

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***SenV*** als Vorsitzende, die Richterin ***Ri*** sowie den fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und die fachkundige Laienrichterin ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Böck & Partner Hainfeld Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Badpromenade 31, 3170 Hainfeld, über die Beschwerde vom 16. September 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. Juli 2019 betreffend I. Einkommensteuer 2013 sowie II. Einkommensteuer 2014 Steuernummer xx-xxx/xxxx zu Recht erkannt:

I.1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

I.2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II.1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig sind die Fragen, ob die zu Unrecht als Werbungskosten geltenden gemachten Absetzung für Abnutzung - Beträge betreffend die Jahre 2004 bis 2013 hinsichtlich des Objektes „***Obj 1***“ gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 28 Abs. 7 EStG 1988 durch

einen Zuschlag im Jahr 2013 berichtigt werden können und ob es im Jahr 2014 zu einer Betriebsaufgabe hinsichtlich der Imbissstube durch den in der Zwischenzeit verstorbenen Beschwerdeführer gekommen ist.

I. Verfahrensgang

Der am ***Dat1*** verstorbene Beschwerdeführer ***Bf1*** erklärte sowohl im Jahr 2013 als auch im Jahr 2014 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330) als auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (KZ 370) und bezog Pensionseinkünfte.

Anlässlich einer die Jahre 2013 bis 2016 betreffend durchgeführten Außenprüfung wurden am 26.7.2019 neue Sachbescheide erlassen.

I.I. Einkommensteuer 2013

Im Zusammenhang mit der Einkommensteuer 2013 wurde aufgrund der Außenprüfung ein Betrag i.H.v. € 8.937,30 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2013 gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG i.V.m. § 28 Abs. 7 EStG hinzugerechnet. Im Bericht über die Außenprüfung wird unter Tz. 5 ausgeführt, dass die Vermietung der Liegenschaft ***Obj 1*** auf Basis eines Fruchtgenussrechtes ohne Substanzabgeltung erfolgt sei. Der verstorbene Beschwerdeführer habe die Liegenschaft verschenkt, sich aber die Früchte zurückbehalten. Die Einnahmen aus der Vermietung seien daher dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Durch die Schenkung habe der Beschwerdeführer sein wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft verloren. Mangels Substanzabgeltung stünde dem Beschwerdeführer keine Absetzung für Abnutzung (AfA) zu. Der Gebäudewert sei jedoch im Anlageverzeichnis aktiviert und eine jährliche AfA i.H.v. € 893,73 sei in den Jahren 2004 bis 2013 steuerlich als Werbungskosten abgesetzt worden. Durch die Aktivierung im Jahr 2004 sei ein Fehler gemacht worden, der sich bis in das Jahr 2013 auswirke. Für die Jahre 2004 bis 2012 liege bereits Verjährung vor.

Die steuerliche Vertretung brachte im Außenprüfungsverfahren vor, dass eine Berichtigung nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG nur vorzunehmen sei, wenn sich ein Fehler in der Zukunft auswirke. Da dem verstorbenen Beschwerdeführer die Gebäude AfA weder für die Vergangenheit (seit 2004), noch für die Zukunft zugestanden sei bzw. zustehe, könne sich die irrtümlich angesetzte AfA auch nicht in der Zukunft auswirken (Fall der RZ 652e EStR).

In der mit 16.9.2019 nach Fristverlängerungsersuchen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der steuerliche Vertreter aus, dass die in den Jahren 2004 bis 2013 als Werbungskosten angesetzte AfA ein Wirtschaftsgut betraf, dass nicht mehr im Eigentum des Beschwerdeführers gestanden sei. Gegenstand der Einkünfteerzielung sei lediglich das Fruchtgenussrecht, für das mangels Anschaffungskosten auch keine Abschreibungen geltend gemacht werden könne. In

Analogie zu einer Vermögensübersicht bedeute dies, dass Aufwendungen für ein nicht zum Betriebsvermögen gehöriges Wirtschaftsgut geltend gemacht worden seien. Diese sollen im Rahmen einer „Bilanzberichtigung“ mangels Auswirkung in einem nicht verjährten Zeitraum nicht nachträglich erfasst werden können. Dies werde auch in der Rz. 652e EStR dargestellt.

I.II. Einkommensteuer 2014

Betreffend Einkommensteuer 2014 wird im Bericht über die Außenprüfung unter TZ. 4 (Verpachtung Imbissstube „***NN***“ ab 28.1.2014) ausgeführt, dass im Zuge einer Vorbesprechung am 1.2.2019 zwischen dem steuerlichen Vertreter und dem Außenprüfer der steuerliche Vertreter ein Gutachten mit der Überschrift „Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft ***Obj 2*** vom 18.12.2018“ übergeben habe. Nach Meinung des steuerlichen Vertreters habe mit 31.1.2014 eine Betriebsaufgabe stattgefunden. Das Gutachten soll als Grundlage für die Ermittlung des Entnahmewertes des bis Ende Jänner 2014 betrieblich genutzten Gebäudes (Gaststätte) dienen. Mit Schreiben vom 17.3.2014 habe die steuerliche Vertretung unter der Überschrift „Beendigung gewerbliche Tätigkeit“ der belangten Behörde folgendes mitgeteilt: „Namens und Auftrags unseres Mandanten teilen wir dortigen Finanzamt mit, dass Herr ***Bf1*** die seit Juli 2013 von ihm betriebene ***NN*** (Gewerbebetrieb) ab 1. Februar 2014 verpachtet hat. Ab Februar 2014 bezieht er daher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und beschäftigt auch keine Mitarbeiter mehr.“ In den Beilagen zur elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung 2014 sei auf der ersten Seite vermerkt: „Wie bereits mitgeteilt, hat Herr ***Bf1*** vom Juli 2013 bis Ende Jänner 2014 den Gastgewerbebetrieb „***NN***“ in ***Ort*** betrieben; seit Februar 2014 hat er das „***NN***“ verpachtet.“ Weiters sei eine Berechnung des Überschusses der Betriebsausgaben über die Betriebseinnahmen für das Kalenderjahr 2014 (Gewerbebetrieb) samt Anlageverzeichnis übermittelt worden. Entgegen dem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 17.3.2014 sei die Verpachtung der ***NN*** unter der Einkunftsart Gewerbebetrieb erklärt worden. Die Einkommensteuererklärung 2014 habe keine Angaben einer Beendigung der betrieblichen Tätigkeit enthalten. Weder sei eine Berechnung eines Aufgabegewinnes/-verlustes im Sinne des § 24 EStG noch eine Berechnung des Entnahmewertes der betrieblich genutzten Liegenschaft erfolgt. Die Veranlagung sei schließlich erklärungskonform erfolgt. Die Gewerbeberechtigung des verstorbenen Beschwerdeführers „Gastgewerbe gemäß § 111 Abs. 1 Z. 2 GewO 1994 in der Betriebsart Imbissstube“ sei seit 1.7.2013 aufrecht. Im Zuge der Außenprüfung sei auch erstmalig der Pachtvertrag vom 28.1.2014 vorgelegt worden. Dieser sei auf die Dauer von 36 Monaten abgeschlossen worden und die monatliche Pacht habe € 1.400 netto betragen. Laut Pachtvertrag sei die ***NN*** 2013 um € 182.090,19 generalsaniert worden. Der verstorbene Beschwerdeführer habe sich im Jahr 2014 für mehrere Tage im Krankenhaus befunden. Er sei zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Pachtvertrages im 84. Lebensjahr gewesen.

Die Außenprüfung sei bei einer Abwägung sämtlicher Indizien, die für oder gegen eine Betriebsaufgabe sprechen, zu der Entscheidung gekommen, dass die Indizien mehrheitlich gegen eine Betriebsaufgabe sprechen. Die zu Prüfungsbeginn von der Außenprüfung dargelegte Meinung, dass eine Betriebsaufgabe vorgelegen habe, habe sich auf das Alter des verstorbenen Beschwerdeführers bezogen. Die Außenprüfung habe jedoch nicht berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer bei Betriebseröffnung bereits 83 Jahre alt gewesen sei. Es erscheine der Außenprüfung nicht ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer Ende Jänner 2014 nicht von einer Betriebsaufgabe ausgegangen sei, da er sich auch im Alter von 83 Jahren noch eine Betriebseröffnung zugetraut habe. Für diese Annahme sollen die kurze Pachtdauer, die fehlende Absichtserklärung in der Einkommenssteuererklärung 2014, das weiterhin vorhandene Betriebsvermögen und die aufrechte Gewerbeberechtigung sprechen.

Aufgrund anderer ertragssteuerlicher Feststellungen, die im Zuge der Außenprüfung getroffen wurden, wurde der Einkommensteuerbescheid 2014 am 24.07.2019 neu erlassen.

In der mit 16.9.2019 nach Fristverlängerungsersuchen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Betriebsprüfer am 5.11.2018 ein Mail mit der Bitte um Stellungnahme an den steuerlichen Vertreter übermittelt habe. In der Beschwerde wird ein Auszug aus dem vom Betriebsprüfer übermittelten Mail angeführt, wonach die Außenprüfung zum Schluss komme, dass eine Betriebsaufgabe mit Ende Jänner 2014 vorliege, aber eine Übergangsgewinnermittlung bzw. die Ermittlung eines Aufgabegewinnes mangels konkreter steuerlicher Auswirkungen unterbleiben könne. Die steuerliche Vertretung gibt weiters an, dass daraufhin im Auftrag des Beschwerdeführers ein Gutachten durch einen gerichtlich beeideten Immobiliensachverständigen erstellt worden sei, der den Verkehrswert der Liegenschaft mit € 138.000 festgestellt habe. Für die Ermittlung des Entnahmewertes des Gebäudes sei der Verkehrswert iHv. € 98.638,50 relevant, woraus sich bei Gegenüberstellung des Gebäudebuchwertes zum 1.1.2014 iHv. € 206.855 ein Aufgabeverlust iHv. € 108.246,50 ergäbe. Dieses Gutachten sei von der Außenprüfung im Schriftsatz „Ergebnis der Beweisaufnahme“ als unschlüssig beurteilt und es sei eine eigene Bewertung vorgenommen worden, welche einen Gebäudewert iHv. € 148.830 ergeben hätte. Im Übrigen sei jedoch mit diesem Schriftsatz der steuerlichen Vertretung bekannt gegeben worden, dass die Außenprüfung von keiner Betriebsaufgabe zum Zeitpunkt der Verpachtung ausgehe. In der Beschwerde wird moniert, dass der Schluss der Betriebsprüfung den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung widerspreche. Insbesondere gebe es weder Indizien, noch entspräche dies der Erfahrung des täglichen Lebens, dass ein Mensch, der mit 83 Jahren ein Unternehmen beginnt und nach kurzer Zeit wegen Erfolglosigkeit und Unmöglichkeit wieder einstellt, dieses mit 90 Jahren wieder aufnehmen werde. Weiters handle es sich um einen Fehler, dass 2014 keine Betriebsaufgabe erklärt worden sei. Die Verpachtung eines Lokals, die auf drei Jahre befristet ist, könne nicht als Indiz dafür gewertet werden, dass nach Ablauf der Frist keine Weiterverpachtung geplant sei, sondern stelle eine übliche Schutzmaßnahme eines Verpächters dar, dass sein Lokal nicht in einer ihm widerstrebenden Art geführt werde, und

räume ihm die Möglichkeit ein, allenfalls nach Ablauf der Befristung einen anderen Pächter zu suchen. In der Beschwerde wird ausgeführt, dass die Imbissstube bis zum Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerde verpachtet sei und weder die Absicht bestehe, noch es ein Indiz dafür gäbe, diesen Zustand zu beenden. Es entspräche keinesfalls der Erfahrung des täglichen Lebens, dass ein gesundheitlich angeschlagener Mann, der im 90. Lebensjahr stehe, eine Imbissstube jemals wieder selbst führen werde. Der verstorbene Beschwerdeführer selbst habe nie über die Voraussetzungen verfügt, dass Gewerbe zu betreiben, sondern er habe sich während des Betriebes der Imbissstube einer angestellten gewerberechtlichen Geschäftsführerin bedient. Er sei lediglich Gewerbeinhaber gewesen. Aufgrund des Fehlens des gewerberechtlichen Geschäftsführers seit Februar 2014 könne er das Gewerbe nicht ausüben. Es werden folgende Änderungen betreffend Einkünfte 2014 begehrt:

[...]

I.III. Beschwerde vorentscheidung und Vorlageantrag

Mit 31.3.2020 erließ die belangte Behörde sowohl betreffend das Jahr 2013 als auch betreffend das Jahr 2014 abweisende Berufungsvorentscheidungen.

Mit dem am 28.4.2020 bei der belangten Behörde eingelangten Schreiben der steuerlichen Vertretung wurde ein Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den Senat gestellt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 27.4.2023 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

ad Einkommensteuer 2013

1. Sachverhalt

Der am ***Dat1*** verstorbene Beschwerdeführer erklärte im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Liegenschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Er vermietete seit dem Jahr 1996 das seinem Privatvermögen zuzurechnende Grundstück ***Obj 1***. Mit Vertrag vom 29.12.2003 übergab der verstorbene Beschwerdeführer diese Liegenschaft per 31.12.2003 unter Zurückbehaltung eines lebenslangen unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes je zur Hälfte seiner Tochter und seinem Schwiegersohn.

Für das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude wurden vom verstorbenen Beschwerdeführer jährlich Beträge i.H.v. € 893,73 als Absetzung für Abnutzung (AfA) im Rahmen der Einkommensteuererklärungen geltend gemacht, somit für die Jahre 2004 bis 2012 i.H.v. insgesamt € 8.043,57 und für das Jahr 2013 i.H.v. € 893,73.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2004 wurde am 11.10.2005 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2005 wurde am 15.1.2007 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2006 wurde am 15.1.2008 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2007 wurde am 29.10.2008 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2008 wurde am 28.10.2009 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2009 wurde am 7.10.2010 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2010 wurde am 9.1.2012 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2011 wurde am 17.1.2013 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2012 wurde am 23.1.2014 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuererklärung 2013 wurde am 1.6.2015 erlassen.

Am 28.9.2018 wurde der Prüfungsauftrag für die Prüfungsjahre 2013 bis 2016 unterschrieben.

Am 24.7.2019 wurde ein neuer Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2013 erlassen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt betreffend die Vermietung und die Übergabe der Liegenschaft ist zwischen den Parteien unstrittig und ergibt sich weiters aus dem „Anlageverzeichnis“ und dem Übergabevertrag vom 29.12.2003.

Unstrittig ist weiters, dass der verstorbene Beschwerdeführer durch die Übergabe sowohl sein zivilrechtliches als auch sein wirtschaftliches Eigentumsrecht an der Liegenschaft aufgab.

Die jährlich geltend gemachten AfA Beträge sind im „Anlageverzeichnis“ ersichtlich und unstrittig.

Die Erklärungs- und Bescheiddaten ergeben sich aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes und aus den vorgelegten Aktenteilen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.1. (Abänderung)

Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind Werbungskosten Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§7 und8).

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

- 1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.*
- 2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:*
 - Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.*
 - Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.*

- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 normiert, dass der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden darf, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind bei

- Grundstücken im Sinne des § 30 und bei
- Gold, Silber, Platin und Palladium, sofern sie nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen,

die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 aufzunehmen. Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

Laut § 28 Abs. 7 EStG 1988 gilt § 4 Abs. 2 Z 2 in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen

Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Zeiträumen 2004 bis 2012 einerseits und dem Jahr 2013 andererseits zu unterscheiden.

Die Verjährungsfrist betreffend Einkommensteuer beträgt laut § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Für die Einkommensteuer 2004 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2004 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2009 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 11.10.2005 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2010 mit 31.12.2010 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2005 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2005 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2010 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 15.1.2007 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2011 mit 31.12.2011 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2006 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2006 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2011 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 15.1.2008 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2012 mit 31.12.2012 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2007 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2007 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2012 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 29.10.2008 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2013 mit 31.12.2013 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2008 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2008 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2013 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 28.10.2009 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2014 mit 31.12.2014 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2009 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2009 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2014 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 7.10.2010 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2015 mit 31.12.2015 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2010 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2010 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2015 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 9.1.2012 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2016 mit 31.12.2016 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2011 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2011 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2016 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 17.1.2013 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2017 mit 31.12.2017 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2012 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2012 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2017 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 23.1.2014 verlängert sich jedoch diese Frist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2018 mit 31.12.2018 abgelaufen ist.

Somit waren die **Zeiträume 2004 bis 2012** zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2013 am 24.7.2019 gemäß § 207 Abs. 2 BAO bereits **verjährt**.

Für die **Einkommensteuer 2013** beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2013 zu laufen und würde grundsätzlich mit 31.12.2018 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 1.6.2015 verlängert sich jedoch diese Frist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, somit ist **Verjährung** zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2013 am 24.7.2019 **noch nicht eingetreten**.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt bei unentgeltlicher Einräumung des Fruchtgenussrechts die Meinung, dass dem Fruchtnießer keine AfA zusteht, weil ihn der Wertverzehr des Fruchtgenussobjektes nicht trifft (VwGH 29.6.1982, 82/14/0054). Gleiche Grundsätze sollen für den Vorbehaltsfruchtgenuss gelten (VwGH 6.11.91, 91/13/0074).

Da der verstorbene Beschwerdeführer durch die Übergabe der Liegenschaft unter Zurückbehaltung eines Fruchtgenussrechts ohne Substanzabgeltung sowohl seine zivilrechtliche als auch seine wirtschaftliche Eigentümerstellung verlor und ihm somit keine AfA mehr zusteht, folgt hinsichtlich der Geltendmachung des **AfA-Betrages i.H.v. € 893,73** im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2013 als Werbungskosten, dass dieser AfA-Betrag **zu Recht** von der belangten Behörde **gekürzt** wurde.

Für eine Fehlerberichtigung, die jedoch bereits verjährte Zeiträume betrifft, im konkreten Fall die vom verstorbenen Beschwerdeführer als Werbungskosten geltend gemachten AfA-Beträge der Jahre 2004 bis 2012, sieht jedoch der § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 – neben der den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung oder den zwingenden Vorschriften des EStG widersprechenden Vermögensübersicht - noch weitere Voraussetzungen vor. Unter anderem ist eine Fehlerberichtigung nach Teilstrich 2 leg. cit. nur insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann. Kein Zu- oder Abschlag erfolgt demnach bei Fehlern, die keine Auswirkung auf ein noch nicht verjährtes Veranlagungsjahr haben. Es muss also die Möglichkeit bestehen, dass der Bilanzierungsfehler noch Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn eines noch nicht verjährten Jahres hat (vgl. VwGH 22.09.2021, Ro 2020/15/0026, mwH).

Durch die den § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iVm § 28 EStG 1988 widersprechende Geltendmachung der AfA als Werbungskosten betreffend die Jahre 2004 bis 2012 liegt ein Fehler vor, der gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt und somit grundsätzlich von der Definition des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG umfasst ist. Wie Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ § 28 Rz 288 ausführt, „bereitet jedoch die Auslegung der Voraussetzung, dass die Fehlerberichtigung nur *insoweit* vorzunehmen ist, als *der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann*, schon im unmittelbaren Anwendungsbereich des § 4 Abs 2 Z 2 Schwierigkeiten. Unklar ist es insbesondere, ob eine steuerliche Auswirkung des berichtigten Bilanzansatzes oder eine steuerliche Auswirkung der (fiktiven) Beibehaltung des unrichtigen Bilanzansatzes gemeint ist. Die in den Gesetzesmaterialien dargestellten Anwendungsbeispiele deuten auf eine Relevanz der korrigierten Bilanz für die Frage der zukünftigen steuerlichen Auswirkungen.“

Nach Marschner in Jakom EStG¹⁶, § 4 Rz 211, „ist die Bilanzberichtigung begrifflich auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich beschränkt; allerdings dehnt § 4 Abs. 3 die steuerwirksame Fehlerberichtigung auch auf die Einnahmen Ausgaben Rechnung aus.“

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seiner Entscheidung VwGH 29.09.2022, Ro 2022/15/0011, die Ansicht, dass die in § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 normierte Voraussetzung "insoweit [...], als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann" dahingehend zu interpretieren ist, dass sie auch dann erfüllt ist, wenn bei korrektem Ausweis des Wirtschaftsgutes in der Steuerbilanz (zumindest) im ältesten noch nicht verjährten Jahr ein (restliches) AfA-Potential vorläge, das Wirtschaftsgut also nicht zur Gänze abgeschrieben wäre. Für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gilt dies entsprechend.

Im Zusammenhang mit einer unterlassenen Gewinnrealisierung bei Entnahmen von Betriebsvermögen ist Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 4 Rz 164 der Meinung, dass kein Zuschlag iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG vorzunehmen ist, weil das Wirtschaftsgut in der

Eröffnungsbilanz des ältesten nicht verjährten Jahres nicht mehr auszuweisen ist. Eine Korrektur im Wege eines Zuschlages ist dennoch nicht möglich, sollte die Entnahme als solche nicht verbucht und sollte vom betreffenden Wirtschaftsgut in verjährten Jahren weiterhin AfA geltend gemacht worden sein.

Ebenso geht Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 4 Rz 164 im Falle der Geltendmachung von AfA bei untergeordnet betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern davon aus, dass für derartige Wirtschaftsgüter, die nicht Teil des Betriebsvermögens sind und daher in der Bilanz nicht ausgewiesen werden dürfen, weder ein Zuschlag noch ein Abschlag iSd § 4 Abs. 2 Z 2 möglich ist, da aus bilanzieller Betrachtung keine künftigen steuerlichen Wirkungen möglich sind.

Aus der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die von Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ beschriebenen Beispiele und Schlussfolgerungen wohl auch für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung analog anwendbar.

Der erkennende Senat kommt zum Schluss, dass die vom verstorbenen Beschwerdeführer **in den Jahren 2004 bis 2012 geltend gemachten und im Jahr 2019 bereits verjährten AfA-Beträge** i.H.v. € 8.043,57 einem **Zuschlag** gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG mangels steuerlicher Auswirkung infolge der Verlustes der Eigentümerstellung des Beschwerdeführers bereits mit Ende des Jahr 2003 **nicht zugänglich** sind. Der Bescheid der belangten Behörde wird daher in dieser Höhe abgeändert.

Die von der belangten Behörde angeführten Literaturstellen Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 4 Rz 127 (*Eine Bilanzberichtigung hat unter anderem dann zu erfolgen, wenn Bilanzposten fehlen, die zwingend aufzunehmen gewesen wären, Bilanzposten unrichtig sind oder Bilanzposten zu Unrecht aufgenommen wurden [zB Ausweis von Gegenständen des notwendigen Privatvermögens, Aktivierung von Instandhaltungsaufwand, E 14. 9. 1971, 1952/70, 1972, 48]*) und Rz 138 (*Beispiele für die Bilanzberichtigung [vgl Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG53 § 4 Abs 2 Tz 74.1]: Behandlung von Privatvermögen als Betriebsvermögen [E 18. 1. 1957, 0755/55]*) beziehen sich nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes auf Bilanzberichtigungen betreffend noch nicht verjährte Jahre und erweisen sich für die strittige Frage, ob die zu Unrecht als Werbungskosten geltend gemachten AfA-Beträge der bereits verjährten Jahre 2004 bis 2012 durch Zuschlag iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG korrigierbar sind, als nicht einschlägig.

3.2. Zu Spruchpunkt I.2. (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.

Die rechtliche Beurteilung ergibt sich betreffend die Kürzung der im Jahr 2013 geltend gemachten Werbungskosten aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut. Hinsichtlich der Ablehnung einer Berichtigung durch Gewinnzuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 betreffend die verjährten Jahre mangels steuerlicher Auswirkung stützt sich das Erkenntnis auf die oben genannte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Daher war die Revision nicht zu zulassen.

ad Einkommensteuer 2014

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 27.9.2012 kaufte der am ***Dat1*** verstorbene Beschwerdeführer, geboren am ***Dat2***, die Liegenschaft ***Obj 2*** samt der darauf befindlichen Baulichkeit, einer Imbissstube samt Inventar, mit der Adresse ***Obj 2*** um € 50.000.

Die Anschaffungskosten wurden im Jahr 2013 i.H.v. € 11.205,67 auf Grund und Boden und i.H.v. € 44.822,66 auf das Gebäude aufgeteilt. Der Beschwerdeführer nahm im Jahr 2013 Investitionen im Zusammenhang mit dem Gebäude i.H.v. € 182.090,19 und im Zusammenhang mit Betriebs- und Geschäftsausstattung i.H.v. € 54.460,73 vor. Die Nutzungsdauer betreffend Gebäude (samt Investitionen) wurde mit 33,33 Jahren angenommen.

Im Zeitraum 1.7.2013 bis 31.1.2014 betrieb der Beschwerdeführer an diesem Standort die Imbissstube „***NN***“. Seit 1.7.2013 galt die Gewerbeberechtigung „Gastgewerbe gemäß § 111 Abs. 1 Z. 2 GewO 1994 in der Betriebsart Imbissstube“ für den Beschwerdeführer. Als gewerberechtliche Geschäftsführerin war vom 1.7.2013 bis 15.1.2014 ***FF*** eingetragen. Mit Anzeige vom 28.1.2014 wurde die Gewerbeberechtigung des Beschwerdeführers ab 31.1.2014 ruhend gemeldet. Die Gewerbeberechtigung für den Beschwerdeführer endete am ***Dat1*** durch seinen Tod.

Mit 3.1.1971 erlangte der Beschwerdeführer die Gewerbeberechtigung zum Betrieb eines Skischleppliftes in ***Ort***. Mit 25.11.2014 endete die Gültigkeit dieser Gewerbeberechtigung durch Zurücklegung.

Der Beschwerdeführer befand sich im Jahr 2014 für mehrere Tage im Krankenhaus (fünf Tage im Feber, drei Tage im März, drei Tage im April).

Der Beschwerdeführer erklärte im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Liegenschaft im Jahr 2014 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Am 28.1.2014 schloss der Beschwerdeführer mit Herrn ***Pächter1*** beginnend mit 1.2.2014 für die Dauer von 36 Monaten einen Pachtvertrag über die genannte Liegenschaft samt darauf befindlichen Objekt „***NN***“. Das Bestandsobjekt wurde ausschließlich zu Geschäftszwecken, eingeschränkt auf Gastronomiebetriebe und Catering verpachtet. Eine automatische Verlängerung des Pachtverhältnisses auf 36 Monate wurde vereinbart, wenn nicht sechs Monate vor Pachtende eine Kündigung eingebracht wird. Der Verpächter war laut III. „Vorzeitige Vertragsauflösung“ des Pachtvertrages zur jederzeitigen Beendigung des Pachtverhältnisses berechtigt, wenn der Pächter aus welchem Grund auch immer, den Pachtgegenstand nicht als Gasthaus betreibt oder so vernachlässigt, dass künftig zu befürchten ist, dass der Ruf der Gaststätte dauerhaft leidet bzw. bei erheblich nachteiligen Gebrauch des Pachtgegenstandes bzw. bei ungebührlichen Verhalten des Pächters.

Ebenso kam dem Pächter ein unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist vorzeitiges Vertragsauflösungsrecht zu, für den Fall, dass ihm das Erreichen des Geschäftszweckes durch das Verhalten des Verpächters unmöglich gemacht wird; insbesondere, wenn der Verpächter Anweisungen erteilt, die dem Geschäftszweck widersprechen.

Als Pachtzins wurde € 1.400 netto pro Monat samt Wertsicherungsklausel vereinbart. Darüber hinaus hatte der Pächter für sämtliche Betriebskosten und für die Kosten des eigenen Energieverbrauches selbst aufzukommen.

Laut Pachtvertrag befand sich der Bestandsgegenstand mitsamt seiner Einrichtung im neuwertigen Zustand. Der Pächter verpflichtete sich, diesen Zustand zu erhalten, den Pachtgegenstand pfleglich zu behandeln und diesen nach Beendigung des Pachtverhältnisses in gleich gutem Zustand unter Berücksichtigung normaler Abnutzung zurückzustellen. Eine Untervermietung des Pachtgegenstandes war ausdrücklich nicht gestattet. Bauliche Änderungen am Pachtgegenstand waren nur mit ausdrücklicher Zustimmung des Verpächters erlaubt, sofern ein Rückbau nach Ablauf des Pachtverhältnisses nicht möglich ist.

Der Pächter hatte das ausschließliche Recht, seine Lieferanten frei zu wählen. Von ihm eingegangene Lieferantenverträge durften nicht auf den Verpächter nach Vertragsbeendigung übergehen, ausgenommen der Verpächter stimmte einer solchen Vertragsübernahme ausdrücklich zu.

Vereinbart wurde weiters, dass eine Namensänderung des Gasthauses (***NN***) nur mit ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung des Verpächters erfolgen darf. Eine Zuwiderhandlung gegen diese Bestimmung berechtigte den Verpächter zur vorzeitigen Vertragsauflösung.

Mit Schreiben vom 17.3.2014, eingelangt beim Finanzamt Lilienfeld St.Pölten am 19.3.2014, teilte die steuerliche Vertretung unter der Überschrift „Beendigung gewerblicher Tätigkeit“ mit: „Namens und Auftrags unseres Mandanten teilen wir dortigem Finanzamt mit, dass Herr ***Bf1*** die seit Juli 2013 von ihm betriebene ***NN*** (Gewerbebetrieb) ab 1. Februar 2014 verpachtet hat. Ab Februar 2014 bezieht er daher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieben und beschäftigt auch keine Mitarbeiter mehr.“

Am 23.3.2016 sind beim Finanzamt Lilienfeld St. Pölten die Beilagen zur der am 21.3.2016 elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung 2014 eingelangt. Am Deckblatt wurden die Beilagen wie folgt beschrieben: „Berechnung des Überschusses der Betriebsausgaben über die Betriebseinnahmen für das Kalenderjahr 2014 (Gewerbebetrieb) samt Anlageverzeichnis“. Weiters war am Deckblatt angeführt: „Wie bereits mitgeteilt, hat Herr ***Bf1*** von Juli 2013 bis Ende Jänner 2014 den Gastgewerbebetrieb „***NN***“ in ***Ort*** betrieben; seit Februar 2014 hat er das „***NN***“ verpachtet.“ Angeschlossen waren zwei Überschussrechnungen für das Jahr 2014, einmal mit der Bezeichnung „***NN***“ und einmal mit der Bezeichnung „Pacht ***NN***“. Erfasst wurden sämtliche Beträge aus den zwei Überschussrechnungen in der elektronischen Einkommensteuererklärung 2014 unter der Einkunftsart Gewerbebetrieb. Weder eine Betriebsaufgabe noch einen Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG wurden im Zuge der Einkommensteuererklärung 2014 erklärt.

Im März 2016 wurde mit ***Pächter 2***, beginnend mit 15.4.2016, ein Pachtvertrag über die Liegenschaft samt darauf befindlichen Objekt „***NN***“ auf die Dauer von zwölf Monaten abgeschlossen. Laut Pachtvertrag plante der Verpächter für das Jahr 2016 eine Erweiterung der Liegenschaft um eine Außenterrasse. Die Gesamtkosten für den Umbau trägt laut Pachtvertrag der Verpächter und der Pächter versichert dem Verpächter während der Bautätigkeit einen ungestörten Gastronomiebetrieb.

Für die Jahre 2015 bis 2017 erklärte der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Liegenschaft weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Am 1.2.2019 legte er der belangten Behörde ein Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes der streitgegenständlichen Liegenschaft mit Bewertungsstichtag 4.12.2018 vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt betreffend Kaufvertrag, aufgeteilten Anschaffungskosten und Investitionen im Jahr 2013 ergeben sich aus dem Kaufvertrag vom 27.9.2012 und dem Anlageverzeichnis 2013.

Die Ausführungen hinsichtlich des Betriebes der Imbissstube durch den Beschwerdeführer selbst, der Gewerbeberechtigung betreffend Gastgewerbe und Skischlepplift sowie die

Angaben zur gewerberechtlichen Geschäftsführerin sind unstrittig und basieren auf den vorgelegten Aktenteilen.

Im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Aufenthaltsbestätigungen bzw. Gebührenabrechnungen der Krankenhäuser stützen die Feststellungen betreffend die Krankenhausaufenthalte des Beschwerdeführers im Jahr 2014.

Der Inhalt zu den Pachtverträgen und zum Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuererklärung 2014 bis 2017 ergeben sich aus den vorgelegten Aktenteilen sowie Recherchen des Bundesfinanzgerichts im Abgabeninformationssystem des Bundes und sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt II.1. (Abweisung)

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gemäß § 23 Z 3 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Die Verpachtung eines Betriebes ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 Abs 3 EStG 1972 anzusehen. Die Frage, ob eine solche im Fall einer Verpachtung dennoch anzunehmen ist oder nicht, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab; sie wird dann bejaht, wenn diese Umstände objektiv darauf schließen lassen, daß der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen, für welche Annahme das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, hohes Alter des Verpächters, Veräußerung statt Verpachtung der Geschäftseinrichtung an den Pächter Indizien, jedoch nicht in jedem konkreten Falle auch Voraussetzung sind. Vielmehr liegt Aufgabe des Betriebes im Falle von dessen Verpachtung in der Regel nicht, in konkret gegebenen Fällen aber stets dann vor, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, daß der Verpächter selbst diesen Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird; nicht nötig hingegen ist

es, daß letzteres wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit für immer völlig ausgeschlossen ist (VwGH 18.10.2006, 2002/13/0217).

Für die Frage, ob die Wiederaufnahme der Tätigkeit wahrscheinlich ist, kommt den Bestimmungen des Pachtvertrages wesentliche Bedeutung zu (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065).

Der auf lediglich drei Jahre im Jahr 2014 abgeschlossene Pachtvertrag und die umfangreichen im Pachtvertrag aufgelisteten vorzeitigen außerordentlichen Kündigungsmöglichkeiten des Verpächters ohne Einhaltung jeglicher Kündigungsfristen, wie zB. bei ungebührlichen Verhalten des Pächters, bei Vernachlässigung der Gaststätte, bei Namensänderung des Gasthauses ohne ausdrückliche Zustimmung des Verpächters, aber auch des Pächters (unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist) im Falle eines Verhaltens des Verpächters, welches ihm das Erreichen des Geschäftszweckes unmöglich macht, sowie im Falle von dem Geschäftszweck widersprechenden Anweisungen des Pächters, stellen für den erkennenden Senat Indizien dar, die gegen eine Betriebsaufgabe sprechen. Diese Indizien bekommen durch den darauffolgenden Pachtvertrag, welcher im März 2016 abgeschlossen wurde, noch mehr Gewicht; denn dieser Pachtvertrag hat bei den ebenso umfangreichen vorzeitigen Kündigungsmöglichkeiten lediglich eine Laufzeit von 12 Monaten. Aufgrund der Vielzahl an außerordentlichen Kündigungsgründen, die der Verpächter ohne Einhaltung jeglicher Kündigungsfrist geltend machen konnte, überzeugt das Argument des Beschwerdeführers nicht, dass die drei Jahres Befristung lediglich eine übliche Schutzmaßnahme des Verpächters darstellt, um eine ihm widerstrebende Art der Betriebsführung zu beenden. Um dies zu erreichen, stehen dem Verpächter ohnehin die vorzeitigen Vertragsauflösungsgründe zur Verfügung.

Durch diese vorzeitigen Kündigungsrechte hat sich der Verpächter anlässlich der Verpachtung außerdem weitreichende und wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten auf die Führung des Betriebes einräumen lassen. Insbesondere die Bestimmung zum außerordentlichen Kündigungsrecht des Pächters („Der Pächter ist berechtigt, das Vertragsverhältnis unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist zur Auflösung zu bringen, wenn ihm das Erreichen des Geschäftszweckes durch das Verhalten des Verpächters unmöglich gemacht wird; insbesondere wenn der Verpächter Anweisungen erteilt, die dem Geschäftszweck widersprechen.“) lässt erkennen, dass es dem Verpächter weiters auch zusteht, dem Pächter Anweisungen iZm der Führung des Betriebes zu geben. Im Einklang dazu steht auch die Aufnahme der Bestimmung in den Pachtvertrag, wonach dem Pächter das Recht auf freie Wählbarkeit seiner Lieferanten zukommt. Hätte der Verpächter keinerlei Möglichkeiten auf Einflussnahme iZm der Betriebsführung des Pächters gehabt, wäre diese Bestimmung im Pachtvertrag obsolet.

Ein weiteres Indiz, welches gegen eine Betriebsaufgabe spricht, sieht der erkennende Senat in der Betriebsführungsverpflichtung des Pächters. Er muss den Pachtgegenstand als Gasthaus

betreiben. Bei Zuwiderhandlung kommt auch in diesem Falle dem Verpächter das Recht zu, das Pachtverhältnis jederzeit ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist zu beenden.

In der bloßen Verpachtung, im Gegensatz zu einem Verkauf, der erst im Jahr 2013 angeschafften Betriebs- und Geschäftsausstattung erblickt das Bundesfinanzgericht ein zusätzliches Indiz, welches gegen eine Betriebsaufgabe spricht. Somit hielt sich der Beschwerdeführer nämlich die Möglichkeit offen, nach Beendigung des Pachtvertrages mit dem vorhandenen Inventar den Betrieb sogleich fortzuführen. Dafür spricht auch die Bestimmung im Pachtvertrag, wonach der Pächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses verpflichtet ist, den Bestandgegenstand in gleich gutem Zustand unter Berücksichtigung der normalen Abnutzung zurückzustellen.

Vom erkennenden Senat wird resümierend festgehalten, dass der Inhalt des Pachtvertrages nicht erkennen lässt, dass dem Beschwerdeführer mit hoher Wahrscheinlichkeit die Möglichkeit genommen worden wäre, den Betrieb in absehbarer Zeit wieder auf eigene Rechnung zu führen.

Auch das Verhalten des Verpächters selbst spricht gegen eine Betriebsaufgabe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages. Im Gegensatz zu seiner Gewerbeberechtigung zum Betrieb eines Skischleppliftes, die er mit 25.11.2014 zurückgelegt hat, hat er seine Gewerbeberechtigung zum Betrieb seines Gastgewerbes bis zu seinem Tod im Jahr 2022 lediglich ruhend gemeldet. Die Anzeige der Ruhendmeldung erfolgte am 28.1.2014 und hätte bei der ernsthaften Absicht, dass der Beschwerdeführer diesen Betrieb nicht mehr aufnehmen hätte wollen, spätestens bei der Zurücklegung der Gewerbeberechtigung zum Betrieb eines Skischleppliftes auch zurückgelegt werden können. Das Argument des steuerlichen Vertreters, wonach der Beschwerdeführer aufgrund des Fehlens eines gewerberechtl. Geschäftsführers das Gewerbe ohnehin nicht ausüben hätte können und dies somit ein Indiz für die Betriebsaufgabe sei, ist nach Meinung des erkennenden Senates nicht überzeugend, denn die Möglichkeit der Neueinstellung eines gewerberechtl. Geschäftsführers blieb dem Beschwerdeführer unbenommen.

Zwar gab der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 17.3.2014 die Beendigung seiner gewerblichen Tätigkeit bekannt, aber aus seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014, 2015, 2016 und 2017 lässt sich eine Betriebsaufgabe in keiner Weise erkennen. Im Jahr 2014 werden sowohl die Einnahmen und Ausgaben seiner Tätigkeit als Betreiber des ***NN*** als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst als auch die Einnahmen und Ausgaben aus der Verpachtung des Betriebes. Auch in den Einkommensteuererklärungen der darauffolgenden Jahre bis inklusive 2017 werden vom steuerlich vertretenen Beschwerdeführer die Einnahmen und Ausgaben aus der Verpachtung des ***NN*** immerfort als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen. Zu keinem Zeitpunkt erfolgte die Erklärung eines Aufgabegewinnes/-verlustes durch den steuerlich vertretenen

Beschwerdeführer. Dass diese konstante steuerliche Vorgehensweise über so viele Jahre hinweg bloß irrtümlich passiert sei, erschien dem erkennenden Senat nicht glaubhaft. Ein Gutachten zur Bewertung des Betriebsvermögens mit Stichtag zum Beginn des Pachtvertrages legte der Beschwerdeführer auch zu keinem Zeitpunkt vor.

Nicht von der Hand zu weisen ist, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages in einem hohen Lebensalter stand. Dieses hohe Alter ist ein starkes Indiz für eine Betriebsaufgabe. Jedoch darf im konkreten Fall nicht außer Acht gelassen werden, dass der Beschwerdeführer erst im 83. Lebensjahr den Antrag zur Führung eines Gastgewerbes gestellt, diesen Betrieb gegründet, das Gasthaus umfassend renoviert und auch selbst betrieben hat. Aufgrund dieser besonderen und für dieses Alter außergewöhnlichen Tatsachen verliert das an sich starke Indiz des Alters für den erkennenden Senat an Bedeutung.

Die Krankenhausaufenthalte des Beschwerdeführers im Jahr 2014, welche im gesamten Jahr 2014 lediglich 11 Tage betragen und sich auf drei Monate beschränken, ließen das Bundesfinanzgericht mangels weiterem konkreten Vorbringens bzw. weiterer Beweisanträge auf keinen derart schlechten Gesundheitszustand des Beschwerdeführers schließen, der eine Weiterführung des Betriebes durch den Beschwerdeführer nach Beendigung des Pachtvertrages verhindert hätte.

Nach Abwägung aller oben genannten Indizien und nach Berücksichtigung der vorliegenden Gesamtumstände kommt der erkennende Senat zum Ergebnis, dass der Betrieb mit Beginn der Verpachtung (1.2.2014) nicht aufgeben wurde und es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.2. (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.

Zu der im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfrage, ob und ab wann im Falle einer Betriebsverpachtung von einer Betriebsaufgabe auszugehen ist, gibt es schon ausreichende und einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 26.01.1999, 97/14/0089). Ob die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes herausgearbeiteten Kriterien für eine Betriebsaufgabe erfüllt sind, ist jeweils im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anhand der konkret vorliegenden Umstände zu beurteilen und liegt insofern nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Oktober 2023