



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Andrea Sandbichler-Trost, Wirtschaftstreuhänder, 8230 Hartberg, Ressavarstraße 14, vom 23. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 22. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird *Folge gegeben*.

Die **Einkommensteuer 2005** wird festgesetzt mit **€ 144.269,78** (*bisher lt. angefochtenem Bescheid € 211.455,42*).

Die Abgabenermittlung ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen; dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

(1) Die (am 1. April 2010 verstorbene) Berufungserberin (Bw.) betrieb seit 1968 eine Apotheke in F und erzielte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die hiezu erforderliche Konzession wurde ihr mit Bescheid des Landeshauptmannes vom 31. Jänner 1968 erteilt.

(2) Am 1. April 2005 schloss die Bw. mit Herrn Mag. pharm. AH über die in ihrem Eigentum stehende Apotheke einen Pachtvertrag, dessen entscheidungswesentlicher Inhalt nachfolgend auszugsweise wörtlich wiedergegeben wird:

„II./ Pachtgegenstand

II/1) Pachtgegenstand ist die unter Punkt I./ genannte Apotheke.

II/2) Zum verpachteten Apothekenbetrieb gehören

- die Apothekenbetriebsräume bestehend aus 1 Arzneiraum, 1 Materialraum, 1 Labor, 1 Büro, 1 Wohnzimmer, 1 Offizin, 1 Abstellraum, 1 Vorraum laut Plan in Anlage 1 und die Apothekenbetriebsräume im Keller bestehend aus 1 Arzneikeller und 1 Lagerraum laut Plan in Anlage 2
- die Geschäftseinrichtung laut Anlagenverzeichnis sowie die sonstigen zum Betrieb der Apotheke gehörenden Gegenstände
- alle Vorschriften der in der verpachteten Apotheke bisher hergestellten Arzneispezialitäten mit dazugehörigen Schutzrechten, soweit sie der Verpächterin gehören, die Vorschriften, nach denen bisher Handverkaufsmittel und sonstige Präparate hergestellt wurden (Manuale), die nach der Apothekenbetriebsordnung oder in sonstigen Bestimmungen vorgeschriebenen Aufzeichnungen und Fachbücher sowie alle sonstigen Unterlagen, die für den Betrieb der Apotheke durch den Pächter erforderlich sind
- die immateriellen Werte, wie Nutzungs-, Marken-, Patentrechte, der Kundenstock, good will und dergleichen.

II/3) Die Verpächterin übergibt und der Pächter übernimmt ein lebendes Unternehmen. Der Pächter ist verpflichtet bei Beendigung des Pachtvertrages ein lebendes Unternehmen zurückzustellen. Die Verpachtung erfolgt zum Betrieb des Apothekenunternehmens. Eine Änderung des Verwendungszweckes ist nicht gestattet. (.....)

II/4) Der Pächter ist berechtigt und verpflichtet, die Bezeichnung des Apothekenunternehmens "Maria HK" weiterzuführen.

III/. 1 Pachtbeginn und Pachtdauer

III/1) Das Pachtverhältnis beginnt am 01.04.2005 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Jeder Vertragsteil ist berechtigt, das Pachtverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum 31.12. zu kündigen. Der Pächter ist zusätzlich berechtigt, das Pachtverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalendervierteljahres zu lösen, wenn ihm eine Konzession zur Errichtung einer Apotheke rechtskräftig verliehen wurde. (.....)

III/2) Die Verpächterin verzichtet ausdrücklich auf eine einseitige Aufkündigung dieses Vertrages mit Wirkung vor dem 31.03.2010. Unbeschadet des solcherart vereinbarten Kündigungsverzichtes steht der Verpächterin das Recht zu, das Vertragsverhältnis mittels eingeschriebenen Briefes fristlos aufzulösen, wenn

- das Ausgleichs- oder Konkursverfahren über das Vermögen des Pächters eröffnet wird,
- der Pächter sich erhebliche Verstöße gegen seine Pflichten als verantwortlicher Leiter der Apotheke zu Schulden kommen lässt,
- der Pächter die Befugnis zur Leitung einer Apotheke rechtskräftig verloren hat oder ihm in einem Disziplinarverfahren der österreichischen Apothekerkammer die Befugnis zur Leitung einer öffentlichen Apotheke für eine bestimmte Zeit oder dauernd aberkannt oder die Berufsausübung untersagt wurde und das Erkenntnis in Rechtskraft erwachsen ist,
- wenn vom Pächter zu vertretende Umsatzrückgänge vorliegen, die nicht auf Spannendürkungen oder sonstige apotheke rechtliche Vorgaben zurückzuführen sind,
- der Pächter strafgerichtlich verurteilt wird,
- der Ruf der gepachteten Apotheke durch Verschulden des Pächters erheblich und nachteilig gefährdet wird,
- der Pächter den ihm vertraglich auferlegten Pflichten (insbesondere Instandhaltungspflichten) nicht entspricht,
- die Verpächterin im Vollstreckungswege zu Zahlungen herangezogen wird, welche vom Pächter zu entrichten gewesen wären und diese nicht als geringfügig angesehen werden müssen,
- der Pächter mit der Bezahlung des vereinbarten Entgelts bzw. Teilen hievon durch mehr als 30 Tage ab Zustellung der Mahnung, die mittels eingeschriebenen Briefes zu erfolgen hat, im Rückstand bleibt,
- der Pächter der ihm auferlegten Versicherungspflicht nicht entspricht,
- der Pächter gegen das Weitergabeeverbot, Punkt V verstößt,
- ein Geschehen eintritt, das im Sinne dieser Aufzählung als gleichwertig schwerwiegend anzusehen ist,
- aus den in diesem Vertrag an anderer Stelle besonders vorgesehenen Gründen,
- aus den in § 1118 ABGB genannten Gründen.

III/3) Stirbt die Verpächterin, so bleibt das Pachtverhältnis für die Dauer dieses Vertrages nur weiter bestehen, solange den Rechtsnachfolgern der Verpächterin die Fortführung des Betriebes gesetzlich gestattet ist.

Stirbt der Pächter, so endet das Pachtverhältnis mit seinem Tod.

IV./ Pachtzins

IV/1) Der jährliche Pachtzins gliedert sich wie folgt:

- 4,68% des Nettoumsatzes mit begünstigten Beziehern (= Krankenkassenumsatz) des laufenden Wirtschaftsjahres; ausgenommen sind die Umsätze mit minderbeaufschlagten Präpa-

raten mit einem AEP höher als € 200,00

- 8,53% des Nettoprivatumsatzes des laufenden Wirtschaftsjahres*
- € 19.440,-- als angemessenes und ortsübliches Entgelt für die in Bestand gegebenen Apothekenbetriebsräumlichkeiten samt Inventar*
- € 1.440,-- für die Inbestandgabe der Vorschriften der bisher in der Apotheke hergestellten Arzneispezialitäten mit dazugehörigen Schutzrechten und Vorschriften, nach denen bisher Handverkaufsmittel und sonstige Präparate hergestellt wurden (Manuale) gemäß Pkt II/2*
- zuzüglich 20% USt. (.....)*

V./ Weitergabeverbot

Der Pächter ist nicht berechtigt, seine Rechte aus diesem Vertrag ganz oder zum Teil zu übertragen.

VI./ Betriebspflicht

Ausdrücklich festgehalten wird, dass den Pächter die ununterbrochene Betriebspflicht trifft. Der Pächter nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass aufgrund der apothekenrechtlichen Bestimmungen die Apotheke ununterbrochen, also an 365 Tagen im Jahr jeden Tag 24 Stunden lang Dienst zu versehen hat

VII./ Gewährleistung, Erhaltungspflicht, Besichtigungsrecht

VII/1) (.....) Der Pächter ist verpflichtet unter Ausschluss des § 1096 ABGB den Pachtgegenstand samt Inventar und die für den Pachtgegenstand bestimmten Einrichtungen und Geräte (insbesondere Elektroleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- und sanitären sowie technischen Anlagen sowie Geräten) im guten Zustand zu erhalten, zu warten, instand zu halten und zu erneuern und bei Beendigung des Pachtverhältnisses in demselben Zustand wieder an die Verpächterin zurückzustellen.

Änderungen am Pachtgegenstand, An-, Zu- sowie Aus- und Umbau sind nur mit ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung der Verpächterin gestattet. Die Kosten hierfür trägt der Pächter. Investitionen des Pächters am gesamten Pachtgegenstand gehen mit Beendigung des Pachtverhältnisses in das Eigentum der Verpächterin ohne Ersatzanspruch gemäß §§ 1097 iVm. 1036, 1037 ABGB über.

Kommt der Pächter der vereinbarten Erhaltungs-, Wartungs-, Instandhaltungs- und/oder Erneuerungspflicht nicht nach, kann die Verpächterin nach vergeblicher Aufforderung und Fristsetzung die Durchführung der erforderlichen Arbeiten jederzeit auch im Pachtgegenstand auf Kosten des Pächters vornehmen lassen. (.....)

IX./ Dienstnehmer

Der Pächter tritt anstelle der Verpächterin gemäß § 3 AVRAG mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Dienstverträge ein.

X./ Warenlager

X/1) Der Pächter übernimmt von der Verpächterin das zu Beginn des Pachtverhältnisses vorhandene Warenlager des gegenständlichen Unternehmens aufgrund einvernehmlich vornehmender Bestandaufnahme (Inventur) zu den zu diesem Zeitpunkt geltenden Apotheken-einkaufspreisen. Das Ergebnis dieser Bestandaufnahme ist von beiden Vertragsteilen zu unterfertigen. (....)

X/2) Der Pächter verpflichtet sich, den gemäß Punkt X/1) ermittelten Kaufpreis im vorhinein bei 5-tägigem Respiro, beginnend mit 1.4.2005 auf ein von der Verpächterin namhaft zu machendes Konto zur Einzahlung zu bringen.

X/3) Bei Beendigung des Pachtvertrages verpflichtet sich die Verpächterin, das dem Pächter gehörende Warenlager zurückzunehmen. Der gemäß Punkt X/1) ermittelte Kaufpreis ist von der Verpächterin binnen 6 Monaten nach Beendigung des Pachtvertrages auf ein vom Pächter namhaft zu machendes Konto zu bezahlen. (....)

XIII./ Allgemeine Bestimmungen

(....) XIII/6 Verpächterin und Pächter stellen einvernehmlich fest, dass die Verpächterin den Pächter erforderlichenfalls in Fragen des Betriebes der Apotheke unentgeltlich beraten wird und dass die Verpächterin berechtigt ist, nach Maßgabe betrieblicher Notwendigkeit in ihrer Apotheke als pharmazeutische Fachkraft tätig zu sein. Insbesondere ist sie unter gegebenen persönlichen Voraussetzungen verpflichtet bzw. berechtigt, die Leitung ihrer Apotheke bei vorübergehender oder dauernder Verhinderung des Pächters wieder zu übernehmen.

Diese Vereinbarung dient ua. dem Zweck, die persönlichen Beziehungen zum Kundenstock weiterhin zu pflegen und die Befugnis zum selbständigen Betrieb einer Apotheke seitens der Verpächterin ständig aufrecht zu erhalten (§ 3 Abs. 1 Z 6 ApothekenG), um für den Fall der vorübergehenden Verhinderung oder des Ausscheidens des Pächters, aus welchem Grund immer, der Betriebspflicht für Apotheken (§ 13 ApothekenG) nachkommen zu können. In diesen Fällen der Mittätigkeit der Verpächterin in der Apotheke hat die Anmeldung bei der Pharmazeutischen Gehaltskasse als vertretungsberechtigte Apothekerin zu erfolgen.

XIII/7) Dem Pächter obliegt die Versicherung der Apothekeneinrichtung laut Verzeichnis und des Warenlagers gegen Feuer- und Wasserschäden zu voller Schadensdeckung.

XIII/8) Dem Pächter obliegt es auch, eine Haftpflichtversicherung abzuschließen, soferne keine Mitgliedschaft zum Österreichischen Apothekerverband besteht.

XIII/9) Die Verpächterin ist berechtigt, nach Ablauf eines Zeitraumes der Pachtdauer von jeweils 10 Jahren, eine Erhöhung der Versicherungssummen zu beantragen. Im Streitfalle entscheidet über eine notwendige Höhe der Versicherungssumme das Schiedsgericht.

(....)

XIII/12) Der Pächter ist verpflichtet, der Verpächterin die Niederschriften über vorgenommene Visitationen und sonstige behördliche Verfügungen unverzüglich in Abschrift zu übermitteln.

(....)

(3) Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten, auch das Streitjahr umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf die Prüferin in ihrem Bericht vom 20. Juni 2006 ua. folgende Feststellungen:

„Tz 2 Betriebsaufgabe per 31.3.2005:

Die Abgabepflichtige hat ihren Apothekenbetrieb, dazu gehören

- Apothekenbetriebsräume
- Geschäftseinrichtung
- alle Vorschriften der bisher hergestellten Arzneispezialitäten mit dazugehörigen Schutzrechten sowie Vorschriften nach denen bisher Handverkaufsmittel und sonstige Präparate hergestellt wurden (Manuale); vorgeschriebene Aufzeichnungen und Fachbücher sowie sonstige Unterlagen
- immaterielle Werte, wie Nutzungs-, Marken-, Patentrechte, Kundenstock, good will u. dergleichen

beginnend mit 1.4.2005 auf unbestimmte Zeit verpachtet. Der Betrieb wurde als protokolliertes Einzelunternehmen geführt.

Die Abgabepflichtige (geb. 20.8.1936) bezieht seit 1.9.1996 Pensionseinkünfte der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Zum Zeitpunkt des Beginns der Verpachtung des Betriebes war [die Bw.] bereits 68 Jahre alt. Nach der Rechtsprechung und Literatur ist mit der Verpachtung dann eine Betriebsaufgabe verbunden, wenn die konkreten Umstände darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, den Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen.

*Im Hinblick darauf, dass die Abgabepflichtige, wie oben angeführt, bereits seit 1996 Pensio-
nseinkünfte bezieht, zum Zeitpunkt des Beginnes der Verpachtung bereits 68 Jahre alt war
und der Pachtvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde, ist davon auszugehen, dass
die Verpächterin den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr selbst weiterführt.
Es ist nun nach objektiven Kriterien aus dem Gesamtbild der Verhältnisse auf eine
Betriebsaufgabe durch Verpachtung zu schließen und daher der Aufgabegewinn auf den Zeit-
punkt der Verpachtung zu ermitteln.*

*Der Firmenwert geht bei einer Betriebsaufgabe durch Verpachtung jedoch nicht unter; der
Betrieb besteht grundsätzlich als organisatorische Einheit weiter. Da aber der Verpächter nach
einer objektiven Vorausschau den Betrieb nicht mehr selbst auf eigene Rechnung führen wird
und sich seine Tätigkeit auf reine Vermögensverwaltung beschränkt, bezieht er in weiterer
Folge Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes
bleibt ein originärer bzw. derivativer Firmenwert außer Ansatz, weil dieser nicht in das
Privatvermögen übernommen werden kann. Wird ein aufgegebener Betrieb später veräußert,
ist ein auf den Firmenwert entfallender Erlös als nachträgliche nicht begünstigte Einnahme zu
erfassen. (....)"*

Die Prüferin ermittelte einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn iHv. € 13.128,- .

„Tz 4 Auflösung Rückstellungen:

*Gemäß Punkt IX des Pachtvertrages vom 1.4.2005 tritt der Pächter anstelle der Verpächterin
gemäß § 3 AVRAG mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Übergangs beste-
henden Dienstverträge ein. Sämtliche im Zusammenhang mit Dienstnehmern zum Zeitpunkt
der Betriebsaufgabe bestehenden Rückstellungen sind daher zugunsten des laufenden Ge-
winnes aufzulösen, da die Gründe für deren Bildung zum Aufgabestichtag nicht mehr
bestehen. (....)"*

Die auf Grund dieser Feststellung (Tz 4) von der Prüferin vorgenommene Auflösung diverser
Rückstellungen (überwiegend für Abfertigungen) führte zu einer Gewinnerhöhung von
€ 100.638,50.

(4) Den Feststellungen der Prüferin folgend erließ das Finanzamt den nunmehr berufungs-
gegenständlichen Bescheid.

(5) Dagegen richtet sich die vorliegende Berufung, im Wesentlichen mit folgender Begrün-
dung:

Verpachtung oder Betriebsaufgabe:

Eine Betriebsaufgabe sei im Falle der Betriebsverpachtung nur dann zu unterstellen, wenn die konkreten Umstände des Einzelfalles objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, den Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse mit hoher Wahrscheinlichkeit für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr weiterzuführen. Die hohe Wahrscheinlichkeit sei an objektiven Kriterien zu messen, dabei komme den Bestimmungen des Pachtvertrages wesentliche Bedeutung zu. In diesem Zusammenhang wird in der Berufung auf einige Punkte des gegenständlichen Pachtvertrages, wie zB die Punkte II/3, III/3, IV, VI, VII etc. (zu deren Inhalt s. oben) verwiesen. Überdies wird unter Hinweis auf die Bestimmung des § 15 ApothekenG sowie auf die bei *Doralt*, EStG 10. Auflage, § 24 Rz 166 zitierte Judikatur ausgeführt, dass die Enkelin der Bw. (zum Zeitpunkt der Berufungserhebung) 13 Jahre alt (gewesen) sei und die Absicht habe, Pharmazie zu studieren. Auch aus diesem Grunde sei die Bw. bestrebt, ihre Apothekenkonzession zu erhalten. Die Verpachtung sei vorerst nur eine Übergangslösung, bis sich herausstelle, ob die Enkelin tatsächlich die Apotheke übernehmen wird. Im vorliegenden Fall liege eine Betriebsaufgabe nicht vor, zumal auch die Verpachtung nichts an der äußeren Erscheinungsform des Unternehmens ändere; der Betrieb werde in seiner Substanz durch die Verpachtung nicht verändert. Dieser werde wirtschaftlich betrachtet nicht aufgegeben, sondern nur unter anderen Umständen weitergeführt. Ein Aufgabegewinn sei daher nicht anzusetzen.

Auflösung diverser Rückstellungen im Zusammenhang mit den Dienstnehmern:

§ 6 Abs. 2 AVRAG normiere eine Haftung des Übergebers eines Betriebes für nach Betriebsübergang entstehende Abfertigungsansprüche. Diese Haftung sei zeitlich auf die Dauer von fünf Jahren, der Höhe nach mit dem Betrag der zum Zeitpunkt des Überganges bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche beschränkt. Daher sei von der Bw. ein entsprechender Passivposten fortzuführen.

(6) Das Finanzamt legte die Berufung sogleich – also ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem UFS zur Entscheidung vor. In der ergänzenden Stellungnahme zum Vorlagebericht wird ua. ausgeführt:

Verpachtung oder Betriebsaufgabe:

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei es wahrscheinlicher, dass die Apotheke von der Bw. selbst bzw. von deren Angehörigen in absehbarer Zeit nie mehr betrieben werde. Die Bw. sei zum Zeitpunkt der Verpachtung bereits im 70. Lebensjahr gestanden. Bei einem Kind (im Berufungsfall das Enkelkind), das im Zeitpunkt der Verpachtung neun Jahre alt gewesen ist,

könne (noch) nicht vom Vorliegen einer ernsten Absicht zur Ergreifung eines bestimmten Berufes gesprochen werden. Der Zeitraum bis zum möglichen Abschluss des Pharmaziestudiums sowie der nachfolgenden praktischen Ausbildung sei unter diesen Umständen nicht als absehbar zu bezeichnen.

Auflösung diverser Rückstellungen im Zusammenhang mit den Dienstnehmern:

Aus der vertraglichen Regelung in Punkt IX des Pachtvertrages könne nicht abgeleitet werden, dass die Bw. die Abfertigungen für die vom Pächter übernommenen Dienstnehmer (für die bei ihr verbrachten Vordienstzeiten) übernommen habe. Eine Verbindlichkeit für derartige Ansprüche könne daher nicht eingestellt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Frage, ob eine Betriebsaufgabe vorliegt oder nicht:

In Streit steht zunächst, ob die Bw. mit Abschluss des Pachtvertrages vom 1. April 2005 ihren Apothekenbetrieb aufgegeben hat oder nicht. Während die Bw. das verneint, würden nach Ansicht des Finanzamtes die objektiven Indizien hingegen sehr wohl für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe sprechen.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. *Hofstätter-Reichel*, Kommentar zu § 24 EStG 1972, Tz 34; *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuerhandbuch, Anm. 44 zu § 24 EStG 1972; *Doralt*, EStG 10. Auflage, § 24 Tz 155ff.; *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2009, § 24 Rz 43; und die dort jeweils angeführte Judikatur) ist die Verpachtung eines Betriebes für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG anzusehen. Die Frage, ob eine solche im Falle der 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 Fall auch Voraussetzung sind. Vielmehr liegt die 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 Möglichkeit für immer ausgeschlossen ist (vgl. zB VwGH vom 3. Oktober 1984, 83/13/0004).

Im Falle der Verpachtung eines Betriebes wird daher zu prüfen sein, ob die gegebenen Tatsachen, insbesondere die Bestimmungen des betreffenden Pachtvertrages, mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür sprechen, dass der Verpächter selbst – sei dies, wenn möglich, in eigener Person oder sonst im Wege eines verantwortlichen Leiters – die Apotheke nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird (VwGH vom 3. Oktober 1984, 83/13/0004).

In seinen Erkenntnissen 82/14/0041 vom 4. Mai 1982 sowie 83/13/0004 vom 3. Oktober 1984 hat sich der VwGH jeweils mit der Frage befasst, ob die Verpachtung einer Apotheke als Betriebsaufgabe iSd. § 24 EStG anzusehen ist oder nicht.

Im erstgenannten Fall 82/14/0041 – die do. Verpächterin war wie die Bw. 69 Jahre alt – sprachen nach Auffassung des Gerichtshofes ua. folgende im Pachtvertrag geregelte Umstände *gegen* das Vorliegen einer Betriebsaufgabe:

- die Pachtdauer wurde mit dem bestimmten Zeitraum von 15 Jahren begrenzt;
- es wurde ein ganzer Katalog vorzeitiger Auflösungsgründe (darunter Gefährdung des Rufes der Apotheke durch den Pächter, Absinken des Umsatzes unter bestimmte Betragsgrenzen) vereinbart;
- im Falle des Todes der Verpächterin wurde eine mögliche Verkürzung der Pachtdauer vorgesehen;
- die Verpächterin verpflichtete sich zur („Rück-“)Ablösung des Warenlagers nach Pachtende zu näher festgelegten Bedingungen;
- der Pächter hatte nach Pachtlauf eine der übernommenen gleichwertige Geschäftseinrichtung zurückzugeben;
- umfangreiches Kontrollrecht der Verpächterin in begründeten Fällen.

Angesichts dieser für ein bloßes Pachtverhältnis üblichen Vertragsgestaltung konnte im Erkenntnisfall das Alter der do. Verpächterin unter Mitberücksichtigung der Familienverhältnisse (in Aussicht genommenes Pharmaziestudium des Enkels) nach Ansicht des VwGH nicht dazu führen, in Abweichung vom allgemein geltenden Grundsatz, dass eine Verpachtung eines Betriebes in der Regel noch nicht als dessen Aufgabe anzusehen ist, dennoch bereits eine solche Aufgabe anzunehmen.

Hingegen bejahte der VwGH im selben Erkenntnis eine Betriebsaufgabe – abgesehen davon, dass die Verpächterin mittlerweile bereits 78 Jahre alt geworden war und der Enkel das Pharmaziestudium zwischenzeitig endgültig aufgegeben hatte – auf Grund folgender Indizien:

-
- Abschluss eines „*Kauf- und Mietvertrages*“;
 - Pachtdauer bis zum Todestag der Verpächterin und Vereinbarung, dass das Unternehmen mit diesem Stichtag zu einem bereits jetzt fixierten Kaufpreis an den Pächter verkauft wird;
 - Vereinbarung des Überganges der Rechte und Pflichten aus dem Vertrag auch an die Rechtsnachfolger des Pächters (eine für Pachtverträge nicht gewöhnliche Bestimmung);
 - keine Verpflichtung des Pächters, nach Vertragsende eine gleichwertige Einrichtung zurückzugeben bzw. den vorigen Zustand der Apothekenräume wiederherzustellen;
 - kein Recht der Verpächterin auf Übereignung des Unternehmens an Dritte;
 - kein Ersatzanspruch des Pächters für auf Grund gesetzlicher Vorschriften zwingend zu tätige Investitionen.

Alle diese Vertragsvereinbarungen erschienen dem VwGH nur verständlich und wirtschaftlich vernünftig, wenn man ihnen die ernstliche Absicht der Vertragsparteien unterstellt, das Unternehmen endgültig und unwiderruflich auf den Pächter übergehen zu lassen.

Im Erkenntnis 83/13/0004 vom 3. Oktober 1984 erachtete der VwGH folgende Vertragsvereinbarungen als *für* das Vorliegen einer Betriebsaufgabe sprechende Indizien:

- Abschluss des Pachtvertrages auf unbestimmte Zeit unter gleichzeitigem Verzicht der Verpächter (78 und 73 Jahre alt) auf ihr Kündigungsrecht (außer für den Fall außergewöhnlicher Verhältnisse);
- Einräumung eines Vorkaufsrechtes an den Pächter;
- „*Vorpachtrecht*“ zugunsten der Gattin des Pächters bei Ableben des Pächters oder bei Beendigung des Pachtverhältnisses;
- Vereinbarung, dass im Falle eines Eigentümerwechsels der neue Betriebseigentümer an die Bestimmungen des Pachtvertrages gebunden bleibt;
- Ablöse des Warenlagers durch den Pächter.

In Anbetracht der dargestellten Rechtslage sprechen nun im hier zur Beurteilung stehenden Berufungsfall nach Auffassung des UFS folgende Umstände *gegen* das Vorliegen der vom Finanzamt unterstellten Betriebsaufgabe:

Die zum Zeitpunkt des Pachtvertragsabschlusses im 69. Lebensjahr stehende Bw. hatte ihre Gewerbeberechtigung nicht zurückgelegt. Der Pachtvertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wobei die Bw. für die Dauer von fünf Jahren auf ihr Kündigungsrecht verzichtete. Ungeachtet dieses Kündigungsverzichtes war eine ganze Reihe vorzeitiger Auflösungsmöglichkeiten zugunsten der Bw. vorgesehen, ua. bei Rufschädigung der Apotheke durch den Pächter, bei vom Pächter zu vertretenden Umsatzrückgängen, etc. (s. Punkt III/2 des Vertrages). Im Vertrag (Punkt II/3) wird zudem explizit festgehalten, dass die

Verpächterin dem Pächter ein lebendes Unternehmen übergibt und Letzterer verpflichtet ist, bei Pachtende ein lebendes Unternehmen zurückzustellen. Im Pachtvertrag ist auch expressis verbis stets von „Verpachtung“ (und nicht etwa „Veräußerung“) der Räumlichkeiten, Geschäftseinrichtung etc. die Rede. Die Bw. verpflichtete sich, das Warenlager bei Ende des Pachtverhältnisses zu näher bestimmten Bedingungen zurückzunehmen bzw. dieses dem Pächter wieder abzukaufen (X/3). Der Pächter hatte Räumlichkeiten und Einrichtung umfassend instand zu halten und zu erneuern und diese bei Beendigung des Pachtverhältnisses in demselben Zustand (wie bei Übergabe an ihn) an die Bw. zurückzustellen (VII/1). Punkt III/3 des Pachtvertrages sah das Ende des Pachtverhältnisses bei Tod des Pächters vor (ein Übergang auf dessen Rechtsnachfolger war sohin nicht möglich). Hingegen war für den Todesfall der Bw. festgelegt, dass das Pachtverhältnis für die vorgesehene Vertragsdauer nur weiter bestehen bleibt, solange den Rechtsnachfolgern der Bw. die Betriebsfortführung gesetzlich gestattet ist. Des Weiteren ist auf Punkt XIII/6 des Vertrages zu verweisen: Dort wurde vereinbart, dass die Bw. den Pächter im Bedarfsfalle beraten wird und überdies berechtigt ist, „*in ihrer Apotheke als pharmazeutische Fachkraft tätig zu sein*“. Insbesondere wurde ihr Recht bzw. ihre Pflicht normiert, „*die Leitung ihrer Apotheke*“ im Falle der Verhinderung des Pächters zu übernehmen. Dem Wortlaut der Bestimmung zufolge diente diese Vereinbarung ua. dem Zweck, die persönlichen Beziehungen zum Kundenstock weiterhin zu pflegen und die Befugnis zum selbständigen Betrieb einer Apotheke seitens der Verpächterin ständig aufrecht zu erhalten, um im Falle der Verhinderung oder des Ausscheidens des Pächters der Betriebspflicht für Apotheken nachkommen zu können. Bei Pachtende war zugunsten des Pächters ein Ersatzanspruch für jene Investitionen vorgesehen, die er auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Auflagen zwingend zu tätigen hatte (VII/2). Schließlich traf den Pächter die Verpflichtung, der Bw. Abschriften des jährlichen Jahresabschlusses, der Umsatzsteuerjahreserklärung und des Umsatzsteuerbescheides zu übersenden (IV/6), der Verpächterin die Niederschriften über Visitationen und sonstige behördliche Verfügungen unverzüglich in Abschrift zu übermitteln (XIII/12) sowie die ihm von der Bw. übergebenen Bücher und Aufzeichnungen fortzuführen (und bei Ende des Pachtverhältnisses wieder zurückzugeben) bzw. bei Neuanlage der Bücher und Aufzeichnungen diese der Verpächterin bei Ablauf des Pachtverhältnisses kostenlos zu überlassen.

Angesichts der vorliegenden Vertragsgestaltung kommt dem weiters in der Berufung geltend gemachten Umstand, dass das Enkelkind beabsichtige, Pharmazie zu studieren und die Bw. daher auch aus diesem Grund bestrebt gewesen sei, ihre Konzession zu erhalten, für die Annahme einer (bloßen) Verpachtung (und nicht einer Betriebsaufgabe) nach ha. Ansicht nur noch untergeordnete Bedeutung zu.

Die näher dargestellten Umstände des vorliegenden Berufungsfalles, insbesondere die oben angeführten Vertragsbestimmungen, sprachen sohin aus damaliger Sicht nicht mit der erforderlichen hohen Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Verpächterin – sei es in eigener Person oder durch einen verantwortlichen Leiter – die Apotheke nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen würde. Ein Abweichen vom allgemeinen Grundsatz, wonach die Verpachtung eines Betriebes nicht zu einer Betriebsaufgabe führt, war daher nach Meinung des UFS im vorliegenden Fall auf Grund der objektiv erkennbaren, äußeren Umstände nicht gerechtfertigt. Der Berufung war daher in diesem Punkte statzugeben und ein Aufgabegewinn folglich nicht in Ansatz zu bringen.

2. Zur Auflösung diverser Rückstellungen im Zusammenhang mit den Dienstnehmern:

Das Finanzamt brachte im angefochtenen Bescheid die von der Bw. im Zusammenhang mit Dienstnehmeransprüchen (insbesondere für Abfertigungen) gebildeten Rückstellungen gewinnerhöhend zur Auflösung und begründete dies damit, dass nach Punkt IX des Pachtvertrages der Pächter anstelle der Verpächterin gemäß § 3 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Betriebsüberganges bestehenden Dienstverträge eingetreten sei. Aus dieser Regelung gehe hervor, dass die Bw. für Abfertigungen (u.ä.) ihrer früheren und nunmehr vom Pächter übernommenen Dienstnehmer in keiner Weise einzustehen habe.

Rückstellungen können nach § 9 Abs. 3 zweiter Satz EStG dann gebildet werden, wenn mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Voraussetzung ist ein in zukünftigen Zeiträumen zu erwartender Aufwand, der die abgelaufene Periode der Gewinnermittlung wirtschaftlich betrifft oder ein sicherer Aufwand, der nur der Höhe nach unbestimmt ist (s. zB Jakom/Laudacher EStG, 2009, § 9 Rz 2, mWN).

Fällt der Grund für die Rückstellungsbildung weg (zB Inanspruchnahme aus der Verbindlichkeit wird unwahrscheinlich oder ist sogar auszuschließen), muss die Rückstellung im Wirtschaftsjahr der Änderung gewinnerhöhend aufgelöst werden (zB VwGH vom 28. November 2000, 96/14/0067).

Der Berufung war auch in diesem Punkt aus folgenden Gründen Folge zu leisten:

Die Bildung von Rückstellungen betreffend die Vorsorge für Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder ist in § 14 EStG geregelt. Gehen im Falle des Unternehmerwechsels Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger über, so ist die Rückstellung beim Rechtsvorgänger insoweit nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen (§ 14 Abs. 4 EStG). Ein Unternehmerwechsel iS. dieser Bestimmung liegt bereits

dann vor, wenn das Arbeitsverhältnis unter Beibehaltung der arbeitsrechtlichen Ansprüche auf einen anderen übergeht (Doralt, EStG 12. Auflage, § 14 Tz 23).

Geht ein Unternehmen oder ein Betrieb auf einen anderen Inhaber über, so tritt dieser als Arbeitgeber mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Überganges bestehenden Arbeitsverhältnisse ein (§ 3 Abs. 1 AVRAG).

§ 6 AVRAG sieht für den Fall des Betriebsüberganges folgende Haftung des Übergebers vor:

„(1) Sofern andere gesetzliche Regelungen oder Gläubigerschutzbestimmungen für den Arbeitnehmer nicht günstigeres bestimmen, haften für Verpflichtungen aus einem Arbeitsverhältnis zum Veräußerer, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs begründet wurden, der Veräußerer und der Erwerber zur ungeteilten Hand, wobei hinsichtlich der Haftung des Erwerbers § 1409 ABGB anzuwenden ist. Dies gilt insbesondere für Leistungen aus betrieblichen Pensionszusagen des Veräußerers, die im Zeitpunkt des Betriebsüberganges bereits erbracht werden.“

„(2) Für Abfertigungsansprüche, die nach dem Betriebsübergang entstehen, haftet der Veräußerer fünf Jahre nach dem Betriebsübergang und nur mit jenem Betrag, der dem fiktiven Abfertigungsanspruch im Zeitpunkt des Betriebsübergangs entspricht. Für Ansprüche auf eine Betriebspension aus einem Leistungsfall nach dem Betriebsübergang haftet der Veräußerer fünf Jahre nach dem Betriebsübergang und nur mit jenem Betrag, der den im Zeitpunkt des Betriebsübergangs bestehenden Pensionsanwartschaften entspricht. (....)“

Diese Haftung gilt entgegen der Ansicht des Finanzamtes ungeachtet (bzw. trotz) des Umstandes, dass der neue Inhaber gemäß § 3 AVRAG mit allen Rechten und Pflichten als Arbeitgeber in die im Zeitpunkt des Betriebsüberganges bestehenden Arbeitsverhältnisse eintritt. Sie umfasst jene Dienstnehmeransprüche, die vor dem Übergang des Betriebes begründet wurden. Die Haftung für Abfertigungsansprüche ist der Höhe nach mit jenem Betrag beschränkt, der dem fiktiven Abfertigungsanspruch im Zeitpunkt des Betriebsübergangs entspricht.

Somit besteht jedenfalls auch noch nach Übergabe eines Betriebes - unabhängig davon, ob diese als Betriebsaufgabe zu werten ist oder nicht - die Möglichkeit, dass der Übergeber für arbeitsrechtliche Ansprüche seiner früheren Dienstnehmer (die vor Übergang des Betriebes begründet wurden, aber erst danach anfallen) zur Leistung herangezogen wird.

Die Bw. konnte bzw. musste somit bei Abschluss des Pachtvertrages weiterhin ernsthaft mit dem Vorliegen oder Entstehen von im Zusammenhang mit ihren früheren Dienstnehmern stehenden Verbindlichkeiten rechnen, die allenfalls erst in Folgeperioden zu begleichen sind,

wirtschaftlich gesehen jedoch bereits abgelaufene Zeiträume betreffen. Wenngleich daher zwar der Pächter mit allen Rechten und Pflichten als neuer Arbeitgeber in die bestehenden Arbeitsverhältnisse eingetreten ist, so konnte die Bw. dennoch in Höhe ihrer allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt zum Tragen kommenden Haftung einen entsprechenden Passivposten fortführen.

In diesem Sinne vertritt auch das BMF in Rz 3349 der EStR 2000 folgende Auffassung:

„Werden bei einer Betriebsverpachtung, die als Betriebsaufgabe zu beurteilen ist, vom Rechtsnachfolger die Abfertigungsverpflichtungen aus Vordienstzeiten beim Vorgänger übernommen und hat der Rechtsvorgänger (Verkäufer, Verpächter) in der Folge die Abfertigungen aus den bei ihm verbrachten Vordienstzeiten zu übernehmen (aus Vertrag oder Gesetz), so hat er die geschuldete Vergütung zu passivieren. Gleichzeitig fällt die Rückstellung weg. Der Passivposten ist bis zum Wegfall dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Der Rechtsnachfolger hat die Abfertigungsrückstellung weiterzuführen und zwar in Höhe der vom Vorgänger geschuldeten Vergütungen, höchstens jedoch im Ausmaß des § 14 Abs. 1 EStG 1988. Der Vergütungsanspruch ist vom Rechtsnachfolger zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen Vergütungsanspruch und Rückstellung ist ein Passivposten einzustellen. In den Folgejahren ist eine Aufstockung der Rückstellung jeweils gewinnneutral gegen den Passivposten zu verrechnen.“

Im berufungsgegenständlichen Fall lag im Streitjahr – siehe oben – keine Betriebsaufgabe vor. Auf Grund der zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses gegebenen gesetzlichen Haftung der Bw. (im Pachtvertrag wurde diesbezüglich ursprünglich nichts näher geregelt) war nach ha. Ansicht die zum Stichtag bestehende Rückstellung (und nicht „bloß“ ein Passivposten) weiterzuführen, da noch nicht gewiss war, ob die Haftung und gegebenenfalls in welcher Höhe diese tatsächlich zum Tragen kommt (die Haftung für Abfertigungsansprüche ist ja nach § 6 Abs. 2 AVRAG an sich auf fünf Jahre begrenzt).

Lediglich ergänzend erlaubt sich der UFS auf folgenden Umstand zu verweisen: Die Bw. legte dem UFS im Berufungsverfahren einen mit dem Pächter am 19. Februar 2008 abgeschlossenen Nachtrag zum Pachtvertrag vor. Darin wird detailliert festgehalten, mit welchen Beträgen die Bw. für Ansprüche der übernommenen Dienstnehmer (wie Abfertigungen, Jubiläumsgelder uä.) aufzukommen hat. Mit dieser einvernehmlichen Regelung haben die Vertragspartner offenbar eine ausdrückliche Klarstellung hinsichtlich der Höhe der von der Bw. zu ersetzenden Dienstnehmeransprüche bezweckt. Die in diesem Nachtrag vereinbarte Ersatzpflicht der Bw. ist - soweit ersichtlich - zeitlich unbegrenzt. Die Rückstellung wird daher nach Meinung des UFS im Jahr 2008 – und nicht wie in der Berufung intendiert bereits im Streitjahr - entsprechend anzupassen sein. Für den UFS ist nicht erkennbar, dass bereits im Jahr 2005

eine verbindliche Vereinbarung vorgelegen wäre, mit welcher die Haftung der Bw. nicht in Höhe der damals bestehenden Rückstellungen, sondern mit den nunmehr im Nachtrag vom 19. Februar 2008 fixierten Beträgen festgehalten worden ist. In dem Ausmaß, in dem die Bw. (bzw. deren Rechtsnachfolger) auf Grund ihrer Haftung in den Folgejahren tatsächlich Zahlungen zu erbringen hat (oder allenfalls bereits hatte) bzw. in dem allenfalls Abfertigungsverpflichtungen außerhalb eines Vorganges iSd § 24 EStG ohne Zahlung (zB durch Zeitablauf) erloschen oder bereits erloschen sind, ist auch die Rückstellung zugunsten des laufenden Gewinnes entsprechend aufzulösen.

3. Ermittlung des nicht entnommenen Gewinnes gemäß § 11a EStG sowie der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlage:

a) Auf Grund obiger Ausführungen und der damit gegenüber dem angefochtenen Bescheid verbundenen Änderungen errechnet sich der Gewinn gemäß § 11a EStG nun wie folgt:

Gewinn <i>vor</i> Betriebsprüfung	€ 309.010,44
Privatanteil lt. Tz 1 des Prüfungsberichtes	€ 2.200,-
Privatanteil Kfz Tz 1 des Prüfungsberichtes	€ 1.000,-
Einlagen lt. Erklärung	€ 7.352,39
(abzüglich) Entnahmen lt. Erklärung	<u>– € 276.155,47</u>
<i>Nicht entnommener Gewinn lt. UFS</i>	€ 43.407,36

b) Die gewerblichen Einkünfte aus dem Betrieb der Apotheke ermitteln sich folgendermaßen:

Gewinn <i>vor</i> Betriebsprüfung	€ 309.010,44
Privatanteil lt. Tz 1 des Prüfungsberichtes	€ 2.200,-
Privatanteil Kfz Tz 1 des Prüfungsberichtes	<u>€ 1.000,-</u>
<i>Gewinn lt. UFS</i>	€ 312.210,44

Die Einkommensteuer 2005 war daher wie im Beiblatt ersichtlich zu berechnen.

Da die Bw. am 1. April 2010 verstorben ist, war als Bescheidadressat die Verlassenschaft anzusprechen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 18. Mai 2010