

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/9/24 99/14/0269

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.09.2002

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §32 Z1;

EStG 1988 §37;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der M W in L, vertreten durch Mag. Wolfgang Reitschuler, Wirtschaftsprüfer in 6020 Innsbruck, Neuhauserstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 6. August 1999, GZ. RV-294.97/1-T7/97, betreffend Einkommensteuer 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin erwarb mit Kaufvertrag vom 12. Februar 1992 das Hotel "X-Hof" um den Betrag von 6,700.000 S. Nach Vornahme diverser Umbauarbeiten veräußerte sie die Hotelliegenschaft mit Kaufvertrag vom 23. September 1992 an die R Hotelverwaltungs GmbH um einen Gesamtkaufpreis von 15 Mio. S. Pkt. III des zuletzt angeführten Kaufvertrages lautet:

"Festgehalten wird, dass die Verkäuferin die vertragsgegenständliche Liegenschaft im Februar 1992 zu einem Preis von S 6,700.000,-- erworben hat. Für im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft aufgewendete Steuern, Gebühren und sonstige Kosten, sowie bisher durchgeführte bauliche Veränderungen hat die Verkäuferin gemäß einer von ihr vorgelegten Aufstellung einen Betrag von über S 2,300.000,-- einschließlich beweglicher Gegenstände auf die Liegenschaft aufgewendet.

Die Käuferin verpflichtet sich, der Verkäuferin diese von ihr bisher getätigten Aufwendungen mit einem Betrag von S 9,200.000,-- zu ersetzen. Gemäß den vorgelegten Rechnungen angeschaffte Gegenstände und Rechte gehen in das Eigentum der Käuferin über und sind ihr zusammen mit der Liegenschaft zu übergeben. ...

Festgehalten wird ferner, dass die Verkäuferin beabsichtigt hat, auf der gegenständlichen Liegenschaft bereits in der

Wintersaison 1992/93 einen Hotelbetrieb zu eröffnen, was nunmehr auf Grund der Veräußerung der Liegenschaft verunmöglicht wird. Die Käuferin verpflichtet sich, der Verkäuferin für die entgehenden kapitalisierten Gewinne der nächsten zehn Jahre eine einmalige Entschädigung von S 5,800.000,-- gleichzeitig mit dem vorangeführten Kaufpreis zu bezahlen. ... "

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1992 ermittelte die Beschwerdeführerin den Veräußerungsgewinn wie folgt:

Veräußerungserlös X Hof

9,200.000,00

- Grundanteil

4,147.903,00

5,052.097,00

+ weiterverrechnete Stornogebühren

394.601,10

5,446.698,10

- Buchwerte des Anlagevermögens

Gebäudewert X Hof

4,407.985,00

Maschinen und Anlagen X Hof

185.390,00

Betriebs- u. Geschäftsausstattung X Hof

406.741,00

Veräußerungsgewinn X Hof

446.582,10

Der Betrag von 5,8 Mio. S wurde als Entschädigung gemäß § 32 Z. 1 lit. a EStG 1988 behandelt. Dem Antrag auf Zuerkennung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 37 Abs. 2 Z. 4 EStG 1988 entsprach das Finanzamt zunächst mit Einkommensteuerbescheid vom 22. Juli 1994.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gab die Beschwerdeführerin zur Frage des Vorliegens einer "Entschädigungszahlung" im Sinne des § 32 Z. 1 EStG 1988 eine schriftliche "Sachverhaltsdarstellung" ab, in der sie im Wesentlichen auf folgende Hintergründe des Veräußerungsgeschäftes hinwies:

Da noch im Dezember 1992 der Hotelbetrieb wiederaufgenommen werden sollte, habe die Beschwerdeführerin sofort nach dem Erwerb der Liegenschaft Planungsarbeiten in Auftrag gegeben, die notwendigen Ausschreibungen veranlasst und am 1. April 1992 das Bauansuchen gestellt. In der daraufhin abgehaltenen Bauverhandlung hätten die Anrainer verschiedene Einwendungen erhoben. Um in der Folge nicht zu sehr in zeitliche Bedrängnis zu kommen, sei zunächst mit jenen Bauarbeiten begonnen worden, für welche nach Ansicht der Beschwerdeführerin keine Baugenehmigung vonnöten sein sollte. Die Baubehörde habe diese Ansicht nicht geteilt und über Anzeigen von Anrainern die Einstellung der Arbeiten mit Wirkung vom 21. Juli 1992 angeordnet. Die Beschwerdeführerin habe dagegen Berufung erhoben, worauf eine weitere Bauverhandlung stattgefunden habe, in welcher die Anrainer wiederum Einsprüche vorgebracht hätten. Dennoch sei den "verringerten Umbaumaßnahmen" mit Bescheid vom 24. August 1992 die Baubewilligung erteilt worden. Der Vertreter der R Hotelverwaltungs GmbH & Co KG habe angekündigt, gegen den Baubewilligungsbescheid weiterhin rechtlich vorgehen zu wollen. Zu dieser Zeit habe sich zudem herausgestellt, dass

die R Hotelverwaltungs GmbH & Co KG als so genannter "übergangener Nachbar" auch Einspruch gegen die Betriebsanlagengenehmigung erheben und diese womöglich zu Fall bringen werde. Auf Grund dieser Sachlage habe die Beschwerdeführerin erkennen müssen, dass ihre Chancen, den Hotelbetrieb noch in der Wintersaison 1992/93 eröffnen zu können, gering sein würden und auf Grund der wirtschaftlichen Potenz des beeinspruchenden Anrainers keine große Hoffnungen bestünden, den Betrieb überhaupt in absehbarer Zeit aufnehmen zu können. Da die Beschwerdeführerin andererseits aber bereits Verträge mit Reisebüros geschlossen und verschiedene Werbemaßnahmen ergriffen gehabt habe, habe sie das Gespräch mit Vertretern der R Hotelverwaltungs GmbH & Co KG gesucht. Die Unterredung habe am 18. September 1992 beim Bürgermeister der zuständigen Gemeinde stattgefunden und letztlich nur bestätigt, dass der Mitbewerber alles Erdenkliche unternehmen würde, um die Inbetriebnahme des Hotels zu verhindern. Solcherart habe der Beschwerdeführerin die Vernichtung ihrer wirtschaftlichen Existenz gedroht. "An Hand dieser Gegebenheiten" habe die Beschwerdeführerin "gegen ihren Willen" dem Verkauf der Liegenschaft an den Konkurrenten zugestimmt. Der Berechnung der "Entschädigungszahlung" sei eine Anfang April 1992 durchgeführte (ursprünglich für die Verhandlung mit Banken zur Finanzierung des Umbaus erstellte) Planungsrechnung zu Grunde gelegt worden. Diese Liquiditätsplanung habe einen "Cash-flow" vor Zinsen von 1,934.000 S ergeben, abzüglich der jährlichen Annuität für die Fremdmittel von 1,357.000 S errechne sich der "zahlungswirksame Gewinn" mit 577.000 S, was für zehn Jahre zu dem gerundeten Betrag von 5,8 Mio. S führe.

Das Finanzamt nahm das Verfahren zur Einkommensteuer 1992 wieder auf und erließ einen geänderten Sachbescheid, in dem der gesamte Kaufpreis als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 behandelt und die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 Z. 1 leg.cit. versagt wurde.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf ihre Sachverhaltsdarstellung vor, bei der Entschädigungszahlung von 5,8 Mio. S handle es sich um eine solche nach § 32 Z. 1 lit. a EStG 1988, da der Schaden einerseits durch ein ungewöhnliches Ereignis verursacht worden sei, welches außerhalb des Geschäftsbetriebes liege und andererseits gerade jener Schaden abgegolten worden sei, der unmittelbar durch den Verlust der Einnahmen entstanden sei.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde der Antrag auf Zuerkennung des ermäßigten Steuersatzes nunmehr auch auf die lit. b des § 32 Z. 1 EStG 1988 gestützt. Die Zahlung stelle eine Abgeltung für den Verlust einer "Einnahmemöglichkeit" dar. Ihr Einverständnis sei unter rechtlichem und massivem wirtschaftlichen Druck erfolgt. Weiters sei die vorgenommene Abgeltung künftiger Gewinne nicht zuletzt aus Wettbewerbsgründen geleistet worden, um die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit herbei zu führen. Der Standpunkt des Finanzamtes, wonach § 32 Z. 1 leg. cit. generell keine Anwendung finde, wenn Entschädigungszahlungen im Rahmen einer Betriebsveräußerung geleistet würden, sei - jedenfalls in dieser Allgemeinheit - unzutreffend.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab auch die belangte Behörde der Berufung in der Frage des anzuwendenden Steuersatzes keine Folge. Gemäß § 24 EStG 1988 gehörten zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines Betriebes erzielt werden. Die Betriebsveräußerung setze die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Im gegenständlichen Fall sei unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die wesentlichen Betriebsgrundlagen - die Liegenschaft samt Gebäude - verkauft habe. Zum Veräußerungserlös rechneten alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen würden, demnach auch die so genannte "Entschädigungszahlung". Mit ihrer Argumentation übersehe die Beschwerdeführerin, dass die Veräußerung eines Betriebes immer die Unmöglichkeit einer weiteren Einnahmenerzielung in sich berge. Der strittige Betrag sei überdies nicht unmittelbar für einen konkret zu erwartenden Anspruch auf Einnahmen geleistet worden. Dies werde auch dadurch deutlich, dass der Berechnung der "Entschädigungszahlung" lediglich eine rein kalkulatorische Planungsrechnung zu Grunde gelegt werden konnte. Beim Kaufpreis eines Betriebes handle es sich zur Gänze um ein Entgelt für die Vermögensübertragung. Zum Vorbringen, die Abgeltung sei nicht zuletzt aus Wettbewerbsgründen geleistet worden, nämlich für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, sei zu sagen, dass die Veräußerung eines Betriebes regelmäßig zu einer Abgeltung für die Aufgabe des Betriebes führe, zumal künftige Gewinnerwartungen den Veräußerungspreis wesentlich beeinflussten. Nach einheitlicher Meinung der (näher angeführten) Literatur und Rechtsprechung regle Z. 1 des § 37 Abs. 2 EStG 1988 als *lex specialis* die tarifmäßige Erfassung dieser Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 leg. cit. Eine Betriebsveräußerung führe demnach zwar zur Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit und in der Folge zum Entgang der betrieblichen Einnahmen, doch gehe § 24 als *lex*

specialis dem § 32 vor; aus dem Veräußerungsgewinn könnten nicht Teile herausgelöst und als Entschädigungen für die Aufgabe einer Tätigkeit oder für künftig entgehende Einnahmen behandelt werden. Im Beschwerdefall komme der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 nicht zur Anwendung, da die Voraussetzungen hierfür - die Einhaltung der Siebenjahresfrist - nicht vorlägen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 37 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 in der Fassung vor dem SteuerreformG 1993, BGBl. 818, ermäßigt sich für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Abs. 2 der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Der genannte Absatz 2 des § 37 leg. cit. lautet:

"Außerordentliche Einkünfte sind nur:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

...

4. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z. 1, wenn überdies im Fall der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt, ... "

§ 32 lautet:

"Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

1. Entschädigungen, die gewährt werden

a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder

b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder

..."

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die Beschwerdeführerin - ungeachtet der begonnenen Umbauarbeiten - ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen veräußert und solcherart einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 EStG 1988 erzielt hat. Strittig ist lediglich, ob ein Teil des Kaufpreises, der Parteienvereinbarung entsprechend, als Entschädigungszahlung im Sinne des § 32 Z. 1 EStG 1988 anzusehen und demzufolge dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 2 Z. 4 EStG 1988 zu unterwerfen ist.

Die belangte Behörde hat diese Frage unter Hinweis auf die auch im hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 97/15/0145, Slg. 7342/F, angeführte einheitliche Meinung der Literatur verneint. Demnach regle die Z. 1 des § 37 Abs. 2 leg. cit. als lex specialis die Erfassung der Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988. Aus dem Veräußerungsgewinn könnten nicht Teile herausgelöst und als "Entschädigungen für entgangene Einnahmen" oder als "Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit" behandelt werden. Die Veräußerung eines Betriebes führe regelmäßig zu einer Abgeltung für die verlorene Möglichkeit, künftig aus dem Betrieb Gewinne zu erwirtschaften.

Die Beschwerdeführerin wendet demgegenüber ein, es sei nicht einzusehen, dass "neben einem angemessenen Liegenschaftspreis vereinbarte und damit in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung abgrenzbare Entschädigungsleistungen" nur deshalb einer (im Beschwerdefall eingetretenen) ungünstigeren Besteuerung unterliegen sollen, weil sie im Zuge einer Betriebsveräußerung vereinbart worden seien.

Dieses Vorbringen übersieht, dass die Frage, welcher Preis für einen Betrieb "angemessen" (am Markt erzielbar) sei, untrennbar mit der Frage verknüpft ist, welche Ertragsaussichten mit diesem Betrieb verbunden sind. Indem das von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgelegte Sachverständigengutachten zur "Ermittlung des Verkehrswertes der (veräußerten) Liegenschaft" diese Ertragsaussichten ausdrücklich unberücksichtigt lässt, geht es an den wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Veräußerung eines Betriebes vorbei. Die im Gutachten für diese Vorgangsweise angeführte Begründung, die in der Vergangenheit aus der Verpachtung der Frühstückspension erzielten Einkünfte wären "außerordentlich gering" und damit vernachlässigbar, vermag gleichfalls nicht zu

überzeugen. Für den Erwerber eines Betriebes sind nämlich erfahrungsgemäß die in Zukunft erzielbaren Erträge - insbesondere wenn sich diese wie im Beschwerdefall offenbar wesentlich von den in der Vergangenheit erzielten unterscheiden - für die Preisfindung maßgeblich.

Entschädigungen im Sinne des § 32 EStG 1988 sind Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung, nicht jedoch Beträge, die wie bei einer Betriebsveräußerung für eine erbrachte Leistung - die Übereignung der wesentlichen Betriebsgrundlagen - vereinnahmt werden (vgl. in diesem Sinne auch das zur Veräußerung eines Teilwaldrechtes ergangene hg. Erkenntnis vom 8. Oktober 1991, 91/14/0013). Von dieser Rechtsprechung abzugehen, bietet das - auf die im Verwaltungsverfahren geschilderten Besonderheiten des gegenständlichen Falles hinweisende - Beschwerdevorbringen keinen Anlass: Zu dem im gegenständlichen Fall ausgeübten "rechtlichen und wirtschaftlichen Druck" seitens des späteren Erwerbers ist zu sagen, dass das Erfordernis der Einholung von Baubewilligungen oder Betriebsanlagengenehmigungen und die Konfrontation mit Anrainern, die ihre Parteienrechte wahrnehmen, nicht als "ungewöhnliche, einen Schaden verursachende Ereignisse" angesehen werden können. Auch der Umstand, dass der Erwerber des Betriebes aus Konkurrenzgründen am Betriebserwerb interessiert war, ändert nichts daran, dass sich die Gegenleistung der Beschwerdeführerin nicht in der bloßen "Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit" erschöpft hat. Was das in der Beschwerde angeführte Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 1999, IX R 86/95, anlangt, ist daraus für den Beschwerdefall schon deshalb nichts zu gewinnen, weil gegenständlich ein Wettbewerbsverbot gar nicht vereinbart wurde.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 24. September 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1999140269.X00

**Im RIS seit**

23.12.2002

**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)