

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Steuerberater3***, ***Straße3***, ***PLZ-Ort3***, über die Beschwerde vom 22. Oktober 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. Oktober 2022 betreffend Einkommensteuer 2021, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist seit 1993 Eigentümer der bebauten Liegenschaft in ***PLZ-Ort1***, ***Straße1***, auf dem sich ein Chinarestaurant befindet, welches vom Bf. zunächst bis 1999 an die ***Z-GmbH*** mit gleicher Sitzadresse vermietet wurde, deren Geschäftsanteile zur Gänze vom Bf. gehalten werden.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom ***Datum1*** wurde die Umwandlung der ***Z-GmbH*** gemäß §§ 2ff UmwG durch Übertragung des Vermögens auf den Bf. als Hauptgesellschafter beschlossen, sodass das von der ***Z-GmbH*** geführte Chinarestaurant bis 2010 vom Bf. selbst geführt wurde.

Ab 15. Februar 2010 verpachtete der Bf. dieses Chinarestaurant auf unbestimmte Dauer an ***1***, wobei dieser Pachtvertrag zu jedem Monatsletzten unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten aufkündbar war. Mit 6. Juli 2010 legte der Bf. die Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe gemäß § 189 Abs. 1 Z 2-4 GewO in der Betriebsart Restaurant zurück.

In weiterer Folge erklärte der Bf. in den Jahren 2010 bis 2020 stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Verpachtung dieses Chinarestaurants an ***1***, da es sich nach Auffassung des Bf. bloß um eine *vorübergehende Betriebsverpachtung* gehandelt habe, und der Betrieb dieses Chinarestaurants durch den Bf. jederzeit wiederaufgenommen werden sollte, so es seine Gesundheit zulässt. Zu einer Wiederaufnahme des Betriebs des Chinarestaurants durch den Bf. kam es in weiterer Folge jedoch aus gesundheitlichen Gründen nicht.

Hinsichtlich dieser Verpachtung ist im vorliegenden Fall für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2021 strittig, ob bereits für 2021 bzw. zu welchem Zeitpunkt allenfalls eine effektive Betriebsaufgabe anzunehmen war, sodass für diesen Zeitraum ein Betriebsaufgabegewinn zu ermitteln und ab diesem Zeitraum Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Chinalokals (anstatt: Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer bloß vorübergehenden Verpachtung) vorlagen.

1. abweichende Veranlagung:

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2021 wurden mit Bescheid vom 4. Oktober 2022 die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt. Dabei wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe des Vorjahresgewinnes (inkl. Sicherheitszuschlag) mit EUR 25.000,00 ermittelt und die Entnahme des Geschäftslokals aus dem Betriebsvermögen mit dem besonderen Steuersatz von 30% gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 118/2015 wie folgt versteuert:

Bezeichnung:	Betrag:
Entnahmewert Betriebs- u. Geschäftsgebäude:	1.200.000,00
abzügl. Grund und Boden (700m ²):	- 200.000,00
Entnahmewert-Gebäude (China-Lokal):	1.000.000,00
abzügl. Buchwert:	- 40.000,00
Differenz:	960.000,00
davon 30% Immobilien-Ertragsteuer:	288.000,00

Bei der Ermittlung der Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerung iHv EUR 288.000,00 sei der 03/2022 erzielte Verkaufserlös iHv EUR 1.200.000,00 herangezogen und für Grund und Boden EUR 200.000,00 (700m²) abgezogen worden, da die Entnahme von Grund und Boden gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu versteuern sei. Der Entnahmewert des Chinalokales sei

daher mit EUR 1.000.000,00 angesetzt und ein Buchwert iHv EUR 40.000,00 abgezogen worden.

Nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes sei vom Bf. 2019 via Vorhaltsbeantwortung mitgeteilt worden, dass der Bf. definitiv mit dem Betrieb anfangen werde, jedoch sei aus gesundheitlichen Gründen die Aufnahme des Betriebes bis dato nicht möglich gewesen.

In der Vorhaltsbeantwortung 2022 betreffend ESt-Vorauszahlungen 2022 sei hingegen nun mitgeteilt worden, dass Betrieb nur mehr vermietet worden sei. Es sei daher die Betriebsaufgabe zum 31.12.2021 geschätzt worden.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte sowie die daraus resultierende Einkommensteuer wurden für das Jahr 2021 wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	25.000,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	3.912,95
Pauschbetrag für Werbungskosten:	- 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte:	28.780,95
Einkommen:	28.780,95
Die ESt gemäß § 33 Abs. 1 EStG beträgt:	
0% für die ersten 11.000,00:	-
20% für die weiteren 7.000,00:	1.400,00
35% für die restlichen:	3.773,33
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge:	5.173,33
Verkehrsabsetzbetrag:	- 400,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge:	4.773,33
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz 30%):	288.000,00
Einkommensteuer:	292.773,33
Einkommensteuer (gerundet):	292.773,00

2. Beschwerde vom 22. Oktober 2022:

Mit Eingabe vom 22. Oktober 2022 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 4. Oktober 2022, beantragte eine Anpassung der Bemessungsgrundlage zur Einkommensteuer und begründete dies wie folgt:

falsche Einkunftsart:

Auf dem Einkommensteuerbescheid 2021 stehe die falsche Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“. Da der Bf. seit 2010 keinen gewerbstätigen Betrieb mehr habe, habe er nur mehr „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ erzielt.

Höhe des Einkommens:

Darüber hinaus habe das Einkommen 2021 lt. Einkommensteuerbescheid 2021 vom 4. Oktober 2022 nicht dem tatsächlichen Einkommen entsprochen:

- a) Das Einkommen aus Vermietung und Verpachtung habe 2021 lt. beigelegtem Formular E1b EUR 32.809,97 betragen;
- b) Eine Grundstücksveräußerung habe im März 2022, **nicht** jedoch im Jahre 2021 stattgefunden.
Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 19 Abs. 1 EStG 1988 werden die Einnahmen aus Grundstücksveräußerung in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien.
- c) Der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft in ***PLZ-Ort1***, ***Straße1***, sei im März 2022 den Einkünften aus den privaten Grundstücksveräußerungen unterlegen.

Die verkaufte Liegenschaft sei am 22.04.1933 erworben und im März 2022 veräußert worden. Bis März 2012 sei diese Liegenschaft nicht mehr steuerverfangen gewesen. Gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sei der Gewinn aus dem Verkauf mit einem effektiven Steuersatz von 4,2% bereits versteuert und die Steuerlast iHv EUR 50.400,00 bereits beglichen worden.

*Vorgeschichte der Grundstücke in ***PLZ-Ort1***, ***Straße1***:*

Die Grundstücke in ***PLZ-Ort1***, ***Straße1***, seien vom Bf. am 22.04.1993 **privat** erworben worden. Das darauf befindliche Geschäftslokal sei an die ***Z-GmbH*** vermietet worden. Die ***Z-GmbH*** sei am 31.10.2010 liquidiert und aufgelöst worden. Daraufhin habe der Bf. das Geschäftslokal an Herrn ***1*** verpachtet.

Die Einkommensquelle des Bf. werde daher wie folgt aufgelistet:

Zeitraum:	Einkünfte:
1990 bis 4/1993:	Einkommen aus den Gewerbstätigkeiten für ***Z-GmbH***;
5/1993 bis 1/2010:	Einkommen aus den Gewerbstätigkeiten für ***Z-GmbH*** und Einkommen aus Vermietung und Verpachtung der Grundstücke in ***PLZ-Ort1***, ***Straße1***;
2/2010 bis 3/2022:	Einkommen aus der Vermietung der Grundstücke in ***PLZ-Ort1***, ***Straße1***;
ab 4/2022	Der Bf. habe keine gewerbliche und wiederkehrende Betätigung mehr ausgeführt, da er sich ganz aus dem Geschäft zurückgezogen habe.

Aus den vorstehend genannten Sachverhalten ergebe sich eine neue Bemessungsgrundlage iHv EUR 32.809,97 für die Ermittlung der Einkommensteuer 2021.

Es werde daher ersucht, die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2021 mit EUR 32.809,97 anzupassen.

3. Beschwerdeverentscheidung vom 16. November 2022:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 wurde lt. Bescheidspruch „teilweise stattgegeben“ obgleich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr mit EUR 28.909,97 (anstatt: EUR 25.000,00) berücksichtigt wurden. Dies wurde damit begründet, dass die Einkünfte lt. vorgelegter Berechnung festgesetzt worden seien.

Dabei handle es sich allerdings nicht um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern wie vom Bf. in den Vorjahren (s. mehrere Vorhalteverfahren seit 2010) behauptet, um eine gewerbliche Betriebsverpachtung. Die Einkünfte seien daher – wie in den Vorjahren – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzusetzen. Die Entnahme des Betriebsgebäudes sei steuerpflichtig.

Die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz 30%) wurden somit unverändert mit EUR 288.000,00 belassen. Die Einkommensteuer 2021 wurde mit Beschwerdeverentscheidung nunmehr mit EUR 294.260,00 festgesetzt.

4. Vorlageantrag vom 12. Dezember 2022:

Mit Eingabe vom 12. Dezember 2022 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Die Äußerungen im Vorlageantrag sind nahezu wortgleich den bisherigen Ausführungen in der Beschwerde vom 22. Oktober 2022.

5. Stellungnahme des Finanzamtes zum Vorlageantrag:

Nach der Stellungnahme des Finanzamtes zum Vorlageantrag sei das Chinalokal bis 1999 durch eine GmbH und von 1999 bis 2010 als Einzelunternehmen betrieben worden. In diesem Zusammenhang werde auf die Ergebnisse der Metro-Prüfung bis 2005 verwiesen.

Der Betrieb des Chinalokals sei 2010 eingestellt und mit 2/2010 eine Betriebsaufgabe mit anschließender Vermietung vom alten Steuerberater, ***Steuerberater1***, bekanntgegeben worden. 2010 sei ein Steuerberaterwechsel erfolgt.

Nachdem in den Jahreserklärungen **2010** – entgegen den Ausführungen des alten Steuerberaters – keine Betriebsaufgabe erklärt worden sei, sei dem Bf. mit 23. Mai 2012 ein **Vorhalt** des Inhalts ergangen, dass ein *Veräußerungs-* bzw. *Aufgabegewinn* für 2010 zu berechnen und bei einer *Entnahme in das Privatvermögen* die Entnahmewerte bekannt zu geben seien.

Weiters sei um Bekanntgabe ersucht worden, in welcher Weise die Liegenschaft ab 2010 genutzt werde.

Seitens des steuerlichen Vertreters sei in diesem Zusammenhang lediglich bekanntgegeben worden, dass keine Betriebsaufgabe, sondern lediglich eine Verpachtung erfolgt sei.

Mit neuerlichem Vorhalt vom 13. September 2012 wurde dem Bf. vorgehalten:

- 1) *Die Betriebsverpachtung stelle eine Änderung der Einkunftsart dar (Einkünfte aus Vermietung). Die betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter (inkl. Gebäude) seien in das Privatvermögen zu übernehmen.*

Da bis dato weder ein Entnahmewert noch ein Aufgabewert vorgelegt worden seien, sei der Aufgabegewinn vom Finanzamt im Schätzungswege ermittelt worden.

Aufgrund der Mieterträge ergebe sich ein Ertragswert iHv EUR 420.000,00, abzüglich der Buchwerte iHv EUR 186.745,10 sei der Aufgabegewinn vom Finanzamt mit EUR 233.254,90 und somit iHv rund EUR 233.000,00 geschätzt worden. Es werde daher um Stellungnahme ersucht.

- 2) *Die Abschreibung des Gebäudes im Rahmen der Vermietung und Verpachtung betrage 1,5% vom Entnahmewert.*

Auf den weiteren Vorhalt vom 30. November 2012 betreffend die Ertragswertberechnung habe der Steuerberater bekannt gegeben, dass der Betrieb „*wieder selbst geführt werde*“. Somit würden nur eine „vorübergehende Verpachtung“ und daher keine Betriebsaufgabe vorliegen. Die Verpachtung sei daher *gewerblich*.

Betreffend das Jahr 2010 sei daher vom Finanzamt in einem Aktenvermerk festgehalten worden, dass *keine Betriebsaufgabe* vorliege, da nur vorübergehend verpachtet sei.

Hinsichtlich der Wohnung in ****PLZ-Ort1***, ***Straße2****, sei daher eine Vermietung und Verpachtung sowie bis 03/2010 eine Betriebsverpachtung bis 3/2010 gegeben.

Im Jahre **2014** sei für **01/2014** vom steuerlichen Vertreter bekanntgegeben worden, dass „*der Betrieb nun doch eingestellt werde*“, da aus gesundheitlichen Gründen „*der Betrieb nun doch nicht wiederaufgenommen werde*.“

Mit Mail **02/2014** sei hingegen mitgeteilt worden, dass die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen vom Bf. nun weggeschickt worden seien. Der Bf. habe nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters mitgeteilt, dass er wieder gesund sei und „*seinen Gewerbebetrieb in den nächsten zwei Jahren wiederaufnehmen werde*.“ Daher sei seitens des Finanzamtes weiterhin von einer (vorübergehenden) **gewerblichen Verpachtung** ausgegangen worden.

Nach den Ausführungen in der Mail des steuerlichen Vertreters **2017** sei im Anhang die **Bilanz 2017** übermittelt und mitgeteilt worden, dass „*der Bf. definitiv mit dem Betrieb anfangen werde, was jedoch aus gesundheitlichen Gründen bis dato aber nicht möglich sei*.“ Seitens des

Finanzamtes sei daher weiterhin von einer (**vorübergehenden**) **Betriebsverpachtung** ausgegangen worden.

Im **Jahre 2022** sei die in Rede stehende Liegenschaft veräußert worden, sodass eine gewerbliche Nutzung nicht mehr erfolgen könne. Vom Finanzamt sei daher zum nächstmöglichen Zeitpunkt – Jahresbescheid **2021** – die **Betriebsaufgabe unterstellt** worden.

Vom Bf. bzw. von dessen steuerlichen Vertreter sei hingegen stets eine *Betriebsaufgabe verneint* und eine gewerbliche (vorübergehende) Verpachtung unter Vorlage von Bilanzen und betrieblichen Jahresabschlüssen erklärt worden. Von 01.01.2011 bis 30.03.2022 habe eine Pflichtversicherung bei der SVA der Selbständigen – Gewerbe Niederösterreich – bestanden.

Vom neuen Steuerberater werde nun eine Vermietung des Chinalokales ab 2010 behauptet. Dem könne aufgrund der vorstehenden Ausführungen nicht gefolgt werden.

Im vorliegenden Fall sei nach den Ausführungen des Finanzamtes die Betriebsaufgabe zu Recht mit 31.12.2021 (nächster Zeitpunkt ab Bekanntgabe des Verkaufes) angenommen worden.

Darüber hinaus werde nach den Ausführungen des Finanzamts die Liegenschaft *****PLZ-Ort1***, ***Straße2*****, vermietet. In den Jahren 2010 und 2011 sei von Amts wegen noch zwischen Vermietung und Verpachtung und gewerblicher Vermietung getrennt worden.

Vom Bf. bzw. von steuerlichen Vertreter seien diese Vermietungseinkünfte weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden. Da dies nach Auffassung des Finanzamtes steuerlich ohne Auswirkung sei, sei aus Kapazitätsmangel ab 2012 keine Trennung dieser Einkünfte, in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einerseits und aus gewerblicher Vermietung andererseits, mehr seitens des Finanzamtes durchgeführt worden.

6. Vorlagebericht vom 5. Jänner 2023:

Nach den weiteren Ausführungen im Vorlagebericht vom 5. Jänner 2023 sei strittig, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Weiters bilde die Entnahme einer Liegenschaft den weiteren Streitpunkt in diesem Verfahren. Das Finanzamt ersuche daher um Abweisung der Beschwerde.

7. Vorhaltsbeantwortung vom 19. April 2024:

Zur Frage im BFG-Vorhalt, aufgrund welcher Erkrankung und aufgrund welcher Begleitumstände der Bf. nach der Aktenlage in den Veranlagungen 2010, 2014, und 2019 jeweils stets zuerst bekanntgab, dass er „*definitiv mit dem Betrieb anfangen werde*“, aber „*der Betrieb aus gesundheitlichen Gründen doch nicht wiederaufgenommen werden konnte*“, wird von dessen nunmehrigen steuerlichen Vertreter ausgeführt:

Nach der Schilderung des Bf. habe der Bf. in den Jahren 2010, 2014 und 2019 jeweils mit dem Betrieb anfangen wollen, aber aufgrund der körperlichen und psychischen Beschwerden (Langzeitarbeit und Schwerarbeit) aus der Restaurantführung den Betrieb nicht wiederaufnehmen können.

Das Chinalokal sei bereits im Jahre 2010 an Herrn ***1*** vermietet worden und der Bf. habe ab 2010 Einkünfte aus der Vermietung des Chinalokals erzielt, welche er in der Steuererklärung deklariert habe. Da ab 2020 die Corona-Pandemie begonnen habe, habe der Bf. den Betrieb nicht mehr wiederaufnehmen können. Im vorliegenden Fall gebe es keine Bescheinigung für eine Erwerbsunfähigkeit. [...]

In der Beilage werde der Pachtvertrag betreffend die Verpachtung des Chinalokales ab 1. Februar 2010 an ***1*** übermittelt.

Anfang Jänner 2022 habe die Verhandlung über den Verkauf der Liegenschaft in ***PLZ-Ort1***, ***Straße1***, stattgefunden. Der Kaufvertrag sei am ***Datum3*** unterschrieben worden und werde beigelegt.

Seit 2010 bestehe das Einkommen des Bf. nur aus der Vermietung. Der Bf. habe seit 2010 keinen Betrieb mehr geführt. Die Gründe für die damalige Vermietung des Chinalokals seien erstens die körperliche und psychologische Belastung aus der Restaurantführung und zweitens die schlechte wirtschaftliche Gegebenheit gewesen.

Aus jahrelangem Verlust vor der Vermietung im Jahr 2010 hätte der Bf. einen Betriebsaufgabeverlust erzielt, der Bf. habe leider keine Berechnungsgrundlage für das Jahr 2010 ausfindig machen können.

Zur Frage, in welcher Weise dieser Betriebsaufgabegewinn ermittelt werden müsste, wobei um eine Übermittlung der Berechnungsgrundlagen ersucht wurde, wird ausgeführt, dass der Bf. für das Jahr 2010 leider keine Berechnungsgrundlage ausfindig machen könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, zu welchem Zeitpunkt bzw. ob bereits für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum zum 31.12.2021 von einer (endgültigen) Betriebsaufgabe auszugehen war, sodass die Einkünfte aus der Vermietung des Chinalokales als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus einer bloß vorübergehenden Betriebsverpachtung) dargestellt haben.

Dies insbesondere, als im Jahre 2010 der Betrieb des Chinalokales durch den Bf. als Einzelunternehmen eingestellt, die Gewerbeberechtigung zurückgelegt und – vom damaligen steuerlichen Vertreter – zwar zunächst eine Betriebsaufgabe mit anschließender Vermietung des Geschäftslokales bekannt gegeben, aber bei den Veranlagungen der Jahre 2010, 2014, 2017 und 2019 stets bekanntgegeben wurde, dass nur eine vorübergehende Betriebsaufgabe vorliegt, da der Bf. wieder gesund sei und die Absicht hatte, den Betrieb innerhalb der nächsten 2 Jahre wiederaufzunehmen. Demgemäß wurden in den nachfolgenden Jahren 2011 bis 2020 stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der (vorübergehenden) Betriebsverpachtung erklärt.

Der Bf. ist seit 1993 Eigentümer der bebauten Liegenschaft in *****PLZ-Ort1*****, *****Straße1*****, auf dem sich ein Chinarestaurant befindet, welches im Zeitraum 1993 bis 1999 an die *****Z-GmbH***** verpachtet wurde. Infolge der Umwandlung der *****Z-GmbH***** mit Generalversammlungsbeschluss vom *****Datum1***** gemäß §§ 2ff UmwG wurde das Chinarestaurant bis 02/2010 vom Bf. selbst geführt und ab 15. Februar 2010 auf unbestimmte Zeit an *****1***** verpachtet.

Der auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Pachtvertrag ist zu jedem Monatsletzten mit einer Kündigungsfrist von 3 Monaten kündbar, wobei für die ersten Monate kein Pachtzins zu entrichten war. Der monatliche Pachtzins besteht aus dem beiderseits als angemessen anerkannten Hauptmietzins samt pauschalierter Betriebskosten iHv EUR 3.416,67 pro Monat (zuzügl. 20% USt):

Bezeichnung:	Betrag:
Hauptmietzins samt pauschalierter BK:	3.416,67
zuzügl. 20% USt:	683,33
GESAMT (brutto):	4.100,00

Da seitens der seinerzeitigen steuerlichen Vertretung stets von einer bloß *vorübergehenden Verpachtung* des Chinarestaurants an *****1***** ausgegangen wurde, wurde bis dato von der Bf. kein Aufgabegewinn ermittelt und in den Jahren 2011 bis 2020 stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der (vorübergehenden) Verpachtung dieses Geschäftslokales erklärt.

Im Zeitraum 01.01.2011 bis 30.03.2022 war der Bf. bei der SVA der Selbständigen – Gewerbetreibende NÖ – pflichtversichert.

Die Gewerbeberechtigung betreffend das Gastgewerbe gemäß § 189 Abs. 1 Z 2-4 GewO 1973 in der Betriebsart „Restaurant“ wurde durch den Bf. bereits mit 6. Juli 2010 zurückgelegt.

Mit März 2022 veräußerte der Bf. die in Rede stehende bebaute Liegenschaft in *****PLZ-Ort1*****, *****Straße1*****, auf dem sich ein Chinalokal befindet um EUR 1.200.000,00 an die *****X-GmbH***** in *****PLZ-Ort2*****, *****Straße2*****.

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den Erhebungen des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichts sowie aus dem dazu erstatteten Parteinovorbringen.

3. Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind 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, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 Z 3 EStG 1988 auch Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

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

Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln.

Werden nach § 24 Abs. 3 EStG 1988 die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Für Grund und Boden ist § 6 Z 4 anzuwenden.

Der Veräußerungsgewinn ist nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7 300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7 300 Euro übersteigt.

Nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.
2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 kann anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.

Nach § 30a Abs. 3 EStG 1988 gilt Abs. 1 auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken.

Ob ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört, bestimmt sich ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften (vgl. VwGH 22.2.2007, Zl. 2006/14/0022; 25.10.2006, Zl. 2006/15/0152; 27.1.1998, 93/14/0166).

Je nach Beziehung zum Betrieb wird zwischen notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögen einerseits und Privatvermögen andererseits unterschieden, wobei nur notwendiges Betriebsvermögen in die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 4 Abs. 3 EStG 1988 einbezogen werden kann (vgl. VwGH 19.11.1998, 96/15/0051; 23.2.2010, 2008/15/0027). Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen richtet sich dabei nach der tatsächlichen Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betrieb (vgl. VwGH 12.1.1968, Zl. 0471/67).

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (VwGH 30.10.1974, Zl. 1724/72, 1975, 30; 12.12.1995, Zl. 94/14/0091, 1996, 303; 20.2.1998, Zl. 96/15/0192; 24.10.2002, Zl. 98/15/0083; 2.2.2010, Zl. 2005/15/0165).

Ein im Rahmen eines Einzelunternehmens betrieblich genutztes Geschäftslokal stellt daher notwendiges Betriebsvermögen dar. So im vorliegenden Fall das Geschäftslokal des Chinalokales mitsamt Ausstattung im Rahmen des Einzelunternehmens des Bf. für betriebliche Zwecke bis 2010 genutzt wurde, stellt dieses notwendiges Betriebsvermögen des Bf. dar, für das im Falle einer Betriebsaufgabe ein Betriebsaufgabegewinn zu ermitteln ist.

Eine Aufgabe des Betriebes liegt dann vor, wenn „ein Betrieb aufgelöst wird“ und besteht in der Zerschlagung einer betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört (vgl. Quantschnigg/Schuch, EStG, § 24, Tz. 11). Eine Betriebsaufgabe ist immer dann anzunehmen, *„wenn sich im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der bisherige*

Betriebsinhaber aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt“ (vgl. VwGH 19.09.1995, Zl. 91/14/0222).

Es muss somit das „gesamte“ Betriebsvermögen veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden (vgl. VwGH 28.02.1978, Zl. 2666/77) und sich die Betriebsaufgabe auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen erstrecken. Dabei ist es gleichgültig, in welchem Ausmaß Wirtschaftsgüter veräußert oder ins Privatvermögen übernommen werden (vgl. VwGH 07.09.1978, Zl. 1526/78). Entscheidend ist, dass mit einer Betriebsaufgabe der *„Betrieb als solcher zu bestehen aufgehört hat“* (vgl. VwGH 18.10.2006, Zl. 2002/13/0217; 07.09.1978, Zl. 1526/78).

Eine *Betriebsunterbrechung* ist keine Betriebsaufgabe. Eine Betriebsunterbrechung (=Ruhens des Betriebes) liegt vor, wenn die werbende Tätigkeit zwar eingestellt ist, aber objektiv erkennbar beabsichtigt ist, den Betrieb innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes in ähnlicher Weise wiederaufzunehmen. Welcher Zeitraum als „relativ kurzer Zeitraum“ anzusehen ist, ist offen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 24, Rz. 150). Nach der Verwaltungspraxis wird dabei ein Zeitraum von *drei Jahren* als angemessen erachtet (s. sinngemäß Rz. 5638, EStRL 2000).

Die *vorübergehende Stilllegung* eines Betriebes ohne Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Betriebes bzw. ohne deren Überführung ins Privatvermögen ist daher keine Betriebsaufgabe (vgl. VwGH 10.07.1959, Zl. 1273/56; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, § 24, Tz. 55).

Auch die *Verpachtung eines Gewerbebetriebes* ist grundsätzlich noch keine Aufgabe des Betriebes. Während der Verpachtung ruht der Gewerbebetrieb, der Verpächter bezieht mit den Pachteinahmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. VwGH 11.11.1987, Zl. 86/13/0131).

Eine **Betriebsverpachtung** ist jedoch dann nach der Rechtsprechung als **Betriebsaufgabe** zu behandeln, wenn die konkreten Umstände darauf schließen lassen, dass das Gesamtbild der Verhältnisse für die **Absicht** des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages **nicht wieder** auf eigene Rechnung und Gefahr **weiterzuführen** (vgl. VwGH 20.3.2014, 2010/15/0123; 26.01.1999, 97/14/0089; 19.02.1997, 94/13/0206; 22.05.1996, 92/14/0142).

Nach der Verwaltungspraxis *„liegt im Zweifel (insbesondere wenn der Steuerpflichtige nicht selbst von einer Betriebsaufgabe ausgeht) eine Betriebsunterbrechung vor, wenn die Umstände dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige selbst den Betrieb wieder aufnehmen wird.“* (s. sinngemäß Rz. 5638 ESt-Richtlinien 2000).

Die Betriebsaufgabe durch Verpachtung setzt nicht voraus, dass die Fortführung des Betriebes wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit für immer völlig ausgeschlossen ist (vgl. VwGH 18.10.2006, 2002/13/0217; 26.04.1989, 88/14/0096, 1989, 458).

Maßgeblich sind dabei die **objektiv erkennbaren, äußeren Verhältnisse**; einer (subjektiven) Absichtserklärung des Betriebsinhabers kommt keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 15.02.1983, 82/14/0118, 0130; sinngemäß Rz. 5649 ESt-Richtlinien 2000).

Einer nachträglichen Erklärung kommt keine Bedeutung zu, wenn die Umstände bei der Verpachtung nicht für eine Betriebsaufgabe sprechen (vgl. VwGH 18.11.2008, Zl. 2006/15/0253).

Die Abgrenzung des ruhenden verpachteten Betriebes vom aufgegebenen Betrieb ist im Hinblick auf die Aufdeckung stiller Reserven von Bedeutung. Ist mit der Verpachtung eines Betriebes eine **Betriebsaufgabe verbunden**, zählen die späteren Pachteinahmen zu den Einkünften aus **Vermietung und Verpachtung** (vgl. VwGH 12.03.1980, 0073/78; 11.11.1987, 86/13/0131; 14.9.1988, 87/13/0100; sinngemäß Rz. 5650 ESt-Richtlinien 2000).

Die spätere Veräußerung des durch Verpachtung aufgegebenen Betriebes unterliegt als Veräußerung von Privatvermögen – im Falle der Veräußerung von Grundstücken – der Immobilienverkehrssteuerung.

Als Indizien für die Betriebsaufgabe aus Anlass einer Betriebsverpachtung gelten insbesondere ein hohes Alter und ein angegriffener Gesundheitszustand des Verpächters (vgl. VwGH 23.03.1988, Zl. 87/13/0065; 26.4.1989, Zl. 88/14/0096). Diesen Kriterien kommt nur eine Indizwirkung zu, sie sind nicht in jedem konkreten Fall auch Voraussetzung; die Indizien sind im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu würdigen (vgl. VwGH 22.05.1996, Zl. 92/14/0142; 19.02.1997, Zl. 94/13/0206).

Für die Annahme der Betriebsaufgabe genügt es, wenn die Gesamtheit der maßgebenden Tatsachen mit **hoher Wahrscheinlichkeit** dafür sprechen, dass der Verpächter diesen Betrieb **nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird** (vgl. VwGH 22.05.1996, Zl. 92/14/0142; 04.05.1982, Zl. 82/14/0041). Nicht notwendig ist es hingegen, dass die Wiederaufnahme der Tätigkeit wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit für immer ausgeschlossen ist (vgl. VwGH 17.05.2000, Zl. 98/15/0009; 26.01.1999, Zl. 97/14/0089; 04.05.1982, Zl. 82/14/0041).

Ist mit der Verpachtung eines Betriebes eine Betriebsaufgabe verbunden, zählen die **Pachteinnahmen** zu den Einkünften aus **Vermietung und Verpachtung** (vgl. VwGH 15.04.1970, 1526/68; 12.03.1980, Zl. 0073/78; 11.11.1987, Zl. 86/13/0131; 23.03.1988, Zl. 87/13/0065; 14.09.1988, Zl. 87/13/0100; 26.04.1989, Zl. 88/14/0096).

Die Indizien für bzw. gegen eine Betriebsaufgabe sind in ihrer Gesamtheit iSe Gesamtbildbetrachtung gegeneinander abzuwägen (vgl. VwGH 22.05.1996, Zl. 92/14/0142; 19.02.1997, Zl. 94/13/0206).

Für die Frage, ob die Wiederaufnahme der Tätigkeit wahrscheinlich ist, kommt den Bestimmungen des **Pachtvertrages** wesentliche Bedeutung zu (vgl. VwGH 26.11.1975, Zl. 1303/75, 1976, 72; 23.03.1988, Zlen. 87/13/0065). Indizien für eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Betriebsverpachtung sind der Abschluss des Pachtvertrages auf lange oder unbestimmte Zeit bei beiderseitigem Ausschluss der Kündigung (vgl. VwGH 14.09.1988, Zl. 87/13/0100; 22.05.1996, Zl. 92/14/0142) sowie das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung bzw. das Löschen der Firma im Firmenbuch (vgl. VwGH 23.03.1988, Zl. 87/13/0065; 22.05.1996, Zl. 92/14/0142).

Die *Mitteilung* des Steuerpflichtigen an das Finanzamt, dass er den Betrieb aufgegeben habe, bewirkt zwar nicht für sich eine Betriebsaufgabe, ihr kommt aber Bedeutung für die Frage zu, ob die Absicht des Steuerpflichtigen nach außen zu erkennen gegeben worden ist (vgl. VwGH 18.11.2008, Zl. 2006/15/0253).

Ob die Absicht des Steuerpflichtigen zur Betriebsaufgabe nach außen hin erkennbar geworden ist, ist allerdings auch nach anderen Umständen zu prüfen (vgl. VwGH 16.12.1999, Zl. 97/15/0134). Letztlich muss das Gesamtbild der Verhältnisse für diese Absicht des Verpächters sprechen (vgl. VwGH 25.06.2008, Zl. 2008/15/0088).

Im vorliegenden Fall wurde **2010** der Betrieb des Chinalokales eingestellt und vom seinerzeitigen steuerlichen Vertreter, *****Steuerberater1*****, zunächst „eine **Betriebsaufgabe** mit anschließender Vermietung“ bekanntgegeben.

Ungeachtet des Umstandes, dass der Bf. bereits mit 2010 die Gewerbeberechtigung zurücklegte, wurde auf den weiteren Vorhalt vom 30. November 2012 im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer **2010** die nachfolgende steuerliche Vertreterin, *****Steuerberater2*****, hingegen bekanntgegeben, dass nur eine „*vorübergehende (Betriebs)Verpachtung und daher **keine Betriebsaufgabe** vorliegt.*“ Seitens des steuerlichen Vertreters wurden daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der (vorübergehenden) Betriebsverpachtung erklärt.

Dem entgegenstehend – teilte die steuerliche Vertreterin im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer **2014** mit, dass „*der **Betrieb nun doch mit 2012 eingestellt** werde, da der Betrieb aus gesundheitlichen Gründen nun doch nicht wiederaufgenommen werde.*“

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens betreffend Einkommensteuer **2014** teilte hingegen die steuerliche Vertreterin, *****Steuerberater2*****, mit Mail vom 27. Februar 2014, 12:50, mit, dass „*der Bf. doch wieder gesund sei und seinen Gewerbebetrieb innerhalb der **nächsten zwei Jahre wieder aufnehmen** werde.*“ Demgemäß erklärte der Bf. für das Jahr 2014 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der – seiner Auffassung nach bloß vorübergehenden – Verpachtung des in Rede stehenden Chinalokals. Auch seitens des Finanzamtes wurde im Zuge der Veranlagung

des Bf. zur Einkommensteuer 2014 weiterhin von einer gewerblichen bzw. bloß vorübergehenden (Betriebs)Verpachtung ausgegangen.

Im Zuge der weiteren Vorhalteverfahren iZm den Veranlagungen des Bf. zur Einkommensteuer **2017** und **2019** wurde von der steuerlichen Vertreterin jeweils mitgeteilt, dass „*der Bf. definitiv mit dem **Betrieb anfangen** werde, aber aus **gesundheitlichen Gründen** sei die (Betriebs)Aufnahme bis dato nicht möglich gewesen.*“ Demgemäß wurden für den Zeitraum 2017 bis 2019 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der – nach Auffassung des Bf. bloß vorübergehenden – Betriebsverpachtung erklärt und seitens des Finanzamtes im Zuge der Veranlagungen der Jahre 2017 bis 2019 weiterhin die aus der Betriebsverpachtung erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb als solche veranlagt.

Ebenso wurden im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2020 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der nach Auffassung des Bf. bloß vorübergehenden Betriebsverpachtung erklärt und im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2020 diese Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst.

Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2021 wurden erst im Zuge der Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 Berechnungsunterlagen nachgereicht, aus denen sich die für 2021 erzielte Einkünfte aus der Vermietung des Chinalokals ergeben.

So im vorliegenden Fall nach der Aktenlage erst zu Beginn des Folgejahres 2022 Verhandlungen über den Verkauf des in Rede stehenden Chinalokals geführt wurden, welches mit Kaufvertrag vom ***Datum3*** um EUR 1.200.000,00 an die ***X-GmbH*** veräußert wurde, ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts ein **Entnahmewert** dieses Grundstücks **erst für 2022** zu berücksichtigen.

Demgemäß wird auch noch für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum von einer vorübergehenden Betriebsverpachtung ausgegangen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Vermietung des gegenständlichen Chinalokales wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	Betrag:
[9460] Einnahmen lt. Erklärung:	67.466,78
[9500] Absetzung für Abnutzung (AfA):	- 7.424,95
[9520] sofort abgesetzte Instandhaltung/Instandsetzung:	- 12.502,75
[9530] sonstige Werbungskosten:	- 14.729,11
Differenz:	32.809,97
- 10% Grundfreibetrag (GFB) gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG:	- 3.900,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG:	28.909,97

4. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als es sich in der Frage des Zeitpunktes einer tatsächlichen Betriebsaufgabe um eine Sachverhaltsfrage und damit um keine Rechtsfrage handelt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	Betrag:
[9460] Einnahmen lt. Erklärung:	67.466,78
[9500] Absetzung für Abnutzung (AfA):	- 7.424,95
[9520] sofort abgesetzte Instandhaltung/Instandsetzung:	- 12.502,75
[9530] sonstige Werbungskosten:	- 14.729,11
Differenz:	32.809,97
- 10% Grundfreibetrag (GFB) gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG:	- 3.900,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG:	28.909,97

Wien, am 22. April 2024