



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Heinz Hengl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung des Bw., X, vertreten durch TPA Horwath, Steuerberatung, 9020 Klagenfurt, Walther-von-der Vogelweideplatz 4, vom 24. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch HR Dkfm.Dr. Wilhelm Ottowitz, vom 22. September 2005 betreffend 1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1998 sowie 2) Einkommensteuer 1998 nach der am 4. Mai 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid betreffend Einkommensteuer 1998 wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die beiden angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Fälligkeit der festgesetzten Abgabe erfährt durch diese Entscheidung keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Mit dem zwischen RWS. als Übergeber einerseits und Mag.pharm. RWJ. (Bw. und Sohn des Übergebers) als Übernehmer andererseits abgeschlossenen Übergabs- und Leibrentenvertrag

vom 14. Jänner 1977 erhielt Letztgenannter das vom Übergeber betriebene Drogerie- und Parfümerieunternehmen mit den Betriebsstätten in K,PG, und F,H, übertragen. Beide Betriebe wurden zunächst vom Bw. selbst geführt. Mit Unternehmenspachtvertrag vom 27. Mai 1988 verpachtete der Bw. diese Betriebe an den Drogisten GW um einen monatlichen Pachtzins von S 33.000,--.

Im besagten Bestandvertrag hielten die Vertragsparteien ua. Nachstehendes fest:

"[..]

2.

Pachtgegenstand

[..]

2.4. Der Verpächter legt die beiden Konzessionen vom 21.07.1977, Zl. 1, erteilt von der Bezirkshauptmannschaft K und vom 14.06.1977, Zl. 14.545/4/77, erteilt vom MagK, zugunsten des Pächters zurück.

3.

Firmenfortführung

Die Parteien stimmen darin überein, dass das verpachtete Unternehmen, wie es derzeit liegt und steht, unter der bisherigen Firma Drogerie "L", RW, bzw. "RD", mit oder ohne Beifügung eines das Pachtverhältnis andeutenden Zusatzes fortgeführt werden kann.

4.

Beginn und Dauer des Pachtverhältnisses

4.1. Das Pachtverhältnis beginnt mit 06. Juni 1988 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

4.2. Die Parteien sind berechtigt, das Pachtverhältnis unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum Letzten eines jeden Kalenderjahres aufzukündigen. Die Aufkündigung hat mittels eingeschriebenen Briefes an die zuletzt bekannte Adresse zu erfolgen.

4.3. Der Verpächter verzichtet darauf, dieses Pachtverhältnis zu einem früheren Zeitpunkt als zum 31.12.2003 aufzukündigen, es sei denn, dass

a) der Verpächter mit dem Standort K,PG, eine Apothekenkonzession verliehen erhält, in welchem Fall eine Kündigung durch den Verpächter aber frühestens zum 31.12.1998 möglich wäre,

oder

b) der vom Verpächter für die verpachteten Geschäftsräumlichkeiten zu entrichtende Mietzins durch eine gesetzlich zulässige Maßnahme der Vermieterseite um mehr als monatlich S 8.000,-- netto erhöht wird.

[..]

8.

Betriebspflicht

Der Pächter ist verpflichtet, in den übernommenen Räumlichkeiten das gepachtete Unternehmen weiterzuführen. Er hat hierbei die Grundsätze eines ordentlichen Kaufmannes ebenso zu beachten wie sämtliche Behördenauflagen.

[..]

9.

Dienstverhältnisse

9.1. Derzeit sind in den beiden Betrieben 4 Angestellte und 2 Lehrlinge beschäftigt, von den Angestellten ist eine Mitarbeiterin derzeit in Karenzurlaub.

9.2. Wegen der vertragsgegenständlichen Übertragung des Unternehmens an den Pächter bietet dieser den in den beiden Betrieben Beschäftigten an, das Dienstverhältnis unter den bisherigen Bedingungen fortzusetzen. Er tritt mit Zustimmung der Beschäftigten in die bestehenden Dienstverhältnisse ein.

9.3. Ausdrücklich wird zwischen dem Verpächter und dem Pächter eine Abgrenzung hinsichtlich der, aus diesen Dienstverhältnissen sich ergebenden Ansprüche in der Form vereinbart, dass allfällige Abfertigungen oder sonstige Ansprüche, welcher Art immer, bis zum Abschluss dieses Pachtvertrages vom Verpächter ohne Anspruch auf Rückersatz durch den Pächter anteilmäßig zu tragen sind.

9.4. Erst ab dem Stichtag des Abschlusses des Pachtvertrages sind diese Ansprüche anteilmäßig vom Pächter zu tragen. Die anteilmäßige Aufteilung hat in der Form zu erfolgen, dass der Verpächter zB. im Falle einer Abfertigung eines vom Pächter weiter beschäftigten Dienstnehmers jenen Betrag bezahlt, der sich aus der Anzahl jener Monate ergibt, die bei Auflösung zum 31.05.1988 für die Berechnung der Abfertigung heranzuziehen gewesen wären, multipliziert mit einem Betrag, der sich aus der Höhe des zuletzt vom Verpächter bezahlten Entgeltes zuzüglich der kollektivvertraglichen Lohnsteigerungen errechnet.

9.5. Unbeschadet dieser Vereinbarung ist der Pächter berechtigt, die Dienstverhältnisse aufzukündigen bzw. bei Vorliegen von Entlassungsgründen sofort aufzulösen, wobei in all diesen Fällen die Abrechnung mit den Dienstnehmern wie oben beschrieben durchzuführen ist.

11.

Investitionen und Erhaltung des Pachtgegenstandes

11.1. Der Pächter ist berechtigt, bei gebrauchtem Inventar bzw. sonstigen beweglichen Wirtschaftsgütern Investitionen aller Art durchzuführen, insbesondere das gebrauchte Inventar bzw. die gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgüter durch neue zu ersetzen.

11.2. Das dadurch ersetzte Inventar oder sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter werden dem Verpächter zur Verfügung gestellt. Werden sie von diesem nicht übernommen, so ist der Pächter zur Demontage, ohne Anspruch auf Rückersatz durch den Verpächter, berechtigt.

11.3. Bei Beendigung des Pachtverhältnisses können die oben beschriebenen Ersatzinvestitionen des Pächters vom Verpächter abgelöst werden, wobei für die Berechnung der Ablöse eine generelle zehnjährige Nutzungsdauer vereinbart und zugrunde gelegt wird. Dabei hat der Verpächter nur jeweils den aliquoten Teil des Anschaffungswertes an den Pächter zu bezahlen. Lehnt der Verpächter die Ablöse der Investitionen ab, so ist der Pächter berechtigt, die von ihm angeschafften beweglichen Wirtschaftsgüter entschädigungslos zu entfernen.

[..]

12.

Weitergabe des Pachtobjektes

Der Verpächter erklärt schon jetzt ausdrücklich, mit einer Weiterverpachtung, Vergesellschaftung oder sonstigen Weitergabe des Pachtgegenstandes einverstanden zu sein, sofern alle Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag überbunden werden, der bisherige Pächter für alle finanziellen Erfüllungen aus diesem Vertragsverhältnis solidarisch haftbar bleibt und der Verpächter nicht begründeten Einwand gegen die Person des neuen (Mit-) Pächters erhebt. Ein solcher Einwand kann sich aber nicht gegen die Kinder des Pächters richten.

[..] "

Aktenkundig in diesem Zusammenhang ist die mit 31. Mai 1988 datierte Eingabe des vormaligen steuerlichen Vertreters Dr. P, mit welcher dieser dem Finanzamt gegenüber mitteilte, dass sein Mandant (Bw.) die in K,PG, situierte Drogerie verpachtet habe. Dass diese Verpachtung, wie nunmehr vom Bw. ventiliert, eine Betriebsaufgabe darstellen würde, fand darin keine Erwähnung.

Mit Schreiben vom 25. Mai 1998 teilte die WTHGmbH GmbH als nunmehrige steuerliche Vertreterin dem Finanzamt mit, dass der Bw. seine in Bestand gegebenen Drogeriebetriebe in

K und F mit 1. Jänner 1997 aufgegeben habe, "da seitens des Abgabepflichtigen nicht mehr die Absicht bestehe, einen dieser Betriebe selbst zu führen." Gleichzeitig wurde der Aufgabegewinn unter Berücksichtigung von Alter und Wert der Einrichtungsgegenstände mit S 0,-- ermittelt.

In den Verwaltungsakten findet sich ferner ein vom Magistrat der St K, Gewerbeamt, übermittelter Gewerberegisterauszug, aus dem hervorgeht, dass die Berechtigung für die Ausübung des Drogeriegewerbes in Bezug auf die Betriebsstätte in K für den Bw. mit Datum 30. Juni 1998 endete; die Gewerbeberechtigung für die Betriebsstätte in F wurde indessen bereits mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft K vom 17. September 1988, Zl. 2, gelöscht.

Fest steht weiters, dass das besagte Pachtverhältnis zwischen dem Bw. und GW im August 1998 einvernehmlich aufgelöst wurde. Dies sei, so der Bw., über Ersuchen des Pächters aufgrund ständig rückläufiger Umsatzzahlen geschehen.

Im Februar 1999 veräußerte der Bw. sodann sein Mietrecht an der Liegenschaft "PG" an den Gebäudeeigentümer HS um S 2.000.000,-- zuzüglich 20% USt.

Im Gefolge einer die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung stellte die Prüferin den soeben geschilderten Veräußerungsvorgang fest und teilte diesen Sachverhalt dem Finanzamt zur weiteren steuerlichen Auswertung mit.

Das Finanzamt erließ zunächst im wiederaufgenommenen Verfahren betreffend das Jahr 1997 einen Einkommensteuerbescheid, in welchem die für die Rückgabe des Mietrechtes erhaltene Ablösesumme als Aufgabegewinn in Ansatz gebracht wurde. Der Bw. berief sowohl gegen den Wiederaufnahmsbescheid als auch gegen den sich darauf stützenden Sachbescheid. Mit Berufungsentscheidung vom 5. Jänner 2005, GZ AA, gab der UFS der Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid Folge und hob diesen ersatzlos auf. Als Folge dieser Aufhebung wurde die Berufung gegen den Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 1997) als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Mit Vorhalt vom 30. Dezember 2004 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, aufgrund der Faktenlage sei anzunehmen, dass die Betriebsaufgabe im Jahre 1998 stattgefunden habe. Für eine derartige Annahme sprächen einerseits die Zurücklegung der beiden Konzessionen für den Betrieb des Drogistengewerbes per 30. Juni 1998 sowie des damit verbundenen Handelsgewerbes per 1. September 1998, andererseits die Beendigung des Pachtverhältnisses mit Herrn GW. Darüber hinaus habe der Bw. in diesem Zeitraum damit begonnen, in Vertragsverhandlungen mit dem Hauseigentümer HS hinsichtlich einer Rückgabe der Mietrechte am Objekt "PG" einzutreten.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Jänner 2005 wiederholte die steuerliche Vertretung im Wesentlichen ihr bereits im Berufungsverfahren betreffend das Jahr 1997 erstattete Vorbringen. Ergänzend führte diese aus, dass eine Verpachtung für sich allein betrachtet noch keine Betriebsaufgabe darstelle. Eine solche liege erst dann vor, wenn gewisse Umstände hinzuträten, welche objektiv darauf schließen ließen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses nicht mehr in der Lage sei, den Betrieb fortzuführen, oder wenn sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spreche, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses nicht mehr fortzuführen. Indizien für eine Betriebsaufgabe durch Verpachtung seien etwa in der Zurücklegung der Gewerbeberechtigung, im hohen Alter des Verpächters, in der Veräußerung statt der Verpachtung der Geschäftseinrichtung, udgl., zu erblicken. Im gegenständlichen Fall ergäbe sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse, dass der Bw. bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages im Jahre 1988 seine Drogeriebetriebe aufgegeben habe, da bereits damals aufgrund der Indizienlage mit hoher Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen gewesen sei, dass dieser die Betriebe nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen würde.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur darauf hinweise, diene eine vereinbarte vorzeitige Vertragsauflösung in erster Linie dazu, die finanziellen Mindestinteressen des Verpächters zu sichern. Im vorliegenden Fall sei vereinbart worden, dass es dem Pächter gestattet sei, das Pachtobjekt unterzuverpachten. Aus diesem Umstand sei keinesfalls zu erschließen, dass der Verpächter den Betrieb jemals wieder auf eigene Rechnung führen würde.

Von Seiten der steuerlichen Vertretung wurde weiters vorgebracht, dass der Bw. bereits im Juli 1988 gemeinsam mit der Apothekerin Mag. HP die Stadtapotheke x "Mag.PW " eröffnet habe. Entgegen der finanzamtlichen Ansicht spreche dieser Fakt eindeutig für eine im Jahre 1988 erfolgte Betriebsaufgabe, zumal der Bw. in diesem Kalenderjahr auch seine Wohnung in K veräußert und seinen ordentlichen Wohnsitz nach x verlegt habe. Die Verpachtung des Drogerieunternehmens dokumentiere daher klar den getroffenen Entschluss, nicht zwei Unternehmungen – nämlich einen Apothekenbetrieb in x und einen Drogeriebetrieb in K – auf eigene Gefahr und Rechnung führen zu wollen. Die Verpachtung des Drogerieunternehmens in K sei Folge gewesen von ständig rückläufigen Geschäftsergebnissen, deren Ursache in der immer massiver werdenden Konkurrenzsituation, hervorgerufen durch überregionale Drogerieketten, begründet gelegen sei. Allein aufgrund dieses Faktums fehle für die Annahme, dass nach Beendigung des Pachtverhältnisses das Drogerieunternehmen in K wieder durch den Bw. selbst geführt hätte werden sollen, jeglicher Anhaltspunkt. Darüber hinaus wäre es dem Bw. aus zeitlichen Gründen gar nicht möglich gewesen, einen Apothekenbetrieb in x und ein Drogerieunternehmen in K gleichzeitig zu betreiben, zumal die

Leitung der Apotheke – zumindest während den Geschäftszeiten – die physische Anwesenheit des Bw. erfordere.

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Sachbescheid (Einkommensteuer 1998), in welchem als Aufgabegewinn der gemeine Wert des Mietrechtes – dieser wurde in Höhe der erhaltenen Ablösezahlung (S 2,000.000,-- abzüglich S 100.000,-- Freibetrag) angenommen – in Ansatz gebracht wurde.

Der Bw. berief sowohl gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO als auch gegen den sich darauf stützenden Einkommensteuerbescheid. Als Berufungsgrund gegen den verfahrensrechtlichen Bescheid führte die steuerliche Vertretung ins Treffen, dass die Betriebsaufgabe dem Finanzamt mit Schreiben vom 25. Mai 1998, somit zeitgerecht, mitgeteilt worden sei. Es seien daher keine neuen Tatsachen hervorgekommen, welche eine nunmehrige Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Aus diesem Grunde werde daher beantragt, den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens ersatzlos aufzuheben.

In den Berufungseinwendungen gegen den Einkommensteuerbescheid wurde vorgebracht, dass nach den allgemeinen Kriterien eine Betriebsaufgabe nur dann vorliege, wenn der Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges sich aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begeben oder diese in sein Privatvermögen überführe. Die Betriebsaufgabe beginne mit dem Setzen objektiv erkennbarer, unmittelbar der Betriebsaufgabe dienender Handlungen. Der Beschluss bzw. die Ankündigung, den Betrieb aufgeben zu wollen, löse indessen als Vorbereitungshandlung ebenso wenig eine Betriebsaufgabe aus, wie die bloße Mitteilung an die Abgabenbehörde, den Betrieb aufzugeben zu haben. Im Lichte dieser Betrachtungen komme daher der Mitteilung vom 25. Mai 1998 lediglich deklarativer Charakter zu. Dieser Erklärung sei einzig und allein das Verständnis beizulegen, dass nunmehr die "Verpachtung" des bis zum Jahre 1988 geführten Betriebes beendet worden sei.

Die Gewerbeberechtigung für den Drogeriebetrieb in K sei ausschließlich aus dem Grunde aufrecht erhalten worden, da beabsichtigt gewesen sei, in x gemeinsam mit der Apotheke einen Drogeriebetrieb zu eröffnen. Die Aufrechthaltung der Konzession für K habe letztlich dazu geführt, dass die Gewerbeberechtigung für x mit dem Hinweis, dass es sich hier um eine weitere Betriebsstätte des Standortes K handle, sofort erteilt haben werden können. Ein neuerliches Gewerbeansuchen für den Standort x hätte die Eröffnung der Apotheke zum damaligen Zeitpunkt um einige Monate verzögert. Allein aus diesem Grunde sei damals über Empfehlung der dortigen Bezirkshauptmannschaft der Umweg über eine weitere Betriebsstätte gewählt worden. Faktisch sei damit – aus gewerberechtlicher Sicht – der

Betrieb der Drogerie von K nach x verlegt worden. Zu diesem Zwecke musste jedoch die Gewerbeberechtigung für den Standort K aufrecht erhalten und mitgeführt werden.

Gesondert hinzuweisen sei auf den Umstand, dass das Pachtverhältnis mit Herrn GW über dessen Ersuchen im Jahre 1998 aufgelöst worden sei. Herr W habe dies damit begründet, dass er auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung des Drogeriegewerbes gegen ständig rückläufige Umsätze bzw. Erträge anzukämpfen gehabt habe.

Hinsichtlich des Betriebsaufgabezeitpunktes wurde ausgeführt, dass die Drogerie in K de facto bis zum 30. April 1988 geführt worden sei. Auf Grund der beruflichen Ausbildung des Bw. als Pharmazeut sei es immer dessen erklärtes Berufsziel gewesen, eine Apotheke selbständig zu führen. So habe dieser bereits Mitte der Siebziger Jahre um eine Apothekenkonzession für den Standort x angesucht. Das diesbezügliche Behördenverfahren habe sich jedoch beinahe über eineinhalb Jahrzehnte erstreckt und sei dem Bw. erst im Jahre 1988, nach Aufhebung der sogenannten "Bedarfsprüfung" durch den Verfassungsgerichtshof, die Konzession für die Führung einer Apotheke in x erteilt worden. Im Hinblick auf die künftige Aufnahme des Apothekenbetriebes habe der Bw. bereits im Jahre 1987 damit begonnen, gemeinsam mit seiner Gattin am genannten Ort ein Wohn- und Geschäftshaus zu errichten. Als unmittelbare Konsequenz dieser beruflichen Neuorientierung seien daher die beiden Drogeriebetriebe in K und F verpachtet worden. Diese Vorgehensweise sei auch mittels schriftlicher Eingabe vom 31. Mai 1988 der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebracht worden.

Im gegenständlichen Fall seien, so die steuerliche Vertretung, eine Vielzahl von Indizien vorhanden, welche allesamt darauf hindeuten würden, dass der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe auf den Beginn der Verpachtung falle. Konkret wurden im Berufungsschreiben wörtlich nachstehende Indizien ins Treffen geführt:

- "Pachtdauer:
Gemäß Punkt 4 des Pachtvertrages beginnt das Pachtverhältnis mit 6. Juni 1988 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.
Gemäß Punkt 4.3 hat sich der Pächter darüber hinaus noch verpflichtet, das Pachtverhältnis nicht vor dem 31. Dezember 2003 (nach 15 Jahren) aufzukündigen.
- Zurücklegung der Gewerbeberechtigungen:
Gemäß Punkt 2 – Pachtgegenstand – wurde unter 2.4 vereinbart, dass der Verpächter seine beiden Konzessionen für K und F jeweils zu Gunsten des Pächters bei der Bezirkshauptmannschaft K zurücklegt.
- Warenlager:
Das gesamte Warenlager wurde vom Pächter in Form einer Pauschalabläse mitübernommen und auf eigene Rechnung in der Folge weiter veräußert.
- Dienstverhältnisse:
In Punkt 9 des Vertrages betreffend Dienstverhältnisse der Beschäftigten wurde vereinbart, dass der Pächter mit Zustimmung der jeweiligen Dienstnehmer die bestehenden Dienstverhältnisse fortsetzen kann, der Verpächter sich lediglich verpflichtet hat (Punkt 9.3 des Vertrages) sämtliche Abfertigungsansprüche, die bis zum Beginn des Pachtverhältnisses beim Verpächter entstanden sind, von diesem im

Fall des Entstehens des Abfertigungsanspruches zu leisten. Weiters wurde vereinbart, dass der Pächter jederzeit berechtigt ist, die Dienstverhältnisse aufzukündigen bzw. bei Vorliegen von Entlassungsgründen diese sofort aufzulösen.

- Weitergabe des Pachtobjektes:
Gemäß Punkt 12 – Weitergabe des Pachtobjektes – wurde vereinbart, dass der Verpächter ausdrücklich zustimmt, mit einer Weiterverpachtung, Vergesellschaftung oder sonstigen Weitergabe des Pachtgegenstandes einverstanden zu sein, sofern alle Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag mit überbunden werden."

Laut Berufungsvorbringen würden die genannten Aspekte in eindeutiger Weise demonstrieren, dass der Bw. nach Abschluss des Pachtvertrages nicht die Absicht gehabt habe, die in Bestand gegebenen Drogeriebetriebe jemals wieder auf eigene Gefahr und Rechnung zu führen. Die Betriebsaufgabe habe sich aus diesem Grunde daher bereits im April 1988 ereignet. Dieser Umstand sei jedoch seitens der Abgabenbehörde nicht erkannt worden. Nach stRpr des Verwaltungsgerichtshofes sei es unzulässig, eine verkannt gebliebene Betriebsaufgabe zu einem späteren Zeitpunkt nachzuholen.

Weiters sei die mit dem Gebäudeeigentümer abgeschlossene Vereinbarung über die Aufgabe bzw. Ablöse des Mietrechtes am Geschäftsobjekt "PG" als nicht steuerpflichtige Veräußerung der Einkunftsquelle als Ganzes zu werten.

In der am 4. Mai 2006 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Verfahrensparteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Der Bw. bzw. dessen steuerliche Vertretung brachten ergänzend vor, dass es die alleinige Aufgabe des Finanzamtes gewesen wäre, bereits im Jahre 1988 zu überprüfen, ob durch die Verpachtung eine Betriebsaufgabe ausgelöst worden sei. Jedenfalls sei bereits bei Abschluss des Pachtverhältnisses festgestanden, dass aufgrund der Konkurrenzlage ein dauerhafter Betrieb einer Drogerie in K keine Aussicht auf Erfolg gehabt hätte. Der Amtsvertreter wandte indessen ein, dass objektiv erkennbare Aufgabehandlungen erstmals 1998 vorgelegen hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und lit. c (Vorfragentatbestand) 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 (lit. b, Neuerungsstatbestand). Gemäß der stRpr des Verwaltungsgerichtshofes (zB. VwGH 24.4.1998, 95/15/0108) muss es sich um Tatsachen handeln, die ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens

zusammenhängen, also mit tatsächlichen Umständen, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften.

Die von der Amtspartei ins Treffen geführten Wiederaufnahmsgründe (Zurücklegung der Gewerbeberechtigung für Betriebsstätte in K per 30. Juni 1998; Auflösung des Pachtverhältnisses mit dem Pächter Wolf im August 1998; Eintritt in Vertragsverhandlungen mit Hauseigentümer Slama hinsichtlich Aufgabe der Mietrechte) stellen allesamt Tatsachen dar, die im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (2. November 1999) zwar existent waren, jedoch erst später, und zwar im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung im August 2003, der Finanzbehörde zur Kenntnis gelangt sind. Die von der Amtspartei angezogenen Wiederaufnahmsgründe stellen somit als "nova reperta" Tatsachen dar, deren rechtzeitige Kenntnis die bescheiderlassende Behörde möglicherweise dazu veranlasst hätte, einen im Spruch anders lautenden Bescheid zu erlassen. Die Entscheidungswesentlichkeit dieser neuen Tatsachen im Sinne einer abstrakten Eignung zur Herbeiführung eines anders lautenden Bescheidspruches liegt demnach vor.

Festzuhalten bleibt, dass die Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 25. Mai 1998 kein Hindernis für eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 darstellt. Aus dem besagten Schreiben geht lediglich hervor, dass der Bw. seit dem 1. Jänner 1997 nicht mehr die Absicht habe, die in Bestand gegebenen Drogeriebetriebe in K und F weiterzuführen. Wie bereits im Erwägungsteil der Berufungsentscheidung des UFS vom 5. Jänner 2005, GZ AA, dargelegt, löst die bloße Absichtserklärung eines Steuerpflichtigen, den Betrieb aufgeben zu wollen ebenso wenig eine Betriebsaufgabe aus, wie die Mitteilung an die Abgabenbehörde, den Betrieb aufgegeben zu haben (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065). Die Betriebsaufgabe beginnt mit dem Setzen objektiv erkennbarer, unmittelbar der Betriebsaufgabe dienender Handlungen (VwGH 23.5.1990, 89/13/0193).

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1998 erweist sich daher als berechtigt. Damit war die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid als unbegründet abzuweisen.

2. Einkommensteuer 1998

Strittig ist, ob eine Betriebsaufgabe bereits durch die Verpachtung der Drogeriebetriebe im Jahre 1988 als bewirkt gilt, oder aber, ob eine solche – zumindest in Bezug auf den Betrieb in K – erst mit dem nach außen in Erscheinung Treten objektiver Umstände, wie Zurücklegung der Gewerbeberechtigung, Auflösen des Pachtverhältnisses, etc., anzunehmen ist.

Grundsätzlich ist eine Betriebsaufgabe durch Verpachtung nur dann anzunehmen, wenn mit **hoher Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden kann, dass der Verpächter den Betrieb nie wieder auf eigene Gefahr und Rechnung führen wird** (VwGH 18.6.79,

3345/78; VwGH 4.5.82, 82/14/0041). Nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur ist es nicht notwendig, dass die Betriebsführung für den Verpächter wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit für immer ausgeschlossen sein muss (VwGH 3.10.1984, 83/13/0004); es genügt vielmehr ein hoher Grad an Wahrscheinlichkeit, dass eine Weiterführung des Betriebes durch den Verpächter nach Ablauf des Pachtverhältnisses aufgrund äußerer Umstände nicht erfolgen wird. Dieser Wahrscheinlichkeitsgrad ist an objektiven Kriterien zu messen. Eine diesbezügliche Absichtserklärung des Steuerpflichtigen ist für sich alleine unmaßgeblich. Die Indizien, welche für und gegen eine weitere Betriebsführung sprechen, sind in ihrer Gesamtheit gegeneinander abzuwägen, wobei letztlich das gewonnene Gesamtbild der Verhältnisse unter Zugrundelegung des obgenannten Maßstabes ("hohe Wahrscheinlichkeit") entscheidungswesentlich ist (VwGH 26.4.1989, 88/14/0096).

Zutreffend führt der Bw. bzw. dessen steuerliche Vertretung aus, dass die "Nachholung" einer bislang verkannt gebliebenen Betriebsaufgabe und – damit einhergehend – die Verlagerung derselben in eine spätere Veranlagungsperiode unzulässig ist (vgl. VwGH 14.9.88, 87/13/0100).

Als Indizien **für eine Betriebsaufgabe** aus Anlass einer Betriebsverpachtung gelten (Auszug aus den Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 5651)

- der Abschluss des Pachtvertrages auf lange oder unbestimmte Zeit bei beiderseitigem Ausschluss der Kündigung (VwGH 14.9.1988, 87/13/0100; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142),
- das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung bzw. das Löschen der Firma im Firmenbuch (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142),
- ein hohes Alter und ein schlechter Gesundheitszustand des Verpächters (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142),
- (das Ansuchen um) die Zuerkennung einer Pension durch den Verpächter (VwGH 30.4.1985, 82/14/0312; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096),
- die Veräußerung statt der Verpachtung der Geschäftseinrichtung, des Warenlagers bzw. der Kraftfahrzeuge an den Pächter (VwGH 18.5.1971, 1582/69; VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142),
- die vertragliche Absicherung der Möglichkeit der Beendigung des Pachtverhältnisses zwecks Veräußerung des Bestandobjektes,
- die Kündigung bzw. der Abbau der Arbeitnehmer (VwGH 12.3.1965, ; 0205/64, 0206/64, 0207/64, VwGH 18.5.1971, 1582/69),
- die Übergabe des Kundenstocks und des Firmenzeichens (VwGH 18.5.1971, 1582/69),

Gegen eine Betriebsaufgabe aus Anlass einer Verpachtung sprechen indessen ua.

- ein kurzfristiger (bestimmte Zeit) oder kurz aufkündbarer Pachtvertrag (VwGH 26.11.1975, 1307/75; VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096),
- eine Vereinbarung über die Rückübertragung des Betriebes (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065),

- die Nichtübernahme der Verbindlichkeiten aus der Zeit vor Beginn des Pachtverhältnisses durch den Pächter (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041),
- eine Vereinbarung über vorzeitige Auflösungsgründe (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041),
- das Beibehalten der Konzession oder der Protokollierung im Firmenbuch (VwGH 22.5.1996, 92/14/0142),
- die Betriebspflicht durch den Pächter (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096),
- das Weiterführen des Betriebes auf Grund des dem Verpächter zustehenden Gewerberechtes in dessen Geschäftsräumen und mit dessen Einrichtung (VwGH 18.1.1963, 2233/61),
- die Vermietung eines Geschäftslokales an einen branchengleichen Unternehmer, der die noch vorhandenen Waren des Vermieters für dessen Rechnung laufend veräußert (VwGH 22.12.1993, 92/13/0185),
- die Verpflichtung des Pächters zum Ersatz verloren gegangener oder beschädigter Einrichtungsgegenstände bzw. Übergabe einer gleichwertigen Geschäftseinrichtung bei Ablauf des Pachtvertrages (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096),

Im gegenständlichen Fall hatte der erkennende Senat auf Grundlage des Parteivorbringens im Zusammenhalt mit der festgestellten Indizienlage den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe in Bezug auf den Drogeriebetrieb in K zu ermitteln bzw. zu beurteilen.

Wie bereits im Sachverhaltsteil dargelegt, brachte der vormalige steuerliche Vertreter des Bw., Dr. P, mit Eingabe vom 31. Mai 1988 dem Finanzamt K wörtlich Nachstehendes zur Kenntnis:

"Mein oa. Klient wird mit Stichtag 1.6.1988 seine Drogerie in der pg an Herrn W G, Finanzamt K, St.Nr. 000, verpachten. Ab diesem Zeitpunkt werden daher unter der St.Nr. 111 keine Lohnsteuer, kein Dienstgeberbeitrag, kein DZ und keine Alkoholsteuer mehr abgeführt werden. Ich teile Ihnen dies mit, damit in Zukunft Mahnungen über die oben angegebenen Abgabenarten unterbleiben.

Herr Mag. RW betreibt zusammen mit Frau Mag. PK im Rahmen einer offenen Handelsgesellschaft die Stadtapotheke x (St.Nr. 333). Betriebsaufnahme ist voraussichtlich im Juli 1988."

Aus den Bilanzakten der Zeiträume 1988 bis 1992 ist ferner zu ersehen, dass die Pachteinnahmen der beiden Betriebe in K und F stets als gewerbliche Einkünfte erklärt wurden. Der Vollständigkeit halber ist anzuführen, dass die Aktenteile betreffend die Veranlagungszeiträume 1993 bis 1996 seitens der Amtspartei nicht zur Vorlage gebracht wurden bzw. werden konnten.

Dem Berufungsvorbringen, wonach eine Betriebsaufgabe bereits im Jahre 1988, und zwar anlässlich der Verpachtung der beiden Drogeriebetriebe, stattgefunden haben soll, vermag sich der erkennende Senat aus folgenden Überlegungen heraus nicht anzuschließen:

Die Textierung der obzitierten Eingabe vom 31. Mai 1988 lässt lediglich erkennen, dass der Bw. seinen Drogeriebetrieb in K fortan nicht mehr selbst führt, sondern diesen eben in Bestand gegeben hat. In keiner Weise jedoch lässt sich aus dieser Mitteilung erschließen, dass der Bw. diesen Betrieb pro futuro mit hoher Wahrscheinlichkeit nie wieder auf eigene Gefahr

und Rechnung führen werde. Dagegen sprechen die im Folgenden genannten objektiven Kriterien.

Prinzipiell gilt, dass eine Betriebsverpachtung nicht als Betriebsaufgabe zu werten ist, sondern stellt eine solche – ohne Hinzutreten besonderes gelagerter, einzelfallspezifischer Umstände – vielmehr ein Ruhen des Betriebes dar (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 24 Tz 155).

Im vorliegenden Fall beließ der Bw. die Abgabenbehörde über Jahre hinweg in der Meinung, dass die Verpachtung keineswegs endgültig sei. So wurden die Pachteinkünfte als gewerbliche Einkünfte erklärt. Nach außen hin gab der Bw. somit stets kund, dass eine Betriebsaufgabe nicht vorliege. Entgegen den Berufungsausführungen wäre es sehr wohl Sache des Bw. gewesen, darzutun, und insbesondere dem Finanzamt zeitgerecht mitzuteilen, dass die Verpachtung als endgültig anzusehen sei und eine Wiederaufnahme des bzw. der in Bestand gegebenen Betriebe(s) aller Voraussicht nach nicht mehr erfolgen werde. Statt dessen gab der nunmehrige steuerliche Vertreter erst unmittelbar vor Beendigung des Pachtverhältnisses (August 1998), und zwar mit Eingabe vom 25. Mai 1998, dem Finanzamt K bekannt, dass seine Mandantschaft die verpachteten Gewerbebetriebe in K und F "per 1. Jänner 1997 aufgegeben habe, da nunmehr nicht mehr die Absicht bestehe, einen dieser Betriebe wieder selbst zu führen".

Wie bereits oben ausgeführt, beginnt die Betriebsaufgabe mit dem Setzen objektiv erkennbarer unmittelbar der Betriebsaufgabe dienender Handlungen (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0193). Der Beschluss bzw. die Ankündigung den Betrieb aufgeben zu wollen, löst indes keine Betriebsaufgabe aus (VwGH 23. 3.1988, 87/13/0056). Der Qualifikation der Betriebsaufgabe als tatsächlichen Vorgang entspricht es nämlich von der sogenannten Betriebsaufgabe(Absichts)erklärung, wie sie etwa in der deutschen Rechtspraxis als konstitutives Element des Aufgabentatbestandes gefordert wird, in Österreich Abstand zu nehmen (Kofler, Handbuch der Betriebsaufgabe, 1988, S 32). Dies war auch der Grund dafür, weshalb der UFS in seiner Entscheidung GZ AA im Rahmen des als Vorfrage zu beurteilenden Vorliegens einer Betriebsaufgabe im Jahr der Wiederaufnahme (1997) ausgesprochen hatte, dass eine derartige jedenfalls im Streitjahr mangels Vorhandenseins objektiver Kriterien nicht stattgefunden habe.

Aufgrund des Umstandes, dass einer Willenserklärung kein konstitutiver Gehalt beizulegen ist, kann eine solche prinzipiell weder als Begründung für eine Betriebsaufgabe im Jahr 1988 noch für eine im Jahr 1998 dienlich gemacht werden. Wohl aber kann in Ansehung der Erklärung vom 25. Mai 1998 festgehalten werden, dass – diametral zum späteren Berufungsvorbringen – nach Einschätzung des Bw. selbst, die Betriebsaufgabe erst im Jahre 1997, somit neun

Jahre nach dem im Berufungsverfahren behaupteten Zeitraum, stattgefunden habe bzw. haben sollte. Erst im Berufungsverfahren änderte der Bw. sein ursprüngliches Vorbringen, zumal dieser offenbar erkennen musste, dass der anfänglich angedachte Zeitpunkt (1. Jänner 1997) in Ansehung einer schlagend werdenden Steuerpflicht hinsichtlich der Mietrechtsablöse sich nachteilig auswirken würde.

Nach Ansicht des erkennenden Senates sprechen nachstehende – objektive – Indizien gegen das Vorliegen einer Betriebsaufgabe im Jahre 1988 bzw. für eine solche im Zeitraum 1998:

Fakt ist, dass der 1945 geborene Bw. im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtverhältnisses im 43. Lebensjahr stand. Unter Zugrundelegung der beidseitig abgegebenen Kündigungsverzichtserklärungen auf die Dauer von jeweils 15 Jahren wäre der Bw. im Zeitpunkt der frühestmöglichen ordentlichen Vertragsauflösung 58 Jahre alt gewesen. Dass aufgrund dieses **Alters** die Wiederaufnahme des Drogeriebetriebes mit hoher Wahrscheinlichkeit auszuschließen sei, vermag der Senat nicht zu erkennen, zumal dieses Lebensalter in der Regel den Bezug einer Alterspension noch nicht zulässt. Bei der Beurteilung dieses Teilaspektes ist darüber hinaus ins Kalkül zu ziehen, dass sich gemäß Pkt 4.3 des Unternehmenspachtvertrages die Kündigungsverzichtsfrist bei Vorliegen bestimmter Umstände verkürzen kann. Gemäß lit. a des besagten Vertragspunktes wäre etwa eine Kündigung durch den Verpächter frühestens zum 31. Dezember 1998 hin, sohin nach ca. 10 Jahren, möglich gewesen, wenn der Bw. in K,PG, eine Apothekenkonzession verliehen erhalten hätte. Dass eine derartige Möglichkeit vom Bw. durchaus in Erwägung gezogen wurde, ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass der Pachtvertrag auf eine derartige Eventualität Bedacht nimmt und Vorkehrungen der genannten Art trifft. Gemäß lit. b des oben angeführten Vertragspunktes wäre eine außerordentliche Aufkündigung zudem auch dann zulässig gewesen, wenn der Mietzins durch eine gesetzlich zulässige Maßnahme der Vermieterseite um mehr als S 8.000,-- monatlich erhöht worden wäre. In diesem Falle hätte der Ausstieg aus dem Bestandvertrag sogar jederzeit, und zwar unter Einhaltung der vereinbarten sechsmonatigen Frist, erfolgen können.

Grundsätzlich kommt für die Beurteilung der Frage, ob die Wiederaufnahme der Tätigkeit als wahrscheinlich gilt oder nicht, den Bestimmungen des Pachtvertrages wesentliche Bedeutung zu (VwGH 26.11.1975, 1303/75).

Aus Pkt. 8 des Unternehmenspachtvertrages ist zu ersehen, dass dem Pächter eine **Betriebsführungsverpflichtung** explizit auferlegt wurde. Das Vorliegen einer derartigen Vertragsklausel spricht eindeutig gegen eine im Jahre 1988 erfolgte Betriebsaufgabe.

Ebenso erblickt der Senat in der unter Pkt. 3 des Pachtvertrages festgelegten Möglichkeit des Pächters, die **Firma unter ihrem bisherigen Namen** mit oder ohne Beifügung eines das

Pachtverhältnis andeutenden Zusatzes **fortzuführen**, ein Indiz dafür, dass der Bestandgeber sich der Chance einer späteren Betriebs(weiter)führung nicht begeben lassen wollte. Auch diese Vertragspassage steht dem Berufungsvorbringen entgegen.

Die unter Pkt. 9 vereinbarte **Übernahme der Beschäftigten** beider Betriebsstätten durch den Pächter – das AVRAG war im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht in Geltung und ähnlich gelagerte Gesetzesbestimmungen nicht existent – kann ebenso wenig als Hinweis für eine im Jahre 1988 erfolgte Aufgabe gewertet werden, wie auch die Übernahme jener Abfertigungsansprüche der Dienstnehmer, welche bis zum Abschluss des Pachtvertrages entstanden sind. Derartige Vertragszusagen sind insbesondere im Hinblick auf die Dauer des Bestandverhältnisses als neutral zu qualifizieren, sprechen diese weder für noch gegen das Berufungsbegehren.

In Pkt 2.4. des Pachtvertrages wurde Konsens darüber erzielt, dass der Verpächter (Bw.) seine beiden **Konzessionen** vom 21.7.1977, Zl. 10.037/3/77-2, erteilt von der Bezirkshauptmannschaft K betreffend Drogistengewerbe, und vom 14.6.1977, Zl. 14545/4/77, ausgestellt vom Magistrat der Landeshauptstadt K, betreffend Handelsgewerbe gemäß § 157 GewO, zugunsten des Pächters **zurücklegt**.

Diese Vereinbarung als solche spricht grundsätzlich für das Berufungsvorbringen. Der tatsächliche Verlauf der Dinge zeigt allerdings, dass der Bw. seine Konzession für den Drogeriebetrieb in K – entgegen der vertraglichen Abmachung – vorerst nicht zurückgelegt hat, sondern geschah dies, wie aus den Verwaltungsakten unzweifelhaft hervorgeht, erst am 30. Juni 1998. Aktenkundig ist diesbezüglich ein an die zuständige Gewerbebehörde gerichtetes Schreiben vom 17. Juni 1998, in welchem der Bw. wörtlich ausführt:

"Ich lege meine Konzession zum Betrieb des Drogistengewerbes Standort 9020 K , Pernhartgasse 3 mit 30. Juni 1998 zurück. Mit der Bitte um Kenntnisnahme zeichne ich, .."

In den zur Vorlage gebrachte Akten befindet sich ferner eine Eingabe des Bw. an den Magistrat der Landeshauptstadt K, Gewerbeamt, vom 14. April 1999, mit welcher dieser der Behörde gegenüber mitteilte, dass er um Löschung der unter der Register-Nr. 11 verzeichneten Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe nach § 157 GewO ansuche, da das "Gewerbe am Standort K,PG, seit 1. September 1998 nicht mehr ausgeübt werde". Damit stellte der Bw. nach außen hin, nämlich gegenüber der zuständigen Verwaltungsbehörde, klar, dass dieser seit dem 30. Juni bzw. 1. September 1998 weder das Drogisten- noch das Handelsgewerbe in K mehr betreibe.

Wenn die steuerliche Vertretung einwendet, die beiden Gewerbeberechtigungen für den Standort K seien – vertragswidrig – aus dem Grunde aufrecht erhalten worden, um die Eröffnung der Apotheke in x samt angeschlossenen Drogeriebetrieb ohne zeitliche

Verzögerung zum vorgesehenen Termin zu ermöglichen, so mag dies durchaus zutreffen.

Allerdings bleibt festzuhalten, dass gerade aufgrund des Umstandes, dass der Bw. in x seit 1988 neben seiner Apotheke auch einen unmittelbar angeschlossenen, im selben Gebäude situierten Drogeriebetrieb betreibt, bis 1998 nicht ausgeschlossen werden konnte, dass dieser im Falle der Verleihung einer Apothekenkonzession für K, den dortigen Drogeriebetrieb weiterführen würde. Daran vermag auch das in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen, wonach das Drogeriegewerbe als solches bereits in den Achtziger Jahren infolge des Aufkommens von Drogeriegrößmärkten immer weiter zurückgedrängt worden sei, nichts zu ändern.

Dass der Bw. trotz der aufkommenden Gefahr einer Marktverdrängung seiner Apotheke einen Drogeriebetrieb anschloss, begründete dieser mit der in x herrschenden geringeren Konkurrenzlage. Dazu hält der erkennende Senat fest, dass sich die Marktlage in Bezug auf derartige Gewerbe in einer Bezirkshauptstadt von jener in einer Landeshauptstadt durchaus unterscheiden möge. Keineswegs impliziert jedoch die vom Bw. geführte Argumentation, dass aufgrund des in K herrschenden Wettbewerbs, eine Wiederaufnahme des Drogeriebetriebes, eventualiter zusammen mit einer Apotheke, aus diesem Grunde mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht erfolgt wäre. Gegen eine derartige Folgerung spricht einfach die Vertragslage.

Wenn der Bw. ins Treffen führt, dass laut Pkt .12 des Pachtvertrages die Möglichkeit der **Weitergabe des Pachtobjektes** vereinbart worden sei, was für eine Aufgabe des Betriebes im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages spräche, so vermag der Senat dieser Ansicht nicht zu folgen. Aus dem Gesamtkontext der Pachtvereinbarung ist zu ersehen, dass der Verpächter sehr wohl Interesse daran hatte, dass eine Fortführung des Betriebes nach Ablauf der Kündigungsverzugsfrist möglich sei. Unter diesem Aspekt ist auch der angeführte Pkt. 12 des Pachtvertrages zu interpretieren, wonach eine Weitergabe des Pachtgegenstandes nur dann möglich sein sollte, wenn sämtliche vertraglich eingeräumten Rechte und Pflichten auf den jeweiligen Unterpächter bzw. Rechtsnachfolger überbunden würden. Daraus und nicht zuletzt aus der vereinbarten Betriebsführungsverpflichtung geht in eindeutiger Weise hervor, dass die Möglichkeit einer Betriebsfortführung nach Ablauf der Pachtdauer bestehen bleiben sollte.

Die im Berufungsvorbringen ins Treffen geführte Vereinbarung, wonach der Pächter das gesamte Warenlager in Form einer Pauschalablöse übernehmen sollte (diese Vereinbarung fand allerdings im Pachtvertrag vom 27. Mai 1988 keine Erwähnung), indiziert zwar – prima vista – eine endgültige Aufgabe des Betriebes. Im Blickwinkel einer anzustellenden Gesamtbetrachtung hingegen verliert dieses Indiz in Ansehung der Pachtdauer rasch an Bedeutung, zumal es bei einer mehr- bzw. vieljährigen Vertragsdauer durchaus üblich ist, das Warenlager in das Eigentum des Bestandnehmers zu überführen.

Nicht zielführend erweist sich nach Meinung des Senates auch das ua. in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen, wonach der **Bau des Wohn- und Geschäftshauses** in x sowie die damit verbundene **Wohnsitzverlegung** – einer solchen sei die Veräußerung der in K situierten Eigentumswohnung vorausgegangen – eine Betriebsaufgabe nach sich ziehen würden. Diese Umstände sind in der persönlichen Sphäre des Bw. und dessen Familie angesiedelt und schließen eine Wiederaufnahme der Drogistentätigkeit in K eo ispo keineswegs aus. Dies gilt umso mehr, als dass die Entfernung zwischen K und x lediglich ca. 30 Kilometer beträgt.

Ebenso vermochte das Vorbringen, wonach die **Führung der Apotheke** in x das **gesamte berufliche Engagement** des Bw. erfordere und diesem somit gar keine Zeit mehr für den Betrieb einer Drogerie in K bliebe, nicht zu überzeugen. Die (Fort)Führung eines vormals verpachteten Betriebes auf eigenen Gefahr und Rechnung bedingt grundsätzlich nicht die persönliche Anwesenheit im Betrieb. So entspricht es durchaus den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, geeignete Personen mit der Geschäftsführung zu betrauen und sich somit auf diese Art und Weise vertreten zu lassen.

Aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse vermag der erkennende Senat eine Betriebsaufgabe im Jahre 1988 nicht zu erblicken, wiewohl sich eine solche nach Faktenlage im Jahre 1998 ergibt:

Tatsache ist, dass der bezug habende Pachtvertrag zwischen den Vertragsparteien in diesem Jahr einvernehmlich aufgelöst wurde. Der Bw. setzte nach Auflösung des Bestandverhältnisses nicht nur keine Anstalten, den Betrieb jemals wieder auf eigene Gefahr und Rechnung zu führen, sondern gab die zum Betrieb einer Drogerie bzw. zum Handel mit Drogerieprodukten erforderlichen Konzessionen per 30. Juni bzw. 1. September 1998 auf. Somit war – nach objektiver Sicht – nach Auflösung des Pachtverhältnisses und Rückgabe der genannten Bewilligungen klar, dass der Bw. den Drogeriebetrieb in K endgültig aufgegeben hatte. Die Rückgabe des Mietrechtes an den Hauseigentümer HS unterstreicht diese Ansicht, zumal dieser Vorgang in unmittelbarem zeitlichen Konnex zur Betriebsaufgabe steht und als Folge von dieser anzusehen ist. Dass – wie im Berufungsschreiben argumentiert wird – durch die Aufgabe des Mietrechtes lediglich eine außerbetriebliche Einkunftsquelle aufgegeben worden wäre, vermag der Senat in Anbetracht des betrieblichen und zeitlichen Zusammenhanges nicht zu erkennen. Fakt bleibt, dass vorvertragliche Gespräche hinsichtlich einer Mietrechtsabläse bereits im Berufungsjahr 1998 stattgefunden hatten. Zu Beginn des Jahres 1999 wurde zwischen dem Bw. und dem Hauseigentümer HS letztendlich Willensübereinkunft über die Höhe der Ablösesumme erzielt.

Angesichts der vorliegenden Sachlage bleibt zusammenfassend festzuhalten, dass der von Rechtsprechung postulierte **hohe Grad** an Wahrscheinlichkeit, dass der Drogeriebetrieb vom Verpächter nie wieder auf eigene Gefahr und Rechnung geführt werde, im Zeitpunkt des Pachtbeginnes nicht vorlag. Dies wiederum schließt eine Betriebsaufgabe infolge Verpachtung aus. Erst im Jahre 1998 kommt es infolge Hervortretens objektiver Umstände zu einer tatsächlichen Beendigung der diesbezüglichen Tätigkeit und damit zu einer Betriebsaufgabe.

Was die Höhe des Aufgabegewinnes anbelangt, so folgt der Unabhängige Finanzsenat dem vom Finanzamt in Ansatz gebrachten – im Berufungsverfahren unwidersprochen gebliebenen – Wertansatz. Der Senat findet keine Anhaltspunkte dahingehend, weshalb der tatsächlich erzielte Ablösebetrag nicht mit dem gemeinen Wert des Bestandrechtes korrespondieren sollte.

Aus den obgenannten Gründen war spruchmäßig zu entscheiden. Somit war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 12. Juni 2006