

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Preyer in der Beschwerdesache BF., BF Consulting Wirtschaftsprüfungs-GmbH, Mariahilfer Straße 32, 1070 Wien gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 19.02.2014 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (=Bf.) beantragte als Einzelnachfolger (=En) seines Vaters T; im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2011 die Begünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG für die (Betriebs)Liegenschaft in Adr.Gew.betr. (=Adr.Gew.betr.) anzuerkennen.

Unter Hinweis darauf, dass sich der letzte Hauptwohnsitz des verstorbenen Vaters (=Verstorbener) lt. Zentralem Melderegister in Adr.HWS (=Adr.HWS) befand, wurde vom Finanzamt der Antrag mit Einkommensteuerbescheid vom 31.10.2013 abgewiesen.

Der Bf. erhob mit Schriftsatz vom 10.12.2013 das Rechtsmittel der Berufung und führte zur Begründung wie folgt aus:

... Im Einkommensteuerbescheid 2011 wurde die Wohnsitzbefreiung für die Liegenschaft in "Adr.Gew.betr." nicht anerkannt. Der Verstorbene wäre zwar in "Adr.HWS" polizeilich gemeldet gewesen, hätte dort aber nie gewohnt. Der Verstorbene habe den Führerschein Klasse C gehabt, der alle zwei Jahre verlängert hätte werden müssen. Auf Grund des fortgeschrittenen Alters wäre die Verlängerung nicht sicher gewesen. Da dieser der Meinung war, dass dies in Niederösterreich leichter möglich sei, hätte er sich in "Adr.HWS" polizeilich gemeldet, ohne dort einen Wohnsitz zu haben. Die Liegenschaft in "Adr.HWS" wurde, soweit es möglich war, betrieblich genutzt. Mitarbeiter wären nicht beschäftigt

worden. Es gäbe zwei Büroräume, eine Garage und ein Lager, insbesondere für Särge, eine Wohnung hätte auf der Liegenschaft jedoch nicht bestanden. Abgesehen von den zwei Büroräumen sei das Gebäude ein Rohbau, da keine Böden verlegt und Bad und WC nicht vorhanden wären. Der Bau sei nicht fertiggestellt worden, daher habe es auch keine Benützungsbewilligung gegeben.

Als Nachweis über den Bauzustand der beiden Liegenschaften wurden Baugutachten von DI K. beigelegt. Die tatsächliche Wohnung und Wohnsitz des Verstorbenen hätte sich immer in der "Adr.Gew.betr." befunden.

Der Verstorbene hätte Teile seines Betriebes seiner Lebensgefährtin Frau M. zur Nutzung überlassen. Diese hätte unter Nutzung der betrieblichen Anlagen des Verstorbenen das Einzelunternehmen "Bestattung T: e.U." betrieben.

Dafür sei im Jahr 2011 ein Nutzungsentgelt von Eur 9.000 verrechnet worden, welches in den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Verstorbenen enthalten wäre. In den Vorjahren wäre dieses Nutzungsentgelt bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesen worden, hätte jedoch als Mitnutzung betrieblicher Anlagen in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einbezogen werden müssen.

Im Jahr 2011 sei der Wareneinsatz höher als die Einnahmen gewesen. Das sei darauf zurückzuführen, dass zum 1.1.2011 ein Lagerbestand in Höhe von Eur 74.360,30 vorhanden war, welcher zu einem erheblichen Teil als nicht verwertbar sich erwiesen hätte. Der Verstorbene hätte teilweise sehr alte Lagerbestände gehabt und der Ansicht gewesen, diese zu einem späteren Zeitpunkt verkaufen zu können. Durch eine Veränderung der Kundenpräferenzen und teilweise altersbedingte Schäden wäre eine Verwertung dieser Vorräte nicht mehr möglich gewesen, wodurch sich im Jahresabschluss 2011 ein erhöhter Wareneinsatz ergeben hätte.

Mit Vorhalt vom 24.7.2014 forderte das Finanzamt den Bf. zur Vorlage von Beweismitteln auf, dass der Verstorbene den letzten Wohnsitz tatsächlich in "Adr.Gew.betr." gehabt hätte. Dieser wurde wie folgt beantwortet:

"Es ist richtig, dass der Verstorbene zuletzt in "Adr.ZMA" polizeilich gemeldet war. Daher scheint diese Anschrift auch im Einantwortungsbeschluss als letzter Wohnsitz auf. Wie schon in der Beschwerde dargelegt, hatte der Verstorbene die polizeiliche Meldung dort vorgenommen, da er der Meinung war, in Niederösterreich weniger Probleme mit der Verlängerung seiner Führerscheine zu haben.

Tatsächlich war der letzte Wohnsitz in "Adr.Gew.betr.". Auch war die Liegenschaft in der AdrGew.betr. in einem schlechten Zustand, allerdings befand sich im Obergeschoß eine Wohnung mit einer Wohnnutzfläche von 252,3m<sup>2</sup>. Diese Wohnung war zwar in schlechtem Zustand, zum Zeitpunkt der Begutachtung (lt. Gutachten) jedoch bewohnt und hatte grundsätzlich funktionierende technische Einrichtungen (Heizung mit Kachelofen sowie Gasheizung). Ein Badezimmer und eine eingerichtete Küche waren in dieser Wohnung vorhanden.

Die Liegenschaft in "Adr.ZMA" hatte im Erdgeschoß eine Wohnnutzfläche von 192,3m<sup>2</sup>, wovon 66,6m<sup>2</sup> ausgebaut waren, der Rest war Rohbau. Der Keller war zur Gänze Rohbau. Der ausgebaut Teil des Erdgeschosses wurde von der Firma für Kundenkontakte und als Lager (für Särge) genutzt. Ein WC war zwar vorhanden, allerdings kein Badezimmer, keine Waschmaschine und keine eingerichtete Küche. Die Heizung war zuletzt nicht in Betrieb, da defekt. Fenster waren nicht überall vorhanden bzw. die Öffnungen provisorisch verschlossen. Für Lagerzwecke und für Kundenkontakte konnte das Objekt verwendet werden, für Wohnzwecke war es aber nicht geeignet. Der Verstorbene verfügte daher nur in der "Adr.Gew.betr." über eine benutzbare Wohnung."

Zur Information wurden die Bewertungsgutachten für beide Liegenschaften beigelegt, die anlässlich der Verlassenschaft erstellt wurden. Aus diesen Gutachten ist der Zustand der Liegenschaften ersichtlich.

Weiters wurden die Energieverbrauchsdaten für die beiden Liegenschaften, lt. Bf. - soweit es möglich war -, erhoben (in KWh):

	<b>2009/2010</b>	<b>2010/2011</b>
AdrZMA		
Strom	1.239	1.219
Gas	18.164	17.437
AdrGewbetr		
Gas	107.239	113.939

Für ein als Wohnung genutztes Objekt in der Größe AdrZMA müsste mit einem Stromverbrauch von rd. 6.000 KWh und einem Gasverbrauch von rd. 35.000 KWh gerechnet werden. Der tatsächliche Verbrauch liegt deutlich darunter, da die Liegenschaft nur für betriebliche Zwecke und hier nur eingeschränkt genutzt wurde."

Die Berufung wurde mit Beschwerdeverentscheidung mit folgender Begründung abgewiesen,

*"dass mangels Vorbringen tauglicher Beweismittel eine Berücksichtigung der Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 nicht möglich machen. Das Finanzamt ging daher unter Würdigung der Aktenlage, insbesondere unter Heranziehung des Zentralen Melderegisters sowie des Einantwortungsbeschlusses vom 17.1.2013 des Bezirksgerichtes G. davon aus, dass der Erblasser, seinen Wohnsitz nicht in der Adr.Gew.betr hatte. Selbst wenn der Bf. nunmehr vorbringt, dass die Liegenschaft in AdrZMA zum größten Teil ein Rohbau war, so bedeutet dies nicht e contrario, dass sich sein Hauptwohnsitz in der AdrGew.betr. befand."*

Im fristgerecht eingelangten Vorlageantrag wurde entgegnet, dass aus den vorgelegten Bewertungsgutachten für die Liegenschaft AdrZMA klar hervorgehe, dass diese in einem

nicht bewohnbaren Zustand war. Es sei lebensfremd anzunehmen, dass jemand in einem Haus wohnt, das weder über Bad oder Küche verfüge, das einem Rohbau entspricht und ein behelfsweises WC aufweist, das nur über den Hof erreicht werden kann, wenn er andererseits eine voll ausgestattete Wohnung besitzt.

Die polizeiliche Meldung oder die Adresse auf dem Einantwortungsbeschluss könnten allenfalls Indiz, nicht aber ein Nachweis für einen Wohnsitz sein. Der Verstorbene hätte tatsächlich nur in der AdrGew.betr. gewohnt und dort seinen einzigen Wohnsitz gehabt.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend eingewendet, dass der Verstorbene tatsächlich in der AdrGew.betr. gewohnt hätte. Dies würde auch dadurch bewiesen, dass er eine Woche vor dem Tod von der Rettung in AdrGew.betr. abgeholt und ins Krankenhaus gebracht worden wäre, da er zusammengebrochen sei. Er wäre auch wieder dorthin zurückgebracht worden und nach dem Mittagessen dort überraschend an Herzschwäche verstorben. Auch wäre die Zustelladresse immer die AdrGew.betr. gewesen.

Die Gasrechnungen konnten gefunden werden, die Stromrechnungen jedoch aufgrund der fehlenden Grundbuchseintragungen nicht erhalten werden. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters bestätige der Gasverbrauch eindeutig die Benützung.

Die als Zeugin beantragte Lebensgefährtin Frau M. gab gekannt, dass sie seit ca. 30 Jahre mit dem Verstorbenen in der AdrGew.betr. gewohnt hätte. Als die zwei gemeinsamen Kinder noch klein gewesen wären, hätte sie selbst zwar hauptsächlich noch bei den Eltern in der X.gasseAdrZMA gewohnt und der Verstorbene sei zu Besuch gekommen. Diese Aufenthalte hätten bis 2000 gedauert. Die Volksschule hätten die Kinder auch in AdrZMA besucht. Der Verstorbene hätte jedoch seinen Hauptwohnsitz immer in der AdrGew.betr. gehabt, obwohl dort keine Geländer montiert gewesen wären. Als die Kinder größer wurden (ab der Mittelschule im Jahr 2004), hätte sich das Familienleben zur Gänze in die AdrGew.betr. verlagert.

Zum Nachweis wurden Fotos über das gemeinsame Familienleben in der AdrGew.betr.sowie die Fotos der Gutachten in Farbe vorgelegt.

Der Verstorbene wäre zwar an verschiedenen Wohnsitzen gemeldet gewesen, z.B. aus politischen Gründen (Einwohnerzahl) oder wegen des Führerscheines bzw. um einen Betrieb zu übernehmen, vor allem jedoch weil er verschiedene Grundstücke besessen habe. Bis zum Jahr 2000 wäre er auch noch in der AdrGew.betr. gemeldet gewesen.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 unterbleibt, wenn der Betrieb aufgegeben wird und aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen werden, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt, auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung dafür ist ua., dass *das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist.*

Begünstigt ist nur die Aufgabe des gesamten Betriebes. Bei einer Teilbetriebsaufgabe oder einer Betriebsveräußerung kommt die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung (vgl. VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178). Bei Veräußerung eines gesamten Betriebes fließen idR mehr Mittel zu als iRe Betriebsaufgabe, sodass der Veräußerer weniger schutzwürdig erscheint. Die Bestimmung des § 24 Abs. 6 leg.cit. ist nur bei Aufgabe des gesamten Betriebes anwendbar, nicht bei Aufgabe eines Teilbetriebes (vgl. EStR 5705).

Die Entnahme von Gebäude(teilen) während laufenden Betrieb sowie die Zurückbehaltung (Entnahme) einzelner unwesentlicher Wirtschaftsgüter anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines (Teil)Betriebs fällt nicht unter Abs. 6, weil sie nicht als (anteilige) Betriebsaufgabe angesehen werden kann (VwGH 29.6.95, 93/15/0134; UFS 23.3.07, RV/0618-L/03; VwGH 28.10.09, 2007/15/0114).

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. VwGH 28.5.2009, 2008/15/0193). Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darin (vgl. zB VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178; VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038; VwGH 28.10.2009, 2009/15/0168), dass dadurch 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. Zweck der gegenständlichen Regelung, die gerade auch auf den besonderen Fall Bedacht nimmt, dass die Betriebsaufgabe am Ende des Erwerbslebens des Steuerpflichtigen (typischerweise mit dem Übertritt in die Pension) erfolgt, ist es sohin, die Betriebsaufgabe unter konkret festgelegten Voraussetzungen zu erleichtern. Der Steuerpflichtige soll am Ende seines Erwerbslebens nicht gezwungen sein (die Aufdeckung der stillen Reserven durch Überführung des zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen führt zu keinem Zufluss liquider Mittel), zur Abtragung der durch die Betriebsaufgabe ausgelösten Einkommensteuerschuld seinen Wohnsitz zu veräußern (siehe dazu auch Doralt, EStG 10. Aufl., § 24 Tz 229; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 24 Rz 130; sowie zB UFS 10.10.2007, RV/0644-W/07; UFS 29.9.2010, RV/0357-F/09).

Eine Mindestfrist für die Hauptwohnsitzeigenschaft sieht das Gesetz eindeutig nicht vor (vgl. dazu ausführlich Doralt, EStG10, § 24 Tz 236; Jakob/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 128 mwN; Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 24 Rz 133; Atzmüller/Krafft/Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 14. EL § 24 Anm 180; siehe auch UFS 29.9.2010, RV/0357-F/09).

Bei mehreren Wohnsitzen zählt der Wohnsitz, an dem der Steuerpflichtige seine Wohnbedürfnisse regelmäßig und laufend befriedigt und zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Die polizeiliche Meldung ist für die Frage des Wohnsitzes nicht ausschlaggebend (VwGH

23.5.90, 89/13/0015). Eine Mindestfrist für die Hauptwohnsitzeigenschaft sieht das Gesetz nicht vor. Die kurzfristige Begründung eines Wohnsitzes (für nur wenige Monate) ist bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze nicht ausreichend (vgl. Jakom, EStG, 5. Aufl., Tz 128 zu § 24 und UFS 10.10.07, RV/0644-W/07).

Strittig ist, ob anlässlich der - im Streitjahr 2011 erfolgten - Betriebsaufgabe bzw. Todesfall die Gebäudebegünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 für das dem Betriebsvermögen zugehörige Gebäude in Adr.Gew.betr. zusteht. In diesem Zusammenhang ist des Weiteren strittig, ob das Hauptwohnsitzkriterium durch den Verstorbenen erfüllt ist.

Unstrittig ist, dass der Verstorbene seit 2000 lt. Abfrage im Zentralen Melderegister weder seinen Haupt- noch Nebenwohnsitz im zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude in der "Adr.Gew.betr." gemeldet hatte.

Der für das Wirtschaftsjahr 1.1. bis 30.9.2011 eingereichten Einkommensteuererklärung legte der Bf. einen Jahresabschluss zur Betriebsaufgabe mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie Erläuterungen und Anlagespiegel bei und beantragte in diesem Zusammenhang für die Entnahme des Betriebsgebäudes "Adr.Gew.betr." die begünstigte Besteuerung gemäß § 24 Abs. 6 EStG.

Das Finanzamt bezieht sich in der Beschwerdeentscheidung auf die Heranziehung des Zentralen Melderegisters sowie Einantwortungsbeschluss, dass der Verstorbene seinen Wohnsitz nicht in der "Adr.Gew.betr." hatte. Dazu ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht in Anbetracht dessen, dass der Verstorbene lt. Aussage der Lebensgefährtin in sämtlichen Jahren und in der Folge zusammen mit der Lebensgefährtin sowie den Kinder seit 2004 den Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen stets in dem zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude in der AdrGew.betr. hatte. Damit ist auch eine allfällige missbräuchliche Hauptwohnsitzverlegung nicht zu erkennen, die ausschließlich dazu gedient haben soll, die Besteuerung der stillen Reserven des Betriebsgebäudes zu vermeiden.

Jedoch ist darüber hinaus darauf Bedacht zu nehmen, dass der Verstorbene seit Jahren seinen Betrieb teilweise an die Lebensgefährtin M. verpachtete und im Streitjahr 2011 mit Gesellschaftsvertrag vom 13.7.2011 eine GmbH mit dem Betriebsgegenstand St. gründete, in welcher er als Gesellschafter-Geschäftsführer tätig war und diese Anteile von seinem Sohn im Jahre 2013 auch übernommen wurden.

Der Betrieb wurde bzw. wird somit am selben Standort mit den bisherigen wesentlichen Betriebsgrundlagen weitergeführt. Die beantragte Begünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 ist somit mangels Betriebsaufgabe nicht anzuerkennen.

#### Zulässigkeit einer Revision

Die Revision gegen die gegenständliche Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 BVG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab,

noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auch liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor. Konkrete Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung sind weder in der gegenständlichen Beschwerde vorgebracht worden noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht hervorgekommen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei allen erheblichen Rechtsfragen auf eine ohnehin klare Rechtslage stützen.

Wien, am 26. Jänner 2015