

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/3/26 98/13/0171

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.03.2003

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §24;

EStG 1988 §32 Z1 litb;

EStG 1988 §32 Z1 litb;

EStG 1988 §32 Z1 litc;

EStG 1988 §32 Z1 litd;

EStG 1988 §32 Z2;

EStG 1988 §37 Abs1;

EStG 1988 §37 Abs2;

FinStrG §29;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der V in W, vertreten durch Dr. Hans Pernkopf, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Mülkerbastei 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 14. Jänner 1998, Zl. GA RV/285-16/14/97, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1992 erklärte die Beschwerdeführerin entsprechend einer vorangegangenen Mitteilung an das Finanzamt vom 17. November 1992, wonach die von ihr betriebene Tabaktrafik mit 30. November 1992 geschlossen werde, ua einen Veräußerungsgewinn in Höhe von S 1,280.000,--.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 1994 erfasste das Finanzamt im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 1992 (nach Wiederaufnahme des Verfahrens) einen Veräußerungsgewinn von S 1,240.000,-- unter Berücksichtigung des begünstigten Steuersatzes nach § 37 Abs 1 EStG 1988.

Am 29. März 1996 reichte die Beschwerdeführerin beim Finanzamt einen mit "1. ergänzende Einkommensteuererklärung 1992 und 2. Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG" bezeichneten Schriftsatz ein, in welchem ausgeführt wurde, dass mit der Erklärung für 1992 ua die Auflösung des bis dahin bestandenen Betriebes einer Tabaktrafik steuerlich veranlagt und die steuerlichen Begünstigungen bei Betriebsaufgabe für die erzielten Erlöse in Anspruch genommen worden seien. Zu Grunde gelegen sei eine Vereinbarung aus dem Jahr 1991, auf Grund derer die Beschwerdeführerin ihren Geschäftsbetrieb und die Mietrechte aufgegeben habe. Vorgesehen sei gewesen, dass die Beschwerdeführerin das Recht auf eine "Geschäftsmiete" zu schon festgesetzten Bedingungen in dem durch Zu- und Umbau neu errichteten und gestalteten Geschäftshaus (ehemaliges AEZ) erhalten sollte, wobei es ihr offen gestanden sei, diese Mietrechte zu erwerben oder nicht. Vorgesehen sei weiters gewesen, dass der Beschwerdeführerin diese Mietrechte bis zu einem bestimmten Termin - und zwar innerhalb von 36 Monaten ab tatsächlicher Räumung des Geschäftslokals - anzubieten gewesen seien. Für den Fall, dass dieses Angebot innerhalb dieser Frist nicht erstellt werde, habe sich die P GmbH zur Bezahlung einer Vertragsstrafe von S 6,250.000,-- unter Einrechnung schon erhaltener Zahlungen, wie sie in anderen Positionen des Vertrages festgelegt worden seien, verpflichtet. Nach umfänglichen und mühevollen Verhandlungen sei es schlussendlich gelungen, eine Gesamtzahlung von S 4,627.258,10 zu erzielen. Dieser Vertragsstrafenbetrag unterliege nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht der Einkommensteuerpflicht, da er dafür bezahlt worden sei, dass ihr der Abschluss eines Mietvertrages nicht angeboten worden sei. Es fließe zwar diese Vertragsstrafe aus Anlass der bei Betriebsaufgabe geschlossenen Vereinbarungen nach Betriebsaufgabe zu und sei sie als Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit anzusprechen, wenn überhaupt ein betrieblicher Zusammenhang für den Vorgang bestehe; nach Ansicht der Beschwerdeführerin werde aber hier überhaupt "keine Einkunftsart verwirklicht". Sollte jedoch tatsächlich Einkommensteuerpflicht bestehen, werde die Anwendung des begünstigten Steuersatzes, wie schon bei der Veranlagung angewandt, auch für diese Besteuerung beantragt.

Im Zuge der Durchführung weiterer Ermittlungen wurde dem Finanzamt ein Schreiben der P GmbH an einen Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin über den Inhalt der abzuschließenden Vereinbarung vorgelegt. Darin wurde ua festgehalten:

"1. Ihre Mandantin verpflichtet sich, über unsere Aufforderung auf ihre Mietrechte am Geschäftslokal Top Nr. ... im AEZ ... Trafik ... zu verzichten, dieses Geschäftslokal zu räumen und uns geräumt von eigenen Fahrnissen zur Verfügung zu stellen.

2. ...

3. Für den Verzicht auf das Mietrecht zahlen wir Ihrer Mandantin öS 1,322.000,-- zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer, soweit wir Zug um Zug mit der Zahlung eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung erhalten. Der Betrag ist mit Räumung fällig.

4. Wir verpflichten uns unwiderruflich, Ihrer Mandantin im umgebauten AEZ ein neues Geschäftslokal zum Zwecke des Betriebs einer Tabaktrafik zur Miete anzubieten. ...

5. Wir verpflichten uns, Ihrer Mandantin die Kosten für eine neue Geschäftseinrichtung gegen Nachweis zu erstatten, allerdings nur bis zu einem Höchstbetrag von insgesamt öS 500.000,--.

6. ...

7. Wir verpflichten uns, Ihrer Mandantin eine Vertragsstrafe von insgesamt öS 6,250.000,-- zu zahlen, wenn wir unserer Verpflichtung gemäß Pkt 4. innerhalb von 36 Monaten nach der tatsächlichen Räumung des Geschäftslokals durch Ihre Mandantin nicht nachkommen. In diesen Betrag ist einzurechnen, was wir Ihrer Mandantin bereits gem. Pkt 3. und eventuell gem. Pkt 6. gezahlt haben.

Sollten wir die Vertragsstrafe verwirken, so verzichtet Ihre Mandantin auf einen eventuellen Erfüllungsanspruch und auf einen eventuellen die Vertragsstrafe übersteigenden Schadenersatzanspruch. Wir verzichten dagegen auf das Recht, die Höhe der Vertragsstrafe gerichtlich überprüfen zu lassen."

Nach Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1992 erließ das Finanzamt einen neuen Sachbescheid, in welchem der Veräußerungsgewinn um den Betrag von S 3,767.073,-- ("Vertragsstrafe" S 4,627.258,-- abzüglich Umsatzsteuer von S 771.210,-- und Rechtsanwaltskosten S 88.975,--) erhöht wurde. In einer dagegen erhobenen Berufung wurde ua darauf hingewiesen, dass die Vorschreibung der Einkommensteuer zu Unrecht erfolgt sei, da die Vertragsstrafe bei der gegebenen Sachlage bereits aus Anlass der Betriebsaufgabe in den Privatbereich und das Privatvermögen falle und daher kein steuerlich relevanter Sachverhalt verwirklicht sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Februar 1997 wurde der Berufung ohne Begründung stattgegeben. In einem Vorhalt vom 3. Dezember 1996 war der Beschwerdeführerin allerdings bekannt gegeben worden, dass "nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens" der Berufung im Sinne der Berufungsschrift stattzugeben sein werde. Es sei jedoch zu beachten, dass wegen Vorliegens nachträglicher Betriebseinnahmen ("vgl ihre Berufsbeilage - SWK-Heft 28/95, Seite 595") für das Jahr der Auszahlung der Vertragsstrafe eine Einkommensteuerveranlagung unter Berücksichtigung dieses Betrages erfolgen werde.

Mit Bescheid vom 11. Juni 1997 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin Einkommensteuer für das Jahr 1995 ausgehend von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 4,712.158,-- im Betrag von S 2,239.410,-- vor. In einer gesonderten Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass die im Jahr 1995 zugeflossenen Pönalezahlungen in Höhe von S 4,712.158,-- nachträgliche Betriebseinnahmen im Sinne des § 32 Z 2 EStG darstellen. Der ermäßigte Steuersatz ("Hälftesteuersatz") gemäß § 37 EStG stehe für nachträgliche Einkünfte gemäß § 32 Z 2 EStG jedoch nicht zu.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, Grundlage der Betriebsaufgabe durch die Beschwerdeführerin sei es gewesen, dass das Gebäude, in dem das Unternehmen betrieben worden war, gänzlich mietfrei gestellt werde und schlussendlich durch Umgestaltung und Neuherstellung für seinen Eigentümer besser hätte nutzbar sein sollen. Im Zuge der Vereinbarungen über den für die mit der Betriebsaufgabe verbundenen Aufgabe des Betriebsstandortes und damit des "Betriebsbestehenswertes" einschließlich Kundenstock udgl zu zahlenden Betrages sei berücksichtigt worden, dass ein gewisser Teil dieses "Unternehmensbestehenswertes" dadurch erhalten werden könne, dass ein neuer Betrieb von der Beschwerdeführerin auf der selben Liegenschaft, wenn auch an einer anderen Stelle, in einer angemessenen Zeit wieder eröffnet werde. Damit wäre aus der Sicht des Verlustes dieses Betriebes eine teilweise Wiederbelebung des "Goodwill" eröffnet gewesen. Der Entgang dieser Möglichkeit sei aber bereits im Rahmen des "Veräußerungsvertrages" entschädigungsmäßig durch die Bezahlung der nun der Besteuerung unterzogenen Beträge ebenfalls erfasst worden. Folge man der Auffassung des erstinstanzlichen Bescheides, dass nämlich kein Zusammenhang zwischen dieser schon seinerzeit festgelegten und vereinbarten Zahlung mit der Betriebsaufgabe bestehe, so fehle auch jeder sonstige betriebliche Zusammenhang. Wie sich aus der "zitierten Kommentierung im Einkommensteuerhandbuch zum EStG 1988 Quantschnigg/Schuch" ergebe, unterfielen dem § 32 Z 2 EStG keine Entschädigungen, die für die Vereitelung einer Erwerbsquelle bezahlt würden, sondern es müsse sich um nachträgliche betriebliche Vorgänge handeln, die bei Betriebsaufgabe schon erfassbar oder gar erfasst gewesen seien, jedoch wegen der damaligen Einschätzung der abschließenden Besteuerung mit einem niedrigeren Betrag zu Grunde gelegt worden seien, als er sich durch die spätere tatsächliche Zahlung, Nachzahlung oder sonstige Vermögenswerte herausstelle. Im gegenständlichen Fall sei bereits im Vertrag über die Aufgabe des Betriebes und der Veräußerung der Bestandrechte durch Aufgabe alles zutreffend erfasst worden, was damals betrieblich bedingt gewesen sei. Die Folgen der Verletzung der eingegangenen Verpflichtung, der Beschwerdeführerin wiederum eine Einkunftsquelle in Form einer Tabaktrafik zu gewährleisten, seien damals fixiert worden. In gleicher Weise sei auch schon vorgesehen worden, dass bei "Vereitelung dieser Erwerbsquelle" eine Entschädigung zu zahlen sei. Der rechtlich relevante Sachverhalt bestehe darin, dass der Hauseigentümer der Beschwerdeführerin eine Zusage zum Abschluss eines Mietvertrages innerhalb einer gewissen Zeit gegeben habe und zugleich die Verpflichtung zum pauschalen Schadenersatz im Falle "der Verletzung" eingegangen sei. Diese beabsichtigte betriebliche Tätigkeit stehe in keinem Zusammenhang mit dem aufgegebenen Unternehmen. Es sei also zu prüfen, ob eine Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit a EStG eine solche für entgehende Einnahmen darstelle. Soweit überblickbar, werde von einer Entschädigung für entgehende Einkünfte dann gesprochen, wenn konkrete Einkunftsmöglichkeiten durch ein Ereignis verringert oder ausgeschlossen würden. Vorliegend sei es der Beschwerdeführerin "eröffnet" worden, ein Mietrecht an einem

Geschäftslokal zu erhalten, sie sei aber nicht verpflichtet gewesen, dieses Mietrecht zu übernehmen. Am Standort selbst oder an einem anderen Ort sei von der Beschwerdeführerin keinerlei Erwerbstätigkeit ausgeübt worden, vielmehr sei eine solche Erwerbstätigkeit im Sinne des § 24 EStG 1988 aufgegeben worden. Die Entschädigung sei auch nicht im Sinne des § 32 Abs 1 lit b EStG für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit bezahlt worden, die Beschwerdeführerin sei keine Verpflichtung eingegangen, nicht tätig zu sein, wofür sie Geld erhalten hätte. Die Fälle des § 32 Z 1 lit c und d seien von vornherein vom Sachverhalt her ausgeschlossen. Dem gemäß fielen die nun der Besteuerung unterzogenen Pönalezahlungen von S 4,712.158,-- unter keinen der Einkunftstatbestände des EStG. Werde § 32 Z 1 lit b EStG (Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit) so weit verstanden, dass auch die unfreiwillige Nichtausübung der Tätigkeit, nämlich das Scheitern eines Mietoffertes wegen Zeitablaufes, unter diesen Tatbestand zu subsumieren sei, dann sei jedenfalls der erforderliche nahe Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe gegeben. In diesem Fall wäre aber der halbe Steuersatz anzuwenden, da § 32 EStG 1988 lediglich die Steuerbarkeit der dort dargestellten Vorgänge, "nicht aber die Einordnung dieser Vorgänge zu gewöhnlichen Steuerereignissen oder Betriebsaufgabeereignissen" regle.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend ging sie davon aus, dass im vorliegenden Fall zwei Verträge - wenngleich in einer Urkunde zusammengefasst - bestünden: Einerseits eine Vereinbarung über eine Entschädigung dafür, dass die Beschwerdeführerin auf ihre Mietrechte am betreffenden Geschäftslokal verzichte, und andererseits die Vereinbarung über ein Optionsrecht, dass der Beschwerdeführerin im umgebauten AEZ entweder ein Mietrecht für den Betrieb einer gleichartigen Tabaktrafik angeboten werden müsse oder im Fall der Nichtannahme eines solchen Mietrechts eine Vertragsstrafe wirksam werde. Die Beschwerdeführerin habe sich "für die Vertragsstrafe entschieden". Da schwer behauptet werden könne, dass die Optionsausübung, "nämlich die Entscheidung, die Vertragsstrafe zu wählen," als Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe im Jahr 1992 schon vorhanden gewesen sei, sei die damit zusammenhängende Vertragsstrafe als eine Entschädigung gemäß § 32 Z 1 lit b EStG 1988 anzusehen. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 37 Abs 2 EStG 1988 scheitere an der Tatbestandsvoraussetzung, dass der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, sieben Jahre überschreiten müsse. Im vorliegenden Fall sei die Vertragsstrafe eine einmalige Abgeltung dafür, dass die Beschwerdeführerin auf die "Zurverfügungstellung" eines neuen Mietrechtes zu Gunsten einer Pönalzahlung verzichte.

Gegen diese Entscheidung erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung mit Beschluss vom 9. Juni 1998, B 517/98, ablehnte und sie gemäß Art. 144 Abs 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof abtrat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin rügt neben der ihrer Ansicht nach verfehlten Aufspaltung der zwischen der Beschwerdeführerin und der P GmbH abgeschlossenen Vereinbarung in "mehrere" selbstständige Teile die behördliche Annahme als aktenwidrig, dass die Vertragsstrafe eine einmalige Abgeltung dafür gewesen sei, dass die Beschwerdeführerin auf die Einräumung eines neuen Mietrechtes im AEZ "zu Gunsten einer Pönalzahlung verzichtet" hätte. Es lägen keinerlei Beweisergebnisse vor, jedenfalls seien solche "dem Parteiengehör nicht eröffnet" worden, dass entgegen dem klaren und unmissverständlichen Wortlaut dieser Regelung, wonach die Vertragsstrafe verwirkt sei, wenn innerhalb von 36 Monaten ab der tatsächlichen Räumung des Geschäftslokales kein Offert zu einem Mietvertrag nach Punkt 4 der Vereinbarung erstellt werde, ein anderer Sinn beizulegen wäre.

Mit diesem Vorbringen ist die Beschwerdeführerin im Recht:

Nach der in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten enthaltenen Vereinbarung zwischen der P GmbH und der Beschwerdeführerin verpflichtete sich die P GmbH unter Punkt 4. unwiderruflich, der Beschwerdeführerin im umgebauten AEZ ein neues Geschäftslokal zum Zwecke des Betriebes einer Tabaktrafik zur Miete anzubieten. Unter Punkt 7. verpflichtete sich die P GmbH gegenüber der Beschwerdeführerin, eine Vertragsstrafe - unter Einrechnung ua der für den Verzicht auf das Mietrecht vereinbarten Zahlung - von insgesamt S 6,250.000,-- zu zahlen, wenn sie ihrer Pflicht gemäß Punkt 4. innerhalb einer bestimmten Frist nicht nachkommt. Ein Optionsrecht der Beschwerdeführerin, "entweder ein Mietrecht angeboten zu erhalten oder im Falle der Nichtannahme eines solchen Mietrechtes sich für die Vertragsstrafe zu entscheiden", wie es von der belangten

Behörde ohne nähere Begründung angenommen wird, kann dieser Vereinbarung nicht entnommen werden. Nach der Vereinbarung ist die Vertragsstrafe hingegen deshalb verwirkt worden, weil von der P GmbH ein Mietrecht nicht (fristgerecht) angeboten wurde.

Da nicht auszuschließen ist, dass die belangte Behörde bei Vermeidung der aktenwidrigen Sachverhaltsannahme zu einer anderen rechtlichen Beurteilung gelangt wäre, erweist sich die Aktenwidrigkeit auch als wesentlich. Im fortgesetzten Verfahren wird auch Gelegenheit zur Überprüfung der im angefochtenen Bescheid erfolgten, aber nicht begründeten Beurteilung sein, weshalb die belangte Behörde gegenständlich von "zwei Verträgen, wenngleich in einer Urkunde zusammengefasst" ausging.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs 2 Z 3 lit a VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr 501/2001. Die Umrechnung der entrichteten Stempelgebühren gründet sich auf § 3 Abs 2 Eurogesetz, BGBl I Nr 72/2000. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil der Schriftsatzaufwandersatz nach der oben angeführten Verordnung 908 EUR beträgt und darin die Umsatzsteuer bereits enthalten ist.

Wien, am 26. März 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1998130171.X00

**Im RIS seit**

07.05.2003

**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)