



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde X, S-Straße xx, vertreten durch die XY GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Gd Y, R-Straße yy, vom 22. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 22. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

1) Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2008 beträgt:	- 2.707,34 € 8.889,74 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	- 5.047,91 €
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
<i>Sozialvers.Anst. d. Gew. Wirtschaft</i> 13.125,70 €	
<i>Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag</i> - 1.317,96 €	11.807,74 €
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	16.058,22 €
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	22.818,05 €
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	
<i>Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-Scheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)</i>	- 304,89 €
<i>Kirchenbeitrag</i>	- 100,00 €
<i>Verlustabzug</i>	- 13.523,42 €
<i>Einkommen</i>	8.889,74 €
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i>	
<i>Bei einem Einkommen von 10.000 und darunter</i>	0,00 €
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	0,00 €
<i>Pensionistenabsetzbetrag</i>	0,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	0,00 €
<i>Einkommensteuer</i>	0,00 €
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	- 2.707,34 €
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	- 2.707,34 €

2) Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird festgesetzt mit:	8.442,36 €
Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt:	42.691,86 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
Sozialvers.Anst. d. Gew. Wirtschaft	22.685,76 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 1.138,68 €
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	21.547,08 €
	21.460,14 €
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	43.007,22 €
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-Scheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach der Formel: $(60.000,00 - 43.007,22) * (253,04 - 60) / 23.600,00 + 60$	- 199,00 €
Kirchenbeitrag	- 116,36 €
Verlustabzug	0,00 €
<i>Einkommen</i>	42.691,86 €
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i> $(42.691,86 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	12.755,41 €
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	12.755,41 €
<i>Pensionistenabsetzbetrag</i>	- 188,41 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	12.567,00 €
<i>Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge und des Freibetrages von 620 € mit 6%</i>	189,66 €
<i>Einkommensteuer</i>	12.756,66 €
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	- 4.314,30 €
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	8.442,36 €

Entscheidungsgründe

Der am TT.MM.1946 geborene Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) betrieb bis zum 31. Mai 2008 als Einzelunternehmer ein X-Geschäft in Gde X, S-Straße xx, und wies diesbezüglich in seiner am 4. März 2010 elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 bei den daraus erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Verlust aus laufender Geschäftstätigkeit in Höhe von 18.882,68 € aus. In Hinblick auf das zum Betriebsvermögen gehörende Gebäude in X, S-Straße xx, beantragte der Bw., die Versteuerung der darauf entfallenden stillen Reserven gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 zu unterlassen, und setzte den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn mit Null an. Außerdem bezog der Bw. in den Berufungsjahren - neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - aus seiner Alterspension Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach erklärungsgemäßer Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2008 und 2009 mit Bescheiden jeweils vom 29. November 2010 wurde im Zuge einer die Jahre 2007 bis 2009 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung streitgegenständlich im Wesentlichen festgestellt [vgl. Beilage 1 A) bw. - Betrieb Pkt. 6 "Hauptwohnsitzbefreiung anlässlich der Betriebsaufga-

be" bzw. Pkt. 7 "Entnahmewert" sowie B) bw. - VuV X Pkt. 3 "Anpassung der AfA" des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 22. Juni 2011], dass es nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 erforderlich sei, dass das Gebäude der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen bis zur Aufgabe des Betriebes gewesen sei. Dieses Erfordernis werde im konkreten Fall nicht erfüllt, weshalb die Erfassung der auf das Gebäude entfallenden stillen Reserven für den betrieblichen Teil nicht unterbleiben könne. In den letzten Jahren habe kein durchgehender Hauptwohnsitz in X, S-Straße xx, vorgelegen, insbesondere da es im maßgeblichen Zeitraum, in welchem im Zentralen Melderegister ein Hauptwohnsitz in Z aufscheine (vom 13. Jänner 2005 bis 15. Jänner 2007 in gde Z, G-Straße zz), in X melderechtlich keinen Neben- bzw. Zweitwohnsitz gegeben habe. Zudem habe in diesem Zeitraum auch die Ehegattin des Bw. ihren Hauptwohnsitz an selbiger Zer Adresse gehabt. Des Weiteren habe der Bw. mit Schreiben seiner steuerlichen Vertretung vom 17. Jänner 2005 und vom 18. Jänner 2007 dem Finanzamt Feldkirch bzw. dem Finanzamt Z xyz jeweils die Änderung seines Hauptwohnsitzes mitgeteilt, weshalb auch der Akt an das Finanzamt in Z abgetreten worden sei und in der Folge auch von diesem entsprechende Bescheide erlassen worden seien, einer Vorgehensweise, welcher der Bw. nicht entgegen getreten sei. Ferner sei in der Beilage zur Einkommensteuer 2004 vom 29. Mai 2006 betreffend Lehrlingsausbildungsprämie (eingelangt beim Finanzamt Z xyz am 1. Juni 2006) in der Rubrik "Familien- und Vorname - Firmenbezeichnung/Gesellschaft" "bw., G-Straße zz, gde Z" eingetragen und auf dem Deckblatt für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 - eingelangt beim Finanzamt Z xyz am 1. Juni 2006 - in der oberen linken Ecke folgende Kopfzeile angeführt worden: "bw., X-Geschäft - Management, G-Straße zz, gde Z; Finanzamt: Z xyz, Steuer Nr.: vwx Ref. yx, A.Nr.: abc".

Abschließend wurde auch festgestellt, dass die vorgelegten Unterlagen und Bestätigungen nicht dazu geeignet gewesen seien, die im Zentralen Melderegister und die durch Schriftstücke belegte Verlegung des Hauptwohnsitzes nach Z zu entkräften (auf die zu den einzelnen Unterlagen gemachten Ausführungen im BP-Bericht wird an dieser Stelle verwiesen).

Der Prüfer ermittelte daher folgenden Betriebsaufgabegewinn:

Entnahmewert (Betriebs- und Geschäftsgebäude)	110.000,00 €
Restbuchwert (Betriebs- und Geschäftsgebäude)	<u>-12.292,47 €</u>
Stille Reserven	97.707,53 €

Aufgabegewinn 2008

97.707,53 €

Betreffend "VuV X" führte der Prüfer ua. noch aus, dass auf Grund des angesetzten Entnahmewertes in Höhe von 110.000,00 € (statt 12.292,47 €) für den bisherigen betrieblichen Anteil des Betriebs- und Geschäftsgebäudes und der damit einhergehenden Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage die AfA für die Jahre 2008 und 2009 entsprechend anzupassen sei (Ansatz einer Jahres-AfA von jeweils 1.650,00 €).

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich ua. diesen Feststellungen des Prüfers an und hob die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 jeweils vom 29. November 2010 nach § 299 Abs. 1 BAO auf (vgl. die diesbezüglichen Aufhebungsbescheide vom 22. Juni 2011) und erließ entsprechende (neue) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 (ebenefalls datiert mit 22. Juni 2011).

Mit Schriftsatz vom 22. Juli 2011 erhob die steuerliche Vertretung des Bw. gegen diese Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 22. Juni 2011 wegen der Nichtanerkennung der Gebäudebegünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe zum 31. Mai 2008 Berufung, beantragte, die Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 unter Berücksichtigung dieser Gebäudebegünstigung festzusetzen, sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO und brachte dazu unter Berücksichtigung des beigelegten Schreibens des Bw. vom 17. Juli 2011 im Wesentlichen sachverhaltsbezogen vor, dass der Bw. seit der Übernahme der Liegenschaft "S-Straße xx", welche er im Jahr 1975 von seinem Vater geschenkt bekommen habe, seinen Hauptwohnsitz dort gehabt habe. Seine Kinder seien dort aufgewachsen und in X zur Schule gegangen. Auch seinen beruflichen Standort habe der Bw. mit seinem X-Geschäft in X gehabt. Der Bw. habe seit 1975 bis laufend seinen Hauptwohnsitz in X, S-Straße xx, gehabt. In diesen 36 Jahren sei er zwei Jahre polizeilich in Z gemeldet gewesen, jedoch habe er seinen Lebensmittelpunkt nie von X wegverlegt. Zur Hauptwohnsitzmeldung in Z, welche jedoch mit einer Hauptwohnsitzverlegung im steuerlichen Sinn nicht zu vergleichen sei, sei es aufgrund familiärer und gesundheitlicher Gründe gekommen. Der Bw. habe sich deswegen in den Jahren 2005 und 2006 mehrmals in Z aufgehalten. Die Wohnung in der G-Straße zz habe seine Frau Be gemeinsam mit dem Sohn S erworben. Später sei der Sohn S mit seiner Familie in diese Wohnung eingezogen. Der Bw. habe nach wie vor seinen Lebensmittelpunkt in X gehabt. Er habe nach wie vor sein Geschäft in X geführt. Nachdem das Mietverhältnis mit dem bisherigen Mieter der oberen Wohnung in der S-Straße beendet worden sei, sei inzwischen auch sein Sohn T mit Familie in diese frei gewordene Wohnung eingezogen. Zur Familie seines Sohnes T und zu seiner Ehegattin habe der Bw. ein sehr enges Verhältnis. Der Bw. sei seit Jahrzehnten in X wohnhaft. Das Finanzamt Feldkirch habe nun bemängelt, dass der Bw. vorübergehend polizeilich in Z gemeldet gewesen sei. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die polizeiliche Meldung für die Frage des Wohnsitzes nicht ausschlaggebend, sondern sie habe nur Indizwirkung. Steuerrechtlich sei das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes einer Wohnung geknüpft. Unter Verweis auf die Lehre (Quantschnigg/Schuch; Jakom; Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 236) wurde eingewendet, soweit die Richtlinien ab dem Veranlagungsjahr 2005 an die Zweijahresfrist des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 anknüpfen würden, so sei dies nicht im Gesetz gedeckt, da das Einkommensteuergesetz 1988

im § 24 Abs. 6 EStG 1988 keine Mindestfrist für die Hauptwohnsitzzeigenschaft vorsehe. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (Verweis auf VwGH 24.06.2003, 2000/14/0178) sollten durch die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 soziale Härten vermieden werden, wenn der Unternehmer im Betriebsgebäude seinen Hauptwohnsitz habe und anlässlich der Betriebsaufgabe stille Reserven versteuern müsste, die er nicht realisieren könne, ohne gleichzeitig seine Wohnsitz aufzugeben. Zweck des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sei es also, die Betriebsaufgabe zu erleichtern. Da der Bw. nach wie vor seinen Hauptwohnsitz in X, S-Straße xx, habe, habe er somit auch Anspruch auf die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988. Zudem sei der Wohnsitz in X zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der einzige Wohnsitz des Bw. gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidungen (Verf 40) vom 25. August 2011 wies das Finanzamt Feldkirch die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 als unbegründet ab. Begründend führte es nach Zitierung der relevanten Gesetzesstellen (§ 24 Abs. 6 EStG 1988 und § 26 Abs. 1 BAO) aus, dass Voraussetzung für die Inanspruchnahme der in Rede stehenden Begünstigung sei, dass der Abgabepflichtige bis zur Betriebsaufgabe im Gebäude seinen Hauptwohnsitz gehabt habe. Für Betriebsaufgaben ab der Veranlagung 2005 müsse das Gebäude in Anlehnung an § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in den beiden vor der Erfassung des Aufgabegewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein. Die im Steuerakt des Bw. vorhandenen Schreiben seiner steuerlichen Vertretung zur Verlegung des Hauptwohnsitzes, diverse steuerrelevanten Dokumente (Deckblatt Jahresabschluss, Bescheide, Anträge) mit der Adresse "gde Z, G-Straße zz" und die Ausführungen im BP-Bericht belegten, dass die Hauptwohnsitzverlegung auch im steuerlichen Sinn gewollt gewesen sei bzw. dass es seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. keine diesbezüglichen Einwenden gegeben habe (Verweis auf die Bescheide des Finanzamtes Z xyz). Durch die Ausführungen des Bw. und die beigelegten Unterlagen hätten die Erhebungen des Prüfungsorgans und die Ausführungen im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung nicht entkräftet werden können.

Mit Schreiben vom 6. September 2011 stellte die steuerliche Vertretung des Bw. Anträge auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufungen wiederum als unerledigt galten, und neuerlich auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Ergänzend wurde eingewendet, dass die in den Berufungsvorentscheidungen vertretene Rechtsansicht, wonach 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 Aufgabegewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein müsste, damit die Hauptwohnsitzbegünstigung beansprucht werden könnte, gesetzlich

nicht gedeckt sei. Auf dieses bereits im Berufungsschriftsatz vorgebrachte Vorbringen sei das Finanzamt Feldkirch aber nicht eingegangen.

Mit Vorlagebericht des Finanzamtes Feldkirch vom 14. September 2011 wurden die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat unter Beifügung der Finanzamtsakten zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Anbringen vom 9. Oktober 2012 verzichtete die steuerliche Vertretung des Bw. auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung, sofern der Berufung stattgegeben werde und die stillen Reserven in der Liegenschaft im Zuge der Betriebsaufgabe steuerfrei gestellt würden; gleichzeitig sei der Bw. in diesem Falle auch mit dem Ansatz der niedrigeren Bemessungsgrundlage für die AfA in den Folgejahren einverstanden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen erwogen:

Strittig ist im konkreten Fall allein, ob dem Bw. anlässlich seiner - unbestritten zum 31. Mai 2008 erfolgten - Betriebsaufgabe die Gebäudebegünstigung des [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) für das von ihm bewohnte und dem Betriebsvermögen zugehörnde Gebäude in Gde X, S-Straße xx, zusteht. Im Konkreten war in diesem Zusammenhang strittig, ob das Hauptwohnsitzkriterium erfüllt ist; die personen- und übrigen gebäudebezogenen Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG 1988 lagen unstrittig vor. Unstrittig ist weiters, dass der Bw. (zumindest) seit 15. Jänner 2007 bis dato seinen Hauptwohnsitz im zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude in der S-Straße xx in X hatte bzw. hat (vgl. dazu auch die entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister).

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*.

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 Haupt-

Wohnsitz 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, EStG¹⁰, § 24 Tz 229; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 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; Jakom/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). Ebenso findet sich - im Gegensatz zum Entwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2004, wo noch die Wendung enthalten war, dass diese Voraussetzung erfüllt ist, wenn der Hauptwohnsitz mindestens seit zwei Jahren vor der Betriebsaufgabe in diesem Gebäude gelegen ist (siehe dazu Hilber, Adaptierung der Gebäudebegünstigung in § 24 Abs. 6 EStG, ecolex 2005, 244; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 24 Tz 32.3.1) - in § 24 Abs. 6 EStG 1988 [in den jeweils geltenden Fassungen: BGBl. I Nr. 180/2004 (AbgÄG 2004), BGBl. I Nr. 161/2005 (AbgÄG 2005) und BGBl. I Nr. 85/2008 (SchenkMG 2008)] kein Verweis auf die Frist des [§ 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#).

Wenn sich das Finanzamt in seiner Argumentation auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 5709, stützt, wonach 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 Aufgabegewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein müsse, so ist dazu zu sagen, dass weder Richtlinien noch Erlässe der Finanzverwaltung mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquellen darstellen. Der Unabhängige Finanzsenat ist als unabhängige Verwaltungsbehörde nur an das Gesetz gebunden und war daher für die Entscheidungsfindung im gegenständlichen Fall ausschließlich der Inhalt der gesetzlichen Bestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 maßgeblich.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 30.3.2011, [2008/13/0053](#); VwGH 27.9.2011, [2010/12/0120](#); VwGH 25.10.2011, [2011/15/0070](#), mwN) setzt im Übrigen ein Analogieschluss das Vorliegen einer echten Gesetzeslücke, also das Bestehen einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes, voraus. Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut ist nur dann zulässig, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat, so beispielsweise wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden kann, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt. Eine Lücke ist nur dort anzunehmen, wo das Gesetz (gemessen an der mit seiner Erlassung verfolgten Absicht und seiner immanenten Teleologie) unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht (vgl. VwGH 3.7.2002, [2002/08/0127](#)). Im Zweifel ist das Unterbleiben einer bestimmten Regelung im Bereich des öffentlichen Rechts als beabsichtigt anzusehen bzw. ist das Bestehen einer Gesetzeslücke nicht anzunehmen (vgl. zB VwGH 30.9.1994, [93/08/0254](#); VwGH 30.3.2011, [2008/13/0053](#)).

Bei der gegebenen Konstellation (die im Entwurf zum AbgÄG 2004 vorgesehene 2-Jahres-Frist war in der beschlossenen Fassung des AbgÄG 2004 nicht mehr enthalten bzw. in den nachfolgenden Fassungen wurde eine solche auch nicht mehr hinzugefügt) ist das Vorliegen einer derartigen echten Gesetzeslücke nicht zu erkennen bzw. lagen keine Anhaltspunkte für eine Gesetzesanalogie in dem vom Finanzamt angestrebten Sinne vor.

Auf Grund dieser Überlegungen kann daher die Prüfung der Frage, ob der Bw. - trotz der polizeilichen Hauptwohnsitzmeldung in Z im Zeitraum 13. Jänner 2005 bis 15. Jänner 2007 - den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen durchgehend in X hatte (und somit auch während der polizeilichen Hauptwohnsitzmeldung in Z im steuerrechtlichen Sinn der Hauptwohnsitz des Bw. immer in X war), dahingestellt bleiben, zumal § 24 Abs. 6 EStG 1988 - wie oben dargelegt - eben keine Mindestbestandsdauer für den Hauptwohnsitz vorsieht.

Der Unabhängige Finanzsenat kann in Anbetracht dessen, dass der Bw. innerhalb der letzten 33 Jahre vor der Betriebsaufgabe ca. 30 Jahre durchgehend seinen Hauptwohnsitz in dem zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude in der S-Straße xx in X hatte (Anmerkung: damit wäre im Übrigen auch die mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, neu eingefügte Frist des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 jedenfalls erfüllt) und dass die polizeiliche Ummeldung des Hauptwohnsitzes von Z, G-Straße zz, zurück nach X, S-Straße xx, zumindest 16½ Monate vor der Betriebsaufgabe zum 31. Mai 2008 erfolgte (vgl. dazu auch die entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister), auch keine allfällige missbräuchliche Hauptwohnsitzverlegung erkennen, die ausschließlich dazu gedient haben soll, die Besteue-

rung der stillen Reserven des Betriebsgebäudes zu vermeiden. Darüber hinaus ist zudem noch darauf Bedacht zu nehmen, dass der Bw. in X aufgewachsen ist, sein X-Geschäft in X betrieb, seine Kinder in X gemeinsam mit seiner Ehefrau aufzog und mittlerweile sein Sohn T mit seiner Familie das Obergeschoß des (ehemaligen) Betriebsgebäudes bewohnt.

Da nunmehr beim Bw. die personen- und gebäudebezogenen Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG 1988 erfüllt waren, insbesondere ihm auch das zum Betriebsvermögen gehörende Gebäude bis zur Betriebsaufgabe als Hauptwohnsitz diente, und er in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 explizit den Antrag auf Inanspruchnahme der Gebäudebegünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 stellte, stand ihm diese Begünstigung und damit die Steuerfreiheit der auf das gegenständliche Gebäude entfallenden stillen Reserven auch zu. Bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 hatten daher die vom Finanzamt angesetzten stillen Reserven in Höhe von 97.707,53 € außer Ansatz zu bleiben und betragen daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb richtigerweise - **5.047,91 €**.

Gleichzeitig waren die angefochtenen Bescheide - im Übrigen auch mit Zustimmung der steuerlichen Vertretung des Bw. (vgl. deren Schreiben vom 9. Oktober 2012) - insofern abzuändern, als im Hinblick auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des in Rede stehenden Gebäudes der maßgebliche steuerliche Wertansatz bzw. die Abschreibungsbasis (hier: der Entnahmewert von 110.000,00 €) iSd § 24 Abs. 6 EStG 1988 um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen war; die nunmehr in beiden Berufungsjahren anzusetzende (Jahres-)AfA ermittelt sich damit wie folgt: $110.000,00 \text{ €} - 97.707,53 \text{ €} = 12.292,47 \text{ €} \times 1,5\% =$ **184,39 €**).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Oktober 2012