



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 15. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 17. November 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002 sowie betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Bis zu seiner Betriebsaufgabe zum 30. Juni 2002 betrieb der Abgabepflichtige den Gewerbebetrieb eines Lebensmittelhandels in Ort. Die Geschäftslokalitäten waren ursprünglich in dem im Eigentum des Berufungswerbers stehenden Gebäudeanteil mit der Anschrift Adresse1, gelegen und wurden im Dezember 1996 nach Adresse2, (angemietete Räumlichkeiten) verlegt. Die Verlegung der Betriebsstätte wurde vom Berufungswerber der Abgabenbehörde nicht (ausdrücklich) mitgeteilt, sondern dieser lediglich von der Bezirkshauptmannschaft durch die "Verständigung über Veränderung im Gewerberegister (§ 365 GewO 1973)" vom 2. Juli 1996, Zahl1, zur Kenntnis gebracht.

Neben seinen Einkünften aus dem Lebensmittelhandel erklärte der Berufungswerber (spätestens seit 1995) weitere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Räumlichkeiten des Gebäudes Adresse1. Das (nunmehr freigewordene) Geschäftslokal vermietete der Berufungswerber ab Ende 1996 an die A sowie (langfristig mit Kündigungsverzicht durch den Berufungswerber bis 2020) an die B.

Der Berufungswerber aktivierte das streitgegenständliche "Geschäftslokal" zum 31. Dezember 1977 mit dem Betrag von 1.800.000,00 S auf eine Nutzungsdauer von 25 Jahren. Trotz der Beendigung der betrieblichen Nutzung als Geschäftslokal und erstmaliger Vermietung wurden weder die (aktivierte) Nutzungsdauer geändert noch das Anlagevermögen aus dem Betriebsvermögen entnommen, sondern vielmehr die (hiermit verbundene) Absetzung für Abnutzung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1996 bis 2000 mit jeweils 72.000,00 S sowie im Jahr 2001 mit 12.999,00 S (Abschreibung auf den Buchwert zum 31. Dezember 2001 mit 1,00 S) geltend gemacht. Im Zuge der Betriebsaufgabe des Handelsgewerbes zum 30. Juni 2002 entnahm der Berufungswerber den streitgegenständlichen Gebäudeteil mit 1,00 S bzw. 0,07 €.

Anlässlich der zur ABp.Nr. durchgeführten abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung tätigte der Betriebsprüfer die Feststellung, dass das streitgegenständliche Betriebsgebäude zum 30. Juni 2002 zu entnehmen wäre (Verkehrswert laut Berechnung der Betriebsprüfung 99.500,00 €). Die Entnahme sei außerbilanziell unter Berücksichtigung des Freibetrages von 7.300,00 € für das Jahr 2002 zu erfassen (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 18. November 2004 in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 21. Oktober 2004, beide zur ABp.Nr.). Das Finanzamt folgte der Feststellung des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO – einen (neuen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 17. November 2004).

In der gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002 sowie betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 fristgerecht erhobenen Berufung vom 15. Dezember 2004 führte der Berufungswerber ua. aus, der Standortwechsel der Geschäftslokalität von Adresse1, nach Adresse2, sei der Behörde mitgeteilt und die Mietverträge zur Vergebüherung eingereicht worden, sodass alle Tatsachen der Behörde bekannt gewesen wären. Nachdem nunmehr anlässlich der gegenständlichen Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen oder Beweismittel zum 31. Dezember 1996 hervorgekommen wären, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO nicht möglich. Die steuerliche Vertreterin sei nach einem Steuerberaterwechsel im September 1997 mit der Erstellung des Jahresabschlusses und den dazugehörigen Steuererklärungen

für das Jahr 1996 beauftragt worden. Die Buchhaltung für das Jahr 1996 habe noch der vorherige Steuerberater erstellt. Sowohl in der Buchhaltung für den Gewerbebetrieb als auch in den Aufzeichnungen für die Vermietung und Verpachtung sei kein Hinweis vorhanden gewesen, dass der Berufungswerber im Jahr 1996 seinen Gewerbebetrieb von Adresse1, nach Adresse2, verlegt und die frei gewordenen Räumlichkeiten in Adresse1, an die A und an die B, langfristig – Kündigungsverzicht von Seiten des Vermieters bis 2020 – vermietet habe. Die Standortverlegung des Gewerbebetriebes sei dem Finanzamt und den Behörden mitgeteilt worden und die Mietverträge beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zur Vergebührung angezeigt worden. Aus unerklärlichen Gründen sei die Entnahme des Betriebsgrundstückes zum 31. Dezember 1996 nicht vorgenommen worden und dieses bis zur Betriebsaufgabe zum 30. Juni 2002 im Betriebsvermögen des Berufungswerbers verblieben. Der Berufungswerber habe bis zur Betriebsaufgabe zum 30. Juni 2002 den Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, sodass bei dessen Gewinnermittlung nur notwendiges Betriebsvermögen einbezogen werden könne. Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen bzw. notwendigem Privatvermögen richte sich nach der gegenwärtigen tatsächlichen Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betrieb. Das besagte Grundstück sei daher zwingend ab dem Zeitpunkt der Vermietung, sohin zum 31. Dezember 1996, zu entnehmen gewesen, denn gewillkürtes Betriebsvermögen sei nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG zulässig. Dies sei jedoch unterlassen worden; eine nachträgliche Entnahme des Grundstückes zum 30. Juni 2002 sei nicht mehr möglich, da dies den Intentionen des Gesetzes widersprechen würde.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2005 begründete die Abgabenbehörde damit, das streitgegenständliche Gebäude sei in Höhe von 1.800.000,00 S (laut Anlagenverzeichnis) mit 31. Dezember 1977 auf eine Nutzungsdauer von 25 Jahren aktiviert worden (Bezeichnung des Aktivpostens "Geschäftslokal"). Obwohl ab Ende 1996 das bisherige Geschäftslokal an die A vermietet worden wäre, sei weder eine Änderung der Nutzungsdauer (25 Jahre) noch eine Herausnahme aus dem Betriebsvermögen erfolgt. Im Jahr 2001 sei diesbezüglich der restliche AfA-Betrag von 12.999,00 S abgeschrieben worden und habe der Buchwert somit zum 31. Dezember 2001 1,00 S betragen. Im Zuge der Betriebsaufgabe mit 30. Juni 2002 sei dann der Gebäudeteil mit 1,00 S bzw. 0,07 € entnommen worden. Das Geschäftslokal Adresse1, gehöre ab 1996 weiterhin zum Betriebsvermögen, da es mit einem AfA-Satz von vier Prozent abgeschrieben und nicht in das Privatvermögen entnommen worden wäre. Es wäre damit nicht auszuschließen gewesen, dass der Berufungswerber das Geschäftslokal in der Zukunft weiter selbst betrieblich nutzen wollte. Erst im Jahr 2002 seien die Betriebsaufgabe und die Übernahme in das Privatvermögen erfolgt.

Im Schreiben vom 29. April 2005 beantragte der Berufungswerber fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte hierin, die Abgabenbehörde habe sich in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2005 mit der Problematik des notwendigen bzw. gewillkürten Betriebsvermögens nicht befasst und versuche, einen einmal gemachten Fehler (Nichtentnahme des Betriebsgrundstückes zum 31. Dezember 1996) durch einen weiteren Fehler (Entnahme des Grundstückes zum 30. Juni 2002 durch die Betriebsprüfung) zu kompensieren, was jedoch weder durch das Gesetz noch durch einen Erlass gedeckt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen der Abs. 1 lit a und c und 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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Hervorkommen von Tatsachen dabei stets aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen, das wiederaufgenommen werden soll (VwGH 26.5.1993, 89/13/0082). Zur Beurteilung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bereits bekannt war, ist damit auf das jeweilige konkrete (Steuer-)Verfahren abzustellen. Es kommt daher nicht auf den Kenntnisstand der Behörde als Gesamtorganisation an, sondern entscheidend ist vielmehr der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten (Steuer-)Verfahren bei Erlassung des (wiederaufgenommenen) Erstbescheides.

Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit der sich aus der Standortverlegung (1996) und nunmehrigen Betriebsaufgabe (2002) ergebender Entnahme des Geschäftslokales Adresse1. Der Berufungswerber führt hingegen in seiner Berufung aus, der Standortwechsel von Adresse1, nach Adresse2, sei dem Finanzamt und den Behörden mitgeteilt und die Mietverträge beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zur Vergebührung angezeigt worden, sodass keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen wären.

Aus der vorliegenden Aktenlage ergibt sich, dass der Berufungswerber selbst der Abgabenbehörde weder im streitgegenständlichen (Einkommensteuerveranlagungs-)Verfahren des Jahres 2002 noch in den Verfahren 1996 bis 2001 eine Mitteilung über einen Standortwechsel bzw. einer Verlegung der Betriebsstätte nach Adresse2, sowie über eine Vermietung der betrieblich nicht mehr genutzten (ehemaligen) Betriebsstätte Adresse1, getätigt hat (vgl. die Jahresabschlüsse und die Steuererklärungen für die Jahre 1996 bis 2002, in denen eine Aufgabe und Vermietung des Geschäftslokales Adresse1, nicht ersichtlich ist). Eine Verlegung einer "Hauptniederlassung" von Adresse1, nach Adresse2, ergab sich für das Finanzamt lediglich aus der Verständigung über Veränderung im Gewerberegister (§ 365 GewO 1973) durch die Bezirkshauptmannschaft vom 2. Juli 1996, Zahl1, in welcher jedoch nicht ausgewiesen wurde, dass dem Geschäftslokal Adresse1, keine weitere betriebliche Nutzung mehr zukam und dieses nunmehr vermietet wurde. Auch aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen des Berufungswerbers betreffend Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1996 bis 2002 war für die Abgabenbehörde nicht abzuleiten, dass es sich bei den ab Dezember 1996 zusätzlich erklärten Mieteinnahmen um Einkünfte aus der Vermietung der ehemaligen Geschäftslokalität des Gewerbebetriebes handeln könnte, zumal gerade dieses weiterhin im Anlagenverzeichnis des (gewerblichen) Lebensmittelhandels ausgewiesen und die hiermit verbundene Absetzung für Abnutzung im Jahresabschluss des Gewerbebetriebes geltend gemacht wurde. Ebenso ließen sich für die Abgabenbehörde aus den Angaben in den Steuererklärungen 1996 bis 2002 keine derartigen Rückschlüsse ziehen, sodass der für die Erlassung des (Erst-)Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 (mit Ausfertigungsdatum 24. September 2003) zuständigen Veranlagungsabteilung des Finanzamtes auch aus dem Akteninhalt nicht bekannt sein konnte, dass die Räumlichkeiten Adresse1, seit 1996 nicht mehr als Geschäftslokal bzw. betrieblich genutzt, sondern zwischenzeitlich vermietet wurden.

Die streitgegenständliche Standortverlegung nach Adresse2, sowie eine Vermietung des ehemaligen Geschäftslokales Adresse1, ab dem Jahr 1996 ist aus der Sicht der Einkommensteuerveranlagung für das streitgegenständliche Jahr 2002 erst anlässlich der ab-

gabenbehördlichen Prüfung zur ABp.Nr. hervorgekommen und somit der Abgabenbehörde neu bekannt geworden. Es liegen somit neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vor.

Die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO setzt aber nicht nur das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel voraus, sondern hängt auch von der weiteren Voraussetzung ab, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht schon die Verwirklichung der Wiederaufnahmegründe, sondern erst ihre Verbindung mit einem möglicherweise anders lautenden Bescheid vermag die Wiederaufnahme zu rechtfertigen. Daher ist schon im Wiederaufnahmeverfahren auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen. Ist die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes auf die Sachentscheidung, also die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltes zu verneinen, ist das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wieder aufzunehmen. Der Wiederaufnahmegrund müsste geeignet sein, in den neuen Sachbescheid einzufließen, auf den Spruch durchzuschlagen. Wiederaufnahmegründe sind daher nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen und somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (Ritz, Bundesabgabenordnung³, Kommentar, Tz 24 zu § 303, 942; Stoll, BAO Kommentar, Band 3, Seite 2917f und hierin zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall ist sohin entscheidungswesentlich, ob die nunmehr neu hervorgekommene Tatsache der Standortverlegung samt anschließender Vermietung der ehemaligen Geschäftslokalitäten an die B und die A einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, insbesondere die von der Abgabenbehörde vorgenommene Entnahmebesteuerung im Jahr 2002 zur Folge hat oder nicht.

Der Berufungswerber vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass eine Entnahme der Geschäftslokalitäten Adresse1, bereits zum 31. Dezember 1996 erfolgen hätte müssen, da diese ab dem Zeitpunkt der Vermietung kein notwendiges Betriebsvermögen des Handelsbetriebes mehr dargestellt habe; der Abgabenbehörde zufolge wäre die Entnahme des Gebäudeanteiles hingegen im Jahr 2002 vorzunehmen, da dieser weiterhin in den steuerlichen Aufzeichnungen als Betriebsvermögen ausgewiesen worden sei und eine weitere betriebliche Nutzung des Geschäftslokales somit nicht auszuschließen gewesen wäre.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Wer-

ten (zum Beispiel von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).

Das Einkommensteuerrecht versteht unter Entnahmen nur außerbetrieblich veranlasste Entnahmen. Die Entnahme von Betriebsvermögen setzt ein tatsächliches, nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten des Abgabepflichtigen voraus (Doralt/Mayr in Doralt, EStG⁶, Tz. 327 zu § 6, 2001; Zorn in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, Tz 162, 176 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988, 2003).

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 kann nur notwendiges Betriebsvermögen Berücksichtigung finden (VwGH 19.11.1998, 96/15/0051; Doralt, EStG¹¹, Tz 43 zu § 4, 2007). Lehre und Rechtsprechung haben verschiedene Grundsätze herausgearbeitet, die für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen einerseits und zum Privatvermögen andererseits von Bedeutung sind. Der wesentlichste dieser Grundsätze ist der, dass Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen, dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes ist sohin die Art der Nutzung ausschlaggebend, da eine dauerhafte betriebliche Nutzung von bisherigem Privatvermögen zu einer Einlage des Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen und die dauerhafte private Nutzung von bisherigem Betriebsvermögen zu einer Entnahme des Wirtschaftsgutes führt (Zorn in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, Tz 175 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988, 2003). Betriebsvermögen wird auch dann zum Betriebsvermögen, wenn es nicht in die Bilanz aufgenommen worden ist (VwGH 10.4.1997, 94/15/0211), und umgekehrt verbleibt notwendiges Privatvermögen auch bei Aufnahme in die Bilanz Privatvermögen (VwGH 26.11.1985, 85/14/0076; VwGH 25.2.1970, 1099/68). Bei Betriebsvermögen kann es sich auch um Wirtschaftsgüter handeln, deren ursprüngliche wirtschaftliche Nutzung vorübergehend oder auf Dauer eingestellt wurde. Entscheidend für die (weitere) Zugehörigkeit solcher Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen bis zu ihrem tatsächlichen Ausscheiden ist, dass sie keiner privaten Nutzung zugeführt werden (VwGH 7.8.2001, 96/14/0150; VwGH 28.3.1990, 86/13/0182). Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen endet bei einer Entnahme des Wirtschaftsgutes unabhängig davon, ob der Buchwert ausgebucht wird.

Die Entnahme von notwendigem Betriebsvermögen erfolgt durch die endgültige betriebsfremde Verwendung; bei einer vorübergehenden privaten Verwendung liegt bloß eine Nutzungsentnahme vor. Die "vorübergehende" Nutzung muss in Relation zur Nutzungsdauer, allenfalls Zugehörigkeitsdauer zum Betriebsvermögen, gesehen werden. Bei Gebäuden gilt eine dreieinhalbjährige private Nutzung nicht mehr als nur vorübergehend, es sei denn, es liegen besondere Begleitumstände vor (Doralt/Mayr in Doralt, EStG⁶, Tz. 335 zu § 6, 2001).

Vermietete Wirtschaftsgüter bilden notwendiges Betriebsvermögen des Vermieters, wenn die Vermietung dem Betrieb dient, insbesondere wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden (VwGH 13.12.1989, 85/13/0041). Vermietete Liegenschaften gehören danach dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich ist (VwGH 9.5.1995, 94/14/0151; VwGH 19.11.1998, 96/15/0051), wenn sich durch die Vermietung für den Vermieter betriebliche Vorteile ergeben (VwGH 3.4.1990, 87/14/0122) oder wenn dadurch Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit gesteigert werden (VwGH 12.12.1995, 94/14/0091). Wird die betriebliche Nutzung von Wirtschaftsgütern vorübergehend oder auf Dauer eingestellt, dann bleibt das Wirtschaftsgut bis zu seinem tatsächlichen Ausscheiden dennoch notwendiges Betriebsvermögen, solange es nicht privat genutzt und damit entnommen wird (VwGH 28.3.1990, 86/13/0182; VwGH 7.8.2001, 96/14/0150; VwGH 21.2.2001, 2000/14/0158). Dient allerdings das ursprünglich betrieblich genutzte Wirtschaftsgut später selbst als Einkunftsquelle, indem es zum Beispiel vermietet wird, gehört es nur dann weiterhin zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sich durch die Vermietung für den Vermieter betriebliche Vorteile ergeben (VwGH 3.4.1990, 87/14/0122). Der Wechsel von der betrieblichen Einkunftsquelle auf eine außerbetriebliche Einkunftsquelle (zum Beispiel bei einem Übergang von der kurzfristigen Apartmentvermietung einer Landwirtschaft auf die Dauervermietung) führt zu einer Entnahme (vgl. Doralt, EStG¹¹, Tz 49 zu § 4, 2007; Doralt/Mayr in Doralt, EStG⁶, Tz 338 zu § 6, 2001).

Auf Grund der vorliegenden Aktenlage steht außer Streit, dass der Berufungswerber im Jahr 1996 den Betriebsstandort seines gewerblichen Lebensmittelhandels von Adresse1, nach Adresse2, verlegt hat. Ab diesem Zeitpunkt wurden die (ursprünglich als Geschäftslokal in Verwendung stehenden) Räumlichkeiten in Adresse1, keiner weiteren betrieblichen Nutzung mehr unterzogen, sondern diese an die A sowie (langfristig mit Kündigungsverzicht durch den Berufungswerber bis 2020) an die B vermietet. Die streitgegenständlichen Räumlichkeiten dienten damit ab Beginn der Vermietung nicht mehr der betrieblichen Tätigkeit des Berufungswerbers, sondern ausschließlich der Einkunftsquelle "Vermietung und Verpachtung", sohin einer außerbetrieblichen Tätigkeit. Der Wechsel von der betrieblichen Einkunftsquelle auf eine außerbetriebliche Einkunftsquelle stellt nach obigen Ausführungen eine Entnahme aus dem notwendigen Betriebsvermögen des Berufungswerbers dar, welche im Jahr 1996 erfolgt ist und deshalb im Jahr 1996 auch als Entnahme steuerlich anzusetzen gewesen wäre.

Entgegen dem Vorbringen der Abgabenbehörde vermag an dem Umstand einer Entnahme ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung auch nicht der Verbleib des Wirtschaftsgutes in den steuerlichen Aufzeichnungen des Gewerbebetriebes, insbesondere in dem Ausweis der Räumlichkeiten als Anlagevermögen "Betriebs- und Geschäftsgebäude auf eigenem Grund" in

den Jahresabschlüssen 1996ff samt Anlagenverzeichnissen, sowie in der Geltendmachung der betrieblichen Absetzung für Abnutzungen in den Jahren 1997ff ("Abschreibung auf das Anlagenvermögen") etwas zu ändern, da die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen bei einer Entnahme eines Wirtschaftsgutes unabhängig von der buchhalterischen Gebarung, insbesondere von einer Ausbuchung des Buchwertes, endet. Auf Grund der Aktenlage wurden die strittigen Räumlichkeiten weiters auch unter Kündigungsverzicht des Berufungswerbers bis 2020 vermietet, sodass hieraus eine bloß vorübergehende private Verwendung ausgeschlossen werden konnte. Aus den vorliegenden Unterlagen ergeben sich damit weder eine Wiederaufnahme einer beabsichtigten bzw. eine nahe liegende zukünftige betriebliche Nutzung durch den Berufungswerber noch weitere Umstände, aus welchen sich ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Vermietung mit dem gewerblichen Lebensmittelhandel bzw. ein hierdurch ergebender betrieblicher Vorteil für den Vermieter abgeleitet werden könnte. Im vorliegenden Fall können sohin vom Referenten Umstände, auf Grund welcher das strittige Wirtschaftsgut weiterhin als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren wäre, nicht erblickt werden.

Auf Grund obiger Ausführungen ergibt sich somit, dass die strittige Entnahme der gegenständlichen Räumlichkeiten in Adresse1, bereits im Jahr 1996 anzusetzen und somit steuerlich zu erfassen gewesen wäre. Da eine Entnahme zeitgerecht vorzunehmen ist und in den Folgejahren nicht mehr nachgeholt werden kann, ist - entgegen der von der Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vertretenen Rechtsansicht - eine Besteuerung der strittigen Entnahme im Jahr 2002 unzulässig.

Zusammenfassend ist damit auszuführen, dass die anlässlich der Betriebsprüfung zur ABp.Nr. neu hervorgekommene Tatsache einer im Jahr 1996 erfolgten Entnahme von Räumlichkeiten aus dem Betriebsvermögen des Berufungswerbers nicht geeignet ist, einen im Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Der Berichtigung der vom Berufungswerber im Jahr 2002 zu Unrecht vorgenommenen Entnahme in Höhe des Buchwertes (0,07 €) käme nur eine steuerlich bloß geringfügige Auswirkung zu, sodass diese zu einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht berechtigt (VwGH 25.3.1992, 90/13/0238; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Da die streitgegenständliche Tatsache somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002 nicht begründen kann, wurde von der Abgabenbehörde die bekämpfte Wiederaufnahme zu Unrecht vorgenommen. Der Berufung ist daher Folge zu geben und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ersatzlos zu beheben.

b) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002:

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002 scheidet der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 (mit dem Ausfertigungsdatum 17. November 2004) gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146).

Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2002 gehört somit nicht mehr dem Rechtsbestand an. Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die Berufung unzulässig (Ritz, Bundesabgabenordnung³, Kommentar, Tz 12 zu § 273, 800), weshalb die gegen den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid erhobene Berufung vom 15. Dezember 2004 zurückzuweisen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. November 2008

Für die Richtigkeit
der Ausführung: