



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des W K, Gde A, L-Straße 14, vertreten durch die Bröll Gasser Treuhand GmbH, Kommanditpartnerschaft, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 6850 Dornbirn, Rhomberg's Fabrik, Färbergasse 15, vom 19. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 18. Dezember 2003 betreffend Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2000 im Beisein der Schriftführerin Yvonne Primosch nach der am 29. November 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), der bis zum 31. Dezember 2000 als Einzelunternehmer eine Tischlerei in A betrieb, wies in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 195.162,00 S bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Verlust aus laufender Geschäftstätigkeit in Höhe von 45.893,00 S aus. Den gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 zu versteuernden Veräußerungsgewinn setzte der Bw. mit Null an. Im Hinblick auf den zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteil (Betriebsteil "Ost") wurde beantragt, gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 die Versteuerung der stillen Reserven zu unterlassen.

Das Finanzamt veranlagte den Bw. mit Einkommensteuerbescheid 2000 vom 28. November 2001 (geändert gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit Bescheid vom 10. Dezember 2001) zunächst erklärungsgemäß.

Im Jahre 2003 fand beim Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2001 statt. Dabei stellte die Prüferin streitgegenständlich Folgendes fest (vgl. Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 21. November 2003):

Das Gebäude, Gde A, L-Straße 14, sei bereits seit Beginn parifiziert und das Eigentum daran sei wie folgt aufgeteilt:

<i>Top 1</i>	<i>Betrieb</i>	W K	594/792 Anteile
<i>Top 2</i>	<i>Wohnung</i>	G K	198/792 Anteile

Mitte 1999 sei ein Teil (Betriebsteil "West") des Top 1 mittels einer Zwischenwand abgetrennt, aus dem Betriebsvermögen entnommen und einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte entgeltlich überlassen worden (Vermietung an die Fa. Wb GmbH).

Die Betriebsprüferin vertrat die Ansicht, dass die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 gegenständlich nicht zustehe, wenn sich ein Geschäftslokal im Erdgeschoß eines Gebäudes im alleinigen Eigentum des Betriebsinhabers und die eheliche Wohnung im Obergeschoß in seinem Alleineigentum oder in jenem seiner Gattin befinde. Diese Begünstigung komme nur dann zum Tragen, wenn dieselbe Eigentumswohnung teilweise im Betriebsvermögen und teilweise im Privatvermögen mit Hauptwohnsitzcharakter stehe.

Die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 EStG 1988 sei beantragt worden. Das Vorliegen der Voraussetzungen sei nachgewiesen worden.

Auf Grund dieser Feststellungen ermittelte die Prüferin Einkünfte gemäß § 37 EStG 1988 in Höhe von 1,512.520,00 S und stellte deren Ermittlung wie folgt dar:

<i>Veräußerungsgewinn bisher laut Erklärung</i>	12.521,00 S
<i>Entnahmewert Gebäude Inv.Nr. 10</i>	1,500.000,00 S
<i>Entnahmewert Gebäude Inv.Nr. 30-70</i>	145.283,00 S
<i>Restbuchwert Gebäude 10-70</i>	- 145.284,00 S
<i>Veräußerungsgewinn laut Betriebsprüfung</i>	1,512.520,00 S
<i>zu versteuernder Veräußerungsgewinn bisher</i>	0,00 S
<i>Gewinn/Entnahmen+ .... Einkünfte gemäß § 37 EStG 1988</i>	1,512.520,00 S

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2000 sowie einen Bescheid betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen für das Jahr 2000 (beide datiert mit 18. Dezember 2003).

In den gegen diese Bescheide mit Schriftsatz vom 19. Jänner 2004 erhobenen Berufungen beantragte die steuerliche Vertretung des Bw., die stillen Reserven hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile (Top 1) gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 nicht der Besteuerung zu unterziehen sowie den gegenständlichen Bescheid betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen ersatzlos aufzuheben, und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

Der Bw. habe seinen Betrieb in Folge seiner körperlichen Verfassung aufgeben müssen und habe die unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension zuerkannt bekommen. Zu diesem Zeitpunkt habe ein Teil des Gebäudes zum Betriebsvermögen gehört.

Zum Thema "Parifizierung" erklärte die steuerliche Vertretung des Bw., dass die Ehegattin des Bw. im Jahre 1980 die gegenständliche Liegenschaft in unbebauten Zustand im Schenkungswege erworben habe. Im Anschluss daran habe die Familie K auf diesem Grundstück das gegenständliche Gebäude erstellt. Aus Gründen der Finanzierung (Landgeld) sei dieses Gebäude parifiziert worden, wobei die Wohnung im Obergeschoß als Top 2 in das zivilrechtliche Eigentum der Ehegattin und der betrieblich genutzte Teil als Top 1 in jenes des Bw. gegangen sei. Die laufende Erhaltung beider Tops habe die Familie K gemeinsam finanziert. Die durchgeführte Parifizierung sei zwar im Grundbuch eingetragen gewesen, gelebt sei danach jedoch nicht worden. Wirtschaftlich gesehen sei die gesamte Liegenschaft eine wirtschaftliche Einheit (gewesen). Dem trage auch § 24 BewG Rechnung, wonach die Zurechnung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit nicht dadurch ausgeschlossen werde, in dem die Wirtschaftsgüter zum Teil dem einen bzw. zum Teil dem anderen Ehegatten gehöre, wenn die Ehegatten in dauernder Haushaltsgemeinschaft lebten. § 21 BAO führe aus, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche (nicht der zivilrechtliche) Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei. In den Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 5701, werde eben auf dieses (wirtschaftliche) Eigentum abgestellt. Dabei sei erforderlich, dass jeweils derselbe Steuerpflichtige an Teilen desselben Gebäudes (wirtschaftliches) Eigentum innehabe. So habe auch das Bundesministerium für Finanzen im Erlass vom 15. November 1989, GZ 1610/2/I-IV/6/89, ausgeführt, dass die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 auch für Gebäude in Betracht komme, die im gemeinschaftlichen Eigentum von Miteigentümern stehe. Ob es sich dabei um bloßes Miteigentum handle oder ob auch Wohnungseigentum damit verbunden sei, sei ohne Bedeutung. Der Gebäudebegriff des § 24 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 differenziere nicht nach den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen. Nachdem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise diesfalls eine wirtschaftliche Einheit "Gebäude" bestehe, sei gegenständlich ein Sachverhalt gegeben, für den die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 vom Gesetzgeber vorgesehen worden sei.

Im Hinblick auf die "Erzielung betrieblicher Einkünfte des Mieters" führte die steuerliche Vertretung des Bw. weiters aus, dass ein Teil des ehemals im Betriebsvermögen befindlichen Teiles des Gebäudes im Frühjahr des Jahres 1999 baulich abgetrennt, die stillen Reserven realisiert und in der Folge an einen fremden Dritten (die Wb GesmbH) vermietet worden sei. Diese Gesellschaft erwirtschaftete betriebliche Einkünfte in einem ganz anderen Wirtschaftszweig als vormals die Familie K. Die anlässlich dieser Entnahme realisierten stillen Reserven seien im Jahre 1999 zur Gänze der Besteuerung unterzogen worden. Der betreffende Teil der Liegenschaft sei so zu steuerlichem Privatvermögen geworden. Auf Grund gesundheitlicher Probleme habe der Bw. zum 1. Oktober 2000, eigentlich völlig unerwartet, in die zeitlich unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension gehen müssen. Aus diesem Grunde sei der Betrieb per 31. Dezember 2000 aufgegeben, einige bewegliche Anlagegüter verkauft und ein anderer Teil, wie eben der Rest des Gebäudes, in das Privatvermögen übernommen worden.

In den erläuternden Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 1980 (BGBl. Nr. 563, RV 457 BlgNR 15. GP), mit dem § 24 Abs. 6 EStG 1988 eingeführt worden sei, sei Folgendes ausgeführt:

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

Gerade aus dem letzten Satz des Motivberichtes leuchte der Sinn des Gesetzes hervor. Man habe die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 bei bestimmten Gestaltungen, wie eben zB Betriebsaufspaltungen, bei denen der Betrieb nicht "wirklich" aufgegeben werde, vermeiden wollen. Diese Überlegungen des Gesetzgebers, Missbräuche zu verhindern, seien nicht mit der hier vorliegenden Situation vergleichbar. Der Bw. habe seinen Betrieb gesundheitsbedingt aufgeben müssen. Es liege keine Betriebsaufspaltung vor. Auch sei der (bereits versteuerte) Gebäudeteil keinem potentiellen "Nachfolger" vermietet oder gratis zur Nutzung überlassen worden. Der Betrieb des Bw. sei definitiv beendet worden.

Die gegenständliche Begünstigung soll beispielsweise, damit die Besteuerung nicht umgangen werde, bei unentgeltlicher Überlassung des Betriebes an Kinder oder bei Betriebsaufspaltungen, bei denen der Betrieb in anderem Rechtskleid weiter existiere, nicht

---

greifen.

§ 24 Abs. 6 EStG 1988 erfasse nur jene Gebäudeteile, die zum Betriebsvermögen gehörten. Werde der Betrieb aufgegeben, weil der Steuerpflichtige gestorben sei, erwerbsunfähig sei oder das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit eingestellt habe, dann unterbleibe auf Antrag hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile die Erfassung der stillen Reserven. Nachdem der einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassene Gebäudeteil kein am relevanten Stichtag zum Betriebsvermögen gehörender Gebäudeteil gewesen sei (die stillen Reserven dieses Teiles seien ja bereits ein Jahr vor Betriebsaufgabe aufgedeckt und auch voll versteuert worden), ziehe dies nicht die Rechtsfolge nach sich, dass die stillen Reserven eines anderen Teiles des Gebäudes, das im Betriebsvermögen gewesen sei, aber keinem anderen überlassen worden sei, versteuert werden müsse.

Der Geschäftsgang der Tischlerei K sei in den letzten Jahren zusehends rückläufig gewesen. Die "großen" Konkurrenten, die Kassentische am Fließband hergestellt hätten, hätten den Preis in den Keller gedrückt, sodass der Bw., um überleben zu können, keine andere Alternative gehabt habe, als zu niedrigeren Preisen zu produzieren und eine neue Einkunftsquelle zu erschließen. Nachdem die Werkstatt auf Grund des Umsatrückgangs sowieso überdimensioniert gewesen sei, sei es nahe liegend gewesen, einen Teil dieses Raumes zu vermieten. Freilich wäre es für die Familie K angenehmer gewesen, wenn keine fremde Werkstatt in ihrem Wohnhaus hätte sein müssen. Aus finanziellen Überlegungen hätte sie jedoch keine Alternative gehabt.

Durch die Gesetzeswohltat des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sollte verhindert werden, dass stillen Reserven versteuert werden müssten, die nicht realisiert werden könnten, ohne dass gleichzeitig der bisherige Hauptwohnsitz aufgegeben werden müsse. § 24 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 sehe ua. vor, dass das Gebäude weder ganz noch zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen werden dürfe. Diese Bestimmung meine einen Zukunftsaspekt und erfasse nur Vermietungen die zeitlich nach der Betriebsaufgabe beginnen. Nicht darunter fielen Vermietungen, die bereits vor der Betriebsaufgabe unter Aufdeckung stiller Reserven vorgenommen würden.

Nach Einholung der schriftlichen Stellungnahme der Betriebsprüferin zum gegenständlichen Berufungsvorbringen vom 12. Februar 2004 erließ das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2000 vom 4. Mai 2004 bzw. vom 10. Mai 2004 (auf die diesbezüglichen zusätzlichen Bescheidbegründungen vom 5. Mai 2004 wird verwiesen).

Mit Schriftsatz vom 1. Juni 2004 stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufungen wiederum als unerledigt galten.

Im Vorlageantrag führte die steuerliche Vertretung des Bw. in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung ergänzend aus, dass gegenständlich nur mehr strittig sei, ob die Parifizierung des Gebäudes im Jahre 1980 in der Weise, dass das Erdgeschoss, in dem der Tischlereibetrieb untergebracht gewesen sei, in das Wohnungseigentum des Bw. und das Obergeschoss, in dem die Wohnung für das Ehepaar K und Ihre Kinder untergebracht gewesen sei, in das Wohnungseigentum der Ehegattin übergegangen sei, ein Hindernis für die Inanspruchnahme des § 24 Abs. 6 EStG 1988 darstelle.

Der Rechtsmeinung der Finanzverwaltung in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung könne insoweit zugestimmt werden, als die Auffassung vertreten werde, dass der Begriff "Gebäude" im Sinne des § 24 EStG 1988 durch bautechnische Kriterien bestimmt werde und dass die Erfassung der stillen Reserven in jenen Fällen der Betriebsaufgabe nicht erfolgen solle, in denen der Unternehmer im Betriebsgebäude seinen Wohnsitz habe und anlässlich der Betriebsaufgabe stille Reserven versteuern müsste, die er nicht realisieren könnte, ohne gleichzeitig seinen Wohnsitz aufzugeben. Der nicht gesetzeskonformen Rechtsmeinung der Finanzverwaltung, wonach eine parifizierte Eigentumswohnung ein selbstständiges Wirtschaftsgut darstelle, das einem Grundstück gleichgehalten werde, könne jedoch nicht zugestimmt werden. Das Gesetz spreche im § 24 Abs. 6 EStG 1988 nur vom Unterbleiben der Erfassung der stillen Reserven von den zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteilen. Eine darüber hinaus aufgestellte Bedingung (keine Parifizierung oder Parifizierung nur in gewisser Form) stelle eine zusätzliche, unzulässige Hürde dar.

Das Finanzamt gehe im Berufungsfall irrtümlich davon aus, dass das gegenständliche Betriebslokal einer gesonderten Verwertung zugänglich gewesen sei, ohne das deswegen die private Wohnung und damit der Hauptwohnsitz aufgegeben habe werden müssen. Genau das Gegenteil sei der Fall. Im gegenständlichen Fall liege aus folgenden Gründen genau der Härtefall vor, den das Gesetz und die entsprechenden erläuternden Bemerkungen begünstigen möchten:

1) Es sei für das Ehepaar K völlig unzumutbar und auch gänzlich unmöglich gewesen, das im Jahre 2000 funktionslos gewordene Betriebslokal in irgendeiner Form zu verwerten (zu vermieten, zu verkaufen), ohne dass dadurch der Hauptwohnsitz aufgegeben hätte werden müssen. Dies allein deshalb, weil für eine gewerbliche Nutzung die Zufahrtmöglichkeit und die Parkmöglichkeit nicht bestehe. Die Verwertung als Büorraum hätte außerdem zusätzlich Investitionen erfordert, für die das Geld nicht vorhanden gewesen sei. Sowohl im Norden, im Westen und im Süden grenze das ehemalige Betriebslokal an das Wohngebiet. Schon der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Liegenschaften, Wohnungseigentum und Immobilienvermittlung, Am K. H, habe in seinem Gutachten vom 31. Oktober 2003, Seite 12, zum Betriebsteil "Ost" ausgeführt, dass dieser Betriebsteil auf

Grund der vorgegebenen Strukturen (Halle inmitten des Wohngebietes - Schallschutz, Betriebszeiten, Art des Betriebes, etc.), der nicht zufrieden stellenden Zufahrtsmöglichkeit, dem Mangel an Parkflächen bzw. eines geeigneten Zuganges und Einganges zu den Betriebsstätten, der Lage direkt unter einer Wohnung, etc. nur sehr eingeschränkt zu vermieten sei. Weiters habe dieser auch ausgeführt, dass eine mögliche Vermietung höchstens als Kleinwarenlager (Zugang nur über Lift), etc. erfolgen könne und jede andere Vermietungsvariante entsprechende Umbauarbeiten und aufwändige Investitionen erforderlich gemacht hätte. An eine Verwertung des gegenständlichen Betriebsteiles sei aus obgenannten Gründen gar nicht zu denken. Damit sei erwiesen, dass das Finanzamt von einem falschen Sachverhalt ausgegangen sei, weil es von einer gesonderten Verwertung ausgehe, welche leider nicht möglich sei. Dies zeige auch die Tatsache, dass bis zum heutigen Zeitpunkt weder das Kellergeschoss noch der Betriebsteil Ost einer Verwertung zugeführt worden sei. Die steuerliche Vertretung des Bw. stellte in diesem Zusammenhang einen Antrag auf Lokalaugenschein, damit sich die Abgabenbehörde von den schwierigen Verhältnissen ein eigenes Bild machen könne, die es nicht erlaubten, den Betriebsteil Ost einer Verwertung zuzuführen. Das Ehepaar K hätte längst eine Vermietung vorgenommen, wenn dies möglich gewesen wäre.

2) Der Gebäudebegriff des § 24 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 differenziere nicht nach den civilrechtlichen Eigentumsverhältnissen. Nachdem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine wirtschaftliche und technische Einheit "Gebäude" bestehe und sich in diesem Gebäude zugleich einerseits das ehemalige Betriebslokal und andererseits der Hauptwohnsitz des Bw. befinden und darüber hinaus eine Verwertung jener Teile, die ehemals Betriebsvermögen gewesen seien, nicht ohne die Privatwohnung aufgeben zu müssen stattfinden könne, seien die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 erfüllt und müsse die Besteuerung der stillen Reserven hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile unterbleiben.

3) Die Hereinnahme eines Mieters sei aufgrund der Zufahrts- und Parkplatzsituation nicht möglich und der Verkauf des ehemaligen Betriebslokals sei nur für einen Käufer interessant, der zugleich die Privatwohnung im Obergeschoss mit übernehmen könne.

Auf Grund der räumlichen Verhältnisse im betreffenden Gebäude sei daher davon auszugehen, dass der vom Gesetz gemeinte Härtefall gegenständlich vorliege und es für das Ehepaar K unzumutbar sei, den Hauptwohnsitz aufgeben zu müssen, damit eine Verwertung des ehemaligen Betriebslokals stattfinden könne.

Am 29. November 2005 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten. Im Detail wird diesbezüglich auf die Verhandlungsniederschrift verwiesen, die der steuerlichen Vertretung des Bw. antragsgemäß übermittelt wurde. Bezuglich des wesentlichen Kerns der

Aussagen von Seiten des Bw. und deren Würdigung wird auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

***Über die Berufungen wurde erwogen:***

**1) Einkommensteuer für das Jahr 2000:**

Gegenständlich war zu prüfen, ob der anlässlich der Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 2000 ins Privatvermögen überführte Gebäudeteil (Top 1, Betriebsteil "Ost") in der Gebäudebegünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 Platz findet.

§ 24 Abs. 6 EStG 1988 idF des BGBl. Nr. 201/1996 (ab 15.2.1996) ordnet an:

*"Wird der Betrieb aufgegeben, weil der Steuerpflichtige*

- *gestorben ist,*
- *erwerbsunfähig ist oder*
- *das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt,*

*dann unterbleibt auf Antrag hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile die Erfassung der stillen Reserven.*

*Dazu müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:*

*1. Das Gebäude muss bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein,*

*2. das Gebäude darf weder*

- *ganz oder zum Teil veräußert werden,*
- *ganz oder zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen noch*
- *überwiegend selbst zur Einkunftszielung verwendet werden und*

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

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

Im gegenständlichen Berufungsfall steht zwischen den Verfahrensparteien außer Streit, dass das in Rede stehende Gebäude parifiziert war, dass das Erdgeschoss (Top 1) im zivilrechtlichen (Allein-)Eigentum des Bw. sowie das Obergeschoss (Top 2) im zivilrechtlichen (Allein-) Eigentum der Ehegattin des Bw. stand und ein Teil des Erdgeschosses (Top 1, Betriebsteil "West") ab 1. August 1999 der Fa. Wb GmbH zur Erzielung betrieblicher Einkünfte entgeltlich überlassen worden war.

Wie beide Parteien des gegenständlichen Berufungsverfahrens zutreffend ausführten, liegt der Sinn der im vorliegenden Fall strittigen "Wohnsitzbefreiungsbestimmung" darin, soziale Härten zu vermeiden, die entstehen würden, wenn der Unternehmer seinen Hauptwohnsitz (= Mittelpunkt der Lebensinteressen) im Betriebsgebäude hat und anlässlich der Betriebsaufgabe stillen Reserven versteuern müsste, die er nicht realisieren könnte, ohne dabei den Hauptwohnsitz aufzugeben. Deshalb werden die stillen Reserven aus dem gesamten Gebäude unter bestimmten Umständen von der Besteuerung ausgenommen. Dabei ist gleichgültig, ob die als Wohnung genutzten Gebäudeteile im Hinblick auf ihren Anteil an der gesamten Nutzfläche zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört haben (vgl. dazu Doralt<sup>4</sup>, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 229 sowie Tz 236 zu § 24 EStG 1988; siehe auch VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178).

Im vorliegenden Fall war die selbständige sofortige Verwertungsmöglichkeit des Top 1 (Betriebsteil "Ost") durch die unstrittige Begründung von Wohnungseigentum grundsätzlich gegeben. Eine Realisierung des betrieblich genutzten Teiles war - analog zu Fällen, in denen Steuerpflichtige ihren Betrieb und die Privatwohnung in verschiedenen Objekten besitzen - möglich, ohne damit den Hauptwohnsitz aufzugeben zu müssen. Dabei ist nicht entscheidend, ob der Steuerpflichtige das Objekt tatsächlich veräußert oder ins Privatvermögen übernimmt; diese Konsequenz ergibt sich aus der Vorschrift des § 24 Abs. 3 EStG 1988.

Das Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bw., wonach im Hinblick auf den gegenständlichen Betriebsteil "Ost" schwierige Verhältnisse vorlägen, die es nicht bzw. schwerlich erlauben würden, diesen Betriebsteil (allein) einer Verwertung zuzuführen, war - gerade auch in Verbindung mit den Ausführungen des Sachverständigen Am K. H in seinem Gutachten vom 31. Oktober 2003 - durchaus glaubwürdig; allerdings ist dazu zu sagen, dass der Sachverständige in seinem Gutachten (Seite 4) zwar attestiert, dass eine Vermietung des Betriebsteiles "Ost" nur sehr eingeschränkt möglich ist, damit aber doch auch eine selbständige Verwertungsmöglichkeit dieses Betriebsteiles nicht ausschließt; ausgehend von diesen unstrittigen Ausführungen des Gutachters war eine Durchführung des in diesem Zusammenhang beantragten Lokalaugenscheines entbehrlich.

Entsprechend der Verwaltungspraxis (es wird in diesem Zusammenhang auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rzen 5700 ff verwiesen) ist die Begünstigung des

§ 24 Abs. 6 EStG 1988 steuersubjekt(personen)bezogen (es muss geprüft werden, ob die Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG 1988 in der Person des Bw. erfüllt sind) auszulegen. Sie ist anzuwenden auf

- Alleineigentum,
- Miteigentum,
- gemeinschaftliches Eigentum von Mitunternehmern,
- Wohnungseigentum (vgl. Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 237 zu § 24 EStG 1988).

Erforderlich ist, dass jeweils derselbe Steuerpflichtige an Teilen desselben Gebäudes Eigentum innehalt. 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.

In diesem Zusammenhang ist zwar festzuhalten, dass den Einkommensteuerrichtlinien 2000 - wie die steuerliche Vertretung des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung richtig vorbrachte - die Rechtsqualität einer Verwaltungsweisung ("Erlass") zukommt, welche mangels normativer Wirkung für den Unabhängigen Finanzsenat keine verbindliche Rechtsquelle darstellt. Dennoch ist zu bedenken, dass diese Richtlinien als Auslegungsbehelf fungieren und in vielerlei Hinsicht die verwaltungsgerichtliche Judikatur widerspiegeln.

Dieses Ergebnis, nämlich die selbständige Wirtschaftsguteigenschaft einer Eigentumswohnung, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch im Gesetzeswortlaut gedeckt:

Der Gesetzgeber stellt auf den Begriff des Gebäudes und nicht auf eine wirtschaftliche Einheit ab. Unter Gebäude ist nach Judikatur und Literatur wie im Bewertungsrecht 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 21.12.1956, 1391/54; VwGH 19.2.1991, 91/14/0031; vgl. Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 5 zu § 8 EStG 1988 sowie Tz 231 zu § 24 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 32.3 zu § 24 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 7.1 f zu § 8 EStG 1988; siehe auch EStR 2000, Rzen 3140 und 5707).

Auch in § 8 Abs. 1 bzw. in § 28 Abs. 2 EStG 1988 wird auf den Begriff "Gebäude" Bezug genommen. Im Rahmen der Abschreibung ist die unterschiedliche Abschreibungshöhe von unterschiedlich genutzten Eigentumswohnungen unbestritten; nach der Judikatur ist bei Verwendung desselben Ausdruckes in ein und demselben Gesetz der gleiche Begriffsinhalt zu unterstellen (vgl. VwGH 19.2.1991, 91/14/0031; siehe auch Kohlbacher, "§ 24 Abs. 6 EStG: Vorsicht bei Gebäudebegünstigung und Wohnungseigentum!", RdW 2005/235).

Da jede Eigentumswohnung für sich unter den Begriff "Gebäude" zu subsumieren ist (siehe auch Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 7.2 zu § 8 EStG 1988, "Beispiele für Gebäude", sowie Tz 49 zu § 10 EStG 1988), die gegenständliche Eigentumswohnung (Top 1) im parifizierten Wohnungseigentum des Bw. war und diese Eigentumswohnung zwar teilweise im Betriebsvermögen und teilweise im Privatvermögen stand, ihr jedoch kein Hauptwohnsitzcharakter (= Mittelpunkt der Lebensinteressen) zukam, kam die gegenständliche Begünstigungsvorschrift nicht zur Anwendung und war daher der seitens der Amtspartei vertretenen Argumentationslinie zu folgen. Dass der Bw. jemals das Top 1 als Wohnsitz verwendet hat, wird gegenständlich nicht behauptet.

Die Gebäudebegünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 kam im Berufungsfall auch deshalb nicht zur Anwendung, weil - gestützt auf den klaren Gesetzeswortlaut darf das Gebäude weder ganz noch zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen werden - das Gebäude (hier: die parifizierte Eigentumswohnung des Bw., Top 1, als selbständiges Wirtschaftsgut) unbestritten zum Teil (Betriebsteil "West") einem anderen (der Fa. Wb GmbH) zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen wurde. Dem Umstand, dass der gegenständliche Gebäudeteil im Jahre 1999 aus dem Betriebsvermögen entnommen, diesbezügliche stillen Reserven entsprechend versteuert wurden und sich somit im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe im Privatvermögen des Bw. befand, kommt in diesem Zusammenhang - die einschränkende Bestimmung des § 24 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988, wonach das Gebäude ua. weder ganz noch zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen werden darf, gilt zweifelsohne auch hinsichtlich des nichtbetrieblich genutzten Teiles - keine Bedeutung zu. Jede noch so geringe Gebäudeüberlassung für betriebliche Zwecke (also auch eine solche in bloß untergeordnetem Ausmaß) ist begünstigungsschädlich (siehe Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 134 zu § 24 EStG 1988).

Auf Grund dieser Überlegungen wäre die gegenständliche Gebäudebegünstigung im Übrigen auch dann nicht heranzuziehen, folgte man der Auffassung der steuerlichen Vertretung des Bw., wonach im Zusammenhang mit dem Begriff "Gebäude" im Sinne des § 24 Abs. 6 EStG 1988 das gesamte Objekt (Top 1 und Top 2), Gde A, L-Straße 14, als wirtschaftlichen Einheit anzusehen sei. Gleches würde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Übrigen auch dann gelten, wenn dieses Objekt (Top 1 und Top 2) aus bautechnischen

Gründen (derartige technische Gegebenheiten wurden von Seiten des Bw. im Übrigen nicht behauptet; die Parifizierung, die Eigentümerverschiedenheit, die gesonderte Verwertungsmöglichkeit der beiden Eigentumswohnungen, das fehlende Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten, das Bestehen eigener Eingänge - wenn auch in einem Stiegenhaus - sowie die unterschiedliche bauliche Gestaltung sprechen gegenständlich gerade für die Eigenständigkeit der einzelnen Eigentumswohnungen und damit für das Vorliegen zweier selbständiger Gebäude) als Einheit zu werten wäre.

Die Höhe des von der Betriebsprüfung ermittelten Veräußerungsgewinnes sowie die Zuerkennung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 waren gegenständlich unstrittig.

Aufgrund obiger Ausführung war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - dem Berufungsbegehren nicht Folge zu geben.

## **2) Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2000:**

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO idF des BGBl. I Nr. 84/2002 sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monate festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (Ritz, SWK 2001, Seiten 27ff). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide sind nicht mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig.

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht, da der neue (im wieder aufgenommenen Verfahren ergangene) Einkommensteuerbescheid 2000 (mit Ausfertigungsdatum 18.

Dezember 2003) gegenüber der erstmaligen Abgabenfestsetzung im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 28. November 2001 (geändert gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit Bescheid vom 10. Dezember 2001) eine zinsenrelevante Nachforderung zur Folge hatte. Der dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid zu Grunde gelegte Nachforderungsbetrag in der Höhe von 28.786,51 € wurde im Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 (mit Ausfertigungsdatum 18. Dezember 2003) festgesetzt. An diesen Betrag ist das Finanzamt bei der Berechnung der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe des Nachforderungsbetrages nicht mit Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheid Berücksichtigung finden können. Diesem Rechtsmittel war jedoch unter Verweis auf obige Ausführungen kein Erfolg beschieden, weshalb der Nachforderungsbetrag keiner Änderung unterliegt.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 1. Dezember 2005