

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/5/23 89/13/0193

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.05.1990

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §24 Abs1 Z1;

EStG 1972 §24 Abs2;

EStG 1972 §24;

EStG 1972 §37 Abs2 Z2;

EStG 1972 §37;

## Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1990, 431;

## Betreff

R-KG gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 26. Juni 1989, Zl. 6/1-1004/89-08, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gewerblicher Einkünfte und Gewerbesteuer für das Jahr 1983 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1984 und zum 1. Jänner 1986

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.110,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Ihrem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid unterstellte die belangte Behörde, gestützt auf die Ergebnisse einer Betriebsprüfung (BP), deren Bericht sich allerdings nicht in den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens findet, folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt:

Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft habe bis zum Jahre 1984 an zwei verschiedenen Standorten zwei Parfumeriehandlungen (Einzelhandelsbetriebe) geführt (Teilbetriebe A und B an den Standorten A und B).

Ausschließlich im Teilbetrieb B seien darüber hinaus bis 23. Dezember 1983 Kosmetikbehandlungen vorgenommen worden.

Spätestens Anfang Dezember 1983 habe die Beschwerdeführerin den Entschluß gefaßt, den Teilbetrieb B aufzugeben.

Sie habe eine Immobilienvermittlungsgesellschaft beauftragt, einen Interessenten für die Übernahme der Mietrechte am Geschäftslokal B ausfindig zu machen. Der Beschwerdeführerin sei hierauf als Interessent die U-OHG namhaft gemacht worden. Die Beschwerdeführerin habe in weiterer Folge eine undatierte Verzichtserklärung zur Vorlage an den Vermieter abgegeben und der U-OHG am 15. Dezember 1983 einen Betrag in Höhe von S 6,600.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer "für die Übertragung der Mietrechte" in Rechnung gestellt. Die Verzichtserklärung habe den unwiderruflichen Verzicht der Beschwerdeführerin auf ihr Mietrecht am Geschäftslokal am Standort B zugunsten der U-OHG per 15. Dezember 1983 zum Inhalt gehabt. Eine Rechnung der Immobilienvermittlungsgesellschaft vom 6. Dezember 1983 betreffend "Abgeberprovision" in Höhe von S 500.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer sei am 20. Dezember 1983 beglichen worden. Von Dezember 1983 bis zum 13. Jänner 1984 habe die Beschwerdeführerin im Teilbetrieb B die dort im Geschäftslokal befindlichen Waren zu reduzierten Preisen abverkauft. Die im Teilbetrieb B beschäftigten Arbeitnehmer seien am 27. Dezember 1983 gekündigt worden, wobei Arbeitsleistungen im Zusammenhang mit dem Abverkauf noch im Jänner 1984 zu erbringen gewesen wären. Die hiebei angefallenen Abfertigungszahlungen habe die Beschwerdeführerin im Jahre 1984 geleistet, die Arbeitsverhältnisse hätten zwischen dem 15. Februar und dem 30. Juni 1984 geendet. Das Inventar des Geschäftslokals des Teilbetriebes B habe die Beschwerdeführerin noch bis Jänner 1984 betrieblich genutzt und anschließend teilweise in das Privatvermögen entnommen und teilweise verschenkt. Der im Teilbetrieb B befindliche Luster sei am 20. Jänner 1984 demontiert und anschließend im Dorotheum um S 4.298,-- versteigert worden. Die Benützung der Geschäftsräumlichkeiten des Teilbetriebes B sei in der Zeit vom 15. Dezember 1983 bis Jänner 1984 mit Zustimmung der nunmehrigen Mieterin, der U-OHG, erfolgt. Die Zustimmung sei deshalb erteilt worden, weil die neue Mieterin infolge der Feiertage nicht sofort mit Adaptierungsarbeiten beginnen habe können und der Beschwerdeführerin daher die Möglichkeit geboten hätte, das Weihnachtsgeschäft auszunützen und bis 13. Jänner 1984 das Warenlager abzuverkaufen. Diese prekäristische Nutzung der Geschäftsräumlichkeiten durch die Beschwerdeführerin habe die nunmehrige Mieterin lediglich geduldet; die Beschwerdeführerin habe jedoch keine Rechte ausüben können, die denen eines Mieters des Lokals entsprechen würden.

Die Beschwerdeführerin habe in der Bilanz zum 31. Dezember 1983 einen Veräußerungsgewinn in Höhe von S 5,691.904,-- ausgewiesen, bei dessen Ermittlung der Erlös aus der Übertragung der Mietrechte, die Vermittlungsprovision, Rechts- und Beratungskosten und die Buchwerte der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie der Adaptierungen im Geschäftslokal B zum Ansatz gekommen wären.

In der Bilanz zum 31. Dezember 1984 habe die Beschwerdeführerin (unter anderem) den Verkauf des Deckenlusters mit den dazugehörenden Aufwendungen, die Abfertigungszahlungen und die Auflösung der Abfertigungsrücklage erfaßt. Mit Ausnahme des in der Bilanz zum 31. Dezember 1983 ausgewiesenen Veräußerungsgewinnes seien sämtliche anderen Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit der Geschäftsveräußerung zulasten bzw. zugunsten des laufenden Gewinnes der Jahre 1983 und 1984 erfaßt worden.

Die BP sei von einer Teilbetriebsaufgabe im Zeitraum vom 15. Dezember 1983 bis 13. Jänner 1984 ausgegangen, wobei sie bei der Veräußerungsgewinnermittlung den Rohgewinn aus den Warenabverkäufen sowie den Lohn- und Abfertigungsaufwand periodenbezogen dem Veräußerungsgewinn zugeordnet und im Jahre 1984 die Veräußerung des Lusters, die Entnahme von Wirtschaftsgütern des Teilbetriebes B und die Betriebsausstattung durch Ausbuchung von Restbuchwerten berücksichtigt habe. Die BP gelangte dem angefochtenen Bescheid zufolge zur Auffassung, daß der "Veräußerungsgewinn" in zwei Veranlagungszeiträumen (1983 und 1984) verwirklicht worden sei. Die Aufteilung ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen (der BP-Bericht wurde, wie erwähnt, dem Verwaltungsgerichtshof nicht vorgelegt). Aus der Beschwerde geht hervor, daß die BP für das Jahr 1983 einen Veräußerungsgewinn von S 5,682.631,-- und für das Jahr 1984 einen Veräußerungsverlust von S 410.203,-- ermittelte. Diesen Angaben widersprach die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift nicht. Den Veräußerungsgewinn des Jahres 1983 bestätigt der auf Grund der BP erlassene, aktenkundige Bescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1983 insofern, als der dort ausgewiesene Gesamtgewinn des Jahres 1983 von S 6,146.753,-- mit dem in der Beschwerde im Zusammenhang mit dem Veräußerungsgewinn ausgeworfenen Gesamtgewinn übereinstimmt.

Wegen Verwirklichung des "Veräußerungsgewinnes" in zwei Veranlagungszeiträumen habe die BP, wie der angefochtene Bescheid fortführt, den ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1972 nicht gewährt.

In den Berufungen gegen die auf Grund der BP erlassenen Abgabenbescheide habe die Beschwerdeführerin zunächst begehrt, daß sämtliche Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Teilbetriebsveräußerung bilanztechnisch in das Jahr 1983 verlegt würden. Die Entnahme von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen sei bereits 1983 erfolgt, die

Gehaltsaufwendungen für das Jahr 1984 seien zu passivieren, wobei die Abfertigungszahlungen - ebenso wie die Auflösung der Abfertigungsrücklage - im Rahmen des laufenden Gewinnes zu erfassen seien. Die im Anlage- und Umlaufvermögen enthaltenen stillen Reserven seien bereits 1983 aufzudecken, auch die Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Demontage des Lusters seien bereits 1983 zu erfassen.

In weiterer Folge habe die Beschwerdeführerin allerdings auch die Annahme einer Teilbetriebsaufgabe erst am 13. Jänner 1984 für vertretbar gehalten: Die Mietrechtsübertragung habe zum 31. Dezember 1983 ein schwebendes Geschäft dargestellt, die Beschwerdeführerin habe die tatsächliche Verfügungsmacht über das Geschäftslokal bis 13. Jänner 1984 ausgeübt, sodaß sie bis dahin gleichsam als wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen sei.

Diesem Vorbringen der Beschwerdeführerin über ihr wirtschaftliches Eigentum hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid entgegen, daß die U-OHG infolge Aufgabe der Mietrechte durch die Beschwerdeführerin ab 15. Dezember 1983 Mieterin des Geschäftslokales gewesen sei und auch Miete bezahlt habe. Die weitere Nutzung durch die Beschwerdeführerin sei nur geduldet gewesen, womit sie nicht die Position gehabt habe, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der eines Hauptmieters gleichkäme.

In der rechtlichen Würdigung des von ihr festgestellten Sachverhaltes stellte die belangte Behörde außer Streit, daß die Parfumerie B einen Teilbetrieb dargestellt und daß eine Teilbetriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1972 vorgelegen habe. Unter Hinweis auf Schrifttum vertritt die belangte Behörde die Auffassung, daß der bei der Teilbetriebsaufgabe erzielte Veräußerungserfolg nicht stichtagsbezogen, sondern auf den Aufgabezeitraum bezogen zu ermitteln sei. Im Beschwerdefall habe die Teilbetriebsaufgabe spätestens Anfang Dezember 1983 begonnen. Dem Aufgabebeerfolg des Jahres 1983 wären die Vermittlungs- und Beratungskosten sowie der Erlös aus der Aufgabe der Mietrechte zuzuordnen; ein schwebendes Geschäft liege bezüglich der Mietrechte nicht vor: Die Beschwerdeführerin habe mit der Abgabe der Verzichtserklärung gegenüber dem Vermieter am 15. Dezember 1983 den Vertrag mit der U-OHG zur Gänze erfüllt, weiterer Handlungen der Beschwerdeführerin habe es nicht bedurft. Auch die Restbuchwerte der Adaptierungskosten für das Geschäftslokal B wären schon für 1983 auszubuchen.

Erfolgswirksame Aufgabehandlungen des Jahre 1984 hätten die Entnahme des bis Mitte Jänner 1984 betrieblich genutzten notwendigen Anlagevermögens in das Privatvermögen sowie die Demontage und Veräußerung des Lusters dargestellt. Auch der Restbuchwert der nicht ins Privatvermögen entnommenen Betriebs- und Geschäftsausstattung wäre erst 1984 auszubuchen gewesen. Zu den übrigen Aufwendungen und Erträgen hielt die belangte Behörde nähere Ausführungen nur insoweit für geboten, als sich hieraus Auswirkungen im Jahre 1983 ergeben könnten, da sowohl der Gewinnfeststellungsbescheid als auch der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1984 in Rechtskraft erwachsen seien und die Frist für eine allfällige Aufhebung dieser Bescheide nach § 299 BAO bereits abgelaufen wäre. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens infolge geänderter rechtlicher Beurteilung eines offengelegten Sachverhaltes komme nicht in Betracht.

Bezüglich des Warenlagers vertritt nun die belangte Behörde die Rechtsmeinung, daß dessen Abverkauf beim Aufgabebeerfolg (und nicht beim laufenden Erfolg) zu erfassen wäre, und zwar mit den jeweils im Aufgabezeitraum 1983 bzw. 1984 erzielten Erträgen. Die mit dem Abverkauf verbundenen Personalkosten wären ebenfalls zeitanteilig beim Aufgabebeerfolg zu berücksichtigen. Nicht zu prüfen war nach Ansicht der belangten Behörde die Frage, ob die Abfertigungszahlungen den laufenden Gewinn mindern bzw. die teilweise Auflösung der Abfertigungsrücklage zugunsten des laufenden Gewinnes zu erfolgen hätte, da diese Zahlungen das Jahr 1984 betreffen und daher vom Berichtszeitraum nicht mehr umfaßt seien. Gleiches gelte hinsichtlich des Aufwandes für Dienstfreistellungen.

Da der Gewinn aus der Aufgabe des Teilbetriebes B in zwei Veranlagungszeiträumen, nämlich 1983 und 1984, verwirklicht worden sei, wäre, wie bereits die BP zutreffend festgestellt habe, die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 EStG 1972 nicht möglich.

Den angestrebten Änderungen der im Spruch dieses Erkenntnisses erwähnten Einheitswertbescheide war laut angefochtenem Bescheid - von einer hier unbeachtlichen Ausnahme abgesehen - mangels vorzunehmender Bilanzberichtigungen nicht zu folgen.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen den angefochtenen Bescheid zunächst beim Verfassungsgerichtshof Beschwerde, doch lehnte dieser Gerichtshof deren Behandlung mit Beschluß vom 26. September 1989, B 1005/89-3, ab. In einer nach Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof eingebrachten Beschwerdeergänzung macht die Beschwerdeführerin sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen

Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, zu der die Beschwerdeführerin eine Äußerung abgab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Nach § 24 Abs. 2 EStG 1972 ist Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (Abs. 1 Z. 1) übersteigt. Dieser Gewinn ist für den ZEITPUNKT DER VERÄÜßERUNG nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 oder des § 5 zu ermitteln.

Den ersten drei Sätzen des § 24 Abs. 3 EStG 1972 zufolge gilt als Veräußerung auch die Aufgabe des Betriebes. Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im ZEITPUNKT DER AUFGABE anzusetzen.

In seinem Erkenntnis vom 17. Jänner 1989, Zl. 88/14/0190, brachte der Gerichtshof zum Ausdruck, daß zwar die Betriebsaufgabe einen einheitlichen Vorgang darstellt, der sich durch die Zusammenballung der Aufgabehandlungen während eines verhältnismäßig kurzen Zeitraumes von der Liquidation unterscheidet. Die Betrachtung der Betriebsaufgabe als Einheit zum Zweck der Abgrenzung gegenüber der hinsichtlich des Steuersatzes nicht begünstigten Liquidation ändert aber nach diesem Erkenntnis nichts daran, daß die Gewinnermittlung STICHTAGSBEZOGEN zu erfolgen hat. So sei gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1972 auf den "Zeitpunkt" der Aufgabe abzustellen und nicht auf einen als "Einheit" anzusehenden Zeitraum. Der Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebes sei aber nicht jener, in dem mit den Aufgabehandlungen begonnen werde, sondern der Zeitpunkt, in dem die Aufgabehandlungen bereits soweit fortgeschritten wären, daß dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen seien. Vor diesem Zeitpunkt sei der Betrieb noch fortgeführt worden, mögen auch bereits vorher Handlungen gesetzt worden sein, die im Zusammenhang mit der späteren Betriebsaufgabe stünden.

Die Auffassung, daß nicht nur der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1, sondern auch ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 3 EStG 1972 - auch den Erfolg aus der Betriebsaufgabe sieht das Gesetz (vgl. die Überschrift zu § 24 sowie § 24 Abs. 4 und 5 EStG 1972) als Veräußerungsgewinn an - auf den ZEITPUNKT der Betriebsaufgabe zu ermitteln ist, klingt bereits in den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. April 1970, Zl. 1526/68, vom 19. März 1985, Zl. 84/14/0178, und vom 24. September 1986, Zl. 84/13/0293, an. Eine zeitraumbezogene Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aus der Betriebsaufgabe, wie sie von einem Teil des Schrifttums vertreten wird (z.B. von Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch<sup>2</sup>, Seite 569, oder von Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 24 EStG 1972, Tz 33), steht nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes mit dem Gesetzeswortlaut nicht im Einklang.

Ist nun aber auch der Veräußerungsgewinn aus einer Betriebsaufgabe, der eine Teilbetriebsaufgabe gleichsteht (vgl. z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1980, Zl. 733/80), zeipunkt-(stichtags-)bezogen zu ermitteln, so kann er auch nur einem einzigen Veranlagungszeitraum zugeordnet werden, womit die nach Auffassung der belangten Behörde für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 37 EStG 1972 schädliche Aufteilung des Veräußerungsgewinnes auf zwei Veranlagungszeiträume nicht in Betracht kommt. Die belangte Behörde hat daher der Beschwerdeführerin den von ihr angestrebten ermäßigten Steuersatz zu Unrecht versagt und auf Grund dessen den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Für das fortzusetzende Verwaltungsverfahren sei nochmals im Sinne des Erkenntnisses Zl. 88/14/0190 betont, daß der Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes), auf den der Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist, jener ist, in dem die Aufgabehandlungen bereits soweit fortgeschritten sind, daß dem Betrieb die WESENTLICHEN GRUNDLAGEN ENTZOGEN sind. Zu den wesentlichen Grundlagen eines Einzelhandelsbetriebes zählt aber jedenfalls die Handelsware (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1962, Zl. 1260/61, und vom 3. Dezember 1986, Zl. 86/13/0079). Solange noch (von einzelnen nicht oder nur schwer verkäuflichen Restposten, "Ladenhütern", abgesehen) Handelsware vorhanden ist und sogar LAUFEND VERÄÜßERT wird, kann nicht davon gesprochen werden, daß dem Betrieb bereits die wesentlichen Grundlagen entzogen sind und der Betrieb somit (endgültig und abschließend) AUFGEGEBEN ist. Auf den Beschwerdefall bezogen bedeutet dies, daß die Teilbetriebsaufgabe nicht vor dem Abschluß des Abverkaufes am 13. Jänner 1984 anzusetzen ist. An der Beurteilung der Handelsware als wesentliche Grundlage

eines Einzelhandelsbetriebes ändert es nichts, daß die aus ihrem laufenden Verkauf erzielten Erträge laufenden Gewinn (und nicht Veräußerungsgewinn) bilden. Zweck der Regelung des § 24 im Zusammenhalt mit § 37 EStG 1972 über Veräußerungsgewinne ist es nämlich, die im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe massiert anfallenden AUßERORDENTLICHEN Gewinne zu begünstigen. Nicht geht es jedoch im Rahmen der §§ 24 und 37 EStG 1972 um eine Begünstigung solcher Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen zählen, mögen sie auch im engen zeitlichen Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe stehen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 1989, Zl. 88/14/0133). Die im Jahre 1983 erfolgten Aufgabehandlungen, z.B. die "Veräußerung des Mietrechtes", gehören aber zur Bemessungsgrundlage des Aufgabegewinnes und nicht zum laufenden Gewinn.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die belangte Behörde die Rechtslage verkannte. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206. Mit dem dort pauschalierten Schriftsatzaufwandersatz ist auch die Umsatzsteuer abgegolten. Der pauschalierte Schriftsatzaufwandersatz gilt überdies den gesamten Schriftsatzaufwand ab, sodaß für die Äußerung zur Gegenschrift kein gesonderter Schriftsatzaufwandersatz zuerkannt werden konnte. Weiters konnte auch für die bereits im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof angefallenen Stempelgebühren kein Kostenersatz zuerkannt werden. Bezüglich der erst in der Äußerung zur Gegenschrift angesprochenen Stempelgebühren für den Schriftsatz vom 7. November 1989 ist auf § 59 Abs. 2 Z. 4 VwGG hinzuweisen, wonach der Antrag auf Zuerkennung von Aufwandersatz für Leistungen betreffend Stempelgebühren binnen einer Woche nach dem Entstehen der Leistungspflicht einzubringen ist. Ein Stempelgebühreneinsatz für die Äußerung zur Gegenschrift steht der Beschwerdeführerin nicht zu, weil dieser Schriftsatz zur Rechtsverfolgung entbehrlich war.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1989130193.X00

#### **Im RIS seit**

23.05.1990

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)