

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch StB, über die Beschwerden gegen Bescheide der belangten Behörde Finanzamt, und zwar jene vom 4.3.2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004, vom 15.5.2008 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und vom 21.1.2009 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003 wird Folge gegeben. Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003 werden aufgehoben.
- II. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 wird als unbegründet abgewiesen.
- III. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren 2003 und 2004 als im Firmenbuch zu FN1 protokollierter Einzelkaufmann unter der Firma "X" einen Handels- und einen Gastronomiebetrieb in G. In seinem Betriebsvermögen befanden sich mehrere Liegenschaften, darunter auch die Liegenschaft EZ1.

Das Finanzamt erließ am 5.10.2004 den Umsatzsteuerbescheid 2003, am 9.3.2005 den Einkommensteuerbescheid 2003 und am 13.6.2006 den Umsatzsteuerbescheid 2004 jeweils unter Ansatz der erklärten Bemessungsgrundlagen.

Der Beschwerdeführer reichte am 29.3.2006 die Einkommensteuererklärung für 2004 ein und erklärte unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 928.605,31. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 stellte der Beschwerdeführer unter dem Titel "Entnahme der Liegenschaft EZ1 ABC" ins Privatvermögen einen Entnahmegewinn von EUR 24.446,49 dar, der sich nach Gegenüberstellung des Wertes der Liegenschaft laut einem Gutachten des Sachverständigen Dipl.-Ing. D in Höhe von EUR 980.000,- mit den Buchwerten von Grundstück - EUR 495.434,08 - und Gebäude - EUR 460.119,43 - ergab.

Das Finanzamt erließ am 13.6.2006 den Einkommensteuerbescheid 2004 unter Ansatz der erklärten Bemessungsgrundlagen. Am 23.4.2007 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 auf Antrag des Beschwerdeführers wieder auf, ergänzte die Bemessungsgrundlagen um (bisher nicht erklärte) Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft EZ1 und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2004.

Im Gefolge einer mit Bericht vom 17.1.2008 abgeschlossenen Außenprüfung verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 6.2.2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für 2003 und 2004 und erließ geänderte Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide. Die Begründung der Wiederaufnahmbescheide lautet jeweils: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."* Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17.1.2008 findet sich unter dem Titel "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO" folgende Formulierung: *"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen: Umsatzsteuer 2003-2004: Tz1; Einkommensteuer 2003-2004: TZ 2. Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."*

Im Einkommensteuerbescheid 2004 erhöhte das Finanzamt die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb um EUR 262.983,33. In Tz 2 des Außenprüfungsberichts findet sich dazu folgende Begründung: *"Unter Zugrundelegung der Verkehrswertermittlung für die Liegenschaft EZ1 vom 28.5.2005 (DI D) und der Feststellungen durch die Betriebsprüfung wird der Entnahmegewinn 2004 "ABC" mit EUR 288.046,49 festgestellt. Auf das Schreiben der Betriebsprüfung vom 13.12.2007 (E-Mail) und die im Schreiben enthaltene Wertermittlung darf verwiesen werden. Zu den Ausführungen im Schreiben des Beraters, wonach bei einem vierzig Jahre alten Gebäude keine ewige Rente anzusetzen*

sei, darf ebenso auf das erwähnte Gutachten, Punkte 8 und 9, verwiesen werden. Dort wird seitens des Gutachters festgehalten, dass keine wesentlichen Mängel beim Gebäude festzustellen sind, die Aufstockung des Gebäudes 1970, der Anbau der Unterkellerung 1986, der Vorbau 1976, der unterirdische Zubau des Lager- und Umkleideraumes 1989, Balkon, Windfang und Flugdach 2001, sowie eine Erweiterung der "ABC" 2002 behördlich genehmigt wurden. Zum Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes wird auf Grund der Besichtigung des Gebäudes durch den Prüfer bestätigt, dass sich das Gebäude, wie im Gutachten angeführt, im entsprechenden Zustand darstellt."

Das Finanzamt berechnete die Gewinnerhöhung durch Gegenüberstellung des vom Beschwerdeführer erklärten Entnahmegewinns in Höhe von EUR 24.446,69 mit dem vom Finanzamt errechneten Entnahmegewinn in Höhe von EUR 288.046,49 abzüglich eines Betrages von EUR 616,67 für nicht anerkannte Vorsteuern.

In dem in Tz 2 des Prüfberichts erwähnten E-Mail vom 13.12.2007, welches vom Finanzamt an den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers gerichtet war, findet sich unter anderem folgender Text: *"Die GBP geht daher davon aus, dass der Zukunftsertrag nach der Formel einer ewigen Rente zu berechnen ist, zumal keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, weshalb die Nachhaltigkeitsdauer nur 30 Jahre betragen soll. Bei laufender Instandhaltung - die entsprechenden jährlichen Kosten wurden bei der Berechnung des Nettoertrages mit mehr als EUR 7.000,- in Ansatz gebracht - ist vielmehr davon auszugehen, dass die Ertragsfähigkeit des Unternehmens für einen weitaus längeren Zeitraum gegeben ist. Selbst wenn man von einer zeitlich begrenzten Nachhaltigkeit ausgeht, fehlt in den vorgelegten Gutachten der Ansatz des Restwertes im Liquidationszeitpunkt, der in dieser Lage wahrscheinlich auch nicht gerade gering sein wird. Zur Frage, welcher Mieterlös zum Bewertungsstichtag der Berechnung zugrunde zu legen ist, vertritt die GBP die Ansicht, dass der ab 12/04 anzupassende monatliche Mieterlös von EUR 6.881,- viel eher den zu erwartenden Zukunftserträgen entspricht als der im Zeitraum ab 12/03 bezahlte Mietzins von EUR 6.680,-. Allenfalls kann eine monatsgenaue Indexanpassung zum Bewertungsstichtag 30.9.2004 erfolgen, diesfalls ergibt sich eine Monatsmiete von EUR 6.806,-, eine Jahres-Nettomiete von EUR 71.757,- und ein Unternehmenswert von EUR 1.243.622,-."*

Am 4.3.2008 erhob der Beschwerdeführer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6.2.2008. In der Begründung brachte der Beschwerdeführer vor, dass im Zuge der Einbringung des protokollierten Einzelunternehmens des Beschwerdeführers die fremdvermietete Liegenschaft, welche gewillkürtes Betriebsvermögen des bisherigen Einzelunternehmens gewesen sei, in das Privatvermögen entnommen worden sei. Um einen fundierten Entnahmewert darzustellen, sei ein gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Vermessungswesen, Wohnungseigentum und Liegenschaftsbewertungen beauftragt worden, ein Gutachten über den Teilwert dieser Liegenschaft zu erstellen. Der Teilwert laut Gutachten betrage EUR 982.438,-. Das Finanzamt habe den Entnahmewert des Gebäudes unter Hinweis auf das Fachgutachten KFS BW 1 auf Basis einer ewigen Rente ermittelt. Bewertungsobjekte

des Fachgutachtens KFS BW 1 seien Unternehmen. Unter einem Unternehmen werde eine als Gesamtheit zu betrachtende wirtschaftliche Einheit verstanden. In der Regel sei das ein rechtlich abgegrenztes Unternehmen, es könne aber auch ein Unternehmensverbund, eine Betriebsstätte, ein Teilbetrieb oder eine strategische Geschäftseinheit sein. Es finde sich kein Hinweis darauf, dass das Fachgutachten auch für die Bewertung einer Liegenschaft anzuwenden sei.

Mit Schreiben vom 5.3.2008 beantragte der Beschwerdeführer die Verlängerung der Berufungsfrist gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für 2003 und 2004 bis zum 15.5.2008. Diesem Antrag gab das Finanzamt mit Bescheid vom 18.4.2008 Folge. Am 15.5.2008 er hob der Beschwerdeführer Berufung gegen den Bescheid vom 6.2.2008 über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004. In der Begründung führte er aus, dass die im Betriebsprüfungsbericht angeführten Gründe keine seien, die unter Beachtung einer gesetzeskonformen Ermessensübung eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.8.2008 gab das Finanzamt der Berufung gegen die Bescheide vom 6.2.2008 über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003 statt und hob diese Bescheide auf.

Mit Bescheiden vom 19.12.2008 verfügte das Finanzamt neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003 und erließ geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2003 und 2004 sowie einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2003. In der gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 aus, es habe im Rahmen der Außenprüfung hinsichtlich einer Kleiderspende für Kinder in Polen ermittelt, dass diese Kleider in Erwachsenengrößen angeführt waren und eine tatsächliche Lieferung nach Polen nicht nachgewiesen worden sei. Daher werde im Schätzungswege 50 % der Kleiderspende anerkannt und der darüber hinausgehende Betrag der Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 führte das Finanzamt aus, dass für eine Provisionszahlung an eine Privatperson kein belegmäßiger Nachweis erbracht worden sei, sodass der Vorsteuerabzug dafür versagt werde.

Ebenfalls mit Bescheiden vom 19.12.2008 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2003 mit EUR 512.406,34 (gegenüber der Festsetzung im Erstbescheid vom 5.10.2004 mit EUR 512.074,34), die Umsatzsteuer 2004 mit EUR 554.004,19 (gegenüber der Festsetzung im Erstbescheid vom 13.6.2006 mit EUR 553.387,52) und die Einkommensteuer 2003 mit EUR 163.402,55 (gegenüber der Festsetzung im Erstbescheid vom 9.3.2005 mit EUR 162.572,55) fest.

Der Beschwerdeführer er hob mit Schreiben vom 20.1.2009 Berufung gegen die Bescheide vom 19.12.2008 über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer

2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003 und wendete im wesentlichen ein, dass die Abgabennachforderungen der Höhe nach und im Verhältnis zum bisher geleisteten Steuerbetrag gering seien.

Am 18.10.2010 legte das Finanzamt die Berufungen gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003 und 2004 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Am 26.6.2019 ergänzte der Beschwerdeführer sein Vorbringen dahin, dass er die "ABC" im Jahr 1993 (bzw. das Grundstück EZ1 im Jahr 2001) erworben habe, um für seine drei Kinder - seine Tochter habe die Tourismusfachschule abgeschlossen - vorzusorgen. Seine beiden Söhne seien im Sportartikelhandel tätig. Da er selbst kein Gastronom sei, habe er die "ABC" einstweilen verpachtet, und zwar von 2001 bis 2009 an einen familienfremden Dritten. Seit 2009 habe er die "ABC" an seine Tochter verpachtet, die den Betrieb heute noch führe. Das beim Erwerb auf der Liegenschaft EZ1 befindliche Gebäude sei 2014 abgerissen und neu errichtet worden.

Auf der Liegenschaft EZ1 habe sich ursprünglich auch eine Würstlbude befunden, welche die Schwester des früheren Eigentümers betrieben habe. Als seine Tochter die "ABC" übernommen habe, habe sie dort Burger verkauft.

Beim Kauf der "ABC" habe er unter anderem eine Bierbezugsverpflichtung vom Verkäufer übernommen und diese im Pachtvertrag an den Pächter überbunden. Während der gesamten Zeit der Verpachtung der "ABC" sei das wesentliche Mobiliar in seinem Eigentum gestanden und er habe größere Investitionen (insbesondere für Maschinen und Geräte, die längerfristig in der ABC verbleiben sollten) getätigt.

Bei der Gründung der E GmbH im Jahr 2005 sei beabsichtigt gewesen, den Bereich des Sportartikelhandels und den Gastronomiebetrieb organisatorisch voneinander zu trennen.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erwarb die Liegenschaft EZ1 mit Kaufvertrag vom 2.10.2001. Auf dieser Liegenschaft EZ1 befanden sich vor diesem Erwerb zwei Superädifikate, und zwar das Restaurant "ABC", welches der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 7.5.1992 erworben hatte, und eine Grill- und Würstelbude, welche der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 30.4.2001 erworben hatte. Mit Pachtvertrag vom 9.2.1993 verpachtete der Beschwerdeführer das Superädifikat "ABC" an F. Gegenstand dieses Pachtvertrages ist unter anderem auch die Überbindung des zwischen dem Beschwerdeführer und der Bierbrauerei B abgeschlossenen Bier- und Limonadenbezugsvertrages im Innenverhältnis an den Pächter. Die wesentliche Betriebs- und Geschäftsausstattung stand vom Erwerb des Restaurants im Jahr 1992 über das Jahr 2004 hinaus unverändert im Eigentum des Beschwerdeführers. Die Bierbezugsverpflichtung war auch im Jahr 2004 noch Teil des

Betriebsvermögens der "ABC". Der Beschwerdeführer ist bis zum heutigen Tag alleiniger Eigentümer der Liegenschaft EZ1.

Mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 2.6.2005 errichtete der Beschwerdeführer die im Firmenbuch zu FN2 eingetragene E GmbH. Er legte den ihm als Alleinunternehmer in der Rechtsform eines protokollierten Einzelunternehmens am Standort G geführten Handelsbetrieb samt allen Aktiven und Passiven mit Ausnahme der Liegenschaft EZ1 "ABC" als Sacheinlage rückwirkend zum 30.9.2004 als Einbringungsstichtag gemäß § 16 Abs 5 UmgrStG in die E GmbH ein. Zweck dieser Umgründung war unter anderem eine klare organisatorische Trennung des Sporthandels vom Gastronomiebereich.

Beweiswürdigung

Die Feststellung zu den Eigentumsverhältnissen an der Liegenschaft EZ1, dem darauf befindlichen Gebäude und der darin befindlichen Betriebs- und Geschäftsausstattung ergibt sich aus dem Grundbuch, den aktenkundigen Kaufverträgen und den Bilanzen 2003 und 2004.

Die Feststellung zur Sacheinlage des Sportartikelhandelsbetriebes ergibt sich aus dem aktenkundigen Einbringungs- bzw. Sacheinlagevertrag und dem glaubwürdigen Vorbringen des Beschwerdeführers.

Erwägungen

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

I. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003

Gemäß § 303 Abs 4 BAO idF BGBI I Nr 97/2002 (der zum 31.12.2008 geltenden Fassung) ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist (Abs 1 lit a leg. cit.), oder der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde (Abs 1 lit c leg. cit.), oder in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (*Ritz*, BAO,

6.A., Rz 62 und 71 zu § 303 mit Judikaturhinweisen). Die wesentlichen Kriterien der Ermessensübung sind dabei Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsoberlegungen (§ 20 BAO). Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Wiederaufnahmen dann nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen - absolut und relativ - geringfügig sind (beispielhaft VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159).

Das Finanzamt hat den ihm eingeräumten Ermessensspielraum in Bezug auf die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2004 verlassen. Die betraglichen Auswirkungen der Prüfungsfeststellungen (Mehrsteuern) sind jeweils geringfügig (EUR 332,- an Umsatzsteuer 2003; EUR 616,67 an Umsatzsteuer 2004 und EUR 830,- an Einkommensteuer 2003) und stehen in einem völlig untergeordneten Verhältnis zu den ursprünglich festgesetzten Abgaben (0,06 % der ursprünglich festgesetzten Umsatzsteuer 2003 von EUR 512.074,34; 0,11 % der ursprünglich festgesetzten Umsatzsteuer 2004 von EUR 553.387,52 und 0,51 % der ursprünglich festgesetzten Einkommensteuer 2003 von EUR 162.572,55). Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003 erweist sich daher als nicht zweckmäßig im Sinn des § 20 BAO, weshalb dem Beschwerdebegehren auf Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Einkommensteuer 2003 Folge zu geben war.

II. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004

Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 darauf, dass der erklärte Entnahmewert für die Liegenschaft EZ1 "ABC" unrichtig sei. Im Arbeitsbogen des Außenprüfers sind umfangreiche Ermittlungsergebnisse zur Qualität und Bewirtschaftung der Liegenschaft EZ1 bzw. des Betriebes "ABC" dokumentiert. So gehen aus den entsprechenden Verträgen die Umstände des Eigentumserwerbs des Beschwerdeführers an der "ABC" hervor und der Pachtvertrag über die "ABC" gibt Aufschluss über die Art der Bewirtschaftung dieser Liegenschaft bzw. dieses Betriebes. In der Zusammenschau der angezogenen Wiederaufnahmebegründung im Außenprüfungsbericht mit den dokumentierten Ermittlungsergebnissen der Außenprüfung ergibt sich, dass hinsichtlich des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer 2004 Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen sind, die im mit Einkommensteuerbescheid vom 23.4.2007 abgeschlossenen Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2004 nicht bekannt waren, deren Kenntnis jedoch einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Angesichts der betraglichen Auswirkungen der Schlüsse, welche das Finanzamt aus diesen neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln gezogen und dem Einkommensteuerbescheid 2004 im wiederaufgenommenen Verfahren zugrunde gelegt hat, erweist sich auch die Ermessensübung des Finanzamtes bei der Wiederaufnahme als gerechtfertigt und geboten.

III. Einkommensteuer 2004

Unstrittig erwarb der Beschwerdeführer im Jahr 1992 mit dem Superädifikat "ABC" auf der Liegenschaft EZ1 samt Betriebsmitteln und Übernahme der Bierbezugsverpflichtung einen (Gastronomie-)Betrieb. Diesen Betrieb verpachtete der Beschwerdeführer ab dem Jahr 1993 an einen Dritten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0088, unter Bezugnahme auf Vorjudikatur ausgesprochen hat, führt die Verpachtung eines Betriebes in der Regel noch nicht zur Betriebsaufgabe, es sei denn, der Betriebsinhaber hätte die Absicht, den Betrieb nach Ablauf des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen, und hätte diese Absicht nach außen zu erkennen gegeben. Hinsichtlich der "ABC" haben sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der Beschwerdeführer beabsichtigt hätte, diesen Betrieb im Jahr 2004 aufzugeben. Es sind auch - bezogen auf das Jahr 2004 - keine Umstände zutage getreten, die darauf hindeuten würden, dass der Beschwerdeführer den Betrieb nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen werde. Der Beschwerdeführer war zum Zeitpunkt der Einbringung seines (übrigen) Betriebes in die E GmbH 48 Jahre alt. Die Einrichtung der "ABC" verblieb auch nach 2004 in seinem Eigentum. Die übernommene Bierbezugsverpflichtung von der Firma B war zum Bilanzstichtag 2004 noch nicht ausgelaufen. Noch heute stehen die Liegenschaft EZ1, das darauf befindlichem Gebäude und die wesentliche Betriebsausstattung im alleinigen Eigentum des Beschwerdeführers. Die "ABC" wurde vom Beschwerdeführer unstrittig bis zur Einlage seines Handelsbetriebes in die E GmbH als (Teil-)Betrieb geführt. Der Beschwerdeführer erklärte die Einkünfte aus der Verpachtung der "ABC" als solche aus Gewerbebetrieb. Schließlich steht die ernsthaft geplante Wiederaufnahme des Betriebes durch einen Rechtsnachfolger einer Betriebsaufgabe durch Betriebsverpachtung entgegen (siehe BFG 26.6.2017, GZ RV/7102353/2010).

Die Tatsache, dass die "ABC" nicht als Sacheinlage in die neu gegründete E GmbH eingelegt wurde, ändert nichts an ihrer Betriebsqualität. Es liegt im alleinigen Ermessen des Einbringenden, welchen von mehreren (Teil-)Betrieben er in eine GmbH einlegt. Der Gastronomiebetrieb "ABC" ist daher auch nach der Einbringung des Handelsbetriebes in die Sport Alber GmbH dem Beschwerdeführer als solcher zuzurechnen.

Auch die Annahme einer Betriebsaufgabe durch die anlässlich der Einbringung im Jahr 2004 erfolgten Darstellung der Entnahme von Grund und Boden hinsichtlich der EZ1 kommt nicht in Betracht, da zivilrechtlich die Sonderrechtsfähigkeit des als Superädifikat errichteten Bauwerkes aufgrund des Eigentumserwerbes des Beschwerdeführers am Grundstück EZ1 erloschen ist. Da nunmehr das Eigentum am Grundstück und am darauf befindlichen Gebäude zusammenfallen, stellt das Gebäude zivilrechtlich ein Zugehör des Grundstückes dar und wäre - dem Grundsatz superficies solo cedit folgend - einer gesonderten steuerlichen Behandlung nicht zugänglich.

Schließlich betrachtet selbst das Finanzamt die "ABC" offensichtlich als Unternehmen (Betrieb), indem es die *"Ertragsfähigkeit des Unternehmens"* als maßgebliche Größe für seine Berechnung des Teilwertes der "ABC" nach einer Unternehmensbewertungsmethode verwendet.

Insgesamt zeigt sich, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2004 keine Änderung seiner Bewirtschaftung des Betriebes "ABC" vorgenommen hat. Eine isolierte Entnahme des Grundstückes EZ1 aus dem Betriebsvermögen dieses Betriebes ist denkunmöglich, da dieses Grundstück notwendiges Betriebsvermögen des Gastronomiebetriebes darstellt und die "ABC" weiterhin und über das Jahr 2004 hinaus in unveränderter Form bewirtschaftet und betrieben wurde.

Daher ist der vom Beschwerdeführer erklärte Entnahmegerinn für die Liegenschaft EZ1 in Höhe von EUR 24.446,69 ebenso aus den Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2004 auszuscheiden wie die vom Finanzamt errechnete Erhöhung des Entnahmegerinns von EUR 263.600,-. Die Gewinnminderung von EUR 616,67 aus dem Titel Werbung war nicht strittig. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2004 betragen insgesamt EUR 904.158,82.

Zulässigkeit einer 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 Würdigung des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich im vorliegenden Fall direkt aus den Gesetzen. Auch konnte sich das Bundesfinanzgericht an der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientieren. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen, weshalb die Revision unzulässig ist.

Innsbruck, am 8. Juli 2019