

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ehemaligen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch AWION Wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Fritz Atzl-Straße 9, 6300 Wörgl, über die Beschwerde vom 15. November 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 17. Oktober 2018 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der erzielten Einkünfte sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Ein Ehepaar betrieb im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (Beschwerdeführerin) in einem Gebäude, welches im Alleineigentum des Ehegatten stand und in dem das Ehepaar auch den Wohnsitz hat, eine gewerbliche Fremdenzimmervermietung. Darüberhinaus betrieb der Ehemann ebenfalls in diesem Gebäude im Rahmen eines Einzelunternehmens einen Futtermittelhandel.

Für das Jahr 2015 erfolgte eine Außenprüfung. Dabei wurde festgestellt, dass

- das Gebäude zu 65 % für den Gewerbebetrieb Futtermittelhandel des Ehemanns, zu 21 % für die gewerbliche Fremdenpension der Beschwerdeführerin und zu 14 % vom Ehepaar für private Wohnzwecke (Hauptwohnsitz) genutzt wurde,
- mit 31. Dezember 2015 die betriebliche Tätigkeit sowohl von der Beschwerdeführerin als auch vom Ehemann zur Gänze aufgegeben wurde,
- das gesamte Gebäude sowie
- der Betrieb Futtermittelhandel vom Ehemann an seine Tochter unentgeltlich übertragen wurde und von dieser fortgeführt wurde und
- der gewerbliche Pensionsbetrieb von der Beschwerdeführerin aufgegeben wurde und von der Tochter im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung fortgeführt wurde.

Dazu wurde im vorgelegten Jahresabschluss betreffend den gewerblichen Fremdenpensionsbetrieb der Beschwerdeführerin Nachstehendes ausgeführt:

„Ein Antrag gem. § 24 Abs. 6 zur Nicht-Erfassung der Stillen Reserven im Gebäude wird hiermit gestellt. Es handelt sich um die stillen Reserven im Gebäude ***1***, in dem Herr ***2*** und Frau ***3*** auch ihren Hauptwohnsitz haben.

Herr ***2*** und Frau ***Bf1*** geben ihren Betrieb auf und haben das 60. Lebensjahr vollendet (§ 24 Abs. 6 Z 3).....“

Von der Abgabenbehörde wurden mit Erstbescheid vom 17. Oktober 2018 betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die stillen Reserven betreffend die Gebäudeteile der Privatwohnung (110.000 €) und der als Fremdenpension (90.000 €) genutzten Räumlichkeiten um insgesamt 200.000 € erhöht.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 15. November 2018 von der steuerlichen Vertretung Beschwerde erhoben, mit der Begründung, dass einerseits die „Privatwohnung“ nicht Teil des Betriebsvermögens gewesen sei und andererseits hinsichtlich der betrieblich genutzten Räumlichkeiten (Fremdenpension) die beantragte Begünstigung gem. § 24 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen sei.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. November 2019 als unbegründet abgewiesen und in weiterer Folge mit Eingabe vom 23. Dezember 2019 ein Vorlageantrag eingebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Unstrittig ist, dass von der Mitunternehmerschaft im Streitjahr die Tätigkeit aufgegeben wurde und das Gebäude, in welchem sowohl der Futtermittelhandel des Ehemannes als auch die gewerbliche Fremdenzimmervermietung der Mitunternehmerschaft betrieben wurden und sich darüberhinaus auch die privaten Wohnräumlichkeiten des Ehepaares befinden, vom Gesellschafter, unentgeltlich an die Tochter übertragen wurde. Während der Mühlenbetrieb (samt Gebäude) unentgeltlich an die Tochter übertragen wurde und von dieser seither fortgeführt wird, wurde die gewerbliche Fremdenzimmervermietung eingestellt und seitdem von der Tochter im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung betrieben. Der Sachverhalt ist weiters insoweit unstrittig, was das prozentuelle Ausmaß der Nutzung der Räumlichkeiten für den Futtermittelhandel (65 %), für die gewerbliche Fremdenpension (21 %) sowie für private Wohnzwecke (14 %) anlangt.

Strittig ist einerseits, ob die Begünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 anzuwenden ist und andererseits, ob die Privatwohnung aufgrund des untergeordneten Ausmaßes dem Betriebsvermögen zuzurechnen war.

2. Rechtliche Beurteilung

§ 24 Abs. 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung lautet wie folgt:

*„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 Behinderung 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.“

Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung kann also bei einer Betriebsaufgabe – nicht aber bei einer Betriebsveräußerung – auf Antrag für den betrieblich genutzten **Gebäudeteil** unter gewissen Voraussetzungen die Versteuerung der stillen Reserven unterbleiben. Diese „Hauptwohnsitzbegünstigung“ soll verhindern, dass der Unternehmer unter Umständen seinen Wohnsitz aufgeben und das Gebäude veräußern muss, weil die steuerliche Erfassung der stillen Reserven zu einer gravierenden steuerlichen Belastung führen würde. In diesem Sinne wurde in der Beschwerdevorentscheidung auch ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.6.2003, 2000/14/0178, den Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 darlege und demnach durch die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 soziale Härten vermieden werden sollen, 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 (VwGH 14.12.2016, 2005/14/0038).

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass § 24 Abs. 6 EStG 1988 sowohl für Gebäude(teile) im gemeinschaftlichen Eigentum der Mitunternehmer wie auch für Gebäude(teile), die im Alleieigentum eines Mitunternehmers (Sonderbetriebsvermögen) stehen, in Betracht kommt. Die Begünstigung ist gesellschaftsbezogen auszulegen und kommt somit zur Anwendung, wenn die gesetzlichen Erfordernisse beim einzelnen Gesellschafter vorliegen.

Im Streitfall wurde die Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 in Bezug auf die Gebäudeteile in welchen die Fremdenpension betrieben und jene die privat genutzt wurden von der

Abgabenbehörde mit der Begründung versagt, dass nicht alle im Gebäude befindlichen Betriebe aufgegeben worden seien, sondern nur die gewerbliche Fremdenzimmervermietung, während der Betrieb Futtermittelhandel unentgeltlich an die Tochter übertragen und von dieser fortgeführt worden sei (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung) und insoweit **„die gebäudebezogene Voraussetzung, nämlich, dass der in dem Gebäude geführte Betrieb aufgegeben wird, demnach im überwiegenden Ausmaß nicht gegeben sei“**.

Dieser Auffassung wurde in der Beschwerde entgegengehalten, dass die Bestimmungen des § 24 Abs. 6 EStG 1988 als Anwendungsvoraussetzungen normiert, dass der betreffende Betrieb vollständig aufgegeben werden müsse und der Steuerpflichtige seine Erwerbstätigkeit vollständig einstelle und beides im Streitfall vorliege, da die betreffenden Gebäudeteile - wie das gesamte Gebäude - nach der Betriebsaufgabe an die Tochter unentgeltlich übertragen worden sei. Da der Beschwerdeführer seine Tätigkeit aufgrund von Erwerbsunfähigkeit eingestellt habe, seien die Kriterien erfüllt. Mit der Aufgabe des Betriebs „Fremdenpension“ sei nur der Gebäudeteil „Fremdenpension“ entnommen worden, während der Betrieb „Futtermittel“ an die Tochter gemeinsam mit dem gesamten Gebäude übergeben worden sei. Mit AbgÄG 2004 sei die Bestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 novelliert und an den entsprechenden Stellen das Wort „Gebäude“ in „Gebäudeteile (Gebäude)“ abgeändert worden. Damit habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass der § 24 Abs. 6 EStG 1988 idF ab ABGÄG 2004 nunmehr auch dann zur Anwendung kommen könne, wenn nicht das ganze Gebäude, sondern nur Teile davon anlässlich einer Betriebsaufgabe entnommen würden, sofern es sich nicht um eine Teilbetriebsaufgabe handle.

Zu dieser Novellierung wurde in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180 (686 BlgNR 22. GP 12f), Nachstehendes ausgeführt:

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

Die Neuregelung knüpft an die bisherige Regelung hinsichtlich der gebäudebezogenen und der den Steuerpflichtigen betreffenden Voraussetzungen an. ...

Abweichend von der bisherigen Regelung wird die Begünstigung nicht mehr an das Unterbleiben steuerschädlicher Verwendungen innerhalb einer bestimmten Frist gebunden. Der

Steuerpflichtige kann somit zB unmittelbar nach Betriebsaufgabe die ehemaligen Betriebsräumlichkeiten vermieten oder einem Anderen für betriebliche Zwecke überlassen.

Kommt es allerdings zur Veräußerung des Gebäudes durch den Steuerpflichtigen selbst oder seinen Rechtsnachfolger, soll es (weiterhin innerhalb der bisher vorgesehenen fünfjährigen Frist) zur Nacherfassung der bisher unversteuerten stillen Reserven beim Steuerpflichtigen kommen, da in diesem Fall kein Grund für das Unterbleiben der Besteuerung besteht. ...

Wird das Gebäude nach Betriebsaufgabe vom Steuerpflichtigen oder seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Einkünfteerzielung genutzt, ist der jeweils maßgebende steuerliche Wertansatz (Teilwert bei Einlage in einen Betrieb oder zB gemeiner Wert gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit d bei Nutzung zur Vermietung) um die nicht versteuerte stille Reserve (maximal auf Null) zu kürzen. Der gekürzte Wert bildet sodann die Grundlage für die Absetzung für Abnutzung. Wird das Gebäude sodann veräußert und kommt es damit zur Versteuerung der stillen Reserve, ist die Kürzung des Wertansatzes gemäß § 295a BAO rückwirkend zu korrigieren und damit die Absetzung für Abnutzung rückwirkend für jedes Jahr bis zur Veräußerung zu erhöhen. Kommt es mangels Veräußerung zu keiner Nachversteuerung, bleibt der gekürzte Wertansatz maßgeblich."

Diesen Ausführungen ist zu entnehmen, dass eine weitere Nutzung der Betriebsräumlichkeiten unmittelbar nach der Betriebsaufgabe für betriebliche Zwecke durch einen Anderen grundsätzlich nicht schädlich ist. Dabei kann es keinen Unterschied machen, ob die Räumlichkeiten vom Rechtsnachfolger zur Fortführung des gemeinsam mit dem Gebäude unentgeltlich übertragenen Betriebes des Rechtsvorgängers genutzt werden oder ob der Rechtsnachfolger die Räumlichkeiten zum Betrieb eines neu gegründeten Betriebes verwendet.

In diesem Sinne sind nach Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2021, § 24 RZ 132, die Vermietung des Gebäudes (der Gebäudeteile), die entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung für betriebliche Zwecke, die unentgeltliche Übertragung des Gebäudes (der Gebäudeteile) sowie auch **eine Betriebsaufgabe durch Betriebsverpachtung** (inklusive Gebäude) unschädlich (anders als nach der Rechtslage bis zur VA 2004).

Daraus ist nach Auffassung des Gerichtes zweifelsfrei abzuleiten, dass eine Weiterführung des Futtermittelhandelsbetriebes durch die Tochter, die diesen Betrieb sowie das gesamte Gebäude unentgeltlich übertragen erhalten hat, der Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG im konkreten Fall **in Bezug auf die für den von der Beschwerdeführerin aufgegebenen Beherbergungsbetrieb und die privat genutzten Räumlichkeiten** nicht entgeht.

Abschließend wird dazu auch auf die in den Einkommenssteuerrichtlinien, RZ 5710 a, vertretene Rechtsauffassung verwiesen, wonach für Betriebsaufgaben ab der Veranlagung 2005 die Vermietung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen zu Betriebszwecken ebenso unschädlich sei, wie die (gänzliche) Vermietung zu Wohnzwecken oder die unentgeltliche

Übertragung und auch eine mit der Betriebsaufgabe verbundene endgültige Betriebsverpachtung die Begünstigung nicht berühre.

Die Bestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 findet im Streitfall sohin Anwendung und ist der in Beschwerde gezogene Bescheid entsprechend abzuändern.

Abschließend wird darauf verwiesen, dass es insoweit im Streitfall dahingestellt bleiben kann, ob die privat genutzten Räumlichkeiten anteilig den Betriebsvermögen dem von der Mitunternehmerschaft geführten Betrieb und dem vom Ehemann geführten Futtermittelhandelsbetrieb zuzuordnen waren, da einerseits bei Vorliegen von Betriebsvermögen hinsichtlich der dem Pensionsbetrieb anteilig zuzuordnenden privat genutzten Räumlichkeiten § 24 Abs. 6 EStG 1988 zur Anwendung gelangen würde bzw. andererseits hinsichtlich der dem Mühlenbetrieb anteilig zuzuordnenden privat genutzten Räumlichkeiten eine unentgeltliche Betriebsübergabe vorliegt, da der Tochter das gesamte Gebäude unentgeltlich übertragen wurde. Bei Vorliegen von Privatvermögen würde bezüglich der stillen Reserven des privat genutzten Gebäudeteiles ohnehin keine Steuerverfängenheit vorliegen.

Zulässigkeit der Revision

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

Im gegenständlich Verfahren ergibt sich die Lösung der Streitfrage unmittelbar aus dem Gesetz, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 21. August 2023