

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/11/17 2000/14/0142

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.11.2004

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
21/01 Handelsrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AVG §21;  
AVG §33 Abs4;  
AVG §63 Abs5;  
AVG §9;  
BAO §19 Abs2;  
BAO §24 Abs1 litd;  
BAO §243;  
BAO §245 Abs3;  
BAO §250 Abs1;  
BAO §289;  
BAO §292;  
BAO §303;  
BAO §307 Abs1;  
BAO §79;  
BAO §92;  
BAO §98;  
EStG 1988 §12;  
EStG 1988 §24;  
EStG 1988 §4 Abs1;  
EStG 1988 §5;  
EStG 1988 §6;  
FBG 1991 §10 Abs1;  
HGB §131;  
HGB §145 Abs1;

HGB §157 Abs1;  
HGB §161 Abs2;  
HGB §17;  
HGB §31 Abs2;  
VwGG §26 Abs1 litc;  
VwGG §28;  
VwGG §42 Abs2 Z1;  
VwRallg;  
ZustG §22;

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 19. November 1999, GZ RV/419-16/11/98, betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1993 bis 1995, Gewerbesteuer für das Jahr 1993 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 (mitbeteiligte Parteien: 1. K KG in W, 2. G B in E,

3. E H in W, alle vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10), zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat den mitbeteiligten Parteien Aufwendungen in der Höhe von 991,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Bei der mitbeteiligten Kommanditgesellschaft (im Folgenden KG) fand für die Jahre 1993 bis 1995 eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Dabei stellte die Prüferin unter anderem fest, dass die KG mit Kaufvertrag vom 25. November 1993 ihr in Wien, F-Gasse, gelegenes Betriebsgrundstück an die H GmbH um einen Betrag von 84 Mio. S veräußert habe. Dem Vorgang sei bilanziell insoweit Rechnung zu tragen, als das Grundstück aus der Bilanz zum 31. Dezember 1993 auszuschneiden und die Forderung laut Kaufvertrag zu aktivieren sei. Weiters wurden Rückstellungen für Gewährleistung und Schadenersatz nicht anerkannt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ mit 6. Februar 1998 datierte Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren und Feststellung der Einkünfte 1993 bis 1995 sowie Gewerbesteuer 1993. Weiters erging ein laut Vorbringen der mitbeteiligten Parteien am 18. Februar 1998 zugestellter Bescheid betreffend den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993.

Mit Schreiben vom 6. März 1998 (beim Finanzamt persönlich und mittels Fax am 9. März 1998 eingebracht) erhob die KG Berufung, in der es heißt:

"Namens und auftrags unseres oben rubrizierten Mandanten erheben wir innerhalb offener Frist gegen den Bescheid vom 6.2.1998, zugestellt am 10.2.1998 das Rechtsmittel der Berufung und begründen dies wie folgt:

Der vorliegende Bescheid wurde gemäß § 295 (1) BAO erlassen und spricht über die Gewerbesteuer des Jahres 1993 ab. Gemäß § 252

(1) BAO kann gegen diesen abgeleiteten Bescheid zu Feststellungen des Grundlagenbescheides kein Rechtsmittel eingebracht werden und wäre somit eine Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen, wiewohl es uns hiermit obliegt den Antrag zu stellen, die GWSt 1993 analog dem szt. Veranlagungsbescheid mit Null zu fixieren.

Wir bestreiten somit die Rechtsgültigkeit des Bescheides vom 6.2.1998 und verweisen diesbezüglich auf das Erkenntnis des VWGH vom 24.11.1997, 87/14/0005, 0006, sowie die Darlegung von Präs. Dr. Nikolaus Zorn in der österreichischen Steuerzeitung Nr. 4/1988: 'vor dem Grundlagenbescheid ergangener abgeleiteter Bescheid ist rechtswidrig'. Auf § 295

(1) BAO gestützte Bescheide setzen die Abhängigkeit (somit ein Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleiteten Bescheid) voraus (s. Ritz, Kommentar zu BAO); ein solcher Bescheid liegt nicht vor.

..."

Mit Eingabe vom 2. April 1998 ersuchte die KG um die Übermittlung von "Duplikaten", weil ihr die Feststellungsbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 nicht zugestellt worden seien, welche laut telefonischer Auskunft des Finanzamtes am 6. Februar 1998 ergangen sein sollen. Verwiesen wurde weiters auf den (vereinbarungsgemäß) angeschlossenen "Gewerbsteuerbescheid 1993 (Blatt 1)".

Nach Zusendung der von der KG urgierten Bescheide und neuerlicher Übermittlung des Gewerbesteuerbescheides 1993 durch das Finanzamt erhob die KG mit Eingabe vom 8. Mai 1998 Berufung gegen die Bescheide betreffend "Einkünftefeststellung 1993 bis 1995 vom 6.2.1998, zugestellt am 7.4.1998, Gewerbesteuer 1993 vom 6.2.1998, zugestellt als abgeleiteter Bescheid am 7.4.1998 und Einheitswertbescheid vom 29.1.1998, abgeleitet per 7.4.1998".

Zu dem vor dem Verwaltungsgerichtshof (in der Sache allein) strittigen Punkt der Liegenschaftsveräußerung brachte die Mitbeteiligte vor, der Kaufvertrag vom 25. November 1993 sei unter einer aufschiebenden und nicht - wie von der Prüferin vermeint - unter einer auflösenden Bedingung geschlossen worden. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses habe die KG ihre Betriebsliegenschaft noch für ihren laufenden Geschäftsbetrieb benötigt. Aus diesem Grund hätten die Parteien folgende (auszugsweise wiedergegebene) Vereinbarungen getroffen:

#### "I. KAUFOBJEKT UND KAUFVORGANG

4.) Der Verkauf und die Übergabe erfolgen so, wie diese Liegenschaft liegt und steht und von der Verkäuferin derzeit besessen und benützt wird, oder doch besessen oder benützt werden konnte, sohin mit den vorhandenen - jedoch vorerst von der Verkäuferin gemäß Pkt. III. 1.) von sämtlichen Benützern und Fahrnissen zu räumenden - Altgebäuden, deren beabsichtigter Abbruch sodann bereits Sache der Käuferin ist. Als Verrechnungsstichtag für den Übergang von Vor- und Nachteilen, von Nutzen und Gefahr am Kaufobjekt wird der Tag der endgültigen Räumung und tatsächlichen Übergabe der kaufgegenständlichen Liegenschaft gemäß Pkt. III. 1.) dieses Vertrages, sohin der 31.12.1996 vereinbart.

...

#### III. RÄUMUNG UND GEWÄHRLEISTUNG

1.) Die Käuferin gestattet der Verkäuferin die kaufgegenständliche Liegenschaft noch bis längstens 31. Dezember 1996 so wie bisher zu eigenen Betriebszwecken weiterzubenzützen und zwar unentgeltlich, d.h. ohne jede Mietzinszahlung, sondern lediglich gegen Weitertragung der allgemeinen Liegenschaftsunkosten (wie Grundsteuer, allfällige Versicherungen, Energiekosten etc.). Die Verkäuferin verpflichtet sich sohin die kaufgegenständliche Liegenschaft spätestens am 31.12.1996 von sämtlichen Benützern sowie Fahrnissen völlig geräumt der Käuferin samt allen Schlüsseln zu übergeben und zwar unter ausdrücklichem Verzicht auf jedweden weiteren Räumungsaufschub. ...

...

#### VI. AUFSCHIEBENDE BEDINGUNG

1.) Dieser Kaufvertrag wird unter der aufschiebenden Bedingung geschlossen, dass bis längstens 30.6.1995 (sohin bis 18 Monate vor dem Termin der endgültigen Räumung und Übergabe des Kaufobjektes sowie der Kaufpreisrestzahlung) die derzeitige Flächenwidmung des Kaufobjektes (Betriebsbaugebiet) in Wohn- und gemischtes Baugebiet, Bauklasse IV geschlossen, mit einer Trakttiefe von mindestens 12 m an sämtlichen vier Fronten, geändert und sodann ein prompt zu beantragender rk. Bescheid der Baubehörde über die Bekanntgabe der Bauungsbestimmungen, mit dieser neuen Widmung für die kaufgegenständliche Liegenschaft ausgestellt wird.

2.) Für den Fall des Nichteintritts dieser aufschiebenden Bedingung bis zum vorgenannten 30.6.1995 gilt dieser Kaufvertrag als nicht abgeschlossen bzw. zustandegekommen und ist vom Vertragsverfasser (RA ... ) sodann raschestmöglich der vorherige grundbücherliche Zustand wieder herzustellen - sohin eine etwaig bereits vorgenommene Vormerkung des Eigentumsrechtes der Käuferin wiederum zu löschen - wozu ihm beide Vertragsparteien unwiderrüflich Auftrag und gesondert Vollmacht erteilen.

3.) Im Falle dieses Nichteintritts der aufschiebenden Bedingung ist die Käuferin dennoch nicht berechtigt, die bereits geleistete Kaufpreisanzahlung von S 8,400.000,- wiederum zurückzufordern, sondern ist diese Zahlung jedenfalls endgültig zu Gunsten der Verkäuferin verfallen, wobei diese Anzahlung im Falle des Nichtzustandekommens des

gegenständlichen Liegenschaftsverkaufes dann eben nicht als Kaufpreis, sondern als Entgelt für die zwischenzeitige Bindung der Verkäuferin gilt. ...

4.) Sobald die vorgenannte aufschiebende Bedingung eintritt, d. h. der rk. Bescheid über die Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen auf der Basis der neuen Flächenwidmung tatsächlich vorliegt, ist die Käuferin verpflichtet der Verkäuferin binnen längstens sechs Wochen als Sicherstellung für die Bezahlung des mit der tatsächlichen Räumung (spätestens bis 31.12.1996) fällig werdenden Restkaufpreises von S 75,600.000,-- zuzüglich der vorgenannten Wertsicherungserhöhung, eine Bankgarantie eines österreichischen Kreditinstitutes zu übergeben."

Die tatsächliche Übergabe der Liegenschaft - so die Mitbeteiligte weiter in ihrer Berufung - sei erst Anfang Februar 1996 erfolgt, sodass der zivilrechtliche Gefahrenübergang wie auch der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erst im Jahr 1996 erfolgt und eine frühere Gewinnrealisierung daher unzulässig sei. Auch die grundbücherliche Einverleibung sei erst auf Grund des Gerichtsbeschlusses vom 8. Juni 1996, somit im Jahr 1996 erfolgt.

Weiters wird in der Berufung ein später geschlossener "Nachtrag zum Kaufvertrag vom 30. Juni 1995 / 4. August 1995" erwähnt und auf eine Besprechung mit dem Amtsvorstand des zuständigen Finanzamtes verwiesen. Dabei seien dem Amtsleiter Kaufvertrag und Nachtrag vorgelegt worden. In der Folge habe das Finanzamt eine diesbezügliche Eingabe vom 7. August 1995 "positiv beantwortet", sodass auch der Grundsatz von Treu und Glauben der nunmehr von der Prüferin vorgenommenen Beurteilung des Rechtsgeschäftes entgegenstehe.

In dieser nachträglichen Vereinbarung wird zunächst festgestellt, dass die im Punkt VI des Kaufvertrages normierte aufschiebende Bedingung einer Umwidmung der Liegenschaft bis dato nicht eingetreten sei und sodann bestimmt:

"2.) Ungeachtet dessen hat sich die Käuferin entschlossen, diese Liegenschaft nunmehr endgültig, sohin auch ohne diese Umwidmung, zu erwerben und übergibt der Verkäuferin unter einem die im Punkt VI. 4., zur zusätzlichen Besicherung der per 31.12.1996 fälligen Restkaufpreiszahlung, bedungene Bankgarantie.

3.) Sohin wird auf diese aufschiebende Bedingung hiemit einvernehmlich und wechselseitig verzichtet und gilt der Kaufvertrag vom 25.11.1993 nunmehr als endgültig und unbedingt abgeschlossen und kann nunmehr vom Vertragsverfasser, RA ..., auch verbüchert werden.

4.) Sämtliche übrigen Bedingungen des Kaufvertrages vom 25.11.1993 bleiben unverändert aufrecht."

Zur "Berufung betreffend die Einkünftefeststellungen 1994 und 1995" wurde vorgebracht, dass die Rückstellungen für Schadenersatz und Gewährleistung nach näher begründeter Ansicht der Mitbeteiligten zu Unrecht nicht anerkannt worden seien. Bei beiden Rückstellungen handle es sich zudem um "reine Verschiebungen", weshalb die Wiederaufnahme in diesen beiden Punkten den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit widersprechen würde. Der Einheitswertbescheid werde insoweit bekämpft, als "die drei Feststellungspunkte eine Auswirkung auf den Einheitswert haben".

In ihrer Stellungnahme zur Berufung hielt die Prüferin an ihrer Beurteilung des strittigen Veräußerungsvorganges fest. Sie verwies ergänzend darauf, dass die Liegenschaft auch von der Käuferin in den Bilanzen zum 31. März 1994 und 31. März 1995 als Umlaufvermögen erfasst worden sei. Die an das Finanzamt gerichtete Anfrage vom 7. August 1995 habe das Thema "Liquidationsbesteuerung" betroffen. Als Beilage sei ein nicht datierter und unterfertigter Kaufvertrag und der gleichfalls nicht datierte und unterfertigte Nachtrag dazu angeschlossen worden. Die Rechtsauskunft des Finanzamtes habe sich auf die Bestätigung beschränkt, dass die geplante Liquidation der KG zum ermäßigten Steuersatz erfolgen könne (sich aber nicht damit befasst, in welchem Jahr der Erlös aus der Liegenschaftsveräußerung zu erfassen sei). Die strittigen Rückstellungen hätten im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung weder dem Grunde noch der Höhe nach durch geeignete Unterlagen nachgewiesen werden können.

Über Vorhalt dieser Stellungnahme verwies die mitbeteiligte KG u.a. darauf, dass der schriftlichen Rechtsauskunft des Finanzamtes eine mündliche Besprechung vom 4. August 1995 vorausgegangen sei, bei welcher "die Problematik des Kaufvertrages und des noch zu unterschreibenden Zusatzes" mit dem Vorstand des Finanzamtes ausführlich erläutert worden sei. Erst nach Erhalt der mündlichen Zusage vom 4. August 1995 sei der Nachtrag noch am selben Tag unterfertigt worden, wobei der Nachtrag inhaltlich völlig identisch mit dem undatierten Entwurf sei. Solcherart habe die Mitbeteiligte im Vertrauen auf die mündliche (später schriftlich bestätigte) Zusage relevante (für sie nunmehr nachteilige) Dispositionen getroffen.

Mit dem vom beschwerdeführenden Präsidenten angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insoweit Folge, als eine Erfassung des Veräußerungserlöses in den Streitjahren unterblieb.

Begründend wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, zivilrechtlich sei das Eigentum an der strittigen Liegenschaft im Jahr 1996, dem Jahr der Einverleibung im Grundbuch, auf die Käuferin übergegangen. Steuerlich sei jedoch entscheidend, zu welchem Zeitpunkt das wirtschaftliche Eigentum übertragen worden sei. Wirtschaftliches Eigentum könne unabhängig von der Verbücherung dadurch übertragen werden, dass die tatsächliche Herrschaftsmacht, die Möglichkeit des Gebrauches und der Nutzung, die Auswirkungen des Wertverzehr, sowie die Gefahren und die Lasten auf den Erwerber übergehen. Im Beschwerdefall könne eine vom Zivilrecht abweichende Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums zur Käuferseite vor dem Jahr 1996 nicht festgestellt werden. Die Mitbeteiligte habe auch nach dem im November 1993 erfolgten Vertragsabschluss - wie im Kaufvertrag vereinbart - ihren Betrieb auf der gegenständlichen Liegenschaft weitergeführt und die Liegenschaftskosten, einschließlich von Versicherungsleistungen zur Absicherung allfällig auftretender Schäden, getragen. Da eine Umwidmung bis zum 30. Juni 1995 tatsächlich nicht erfolgt sei, seien beide Vertragsteile an den Kaufvertrag nicht mehr gebunden gewesen. Auch aus dem Umstand, dass sich die Höhe des Kaufpreises trotz Wegfalls der Bedingung nicht geändert habe, sei für den Standpunkt der Prüferin nichts zu gewinnen, weil die Preisgestaltung stets vom jeweiligen Verhandlungsgeschick und den individuellen Vorstellungen der Vertragspartner abhängig sei. Die Vereinbarung einer nicht mehr rückforderbaren Anzahlung in der Art eines Optionsgeldes sei bei derartigen Grundstücksgeschäften nicht ungewöhnlich. Schließlich könne die Behandlung der Grundstücke und der Kaufpreisforderung in der Bilanz der Käuferin nicht ausschlaggebend sein für die auf Seiten der Verkäuferin gebotene Erfassung. Insgesamt habe die H GmbH vor dem Jahr 1996 keine Stellung innegehabt, der zufolge sie "den substantiellen Gehalt eines vom zivilrechtlichen Eigentum getrennt zu sehenden wirtschaftlichen Eigentums auszuschöpfen vermochte". Die Erwerberin habe erst im Jahr 1996 über die Liegenschaft unter Ausschluss Dritter und der Mitbeteiligten verfügen, sie also ungestört gebrauchen und nutzen können. Von diesem Recht habe sie sodann durch den im Dezember 1996 erfolgten Weiterverkauf der Liegenschaft an die G GmbH tatsächlich Gebrauch gemacht.

Hinsichtlich der strittigen "Rückstellungen für Gewährleistung und Schadenersatzforderung" schloss sich die belangte Behörde dem Standpunkt der Prüferin an und gab der Berufung insoweit keine Folge. Da die "drei Feststellungspunkte" keine Auswirkungen auf den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 gezeitigt hätten, erweise sich die Berufung in diesem Punkt gleichfalls als unbegründet.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die auf § 292 BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, gestützte Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor. Die Mitbeteiligten (die KG und zwei Gesellschafter) erstatteten eine Gegenschrift und weitere Schriftsätze.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zum Hinweis der mitbeteiligten Parteien, die KG sei bereits am 6. Mai 2000 im Firmenbuch gelöscht worden, ist vorauszuschicken, dass Personengesellschaften des Handelsrechts ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Vollbeendigung verlieren. Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihre Parteifähigkeit so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht vollständig abgewickelt sind (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, Tz. 10 zu § 79, und die dort angeführte Rechtsprechung). Solcherart ist die Parteifähigkeit der KG, an die der angefochtene Bescheid zu Recht gerichtet war, auch im gegenständlichen Verfahren zu bejahen. Dessen ungeachtet sind auch die Gesellschafter der KG, soweit im angefochtenen Bescheid Feststellungen gemäß § 186 Abs. 3 und § 188 BAO getroffen wurden, als mitbeteiligte Parteien anzusehen, weil die diesbezüglichen Bescheidabsprüche auch ihnen gegenüber unmittelbare Rechtswirkung entfalten.

1) Rechtzeitigkeit der Beschwerde:

Der angefochtene Bescheid wurde am 28. September 1999 im Anschluss an die mündliche Berufungsverhandlung verkündet und in seiner schriftlichen Ausfertigung am 17. Juli 2000 dem steuerlichen Vertreter der mitbeteiligten KG zugestellt. Die Beschwerde des Präsidenten langte am 8. August 2000 beim Verwaltungsgerichtshof ein.

Gemäß § 292 letzter Satz BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG beginnt die Beschwerdefrist für den Präsidenten

der Finanzlandesdirektion mit der Zustellung der Entscheidung an den Berufungswerber zu laufen. Dieser Bestimmung ist durch § 26 Abs. 1 lit. c VwGG nicht derogiert worden (vgl. zusammenfassend das hg. Erkenntnis vom 22. September 1987, 85/14/0038, 85/14/0039).

Auf dem Boden dieser Rechtslage ist der Zeitpunkt der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung an den Berufungswerber auch dann für den Fristenlauf zur Erhebung einer Präsidentenbeschwerde entscheidend, wenn der Präsident bereits zu einem früheren Zeitpunkt vom Inhalt der mündlich verkündeten Berufungsentscheidung erfahren oder von der schriftlichen Ausfertigung der Berufungsentscheidung Kenntnis erlangt haben sollte. Die diesbezüglichen auf entsprechende Recherchen gegründeten Ausführungen der mitbeteiligten Parteien sind daher jedenfalls nicht geeignet, eine verspätete Beschwerdeerhebung durch den Präsidenten der Finanzlandesdirektion aufzuzeigen. Zu der von den Mitbeteiligten angeregten Antragstellung nach Art. 140 Abs. 1 B-VG sieht sich der Verwaltungsgerichtshof schon im Hinblick auf die durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz erfolgte grundlegende Reform des Berufungsverfahrens nicht veranlasst.

Die vorliegende Beschwerde wurde sohin rechtzeitig innerhalb der durch § 28 Abs. 1 VwGG im Zusammenhalt mit § 292 letzter Satz BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG normierten Frist von sechs Wochen eingebracht.

## 2) Umfang der Anfechtung:

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde vor, sie habe die Berufung materiell in Behandlung genommen, obwohl sämtliche von der KG bekämpften Bescheide des Finanzamtes bereits in Rechtskraft erwachsen waren. Indem sie die Berufung nicht zurückgewiesen, sondern in der Sache selbst entschieden habe, habe sie den angefochtenen Bescheid außerhalb ihrer Zuständigkeit erlassen.

Sollte eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides nicht schon auf Grund der vom Gerichtshof festzustellenden Unzuständigkeit der belangten Behörde erfolgen, werde "hilfsweise" beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Erstere Rechtswidrigkeit liege darin, dass der Erlös aus der Grundstücksveräußerung nicht erfasst worden sei, letztere darin, dass sich in den Entscheidungsgründen Ausführungen zur Wiederaufnahme der Verfahren fänden, wiewohl ein diesbezüglicher Bescheidabspruch gar nicht erfolgt sei.

Anders als die Mitbeteiligten in ihren Beschwerdeentgegnungen einwenden, hat der Beschwerdeführer den Umfang der Anfechtung (§ 28 Abs. 2 VwGG) mit diesen Erklärungen ausreichend zur Darstellung gebracht. Auch liegt in der Erklärung, "hilfsweise" sei der angefochtene Bescheid aus anderen Gründen als jenem der Unzuständigkeit aufzuheben, keine unzulässige, weil bedingte Prozessklärung. Dass ein Bescheid unter verschiedenen Gesichtspunkten bekämpft wird, ist ebenso zulässig wie es zulässig ist, neben einem primären Beschwerdegrund weitere Beschwerdegründe "hilfsweise" geltend zu machen, zumal eine Bindung des Verwaltungsgerichtshofes an die vom Beschwerdeführer genannten Beschwerdegründe nicht besteht (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, Anm. 5 zu § 28 VwGG).

## 3) Unzuständigkeit:

Der Beschwerdeführer bringt vor, im automatisierten Verfahren mit Rückschein zugestellte Postsendungen enthielten mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit den auf den Rückscheinen angeführten Bescheidinhalt. Es wäre somit in concreto davon auszugehen gewesen, dass in der am 10. Februar 1998 der Steuerberatungskanzlei mit Rückschein zugestellten Postsendung sämtliche mit 6. Februar 1998 datierten Bescheide (Wiederaufnahme- und neue Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 1993 bis 1995; gemäß § 295 BAO abgeänderter Gewerbesteuerbescheid für 1993) enthalten waren. "Bezeichnenderweise" sei ein allenfalls vorliegender Mangel der Postsendung vom Empfänger nicht sofort gerügt, sondern "erst nach etwa 2 Monaten (offensichtlich nach Erkennen des Versäumens der Berufungsfrist) ein Zustellmangel behauptet" worden. Zudem sei der Gewerbesteuerbescheid 1993 unstrittig bereits am 10. Februar 1998 in der Steuerberatungskanzlei eingelangt. Der ohne Rückschein zugestellte Einheitswertbescheid des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 sei nicht urgiert und "offenbar etwa zu diesem Zeitpunkt" übermittelt worden.

Es sei somit zwingend anzunehmen, dass hinsichtlich der Feststellungsbescheide bereits Rechtskraft vorgelegen sei. Die belangte Behörde habe es unterlassen, diesbezügliche Ermittlungen anzustellen. Hinsichtlich Gewerbesteuer 1993 sei nachweislich bereits Rechtskraft vorgelegen. "Sinngemäß" gelte dies auch für den Einheitswertbescheid.

Diesen Ausführungen gelingt es nicht, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen:

Was die Berufung betreffend den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1993 anlangt, räumt der Beschwerdeführer selbst ein, dass ein Zustellnachweis nicht vorliegt und der Beschwerdeführer solcherart auf bloße Vermutungen über eine im zeitlichen Nahebereich zum 10. Februar 1998 erfolgte Zustellung angewiesen ist. Ob der am 24. März 1998 beim Finanzamt eingelangte Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist rechtzeitig, also innerhalb der einmonatigen Berufungsfrist, gestellt wurde, war von der belangten Behörde allerdings schon deshalb nicht zu prüfen, weil das Finanzamt mit Bescheid vom 8. April 1998 die Frist zur Einbringung einer Berufung antragsgemäß bis zum 28. April 1998 und über weiteren Fristerstreckungsantrag schließlich bis 29. Mai 1998 verlängert hatte.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 8. März 1994, 91/14/0026, auf dessen Begründung gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, ausgesprochen hat, bewirkt auch ein Bescheid, mit dem - rechtswidrig - einem nach Ablauf der Rechtsmittelfrist gestellten Fristverlängerungsansuchen entsprochen wird, die Verlängerung der Berufungsfrist. Solcherart erweist sich die am 7. Mai 1998 eingebrachte Berufung betreffend den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1993 selbst dann als rechtzeitig eingebracht, wenn das Finanzamt der Mitbeteiligten zu Unrecht eine entsprechende Fristverlängerung eingeräumt haben sollte.

Hinsichtlich der Berufung gegen die "im automatisierten Verfahren ergangenen Bescheide" hat die belangte Behörde ebenso wie das Finanzamt dem Vorbringen der mitbeteiligten KG Glauben geschenkt, wonach die am 10. Februar 1998 zugestellte Postsendung nur den Gewerbesteuerbescheid 1993 enthalten und somit erst die Zustellung so genannter Duplikate am 7. April 1998 den Lauf der Berufungsfrist ausgelöst hat.

Der Nachweis der gesetzmäßigen Zustellung kann durch einen Zustellnachweis im Sinne des § 22 ZustG oder - wenn ein solcher fehlt oder mangelhaft ist - auf andere Weise geführt werden (vgl. dazu Stoll, BAO-Kommentar, S. 1146 f).

Im Beschwerdefall findet sich auf dem gegenständlichen Rückschein der Vermerk "Inhalt: Bescheid(e) vom 1998 02 06". Diesem Vermerk ist somit weder die Anzahl noch die Art der in der Sendung enthaltenen Bescheide zu entnehmen. Solcherart kann aber auch nicht gesagt werden, dass eine Diskrepanz zwischen der Behauptung der Mitbeteiligten, nur einen Bescheid erhalten zu haben und dem über den Zustellvorgang vorliegenden Zustellnachweis vorläge, welche allein schon die belangte Behörde zu weiteren Ermittlungen hätte veranlassen müssen.

Dem beschwerdeführenden Präsidenten kann aber auch nicht darin beigeplichtet werden, wenn er aus dem gesamten Verhalten der Mitbeteiligten Argumente für das Vorliegen eines erst nach Erkennen der Fristversäumnis ins Spiel gebrachten (tatsächlich nicht vorhandenen) "Zustellmangels" zu erkennen glaubt. Der steuerliche Vertreter der KG hat vielmehr bereits innerhalb der Berufungsfrist mit Eingabe vom 6. März 1998 gerügt, dass ein gemäß § 295 BAO geänderter Gewerbesteuerbescheid 1993 ergangen sei, obwohl der entsprechende Grundlagenbescheid noch nicht vorliege. In dieser Eingabe wird zudem ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dem Mitbeteiligten die Bestimmung des § 252 BAO bekannt sei, wonach abgeleitete Bescheide nicht mit der Begründung bekämpft werden könnten, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Die Berufung gegen den bereits vorliegenden Gewerbesteuerbescheid werde deswegen ergriffen, weil der abgeleitete Bescheid in unzulässiger Weise vor dem entsprechenden Feststellungsbescheid ergangen sei.

Vor dem Hintergrund dieser Eingabe kann keine Rede davon sein, dass die Mitbeteiligte erst nach Ablauf der Berufungsfrist und Erkennen der Fristversäumnis einen "Zustellmangel behauptet" hat.

Für das Vorbringen der Mitbeteiligten spricht nach der Aktenlage und der vom Bundesministerium für Finanzen abgegebenen Stellungnahme überdies der Umstand, dass der der KG zugegangene Gewerbesteuerbescheid die Seitennummerierung "Blatt 1" aufweist, während die für das Finanzamt bestimmte Ausfertigung die Seitennummerierung "Blatt 2 / Es folgt Blatt 3" enthält. (Nur) letztere Kennzeichnung wäre nach den Ausführungen des Bundesministeriums für Finanzen ein Hinweis darauf, dass Bescheide unmittelbar nacheinander gedruckt und gemeinsam kuvertiert wurden, wobei in einem solchen Fall zusätzlich eine automatische Zählung der pro Kuvert vorgesehenen Seiten ausgelöst wird, welche bei allfälligen Abweichungen zwischen "Soll" und "Ist" eine Fehlermeldung zur Folge hat.

Insgesamt kann der Verwaltungsgerichtshof daher weder finden, dass die Berufung gegen die Feststellungsbescheide 1993 bis 1995 verspätet eingebracht wurde noch, dass die Aktenlage weitere Erhebungen zur Frage der Rechtzeitigkeit der Berufung erforderlich gemacht hätte.

Gegen den unstrittig am 10. Februar 1998 zugestellten Gewerbesteuerbescheid wurde mit der bereits erwähnten Eingabe vom 6. März 1998 Berufung erhoben, sodass auch diesbezüglich Rechtskraft nicht eingetreten war, woran auch die neuerliche Zustellung des Gewerbesteuerbescheides durch das Finanzamt (im Zusammenhang mit der Übermittlung der Feststellungs- und Wiederaufnahmebescheide 1993 bis 1995) und die darauf Bezug nehmende (neuerliche) Berufung vom 7. Mai 1998 nichts ändern konnten.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde zur Entscheidung in der Sache liegt daher nicht vor.

#### 4.) Steuerliche Behandlung der Liegenschaftsveräußerung:

Anders als die Prüferin vertritt der Beschwerdeführer die Ansicht, der Kaufvertrag vom 25. November 1993 sei unter der aufschiebenden Bedingung gestanden, dass eine baubehördliche Umwidmung erfolgen werde. Der mitbeteiligten KG sei daher zuzustimmen, soweit sie sich im Verwaltungsverfahren gegen eine steuerliche Erfassung des Veräußerungserlöses im Jahr 1993 gewandt habe. Allerdings sei durch die Zusatzvereinbarung vom 30. Juni 1995 die Bedingung weggefallen, sodass die Gewinnrealisierung zu diesem Zeitpunkt hätte vorgenommen werden müssen. Die KG habe, wie aus der ihr eingeräumten Bankgarantie und der vereinbarten Wertsicherung der Kaufpreisrestforderung ersichtlich sei, der H GmbH im Jahr 1995 wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft übertragen. Von diesem Eigentum habe die Erwerberin auch umgehend Gebrauch gemacht, indem sie der KG das Nutzungsrecht an der Liegenschaft überlassen habe.

Gewinnrealisierung darf erst angenommen werden, wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht, also die Leistung erbracht ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6, Tz. 42 ff). Anzahlungen des Empfängers einer Leistung bewirken noch keine Gewinnrealisierung, und zwar auch dann nicht, wenn bereits das volle Entgelt bezahlt worden ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. März 2003, 97/13/0052, ausgeführt hat, kommt es bei der Frage, in welchem Wirtschaftsjahr der Veräußerungserlös aus einem Grundstücksgeschäft zu erfassen ist, nicht darauf an, wann die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums erfolgt ist. Maßgebend ist, in welchem Wirtschaftsjahr das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft übertragen wurde (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 99/13/0025). Wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft - wenn der Käufer bereits in der Lage ist, das Grundstück zu gebrauchen und zu nutzen und von dieser Herrschaftsgewalt jeden auszuschließen - ist auch möglich, wenn der zivilrechtliche Eigentumserwerb noch nicht erfolgt ist (vgl. Stoll, a.a.O., S. 292).

Bei Veräußerungsgeschäften fällt der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht durch den Veräußerer und damit der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums des Erwerbers regelmäßig mit dem Zeitpunkt der Erfüllung des schuldrechtlichen Titelgeschäftes, etwa des Kaufvertrages, zusammen (vgl. Stoll, a. a.O., S. 290). Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung wird angenommen, wenn der Abnehmer die betriebliche Nutzungsmöglichkeit erlangt.

Im Beschwerdefall kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde zur Feststellung gelangt ist, dass die mitbeteiligte KG im Streitzeitraum nicht nur zivilrechtliche, sondern auch wirtschaftliche Eigentümerin der zu ihrem Betrieb notwendigen Betriebsliegenschaft geblieben ist. Anders als im Fall, der dem Erkenntnis 97/13/0052 zu Grunde lag, wurde die Liegenschaft gegenständlich nicht dem Erwerber übergeben, sondern verblieb auch im Jahr 1995 dem Veräußerer zur unentgeltlichen und unveränderten Weiterbenützung. Die Übergabe einer Bankgarantie und die vereinbarte Wertsicherung des Kaufpreis(rest)es haben die Veräußerin zwar für den Fall der ungestörten Leistungsabwicklung hinsichtlich ihrer Kaufpreisforderung gegen das Ausfalls- und Inflationsrisiko abgesichert, jedoch keine Übertragung der faktischen Verfügungsgewalt bewirkt. Auch kam durch die Vereinbarung, die mitbeteiligte KG könne die Liegenschaft bis zum vereinbarten spätesten Übergabezeitpunkt weiter unverändert - sohin mit allen Rechten und Pflichten eines zivilrechtlichen Eigentümers - benützen, nicht die nunmehrige Ausübung der Herrschaftsgewalt durch die Erwerberin zum Ausdruck. Diese Abrede war - anders als etwa die Vereinbarung, der Veräußerer solle den Kaufgegenstand künftig als bloßer Mieter oder Pächter inne haben - erkennbar darauf gerichtet, an der tatsächlichen Verfügungsgewalt über die Liegenschaft vorübergehend (bis zur schon vereinbarten Räumung) keine Änderung eintreten zu lassen.

Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt gleichfalls als unbegründet.

#### 5.) Wiederaufnahme und Einkünftefeststellung:



Der Beschwerdeführer erblickt einen wesentlichen Verfahrensmangel darin, dass "zwischen Berufung, dem Spruch des Bescheides, den Ausführungen zum Sachverhalt bzw. den Erwägungen eine eklatante Diskrepanz insoweit besteht, als ein Abspruch über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der gegenständlichen Sachbescheide nicht erfolgte, jedoch im Berufungsschreiben (Seite 5) und in der Sachverhaltsdarstellung der Berufungsentscheidung (Seite 8 ...) die Frage, ob eine Verfahrenswiederaufnahme gerechtfertigt sei, eindeutig aufgeworfen wurde, jedoch in den Erwägungen eine Auseinandersetzung hierüber unterblieb." Sei eine Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide nach Ansicht der belangten Behörde nicht erhoben worden, hätte sie es unterlassen sollen, im Sachverhalt entsprechende Ausführungen zu tätigen.

Im angefochtenen Bescheid wird über eine Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren weder abgesprochen noch finden sich im Erwägungsteil der Bescheidbegründung Ausführungen zur Wiederaufnahme. Vielmehr werden eingangs des Erwägungsteils ausdrücklich die im Berufungsverfahren strittigen Punkte wie folgt umschrieben: "Strittig ist, ob die Zurechnung der Liegenschaft zur Käuferseite im Jahr 1993 oder erst später anzunehmen ist, weiters ob Rückstellungen für Gewährleistungen und Schadenersatzforderung zu bilden waren oder nicht." Von einer Diskrepanz zwischen Bescheidspruch und Begründung des angefochtenen Bescheides kann daher keine Rede sein. Dass im Sachverhaltsteil des angefochtenen Bescheides Berufungsausführungen wiedergegeben werden, welche sich auf die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO beziehen, stellt keine als rechtswidrig zu erkennende Diskrepanz zwischen Spruch und Begründung des angefochtenen Bescheides dar.

Zu prüfen ist allerdings, ob die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Ausführungen der mitbeteiligten KG, in welchen sie die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO erwähnt, als Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren zu verstehen gewesen wären. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 8. November 1988, 88/14/0135, ausgesprochen hat, widerspricht es nämlich dem Gesetz, eine Berufung gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Berufung gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Eine derartige Vorgangsweise würde die Entscheidung der Berufungsbehörde mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung haben die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung für sich Bescheidqualität und ist jeder dieser Bescheide für sich einer Berufung zugänglich und für sich rechtskraftfähig (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 1995, 93/15/0119). Dabei ist entscheidend, ob die Gestaltung des in der Praxis üblichen, gesetzeskonformen "Sammelbescheids", in dem die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung unter der gemeinsamen Bezeichnung mit dem vorangestellten Ausdruck "Bescheid" zusammengefasst werden, eine klare Trennung zwischen Wiederaufnahmsverfügung und Sachentscheidung ermöglicht. Werden diesfalls in der Berufung als Anfechtungsgegenstand nur einzelne Teile des "Sammelbescheids" - also selbständige Bescheide - klar und deutlich bezeichnet, so erwachsen die anderen mit selbständiger Bescheidqualität ausgestatteten Teile des "Sammelbescheids" in Rechtskraft.

Im Beschwerdefall wurde mit erstinstanzlichen "Sammelbescheiden" einerseits die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für jedes Streitjahr verfügt und wurden andererseits Sachentscheidungen gefällt - jeweils unter eigenen Punkten mit eigener Begründung und eigener Rechtsmittelbelehrung. Die Gestaltung dieser "Sammelbescheide" brachte damit deutlich und unmissverständlich auch die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren als eigenständige Entscheidung zum Ausdruck.

Die von einem berufsmäßigen Parteienvertreter eingebrachte Berufung wurde - was auch der beschwerdeführende Präsident nicht in Abrede stellt - ausdrücklich nur "gegen die Einkünftefeststellung 1993, 1994 und 1995" erhoben und "in folgenden Punkten 1-3" (1. Veräußerung des Betriebsgrundstückes,

2. Rückstellung für Gewährleistung und 3. Rückstellung für Schadenersatzforderung) bekämpft. Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren wurden nicht erwähnt.

Auf Grund dieser dem § 250 Abs. 1 BAO entsprechenden, klaren und deutlichen Bezeichnung der angefochtenen Bescheide in der Berufung hat die belangte Behörde dieses Rechtsmittel auch dann zu Recht als ausschließlich gegen die Sachentscheidungen gerichtet behandelt, wenn sich in den Berufungsausführungen nicht nur Einwendungen materiellrechtlicher Art finden, sondern verfehler Weise auch auf die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO Bezug genommen wurde.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der Durchführung der durch die mitbeteiligten Parteien beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. November 2004

#### **Schlagworte**

Rechtsfähigkeit Parteifähigkeit juristische Person Personengesellschaft des Handelsrechts Zivilrecht Rechtsfähigkeit Parteifähigkeit juristische Person Personengesellschaft des Handelsrechts Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

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

ECLI:AT:VWGH:2004:2000140142.X00

#### **Im RIS seit**

08.12.2004

#### **Zuletzt aktualisiert am**

03.12.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

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