



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Mag. Roland Setina, DI Horst Rinner und Dr. Bernhard Koller im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Helmut Kamper, Wirtschaftstreuhandler, 8010 Graz, Wickenburggasse 10, vom 5. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 1. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 nach der am 24. April 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Strittig ist, ob beim Bw. im Streitjahr eine Betriebsaufgabe zu unterstellen und folglich die Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes iSd. § 24 EStG 1988 vorzunehmen ist oder nicht. Während das Finanzamt diese Frage im angefochtenen Bescheid bejahte, vertritt der Bw. im Gegensatz dazu die Ansicht, eine Betriebsaufgabe sei bereits zu einem früheren Zeitpunkt, nämlich im Jahre 1979 bzw. (spätestens) 1991, erfolgt.

Der maßgebliche Sachverhalt:

(2) Am 26. Februar 1979 traf der – damals noch mj. – Bw. (vertreten durch seine Mutter) mit seinem Onkel WJ, Rauchfangkehrermeister, folgendes schriftliches Übereinkommen (auszugsweise wörtlich wieder gegeben):

„ I.

Der mj. [Bw.] wurde zufolge Einantwortung nach seinem am 10.5.1974 tödlich verunglückten Vater, Herrn HJ., Alleineigentümer des Rauchfangkehrergewerbes mit dem Standort des Unternehmens in Z, welches... derzeit von seinem Onkel Herrn WJ betrieben wird.

II.

Der mj. [Bw.] verkauft und übergibt an seinen Onkel WJ die Hälfte des in Punkt I bezeichneten Rauchfangkehrerunternehmens mit allen Rechten und Pflichten, die dazugehören, einschließlich Unternehmenswert und Kundenstock, und Herr WJ kauft und übernimmt dieses zum einvernehmlich festgesetzten Kaufpreis von S 414.000,-- zuzüglich 18% USt, zusammen S 488.520,--, bezogen auf 1. Jänner 1978.

Der mj. [Bw.] verpachtet die weitere in seinem Eigentum verbleibende Hälfte des Rauchfangkehrerunternehmens mit Stichtag 1. Jänner 1978 an seinen Onkel WJ zu einem monatlichen Pachtzins von S 4.500,--, zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer...

(.....)

IV.

Das Pachtverhältnis selbst wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der mj. [Bw.] verzichtet zumindest bis zur Vollendung seines 24. Lebensjahres auf eine Kündigung. Danach ist der mj. [Bw.] jederzeit berechtigt, das Pachtverhältnis unter Einhaltung der gesetzlichen Frist aufzukündigen, währenddessen Herr WJ seinerseits auf eine Kündigung verzichtet.

V.

Die entsprechende Ausbildung und Befähigung vorausgesetzt, hat der mj. [Bw.] nach vollendetem 24. Lebensjahr jederzeit das Recht nach erfolgter Aufkündigung entsprechend seinem Eigentumsanteil sich mit gleichen Rechten und Pflichten am Rauchfangkehrerbetrieb mit Umsatz und Erfolg zu 50% zu beteiligen, wobei er die in der Zwischenzeit von Herrn WJ angeschafften als notwendiges Betriebsvermögen erforderlichen Fahrnisse zu deren jeweiligen Buchwerten auf der Basis von 50% ablöst. Die dann bestehende bauliche Betriebsstätte selbst bleibt im Eigentum des Herrn WJ, allerdings verpflichtet sich derselbe die bauliche Betriebsstätte für die gemeinsame Betriebsführung dem mj. [Bw.] jedenfalls ohne Anrechnung eines Bestandzinses oder eines Benützungsentgeltes zur Verfügung zu stellen.

VI.

Der mj. [Bw.] erklärt sich bereit, (.....) zugunsten seines Onkels der Gewerbebehörde gegenüber die Verzichtserklärung auf die Konzession abzugeben, sodass dieser die gleiche

erlangt. WJ verpflichtet sich im Falle einer Zurücklegung der Rauchfangkehrerkonzession aus welchen Gründen auch immer, diese ausschließlich zugunsten des mj. [Bw.] zurückzulegen.

VII.

Herr WJ verpflichtet sich, den mj. [Bw.] im vertragsgegenständlichen Rauchfangkehrerunternehmen, dessen Wunsch vorausgesetzt, nach den jeweils gültigen kollektivvertraglichen Bestimmungen als Lehrling bzw. Geselle zu beschäftigen und auszubilden und zu entlohnen. (.....)

IX.

(.....) Der mj. [Bw.] verpflichtet sich ein im Jahr 1971 von Herrn WJ seinem Vater HJ. zugezähltes Darlehen in Höhe von S 80.000,-- an letzteren zurückzuzahlen. (.....)"

(3) Entsprechend einer Aufforderung des Pflegschaftsgerichtes wurde am 26. Februar 1979 folgende ergänzende Vereinbarung getroffen:

„XV.

Im Falle des Todes des Herrn WJ ist der mj. [Bw.] allein zur Führung des Rauchfangkehrerbetriebes als Deszendentenbetrieb berechtigt, doch hat er in solchem Falle die erblichen Nachkommen bzw. die Witwe des Verstorbenen deren Eigentumsanteilen entsprechend zu 50% mit gleichen Rechten und Pflichten am Rauchfangkehrerbetrieb mit Umsatz und Erfolg zu beteiligen oder aber um den in diesem Übereinkommen unter den Punkten II. und III. festgelegten und wertgesicherten Pachtschilling die Unternehmenshälfte von diesen zu pachten. Die Konzessionsurkunde selbst ist in jedem Fall bei den vorangeführten Möglichkeiten zugunsten des mj. [Bw.] zurückzulegen."

(4) Das Rauchfangkehrerunternehmen wurde in der Zeit von 10. Mai 1974 bis 30. September 1975 auf Rechnung der Verlassenschaft fortgeführt. Mit Wirkung ab 30. September 1975 bis zur Vollendung des 24. Lebensjahres des Bw. erfolgte die Fortführung als Deszendentenbetrieb (Bescheid der BH Graz-Umgebung vom 22. Jänner 1980, mit welchem die entsprechende Anzeige des Bw. zur Kenntnis genommen wurde).

Das Übereinkommen vom 15. Jänner (bzw. 26. Februar) 1979 wurde vom zuständigen Pflegschaftsgericht mit Beschluss vom 22. März 1979 genehmigt. In seiner Begründung führt das Gericht ua. aus, dass noch nicht feststehe, ob der – damals noch nicht einmal 12 Jahre alte – Bw. das von seinem Vater geerbte Gewerbe „*seinerzeit selbst ausüben will*". Der Vertrag vom 15. Jänner 1979 „*gereicht dem Minderjährigen insofern zum Vorteil, als er nach vollendetem 24. Lebensjahr jederzeit das Recht nach erfolgter Aufkündigung hat, sich*

entsprechend seinem Miteigentumsanteil mit gleichen Rechten und Pflichten am Rauchfangkehrerbetrieb zu 50% zu beteiligen." Als weiteren Vorteil nennt das Gericht den Umstand, dass der Bw. bereits zum damaligen Zeitpunkt die Konzession des Rauchfangkehrerbetriebes seines verstorbenen Vaters verwerten habe können.

(5) Im Streitjahr schloss der Bw. mit seinem Onkel einen (undatierten) schriftlichen Vertrag mit folgendem Inhalt:

„Von Herrn WJ werden als Pachtablöse € 50.000,-- + € 10.000,-- (20% MWSt.) = € 60.000— (inkl. MWSt.) laut Übereinkommensvertrag vom 15.1.1979 zwischen PP (Mutter) u. mj. [Bw.] (Schüler) und WJ sowie der ergänzenden Vereinbarung vom 26.2.1979 ausbezahlt. (.....)

Herr WJ und [der Bw.] verzichten mit der Unterschrift des Vertrages auf weitere Forderungen und alle Ansprüche aus dem Übereinkommensvertrag vom 15.1.1979 und der ergänzenden Vereinbarung lt. Punkt XV. vom 26.2.1979.

Mit dieser Pachtablöse ist auch die restliche ausstehende Pacht... vom 1.10.2006 bis 31.12.2006 abgegolten."

(6) Im Streitjahr erzielte der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und erklärte daneben Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (aus der Verpachtung des halben Rauchfangkehrerunternehmens).

Er brachte die oben unter (5) angeführte „Pachtablöse“ in seiner Abgabenerklärung nicht in Ansatz, da diese – seiner Auffassung zufolge - dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen und daher als nicht einkommensteuerbar anzusehen sei.

Verfahrensgang/Standpunkte der Parteien:

(7) In seiner Eingabe vom 21. August 2008 (Vorhaltsbeantwortung) führte der Bw. aus: Im Falle der Verpachtung eines Betriebes sei eine Betriebsaufgabe dann zu unterstellen, wenn die Umstände des Einzelfalles auf die Absicht des Verpächters schließen lassen, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht mehr auf eigene Gefahr und Rechnung führen zu wollen. Der vorliegende Vertrag sei auf unbestimmte Zeit sowie unter weitgehendem Kündigungsverzicht abgeschlossen worden. Der Bw. habe keine Kontrollrechte und keine Möglichkeit zur Einflussnahme auf den Pächter gehabt. Er habe auch keine Beratertätigkeit (oä.) ausgeübt. Das wirtschaftliche Eigentum am gesamten Unternehmen sei von Beginn an beim Pächter gelegen. Ein Rauchfangkehrergewerbe könne nur von einem Rauchfangkehrermeister persönlich ausgeübt werden. Der Einsatz eines gewerberechtlichen Geschäftsführers sei bei den Rauchfangkehrern gesetzlich untersagt. Da der Bw. selbst über keine Ausbildung zum Rauchfangkehrermeister verfüge, sei es ihm nicht möglich, die

unternehmerische Tätigkeit jemals selbst aufzunehmen. Die Betriebsaufgabe sei daher „bereits in der fernen Vergangenheit“ erfolgt. Ein Beweis darüber könne nicht mehr erbracht werden, da infolge Ablaufes der Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren keine diesbezüglichen Unterlagen mehr aufliegen würden. Da mit der Verpachtung eine Betriebsaufgabe verbunden gewesen sei, seien die Pachteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst und vom Finanzamt auch derart veranlagt worden.

(8) Das Finanzamt ging demgegenüber vom Vorliegen einer Betriebsaufgabe aus und erfasste die „Pachtablöse“ im angefochtenen Bescheid unter dem Titel „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ als Veräußerungsgewinn. In der Bescheidbegründung wird hiezu im Wesentlichen wie folgt ausgeführt: Mit dem 2006 abgeschlossenen (undatierten) Vertrag betreffend „Pachtablöse“ sei die Vereinbarung vom 26. Februar 1979 aufgekündigt worden. Es habe sich von Beginn an um eine gewerbliche Verpachtung des halben Rauchfangkehrerbetriebes gehandelt. Insbesondere werde auf das einseitige Kündigungsrecht des Bw. (nach Vollendung des 24. Lebensjahres) sowie auf das anteilige Beteiligungsrecht gemäß Punkt V. des Übereinkommens aus dem Jahre 1979 verwiesen. Dieses Übereinkommen sei bis 2006 „gelebt“ und die Pachteinnahmen seien fälschlicherweise immer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt worden. Eine Betriebsaufgabe hätte laut Vertrag nur durch eine Willenserklärung des Bw. herbeigeführt werden können. Der andere Vertragspartner hätte über keine Kündigungsmöglichkeit verfügt. Der Bw. hätte gemäß Punkt V. des Übereinkommens jederzeit mit allen Rechten und Pflichten wieder in das Unternehmen eintreten können. Durch den (befristeten) Kündigungsverzicht des Bw. hätte jedenfalls bis zum Jahr 1991 gar keine Betriebsaufgabe erfolgen können. Eine spätere Betriebsaufgabe sei laut Aktenlage nicht erfolgt.

Das Finanzamt ermittelte den zu versteuernden Veräußerungsgewinn unter Abzug der ausstehenden Pacht sowie des halben Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 mit einem – der Höhe nach unstrittigen – Betrag von € 44.790,--.

(9) In der fristgemäß eingebrachten Berufung wird nun ergänzend vorgebracht:

Nach nunmehr mehreren Jahrzehnten, die seit dem Beginn der Verpachtung vergangen sind, könne kein dem Bw. zurechenbares, anteiliges Betriebsvermögen mehr vorhanden sein. Sämtliche zu Beginn der Verpachtung vorhandenen Wirtschaftsgüter hätten vom Pächter in der Zwischenzeit ausgetauscht werden müssen. Auch ein damals allenfalls vorhandener Firmenwert könne nach Ablauf von 30 Jahren nicht mehr existent sein. Daher könne daraus auch kein Aufgabegewinn erzielt werden. Das Gesamtbild der Verhältnisse habe bereits damals für die Absicht des Bw. gesprochen, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht weiter aufrechtzuerhalten. Die Aufrechterhaltung durch den Bw. wäre mangels Ausbildung zum Rauchfangkehrermeister auch gar nie möglich gewesen. Daher sei spätestens im

Jahre 1991 die Betriebsaufgabe gegeben gewesen, weshalb auch die Pachteinahmen in den Steuererklärungen jeweils als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst worden seien. Eine ursprünglich unterlassene Besteuerung des Aufgabegewinnes könne nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden. Das Übereinkommen vom 15. Jänner 1979 sei dem Finanzamt bereits von Anfang an bekannt gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. zB *Doralt*, EStG 10. Auflage, § 24 Tz 155ff.; Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2011, § 24 Rz 43; und die dort jeweils angeführte Judikatur) ist die Verpachtung eines Betriebes für sich allein grundsätzlich nicht als Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG anzusehen; diese stellt vielmehr eine Art des Ruhens des Betriebes dar.

Die Frage, ob im Falle der Verpachtung dennoch eine Betriebsaufgabe 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 nach außen erkennbare Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen (zB VwGH vom 25. Juni 2008, [2008/15/0088](#)). Eine Betriebsaufgabe kann sohin bei Verpachtung des Betriebes nur ausnahmsweise – bei Vorliegen besonderer Umstände – angenommen werden.

Maßgeblich sind die objektiv erkennbaren, äußeren Verhältnisse; einer (subjektiven) Absichtserklärung des Verpächters kommt keine entscheidende Bedeutung zu (*Doralt*, aaO, § 24 Tz 156, mwH). Für die Frage, ob die (Wieder)Aufnahme der Tätigkeit (un)wahrscheinlich ist, kommt den Bestimmungen des Pachtvertrages entscheidende Bedeutung zu.

Im Falle der Verpachtung eines Betriebes ist daher zu prüfen, ob die gegebenen Tatsachen, insbesondere die Bestimmungen des betreffenden Pachtvertrages, mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür sprechen, dass der Verpächter selbst den Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird (vgl. zB VwGH vom 3. Oktober 1984, [83/13/0004](#); VwGH vom 26. April 1989, [88/14/0096](#); vom 26. Jänner 1999, 97/14/0089; uva.).

Als Indizien *für* eine Betriebsaufgabe aus Anlass einer Verpachtung gelten zB das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, der Abschluss des Pachtvertrages auf unbestimmte Zeit bei beiderseitigem Kündigungsausschluss, die Zuerkennung einer Alterspension (an den Ver-

pächter) oder ein hohes Alter und angegriffener Gesundheitszustand des Verpächters (vgl. die bei *Doralt*, aaO, § 24 Tz 158 angeführten Judikate).

Lassen hingegen die Bestimmungen des Pachtvertrages die Möglichkeit der Wiederaufnahme der Tätigkeit offen, so liegt keine Betriebsaufgabe vor. Ebenso wenig spricht eine andere (unternehmerische) Tätigkeit des Verpächters zwingend für eine Betriebsaufgabe (*Doralt*, aaO, § 24 Tz 163).

Weitere Indizien *gegen* eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Betriebsverpachtung sind etwa -- eine Vereinbarung über die Rückübertragung des Betriebes (VwGH vom 23. März 1988, [87/13/0065](#));

-- die Verkürzung der Pachtdauer bei Tod des Pächters (VwGH vom 4.5.1982, [82/14/0041](#));

-- die Nichtübernahme von Verbindlichkeiten aus der Zeit vor Beginn der Verpachtung (Jakom/*Kanduth-Kristen*, aaO, § 24 Rz 45);

-- die Möglichkeit des Rückkaufes (bzw. der Ablöse) des notwendigen Betriebsvermögens (vgl. zB VwGH vom 26. April 1989, [88/14/0096](#)).

Sämtliche Indizien sind im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu würdigen (zB VwGH vom 19. Februar 1997, [94/13/0206](#)).

Doralt vertritt überhaupt die Meinung, dass die Verpachtung eines Betriebes in keinem Fall eine Betriebsaufgabe begründen kann (s. dazu näher dessen Ausführungen aaO, § 24 Tz 165).

In Anbetracht dieser Rechtsausführungen ging das Finanzamt bei der gegebenen Sachlage, insbesondere auf Grund der Bestimmungen der Vereinbarung vom 15. Jänner 1979, zutreffend davon aus, dass es im Berufungsfall erst im Streitjahr – und nicht schon, wie der Bw. vermeint, früher (1979 bzw. 1991) - zu einer Betriebsaufgabe gekommen ist:

Mit dem im Jahre 1979 abgeschlossenen Übereinkommen übertrug der Bw. explizit (nur) die Hälfte des von ihm geerbten Rauchfangkehrerunternehmens an seinen Onkel, während die andere Hälfte verpachtet wurde. Das Pachtverhältnis wurde zwar auf unbestimmte Zeit begründet, ab Vollendung seines 24. Lebensjahres (im Jahr 1991) war der Bw. jedoch zur jederzeitigen (!) Aufkündigung der Pacht berechtigt (Punkt IV. des Vertrages). Zudem wurde dem Bw. das Recht eingeräumt, sich nach Vollendung des 24. Lebensjahres jederzeit (!) entsprechend seinem Eigentumsanteil im Ausmaß von 50% am Unternehmen zu beteiligen (Punkt V.). Der Bw. verpflichtete sich für diesen Fall, dem Pächter die zwischenzeitig als notwendiges Betriebsvermögen angeschafften Wirtschaftsgüter anteilig abzulösen. Das Betriebsgebäude sollte diesfalls im alleinigen Eigentum des Onkels verbleiben, dieser verpflichtete sich jedoch, das Gebäude dem Bw. für die (allenfalls eintretende) gemeinsame Betriebsführung unentgelt-

lich zur Verfügung zu stellen. Der Pächter verpflichtete sich des Weiteren im Falle der Zurücklegung der Rauchfangkehrerkonzession diese ausschließlich zu Gunsten des Bw. zurückzulegen (Punkt VI.). Ein Teil der Verbindlichkeiten (Darlehen, s. Punkt IX.) aus der Zeit vor Beginn des Pachtverhältnisses wurde vom Pächter nicht übernommen. Punkt XV. des Übereinkommens sah schließlich für den Fall des Todes des Pächters die alleinige Unternehmensführung durch den Bw. vor. Den Erben wurde diesfalls zwar die Möglichkeit eingeräumt, sich mit 50% am Unternehmen zu beteiligen oder ihrerseits den Unternehmensanteil des WJ an den Bw. zu verpachten. Eine Fortsetzung des mit Übereinkommen vom 15. Jänner 1979 begründeten Pachtverhältnisses (Verpachtung des halben Anteiles des Bw. an Herrn WJ) war aber nicht vorgesehen. Die Zurücklegung der Konzession war auch in diesem Fall ausschließlich zu Gunsten des Bw. vereinbart.

Diese vertragliche Gestaltung ließ dem Bw. unzweifelhaft jede Möglichkeit offen, sich hinkünftig an der Führung des Rauchfangkehrerunternehmens zu beteiligen. Genau dieser Umstand wurde seinerzeit auch vom PflEGschaftsgericht als ganz wesentlicher Vorteil für den damals noch minderjährigen Bw. gesehen. Es bestanden auf Seiten des Bw. keine Hindernisse, eine entsprechende Ausbildung zu absolvieren bzw. die erforderliche Gewerbeberechtigung (wieder) zu erlangen. Der Inhalt des Pachtvertrages lässt also nicht – wie es für die Annahme einer Betriebsaufgabe zum damaligen Zeitpunkt erforderlich wäre – den Schluss zu, dass dem Bw. mit hoher Wahrscheinlichkeit die Möglichkeit genommen wäre, den Betrieb in absehbarer Zeit (anteilig) auf eigene Rechnung zu führen.

Aber auch im Jahre 1991 traten keine objektiv erkennbaren Umstände, die für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe gesprochen hätten, zutage. Der Bw. vollendete zwar das 24. Lebensjahr, die im Übereinkommen vom 15. Jänner 1979 festgelegte Vertragslage blieb jedoch unverändert bestehen. Wollte man – dem Berufungsvorbringen folgend - tatsächlich bereits zu diesem Zeitpunkt allein auf Grund der Vollendung des 24. Lebensjahres eine Betriebsaufgabe unterstellen, so würden sich jene Vertragsbestimmungen, die explizit für die Zeit *nach* Vollendung des 24. Lebensjahres zu Gunsten des Bw. ein (jederzeitiges) Kündigungs-, Beteiligungs- und Betriebsführungsrecht vorsahen, als völlig sinn- und inhaltsleer erweisen.

Gerade diese Bestimmungen, mögen sie zum Teil auch vom PflEGschaftsgericht in den Vertrag „hineinreklamiert“ worden sein, bringen aber nach hA. Ansicht deutlich die Intention zum Ausdruck, dem Bw. die – jederzeitige - Möglichkeit der hinkünftigen Betriebsführung (gemeinsam mit dem Onkel) offen zu lassen.

Wenn der Bw. – wie in seiner Berufung ins Treffen geführt wird - im Übereinkommen vom 15. Jänner 1979 zu Gunsten des Pächters eine „*Verzichtserklärung auf seine Konzession*“

abgegeben hat, so stand doch dieser Umstand auf Grund der dargestellten, bis zum Jahre 2006 bestehenden Vertragslage weder der (Wieder-)Erlangung der Konzession noch einer allfälligen Aufnahme der Tätigkeit bzw. einer (anteiligen) Übernahme der Betriebsführung durch den Bw. im Rauchfangkehrerunternehmen entgegen.

Erst mit Abschluss des Vertrages über die Zahlung einer Pachtablöse im Jahr 2006 begab sich der Bw. – nach außen erkennbar – sämtlicher seiner ihm aus dem Übereinkommen vom 15. Jänner 1979 zukommenden Rechte. Dieser Vertrag bringt nicht nur das Ende des Pachtverhältnisses zum Ausdruck, sondern darüber hinaus insbesondere auch den Verzicht des Bw. auf sein Recht, sich jederzeit am Betrieb bzw. an der Unternehmensführung zu beteiligen. Es mag durchaus sein, dass dem Bw. für sich bereits wesentlich früher klar gewesen ist, den gegenständlichen Rauchfangkehrerbetrieb niemals führen bzw. in diesem niemals tätig sein zu wollen. Objektiv trat diese Absicht jedoch erstmals mit Abschluss der Vereinbarung über die Pachtablöse im Jahr 2006 nach außen in Erscheinung. Mit dieser Vereinbarung wurde offenkundig, dass es der Bw. nicht (mehr) in Betracht zog, jemals in irgendeiner Weise im von seinem Vater herrührenden Rauchfangkehrerbetrieb tätig zu werden. Da in dieser Vereinbarung eine Abgeltung der ausstehenden Pacht bis zum 31. Dezember 2006 festgehalten ist, ist die Betriebsaufgabe auch mit diesem Zeitpunkt anzunehmen.

Dieser Beurteilung durch den UFS steht auch der in der Berufung geltend gemachte Umstand nicht entgegen, dass das Finanzamt die Pachteinnahmen stets – erklärungsgemäß – als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt hat. Diese wären mangels Betriebsaufgabe richtigerweise als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen gewesen. Die Tatsache, dass die Abgabenbehörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde jedoch nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als unrichtig zu beurteilen. Abgesehen davon brachte diese Einordnung unter die falsche Einkunftsart für den Bw. keinen erkennbaren Nachteil (insbesondere nicht hinsichtlich der Höhe der Abgabenbelastung).

Wenn schließlich mehrfach vorgebracht wird, der Bw. habe im Rauchfangkehrerbetrieb niemals eine Tätigkeit entfaltet, so verhilft auch dieser Umstand der Berufung nicht zum Erfolg. Tatsache ist, dass der Bw. nach dem Tode seines Vaters (bzw. nach erfolgter Einantwortung) über die wesentlichen Betriebsgrundlagen und sohin hinsichtlich des gesamten Rauchfangkehrerbetriebes bzw. nach Abschluss der Vereinbarung vom 15. Jänner/26. Februar 1979 hinsichtlich des halben Betriebes Verfügungsberechtigt war. Dass er in diesem Betrieb letztendlich selbst niemals tätig war, ist nicht entscheidungswesentlich. Denn die Verpachtung ist auch dann ein betrieblicher Vorgang, wenn ein Betrieb erworben

und am selben Tag verpachtet wird, sohin der Pflichtige in diesem gar niemals aktiv tätig gewesen ist (s. dazu zB *Doralt*, aaO, § 24 Tz 164/1).

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 24. April 2012