

TE Vwgh Erkenntnis 1988/3/23 87/13/0065

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.03.1988

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §24;

EStG 1972 §29 Z1;

1. EStG 1972 § 24 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
 2. EStG 1972 § 24 gültig von 20.12.1980 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
 3. EStG 1972 § 24 gültig von 09.08.1974 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
 4. EStG 1972 § 24 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974
1. EStG 1972 § 29 gültig von 01.01.1981 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
 2. EStG 1972 § 29 gültig von 09.08.1974 bis 31.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
 3. EStG 1972 § 29 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rat Dr. Zach über die Beschwerde der RT in W, vertreten durch Dr. Erich Nikolaus Vogler, Rechtsanwalt in Salzburg, Dr. Franz Rehrl-Platz 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 12. Februar 1987, Zl. 6/3-3418/86, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1980 bis 1984, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rat Dr. Zach über die Beschwerde der RT in W, vertreten durch Dr. Erich Nikolaus Vogler, Rechtsanwalt in Salzburg, Dr. Franz Rehrl-Platz 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat römisch sieben) vom 12. Februar 1987, Zl. 6/3-3418/86, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1980 bis 1984, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 9.750,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin und ihr Sohn waren Miteigentümer des Hotels A in X. Mit Pachtvertrag vom 20. Februar 1967 verpachteten sie das Hotel für die Zeit vom 1. Jänner 1968 bis 31. März 1973 an ein niederländisches Reisebüro. Die Beschwerdeführerin und ihr Sohn waren Miteigentümer des Hotels A in römisch zehn. Mit Pachtvertrag vom 20. Februar 1967 verpachteten sie das Hotel für die Zeit vom 1. Jänner 1968 bis 31. März 1973 an ein niederländisches Reisebüro.

Mit Kaufvertrag vom 29. März 1972 verkauften die Beschwerdeführerin und ihr Sohn die ihnen je zur Hälfte gehörenden Liegenschaften EZ. 264, 274 und 384 Katastralgemeinde X an die A Gesellschaft mbH & Co KG. Mit Kaufvertrag vom 27. März 1972 verkauften die Beschwerdeführerin und ihr Sohn ein vom Grundstück 447/10 der EZ. 264 abbeschriebenes Teilstück und gemeinsam mit einer weiteren Miteigentümerin die Liegenschaft EZ. 411 KG X an die Stadtgemeinde X. Vom Gesamtkaufpreis von S 5.000.000,-- entfiel auf die Beschwerdeführerin als Hälfteeigentümerin der an die Stadtgemeinde X veräußerten Liegenschaften ein Kaufpreisanteil von S 2.500.000,--. Davon wurde ein Betrag von S 1.000.000,-- bar bezahlt, während für den Rest eine wertgesicherte monatliche Leibrente von S 15.000,-- vereinbart wurde. Mit Kaufvertrag vom 29. März 1972 verkauften die Beschwerdeführerin und ihr Sohn die ihnen je zur Hälfte gehörenden Liegenschaften EZ. 264, 274 und 384 Katastralgemeinde römisch zehn an die A Gesellschaft mbH & Co KG. Mit Kaufvertrag vom 27. März 1972 verkauften die Beschwerdeführerin und ihr Sohn ein vom Grundstück 447/10 der EZ. 264 abbeschriebenes Teilstück und gemeinsam mit einer weiteren Miteigentümerin die Liegenschaft EZ. 411 KG römisch zehn an die Stadtgemeinde römisch zehn. Vom Gesamtkaufpreis von S 5.000.000,- - entfiel auf die Beschwerdeführerin als Hälfteeigentümerin der an die Stadtgemeinde römisch zehn veräußerten Liegenschaften ein Kaufpreisanteil von S 2.500.000,--. Davon wurde ein Betrag von S 1.000.000,-- bar bezahlt, während für den Rest eine wertgesicherte monatliche Leibrente von S 15.000,-- vereinbart wurde.

Das zum Hotelbetrieb gehörende Inventar wurde in den Jahren 1971 und 1972 an verschiedene Abnehmer veräußert. Im Punkt IX des mit der A Gesellschaft mbH & Co KG geschlossenen Kaufvertrages vom 29. März 1972 verpflichteten sich die Beschwerdeführerin und ihr Sohn zur Zurücklegung der Hotelkonzession, der Barkonzession und der Kaffeehauskonzession in der Form, daß diese einer von der Käuferin namhaft zu machenden Person im selben Umfang verliehen werden. Das zum Hotelbetrieb gehörende Inventar wurde in den Jahren 1971 und 1972 an verschiedene Abnehmer veräußert. Im Punkt römisch neun des mit der A Gesellschaft mbH & Co KG geschlossenen Kaufvertrages vom 29. März 1972 verpflichteten sich die Beschwerdeführerin und ihr Sohn zur Zurücklegung der Hotelkonzession, der Barkonzession und der Kaffeehauskonzession in der Form, daß diese einer von der Käuferin namhaft zu machenden Person im selben Umfang verliehen werden.

Während das Finanzamt Zell am See zunächst bereits 1971 die Betriebsaufgabe angenommen hatte, setzte die Beschwerdeführerin schließlich ihren Standpunkt durch, daß die Betriebsaufgabe erst im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung 1972 als vollzogen anzusehen sei.

Das für die Erhebung der Einkommensteuer der Beschwerdeführerin nunmehr zuständige Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk nahm das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1980 bis 1983 von Amts wegen wieder auf und erließ Bescheide für diese Jahre und für das Jahr 1984, in welchen es die den kapitalisierten Leibrentenwert übersteigenden Rentenzahlungen der Stadtgemeinde X, welche im Jahre 1980 den kapitalisierten Rentenwert überstiegen, als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z. 1 EStG 1972 der Besteuerung unterzog. 22. Bezirk nahm das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1980 bis 1983 von Amts wegen wieder auf und erließ Bescheide für diese Jahre und für das Jahr 1984, in welchen es die den kapitalisierten Leibrentenwert übersteigenden Rentenzahlungen der Stadtgemeinde römisch zehn, welche im Jahre 1980 den kapitalisierten Rentenwert überstiegen, als sonstige Einkünfte gemäß Paragraph 29, Ziffer eins, EStG 1972 der Besteuerung unterzog.

Gegen diese Abgabenbescheide, nicht aber gegen die Wiederaufnahmebescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung, in der sie den Standpunkt vertrat, die Veräußerung der Liegenschaft an die Stadtgemeinde X im Jahre 1972 sei im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen erfolgt. Der Veräußerungsgewinn sei 1972 ordnungsgemäß versteuert worden. Betriebliche Veräußerungsrenten seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sodaß der Steuertatbestand des § 29 EStG nicht gegeben sein könne. Gegen diese Abgabenbescheide, nicht aber gegen die Wiederaufnahmebescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung, in der sie den Standpunkt vertrat, die Veräußerung der Liegenschaft an die Stadtgemeinde römisch zehn im Jahre 1972 sei im Rahmen einer

Geschäftsveräußerung im Ganzen erfolgt. Der Veräußerungsgewinn sei 1972 ordnungsgemäß versteuert worden. Betriebliche Veräußerungsrenten seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sodaß der Steuertatbestand des Paragraph 29, EStG nicht gegeben sein könne.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde der Berufung, soweit sie sich gegen die Einkommensteuer für das Jahr 1980 richtet, teilweise Folge gegeben und die Einkommensteuer für dieses Jahr mit S 33.306,-- (anstatt S 67.853,--) festgesetzt. Soweit sich die Berufung gegen die Einkommensteuer für die Jahre 1981 bis 1984 richtet, hat sie die belangte Behörde als unbegründet abgewiesen. In den Gründen wird im wesentlichen ausgeführt, die von der Judikatur für die Annahme einer Betriebsaufgabe im Falle einer Verpachtung geforderte hohe Wahrscheinlichkeit, daß der Verpächter nicht mehr die Absicht habe oder nicht mehr in der Lage sei, den Betrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses weiterzuführen, sei im Hinblick auf die Umstände des Falles gegeben. Die hohe Verschuldung des Betriebes, seine unmoderne Ausstattung, die Ausrichtung des Konzessionsinhabers auf andere Projekte und seine schließlich zum Tode führende Krankheit, das Alter der Beschwerdeführerin von 58 Jahren im Zeitpunkt der Verpachtung, die Zurücklegung der Konzession der Beschwerdeführerin, die Löschung der Firma Dr. RP "Hotel A" im Jahre 1970, die in diesem Jahre geführten Verkaufsgespräche und die Tatsache der Veräußerung stellten Umstände dar, die gegen die Absicht der Verpächter sprächen, den bis 1967 geführten Hotelbetrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses wieder aufzunehmen. Entscheidend für die belangte Behörde sei nicht das eine oder andere Indiz gewesen, sondern die Summe aller Indizien spreche für die Betriebsaufgabe spätestens im Jahre 1970 und die Weiterführung der Verpachtungstätigkeit im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. Daraus folge, daß die Rentenbezüge aus dem Liegenschaftsverkauf an die Stadtgemeinde X als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z. 1 EStG 1972 anzusehen seien. Entgegen der Annahme des Finanzamtes sei der kapitalisierte Rentenwert im Jahre 1980 nicht um S 219.230,--, sondern nur um S 130.348,-- überschritten worden, sodaß die Einkommensteuer für das Jahr 1980 entsprechend herabzusetzen gewesen sei. Hinsichtlich der Folgejahre sei die Berufung hingegen nicht berechtigt. Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde der Berufung, soweit sie sich gegen die Einkommensteuer für das Jahr 1980 richtet, teilweise Folge gegeben und die Einkommensteuer für dieses Jahr mit S 33.306,-- (anstatt S 67.853,--) festgesetzt. Soweit sich die Berufung gegen die Einkommensteuer für die Jahre 1981 bis 1984 richtet, hat sie die belangte Behörde als unbegründet abgewiesen. In den Gründen wird im wesentlichen ausgeführt, die von der Judikatur für die Annahme einer Betriebsaufgabe im Falle einer Verpachtung geforderte hohe Wahrscheinlichkeit, daß der Verpächter nicht mehr die Absicht habe oder nicht mehr in der Lage sei, den Betrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses weiterzuführen, sei im Hinblick auf die Umstände des Falles gegeben. Die hohe Verschuldung des Betriebes, seine unmoderne Ausstattung, die Ausrichtung des Konzessionsinhabers auf andere Projekte und seine schließlich zum Tode führende Krankheit, das Alter der Beschwerdeführerin von 58 Jahren im Zeitpunkt der Verpachtung, die Zurücklegung der Konzession der Beschwerdeführerin, die Löschung der Firma Dr. RP "Hotel A" im Jahre 1970, die in diesem Jahre geführten Verkaufsgespräche und die Tatsache der Veräußerung stellten Umstände dar, die gegen die Absicht der Verpächter sprächen, den bis 1967 geführten Hotelbetrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses wieder aufzunehmen. Entscheidend für die belangte Behörde sei nicht das eine oder andere Indiz gewesen, sondern die Summe aller Indizien spreche für die Betriebsaufgabe spätestens im Jahre 1970 und die Weiterführung der Verpachtungstätigkeit im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. Daraus folge, daß die Rentenbezüge aus dem Liegenschaftsverkauf an die Stadtgemeinde römisch zehn als sonstige Einkünfte gemäß Paragraph 29, Ziffer eins, EStG 1972 anzusehen seien. Entgegen der Annahme des Finanzamtes sei der kapitalisierte Rentenwert im Jahre 1980 nicht um S 219.230,--, sondern nur um S 130.348,-- überschritten worden, sodaß die Einkommensteuer für das Jahr 1980 entsprechend herabzusetzen gewesen sei. Hinsichtlich der Folgejahre sei die Berufung hingegen nicht berechtigt.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens und Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Veräußerungsgewinne, die nach § 23 Z. 3 EStG 1972 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, stellen nach § 24 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. insbesondere Gewinne dar, die bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Nach Abs. 3 der zuletzt genannten Gesetzesstelle gilt als Veräußerung auch die Aufgabe des Betriebes. Im Falle der Veräußerung der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Veräußerungsgewinne, die nach Paragraph 23, Ziffer 3, EStG 1972

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, stellen nach Paragraph 24, Absatz eins, Ziffer eins, leg. cit. insbesondere Gewinne dar, die bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Nach Absatz 3, der zuletzt genannten Gesetzesstelle gilt als Veräußerung auch die Aufgabe des Betriebes. Im Falle der Veräußerung der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes sind die Veräußerungserlöse anzusetzen.

Im Beschwerdefall ist nun die Frage strittig, ob die Veräußerung der Liegenschaften an die Stadtgemeinde X im Rahmen der Aufgabe des Betriebes durchgeführt wurde oder ob die Betriebsaufgabe bereits zu einem früheren Zeitpunkt erfolgte, hierauf die Verpachtung in den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung fiel und die Rentenbezüge daher den Steuertatbestand des § 29 Z. 1 EStG 1972 erfüllen. Im Beschwerdefall ist nun die Frage strittig, ob die Veräußerung der Liegenschaften an die Stadtgemeinde römisch zehn im Rahmen der Aufgabe des Betriebes durchgeführt wurde oder ob die Betriebsaufgabe bereits zu einem früheren Zeitpunkt erfolgte, hierauf die Verpachtung in den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung fiel und die Rentenbezüge daher den Steuertatbestand des Paragraph 29, Ziffer eins, EStG 1972 erfüllen.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (siehe Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 24 EStG 1972, Tz. 34; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², Tz. 44 zu § 24 und die an den genannten Stellen angeführte hg. Judikatur) ist die Verpachtung eines Betriebes für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe im Sinne der vorstehend angeführten Gesetzesstelle anzusehen. Die Frage, ob eine solche im Falle der Verpachtung dennoch anzunehmen ist, 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 diese Annahme sind 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. 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 Unmöglichkeit für immer völlig ausgeschlossen ist. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (siehe Hofstätter-Reichel, Kommentar zu Paragraph 24, EStG 1972, Tz. 34; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², Tz. 44 zu Paragraph 24 und die an den genannten Stellen angeführte hg. Judikatur) ist die Verpachtung eines Betriebes für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe im Sinne der vorstehend angeführten Gesetzesstelle anzusehen. Die Frage, ob eine solche im Falle der Verpachtung dennoch anzunehmen ist, 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 diese Annahme sind 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. 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 Unmöglichkeit für immer völlig ausgeschlossen ist.

Im Sinne der dargelegten Grundsätze ist bei der Beurteilung der Frage, ob in der Verpachtung eine Betriebsaufgabe gelegen ist, stets zu prüfen, ob die gegebenen Tatsachen, insbesondere die Bestimmungen des betreffenden Pachtvertrages, mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür sprechen, daß der Verpächter selbst den betreffenden Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird. Bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes nach diesen Kriterien ergibt sich, daß die Behörde zu Unrecht die Betriebsaufgabe spätestens im Jahre 1970 angenommen hat. Die Überschuldung des Betriebes und die unmoderne Ausstattung des Hotels sprachen nicht gegen die Weiterführung des Betriebes, weil die Weiterführung auch auf einer niederen Qualitätsstufe möglich war und eine

Verbesserung jedenfalls mit Fremdkapital möglich gewesen wäre. Auch die Ausrichtung des Konzessionsinhabers auf andere unternehmerische Aktivitäten während der Pachtdauer stand einer Weiterführung des Betriebes nach Ablauf der Pachtdauer nicht entgegen. Soweit die belangte Behörde angenommen hat, der Sohn der Beschwerdeführerin habe bereits im Zeitpunkt der Verpachtung oder 1970 an der schließlich zum Tode führenden Krankheit gelitten, hat sie in der Gegenschrift zugestanden, daß diese Annahme durch den Akteninhalt nicht gedeckt ist.

Der Inhalt des zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Sohn mit dem niederländischen Reisebüro im Jahre 1967 abgeschlossenen Pachtvertrages spricht gegen die Annahme, die Verpächter hätten damals bereits den Willen gehabt, den Betrieb aufzugeben. Der Pachtvertrag wurde nämlich nicht etwa auf ungewöhnlich lange Dauer oder auf unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Verpächter abgeschlossen, sondern nur für die Dauer von knapp mehr als fünf Jahren. Im Punkt VI dieses Vertrages verpflichteten sich die Verpächter, die Küche zu modernisieren sowie den Küchenherd und die Zentralheizung auf Ölfeuerung umzustellen. Derartige Verpflichtungen wird ein Verpächter im Regelfall dann nicht mehr eingehen, wenn er ohnedies nicht die Absicht hat, den Betrieb weiterzuführen. Punkt VII des Vertrages enthält die für Pachtverträge üblichen Bestimmungen über die Betriebspflicht des Pächters und seine Verpflichtung, die Baulichkeiten und das Inventar in ordentlichem Zustand zu erhalten. Für einvernehmlich getätigte, der Erhaltung oder Verbesserung der Gebäude dienende werterhöhende Investitionen ist eine entsprechende Ablöse bei Ablauf der Pachtdauer vorgesehen. Im Punkt IX wird dem Pächter die Entfernung von Einrichtungsgegenständen verboten. Alle diese Vertragsbestimmungen sprechen gegen die Absicht der Betriebsaufgabe auf seiten der Verpächter. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt ganz wesentlich von jenen, welche den in der angefochtenen Entscheidung zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Mai 1982, Zl. 82/14/0041, und vom 3. Oktober 1984, Zl. 83/13/0004, zugrunde gelegen sind. Während dort bereits aus dem Inhalt der Pachtverträge auf mangelnde Weiterführungsabsicht der Verpächter geschlossen werden konnte, ist dies im vorliegenden Fall nicht möglich. Im Gegenteil, der Vertragsinhalt spricht gegen die Absicht der Betriebsaufgabe.

Der Inhalt des zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Sohn mit dem niederländischen Reisebüro im Jahre 1967 abgeschlossenen Pachtvertrages spricht gegen die Annahme, die Verpächter hätten damals bereits den Willen gehabt, den Betrieb aufzugeben. Der Pachtvertrag wurde nämlich nicht etwa auf ungewöhnlich lange Dauer oder auf unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Verpächter abgeschlossen, sondern nur für die Dauer von knapp mehr als fünf Jahren. Im Punkt römisch sechs dieses Vertrages verpflichteten sich die Verpächter, die Küche zu modernisieren sowie den Küchenherd und die Zentralheizung auf Ölfeuerung umzustellen. Derartige Verpflichtungen wird ein Verpächter im Regelfall dann nicht mehr eingehen, wenn er ohnedies nicht die Absicht hat, den Betrieb weiterzuführen. Punkt römisch sieben des Vertrages enthält die für Pachtverträge üblichen Bestimmungen über die Betriebspflicht des Pächters und seine Verpflichtung, die Baulichkeiten und das Inventar in ordentlichem Zustand zu erhalten. Für einvernehmlich getätigte, der Erhaltung oder Verbesserung der Gebäude dienende werterhöhende Investitionen ist eine entsprechende Ablöse bei Ablauf der Pachtdauer vorgesehen. Im Punkt römisch neun wird dem Pächter die Entfernung von Einrichtungsgegenständen verboten. Alle diese Vertragsbestimmungen sprechen gegen die Absicht der Betriebsaufgabe auf seiten der Verpächter. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt ganz wesentlich von jenen, welche den in der angefochtenen Entscheidung zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Mai 1982, Zl. 82/14/0041, und vom 3. Oktober 1984, Zl. 83/13/0004, zugrunde gelegen sind. Während dort bereits aus dem Inhalt der Pachtverträge auf mangelnde Weiterführungsabsicht der Verpächter geschlossen werden konnte, ist dies im vorliegenden Fall nicht möglich. Im Gegenteil, der Vertragsinhalt spricht gegen die Absicht der Betriebsaufgabe.

Auch die weiteren von der belangten Behörde ins Treffen geführten Indizien sind bei näherer Betrachtung nicht geeignet, jene hohe Wahrscheinlichkeit für die mangelnde Weiterführungsabsicht zu bewirken, die - wie eingangs dargestellt -

von der Rechtsprechung für die Annahme der Betriebsaufgabe gefordert wird. Das Alter der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Verpachtung (58 Jahre) ist kein Indiz für die fehlende Weiterführungsabsicht (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 4. Mai 1982, Zl. 82/14/0041, in welchem selbst ein Alter des Verpächters von 69 Jahren bei sonst üblichem Vertragsinhalt noch nicht als so schwerwiegendes Indiz angesehen wurde, um mangelnde Weiterführungsabsicht anzunehmen). Im vorliegenden Fall ist außerdem zu berücksichtigen, daß die Beschwerdeführerin und ihr Sohn Miteigentümer des verpachteten Unternehmens waren und dieser im Zeitpunkt der Verpachtung erst 33 Jahre alt war. Das Alter der Verpächter kann daher nicht mit Erfolg als Indiz für die fehlende Weiterführungsabsicht herangezogen

werden. Auch die Zurücklegung der Pächterkonzession durch die Beschwerdeführerin im Jahre 1967 ist kein derartiges Indiz, weil für die Beschwerdeführerin nach der Verpachtung des Unternehmens an das niederländische Reisebüro kein Grund bestand, die Pächterkonzession weiter aufrechtzuerhalten. Ihr Sohn hat die auf ihn lautenden Konzessionen während der Verpachtung nicht zurückgelegt, sodaß nach Ablauf der Pachtdauer die Möglichkeit zur Weiterführung des Betriebes bestanden hätte. Die Löschung der Firma im Handelsregister ist die Folge der Verpachtung des Hotelunternehmens, weil die Beklagte und ihr Sohn in dieser Zeit eben das Hotel nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betrieben haben. von der Rechtsprechung für die Annahme der Betriebsaufgabe gefordert wird. Das Alter der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Verpachtung (58 Jahre) ist kein Indiz für die fehlende Weiterführungsabsicht vergleiche , dazu das hg. Erkenntnis vom 4. Mai 1982, Zl. 82/14/0041, in welchem selbst ein Alter des Verpächters von 69 Jahren bei sonst üblichem Vertragsinhalt noch nicht als so schwerwiegendes Indiz angesehen wurde, um mangelnde Weiterführungsabsicht anzunehmen). Im vorliegenden Fall ist außerdem zu berücksichtigen, daß die Beschwerdeführerin und ihr Sohn Miteigentümer des verpachteten Unternehmens waren und dieser im Zeitpunkt der Verpachtung erst 33 Jahre alt war. Das Alter der Verpächter kann daher nicht mit Erfolg als Indiz für die fehlende Weiterführungsabsicht herangezogen werden. Auch die Zurücklegung der Pächterkonzession durch die Beschwerdeführerin im Jahre 1967 ist kein derartiges Indiz, weil für die Beschwerdeführerin nach der Verpachtung des Unternehmens an das niederländische Reisebüro kein Grund bestand, die Pächterkonzession weiter aufrechtzuerhalten. Ihr Sohn hat die auf ihn lautenden Konzessionen während der Verpachtung nicht zurückgelegt, sodaß nach Ablauf der Pachtdauer die Möglichkeit zur Weiterführung des Betriebes bestanden hätte. Die Löschung der Firma im Handelsregister ist die Folge der Verpachtung des Hotelunternehmens, weil die Beklagte und ihr Sohn in dieser Zeit eben das Hotel nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betrieben haben.

Aus dem Umstand, daß bereits im Jahre 1970 Verkaufsgespräche betreffend den gesamten Grundstückskomplex mit der Stadtgemeinde X ohne Erfolg geführt wurden, kann ebenfalls nichts für den Standpunkt der belangten Behörde gewonnen werden, weil die Betriebsaufgabe nicht schon mit dem Entschluß, den Betrieb nicht mehr weiterzuführen, sondern erst mit dem tatsächlichen Aufgabevorgang beginnt, wie Veräußerung oder Überführung ins Privatvermögen jener Gegenstände, welche die wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellten. Der Beschluß oder die Ankündigung, den Betrieb aufgeben zu wollen, ist noch nicht der Beginn der Aufgabehandlung. Wesentlich für die Abgrenzung der Betriebsaufgabe von der sich über einen längeren Zeitraum hinziehenden Liquidation ist es, daß die Aufgabehandlungen - nämlich die Veräußerung der Wirtschaftsgüter, die die wesentliche Grundlage des Betriebes bildeten, oder ihre Überführung in das Privatvermögen - wirtschaftlich als einheitlicher Vorgang gewertet werden können. Wenn sich die Veräußerungshandlungen über einen angemessenen kurzen Zeitraum erstrecken, kann noch von einer Betriebsaufgabe gesprochen werden. Welcher Zeitraum noch kurz in diesem Sinne ist, läßt sich nicht schematisch und zahlenmäßig beschreiben (siehe Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer, Tz. 31 und 33 zu § 24; Aus dem Umstand, daß bereits im Jahre 1970 Verkaufsgespräche betreffend den gesamten Grundstückskomplex mit der Stadtgemeinde römisch zehn ohne Erfolg geführt wurden, kann ebenfalls nichts für den Standpunkt der belangten Behörde gewonnen werden, weil die Betriebsaufgabe nicht schon mit dem Entschluß, den Betrieb nicht mehr weiterzuführen, sondern erst mit dem tatsächlichen Aufgabevorgang beginnt, wie Veräußerung oder Überführung ins Privatvermögen jener Gegenstände, welche die wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellten. Der Beschluß oder die Ankündigung, den Betrieb aufgeben zu wollen, ist noch nicht der Beginn der Aufgabehandlung. Wesentlich für die Abgrenzung der Betriebsaufgabe von der sich über einen längeren Zeitraum hinziehenden Liquidation ist es, daß die Aufgabehandlungen - nämlich die Veräußerung der Wirtschaftsgüter, die die wesentliche Grundlage des Betriebes bildeten, oder ihre Überführung in das Privatvermögen - wirtschaftlich als einheitlicher Vorgang gewertet werden können. Wenn sich die Veräußerungshandlungen über einen angemessenen kurzen Zeitraum erstrecken, kann noch von einer Betriebsaufgabe gesprochen werden. Welcher Zeitraum noch kurz in diesem Sinne ist, läßt sich nicht schematisch und zahlenmäßig beschreiben (siehe Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer, Tz. 31 und 33 zu Paragraph 24,;

Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, Tz. 40 zu S 24; im gleichen Sinne für das Einkommensteuergesetz der BRD Schmidt, Einkommensteuergesetz4 § 16 Anmerkung 37; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, Tz. 40 zu S 24; im gleichen Sinne für das Einkommensteuergesetz der BRD Schmidt, Einkommensteuergesetz4 Paragraph 16, Anmerkung 37;

Blümich/Falk, Einkommensteuergesetz § 16 Rz. 205 f). Blümich/Falk, Einkommensteuergesetz Paragraph 16, Rz. 205 f).

Die Anwendung dieser Grundsätze führt zu dem Ergebnis, daß der Verkauf der Liegenschaftsanteile durch die Beschwerdeführerin im Rahmen der Betriebsaufgabe erfolgt ist. Die zum Betrieb gehörenden Liegenschaften, die den weitaus größten Wert sämtlicher zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter hatten, wurden innerhalb weniger Tage Ende März 1972 verkauft. Daß mit dem Verkauf des beweglichen Betriebsvermögens bereits einige Monate zuvor im Jahre 1971 begonnen wurde, ändert im Sinne der oben dargelegten Grundsätze nichts daran, daß auch noch die Liegenschaftsverkäufe zur Betriebsaufgabe gehören, weil für den Verkauf der Grundstücke auch eine Frist von mehreren Monaten als angemessen kurz anzusehen ist. Im Gegensatz zur Auffassung der belangten Behörde kann die Tatsache der Veräußerung von Liegenschaftsanteilen an die Stadtgemeinde X zum Zwecke der Schaffung von Parkplätzen nicht als Indiz für die Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung oder im Jahre 1970 gewertet werden, weil die Veräußerung der Wirtschaftsgüter eine typische Aufgabehandlung darstellt und der vom Erwerber der Wirtschaftsgüter angestrebte Zweck für die Frage, ob die Veräußerung im Rahmen der Betriebsaufgabe erfolgt ist, in der Regel keine Bedeutung hat.

Die Anwendung dieser Grundsätze führt zu dem Ergebnis, daß der Verkauf der Liegenschaftsanteile durch die Beschwerdeführerin im Rahmen der Betriebsaufgabe erfolgt ist. Die zum Betrieb gehörenden Liegenschaften, die den weitaus größten Wert sämtlicher zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter hatten, wurden innerhalb weniger Tage Ende März 1972 verkauft. Daß mit dem Verkauf des beweglichen Betriebsvermögens bereits einige Monate zuvor im Jahre 1971 begonnen wurde, ändert im Sinne der oben dargelegten Grundsätze nichts daran, daß auch noch die Liegenschaftsverkäufe zur Betriebsaufgabe gehören, weil für den Verkauf der Grundstücke auch eine Frist von mehreren Monaten als angemessen kurz anzusehen ist. Im Gegensatz zur Auffassung der belangten Behörde kann die Tatsache der Veräußerung von Liegenschaftsanteilen an die Stadtgemeinde römisch zehn zum Zwecke der Schaffung von Parkplätzen nicht als Indiz für die Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung oder im Jahre 1970 gewertet werden, weil die Veräußerung der Wirtschaftsgüter eine typische Aufgabehandlung darstellt und der vom Erwerber der Wirtschaftsgüter angestrebte Zweck für die Frage, ob die Veräußerung im Rahmen der Betriebsaufgabe erfolgt ist, in der Regel keine Bedeutung hat.

Erfolgte die Veräußerung der Grundstücke aber im Rahmen der Betriebsaufgabe, hatte die Besteuerung gemäß § 24 EStG und nicht nach § 29 Z. 1 EStG zu erfolgen. Da die belangte Behörde von der Anwendbarkeit des § 29 ausgegangen ist, bei dem die Besteuerung ab dem Zeitpunkt zu erfolgen hat, ab dem die Summe der vereinnahmten Beträge den auf den Zeitpunkt der Übertragung kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung übersteigt, hat sie keine Ermittlungen zur Feststellung des gemäß § 24 maßgeblichen Buchwertes und des im Rahmen des § 24 zu erfassenden Veräußerungserlöses durchgeführt. Dabei wäre zu berücksichtigen gewesen, daß bei der Veräußerungsgewinnermittlung die Leibrente erst im Zeitpunkt des Zufließens zu erfassen sind. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes hatte zu dem Zeitpunkt einzusetzen, zu dem die Summe der sofort zu leistenden Gegenleistung und der zugeflossenen Leibrentenzahlungen die Summe der Buchwerte überschritten hatte. Da die belangte Behörde diese Ermittlungen im Hinblick auf die von ihr vertretene Rechtsansicht der Anwendbarkeit des § 29 Z. 1 unterlassen hat, ist der angefochtene Bescheid inhaltlich rechtswidrig, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben ist. Im fortgesetzten Verfahren wird sich die belangte Behörde auch mit dem Vorbringen auseinanderzusetzen haben, daß bereits im Jahre 1972 unter Einbeziehung des kapitalisierten Rentenwertes - wenn auch rechtswidrigerweise - eine Veräußerungsgewinnbesteuerung vorgenommen worden sei.

Erfolgte die Veräußerung der Grundstücke aber im Rahmen der Betriebsaufgabe, hatte die Besteuerung gemäß Paragraph 24, EStG und nicht nach Paragraph 29, Ziffer eins, EStG zu erfolgen. Da die belangte Behörde von der Anwendbarkeit des Paragraph 29, ausgegangen ist, bei dem die Besteuerung ab dem Zeitpunkt zu erfolgen hat, ab dem die Summe der vereinnahmten Beträge den auf den Zeitpunkt der Übertragung kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung übersteigt, hat sie keine Ermittlungen zur Feststellung des gemäß Paragraph 24, maßgeblichen Buchwertes und des im Rahmen des Paragraph 24, zu erfassenden Veräußerungserlöses durchgeführt. Dabei wäre zu berücksichtigen gewesen, daß bei der Veräußerungsgewinnermittlung die Leibrente erst im Zeitpunkt des Zufließens zu erfassen sind. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes hatte zu dem Zeitpunkt einzusetzen, zu dem die Summe der sofort zu leistenden Gegenleistung und der zugeflossenen Leibrentenzahlungen die Summe der Buchwerte überschritten hatte. Da die belangte Behörde diese Ermittlungen im Hinblick auf die von ihr vertretene Rechtsansicht der Anwendbarkeit des Paragraph 29, Ziffer eins, unterlassen hat, ist der angefochtene Bescheid inhaltlich rechtswidrig, weshalb er gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben ist. Im fortgesetzten Verfahren wird sich die belangte Behörde

auch mit dem Vorbringen auseinanderzusetzen haben, daß bereits im Jahre 1972 unter Einbeziehung des kapitalisierten Rentenwertes - wenn auch rechtswidrigerweise - eine Veräußerungsgewinnbesteuerung vorgenommen worden sei.

Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen werden. Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG Abstand genommen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil neben dem pauschalierten Schriftsatzaufwand Umsatzsteuer nicht zuzusprechen ist. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt, Nr. 243. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil neben dem pauschalierten Schriftsatzaufwand Umsatzsteuer nicht zuzusprechen ist.

Wien, am 23. März 1988

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1988:1987130065.X00

Im RIS seit

23.03.1988

Zuletzt aktualisiert am

20.02.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at