

# TE Vwgh Erkenntnis 2015/2/25 2011/13/0017

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.02.2015

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

### Norm

EStG 1988 §24 Abs6;

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerde der M T in T, vertreten durch Dr. Christian Falkner, Rechtsanwalt in 2500 Baden, Hauptplatz 17, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. Oktober 2010, ZI. RV/0801-W/10, betreffend Einkommensteuer 2006, zu Recht erkannt:

### Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.106,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

Im Beschwerdefall ist die Anwendung der so genannten Hauptwohnsitzbefreiung für Veräußerungsgewinne nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 (idF AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161) strittig.

Im Bericht vom 13. Juli 2009 über das Ergebnis einer Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin führte die Prüferin betreffend "Veräußerungsgewinn" aus, mit Übergabsvertrag vom 30. November 2005 seien Teile einer Liegenschaft, welche die wesentliche Betriebsgrundlage für eine gewerbliche Zimmervermietung darstellten, per 1. Jänner 2006 an die Beschwerdeführerin unentgeltlich übergeben worden. Das darauf befindliche Gebäude sei bereits von der Rechtsvorgängerin, der Mutter der Beschwerdeführerin, zur Erzielung von Einkünften aus gewerblicher Zimmervermietung verwendet worden. Da der Betrieb von der Beschwerdeführerin fortgeführt worden sei, seien zwingend die Buchwerte gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 fortzuführen gewesen. Am 26. November 2006 sei dem Finanzamt die Betriebsaufgabe mit 31. Dezember 2006 mitgeteilt und in der Jahreserklärung 2006 sei ein diesbezüglicher Betriebsaufgabegewinn erklärt worden. Die Entnahme des Gebäudes sei dabei zu Buchwerten erfolgt. Da das Gebäude jedoch im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen übernommen worden sei, liege nach Ansicht der Prüferin eine Entnahme zum Teilwert vor (daraus resultiere ein - der Höhe nach unstrittiger - Veräußerungsgewinn für das Jahr 2006 von rd. 58.000 EUR).

Die Beschwerdeführerin erhab gegen den auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Einkommensteuerbescheid 2006 Berufung. Bekämpft werde der festgestellte Veräußerungsgewinn für das Gebäude. Nach dem beiliegenden Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen habe die Beschwerdeführerin nämlich den Betrieb im Dezember 2006 aufgeben müssen, weil sie "wegen schwerer geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig war, dass sie nicht in der Lage war, ihren Betrieb fortzuführen". Gemäß § 24 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 sei daher der Veräußerungsgewinn steuerfrei.

Das der Berufung beiliegende Gutachten eines Facharztes für Psychiatrie und Neurologie ist mit 24. Oktober 2009 datiert und erging "Zur Frage der fraglichen Erwerbsunfähigkeit seit ca. Jänner 2006 und va. zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe Ende Dezember 2006". Das Gutachten kommt auf Seite 13 "zusammenfassend gutachterlich" zu dem Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin "im Jahr 2006 und vor allem zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe Ende Dezember 2006 auf Grund ihres Gesundheitszustandes" (infolge des hochgradig eingeschränkten Leistungskalküls bedingt durch eine psychische Krankheit) dauerhaft außerstande gewesen sei, "einem regelmäßigen Erwerb nachzugehen und damit nicht mehr in der Lage war ihren Betrieb weiterzuführen".

In einer Stellungnahme zur Berufung wies die Prüferin u. a. darauf hin, dass aus einem Abschlussbericht einer "Reha-Klinik" vom 8. November 2005 hervorgehe, dass die Beschwerdeführerin "bei weitgehendem subjektiven Wohlbefinden am 08.11.2005 nach Hause entlassen" worden sei. Die Prüferin gehe davon aus, dass die Beschwerdeführerin jedenfalls im Zeitpunkt der Betriebsübergabe erwerbsfähig gewesen sei, weil "sonst wohl kaum eine notarielle Übergabe des Betriebes durch die Mutter stattgefunden hätte". Dafür, dass die Betriebsführung im Jahr 2006 durch die Beschwerdeführerin erfolgt sei, spreche auch der Umstand, dass zahlreiche Belege (Inkassobestätigungen, Warenübernahmen etc.) die Unterschrift der Beschwerdeführerin getragen hätten. Eine gerichtliche Sachwalterschaft sei nicht bekannt. Am 18. Dezember 2006 sei die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung bei der Bezirkshauptmannschaft erfolgt. Weiters habe die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Arbeitslosengeld gestellt. Ein Antrag auf Berufsunfähigkeitspension vom 29. Jänner 2007 sei mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 11. Juni 2007 abgelehnt worden, weil Berufsunfähigkeit nicht vorgelegen sei. Das im Wege der Berufung beigebrachte Gutachten sei nicht bereits zum "Betriebsaufgabepunkt 31.12.2006" erstellt worden und treffe nur rückwirkend eine Aussage über eine etwaige Erwerbsunfähigkeit zum 31. Dezember 2006. Da nach Ansicht der Prüferin daraus eine "dezidierte Erwerbsunfähigkeit" zum Betriebsaufgabepunkt nicht abgeleitet werden könne, sei der Sachverhalt entsprechend dem ablehnenden Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt zu würdigen.

Zur Stellungnahme erwiderte die Beschwerdeführerin, dass auch im Gutachten vom 24. Oktober 2009 eine Besserung des Gesundheitszustandes Ende 2005 festgestellt worden sei. Im Gutachten sei aber auch ausgeführt worden, dass es 2006 zu einer weiteren Verschlechterung gekommen sei und Ende 2006 "der Zustand so war", dass die Beschwerdeführerin nicht in der Lage gewesen sei, den Betrieb weiterzuführen. Aus der Ablehnung einer Berufsunfähigkeitspension durch die Pensionsversicherungsanstalt könne nicht gefolgert werden, dass die Beschwerdeführerin in der Lage gewesen sei, einen Betrieb zu führen. Wenn der Gutachter im Jahr 2009 rückwirkend die Erwerbsunfähigkeit zum 31. Dezember 2006 mit wissenschaftlichen Mitteln feststelle, könne diese Beurteilung aus Sicht eines Laien nicht angezweifelt werden. Außerdem gehe aus dem Gutachten ein schwankendes Zustandsbild der Beschwerdeführerin hervor, woraus auch zu erklären sei, dass sie "vorübergehend aktiv sein kann und dann wieder in Phasen kommt, in denen sie unmöglich einen Betrieb führen kann".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Die im Beschwerdefall anzuwendende Fassung des § 24 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 sei durch das BGBl. I Nr. 161/2005 (AbgÄG 2005) geschaffen worden. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sei hiezu zu entnehmen, dass die steuerrechtliche Tatbestandsvoraussetzung der betriebsbezogenen Erwerbsunfähigkeit eine medizinische Beurteilung der Leistungseinbußen des Steuerpflichtigen erfordere, die sinnvollerweise nur mit entsprechender medizinischer Fachkenntnis erfolgen könne. Dabei könne zwar auch auf die medizinische Beurteilung eines Pensionsantrages zurückgegriffen werden. Der Begründung des Bescheides der Pensionsversicherungsanstalt vom 11. Juni 2007 sei allerdings zu entnehmen, dass bei der Beurteilung der Berufsunfähigkeit eine Tätigkeit der Beschwerdeführerin als "Büroangestellte" zu Grunde gelegt worden sei, somit nicht die berufsgegenständliche Tätigkeit der "Führung eines Betriebes Gastgewerbe-Pension". Damit könne aus diesem ablehnenden Pensionsbescheid nicht ohne weiteres abgeleitet werden, dass eine Erwerbsunfähigkeit gemäß § 24 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 nicht vorgelegen sei.

Der Berufung sei jedoch auch auf Grundlage des von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachtens vom 24. Oktober 2009 der Erfolg zu versagen. Dem Gutachten sei "wörtlich" zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin bereits bei Betriebsübernahme im Jänner 2006 deutlich beeinträchtigt und nach Einschätzung des Sachverständigen zu diesem Zeitpunkt gerade noch in der Lage gewesen sei, in dem Betrieb mit Unterstützung der Mutter mitzuarbeiten, ihr das selbständige (eigenverantwortliche) Führen des Betriebes jedoch krankheitsbedingt nie möglich gewesen sein "dürfte". Aus der Verwendung der Formulierung "fortführen" in der Bestimmung des § 24 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 sei zu folgern, dass die Erwerbsunfähigkeit auf Grund körperlicher oder geistiger Behinderung während der Betriebsausübung erstmals auftreten müsse, um dem Steuerpflichtigen die Befreiung zu verschaffen. Es sei mit dem Rechtsinstitut einer Steuerbefreiung nicht vereinbar, "dass diese Begünstigung auch zustehen soll, wenn die Tatbestandsvoraussetzung Erwerbsunfähigkeit auf Grund körperlicher oder geistiger Behinderung bereits bei Beginn der betrieblichen Tätigkeit vorhanden war". Da somit nach Einschätzung des Sachverständigen im vorgelegten Gutachten der Beschwerdeführerin bereits bei Betriebseröffnung im Jänner 2006 ein selbständiges (eigenverantwortliches) Führen des Betriebes krankheitsbedingt "nicht möglich war", stehe in rechtlicher Beurteilung eine Steuerfreiheit gemäß § 24 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 nicht zu. Dass es lt. dem Gutachten im Laufe des Jahres 2006 zu einer weiteren Verschlechterung gekommen sei, ändere nichts an der Aussage, "dass die krankheitsbedingte Unfähigkeit zur selbständigen (eigenverantwortlichen) Betriebsführung bereits bei Betriebsbeginn im Jänner 2006 vorlag". Schließlich sei der vom Gutachter attestierte Krankheitszustand "zumindest seit 2004" vorgelegen. Sei bereits bei Betriebseröffnung, die überdies nur knapp ein Jahr vor der Betriebsaufgabe erfolgt sei, eine Erwerbsunfähigkeit "in dem Maße" vorgelegen, dass "der (die) Steuerpflichtige nicht in der Lage war, den Betrieb zu führen, steht eine Einkommensteuerbefreiung für die anlässlich der Entnahme ins Privatvermögen aufgedeckten stillen Reserven des Betriebsgebäudes nicht zu".

Ein weiters im Berufungsverfahren vorgelegter Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 14. Mai 2010, wonach der Beschwerdeführerin eine Berufsunfähigkeitspension nach dem ASVG für die Zeit vom 1. Oktober 2009 bis 30. September 2011 zuerkannt worden sei, sei für das vorliegende Verfahren nicht von Bedeutung, weil dieser Bescheid nicht den berufungsgegenständlichen Zeitraum 2006 betreffe und ihm auch nicht zu entnehmen sei, welche berufliche Betätigung zu Grunde gelegt worden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

§ 24 Abs. 6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 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."

Durch die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sollen 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 (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2009/15/0168, VwSlg. 8487/F). Der Gesetzeszweck geht von einer zwangsweisen Betriebseinstellung und der dadurch ausgelösten Aufdeckung der stillen Reserven aus (vgl. die RV, 59 BlgNR 22. GP 112, zur Novellierung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71).

Zunächst ist festzuhalten, dass die Bestimmung des § 24 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 nicht von einer Erwerbsunfähigkeit an sich spricht, sondern von einer solchen "in einem Ausmaß", dass der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit der Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Die belangte Behörde hat ihrer Beurteilung im angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegt, dass bei der Beschwerdeführerin bereits "bei Betriebsbeginn im Jänner 2006" eine Erwerbsunfähigkeit "in einem Maße" vorgelegen sei, dass sie nicht in der Lage gewesen sei, den (von der Mutter übernommenen) Betrieb zu führen. Abgesehen davon, dass der angefochtene Bescheid nicht erläutert, weshalb die belangte Behörde bei einer solcherart angenommenen Unfähigkeit zur Betriebsführung dennoch von einer steuerrechtlichen Zurechnung der aus dem Gewerbebetrieb im Jahr 2006 erzielten Einkünfte an die Beschwerdeführerin ausging, findet die zum Ausmaß der Erwerbsunfähigkeit der Beschwerdeführerin getroffene Feststellung in der Aktenlage keine Deckung. Die Prüferin ging beispielsweise ausdrücklich von einer Erwerbsfähigkeit der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Betriebsübergabe aus (die Betriebsführung im Jahr 2006 sei auch seitens der Beschwerdeführerin erfolgt). Aber auch dem Gutachten vom 24. Oktober 2009, das die belangte Behörde zu ihrer Begründung heranzog, kann nicht entnommen werden, dass bei der Beschwerdeführerin bereits Anfang 2006 eine Erwerbsunfähigkeit "in einem Maße" bestand, das ihr eine Betriebsführung nicht ermöglicht hätte. So ist - worauf auch die Beschwerde in ihrer Verfahrensrüge zu Recht hinweist - im Gutachten (Seite 12) nur unbestimmt davon die Rede, dass eine "wirkliche Verantwortungsübernahme" für das Führen des Betriebes krankheitsbedingt nie möglich gewesen sein "dürfte". Ausdrücklich wird im Gutachten (Seite 13) weiters eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes der Beschwerdeführerin im Laufe des Jahres 2006 attestiert und erst für das Ende dieses Jahres eine gutachterliche Feststellung getroffen, welche die Annahme nahe legte, dass (erst) zu diesem Zeitpunkt die Erwerbsunfähigkeit in einem Ausmaß manifest war, das die Betriebseinstellung zwangsweise nach sich zog.

Da die belangte Behörde damit ihrer Entscheidung nicht mit der Aktenlage in Einklang zu bringende Annahmen zur Erwerbsunfähigkeit der Beschwerdeführerin im Sinne des § 24 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 zu Grunde legte, war der angefochtene Bescheid schon deshalb wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 25. Februar 2015

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2015:2011130017.X00

**Im RIS seit**

26.03.2015

**Zuletzt aktualisiert am**

28.05.2015

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)