

LIEGENSCHAFTSVERKAUF: GEWINNREALISIERUNG TROTZ FEHLENDER BEHÖRDLICHER GENEHMIGUNG?

Beim Liegenschaftsverkauf wird die Liegenschaft wirtschaftlich bereits mit Vertragsabschluss dem Käufer zugerechnet, sofern auch die Verfügungsmacht übergegangen ist. Das Fehlen einer behördlichen Genehmigung steht der geänderten Zurechnung nicht entgegen.

§ 24 Abs 1 lit d BAO

VwGH 26.03.2003, 97/13/0052

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Der Beschwerdeführer, Gewinnermittler gemäß § 5 Abs 1 EStG mit abweichendem Wirtschaftsjahr per 28.02., veräußerte eine Liegenschaft. Mit Unterfertigung des Kaufvertrages am 07.02.1992 gingen Nutzen und Lasten, Gefahr und Zufall auf die Käuferin über. Die Veräußerung der Liegenschaft musste noch durch die Stadt Wien genehmigt werden. Sollte diese versagt werden, sollte aufgrund der vertraglichen Vereinbarung das Rechtsgeschäft nicht zustande kommen. Der Beschwerdeführer erfasste den Veräußerungsgewinn erst im Wirtschaftsjahr 1992/93, weil die Gültigkeit des Kaufvertrages von einer gesetzlichen und zwingenden aufschiebenden Bedingung abhinge. Die Finanzbehörden wendeten hingegen anlässlich einer Buch- und Betriebsprüfung ein, dass der Veräußerungsgewinn bereits im Wirtschaftsjahr 1991/92 steuerwirksam wird, weil die erforderliche behördliche Genehmigung bei der vorliegenden Vertragsausgestaltung nicht den Charakter einer aufschiebenden Bedingung habe, sondern lediglich eine Ungewissheit darstelle.

Aus den Entscheidungsgründen:

Im Beschwerdefall kommt es darauf an, ob der Beschwerdeführer den aus der Veräußerung der Liegenschaft erzielten Gewinn bilanzsteuerrechtlich im Wirtschaftsjahr 1991/92 (wie von der belangten Behörde angenommen) oder erst danach (etwa wie vom Beschwerdeführer angenommen) mit Erteilung der Genehmigung durch den Magistrat der Stadt Wien zu erfassen hatte.

Auf die auch von der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Genehmigung abhängigen Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an der Liegenschaft, kommt es bei der Frage, in welchem Wirtschaftsjahr der Veräußerungserlös zu erfassen ist, nicht entscheidend an. Maßgebend ist, wann das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft übertragen wurde (vgl. etwa VwGH 30.05.2001, 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. etwa Stoll, BAO I, 292). [...]

Die belangte Behörde hat keine Feststellungen darüber getroffen, ob und weshalb der Beschwerdeführer eine Versagung der Genehmigung oder die Annahme des vom Beschwerdeführer als Verkäufer nach § 8 des Stadterneuerungsgesetzes zu stellenden Verkaufsanbotes durch die Gemeinde Wien habe ausschließen dürfen oder zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit mit der Erteilung der Genehmigung durch den Magistrat der Stadt Wien habe rechnen können. Ob die im Punkt VII. des Kaufvertrages geregelte Rückabwicklung bei Versagung der Genehmigung, wobei immerhin die Rückstellung der Liegenschaft in unverändertem Zustand und damit eine an sich nicht unwesentliche Einschränkung der Verfügungsmacht über den Vertragsgegenstand vorgesehen war, ernsthaft in Betracht kommen konnte oder lediglich einen wenig wahrscheinlichen Fall abdecken sollte, blieb damit offen.



ANMERKUNG

Für den VwGH kann eine ausstehende behördliche Genehmigung bewirken, dass sich die wirtschaftliche Zurechnung erst mit Erfüllung derselben ändert. Der Gerichtshof stellte insbesondere auf die Wahrscheinlichkeit der Nichtgenehmigung ab, wobei die Rückstellung der Liegenschaft bei Versagung der Genehmigung eine nicht unwesentliche Einschränkung der Verfügungsmacht über den Vertragsgegenstand darstelle.

Der VwGH folgt damit seiner bisherigen Judikatur. So ist für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen das wirtschaftliche Eigentum ausschlaggebend. Wirtschaftlicher Eigentümer ist zwar idR der zivilrechtliche Eigentümer, doch können zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum dann auseinanderfallen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer sowohl die positiven Befugnisse, wie Gebrauch, Verbrauch, Belastung und Veräußerung, als auch die negativen Befugnisse, etwa den dauerhaften Ausschluss von der Einwirkung auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer ausüben kann (vgl VwGH 18.12.1997, 96/15/0151). Entscheidend für die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes ist also die eigentümergeiche Verfügungsmöglichkeit über dasselbe (vgl VwGH 30.05.2001, 99/13/025). Hat folglich der Käufer keine Verfügungsmöglichkeit, etwa im Fall von Belastungs- und Veräußerungsverboten bei Liegenschaften, so bleibt der Verkäufer wirtschaftlicher Eigentümer (vgl VwGH 6.3.1974, 677/72).

Im Handelsrecht, das für Gewinnermittler gemäß § 5 Abs 1 EStG wie für den der Beschwerdeführer anzuwenden ist, ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit von Vermögensgegenständen zum Vermögen des Kaufmanns ausschlaggebend. Diese äußert sich in der Verfügungsbefugnis (vgl *H. Torggler/U. Torggler in Straube, HGB, 2. Band: Rechnungslegung*² § 189 Rz 9). Nach herrschender Lehre entspricht die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Handelsrechts dem wirtschaftlichen Eigentum des Steuerrechts; ein Auseinanderfallen von handels- und steuerrechtlicher Zurechnung von Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern ist somit nicht möglich (vgl *Bertl/Fraberger, RWZ 1996, 82f*).

Im Steuerrecht sind Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zuzurechnen (wirtschaftliches Eigentum). Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird nur dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Be-

fugnisse des Eigentums (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung) ausüben kann und auch den zivilrechtlichen Eigentümer auf die Zeit der möglichen Nutzung von der Einwirkung ausschließen kann (vgl *Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts*⁷ 91).

Entscheidend ist die faktische Ausübung der Herrschaft über ein Wirtschaftsgut, also das dem gewöhnlichen Eigentum entsprechende Naheverhältnis; nicht erforderlich ist der Herrschaftswille. Ausschlaggebend sind somit nicht das Gewollte und Gesollte, sondern das tatsächlich Bewirkte, der Herrschaftszustand und die objektive Machtgegebenheit. Nichtsdestotrotz sind Wirtschaftsgüter idR dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Nur dann, wenn einem anderen Rechte eingeräumt werden, die ihm erlauben, über ein ihm zivilrechtlich nicht gehörendes Wirtschaftsgut tatsächlich wie ein Eigentümer zu verfügen und der zivilrechtliche Eigentümer von dieser Verfügungsmacht auf Dauer und wirksam ausgeschlossen ist, wird die Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei jemand anderem erst aktuell (vgl *Stoll, BAO Kommentar, Band 1, 285f*).

Für den VwGH stellt die Wahrscheinlichkeit der Erteilung der Genehmigung eine wesentliche Determinante für den Wechsel der wirtschaftlichen Zurechnung dar, weshalb er auch kritisch anmerkte, daß sich die Finanzbehörde mit dieser Frage nur unzureichend auseinandergesetzt hat. Für das Finanzgericht Münster etwa steht eine Rückgabequote von 3 bis 5 % im Versandhandel der Gewinnrealisierung nicht entgegen (vgl FG Münster 21.10.1971, I 213/71 F, EFG 1972, 173).

Mit dem Wechsel der wirtschaftlichen Zurechnung geht auch ein steuerlich wirksamer Veräußerungsgewinn einher. Es stellt sich jedoch die Frage, ob vor dem Hintergrund des bilanziellen Vorsichtsprinzips dessen Realisierung bereits vor Erteilung der Genehmigung zulässig ist. *Knobbe-Keuk* lehnt die Gewinnrealisierung beim aufschiebend bedingten Kauf ab, weil eine Gewinnrealisierung dem Vorsichtsprinzip widersprechen würde. Selbst wenn das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergegangen ist und der Vermögensgegenstand in der Bilanz des Veräußerers nicht mehr auszuweisen ist, so ist der Gewinnausweis dennoch durch die Bildung einer Rückstellung zu neutralisieren (vgl *Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*⁹ 249). Für den deutschen BFH ist der drohenden Ausübung eines Rücktrittsrechts des Käufers mit der Bildung ei-



ner Rückstellung beim Verkäufer Rechnung zu tragen (vgl BFH 25.1.1996, IV R 114/94). Diese Vorgehensweise scheint sowohl dem Prinzip der bilanziellen Vorsicht als auch dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung am konsequentesten Rechnung zu tragen. So gesehen wäre auch im vorliegenden Fall die Bildung einer Rückstellung erforderlich.

Anders hingegen der VwGH, der in dieser Frage eine unklare Linie verfolgt. So lehnte er in einem älteren Erkenntnis zwar die buch- und bilanzmäßige Erfassung einer Forderung mangels Gewinnrealisierung beim aufschiebend bedingten Kauf bis zur Erfüllung der Rechtsbedingung ab (vgl VwGH 28.4.1967, 1818/66), kommt jedoch in einem neueren Erkenntnis zu einem anderen Ergebnis (vgl VwGH 17.2.1993, 90/14/0128; vgl

dazu kritisch Mayr, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht, 2001, 49).

Wie ist es aber um die bilanzielle Behandlung bestellt, wenn sich die wirtschaftliche Zurechnung bei Vertragsabschluss ändert, die Genehmigung im nächsten Wirtschaftsjahr aber nicht erteilt und das Veräußerungsgeschäft daher rückabgewickelt wird? Die Kaufpreisforderung wird auszubuchen oder eine Rückzahlungsverpflichtung einzubuchen sein. Das Grundstück wird mit dem Buchwert vor der Veräußerung wieder zugehen. Die Differenz führt zu einem Aufwand, der die frühere Gewinnrealisierung neutralisiert, gegen den eine allfällige Rückstellung zu verwenden ist.

PATRICK WENINGER

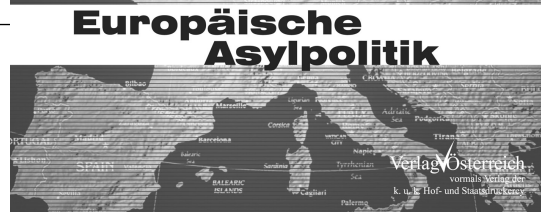
UNHCR, Europäische Asylpolitik

Loseblattsammlung der flüchtlingsrechtlich relevanten EU-Dokumente und UNHCR-Stellungnahmen

Die Loseblattsammlung gliedert sich in die Kapitel *Grundlagen, Asyl, Migration und Terrorismus* und enthält die für den Flüchtlingsschutz relevanten, derzeit in Verhandlung stehenden Kommissionsvorschläge, bereits vom Rat der Europäischen Union verabschiedeten Rechtsakte sowie die für diesen Bereich wichtigen politischen Diskussionspapiere. Diese Dokumente werden durch Stellungnahmen von UNHCR ergänzt.

Mit der vorliegenden Publikation soll durch die Systematisierung der für den Flüchtlingsschutz einschlägigen EU-Dokumente allen Interessierten Zugang zu dieser Thematik eröffnet werden. Die Sammlung wurde auf die jeweils neueste öffentliche Fassung eines jeden Dokuments – ohne Wiedergabe der historischen Entwicklung – beschränkt, um ein handliches Werk für den Praktiker zu schaffen.

800 Seiten, Loseblattsammlung, € 94,-
3-7046-3962-1



**VERLAG
ÖSTERREICH**
VORMALS VERLAG DER K. U. K.
HOF- UND STAATSDRUCKEREY

Verlag Österreich GmbH, 1070 Wien,
Kandlgasse 21, Tel.: 01-610 77-315, Fax: -589
e-mail: order@verlagoesterreich.at Internet: www.verlagoesterreich.at