigt wird) hinausgehende Wertminderung wurde nicht nachgewiesen.

Nachdem die ins Privatvermögen überführten Kanzleiräumlichkeiten ab dem Entnahmestichtag vermietet werden ist nach Ansicht der Betriebsprüfung das Ertragswertverfahren anzuwenden. Dieses ist in der Regel dann anzuwenden, wenn die zu bewertende Liegenschaft üblicherweise zu Ertragszwecken verwertet wird. Im Ertragswertverfahren ist der Wert durch Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder zuletzt erzielten Reinertrags zum angemessenen Zinssatz und entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer zu ermitteln.

Die Garage und das Kellerabteil werden nicht mitvermietet, sind aber ebenso Gegenstand des zu bewertenden Gebäudes. Hierfür wird der Mietansatz mit € 2 pro m² geschätzt, ansonsten wird seitens der Betriebsprüfung von den tatsächlich erzielten Mieteinnahmen ausgegangen.

Die Bewirtschaftungskosten setzen sich zusammen aus den Instandhaltungskosten (welche mit € 5 pro m² Nutzfläche geschätzt werden), der Grundsteuer sowie die Gebäudeversicherung. Die Betriebskosten (Gas, Wasser, Kanal, Müll sowie Strom) sind laut vorliegendem Mietvertrag vom Mieter zu tragen.

Ein angemessener Liegenschaftszinssatz wurde vom Verband der Sachverständigen unter Berücksichtigung der Sekundärmarktrendite für Büroliegenschaften in guter Lage für das Jahr 2005 mit 2,5 % bis 3,5 % erhoben. Für die Berechnung des Ertragswertes wird seitens der Betriebsprüfung der Liegenschaftszinssatz mit 3,5 % angesetzt.

Die Restnutzungsdauer richtet sich nach der technischen und wirtschaftlichen Nutzungsdauer, dabei ist nicht das Lebensalter des Gebäudes entscheidend. Ein Bauwerk dessen Nutzungsdauer durch Sanierungsmassnahmen wesentlich verlängert wurde hat nicht schon aufgrund seines Alters eine verkürzte Nutzungsdauer (gerade wenn ein um 1850 errichtetes Gebäude sich 2005 in gutem Bauzustand präsentiert, ist anzunehmen, dass es auch in 50 bis 70 Jahren noch bestehen wird - Altersverlaufskurve). Nachdem das im Jahr 1986 erworbene [...]Gebäude in den Jahren 1986 und 1987 generalsaniert wurde präsentiert sich das Gebäude X in gutem Bauzustand, der eine Restnutzungsdauer von mindestens 50 Jahren erwarten lässt.

Der Bodenwert der Liegenschaft wird mit € 220 pro Quadratmeter geschätzt was sich aus dem Immobilienpreisspiegel 2005 der Vorarlberger Sparkassen für Baugrundstücke für Einfamilienhäuser (500 bis 800 m²) für normale Wohnlagen in Bregenz ergibt.

Der Bodenwertanteil für die Bodenwertverzinsung ist nicht für das gesamte Grundstück zu ermitteln, sondern ist um die Grünflächen zu bereinigen. Für den Mieter eines Bürogebäudes ist die Nutzung von Grünflächen unwesentlich, wesentlich sind Parkflächen, welche sich im gegenständlichen Objekt vor dem Bürogebäude befinden. Der Bodenwert für die Bodenwertverzinsung errechnet sich wie in beiliegender Berechnung dargestellt.

Der Verkehrswert der zu bewertenden Liegenschaft beträgt laut Schätzung durch die Betriebsprüfung € 261.000 wobei € 149.000 auf den Gebäudewert entfallen (siehe Beilage E1).

In Beilage E1 ermittelte das Finanzamt Bregenz den Verkehrswert der Liegenschaft folgendermaßen:

Miete jährlich	9.706,08 €
Bewirtschaftungskosten	1.051,79 €
LGZ	3,5%

Restnutzungsdauer in Jahren	50				
Bodenwert	65.475,08 €				
Jahresreinertrag	8.654,29 €				
Bodenverzinsung	2.291,63 €				
Gebäudereinertrag	6.362,66 €				
Kapitalisierungsfaktor	23,4556				
Gebäu dewert	149.240,17 €				
+ Bodenwert	112.200,00 €				
Verkehrswert	261.440,17 €				
Verkehrswert der Liegenschaft	261.000,00 €				
	m ²	Miete €/m ²		Monate	erzielbare Miete
7 € pro m ²	105,4	tatsächlich	738,00		
Garage	14,7	2,00	29,40		
Keller	20,72	2,00	41,44		
			808,84	12	9.706,08
	m ²	Grundpr./m ²	Grundpreis		
Grundstücksfläche	1.038				
Baufläche begrünt	840				
Baufläche Gebäude	198				
Anteil Berufungsführer 141/286	510	220,00	112.200,00		
Anteil Gebäude Berufungsführer	49,3%	97,61 m ²	97,61 m ²	Gebäude	
Anteil Grünland Berufungsführer	49,3%	414,12 m ²	200,00 m ²	Vorderland (Rest Grünland)	
		511,73 m ²	297,61 m ²	für Bodenwertverzinsung	
Grundpreis/m ²		220,00 €			
Bodenwert für Bodenwertverzinsung			65.475,08 €		

In der Stellungnahme zu Betriebsprüfung brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

Begünstigung gem § 24 Abs 6 EStG:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend (§ 21 BAO). Die Nutzung der Gebäudeeinheiten hat sich seit dem Bezug 1987 nicht geändert. Somit bildete das Haus seit diesem Zeitpunkt und damit in 2005 seit über 17 Jahren auch unseren Hauptwohnsitz.

Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile ins Privatvermögen übernommen so unterbleibt auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven (§ 24 Abs 6 EStG).

Eine Betriebsaufgabe im Wortsinn liegt dann vor, wenn der Inhaber eines Gewerbebetriebes diese gewerbliche Tätigkeit aufgibt (subjektives Moment ist die Aufgabe durch einen Betriebsinhaber; objektives Moment ist die Aufgabe des Betriebes mit seiner betrieblichen Aufbau- und Ablauforganisation sowie den erforderlichen Personen- und Sachmitteln). Eine Betriebsaufgabe kann unterschiedlicher Art sei. Es kann sich dabei um

- entgeltliche Veräußerung des Betriebes oder der wesentlichen Betriebsteile handeln oder um eine
- schenkungsweise Übergabe des Betriebes oder der wesentlichen Betriebsteile oder
- um die Übernahme des Betriebes oder der wesentlichen Betriebsteile in das Privatvermögen oder
- um eine zwischen den drei vorgenannten Arten gemischte Art der Aufgabe.

Jedenfalls handelt es sich bei jeder dieser Arten von Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit notwendigerweise um eine Aufgabe eines Betriebes.

Da der entsprechende Gebäudeteil in das Privatvermögen übernommen wurde, sind die Voraussetzungen dieser Begünstigungsbestimmung gegeben.

Entnahmewert der Steuerberatungskanzlei:

Der bei der Übernahme eines Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen anzusetzende gemeine Wert ist jener, der bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind mit Ausnahme ungewöhnlicher und persönlicher Verhältnisse alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.

Welche Werte bei einer Veräußerung zu erzielen sind, ist am sachgerechtesten aus dem statistischen Material von Immobiliengesellschaften zu ermitteln, weil sich deren Werte eben aus dem täglichen Geschäft mit Immobilien ergeben. Rein rechnerisch ermittelte Substanz- oder Ertragswerte kommen in der Regel den erzielbaren Veräußerungspreisen nie so nahe.

Da in dem verwendeten Immobilien-Preisspiegel der Ort L nicht dezidiert enthalten ist, wurde der Wert von jenen der Stadt Bregenz abgeleitet über einen Abschlag von 10%. Denn dass die Immobilienpreise in der Stadt deutlich über jenen in den angrenzenden Gemeinden liegen, ist eine Erfahrungstatsache. Hinsichtlich der Restnutzungsdauer ist darauf zu verweisen, dass bei der Instandsetzung in 1987 die Zwischengeschoßdecken (Holzbalkendecken) und das gesamte tragende Mauerwerk beibehalten wurde.

Die von der Vorarlberger Landesregierung erfassten durchschnittlichen Bodenpreise je m^2 betragen in L je nach Lage zwischen € 255 und € 265.

Zu den Wertminderungen des Objektes ist folgendes festzuhalten: Bei einer Veräußerung ist jener Preis zu erzielen, den ein potentieller Erwerber zu zahlen bereit ist. Daher ist die Notwendigkeit, dass die Inhaber der zweiten Wohneinheit bei Aufsuchen des Kellers jeweils durch die andere Gebäudeeinheit gehen müssen, für einen Erwerber ein stark wertmindernder

*Faktor. Davon abgesehen war *It Nutzwertberechnung nur der geringere Teil des Kellers im Betriebsvermögen.**

Dass eine weitere Minderung des erzielbaren Veräußerungspreises durch den bestehenden Denkmalschutz gegeben ist, erscheint auch evident. Denn jede Anpassung des Objektes an einen Bedarf des potentiellen Erwerbers ist nicht möglich, wenn dadurch das Äußere des Gebäudes verändert wird oder im Haus tragende Elemente verändert werden. Erweiterungen oder eine Änderung der Raumaufteilung, die ein Versetzen von Fenstern oder Türen zur Folge hätte, sind damit nicht möglich.

Eine weitere Wertminderung ist durch das Fehlen von Nasseinheiten (Bad, Küche) gegeben. Denn dadurch ist der potentielle Erwerberkreis wesentlich geringer, was auch den Veräußerungspreis beeinflusst.

Ein Wertverlust durch undichte Türen und Fenster wurde der Behörde durch ein Gutachten nachgewiesen, das bereits kurze Zeit nach der Inbetriebnahme 1987 erstellt wurde. Bei den Türen handelt es sich vor allem um jene, die westseitig auf den Perron gehen, wo speziell in der kälteren Jahreszeit trotz Dichtungen immer wieder ein kühler Luftzug spürbar wird. Bei den Fenstern zeigt es sich bei stürmischem Wetter, wo dann fallweise das Wasser unter den Flügeln in den Innenraum herein dringt. Es erscheint verständlich, wenn diese Mängel im Zuge einer ein bis zweistündigen Besprechung in dem Haus bei gutem Wetter nicht spürbar sind.

Auch bei einer Ertragswertermittlung wäre mit einem Abschlag der Umstand zu berücksichtigen, dass es bei Mietverhältnissen immer wieder zu einem Mieterwechsel kommen kann und damit Zeiten ohne Mieteinnahmen anfallen. Solche Wertminderungen sind mit 5 bis 15% des Ertragswertes einzurechnen.“

Mit Bescheiden vom 8. Juli 2008 hat das Finanzamt Bregenz das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 2005 wieder aufgenommen und die Einkommensteuer für das Jahr 2005 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung festgesetzt. In der Begründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

In den Berufungen vom 4. August 2008 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Wiederaufnahmebescheid:

Die Wiederaufnahme erfolgte gem. § 303 Abs 4 BAO mit dem Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Daraus sei auch die Begründung der Abweichungen vom bisherigen Bescheid ersichtlich.

Eine Wiederaufnahme nach dieser Bestimmung ist möglich "...unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen ... , in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände ... einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte". Da im gegebenen Zusammenhang die lit a und c des Abs 1 nicht relevant sind, ist zu prüfen, ob die gesetzliche Begründung für eine Wiederaufnahme Tatsachen oder Beweismittel sind, die neu hervorkommen sind und die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind.

Die einzige Feststellung der Betriebsprüfung ist jene, dass die Begünstigung des § 24. Abs 6 EStG zu Unrecht in Anspruch genommen wurde. Der in Teilzahl 2 des Prüfungsberichtes geänderte Entnahmewert des Gebäudes sowie die in Teilzahl 3 angeführten Änderungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind lediglich eine Folge bei einem Wegfall der beantragten Steuerbefreiung. Es stellt sich daher die Frage, ob mein Antrag auf Befreiung des Aufgabegewinnes bzw. die darin enthaltenen Daten Tatsachen oder Beweismittel sind, die neu hervorgekommen sind.

Bereits in der Beilage zu meiner Einkommensteuererklärung 2005 (E1a) habe ich unter der Kennzahl 9030 den entsprechenden Antrag gestellt. In Punkt davor (Kennzahl 9020) habe ich den Hinweis angekreuzt, dass es sich beim dem bezüglichen Vorgang um eine Betriebsveräußerung handelt. Des Weiteren habe ich dem Finanzamt gleichzeitig den betreffenden Jahresabschluss mit gesandt, in dessen G+V klar die Veräußerungserlöse als Außerordentliche Erträge ausgewiesen sind neben dem Entnahmeeigenverbrauch des Gebäudes.

Erlass des BMF, GZ. BMF-OI103/0053-VII2006 vom 14.06.2006: Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Abgabenbehörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72; VwGH 19.5.1988, 87/16/0003). Dies gilt gleichermaßen, wenn die Behörde aktenkundige Umstände (zB Beilagen zu Steuererklärungen) bei der Bescheiderlassung nicht beachtet hat.

Da der Sachverhalt der Behörde bereits in der Steuererklärung samt Beilagen in demselben Umfang bekannt gegeben wurde, wie er jetzt von der Betriebsprüfung festgestellt wurde, gibt es keine Tatsachen und Beweismittel, die neu hervorgekommen sind. Die Wiederaufnahme erfolgte somit ohne gesetzliche Grundlage.

Neuer Einkommensteuerbescheid 2005:

1. Berechtigte Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 24 Abs 6 EStG:

Von der Betriebsprüfung wurde diese Begünstigung mit der Begründung abgelehnt, weil

a. das Gebäude in den beiden, vor Erfassung des Aufgabegewinnes liegenden Kalenderjahren nicht durchwegs der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sei (die Parifizierung des Objektes in einen Wohn- und Kanzleitrakt ist erst am 17.11.2004 wieder aufgehoben worden und gleichzeitig die Rückführung in das Miteigentum der Ehegatten erfolgt) und

b. keine Betriebsaufgabe sondern eine Betriebsveräußerung vorliege.

Ad a) Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen:

Lt. dem Gesetzestext des § 24 Abs 6 EStG ist Voraussetzung, " ...dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist ... ". Das Gesetz setzt also nicht voraus, dass das Gebäude " ... in den beiden vor der Erfassung des Aufgabegewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen..." sein muss, wie im Prüfungsbericht angeführt wird. Auch die EStR sagen in Randzahl 5709 lediglich, dass die nur kurzfristige Begründung des Hauptwohnsitzes nicht ausreicht.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um keine kurzfristige Begründung des Hauptwohnsitzes, da wir diesen bereits seit 20 Jahren innehaben. Lt. § 21 BAO ist " ... für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche

Gehalt und nicht die äußere Form des Sachverhaltes maßgebend". Der wahre wirtschaftliche Gehalt ist der, dass meine Gattin und ich seit 1987 im selben Umfang am Gesamtgebäude beteiligt sind und dieses Gebäude seither im selben Nutzungsumfang und hinsichtlich derselben Gebäudeteile betrieblich bzw privat nutzen. Die Beurteilung der Nutzung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zeigt sich als seit 27 Jahren unverändert. Die Annahme in Rz 5709 der EStR, dass "Für Betriebsaufgaben ab der Veranlagung 2005 ... das Gebäude in Anlehnung an § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in den beiden vor der Erfassung des Aufgabegegewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein" muss, entbehrt einer gesetzlichen Grundlage. Diese Formulierung ist daher in den neuen EStR auch nicht mehr so enthalten. Im Gegenteil zu dieser Aussage deutet der Umstand, dass dieses Kriterium des Hauptwohnsitzes in § 24 Abs 6 EStG anders als in § 30 Abs 2 EStG umschrieben ist und auch keine Verweisung von einem dieser §§ auf den andern erfolgt, dass der Gesetzgeber diese Bestimmungen entsprechend dem Wortlaut auch unterschiedlich verstanden haben will.

Das Motiv für die Entparifizierung und Übernahme des Gebäudes ins Miteigentum der Ehegatten war im Übrigen unser Wunsch, die Verkaufsfähigkeit des Gesamtobjektes dadurch zu verringern, um den Erhalt dieses denkmalgeschützten Objektes im Familienbesitz nach Möglichkeit abzusichern.

Ad b) Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung:

§ 24 EStG spricht iZm mit dem Veräußerungsgewinn von der Veräußerung und alternativ der Aufgabe des Betriebes. Da auch die Veräußerung aus Sicht des Veräußernden eine Art der Betriebsaufgabe darstellt, sind unter der in Ziffer 2 des Absatz 1 dieses Paragrafen angeführten Bezeichnung "Aufgabe" alle anderen Arten der Aufgabe außerhalb einer Veräußerung zu verstehen.

Lt Randzahl 5629 der EStR hört "bei der Betriebsaufgabe für den Betriebsinhaber der einheitliche Organismus des Betriebes zu bestehen auf. Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden". Sowohl nach den EStR als auch der Wortinterpretation des Begriffes "Betriebsaufgabe" sind also zwei Komponenten kumulativ erforderlich und zwar der objektive Teil, die Aufgabe des einheitlichen betrieblichen Organismus und der subjektive Teil, die Aufgabe durch den bisherigen Betriebsinhaber.

Aus der Wortinterpretation folgt, dass immer dann, wenn ein Betriebsinhaber nicht mehr über den betrieblichen Organismus verfügt, eine Betriebsaufgabe voran gegangen sein muss. Diese Betriebsaufgabe kann sich als Betriebsveräußerung zeigen im Falle eines Verkaufs der wesentlichen Betriebsteile, sie kann sich aber auch bei vollständiger oder teilweiser Übernahme der wesentlichen Betriebsteile in das Privatvermögen als Betriebsaufgabe ohne Veräußerungsentgelt oder als "gemischte" Betriebsaufgabe zeigen. Der Begriff "Betriebsaufgabe" ist damit als Oberbegriff anzusehen, der mehrere Tatbestände umfasst. Dies ergibt sich auch aus der Formulierung des Abs 3 von § 24 EStG, in dem es heißt, "Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert...". Auch hier ist die Aufgabe des Betriebes der Oberbegriff, die Veräußerung lediglich eine Form dieser Betriebsaufgabe.

Auch nach Randzahl 5631 der EStR ist eine Betriebsaufgabe gegeben, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen "... entgeltlich oder unentgeltlich oder in das Privatvermögen übernommen..." werden.

Da die Steuerbefreiung des § 24 Abs 6 EStG die Befreiung nicht auf eine spezielle Art der Betriebsaufgabe einschränkt, ist diese daher immer zu gewähren, wenn eine Betriebsaufgabe erfolgt, egal ob als Betriebsveräußerung oder als "unentgeltliche" Übernahme in das

Privatvermögen oder als gemischter Vorgang, sofern die übrigen Voraussetzungen (so die Übernahme des Gebäudeteils ins Privatvermögen ua) gegeben sind.

Auch ist die Begründung dieser Begünstigung, dass nämlich soziale Härten vermieden werden sollen, wenn anlässlich der Betriebsaufgabe stillen Reserven zu versteuern wären, die nicht realisiert wurden, erfüllt. Denn die Veräußerungsentgelte wurden zur Abdeckung betrieblicher Verbindlichkeiten verwendet und bei der Übernahme des Gebäudes in das Privatvermögen wurden keine stillen Reserven realisiert, die zur Begleichung der Steuer aus der Überführung des Gebäudes in das Privatvermögen dienen könnten.

2. Entnahmewert des Gebäudes der Kanzlei:

Lt. Bericht der Betriebsprüfung wurden

a. verschiedene von mir als wertmindernd geltend gemachte Faktoren nicht als solche anerkannt.

b. Der Wertansatz des Gebäudes entsprechend dem Preisspiegel der Vorarlberger Sparkassen 2005, der aus jenem für Einfamilienhäuser und Reihenhäuser abgeleitet wurde, sei, da es sich um Büroräume handle, nicht richtig. Auch sei der Abschlag von 10% der Neuerrichtungspreise für L nicht näher begründet worden.

c. Die Nutzungsdauer sei mit 50 Jahren geschätzt worden, wobei ein Abschlag für die bisher 20jährige Nutzung erfolgt sei. Die einschlägige Literatur gehe von einer Gesamtnutzungsdauer von 80 bis 100 Jahren bei gemischten Wohn- und Bürogebäuden aus.

d. Der Grundwertanteil sei mit 33% angesetzt worden, ein üblicher Grundwertanteil sei lt Ansicht der BP nur mit 20% anzusetzen.

e. Zum Zweck der Berechnung der Bodenwertverzinsung ist die Betriebsprüfung von einem Grundpreis von € 220,00 je m² ausgegangen und

f. für die Berechnung des gemeinen Wertes wurde das Ertragswertverfahren angesetzt. Dieses sei in der Regel dann anzuwenden, wenn die zu bewertende Liegenschaft üblicherweise zu Ertragszwecken verwertet werde.

g. Mängel bei der Ertragswertermittlung durch die Betriebsprüfung: Es wurde bei der Berechnung der Bodenwertverzinsung und des Kapitalisierungsfaktors ein Zinssatz von 3,5% berücksichtigt.

h. Ein Zu- oder Abschlag auf Basis der tatsächlichen Angebots- und Nachfragekonstellation wurde von der BP nicht vorgenommen

Ad a) Den Veräußerungswert mindernde Faktoren:

Ein den heutigen Ansprüchen gerecht werdendes Büro- oder Verwaltungsgebäude beherbergt neben den reinen Arbeitsräumen eine Kleinküche, einen Duschraum, ein Besprechungs- oder Konferenzzimmer, einen Aufenthaltsraum für wartende Kunden usgl. Es müssen Vorrangungen für die rasche Veränderung von Leitungsverläufen (EDV etc) gegeben sein (zB Zwischenboden) und die einzelnen Räume müssen eine Größe aufweisen, dass neben einem größeren Schreibtisch auch genügend Ablageplatz für Dokumente (eigene und Kundenunterlagen) und Literatur gegeben ist und mindestens eine Person für kurze Besprechungen noch Platz findet.

Wenn die Betriebsprüfung meint, dass fehlende Feuchteinheiten kein Wertminderungsfaktor seien, da es sich um Büroräumlichkeiten handle, ist diese Ansicht nicht mehr zeitgemäß. Im Hinblick auf einen höheren erzielbaren Veräußerungspreis ist zu trachten, eine größere Interessentenschicht anzusprechen.

Daher wäre es auch vorteilhaft, das Objekt nicht nur als Büro, sondern auch als Wohnung zu vermarkten. So betrachtet ist das Fehlen von Feuchteinheiten ein gravierender Mangel.

Es gibt keinen Konferenz- oder Besprechungsraum. Jede Besprechung mit mehr als drei Leuten ist immer ein gravierendes Platzproblem. Es gibt keinen Kundenaufenthaltsraum.

Diese müssen, bis sie bedient werden können, im Gang herum stehen. Es sind, dem technischen Stand vor zwanzig Jahren entsprechend, keine Möglichkeiten gegeben, Telefon- und EDV-Leitungen ohne größeren Aufwand den wechselnden Anforderungen anzupassen, da weder Zwischenböden noch andere Vorrichtungen dies begünstigen. Innerhalb des Bürotraktes gibt es vier Räume, die eine Nutzfläche von je zwischen sieben und zehn Quadratmeter haben. Dass diese Räume nicht den oa Anforderungen entsprechen, erscheint evident.

Dass der anteilige Privatkeller nur durch die Kanzlei erreichbar ist, ist selbstverständlich ein stark wertmindernder Faktor. Der gemeine Wert wird durch den bei einer Veräußerung zu erzielenden Preis bestimmt. Daher ist die Notwendigkeit, dass die Innehaber der zweiten Gebäudeeinheit bei Aufsuchen des Kellers jeweils durch die Kanzlei gehen müssen, für einen Erwerber der Kanzlei wertmindernd. Der derzeitige Pächter findet diesen Umstand oftmals sehr störend.

Undichte Fenster, schlecht verschließbare Türen, Wärmeverlust: Lt. BP sei bei Besichtigung vor Ort ein Wertverlust nicht festgestellt worden. Die Betriebsprüfer sind diesbezüglich keine Fachleute. Dies bestätigt auch die Aussage, da die Prüfer diesbezügliche Feststellungen an einem Frühsommertag mit normaler ruhiger Wetterlage in einem relativ kleinen abgeschlossenen Raum (dem Prüferzimmer) getroffen haben, ohne die Gesamtsituation zu untersuchen. Bei der im Bericht angeführten Außentür, der Haustüre, die erst in einen Durchgang und dann durch eine zweite Türe in die Kanzlei führt, sind keine Mängel festzustellen, da diese noch Originaltüren sind. Hingegen übersahen die Prüfer die auf den Perron führende Tür, die schlecht schließt und schlecht verschließbar ist, was zu ständigem Luftzug führt.

Bei den Fenstern zeigt es sich bei stürmischem Wetter, wo dann fallweise das Wasser unter den Flügeln in den Innenraum herein dringt. Auf das in der Niederschrift zur Schlussbesprechung angeführte Gutachten aus 1987, das meine Angaben bestätigt, sind die Prüfer nicht eingegangen. Die Holzrahmen der westseitigen Fenster im ersten Stock (Baujahr 1872) sind stark verwittert und müssen in absehbarer Zeit ausgetauscht werden.

Auch das Fehlen einer Klimaanlage ist wertmindernd zu berücksichtigen. Denn die nicht ausreichende Isolation vor allem zum Ziegeldach und das vorgelagerte Blechdach des Perron führt im Sommer oft zu Temperaturen zwischen 30 und 40 Grad, wo anspruchsvolle Arbeiten praktisch verunmöglich wird. Jedenfalls hat der Betriebsnachfolger umgehend eine Klimaanlage erworben.

Eine Wertminderung durch Auflagen des Denkmalamtes sei nicht erkennbar. Auch dies ist unrichtig. Denn jede Anpassung des Objektes an einen Bedarf des potentiellen Erwerbers ist nicht möglich, wenn dadurch das Äußere des Gebäudes verändert wird, oder im Haus tragende Elemente verändert werden. Erweiterungen oder eine Änderung der Raumauflistung, die ein Versetzen von Fenstern oder Türen zur Folge hätte, sind damit nicht möglich. Auch auf diese meine Aussagen in der Niederschrift sind die Prüfer nicht eingegangen. Lt. Kranewitter (Liegenschaftsbewertung) ist im Falle des Denkmalschutzes ein Abschlag bis zu 15% gerechtfertigt.

Ad b) Wertansatz des Gebäudes aus dem Preisspiegel der Vorarlberger Sparkassen:

Es ist unrichtig, dass ich in der Steuererklärung 2005 bei Anwendung des Sachwertverfahrens nach dem Sparkassen-Preisspiegel den Verkehrswert des Gebäudes mit € 77.642,25 ermittelt

habe. Vielmehr habe ich dort den Verkehrswert als Mittelwert zwischen den indizierten ursprünglichen Herstellungskosten (€ 119.634,91) und dem Sachwertverfahren nach dem Sparkassen-Preisspiegel (€ 77.596,05) mit € 98.600,00 angesetzt (siehe Anlage 1). Es ist richtig, dass ich in der Sachwertberechnung nach dem Sparkassen-Preisspiegel den Wertansatz des Gebäudes aus den Tabellen abgeleitet habe, die Wohnobjekte beinhalten (Einfamilienhäuser, Reihenhäuser). Dies deshalb, weil für Bürogebäude keine entsprechenden Wertansätze in der Tabelle aufscheinen. Da dann, wenn entsprechende Adaptierungen erfolgen (Feuchteinheiten), die Kanzlei auch für Wohnzwecke verwendet werden kann, ist diese Ableitung aus dem Wohnwert für Einfamilienhäuser und Reihenhäuser folgerichtig, sofern die dann erforderlichen Adaptierungen (Feuchteinheiten) durch einen Abschlag berücksichtigt werden.

Die notwendigen Adaptierungskosten sowie die anderen oa Wertminderungen habe ich in dieser ursprünglichen Berechnung aus den indizierten Herstellungskosten durch einen Preisabschlag von 15% berücksichtigt. Da die angesetzten Werte für Neubauten gelten, hätte ich auch zusätzlich noch die Abschreibungen für 17,5 Jahre berücksichtigen müssen.

Da die aus dem Preisspiegel abgeleiteten Werte aus den Ansätzen für Bregenz stammen, erfolgte ein zusätzlicher Abschlag von 10%. Denn es ist evident, dass speziell die Grundstückpreise, die hier auch ihren Niederschlag finden, in der Stadt regelmäßig über jenen der angrenzenden Landgemeinden liegen.

Als ich im Zuge der Betriebsprüfung darauf hingewiesen wurde, dass eine Ableitung des gemeinen Wertes/Verkehrswertes aus den indizierten Anschaffungskosten unrichtig sei, da dieser aus dem potentiellen Veräußerungspreis abzuleiten ist, habe ich unter Berücksichtigung der Vorhaltungen der Betriebsprüfung eine neuerrliche Berechnung durchgeführt (Anlage 2). Die angeführten Wertminderungen sind hier insoweit berücksichtigt, als die fehlenden Feuchteinheiten nur zum Ansatz eines mittleren Wohnwertes geführt haben. Die sonstigen Wertminderungen wurden mit 15% berücksichtigt und die Restnutzungsdauer mit 32,5 Jahren.

Ad c) Nutzungsdauer/Restnutzungsdauer des Gebäudes:

Bei der Feststellung des gemeinen Wertes sowohl nach dem Ertragswertverfahren als auch dem Substanzwertverfahren auf Basis des Preisspiegels ist die voraussichtliche Nutzungsdauer des Gebäudes ein wesentliches Kriterium. Beim Ertragswert, weil die Dauer, über die der Ertrag erzielt werden kann, maßgeblich ist, beim Substanzwert deshalb, weil die Basiswerte für Einfamilienhäuser und Reihenhäuser im Preisspiegel jene von Neubauten sind und herunter gebrochen werden müssen auf den Zeitwert.

Im Prüfungsbericht wurde ohne jedwede Prüfung festgehalten, dass eine Restlebensdauer von 30 Jahren zum Entnahmestichtag zu gering sei. Bei der Ertragswertberechnung wurde eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren ohne nähere Begründung zugrunde gelegt.

Nach § 8 EStG sind ua von Freiberuflern genutzte Gebäude mit 2% abzuschreiben. Da nach § 7 EStG die Abschreibung von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausgeht, errechnet sich daraus eine Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren.

"Für die Berechnung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes ist nicht maßgebend der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes. Die technische Nutzungsdauer wird durch den Materialverschleiß bestimmt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, insbesondere also danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch bessere Anlagen ersetzt werden kann. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann niemals länger, wohl aber kürzer als die technische Nutzungsdauer sein" (EStR RZ 3113).

Im Erkenntnis des VwGH vom 25.10.1994, 94/14/0052 wurde die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes einer Steuerberatungskanzlei bei vergleichbarer Sachlage mit 50 Jahren angenommen.

Auch nach den EStR, RZ 3150, ist ein AfA-Satz von 2% anzusetzen "...bei Gebäuden, die unmittelbar oder mittelbar der Betriebsausübung außerhalb einer land- und forstwirtschaftlichen oder einer gewerblichen Tätigkeit (zB einer freiberuflichen Tätigkeit, der sonstigen selbstständigen Arbeit, der Vermögensverwaltung bei Kapitalgesellschaften) dienen...".

Diese Abschreibungssätze des EStG sind keine begünstigenden Sätze, sondern sollen die altersbedingte Entwertung der Objekte möglichst sachgerecht treffen. Sie sind somit auch sachgerecht, wenn eine Restnutzungsdauer beim Ertragswertverfahren zu berücksichtigen ist oder bei einer stichtagsbezogenen Sachwertberechnung gebrauchter Objekte der Wert von den Herstellungskosten abzuleiten ist.

Kranewitter geht in seiner Liegenschaftsbewertung (Stand 2007, 5. Auflage) von einer Nutzungsdauer von Büro- und Verwaltungsgebäuden von 50 bis 80 Jahren aus, Bienert-Funk in Immobilienbewertung in Österreich (Stand 07/2007) von einer Nutzungsdauer von 40 bis 80 Jahren. Diese angenommene Nutzungsdauer ist jene von vollständig neu errichteten Objekten. Beim gegenständlichen Objekt sind wesentliche Bauteile (Außenmauern, tragende Wände, Dachstuhl, Geschossdecke, Fenster und Türen teilweise) 115 Jahre alt. Zu berücksichtigen ist weiters, dass die bei der Sanierung nicht veränderten Außenmauern inkl. Verputz eine Wandstärke von 50 bis 60 cm haben. Das Baumaterial sind Vollziegel. Die Isolierwirkung von Vollziegeln ist deutlich geringer als jene von Hohlziegeln. Andere Isolierungen gibt es keine. Solche können auch weder außen noch innen angebracht werden, da dadurch die Struktur und Stukatur der Wände wesentlich verändert würde, was vom Denkmalamt nicht genehmigt wird. Da auch das Dach zuwenig isoliert ist, ist iZm mit den gestiegenen Energiepreisen und den sonstigen oa Baumängeln die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Sanierung 1987 mit allerhöchstens 50 Jahren und damit die Restnutzungsdauer zum Entnahmzeitpunkt mit nicht mehr als 32,5 Jahren anzusetzen. Der steuerliche Ansatz einer Gesamtnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Sanierung 1987 von 50 Jahren scheint damit auch aus dieser Sicht gerechtfertigt.

Wenn sich die Abschreibungssätze aus der Gesamtnutzungsdauer des Anlagegutes errechnen, müssen diese auch dann Anwendung finden können, wenn ausgehend von einem Neubauwert auf den Stichtagswert umgerechnet wird. Da zum Entnahmzeitpunkt 17,5 Jahre dieser Nutzungsdauer ab der Generalsanierung verstrichen waren, ohne dass in dieser Zeit weitere Sanierungsarbeiten vorgenommen wurden, errechnet sich daraus eine Restnutzungsdauer von 32,5 Jahren.

Da die Restnutzungsdauer aus der Gesamtnutzungsdauer abzuleiten ist und die im EStG genannten Abschreibungssätze sich an der tatsächlichen Nutzungsdauer orientieren, ist ein Abgehen von diesen Werten nicht gerechtfertigt.

Ad d) Grundwertanteil am Wohnwert von Einfamilienhäusern/Reihenhäusern:

In den Wohnwerten lt dem Preisspiegel der Vorarlberger Sparkassen ist auch der anteilige Wert von Grund und Boden enthalten. Entgegen dem von mir angenommenen Grundwertanteil von 33% wurde er ohne weitere Begründung im Bericht mit 20% angesetzt.

Eine kleine Rechnung zeigt die Unrichtigkeit dieser Annahme: Wenn bei einer Grundstücksgröße von nur 500 m² für ein Einfamilienhaus (lt Preisspiegel 500 bis 800 m²) und dem m²-Preis von € 220,00 der Bodenwert € 110.000,00 beträgt, so sind dies 46,32% vom Wert dieses Einfamilienhauses, wenn dieser lt dem Preisspiegel mit € 237.000,00 (1.900 x 125 m²) angenommen wird. Dadurch, dass der m²-Preis der Grundstücke in L deutlich über € 220,00 liegt, die Bau- und Grundkosten zusammen insgesamt jenen lt. Preisspiegel

entsprechen, vergrößert sich der Anteil des Grundwertes am Wohnwert noch. Der von mir angenommene Grundanteil von 33% ist die unterste Grenze.

Ad e) *Grundpreis in L:*

Dieser wurde von der Betriebsprüfung in L mit € 220,00 angenommen, ohne anzugeben, worauf diese Annahme fußt. Lt. dem bei der Vbg. Landesregierung aufliegenden Preisspiegel beträgt der m²-Preis in L an der Bundesstraße € 255,00, in sonstiger guter Lage € 265,00. Laut Aussagen des Sekretärs der Marktgemeinde L, der auch gerichtlich beeideter Sachverständiger für Immobilienbewertungen ist, entspricht dieser m²-Preis auch solchen Grundstücken wie jenem, auf dem sich die Kanzlei befindet.

Ad f) *Anzuwendendes Verfahren bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der Kanzlei:*

Die Betriebsprüfung hat den Entnahmewert des Gebäudes mithilfe eines Ertragswertverfahrens berechnet. Da der gemeine Wert durch den bei einer Veräußerung zu erzielenden Wert bestimmt wird, ist zu prüfen, welches der im Bericht angeführten Verfahren einem Veräußerungswert am nächsten kommt. Wie im Prüfungsbericht richtig angeführt wurde, entspricht der gemeine Wert dem Verkehrswert. Der Verkehrswert einer Immobilie entspricht demnach dem Wert, der beim Verkehr mit Immobilien (das sind die An- und Verkäufe von Immobilien) erzielt wird. Der Preisspiegel der Vorarlberger Sparkassen beruht auf tatsächlich vermittelten An- und Verkäufen von Immobilien und gibt damit am exaktesten die Verkehrs-/Veräußerungs-/gemeinen Werte der betreffenden Immobilien wieder. Die Berechnung über einen Ertragswert bildet nur einen Hilfswert ab, der Preisspiegel aber tatsächlich erzielte Veräußerungswerte. Somit entspricht in konkreten Fall die Feststellung des gemeinen Wertes der Immobilie mithilfe des Preisspiegels der Vorarlberger Sparkassen am ehesten dem Sinn des in § 24 Abs 3 EStG genannten gemeinen Wertes. Das Ertragswertverfahren kann allenfalls als Hilfsrechnung die Richtigkeit des genannten Sachwertverfahrens absichern helfen.

Ad g) *Zinssatz für die Bodenwertverzinsung und den Kapitalisierungsfaktor im Ertragswertverfahren der BP:*

Der von der Betriebsprüfung angegebene Zinssatz zwischen 2,5% und 3,5% für Objekte in guter Lage wurde unrichtig angenommen. Nach der Tabelle entsprechend den Empfehlungen des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ist, ausgehend von § 5 LBG, für Zwecke der Barwertermittlung bei Büro- und Verwaltungsgebäuden in guter Lage ein Zinssatz von 4,5% bis 6,5% anzusetzen. Im vorliegenden Fall ist daher ein Mittelwert von 5,5% gerechtfertigt.

Ad h) *Zu- oder Abschlag auf Basis der tatsächliche Angebots- und Nachfragekonstellation* Es wurde nicht geprüft, ob ein Zu- oder Abschlag nach dem Wertermittlungsverfahren zu erfolgen hat, der die tatsächliche Angebots- und Nachfragekonstellation am Wertermittlungsstichtag mit dem im Verfahren berechneten Wert vergleicht. Lt. Kranewitter ist zB bei Einfamilienhäusern entsprechend der Angebots- und Nachfragekonstellation in dem Zusammenhang ein Abschlag von "...vielfach 10% bis 20% vorzunehmen."

Der Verkehrswert/Entnahmewert des betrieblichen Gebäudeteiles ist somit auf Basis der Sachwertberechnung lt Preisspiegel der Vbg. Sparkassen lt Anlage 2 zum Entnahmepunkt mit € 68.780,25 anzunehmen. Die berichtigte Ertragswertermittlung als Kontrollverfahren ergibt lt. Anlage 3 einen vergleichbaren Entnahmewert von € 65.537,16."

Der Berufung waren folgende Berechnungen beigefügt:

Anlage 1:

Gebäude-Verkehrswert 3.1.2005		
1.	Berechnung nach Wertveränderung Index	
	AK 1987	148.741,82
		Vlbg VPI
	Wert 01/1988	102,4
	Wert 01/2005	151,4
	Veränderung	47,85%
	indizierte AK	219.917,10
	Wertminderung [kein Bad, Küche; Fenster, Außentüren undicht (15%)]	-32.987,57
	AfA BMG	186.929,54
	AfA 18 J à 2%	-67.294,63
	Verkehrswert 01/1988	119.634,91
2.	Berechnung nach m ² Werten	
	m ² Nutzfläche lt Beschluss Grundbuch	105,4
	m ² Nutzfläche Garage	14,7
	Wohnwert je m ² lt Vlbg Sparkassen Immobilien Preisspiegel 2005	1.050,00
	Garage	350,00
	Verkehrswert 01/1988	115.815,00
	abz Grundwert 1/3	-38.218,95
	Verkehrswert ohne Grund	77.596,05
3.	Verkehrswert Gebäude Durchschnitt	98.615,48

Anlage 2:

Entnahmewert Nachberechnung aus Sachwert (Preisspiegel)				
	Neuwert /	Neuwert / m ²		

	m ² Bregenz	L 90%	Gebrauchtwert / m ² L	
Einfamilienhaus	1.900,00			
Reihenhaus	1.850,00			
Mittelwert	1.875,00	1.687,50	1.096,88	bei ND 50 und RND 32,5 J
abzüglich Grundwertanteil 33%			-361,97	
Gebäudewert je m ²			734,91	
abz. Wertminderung 15%			-110,24	
			624,67	
m ² Nutzfläche lt Grundbuch	105,40		65.840,25	
m ² Nutzfläche Garage	14,70	200,00	2.940,00	
Verkehrswert Gebäude			68.780,25	

Anlage 3:

Ertragswertermittlung entsprechend BP mit berichtigten Werten	
Jahresreinertrag lt. BP	8.654,29
Bodenwert (260,00 € pro m ²)	77.378,60
Bodenwertverzinsung (5,50%)	4.255,82
Gebäudereinertrag daher	4.398,47
Kapitalisierungsfaktor (bei 5,50% Zinsen und 32,00 J RND)	14,90
Gebäudewert	65.537,16

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsverfahrensentscheidung vom 10.7.2009 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2005“

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 BAO für die Wiederaufnahme zuständige Abgabenbehörde erster Instanz. Aufgabe bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist die Prüfung, ob das Verfahren aus den im Bericht zur erfolgten Betriebsprüfung angeführten Gründen wiederaufgenommen werden durfte.

Im Zusammenhang mit dem Neuerungstatbestand ist maßgebend, ob im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, später hervorkommen. Dabei ist von Bedeutung, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 303 Tz. 10 mit Hinweisen auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Maßgebend ist überdies der - auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen gegebene - Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (s. Ritz, BAO³, § 303 Tz 13f, und die dort angeführten Nachweise). Es obliegt dem Abgabepflichtigen, der zuständigen Stelle im Rahmen der jeweiligen Abgabenerklärung alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bekannt zu geben (§ 119 BAO). Dass etwa die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgebenden Tatsachen Kenntnis hatte, steht einer Wiederaufnahme nicht entgegen (s. zB VwGH vom 29. Mai 2001, 97/14/0036).

Erfolgt die Besteuerung nach den Erklärungen und stellt sich später heraus, dass der Sachverhalt ein anderer ist, so liegt darin eine neu hervorgekommene Tatsache, die je Bescheideinheit aufgegriffen und zur Grundlage einer Wiederaufnahme des Verfahrens genommen werden kann, selbst wenn die Art dieses Zustandes bzw. dieser Gegebenheiten schon von früheren Besteuerungsvorgängen her bekannt gewesen sein sollte.

Es kann nun sein, dass die Abgabenbehörde abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig ermittelt, weil sie den erhobenen Sachverhalt für ausreichend und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält. Diesfalls kann das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt einen Wiederaufnahmsgrund bilden, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte überhaupt oder in ihrem vollen Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden (z.B. VwGH 14.3.1990, 88/13/0011). Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmsgrund (Stoll, BAO-Kommentar Band 3, Rz 2932 und 2934 mwN).

Sie wenden ein: "Die einzige Feststellung der Betriebsprüfung ist jene, dass die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG zu Unrecht in Anspruch genommen wurde. Der in Teilzahl 2 des Prüfungsberichtes geänderte Entnahmewert des Gebäudes sowie die in Teilzahl 3 angeführten Änderungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind lediglich eine Folge bei einem Wegfall der beantragten Steuerbefreiung".

Aus der Sicht des Finanzamtes ist im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen, dass Wohnungseigentum an W1 (Wohnung) und W2 (Geschäftsraum) aufgehoben wurde (durch Beschluss des BG Bregenz vom 17.11.2004) die ehemals betrieblich genutzten, anlässlich der

Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen überführten Kanzleiräume von Ihnen nach dem "Sachwertverfahren" wertmäßig bestimmt wurden

Dem Finanzamt war weder durch Einreichung des Jahresabschlusses zum 31.12.2005 noch durch die elektronisch eingereichten Erklärungen des Jahres 2005 eröffnet worden, auf welche Art und Weise "stille Reserven" mit Wirkung 2.1.2005", also mit Aufgabe des Betriebes und dessen "Liquidierung" ermittelt wurden. Der einzige diesbezügliche schriftliche Hinweis findet sich im "Anhang zum 31.12.2005" unter "Allgemeine Angaben: Die mit der Betriebsaufgabe zusammenhängenden Geschäftsfälle wurden unter den außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen ausgewiesen".

Eine derartige Angabe lässt keine Antwort auf die entscheidende Frage zu, ob aus ertragsteuerlicher Sicht Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt der Betriebsbeendigung zutreffend oder falsch bewertet wurden. Nach Ansicht des Finanzamtes errechnen sich insbesondere unter Heranziehung anderer (objektivierter) Faktoren hinsichtlich des "Entnahmewertes Steuerberatungskanzlei" zusätzliche stille Reserven in Höhe von 50.400 €. Neuerungswert hat jedenfalls die Tatsache, dass dem steuerlichen Ziel, die maßgebenden, also wertbeeinflussenden Größen zu objektivieren, vor allem auf der Anwendungs- bzw. Gewichtungsebene, andere (höhere) gemeine Werte sich herausschälen als die zuvor von Ihnen in der Steuererklärung (Bilanz) ermittelten bzw. ausgewiesenen. Ihr diesbezüglich persönlicher, weil subjektiver Wertungsmaßstab mit dem nachvollziehbaren Gedanken der Abgabenminimierung über den "eigenhändig" ermittelten Verkehrswert hält jedoch einer sachlichen Überprüfung nicht Stand (dazu später).

Der Versuch, die amtswegig erfolgte Wiederaufnahme auf der Tatsachenebene auf das Infragestellen einer Begünstigungsvorschrift reduzieren zu wollen, zielt deshalb an der Sache völlig vorbei.

Abgesehen davon, ist ein Sachverhalt in all seinen Facetten keinesfalls offen gelegt, wenn diverse Kennzahlen in einem "Online"-Programm (E-Erklärung) angekreuzt oder mit Zahlen versehen werden. Lassen sich für das Finanzamt doch daraus keine profunden Schlüsse ableiten bzw. deren sachliche Rechtfertigung nicht einem an logischen Grundsätzen orientierten Verfahren unterziehen. In derartigen Lagen hat der gesetzliche Auftrag, die tatsächlichen steuerlichen Bemessungsgrundlagen realitätsnah zu ermitteln Informationen zur Voraussetzung, die in den von Ihnen eingereichten Unterlagen nur angedeutet, jedoch nicht näher spezifiziert werden. Die bloße Mitteilung der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit, verbunden mit zusammenhangslos übermittelten Parametern, kann - für sich betrachtet falsch oder zutreffend sein, ist mangels weiterführender Erklärungen jedoch durch das Finanzamt nicht überprüfbar. Unzweifelhaft ist deshalb gerade die von Ihnen zwecks Eingrenzung des gemeinen Wertes der Büroräume herangezogene Berechnungsmethode (Annahmen und Ableitungen) im zu beurteilenden Verfahren neu hervorgekommen.

Ermessen:

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen ist. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (zB. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238).

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044). Amtswegige Wiederaufnahmen werden nämlich nach

ständiger Rechtsprechung des VwGH in der Regel dann nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ betrachtet bloß geringfügig sind (siehe die bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung³, Tz. 40 zitierte Judikatur).

Im Erkenntnis 28.5.1997, 94/13/0032 hat der Verwaltungsgerichtshof die Erhöhung des erklärten Gewinnes um 25.043,00 ATS als absolut gesehen nicht geringfügig angesehen und das bei Verfügung der Wiederaufnahme ausgeübte Ermessen als dem Gesetz entsprechend bewertet.

Im Erkenntnis 10.7.1996, 92/15/0101 hat der Gerichtshof Gewinnerhöhungen um 21.764,92 S und um 18.562 S ebenso als weder absolut noch relativ bewertet als "gering" eingestuft.

Die Ermittlung des gemeinen Wertes nach Grundsätzen allgemein geübter Verwaltungspraxis fördert (weitere) im Streitfall stillen Reserven in Höhe von über 50.000 € zu Tage und erhöht entsprechend die steuerliche Bemessungsgrundlage. Eine derartige Feststellung kann nicht als geringfügig bezeichnet werden.

Einkommensteuer 2005

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 Einkunftszielung verwendet werden und

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

Im gegenständlichen Berufungsfall steht außer Streit, dass die betrieblich verwendeten Kanzleiräume parifiziert waren, wobei Top 1 im zivilrechtlichen (Allein-)Eigentum von. M G sowie Top 2 in Ihrem zivilrechtlichen (Allein-) Eigentum stand.

Entsprechend der Verwaltungspraxis (siehe Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 5700 ff) ist die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 steuersubjekt(personen)bezogen (der Steuerpflichtige selbst muss die Voraussetzungen erfüllen) auszulegen. Sie ist anzuwenden auf

- Alleineigentum,
- Miteigentum,
- gemeinschaftliches Eigentum von Mitunternehmern,
- Wohnungseigentum (vgl. Doralt, a.a.O., Tz 237 zu § 24 EStG 1988).

Eine Eigentumswohnung ist ertragsteuerlich ein selbständiges Wirtschaftsgut, das einem Grundstück gleichgehalten wird. Die gegenständliche Begünstigung kommt nur dann zum Tragen, wenn dieselbe Eigentumswohnung teilweise im Betriebsvermögen und teilweise im Privatvermögen mit Hauptwohnsitzcharakter steht. Befindet sich beispielsweise ein Geschäftslokal im Erdgeschoss eines Gebäudes im alleinigen Eigentum des Betriebsinhabers und die eheliche Wohnung im Obergeschoss in seinem Alleineigentum oder in jenem seiner Ehegattin, kommt § 24 Abs. 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung.

Dieses Ergebnis, nämlich die selbständige Wirtschaftsguteigenschaft einer Eigentumswohnung, ist auch im Gesetzeswortlaut gedeckt:

Der Gesetzgeber stellt auf den Begriff des Gebäudes und nicht auf eine wirtschaftliche Einheit ab. Unter Gebäude ist jedes Bauwerk zu verstehen, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußerliche Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. Bei Auslegung des Gebäudebegriffes ist grundsätzlich auf bautechnische Momente abzustellen und nicht auf die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit von Einheiten (VwGH 19.2.1991, 91/14/0031; vgl. Doralt, a.a.O., § 8 EStG, Tz 51988 sowie § 24, Tz 231 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 24 Tz 32.3 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch, § 8 Tz 7.1 EStG 1988; EStR 2000, Rz 3140 und 5707).

Das zuvor bereits angesprochene Wohnungseigentum an den Einheiten W1 und W2 wurde per Beschluss des Bezirksgerichtes Bregenz vom 17.11.2004 grundbuchsrechtlich aufgehoben.

Als Motiv der erfolgten Entparifizierung nennen Sie "unseren Wunsch, die Verkaufsfähigkeit des Gesamtabjektes dadurch zu verringern, um den Erhalt dieses denkmalgeschützten Objektes im Familienbesitz abzusichern".

Sie selbst beziffern den Verkehrswert der Liegenschaft zum 3.1.2005 auf 98.615,48 €. Es ist deshalb nicht nachvollziehbar, weshalb ein entparifiziertes Gebäude, abgesehen davon, dass eine neuerliche Parifizierung jederzeit wie auch kurzfristig möglich ist, die Verkaufsfähigkeit nachhaltig beeinträchtigen könnte. Das Gegenteil ist vielmehr zutreffend. Ein potentieller Käufer der Liegenschaft ist bei gegebenem Preisgefüge ausschließlich am Erwerb des gesamten Objekt und nicht etwa an einzelnen Einheiten interessiert. Die Entparifizierung diente jedoch einzig dem Zweck, eine wirtschaftliche Einheit zu schaffen, um in den Genuss der steuerlichen Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 zu gelangen. Denn nur dann, wenn ein Grundstück (eine Eigentumswohnung[seinheit]) sowohl betrieblichen als auch privaten (Hauptwohnsitz-) Zwecken dient, kann die angesprochene steuerliche Begünstigung zum Tragen kommen. Die eineinhalb Monate vor Betriebsaufgabe erfolgte Entparifizierung verdeutlicht, dass die über eine Zeitspanne von siebzehn Jahren ausschließlich betrieblichen Aufgaben gewidmete Eigentumseinheit W2 nur kurzfristig, also vom 17.11.2004 bis 3.1.2005 in die Hauptwohnsitzbetrachtung einbezogen werden kann. Nach der Verwaltungspraxis ist eine derart kurze Dauer vernachlässigbar bzw. nicht geeignet, insoweit als "Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen" bezeichnet zu werden. Die Geschäftsräume sind deshalb zum Zeitpunkt 3.1.2005 als eigenständige Einheit zu werten, die begrifflicherweise nicht unter die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 subsumierbar ist.

Das Argument der beabsichtigt gewesenen Erschwerung der Verkaufsfähigkeit ist schließlich im gegebenen Zusammenhang auch deshalb ein durchschaubar Vordergründiges, weil diese Maßnahme ebenso nach dem 2.1.2005 treffsicher umgesetzt hätte werden können.

Verkehrswert Büroräume

Der Denkmalschutz als wertbestimmender Faktor ist feststellbar, jedoch hängt die Einflussgröße in jedem Einzelfall von den Bindungswirkungen der Unterschutzstellung ab. Bei der Bewertung von denkmalgeschützten Objekten ist jeweils von speziellen Bewertungsansätzen auszugehen. Dabei sind zunächst die Vor- und Nachteile der

Unterschutzstellung gegeneinander abzuwägen. Als wertmindernd gelten z.B. Pflicht zu Pflege und Schutz, Instandhaltungsgebot, allenfalls Nutzungsbeschränkungen. Demgegenüber sind als Vorteile die Möglichkeit der Bezugsschaltung durch die öffentliche Hand, steuerliche Vergünstigungen und Exklusivität einzustufen. Zweifellos beeinflussten die letzteren Faktoren entscheidend Ihre Anschaffung des Grundstückes im Jahr 1987.

Grundsätzlich kann die Verkehrswertermittlung eines bebauten Grundstückes regelmäßig mittels schlüssigem Gutachten eines Sachverständigen über den (technischen) Bauzustand erfolgen.

Fehlt die einschlägige berufsmäßige Erfahrung für das Erstellen derartiger Gutachten, sind zwar keine höheren Anforderungen an solche Werke als an jene mit einschlägiger Berufserfahrung zu stellen, allerdings auch keine geringeren.

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen (bestehenden) Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs ab, sofern der Bauzustand nicht durch in späteren Jahren eintretende oder hervorkommende Änderungen/Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen eine Wandlung erfährt.

Die technische Lebensdauer von mittels Betonsteinen/Ziegeln errichteter Außenmauern beträgt 80 bis 100 Jahre, von Decken und Dachkonstruktionen ca. 80 Jahre.

Sie selbst unterstellen - basierend auf § 8 EStG 1988 - eine Nutzungsdauer des denkmalgeschützten Gebäudes von 50 Jahren.

Die Beweislast für eine kürzere als die regelmäßig vermutete Nutzungsdauer trifft unmittelbar denjenigen, der eine solche Behauptung aufstellt. Einer speziellen Aufforderung durch die Abgabenbehörde zur Erbringung eines solchen Nachweises bedarf es im gegebenen Zusammenhang nicht (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192; bwz. Doralt, a.a.O., Tz 159 zu § 16 EStG 1988).

Basis für die Wertermittlung der Kanzleiräume ist deshalb deren gegebener Zustand nach erfolgter grundlegender Sanierung (1987) und, davon abgeleitet, die Restnutzungsmöglichkeit der Räume zum Zeitpunkt 3.1.2005. Für die voraussichtliche Nutzbarkeit sind insbesondere das Mauerwerk wie auch die konstruktiven und haltbaren Bauteile maßgebend.

Es sind keine Feststellungen Ihrerseits dahingehend getroffen worden, die tragenden Teile des Gebäudes (und somit auch die Geschäftsräume) ließen, ausgehend von den gegebenen Erfahrungswerten, eine kürzere Restnutzungsdauer als die üblicherweise anzusetzende, das sind 80 Jahre zu Beginn der Nutzung (1987), als allein zutreffend erscheinen.

Die Beschaffenheit eines Gebäudes ist in der Praxis vielfach unterschiedlich ausgestaltet, somit kann auch die Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) bei Gebäuden differieren. Das Hauptaugenmerk dient jedoch nicht dem Alter, sondern in erster Linie dem Bauzustand der zu bewertenden Einheit. Fehlen in der Bewertung eines Gebäudes eindeutige Aussagen über den Bauzustand wie auch Feststellungen zur Qualität der (ehemaligen) Bauausführung oder sind diese als unzureichend einzustufen, ist eine Beweiskraft der dennoch erfolgten Ableitungen (Schlussfolgerungen) nicht gegeben.

Ihrer eigenen Einschätzung nach ist die Nutzungsdauer von Top W2 mit fünfzig Jahren anzunehmen.

(Qualifizierte) Ausführungen über den technischen Ist-Zustand des Gebäudes, insbesondere der tragenden Teile, der verwendeten Materialien usf. fehlen. Es ist folglich ausgeschlossen, eine kürzere, als die übliche Nutzungsdauer von 80 Jahren anzusetzen.

Denn Ihr Urteil ist wertender Natur und behandelt und beschreibt die Bausubstanz in keine Richtung. Beispielsweise fehlen Baustoffprüfungen, Bauteilprüfungen, Funktionsprüfungen der haustechnischen Anlagen usw., die eine kürzere als die 80jährige Nutzungsdauer rechtfertigten.

Ihre Feststellungen zum Gebäude erfolgten (als "Laie") durch bloße Inaugenscheinnahme in Form rein visueller Untersuchungen/Beobachtungen.

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) bemisst sich gemäß § 7 Abs. 1 des EStG 1988 nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes. Für Betriebsgebäude enthält das Gesetz in § 8 Abs. 1 EStG 1988 pauschale Abschreibungssätze, die ohne Nachweis der tatsächlichen Nutzungsdauer angewendet werden können (so z.B. gemäß § 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 "bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen", darunter fallen ua. auch Büroräume, die einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Arbeit dienen; vgl. dazu Doralt, a.a.O., Tz 23/2 zu § 8 EStG 1988).

Der für die Bemessung der steuerlichen AfA maßgeblichen "betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes sind jedoch (um Doppelabschreibungen zu vermeiden) nur jene Bauteile zu Grunde zu legen, die üblicherweise im Laufe der Lebensdauer eines Gebäudes nicht erneuert werden. Für die Ertragswertermittlung ist die wirtschaftliche Restnutzungsdauer und nicht die restliche technische Lebensdauer der baulichen Anlage maßgebend.

Diese Sätze des EStG 1988 beruhen nicht auf Erfahrungswerten, weil die technische Nutzungsdauer von Gebäuden grundsätzlich höher anzusetzen wäre (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 8 Rz 3).

Im gegebenen Zusammenhang kann es dahingestellt bleiben, ob der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen pauschale AfA-Sätze vorgesehen hat. Denn für die (Rest-) Nutzungsdauer bei Ermittlung des Verkehrswertes anlässlich der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit ist von der tatsächlich noch möglichen Verwendungsdauer auszugehen. Andernfalls entspräche der errechnete Wert niemals dem tatsächlichen "Marktpreis" und führte zu größeren Verzerrungen des Wertes der Liegenschaft (des Gebäudes). Wird doch ein präsumtiver Käufer der Liegenschaft die verbleibende Nutzungsdauer des Gebäudes niemals an den Pauschalsätzen des § 8 EStG 1988 festmachen, sondern an der technischen (wirtschaftlichen) Nutzungsmöglichkeit.

Diese ist zum Zeitpunkt 3.1.2005 unzweifelhaft länger anzusetzen als mit 33 Jahren. Denn für die voraussichtliche Nutzbarkeit ist der tatsächliche Bauzustand, das ist das Mauerwerk bzw. die konstruktiven und haltbaren Bauteile, maßgebend. Die kürzere Lebensdauer verschiedener Gebäudeteile (Installationen, Verputz, Türen, Fußböden, Anstrich, Malerei, sanitäre Einrichtungen) begründet keine kürzere Nutzungsdauer als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende einheitliche technische Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes (Quatschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 22 zu § 8 EStG 1988).

Bei Bauten in Massivbauweise ist, wie bereits zuvor angesprochen, eine Nutzungsdauer von 100 bzw. sogar 200 Jahren und mehr denkbar (vgl. z.B. VwGH 25.9.2002, 97/13/0098).

Das Gebäude X in L wurde 1872 errichtet. Die tragenden Teile (Mauern) bestehen aus Vollziegeln. Nach Anschaffung des Objektes 1986 sanierten Sie das Gebäude um ca. 2.000.000 ATS.

Die wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit der betrieblich verwendeten Räume ist zum Zeitpunkt des Nutzungsbeginnes als Kanzlei (1987) unzweifelhaft in Anwendung typisierender Merkmale mit ca. 80 Jahren einzuschätzen. Das tatsächliche Alter des Gebäudes von (damals bereits) 115 Jahren ändert an dieser Betrachtungsweise nichts. Allenfalls eindeutige Feststellungen im

Sinne von Baustoffprüfungen usf. durch einen Sachverständigen könnten eine kürzere Nutzungsdauer bewirken. Derartige Befunde fehlen.

Ihre eigenen Überlegungen zur Gebäudebewertung (Nutzungsdauer) enthalten keine exakten, detaillierten Tatsachenfeststellungen über den Bauzustand des gegenständlichen Gebäudes (insbesondere bezogen auf die maßgeblichen konstruktiven und haltbaren Bauteile, ds. Mauern und Decken) bzw. keine exakten nachvollziehbaren Ausführungen hinsichtlich der die Lebensdauer des Gebäudes beeinflussenden Faktoren, wie zum Beispiel der Wahl der Baustoffe und der Güte der Ausführungen bzw. der Dauerhaftigkeit der statisch relevanten Bauteile, der Qualität der Planung, der Statik und der Bauausführung, allfällig bereits bestehende Schäden (insbesondere bezogen auf tragende Bauteile des Gebäudes), der laufenden Unterhaltung und der äußeren Einflüsse (vgl. RV/0255-F/05 und die dort zitierte Literatur).

Wenn im angefochtenen Einkommensteuerbescheid die Restnutzungsdauer in typisierender Betrachtungsweise mit 50 Jahren bestimmt wird (und nicht etwa mit 63 Jahren [80 abzüglich 17]), gereicht Ihnen dies zum Vorteil.

Sie selbst beziffern den Wert der Büroräume (W2) in der Aufstellung "Entwicklung der Bewertungsreserve" (Anhang zur Bilanz) auf ursprünglich 145.455 €, in der Berufung auf 148.741,82 €. Dieser Wert repräsentiert die Anschaffungs- bzw. "Herstellungskosten".

Wertminderungen in Höhe von 15% wegen des Fehlens von Bad und Küche sind nicht angebracht.

Denn die Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem Jahr 1987 enthalten ebenso wenig ein Bad oder eine Küche; jene Kosten dienen Ihnen allerdings als Basis für die Ermittlung des "Gebäude-Verkehrswertes" zum 3.1.2005.

Wäre die von Ihnen angeführte häusliche Infrastruktur (Bad, Küche) bereits 1987 vorhanden gewesen oder nachträglich eingebaut worden, erhöhten sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend. Allerdings zählen Bad wie Küche selbst gegenwärtig nicht zum Standard von Büroräumen. Allenfalls eine "Teeküche", bestehend aus Spülbecken, einem Getränkeautomaten und etwas Stauraum (über derartige Einrichtungsgegenstände verfügten auch Sie) sind in vielen Büroflächen in Billigausführungen vorhanden; zählt doch individuelles Kochen am Arbeitsplatz nicht zu den Tätigkeiten der weitaus überwiegenden Anzahl der Angestellten.

Ebenso wie im Anschaffungsjahr ein Fehlen von Bad und kompletter Küchenzeile dennoch (indirekt) kaufpreisbildend wirkten, kann dieser Umstand nicht zu einer Kürzung der damaligen Anschaffungs-/Herstellungskosten führen. Zumal auch Sie selbst es bis zur Betriebsaufgabe nicht für notwendig erachteten, derartige Räume für Ihre Mitarbeiter in dem von Ihnen angedachten Umfang einzurichten. Und, trotz Fehlens von Bad und "Küche" haben Sie umgehend einen Mieter für denselben wie den bereits zuvor gegebenen Nutzungseinsatz der Büroflächen gefunden.

Ihr Vorbringen, es fehle ein "Konferenz- oder Besprechungsraum", der Privatkeller sei nur durch die Kanzlei erreichbar, manche Fenster seien undicht, Türen würden schlecht schließen... ist unvollständig. Gerade in Ihrem Arbeitszimmer befand sich ein (runder) Besprechungstisch, der dazu diente, den Kundenverkehr abzuwickeln. Undichte Fenster oder Türen konnte die Prüferin während der Prüfungsphase nicht feststellen. Eine (fehlende) Klimaanlage ist selbst für neuwertige Büroflächen keinesfalls Standard, weil gerade deren Betriebs- und Wartungskosten - im Verhältnis zum Nutzen in unserem Breitengrad - überproportional hoch zu veranschlagen sind.

Der Keller wäre einem Ihnen fremd gegenüberstehenden Mieter als (bspw.) Archivraum überlassen worden. Die derzeitige Lösung ist nur erklärbar, weil zwischen den Mietparteien ein Naheverhältnis besteht.

Schließlich ist festzustellen, trotz der von Ihnen behaupteten Defizite nutzt Ihr Schwiegersohn die angemieteten Flächen nach wie vor als Kanzleiräume eines Freiberufers.

Ein Abschlag aus denkmalschützerischer Sicht ist ebenso unschlüssig, da dieser Zustand bereits im Anschaffungsjahr gegeben war und Sie sicherlich dazu veranlasste, den Anschaffungspreis marktadäquat (situationstypisch) mit der Verkäuferin der Liegenschaft festzulegen.

Der "Sparkassenpreisspiegel" einer auf Vorarlberg beschränkten Immobilienmaklerin, die über keine Erfahrungen mit denkmalgeschützten Objekten verfügt, kann nicht über Adaptierungen (Preisspiegel von Einfamilienhäusern...) auf den Streitfall angewendet werden. Sind doch, wie eingangs erwähnt, die konkreten und wertbestimmenden Komponenten heranzuziehen und keinesfalls typisierte, durchschnittliche Werte schwerlich vergleichbarer Objekte.

Die Kanzleiräume werden seit Einstellung der betrieblichen Tätigkeit verpachtet. Gerade diesen Aspekt haben Sie bei Ermittlung des Gebäude-Verkehrswertes unberücksichtigt gelassen, obwohl dieser Umstand realistisch aufzeigt, welchen "Ertrag" die Kanzleiräume tatsächlich abzuwerfen vermögen. Ist doch das Hauptgewicht bei der Bewertung von Liegenschaften, deren nutzbringender Einsatz für den Eigentümer im Überlassen an andere Personen besteht, beim Ertragswert anzusetzen.

Dem Ertragswert ist anlässlich der Wertbestimmung des Grundstückes schon deshalb Vorrang einzuräumen, da eine Liegenschaft der vorliegenden Art letztlich nur so viel wert ist, als Nutzen daraus gezogen werden kann. Denn gerade für ein Sachwertverfahren fehlen vergleichbare (unter Denkmalschutz gestellte) Objekte, um zu realistischen Werten zu gelangen.

Andererseits macht es keinen Sinn, die Herstellungskosten zu ermitteln und sodann Abschläge zur Marktanpassung vorzunehmen (vgl. Ross-Brachmann, 29. Auflage, S. 608 zweiter Absatz).

Es ist vor allem nicht einsichtig, den spezifischen Wert der denkmalgeschützten Kanzleiräume über hilfsweise Ansätze ("Preisspiegel"....) ermitteln zu wollen, wenn eine direkte Ermittlung über konkret vorhandene Zahlen - mittels Ertragswerten - möglich ist.

Ist der Mietzins - marktübliche Verhältnisse vorausgesetzt - doch eine Spiegelbild dessen, welchen Wert ein Objekt unter Einbindung sämtlicher Vor- und Nachteile für den Mieter aufweist.

Dies bedeutet, die von Ihnen ins Treffen geführten (wertmindernden) Aspekte sind anlässlich der Bestimmung des Mietzinses mit Ihrem Schwiegersohn, fremdübliches Verhalten unterstellend, gewiss angemessen berücksichtigt worden.

Ein Abschlag unter dem Aspekt "Denkmalschutz" kommt deshalb nicht in Betracht, weil Sie vorbringen, seit 1987 praktisch keine Investitionen getätigt zu haben, mit dem Objekt deshalb keine (erhöhten) Instandhaltungspflichten aus denkmalschützerischer Sicht verbunden sind, als mit "gewöhnlichen" Geschäftsräumen. Andererseits haben Sie aus dem Titel "Denkmalschutz" beträchtliche Fördermittel kassiert, also Vorteile gezogen.

Sie bringen vor, die Grundstückskosten bewegten sich in L , nach Auskunft der Gemeinde (bzw. des Landes Vbg.), abseits der Bundesstraße bei 265 €/m². Der vom Finanzamt in Höhe von 220 €/m² festgestellte Wert sei viel zu niedrig bemessen.

Der von Ihnen beanspruchte Preis pro Quadratmeter entspricht dem Preisspiegel des Jahres 2008 zum Zeitpunkt der Erstellung der Berufungsschrift. Maßgebend ist allerdings der Stichtag 3.1.2004, sodass Ihr diesbezügliches Anliegen nicht stichhaltig ist.

Das Gebäude X ist kein "Büro- und Verwaltungsgebäude", sondern besteht aus zwei praktisch gleich großen Einheiten (zusammen ca. 200 m²), wobei die eine zu Wohnzwecken und die andere für betriebliche Zwecke eines Freiberuflers Verwendung findet. Die durchschnittliche Nutzfläche der in den vergangenen Jahrzehnten errichteten Einfamilienhäuser liegt bei ca. 150 m².

Der vereinbarte Mietzins bewegt sich auf durchschnittlichem Niveau, ein Ertragsrisiko ist nicht gegeben. Denn der Mieter ist als Steuerberater freiberuflich tätig. Der von Ihnen beanspruchte Kapitalisierungszinssatz (Mittelwert) in Höhe von 5,5% ist um die Risikokomponente, die im Streitfall mit 0 einzuschätzen ist, tatsächlich jedoch mit ca. 2,0% in der Tabelle der beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen im Zusammenhang mit gewerblichen Immobilien taxiert wird, jedenfalls überhöht (vgl. H. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, S. 96). Vielmehr ist der maßgebende Faktor in Anlehnung an Gebäude, die in Größe wie auch Nutzung Einfamilienäussern entsprechen, wie folgt herauszuschälen:

Sekundärmarktrendite 2003/04 3,43 %

-Geldwertanpassungsabschlag 1,50 %

+allgemeines Risiko 0,00 %

+geringe Mobilität der Investition 0,50 %

=Kapitalisierungszinssatz 2,43 %

Der dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid zugrunde liegende Faktor in Höhe von 3,5%, der ein "allgemeines Risiko" wie auch die "geringe Mobilität" (in Anlehnung an Büroliegenschaften) in die Betrachtung einfließen lässt, benachteiligt Sie deshalb keineswegs.

Sie wenden zusätzlich ein, der Grundwertanteil sei mit 33% anzusetzen und nicht wie im Erstbescheid geschehen mit 20%. Diese Behauptung zielt ins Leere (siehe BP-Bericht, "Entnahmewert Kanzlei", Seite 2, erster Absatz, letzter Satz).

Sie bringen vor, der Grundpreis in L wurde von der Betriebsprüfung mit 220 € angenommen, ohne anzugeben, worauf diese Annahme fuße. Dieses Vorbringen ist ebenfalls unzutreffend (siehe Bp-Bericht, "Entnahmewert Kanzlei", Seite 3, zweiter Absatz).

Abgesehen davon, weisen Ihre Verkehrswertermittlungsmethoden gravierende Mängel auf:

Beispielsweise negieren Sie den Abschlag für die Minderausnutzung des Grundstückes (zweistöckiges Gebäude, 1.038 m² Grundfläche). Üblicherweise setzt Ihre Zunft mind. 20% in vergleichbaren Fällen als Abschlagspost an.

Den Wohnwert je m² Fläche von gebrauchten Häusern mit ca. 200 m² taxieren Sie auf 1.050,00 €, verwenden also die Wertgröße "gebrauchter Eigentumswohnungen mit einfacherem Wohnwert". Zutreffend wären allenfalls die Wertangaben für Einfamilienhäuser mit "gutem Wohnwert", weil das Gebäude X über einen Affektionswert verfügt.

Im Vorlageantrag vom 10. August 2009 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Wiederaufnahmebescheid:

Die Abgabenbehörde erster Instanz rechtfertigt die Berechtigung zur Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen mit folgenden Argumenten:

- Die Entparifizierung des Wohnungseigentums sei neu hervorgekommen;
- Die in das Privatvermögen übernommenen Kanzleiräume seien fälschlich nach dem Sachwertverfahren wertmäßig bestimmt worden;
- Die Berechnung der diesbezüglichen stillen Reserven sei aus den Eingaben nicht ersichtlich gewesen;
- Durch das Ankreuzen diverser Kennzahlen und Versehen mit Zahlen in einem Online Programm sei ein Sachverhalt noch nicht offen gelegt. Die Berechnungsmethode des gemeinen Wertes der Büroräumlichkeiten sei unzweifelhaft im zu beurteilenden Verfahren neu hervorgekommen.

Der wesentliche Punkt in diesem Zusammenhang ist jener, dass die Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 24 Abs 6 EStG aus dem Formular E1a klar erkenntlich war. Ebenso ergab sich aus den eingereichten Formularen iZm dem Jahresabschluss, dass die Voraussetzungen für diese Befreiung vorlagen. Lediglich hinsichtlich der steuerrechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes gibt es offensichtlich unterschiedliche Meinungen. Für eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO müssen jedoch Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, also der für das Vorliegen der Befreiungsvoraussetzungen erforderliche Sachverhalt muss ein anderer sein als offen gelegt. Deren rechtliche Beurteilung ist für eine Wiederaufnahme nicht von Bedeutung.

Zur Entparifizierung des Wohnungseigentums und deren steuerlichen Auswirkung wird im folgenden Punkt detailliert Stellung bezogen. Daraus wird auch ersichtlich, dass die Entparifizierung ein notwendiger Schritt war, um nichtsteuerliche Zielsetzungen zu erreichen.

Die Art der Bewertung des in das Privatvermögen übernommenen Gebäudeteiles ist hinsichtlich der Wiederaufnahme nicht relevant, da ja die Befreiungsbestimmung nach § 24 Abs 6 EStG in Anspruch genommen wurde und sich für diesen Fall eine Bewertung erübrigt.

Wenn in der Berufungsvorentscheidung die Meinung vertreten wird, dass ein Sachverhalt keinesfalls offen gelegt sei, "...wenn diverse Kennzahlen in einem Online-Programm ... angekreuzt oder mit Zahlen versehen werden", so wird zum einen übersehen, dass die Auswahl und Anordnung der Kennzahlen im Formular ja einen möglichst guten Einblick in den Sachverhalt geben soll. Zum andern habe ich gleichzeitig den Jahresabschluss eingereicht, der aufgrund der gesetzlich vorgegebenen Gliederung den Sachverhalt klar wiedergibt.

Der Sachverhalt wurde iZm der Steuererklärung so vollständig bekannt gegeben, dass die Behörde bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Steuerbefreiung nach § 24 Abs 6 EStG:

Die Abgabenbehörde erster Instanz geht davon aus, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 24 Abs 6 EStG nicht gegeben seien, da die Kanzleiräume, die eine eigene wirtschaftliche Einheit gebildet hätten, nicht gleichzeitig der Hauptwohnsitz gewesen seien. Denn der Gesetzgeber stelle auf den Begriff des Gebäudes ab und nicht auf die wirtschaftliche Einheit.

Die unrichtige Beurteilung in der BVE zeigt sich darin, dass wohl richtig erkannt wurde, dass der Gesetzgeber auf den Gebäudebegriff abstellt, im Weiteren aber die bezügliche Steuerbefreiung abgelehnt wurde, weil die Kanzlei eine eigene wirtschaftliche Einheit gebildet habe.

Die Behörde widerspricht sich damit selbst.

Maßgeblich für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ist der wirtschaftliche und rechtliche Zustand zum Stichtag der Betriebsaufgabe. Zu diesem

Zeitpunkt stand das Gesamtobjekt im Miteigentum. Auf den Umstand, dass das Gesamtgebäude seit dem Bezug vor mehr als zwanzig Jahren sowohl vom Umfang als auch der Art her bis zur Entparifizierung und weiters bis zur Betriebsaufgabe und bis heute gleich genutzt wird, ist die Behörde nicht weiter eingegangen.

Wenn die Behörde annimmt, dass die Entparifizierung einzig in dem Versuch der steuerlichen Entlastung gelegen sei, so irrt sie. Wie ich schon in der Berufung anführte, sollte mit der Entparifizierung die Verkehrsfähigkeit der Kanzleiräume, die bis dahin über das Wohnungseigentum in meinem alleinigen Eigentum standen, gemindert werden. Ausgehend vom Zustand meiner 97-jährigen Mutter, die in einem Altersheim betreut wird, und bei der der ganze Liegenschaftsbesitz allmählich für die entsprechenden Pflegekosten aufgebraucht wurde, möchte ich verhindern, dass für den Fall, dass ich einmal auf solche Betreuung angewiesen bin, die im Wohnungseigentum stehende Kanzlei ohne Weiteres veräußert werden kann. Denn in diesem Fall ist ein Erwerb durch Dritte viel wahrscheinlicher, da die Ehegattin als Eigentümerin der zweiten Einheit im Gebäude keine Mitsprache bei Entscheidungen über diese Wohnungseinheit hat. Ein Erwerber eines Miteigentumsanteiles jedoch kann hinsichtlich des Gebäudes keine Entscheidung alleine treffen, sondern ist immer darauf angewiesen, dass die Inhaberin des anderen Miteigentumsanteiles, in diesem Fall meine Frau, ihre Zustimmung gibt. Dass durch die Entparifizierung die Verkehrsfähigkeit des Gesamtobjektes vermindert wird, ist also evident.

Da zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe das gesamte Objekt im Miteigentum stand, dieses seit 20 Jahren der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen und kein Missbrauch vorliegt, sind unter Hinweis auf die Argumentation in der Berufung die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben.

2. Entnahmewert des Gebäudes der Kanzlei:

Wertminderung durch Denkmalschutz:

Wenn in der BVE davon ausgegangen wird, dass ein Abschlag aus denkmalschützerischer Sicht unschlüssig sei, weil dieser Zustand bereits im Anschaffungsjahr gegeben war, so finde ich diese Argumentation unschlüssig. Denn ein Abschlag erfolgt iZm der Ermittlung des Verkehrswertes zum Veräußerungs-/Entnahmepunkt. Der Zustand des Objektes vor zwanzig Jahren bei dessen Anschaffung ist daher relativ unbeachtlich. Auf den Umstand, dass in der Fachliteratur zur Liegenschaftsbewertung dafür ein Abschlag bis zu 15% vorzunehmen ist, wurde in der BVE nicht eingegangen. Ebenso unschlüssig ist die Annahme, dass ein Abschlag unter dem Titel Denkmalschutz nicht in Betracht komme, weil ich seit 1987 praktisch keine Investitionen getätigt hätte und daher keine erhöhten Instandhaltungspflichten aus denkmalschützerischer Sicht damit verbunden seien. Denn die Beeinträchtigung des Preises von solchen Objekten ergibt sich in erster Linie aus der wesentlich eingeschränkten Verfügbarkeit im Hinblick auf erforderliche Veränderungen, Ein-, Zu- oder Umbauten, womit eine Anpassung an individuelle Bedürfnisse in vielen Fällen nicht möglich ist.

Sonstige den Veräußerungswert mindernde Faktoren:

Wenn der Behörde meine diesbezüglichen laienhaften Vorstellungen nicht ausreichten, so hätte zumindest auf das dem Finanzamt vorgelegte Fachgutachten des damaligen Innungsmasters für Glaser und Tischler, Hr. Herbert Amann, vom 03.07.1989 eingegangen werden müssen, was in der Berufungsentscheidung ebenso wenig geschah wie im Erstbescheid.

Aber auf Vorbringen, die die Restnutzungsdauer und den Veräußerungswert betreffende Faktoren behandeln, muss die Behörde auch eingehen, wenn sie nur vom Laien als solche mittels Augenschein festgestellt werden, wie Regenwasser, das bei heftigen Gewittern unter den Fenstern ins Zimmer rinnen kann (geschah z.B. letzte Woche wieder nach einem solchen Gewitter). Oder dass im Winter der ständige Luftzug durch die Außentüren die Mitarbeiter

stört. Die Sichtweise des Jahrzehntelangen Nutzers des Objektes wurde als *laienhaft abgelehnt*, die Sichtweise der Betriebsprüferin (ebenso *Laie* bei der Immobilienbewertung wie ich), "die undichte Fenster oder Türen während der (einige Stunden dauernden) Prüfungsphase (im Juni 2008) nicht feststellen konnte", werden vom Sachbearbeiter in der BVE aber sehr wohl als Argument für seine Ansichten genutzt. Als Beweismittel gilt nach § 166 BAO alles, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

In der BVE wurde die Meinung des Sachbearbeiters dargelegt, ohne auf alle wesentlichen, in der Berufung vorgelegten Argumente im Einzelnen einzugehen.

Das Fehlen von Bad und Küche im Bürotrakt wird nicht als wertmindernd angesehen, weil sich nicht auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten ausgewirkt habe. Da Letztere aber nicht für den Verkehrswert maßgeblich sind, sich dieser Umstand aber sehr wohl auf den Verkehrswert auswirkt (wesentlich kleinerer Interessentenkreis), ist dieses Argument unrichtig.

Eine wesentliche Wertminderung stellt wie erwähnt der Umstand dar, dass der Keller des Wohnteiles nur über das Büro zugänglich ist. Die Annahme, dass der Keller einem "fremden" Mieter wohl überlassen worden wäre, ist eine irrite Annahme. Da lediglich der Bürotrakt unterkellert ist, jedoch Waschmaschine, Tiefkühlgerät, Lebensmittel und Werkzeug des Privatbereiches im Keller Platz finden müssen, wäre eine Überlassung an den Mieter des Bürotraktes gar nicht möglich. Auch in der ursprünglichen Parifizierung ist die Waschküche bereits als zum Wohntrakt zugehörig bezeichnet worden.

Zum Vorbringen, dass der Mieter, mein Schwiegersohn, die Kanzleiräumlichkeiten trotz der angeführten Mängel nach wie vor nutzt, ist zu sagen, dass er nachträglich eine Klimaanlage installiert hat und dass ich den größeren Teil der Innentüren nachträglich erneuern ließ. Und allein der Umstand, dass Büroräume noch genutzt werden, sagt nicht viel über den Verkehrswert dieser Räume aus. Abgesehen davon ist der Begriff "Steuerkanzlei imX bei den Kunden so was wie ein Markenname, weshalb eine bestimmte Bindung an diese Räumlichkeiten gegeben ist.

Restnutzungsdauer des Gebäudes:

Aus der Argumentation der Berufungsvorentscheidung ergeben sich einige Widersprüche. So heißt es, dass für die Ertragswertermittlung die wirtschaftliche Restnutzungsdauer und nicht die restliche technische Lebensdauer maßgebend sei. Dennoch wird damit argumentiert, dass ich meine Feststellungen zum Gebäude als *Laie* getroffen hätte und qualifizierte Ausführungen über den technischen Zustand fehlten. Und obwohl die wirtschaftliche Nutzungsdauer maßgeblich ist, wird in dieser BVE immer wieder mit der technischen Lebensdauer argumentiert ("tatsächlich noch mögliche Verwendungsdauer"; "das Mauerwerk bzw. die konstruktiven und haltbaren Bauteile" seien für die voraussichtlich Nutzbarkeit maßgebend...).

Wenn darauf verwiesen wird, dass meine eigenen Überlegungen zur Gebäudebewertung keine exakten, detaillierten Tatsachenfeststellungen über den Bauzustand enthalten, so ist dies unrichtig, weil eine Vielzahl von Mängeln im BP- und Berufungsverfahren detailliert, nachvollziehbar und nachprüfbar beschrieben wurde. Wenn, wie gefordert, die die Lebensdauer beeinflussenden Faktoren (Baustoffe, Güte der Ausführungen, statistisch relevante Bauteile, Qualität der Planung, der Statik ...) bei einem 130 Jahre alten Objekt über fachliche Gutachten ermittelt werden müssten, führt das zu einem eklatant hohen Kostenaufwand. Aus diesem Grund gibt es eben von Fachleuten festgestellte Durchschnittswerte, die ich auch bei meiner Bewertung herangezogen habe.

Es wurde mit einer Restnutzungsdauer von 80 Jahren argumentiert, obwohl es eine gesetzliche Annahme einer 50-jährigen Restnutzungsdauer für Bürogebäude gibt, die natürlich auf Durchschnittswerten beruhen muss. Es kann jedenfalls für ein gesetzliches

Verwaltungsverfahren nicht, wie in der BVE gesagt wurde, dahin gestellt bleiben, ob der Gesetzgeber pauschale AfA-Sätze vorgesehen hat. Vielmehr soll diese gesetzliche Nutzungsdauer einer tatsächlichen durchschnittlichen Nutzungsdauer entsprechen.

Wenn für die voraussichtliche Nutzungsdauer "der tatsächliche Bauzustand, das ist das Mauerwerk bzw. die konstruktiven und haltbaren Bauteile, maßgebend" ist, muss auf den Umstand, dass gerade das Mauerwerk und die konstruktiven und haltbaren Bauteile schon über 130 Jahre alt sind und nicht mehr heutigen technischen Anforderungen (Haltbarkeit, Isolationswirkung) entsprechen, eingegangen werden. Auch auf meine Hinweise auf die Interpretation des Gesetzes durch die EStR, den VwGH sowie die Aussagen des Experten und Fachautoren Kranewitters wurde nicht eingegangen.

Wertansatz des Gebäudes aus dem Preisspiegel der Vorarlberger Sparkassen:

Lt. Behörde könne der betreffende Preisspiegel nicht angewendet werden, da die konkreten und wertbestimmenden Komponenten heranzuziehen seien und keinesfalls typisierte, durchschnittliche Werte schwer vergleichbarer Objekte. Auf die Tatsache, dass die in diesem Preisspiegel angeführten Werte sich aus tatsächlichen Käufen und Verkäufen von Immobilien ableiten und ein Verkehrswert noch genauer über tatsächlich erzielte Preise bei Vergleichsobjekten ermittelt werden kann als über ein Ertragswertverfahren oder ein daraus abgeleitetes discounted cash flow Verfahren, ist die Behörde nicht eingegangen. Natürlich sind zusätzlich zu den Werten dieses Preisspiegels individuelle, wertbeeinflussende Faktoren durch Zu- oder Abschläge mit zu berücksichtigen.

Wenn in der BVE darauf verwiesen wird, dass bei einer Bewertung die konkreten wertbestimmenden Komponenten heranzuziehen seien und nicht typisierte durchschnittliche Werte, so ist zu fragen, welche konkreten wertbestimmenden Komponenten die Behörde für ihre abweichende Beurteilung herangezogen hat. Die diesbezüglichen Angaben in der BVE sind vielfach nur Annahmen, Behauptungen, die nicht näher begründet werden und die auch durch keinerlei Fachgutachten untermauert sind. Auch wird von der Behörde selbst die Annahme einer Nutzungsmöglichkeit von 80 Jahren "in Anwendung typisierender Merkmale" eingeschätzt.

Ebenso stützte sich die BP hinsichtlich des Ansatzes des Bodenwertes auf den Preisspiegel der Vorarlberger Sparkassen, der wegen der typisierten Werte ja nicht herangezogen werden dürfe.

Die Behörde nimmt auch an, dass die Berechnung des Verkehrswertes / gemeinen Wertes über den Preisspiegel nur ein hilfsweiser Ansatz sei, die direkte Ermittlung über einen Ertragswert zu erfolgen habe. Eine Begründung dafür, warum der Preisspiegel, abgeleitet aus direkten Verkäufen, nur ein Hilfswert sei, die Ertragswertberechnung hingegen ein direkter Wert, fehlt.

Abgesehen davon habe ich dem Finanzamt eine Ertragswertberechnung (€ 65.537) und eine Sachwertberechnung (€ 68.780) zur Verfügung gestellt, wobei ersichtlich wird, dass beide Berechnungsweisen zu einer relativ geringfügigen Abweichung führen.

Grundwertanteil am Wert der Kanzleieinheit:

Dieser wurde von der BP und in der BVE mit 20% anstatt wie von mir berechnet mit 33% angesetzt. Die BVE bezieht sich diesbezüglich lediglich auf die BP. Letztere begründet dies damit, dass "ein üblicher Grundwertanteil" nach Ansicht der BP mit ca. 20% anzusetzen sei. Dass und allenfalls warum dies so sei, wurde nicht begründet. Auf mein Rechenbeispiel in der Berufung, das die Absurdität dieser Annahme zeigt, wurde nicht eingegangen.

Grundpreis in L:

Der in den Berechnungen dafür angesetzte Betrag resultiert aus dem Preisspiegel 2005 und nicht wie in der Vorentscheidung angeführt, dem Jahre 2008. Auch ist nicht maßgeblich der Stichtag 03.01.2004 sondern der 03.01.2005, an dem ich die Betriebsaufgabe vorgenommen habe.

Lt. BP-Bericht wird der Bodenwert der Liegenschaft mit € 220 pro Quadratmeter geschätzt, was sich aus dem Immobilienpreisspiegel 2005 der österreichischen Sparkassen ergebe. In diesem Preisspiegel ist L nicht enthalten. Im Gegensatz zu den Baukosten, die in den benachbarten Orten gleich hoch anzusetzen sind, unterscheiden sich die Bodenpreise. Daher habe ich diesbezüglich die Werte angesetzt, die von ortskundigen Fachleuten angegeben wurden. Auch darauf ging die BVE nicht ein.

Kapitalisierungszinssatz:

Der von mir beantragte mittlere Kapitalisierungszinssatz von 5,5% sei um die Risikokomponente von 2% zu reduzieren, da der Mieter als Steuerberater tätig sei und ich als Vermieter somit kein Ertragsrisiko trage. Es wird dabei übersehen, dass das Risiko des Vermieters nicht im Berufsrisiko des Mieters liegt, sondern darin, dass das Mietverhältnis jederzeit beendet werden kann und ein adäquater Mieter nicht ohne weiteres gefunden werden wird. Speziell die Umstände, die ich unter den wertmindernden Faktoren angeführt habe, erschweren eine Folgevermietung. Auch auf den Hinweis in der Berufung, dass sich mein Schwiegersohn als derzeitiger Mieter schon nach anderen besser geeigneten Räumlichkeiten umgesehen hat, ging die Behörde nicht ein. Der mittlere Kapitalisierungszinssatz von 5,5% ist der niedrige, noch sachgerechte Satz.

Abschlag für Minderausnutzung des Grundstückes:

Im erwähnten Preisspiegel sind Preise für Baugrundstücke in einer Größe von 500 bis 800 m² angeführt. Bei einem Gesamtausmaß des Grundstückes von 1.038 m² beträgt der dem Büro zuzurechnende Anteil 141/286, somit 511 m². Diese Grundstücksfläche liegt an der unteren Grenze der im Preisspiegel angeführten Größe, womit kein Abschlag für Minderausnutzung zu erfolgen hat.

Dass ich einen Wohnwert von € 1.050 je m² bei gebrauchten Eigentumswohnungen angenommen hätte, ist unrichtig. Der Wohnwert wurde vielmehr, wie aus Anlage 2 zur Berufung ersichtlich ist, berechnet, um den Werten in L möglichst gerecht zu werden.

Affektionswerte sind im Übrigen bei der Bewertung nicht zu berücksichtigen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. das

hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2004/15/0135, mit weiteren Nachweisen). Hierbei kommt es auf den Wissenstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0208).

Der Berufungsführer hat seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 (E 1 und E 1a) mittels Finanz Online eingegeben. Die allgemeinen Angaben zur Ermittlung der Einkünfte hat der Berufungsführer folgendermaßen ausgefüllt:

(Teil-)Betrieb wurde veräußert oder aufgegeben	Ja
Höhe des Veräußerungsgewinnes- / verlustes (vor allfälligen Freibetrag) (Kennzahl 9020)	397.943,75
Höhe eines auszuscheidenden Gewinnes oder Verlustes (Kennzahl 9030)	96.430,39
Ein Antrag gemäß § 24 Abs 6 wird gestellt (Gebäudebegünstigung bei Betriebsaufgabe)	Ja

Die Angaben für Tarifbegünstigungen hat der Berufungsführer folgendermaßen ausgefüllt:

Einkünfte für die ich den Hälfteuersatz beanspruche (ausgenommen Einkünfte laut Kennzahlen 369, 756, 793, 802, 794, 795) – (Kennzahl 423)	301.513,36
---	------------

Die Punkte A 53, B 6, B 7 und B 8 der Ausfüllhilfen zur Einkommensteuererklärung E 1 für 2005 sowie zur Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte für 2005 (E 1a) haben folgenden Wortlaut:

„A 53 zu KZ 423: Hier sind Einkünfte einzutragen, die mit dem Hälfteuersatz zu versteuern sind, nämlich bestimmte Veräußerungsgewinne und Übergangsgewinne, insbesondere wenn von einem über 60-jährigen Steuerpflichtigen die Erwerbstätigkeit eingestellt wird (siehe auch Punkt 12), Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen oder aus der Verwertung von Patentrechten sowie bei einer Zehn-Jahres-Verteilung eines Nachversteuerungsbetrages nach § 24 Abs 6 der jeweilige Jahresbetrag.

B 6 zu KZ 9020: In Kennzahl 9020 ist ein Veräußerungsgewinn oder Veräußerungsverlust in voller Höhe unabhängig von steuerlichen Begünstigungen einzutragen.

B 7 zu KZ 9020: Wird der Betrieb aufgegeben, weil der Betriebsinhaber gestorben ist, erwerbsunfähig geworden ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt, können auf Antrag betriebliche stillen Reserven eines Gebäudes, das dem Steuerpflichtigen auch als Hauptwohnsitz gedient hat unversteuert gelassen werden. Siehe dazu Rz 5698 ff der Einkommensteuerrichtlinien 2000. Die Höhe der unversteuert gelassenen stillen Reserven braucht nicht angegeben zu werden.

B 8 zu KZ 9030: Siehe dazu auch Punkt 1.4. In Kennzahl 9030 sind insbesondere Auslandsgewinne (betriebsstättenbezogene Auslandsgewinne) - ohne Vorzeichen - einzutragen, die steuerfrei sind und somit in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage nicht eingehen. Hier sind auch Auslandsverluste (betriebsstättenbezogene Auslandsverluste) - mit negativem Vorzeichen - einzutragen, die nicht in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage eingehen sollen (vgl. Rz 210 der Einkommensteuerrichtlinien 2000). Eintragungen ohne Vorzeichen (Gewinne bzw. Gewinnteile) vermindern insoweit den steuerlichen Gewinn (sind jedoch durch Eintragung in Kennzahl 440 der Einkommensteuererklärung für den

Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen), Eintragungen mit negativem Vorzeichen (Verluste bzw. Verlustteile) vermindern insoweit den steuerlichen Verlust (und sind nicht in Kennzahl 746 der Einkommensteuererklärung aufzunehmen). Eine Eintragung erfolgt hier somit für:

- Auslandsgewinne, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich steuerfrei sind sowie
- Auslandsverluste, die nicht in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage eingehen sollen (vgl. Rz 210 der Einkommensteuerrichtlinien 2000).

Ist der gesamte Gewinn steuerbefreit, deckt sich der in Kennzahl 9030 einzutragende Betrag mit dem ermittelten steuerlichen Gewinn. Soll der gesamte Verlust nicht ausgeglichen werden, deckt sich der in Kennzahl 9030 einzutragende Verlust mit dem ermittelten steuerlichen Verlust. Ist nur ein Teil des betrieblichen Gewinnes steuerbefreit (zB der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte), wird der auszuscheidende Betriebsstättengewinn durch Eintragung in Kennzahl 9030 ausgeschieden. Soll ein auf eine ausländische Betriebsstätte entfallender Verlust gemäß Rz 210 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 nicht ausgeglichen werden, wird dieser Betriebsstättenverlust durch Eintragung in Kennzahl 9030 ausgeschieden (hinzugerechnet). In dieser Kennzahl sind auch jene Gewinn/Verlustteile einzutragen, die in Fällen einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebes auf Grund einer aliquoten Einkünfteabgrenzung auf den Rechtsnachfolger bzw. Rechtsvorgänger entfallen (siehe Rz 109 der Einkommensteuerrichtlinien 2000). In derartigen Fällen ist sowohl vom (für den) Rechtsvorgänger als auch vom Rechtsnachfolger eine vollständige Beilage E 1a auszufüllen; beim Rechtsvorgänger ist der auf den Rechtsnachfolger entfallenden Anteil in Kennzahl 9030 auszuscheiden, der Rechtsnachfolger hat den auf den Rechtsvorgänger entfallenden Anteil in Kennzahl 9030 auszuscheiden.“

Aus der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 geht daher nicht eindeutig hervor, ob es sich um eine Betriebsausgabe oder um eine Betriebsveräußerung handelt. Es wurde ein Antrag gemäß § 24 Abs 6 EStG gestellt. Auf Seite 16 des Jahresabschlusses hat der Berufungsführer ausgeführt:

„Mit Wirkung 02.01.2005 wurde der Betrieb aufgegeben und in der Folge liquidiert. Die mit der Betriebsaufgabe zusammenhängenden Geschäftsfälle wurde unter den außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen ausgewiesen.“

Auf Seite 17 des Jahresabschlusses führte der Berufungsführer aus:

„Das Betriebsgebäude sowie das Kraftfahrzeug wurden in das Privatvermögen übernommen, die restlichen Anlagegüter an den Betriebsnachfolger veräußert.“

Vorräte:

„Vorhandene Vorräte bzw. noch nicht abrechenbare Leistungen wurden vom Betriebsnachfolger abgelöst.“

Weiters wurde auf Seite 18 ausgeführt:

„Lieferforderungen:“

„Der ausgewiesene Betrag resultiert zur Gänze aus dem Kaufpreisrest aus der Veräußerung des Betriebes.“

Auf Seite 21 des Jahresabschlusses wurde ausgeführt:

„Die außerordentlichen Erträge ergeben sich aus:

Veräußerung des Kundenstocks	284.949,45 €
Veräußerung von Umlaufvermögen	6.699,53 €
Veräußerung von Sachanlagevermögen	40.140,75 €
Entnahmeeigenverbrauch	<u>101.766,67 €</u>
	433.556,40 €

Weiters erklärte der Berufungsführer im Jahr 2005 erstmals Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Aus dem Jahresabschluss für das Jahr 2005 ist daher eindeutig hervorgegangen dass es sich um eine Betriebsveräußerung gehandelt hat.

Die Tatsache, dass eine Betriebsveräußerung vorliegt ist daher nicht neu hervorgekommen und kann daher nicht als Wiederaufnahmegrund geltend gemacht werden.

§ 24 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I 2005/161 lautet:

„Wird 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 einer der folgenden Fälle vorliegt:

1. *Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst.*
2. *Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.*
3. *Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. 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.*

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen. Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung, das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe führt. Die zu erfassenden stillen Reserven sind als Aufgabegewinn zu versteuern. Wurde das Gebäude (der Gebäudeteil) vor der Veräußerung bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven wieder zu erhöhen.“

Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2008/15/0193).

Der Verwaltungsgerichtshof beschreibt im Erkenntnis vom 24. Juni 2003, 2000/14/0178, Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988. Demnach sollen durch die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 soziale Härten vermieden werden, wenn der Unternehmer im Betriebsgebäude seinen Hauptwohnsitz hat und anlässlich der Betriebsaufgabe stille Reserven versteuern müsste, die er nicht realisieren kann, ohne gleichzeitig seinen Wohnsitz aufzugeben.

Die Bestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 will somit gewährleisten, dass der Steuerpflichtige nicht durch die Versteuerung der stillen Reserven seines bisherigen Hauptwohnsitzes zur Aufgabe seines bisherigen Hauptwohnsitzes gezwungen wird. Daraus ergibt sich, dass die Hauptwohnsitzbefreiung die stillen Reserven im gesamten Wirtschaftsgut (Grund- und Gebäudewert des bisherigen Hauptwohnsitzes) erfasst.

Auch § 24 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBI. I 2005/161 stellt ab auf Personen mit betrieblichen Einkünften und Hauptwohnsitz in einem Gebäude, welches wegen der Verwendung für die betriebliche Einkunftsquelle (anteilig) zum Betriebsvermögen gehört. Die Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 hat zur Folge, dass, soweit das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört hat, dessen Übergang in das Privatvermögen die stillen Reserven aufdeckt und Einkommensteuer auslöst. Die Aufdeckung der stillen Reserven durch Überführung in das Privatvermögen bringt allerdings nicht einen Zufluss liquider Mittel für die Begleichung der dadurch ausgelösten Einkommensteuer mit sich. § 24 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBI. I 2005/161 (wie auch in der dem hg. Erkenntnis 2005/14/0038 zu Grunde liegenden Fassung) nimmt auf den besonderen Fall Bedacht, dass die Betriebsaufgabe am Ende des Erwerbslebens des (der) Steuerpflichtigen (typischerweise mit dem Übertritt in die Pension) erfolgt. Für diesen Fall verhindert der Gesetzgeber hinsichtlich jenes Objektes, in welchem sich der Hauptwohnsitz des (der) Steuerpflichtigen befindet, (unter konkret festgelegten Voraussetzungen) die steuerpflichtige Aufdeckung der stillen Reserven. Der Zweck der Regelung steht dabei unzweifelhaft fest:

Der Gesetzgeber will verhindern, dass der (die) Steuerpflichtige am Ende des Erwerbslebens gezwungen ist, zur Abtragung der durch die Betriebsaufgabe ausgelösten Einkommensteuerschuld den Wohnsitz zu veräußern.

§ 24 Abs 6 EStG ist nur im Fall einer Betriebsaufgabe, nicht aber im Fall einer Betriebsveräußerung anwendbar. Im gegenständlichen Fall liegt aber keine Betriebsaufgabe,

sondern eine Betriebsveräußerung vor. § 24 Abs 6 EStG ist daher bereits aus diesem Grund nicht anwendbar.

Das Gebäude muss bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein. Liegt nur ein Wohnsitz vor, so ist dieser der Hauptwohnsitz. Bei mehreren Wohnsitzen gilt als Hauptwohnsitz derjenige, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Eine Mindestbestandsdauer für den Hauptwohnsitz besteht nach dem Gesetzeswortlaut nicht.

Die EStR 2000 sehen eine Mindestbestandsdauer für den Hauptwohnsitz dann vor, wenn der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze hat. In diesem Fall genügt es nicht, wenn der Steuerpflichtige nur "kurzfristig" vor der Betriebsaufgabe den Hauptwohnsitz in das auch betrieblich genutzte Gebäude verlegt, die Wohnung also "nur wenige Monate als Hauptwohnsitz gedient hat". Ab der Veranlagung 2005 muss das Gebäude in Anlehnung an § 30 Abs 2 Z 1 in den beiden vor der Erfassung des Aufgabegewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein (EStR 2000 Rz 5708 f).

Soweit die Richtlinien verlangen, dass der Hauptwohnsitz im Betriebsgebäude nicht bloß kurzfristig bestanden hat, ist dies im Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. Dass der Hauptwohnsitz alleine deshalb verlegt wird, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu gelangen, lässt sich mit einer Fristsetzung nicht verhindern; außerdem führt die Voraussetzung, dass der Wohnsitz nicht nur kurzfristig bestanden hat, zu unbefriedigenden Ergebnissen, wenn der Betrieb wegen Erwerbsunfähigkeit oder Tod des Steuerpflichtigen aufgegeben werden muss. In diesen Fällen wird wohl unstreitig auch ein nur kurz vor der Betriebsaufgabe begründeter Hauptwohnsitz begünstigt sein.

Soweit die Richtlinien ab dem Veranlagungsjahr 2005 an die Zweijahresfrist des § 30 Abs 2 Z 1 anknüpfen, ist auch dies im Gesetz nicht gedeckt.

Im Entwurf vom AbgÄG 2004 wurde noch verlangt, dass der Hauptwohnsitz mindestens seit zwei Jahren vor der Betriebsaufgabe in diesem Gebäude gelegen ist. Diese Zweijahresfrist ist aber nicht mehr in der beschlossenen Fassung des AbgÄG enthalten. Daraus ist zu schließen, dass der Gesetzgeber keine Zweijahresfrist einführen wollte.

Ein Gebäude iSd § 24 wird durch bautechnische Kriterien bestimmt, nicht durch die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit. Mehrere Eigentumswohnungen innerhalb eines Hauses sind jeweils für sich unter dem Begriff "Gebäude" zu subsumieren; im Fall des parifizierten Wohnungseigentums kommt die Begünstigungsvorschrift des § 24 Abs 6 daher nicht zur

Anwendung, wenn innerhalb eines Gebäudes in einer Wohnung der Betrieb untergebracht ist und eine andere Wohnung den privaten Wohnbedürfnissen dient.

Im gegenständlichen Fall haben der Berufungsführer und seine Ehegattin im Jahr 1987 Wohnungseigentum begründet. Der Ehegattin des Berufungsführers war das alleinige Nutzungsrecht an der Ehewohnung, dem Berufungsführer das alleinige Nutzungsrecht an der Kanzlei eingeräumt. Da sich beide Eigentumswohnungen im selben Gebäude befunden haben, wurde durch die Aufhebung der Parifizierung wenige Wochen vor der Betriebsveräußerung Miteigentum des Berufungsführers und seiner Ehegattin an der gemeinsamen Ehewohnung und der Kanzlei begründet. Die Kanzlei war daher Teil des Gebäudes in dem sich die Ehewohnung befunden hat. Dieses gesamte Gebäude stand im Miteigentum des Berufungsführers. Die Tatsache, dass erst wenige Wochen vor der Betriebsaufgabe die Parifizierung aufgehoben wurde, ist keine eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende Tatsache, da es entgegen den Aufführungen in Tz 1 des BP-Berichtes für die Nichtversteuerung der stillen Reserven eines ins Privatvermögen übernommenen Gebäudeteiles bei einer Betriebsaufgabe nicht darauf ankommt, dass das Gebäude in den beiden vor der Erfassung des Aufgabegewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist. Auch diese Tatsache kann daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Hinsichtlich der Ertragswertberechnung durch die Betriebsprüfung ist folgendes anzumerken:

Die Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in Nordrhein-Westfalen (kurz: AGVGA-NRW) geht in ihrem Modell zur Ableitung von Liegenschaftszinssätzen davon aus, dass bei umfassend modernisierten Gebäuden, die bereits über 100 Jahre alt sind und bei denen die übliche Gesamtnutzungsdauer 100 Jahre beträgt, ab dem Zeitpunkt der umfassenden Renovierung mit einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren gerechnet werden kann (Anlage III des Sachwertmodells der AG „Marktanpassungsfaktoren“ [Modernisierungs- und Restnutzungsdauertabellen]). im gegenständlichen Fall war das Gebäude zum Zeitpunkt der umfassenden Modernisierung im Jahr 1987 bereits über 100 Jahre alt. Durch die umfassende Modernisierung hat sich die Restnutzungsdauer daher auf 50 Jahre erhöht. Zum Zeitpunkt der Entnahme des Gebäudes zum 3. Jänner 2005 hatte das Gebäude daher noch eine Restnutzungsdauer von 32,5 Jahren. Der Vervielfältiger beträgt daher bei einem Kapitalisierungszinssatz von 3,5% lediglich ca. 19,23. Die von der BP angewendete Restnutzungsdauer von 50 Jahren ab dem Zeitpunkt der Entnahme lässt sich daher nach Ansicht des UFS nicht rechtfertigen.

Zudem hat das Finanzamt bei der Ertragswertermittlung weder Instandhaltungskosten noch Mietausfalls- bzw. Leerstandsrisiko noch Verwaltungskosten berücksichtigt. Nach Ross-

Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Auflage, betragen die kalkulatorischen jährlichen Instandhaltungskosten für Bürogebäude zwischen 6,00 € und 9,00 € (Seite 432), das Mietausfalls- und Leerstandsrisiko zwischen 3% und 5% des Rohertrages bei Geschäftsgrundstücken (Seite 433) und die Verwaltungskosten 2% bis 8% des Rohertrages (Seite 430). Die Ertragswertermittlung des Finanzamtes ist daher folgendermaßen zu adaptieren (Änderungen: **fett kursiv**):

	Miete pro m ²	Miete pro m ²	Miete pro Monat	Monate	Jahresmiete	
Büro	7	105,40	738,00			
Garage	2	14,70	29,40			
Keller	2	20,72	41,44			
Summe			808,84	12	9706,08	
Instandhaltungskosten 5 € pro m ²			527,00			
Grundsteuer			76,16			
Mietausfallswagnis 3%			291,18			
Instandhaltungskosten 5 € pro m²			527,00			
Verwaltungskosten 2%			194,12			
Gebäudeversicherung			448,63			
Bewirtschaftungskosten			2.064,09			
Jahresreinertrag					7.641,99	
				m ²	Grundpreis / m ²	Grundpreis
Grundstücksfläche				1038		
Baufläche begrünt				840		
Baufläche Gebäude				198		
Anteile Berufungsführer 141/286				510	220,00	112.200,00
Anteile Gebäude und Grünland						
Berufungsführer						
Gebäude		49,30%	97,61		97,61	
Grünland		49,30%	414,12		200,00	Vorderland (Rest Grünland) für die Boden- wertverzinsung
				511,73	297,61	
Grundpreis pro m ²					220,00	
Bodenwert für Bodenwertverzinsung					65.475,08	
Ertragswertermittlung						
Jahresmiete		9706,08				
Bewirtschaftungskosten		2.064,09				
LGZ		3,50%				
Restnutzungsdauer		32,50				
Bodenwert		65.475,08				
Jahresreinertrag		7.641,99				
Bodenwertverzinsung		2.291,63				
Gebäudereinertrag		5.350,36				
Kapitalisierungsfaktor	19,230919					
Gebäudewert		102.892,30				
Bodenwert		112.200,00				
Verkehrswert		215.092,30				
Verkehrswert gerundet		215.000,00				

Durch die vom UFS vorgenommenen Änderungen der Ertragswertschätzung der Betriebsprüfung ergibt sich ein nur geringfügig höherer Wert, als der vom Berufungsführer angenommene. Da aber eine Schätzung immer eine gewisse Unsicherheit beinhaltet, der UFS bei Bewertungsspielräumen immer zu Lasten des Berufungsführers ausgegangen ist, beim Ansatz der Instandhaltungskosten nur die Bürofläche, aber nicht die sonstigen Fläche einbezogen hat, rechtfertigt die Abweichung in Höhe von nicht einmal 5% keinesfalls eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Schließlich hat das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens noch mit Tatsache begründet, dass der Berufungsführer beim Ansatz seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine zu geringe AfA angesetzt hat. Die zu geringe AfA stellt an sich einen Wiederaufnahmegrund dar. Allerdings ist bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens auch das Ermessen zu begründen. Da die Wiederaufnahme des Verfahrens insgesamt zu stark nachteiligen Folgen für den Berufungsführer führen würde, der Wiederaufnahmegrund aber nur positive Folgen für den Berufungsführer zeitigen würde, liegt eine Missverhältnis zwischen Wiederaufnahmegrund und Folgen für den Berufungsführer vor, die einer positiven Ermessensübung entgegenstehen.

Ist ein Wiederaufnahmebescheid angefochten, so hat die Berufungsbehörde zu prüfen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommenen Wiederaufnahmegründe die Wiederaufnahme rechtfertigen; ein Aufgreifen von Wiederaufnahmegründen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen wurden, überschreitet die durch § 289 Abs 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz.

§ 24 Abs 6 erster Satz EStG lautet:

„Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven.“

Die stillen Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Entnahmewert und dem Buchwert des Gebäudes.

Zu beurteilen, ob die Tatsache, dass der Berufungsführer offensichtlich nicht die stillen Reserven (der in der Vorjahresbilanz ausgewiesenen Gebäudewert wurde vom Entnahmewert nicht abgezogen), sondern den Entnahmewert des Gebäudes gemäß § 24 Abs 6 EStG steuerfrei stellen wollte, eine neue Tatsache darstellt, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigt, ist nicht Aufgabe des UFS, da wie bereits oben ausgeführt, der UFS keine Wiederaufnahmegründe aufgreifen dar, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Das Finanzamt hat nicht festgestellt, dass die stillen Reserven tatsächlich deutlich niedriger sind als der Entnahmewert.

Wie bereits weiter oben ausgeführt, hat der Berufungsführer die Kennzahl 9030 (Auslandsgewinne) ausgefüllt. Nach sämtlichen vorgelegten Unterlagen hat der Berufungsführer aber keine Auslandsgewinne gehabt. Dies ist allerdings bereits aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung hervorgegangen und kann daher wohl keinen Wiederaufnahmegrund darstellen. Zudem hat das Finanzamt dies auch nicht als Wiederaufnahmegrund geltend gemacht. Die Beurteilung, ob diese Tatsache allenfalls eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293 b BAO darstellt, ist Sache des Finanzamtes, da das Finanzamt bis dato keinen Berichtigungsbescheid gemäß § 293 b BAO erlassen hat und der UFS eine allfällige offensichtliche Unrichtigkeit eines Finanzamtbescheides erstinstanzlich nicht berichtigen kann.

Der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens war daher statzugeben.

Durch die Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005, tritt gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in das es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Somit ist der neuen Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden und der ursprünglichen Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2005 lebt wieder auf. Das heißt aber auch, dass sich die Berufung daher insofern gegen einen rechtlich nicht mehr existenten Bescheid richtete und daher diese als unzulässig zurückzuweisen war.

Feldkirch, am 29. September 2010