

# 1. Die Betriebsaufgabe

## 1.1. Einleitende Überlegungen und Gründe für eine Betriebsaufgabe

Die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit stellt aus Sicht des Unternehmers eine finale Unternehmensentscheidung dar, bei der eine Zäsur hinsichtlich des Unternehmensbestandes stattfindet. Das Einstellen der unternehmerischen Tätigkeit eines Unternehmers kann dabei nicht nur durch eine Übertragung des Betriebes auf einen (oder mehrere) Dritte erfolgen, sondern auch, indem der Unternehmer den wirtschaftlichen Organismus seines Betriebes derart zerschlägt (aufgibt), dass die unternehmerische Tätigkeit nicht von einem oder mehreren Nachfolgern fortgeführt werden kann.

Gründe für diese Form der Betriebsbeendigung können vielfältiger Natur sein:

Wengleich eine wirtschaftliche Betätigung nicht ausschließlich aus dem Titel des Einkommensstrebens erfolgt, sondern auch zahlreiche andere Faktoren – wie bspw Streben nach Anerkennung – entscheidende Motivationsfaktoren darstellen können, konkret also nicht ein Ziel dominierend oder allein anzutreffen ist, sondern mehrere Ziele mit-, neben- und gegeneinander festzustellen sind, so kann dennoch nicht geleugnet werden, dass das Streben nach Gewinn bzw Einkommen eine wesentliche Komponente bildet.<sup>1</sup> Auf dieser Grundlage kann jegliche wirtschaftliche Aktivität als eine Investition betrachtet werden, bei der die Rentabilität des eingesetzten Kapitals (einschließlich der Arbeitskraft) stets auf alternative Verwendungen hin zu überprüfen ist. In Folge kann eine vergleichsweise geringe Rentabilität, eine nachhaltige Verlusterwartung oder auch eine aufgrund der Finanz- und Ertragslage nicht zumutbare, aber erforderliche Investition zu einer Aufgabe des Betriebes veranlassen.<sup>2</sup>

Daneben werden Unternehmer regelmäßig durch persönliche Umstände wie Alter, Krankheit, Wunsch nach Ruhestand uam zu einer Betriebsaufgabe veranlasst, wenn zu diesen Umständen hinzukommt, dass sich keine Nachfolger für die Fortführung des Unternehmens finden. Auch beim Tod des Steuerpflichtigen führt ein Mangel an (geeigneten) Nachfolgern zwangsläufig zu einer Betriebsaufgabe.

## 1.2. Zur Einordnung der Betriebsaufgabe im System der Einkommensteuer

Wirtschaftlich gesehen endet mit der Veräußerung oder Aufgabe die betriebliche Tätigkeit. Im Konzept der doppelten Buchhaltung als Geldrechnung ist damit der Zeitpunkt erreicht, in dem die Totalperiode endet. Bis zu diesem Zeitpunkt entstandene, aber bis-

---

1 Vgl dazu im Überblick *Lechner/Egger/Schauer*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre<sup>27</sup> (2016) 69 f.

2 Diesbzgl wäre etwa ein Vergleich des zukünftigen Gewinnentganges (nach Steuern) mit einem erzielbaren Veräußerungs- bzw Aufgabegewinn (nach Steuern) bzw dessen anderweitiger Veranlagung anzustellen; vgl dazu bereits *Wagner*, Der Einfluß der Einkommensteuer auf die Entscheidung über den Verkauf einer Unternehmung, DB 1972, 1637 ff.

her noch nicht realisierte Vermögensmehrungen (stille Reserven) stellen dem Grunde nach Einkünfte dar. Um eine Steuerpflicht auszulösen, bedarf es einer Realisation, wobei das Steuerrecht diesbezüglich zwei Realisationstatbestände kennt, und zwar

- die **Marktrealisation**, im Rahmen derer durch Marktumsätze Einkünfte der Höhe und der Zeit nach bestimmt werden und damit die erfassten Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in Form von Geld(forderungen) an den Unternehmer übergehen, sowie
- die **Nicht-Marktrealisation**, im Rahmen derer Einkünfte der Höhe und Zeit nach bestimmt werden, ohne dass über eine Marktteilnahme eine Wertkonkretisierung bzw ein Liquiditätszufluss stattgefunden hat, sondern die betroffenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit ihren potenziellen Einzelveräußerungspreisen (den gemeinen Werten) anzusetzen sind.

Stille Reserven werden konkretisiert durch	
Marktrealisation	Nicht-Marktrealisation
mit Hilfe von Marktumsätzen werden Einkünfte der Höhe und der Zeit nach bestimmt	ohne Wertkonkretisierung durch eine Marktteilnahme werden Einkünfte der Höhe und der Zeit nach bestimmt
<ul style="list-style-type: none"><li>• (Betriebs-)Veräußerung</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Entnahme („Überführung“)</li><li>• Betriebsaufgabe („Totalentnahme“)</li></ul>

Es entspricht dem System der Einkommensteuer, konkret auch der Konzeption des steuerrechtlichen Gewinnes und der Technik der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, der die Reinvermögenszugangstheorie<sup>3</sup> zugrunde liegt, dass die Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes als letzte betriebliche Handlung, als letzter Betriebsvorfall zu werten ist und damit auch deren Ergebnis steuerlich (noch) Berücksichtigung findet: Über die Vorgabe des § 4 Abs 1 EStG, wonach der Gewinn eines Unternehmens als „*Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres*“ bestimmt wird, werden in einer Totalgewinnbetrachtung nicht nur die Ergebnisse von laufenden und typischen Betriebsvorfällen vom Gewinnbegriff umfasst, sondern auch das bei Beendigung (Veräußerung oder Aufgabe) des Betriebes entstehende Ergebnis miteingeschlossen.<sup>4</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob der Betrieb im Ganzen veräußert wird und dadurch letztmalig betrieblich veranlasste Einnahmen vorliegen oder es zu einer „*Gesamtentnahme*“ des Betriebsvermögens kommt.<sup>5</sup>

Es bedarf einkommensteuerlich daher auch keiner besonderen Regelung, dass Einkünfte aus der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit zu derjenigen Einkunftsart gehören, der

3 Vgl *Toifl* in Doralt et al (Hrsg), EStG<sup>20</sup> (2018) § 2 Tz 3.

4 Zur Totalgewinnbetrachtung und dem Postulat der Identität des Totalgewinnes vom Beginn bis zum Ende des Betriebes und der diesbzgl Begründung iZm dem Wechsel der Gewinnermittlung siehe Kap 2.1.

5 Vgl *Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 179 f, Rz 325; vgl auch BFH 7.10.1974, GrS 1/73, BStBl II 1975, 168 („*Totalentnahme*“); aA zur Betriebsaufgabe noch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 24 Tz 2, wonach eine Entnahme begrifflich einen Restbetrieb voraussetze, sodass die Erfassung des Aufgabegewinnes nur auf Basis des § 24 EStG möglich sei.

die betriebliche Tätigkeit zugehörte und damit steuerlich dem Grunde nach zu erfassen sind.<sup>6</sup> In § 24 EStG findet sich jedoch eine besondere Norm, die sich auf eine speziell umschriebene Kategorie von Einkünften aus der Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit („Veräußerungsgewinne“; unter diesen Begriff ist auch der Gewinn aus einer Betriebsaufgabe zu subsumieren<sup>7</sup>) bezieht und insofern eine Abgrenzung eines solchen „Veräußerungsgewinnes“ von Einkünften aus anderen Formen der Beendigung erforderlich macht. § 24 EStG schafft jedoch keinen zusätzlichen Grundtatbestand und keine Erweiterung des vom allgemeinen Gewinnbegriff geprägten Steuergegenstandes, sondern löst „Veräußerungsgewinne“ aus dem Steuergegenstand, um eine Grenze zu den laufenden Gewinnen zu ziehen und mit diesen Gewinnen besondere Gewinnermittlungsvorschriften und Begünstigungen zu verbinden.<sup>8</sup>

Während der laufende Gewinn zeitraumbezogen zu ermitteln ist, ist der Veräußerungs- bzw Aufgabegewinn das Ergebnis eines einmaligen Vorganges – des Beendigungsvorganges – und zeitpunktbezogen festzusetzen.<sup>9</sup> Diesbezüglich normiert § 24 (in Abs 2 und Abs 3) EStG<sup>10</sup> eigene Gewinnermittlungsvorschriften für die Veräußerungs- bzw Aufgabeberechnung<sup>11</sup> und zieht eine abschließende Besteuerung im Zeitpunkt der Beendigung nach sich, von der vor allem bisher nicht aufgedeckte stille Reserven erfasst werden.<sup>12</sup> Ein nach den besonderen Vorschriften ermittelter Veräußerungs- bzw Aufgabegewinn liefert einen Bezugspunkt für die Anknüpfung der steuerlichen Begünstigungen, die sich nicht nur unmittelbar in § 24 (in Abs 4–6) EStG, sondern auch als Progressionsermäßigungen in § 37 EStG finden.<sup>13</sup>

### 1.3. Die Merkmale der (Teil-)Betriebsaufgabe und Abgrenzung der Aufgabeformen

#### 1.3.1. Allgemeines zum Begriff der Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG

Von einer Beendigung eines Betriebes – den „die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit“<sup>14</sup> charakterisiert, also ein Gebilde, das sich insb durch einen Kombinationsprozess von Produktions- und Leistungsfaktoren auszeichnet (neben anderen Merkmalen wie einem einheitlichen Willen, Gewinnabsicht, Übernahme von Chancen und Risiken) – kann stets dann aus-

6 Vgl Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 181; Fraberger/Papst in Doralt et al (Hrsg), EStG<sup>18</sup> (2016) § 24 Tz 4; bzgl Fälle der Veräußerung auch Quantschnigg/Schuch, ESt-HB (1993) § 24 Tz 2, Tz 130.

In der deutschen Literatur wird heute ebenfalls überwiegend die Ansicht vertreten, dass § 16 dEStG die Steuerpflicht der Veräußerung bzw Aufgabe nicht begründet: Schallmoser in Blümich (Hrsg), EStG<sup>40</sup> (2018) § 16 Rn 4; Wacker in Schmidt (Hrsg), EStG<sup>36</sup> (2017) § 16 Rz 5; aA Clausen/Raupach in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg), EStG KStG<sup>285</sup> (2018) § 16 Anm 3 f mwN.

7 Siehe hierzu Kap 1.4.1.1.

8 Vgl EStR 2000, Rz 5502; Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 181 f.

9 Ausf hierzu Kap 1.5.1.

10 Siehe hierzu Kap 1.4.1.

11 Sog „modifizierte Gewinnermittlungsregeln für Veräußerungsgewinne“; Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 181.

12 Vgl VwGH 24.9.1996, 95/13/0290; 25.9.2001, 97/14/0025.

13 Vgl Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 181; Fraberger/Papst in Doralt et al (Hrsg), EStG<sup>18</sup> (2016) § 24 Tz 4; Kanduth-Kristen, Jakom EStG<sup>13</sup> (2020) § 24 Rz 1.

14 EStR 2000, Rz 409.

gegangen werden, wenn es zu einer Einstellung dieser wesentlichen Merkmale eines Betriebes, insb also zu einer Aufgabe dieses Kombinationsprozesses, kommt.<sup>15</sup>

Unter den Begriff der Betriebsaufgabe des § 24 Abs 1 Z 2 EStG sind jedoch einerseits nicht sämtliche Formen der Betriebseinstellung zu subsumieren und andererseits werden von dieser Norm auch Vorgänge erfasst, bei denen der Kombinationsprozess des Betriebes erhalten bleibt: Aus diesem Grund werden im Folgenden die zwingenden Merkmale der „*tatsächlichen*“ Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG dargelegt und die dieser Betriebsaufgabe nach der Rsp des VwGH bzw Ansicht der Finanzverwaltung gleichgestellten „*fiktiven*“ Betriebsaufgabetatbestände, die ebenfalls den Zweck verfolgen, die Versteuerung stiller Reserven sicherzustellen<sup>16</sup>, charakterisiert.

Diese Betriebsaufgabevorgänge iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG werden anschließend von der nicht unter § 24 EStG zu subsumierenden Liquidation und der von § 24 Abs 1 Z 1 EStG erfassten Betriebsveräußerung abgegrenzt.

### 1.3.2. Die Merkmale der tatsächlichen Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG

In Ermangelung einer gesetzlichen Definition der Betriebsaufgabe ist unter Heranziehung der diesbezüglichen Rsp des VwGH eine solche dann anzunehmen, „*wenn der bisherige Betriebsinhaber iRe einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges sich in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt.*“<sup>17</sup> Es kommt zur Zerschlagung einer betrieblichen Einheit in der Form, dass „*durch die Aufgabe des Betriebes [...] der Betrieb als lebender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufgehört haben*“ muss.<sup>18</sup> Nicht maßgeblich ist dabei, ob die Betriebsaufgabe auf einen Willensentschluss des Betriebsinhabers zurückzuführen ist oder von außen wirkende Zwangsmaßnahmen (wie zB eine Insolvenz) dazu führen, dass der Betrieb zu bestehen aufhört.<sup>19</sup>

Für den Tatbestand der Betriebsaufgabe ist also erforderlich<sup>20</sup>, dass

- in einem Zuge mit der **Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit**
- die **wesentlichen Betriebsgrundlagen**
- in einem **einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang**
- an **verschiedene Erwerber entgeltlich** oder **unentgeltlich** übertragen und/oder teilweise oder zur Gänze in das **Privatvermögen** übernommen werden.

---

15 Vgl Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 207 ff.

16 Vgl Urnik, Unternehmensbeendigung – Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen, in Tumpel/Aigner (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd III<sup>3</sup> (2017) 459; Clausen/Raupach in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg), EStG KStG<sup>285</sup> (2018) § 16 Anm 5, Anm 13 und Anm 406 mVa BFH 7.10.1973, GrS 1/73, BStBl 1975, 168.

17 VwGH 28.2.1978, 2666/77; 20.10.1993, 91/13/0168; 19.9.1995, 91/14/0222; 9.9.2004; 2001/15/0215; 19.12.2006; 2006/15/0353; 4.2.2009, 2006/15/0182; 28.10.2009, 2007/15/0114.

18 VwGH 18.10.2006, 2002/13/0217; 4.2.2009, 2006/15/0182; 28.10.2009, 2007/15/0114; Fellner in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer<sup>58</sup> (2015) § 24 Tz 50.

19 VwGH 21.2.1996, 94/14/0160; 16.12.2009, 2007/15/0121; 24.10.2013, 2012/15/0028; zur Betriebsaufgabe durch Insolvenz siehe auch Kap 1.3.3.

20 Ebenso EStR 2000, Rz 5631.

Wenn der Tatbestand der Betriebsaufgabe erfüllt wird, indem (lediglich) die **wesentlichen Grundlagen an verschiedene Erwerber übertragen bzw teilweise oder zur Gänze ins Privatvermögen übernommen werden**, bedeutet dies zunächst<sup>21</sup>, dass die restlichen (unwesentlichen) Wirtschaftsgüter durchaus an einen Erwerber übertragen werden können. Jedenfalls dürfen die wesentlichen Grundlagen nicht auf einen Erwerber übergehen, der mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die bisherige Tätigkeit des Veräußers in der gleichen Art und im gleichen Umfang fortzusetzen vermag; diesfalls liegt keine Aufgabe, sondern eine Veräußerung vor.<sup>22</sup>

Zerschlagung bedeutet, dass die für eine Fortführung des Betriebes jeweils wesentlichen Wirtschaftsgüter unter Aufteilung veräußert bzw ins Privatvermögen überführt werden, wodurch eine Fortführung durch Dritte nicht mehr möglich ist. In einem Zuge mit der Zerschlagung der wesentlichen Betriebsgrundlagen muss auch eine **Einstellung der betrieblichen Tätigkeit** erfolgen.<sup>23</sup> Ist mit einer betrieblichen Tätigkeit kein oder kein nennenswertes Betriebsvermögen verbunden, kann es zu keiner Veräußerung oder Überführung der wesentlichen Betriebsgrundlagen kommen; in diesem Fall stellt bereits die Beendigung der Tätigkeit eine Betriebsaufgabe dar.<sup>24</sup> Bei Weiterführung einer betrieblichen Tätigkeit liegt eine Betriebsaufgabe nur dann vor, wenn diese Tätigkeit mit der bisherigen nicht vergleichbar ist: Die Zurückbehaltung von (Teilen der) wesentlichen Betriebsgrundlagen und Fortführung eines vergleichbaren Betriebes stellt hingegen eine bloße Einschränkung des Betriebsumfanges (und nicht eine Betriebsaufgabe oder -veräußerung) dar.<sup>25</sup> Im Einzelfall kann sich die Beantwortung der Frage, ob es sich bei der Änderung bestimmter Faktoren (Leistungsfaktoren, Leistungsziel) noch um den gleichen Betrieb handelt, ob diese Änderung also Fortführung des Betriebes<sup>26</sup>, Aufgabe oder gar Neueröffnung<sup>27</sup> bedeutet, als komplex erweisen.

Maßgeblich für die Beurteilung einer tatsächlichen Betriebsaufgabe sind die **wesentlichen Betriebsgrundlagen**, wobei in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus<sup>28</sup> festzustellen ist, welche Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlage gelten.

21 Vgl Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 207 ff.

22 VwGH 21.5.1975, 1461/649. Ausf zur Abgrenzung der Betriebsaufgabe von der Betriebsveräußerung siehe Kap 1.3.5.

23 VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215.

24 Vgl VwGH 27.11.2014, 2011/15/0101 (zu einem GmbH-Geschäftsführer); EStR 2000, Rz 5631.

25 VwGH 4.4.1989, 88/14/0083; 11.4.1991, 90/13/0258 (betreffend die Zurücklegung der Kassenverträge und Weiterführung der Privatordination); vgl jedoch auch VwGH 20.11.2012, 2008/13/0065 (wonach die „*Vermittlung und Besorgung*“ von „*Waren aller Art*“ nicht mit dem zuvor ausgeübten Handel mit Küchen- und Haushaltsutensilien vergleichbar war).

26 Werden im Zuge der Auflösung einer Einzelhandelsfiliale wesentliche Betriebsgrundlagen (bspw das Warenlager) für den Hauptbetrieb zurückbehalten, liegt keine Teilbetriebsaufgabe, sondern eine bloße Einschränkung der betrieblichen Tätigkeit vor: VwGH 13.3.1991, 87/13/0190; 3.11.1992, 89/14/0098.

27 Wenn eine weitergeführte Tätigkeit mit der bisherigen in keiner Weise mehr vergleichbar ist, liegt eine Betriebsaufgabe und hinsichtlich der neuen Tätigkeit eine Neueröffnung vor: VwGH 30.4.1985, 82/14/0312 (betreffend die Einstellung einer Arztpraxis und der bloßen weiteren Tätigkeit als Urlaubsvertreter bzw unentgeltlicher Altenheimbetreuer) sowie VwGH 20.11.2012, 2008/13/006 (siehe auch Fn 25).

28 StRsp: VwGH 4.4.1989, 88/14/0083; 11.11.1992, 91/13/0152; 25.1.1995, 93/15/0100; 16.5.2002, 98/13/0180 ua.

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen nach der Rsp des VwGH und der Ansicht der Finanzverwaltung<sup>29</sup>

- bei **ortsgebundenen** Tätigkeiten (bspw bei gastronomischen Betrieben, Einzelhandels- geschäften, Produktionsunternehmen, Schilften, Campingplätzen): Grundstücke, Gebäude, Mieträume;<sup>30</sup>
- bei **kundengebundenen** Tätigkeiten (bspw Großhandel, Generalvertretungen, Han- delsvertretungen): Geschäftsverbindungen mit Kunden und Auftraggebern, Vertre- tungsbefugnisse seitens der Erzeugerfirma und der Firmenname;<sup>31</sup>
- bei **ausstattungsgebundenen** Unternehmen (bspw Produktionsunternehmen): Maschinen, Anlagen und Einrichtungen;<sup>32</sup>

Branchenbezogen wurden vom VwGH und der Finanzverwaltung im Einzelfall folgende Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlagen erkannt:<sup>33</sup>

- bei **Einzelhandelsbetrieben**: Geschäftsräume (das Mietrecht am Geschäftslokal bzw das Grundstück), (idR<sup>34</sup>) Warenlager, Personal;<sup>35</sup>
- bei **gastronomischen Betrieben**: Betriebsräumlichkeiten (das Mietrecht bzw das Grundstück), Inventar, Kundenstock;<sup>36</sup>
- bei **landwirtschaftlichen** Betrieben: Betriebsgebäude, Maschinen, ausreichende landwirtschaftlich nutzbare Fläche;<sup>37</sup>
- bei **forstwirtschaftlichen** Unternehmen: Waldbesitz;<sup>38</sup>
- bei **Transportunternehmen**: Konzession, Fahrzeuge, wesentliche Einrichtungen,<sup>39</sup> bei Autobusunternehmen auch die Betriebsliedenschaft und die Geschäftsräumlich- keiten;<sup>40</sup>

---

29 Siehe hierzu die Zuordnungsgrundsätze in den EStR 2000, Rz 5509 ff; vgl auch *Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 208 ff; *Fraberger/Papst* in Doralt et al (Hrsg), EStG<sup>18</sup> (2016) § 24 Tz 33 ff.

30 VwGH 20.11.1990, 90/14/0122; vgl EStR 2000, Rz 5513. Ortsungebunden sind zB Rauchfangekehrer, General- vertretungen, Warenversand, Großhandel (VwGH 23.4.1974, 1982/73).

31 VwGH 3.7.1968, 1516/68; 23.4.1974, 1983/73; 20.11.1990, 90/14/0122; vgl EStR 2000, Rz 5511.

32 VwGH 20.11.1990, 90/14/0122; 29.1.1998, 95/15/0037; BFG 24.10.2017, RV/7193341/2012; vgl EStR 2000, Rz 5515. Nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen das Warenlager, Kraftfahrzeuge und das Perso- nal (außer es handelt sich um hochspezialisierte, schwer ersetzbare und unentbehrliche Fachkräfte bzw Leit- personal: VwGH 25.5.1988, 87/13/0066; 20.11.1990, 90/14/0122; 24.4.1996, 94/15/0025; 29.1.1998, 95/15/0037; vgl EStR 2000, Rz 5509, Rz 5525).

33 Siehe hierzu die Fülle branchenbezogener Einzelfälle in den EStR 2000, Rz 5517 ff; vgl auch *Fraberger/Papst* in Doralt et al (Hrsg), EStG<sup>18</sup> (2016) § 24 Tz 33 ff.

34 Leicht verderblicher oder kurzfristig erneuerbarer Warenbestand wie zB bei Obst- und Gemüsegeschäften oder Fleischhauereien zählt nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen: VwGH 19.5.1993, 91/13/0022; 24.4.1996, 94/15/0025; vgl EStR 2000, Rz 5516. Nach der Rsp des VwGH (23.5.1990, 88/13/0193; 21.11.1990, 90/13/0145) zählen auch Ladenhüter oder sonst schwer verkäufliche Waren nicht dazu.

35 VwGH 10.2.1987, 84/14/0088; 13.3.1991, 87/13/0190; vgl EStR 2000, Rz 5523, Rz 5535, Rz 5537, Rz 5543, Rz 5545.

36 VwGH 19.9.1995, 95/14/0038; vgl EStR 2000, Rz 5521 f, Rz 5528; nicht wesentlich sind nach der Rsp des VwGH (22.4.1986, 85/14/0165; 17.8.1994, 91/15/0092) das Warenlager, das Personal, Forderungen und Ver- bindlichkeiten.

37 Nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen Wohn- und Wirtschaftsgebäude (auf einer Fläche von 1.222 m<sup>2</sup>): VwGH 21.11.1961, 1109/61; vgl EStR 2000, Rz 5539.

38 VwGH 21.11.1961, 1109/61; 3.2.1967, 1736/65; vgl EStR 2000, Rz 5539.

39 VwGH 31.5.1983, 81/14/0058; 7.8.1992, 88/14/0063; 30.9.1999, 97/15/0016; vgl EStR 2000, Rz 5560; unwesent- liche Bedeutung kommt bei Gütertransportunternehmen dem Betriebsstandort zu; VwGH 16.11.1962, 1273/62.

40 VwGH 27.11.1978, 0059/78; vgl EStR 2000, Rz 5518.

- bei **freien Berufen** (zB Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Ärzte): Kundenstock, Klientel, Patientenstock.<sup>41</sup>

Die Betriebsaufgabe muss dadurch erfolgen, dass gerade diese wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber veräußert<sup>42</sup> oder ins Privatvermögen überführt<sup>43</sup> werden. Wie es im Falle der Veräußerung eines ganzen Betriebes nicht entscheidend ist, ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt, sondern lediglich, ob ihm die erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglichen<sup>44</sup>, ist es auch bei Veräußerungen iRd Betriebsaufgabe nicht von Relevanz, was mit diesen Gegenständen weiter geschieht, konkret, ob der Erwerber die Gegenstände für das Betriebs- oder Privatvermögen erwirbt oder verwendet.<sup>45</sup>

Ferner ist für eine nach § 24 Abs 1 Z 2 EStG zu erfassende Betriebsaufgabehandlung erforderlich, dass sich die Aufgabe **in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang** vollzieht.<sup>46</sup> Dies erfordert ein Zusammenballen der Aufgabehandlungen während eines angemessenen kurzen Zeitraumes.<sup>47</sup>

Starre zeitliche Höchstdauern für die Dauer von (begünstigten) Betriebsaufgabehandlungen sind verallgemeinernd kaum bestimmbar, da die notwendige Zusammenballung der entsprechenden Aufgabehandlungen nach den jeweiligen betrieblichen Gegebenheiten sehr unterschiedlich gestaltet sein kann und diesbezüglich eine Einzelfallbetrachtung anzustellen ist. Dennoch wird der Begriff des „*einheitlichen Vorganges*“ bzw des „*in einem Zuge*“ über eine zeitlich sehr restriktiv gefasste Frist bestimmt. Die durch die Rsp des VwGH vorgegebenen Richtwerte betragen bei markt-/geldnahe Umlaufvermögen etwa drei Monate und bei markt-/geldferne Anlagevermögen bis zu acht Monate.<sup>48</sup> Bei einer Veräußerung des Umlauf- und Anlagevermögens innerhalb von elf Monaten liegt

41 VwGH 11.11.1992, 91/13/0152; 19.5.1993, 91/13/0022; 25.1.1995, 93/15/0100; 19.2.1997, 94/13/0206; 25.6.1998, 94/15/0129; 31.1.2001, 95/13/0284; 16.5.2002, 98/13/0180; vgl EStR 2000, Rz 5514, Rz 5517, Rz 5562; mangelt es an einem festen Kundenstock (uU bei Notaren), kann auch dem Betriebsstandort ausschlaggebende Bedeutung zukommen; vgl EStR 2000, Rz 5544.

42 Ausf zum Begriff der Veräußerung siehe Kap 1.5.2.2.

43 Der Begriff der „*Überführung ins Privatvermögen*“ ist unter Bezug auf § 24 Abs 3 zweiter Satz EStG („*Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen*“) zu fassen und einzuordnen; siehe hierzu Kap 1.4.1.3.

44 Vgl EStR 2000, Rz 5579 ff.

45 Vgl zur diesbzgl Problematik der Zuordnung eines Betriebsaufgabegewinnes beim Erben, wenn diesem vom Erblasser betrieblich verwendete Wirtschaftsgüter von solchem Umfang und Gewicht zufallen, dass von einem Übergang eines Betriebes des Erblassers an den Erben gesprochen werden kann, auch wenn dem Erben die Befugnis zur Betriebsfortführung fehlt: VwGH 4.6.1985, 85/14/0015. Auch ein Pächter eines Betriebes kann diesen (begünstigt) aufgeben, wenn er das gesamte ihm gehörende Betriebsvermögen entweder veräußert oder in sein Privatvermögen überführt; sich also in einem Zuge seiner betrieblichen Rechte begibt; vgl VwGH 28.2.1978, 2666, 2751/77. Ähnlich zur Beendigung eines Fruchtgenussrechtes: VwGH 21.7.1998, 98/14/0029.

46 StRsp: VwGH 28.2.1978, 2666/77; 19.12.2006, 2006/15/0353; 4.2.2009, 2006/15/0182; 28.10.2009, 2007/15/0114 ua.

47 VwGH 17.1.1989, 88/14/0190; 27.8.1991, 90/14/0230. Begründet wird dieses Erfordernis damit, dass die schlagartige Aufdeckung von über einen langen Zeitraum hinweg entstandenen und angesammelten stillen Reserven, die wirtschaftlich mehreren Perioden zuzurechnen wären, über die Progressionswirkung eine der (langfristigen) Leistungsfähigkeit nicht entsprechende (zu hohe) Besteuerung nach sich ziehen würde, womit durch § 24 (iVm § 37) entgegengewirkt werden soll; vgl VwGH 13.3.1991, 87/13/0190.

Eine darüber hinausgehende Prüfung, ob in den wesentlichen Betriebsgrundlagen dann auch wirklich stille Reserven vorhanden sind, wird nicht verlangt: VwGH 13.3.1991, 87/13/0190.

48 VwGH 30.1.1973, 2007/71; 23.3.1988, 87/13/0065; 17.1.1989, 88/14/0190; 19.9.1995, 91/14/0222; vgl zB *Fraberger/Papst* in Doralt et al (Hrsg), EStG<sup>18</sup> (2016) § 24 Tz 129.

nach der Rsp in der Regel bereits eine nicht begünstigte Liquidation vor.<sup>49</sup> Bei der Fristenüberprüfung zu berücksichtigen ist jedoch, dass durchaus auch schwer verwertbare Wirtschaftsgüter vorhanden sein können, deren Veräußerung (zumal an unterschiedliche Erwerber) sich über einen längeren Zeitraum hinziehen kann.<sup>50</sup> Der Intention des Gesetzgebers, die Betriebsaufgabe zu begünstigen, würde es aber widersprechen, wenn der Steuerpflichtige durch ein zu enges Zeitkorsett gezwungen wird, die (uU schwer verkäuflichen) Wirtschaftsgüter „unterpreisig“ zu übertragen, nur um die Steuerbegünstigungen des § 24 EStG (iVm § 37 EStG) nicht zu verlieren.<sup>51</sup>

Der „angemessene“ Zeitraum kann sich durchaus auch über zwei Veranlagungszeiträume erstrecken, etwa von November bis Januar des Folgejahres bei Bilanzstichtag 31.12., was keineswegs gegen die Annahme einer Aufgabe spricht.<sup>52</sup>

Zur Beurteilung, ob die angemessene Frist eingehalten wurde (aber auch zum Zweck der Abgrenzung des Aufgabegewinnes vom laufenden Gewinn aufgrund deren unterschiedlicher steuerlicher Behandlung), ist daher der Fristenlauf vom Beginn bis zum Abschluss der Betriebsaufgabe zu betrachten:

- Die **Betriebsaufgabe beginnt** mit dem Setzen objektiv erkennbarer, unmittelbar der Betriebsaufgabe dienender Handlungen.<sup>53</sup> Diese Handlungen werden nach der werbenden Tätigkeit gesetzt und dienen objektiv der Beseitigung des Betriebes als selbständigem wirtschaftlichem Organismus. Von diesen unternehmerischen Dispositionen, die unmittelbar auf die Betriebsbeendigung gerichtet sind und damit nach Einstellung der werbenden Tätigkeit entstehen (wie etwa der Abverkauf der Waren und die Veräußerung der Anlagen<sup>54</sup>) und daher Aufgabehandlungen darstellen, sind die Vorbereitungshandlungen, die nicht darunter fallen, abzugrenzen: Der die Betriebsaufgabe beabsichtigende Steuerpflichtige wird zur Vorbereitung der Aufgabe Handlungen setzen, die die Betriebsaufgabe erleichtern oder die Bedingungen (insb für eine „einheitliche“ Abwicklung) schaffen sollen, die aber neben der Ausübung der werbenden Tätigkeit stattfinden. Ihnen fehlt der unmittelbare Bezug zur Betriebsaufgabe, weil sie nicht unmittelbar auf die Betriebsbeendigung ausgerichtet sind.<sup>55</sup>

---

49 VwGH 27.8.1991, 90/14/0230.

50 Zu den großzügigeren Fristen, die der BFH zugestanden hat, vgl *Clausen/Raupach* in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg), EStG KStG<sup>285</sup> (2018) § 16 Anm 424.

51 Vgl *Clausen/Raupach* in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg), EStG KStG<sup>285</sup> (2018) § 16 Anm 424 mwN.

52 Vgl *Clausen/Raupach* in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg), EStG KStG<sup>285</sup> (2018) § 16 Anm 424. Zur Frage der diesbzgl Aufgabegewinnrealisation siehe Kap 1.5.1.1.

53 *Quantschnigg/Schuch* (ESt-HB [1993] § 24 Tz 12) weisen darauf hin, dass es uU zur Annahme der Aufgabe keiner ausdrücklichen Handlungen des Betriebsinhabers bedarf wie bspw bei Zerschlagung des Betriebes durch Pfändung der wesentlichen Betriebsgrundlagen seitens unterschiedlicher Gläubiger oder durch Betriebszerschlagung im Rahmen eines Konkurses: Im Rahmen dieser „fiktiven“ Betriebsaufgabevorgänge ist also keine „aktive“ Handlung erforderlich. Ausf zur fiktiven Betriebsaufgabe siehe Kap 1.3.3.

54 Die EStR 2000, Rz 5633 nennen diesbzgl folgende Handlungen: der Beginn des Warenabverkaufs zu reduzierten Preisen, das Einstellen des Warenverkaufs, die entgeltliche Aufgabe des Mietrechtes, die Veräußerung oder Überführung von wesentlichen Anlagegütern ins Privatvermögen, die Einstellung der werbenden Tätigkeit.

55 Die EStR 2000, Rz 5633 nennen diesbzgl folgende Handlungen: das Fassen des Aufgabebeschlusses bzw eines Auflösungsbeschlusses, Verkaufsverhandlungen über die Betriebsliegenschaft, die Veräußerung von überaltertem, unbrauchbarem Anlagevermögen, die Auftragserteilung sowie die Erstattung eines Bewertungsgutachtens, das Unterlassen von Ersatzbeschaffungen bzw von Warenbestellungen mit längerer Lieferzeit; vgl bspw auch *Fraberger/Papst* in Doralt et al (Hrsg), EStG<sup>18</sup> (2016) § 24 Tz 127.



- Die **Betriebsaufgabe gilt als vollzogen** – der Fristenlauf also als beendet –, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen und/oder ins Privatvermögen überführt sind. Die Betriebsaufgabe endet damit jedenfalls mit der Veräußerung des letzten zur Veräußerung bestimmten (geeigneten) Wirtschaftsgutes, das eine wesentliche Betriebsgrundlage bildete,<sup>56</sup> sowie dann, wenn verbliebene, für den Betrieb unerlässliche Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen überführt werden, also mit dem letzten Entnahmeakt von Wirtschaftsgütern dieser Art, wenn und sobald alle wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Betrieb „entzogen“ sind.<sup>57</sup> In Hinblick auf die Rsp ist uU bereits von einer Zerschlagung (iSe „Nichtweiterführungsmöglichkeit“) auszugehen, wenn eine (die erste) wesentliche Betriebsgrundlage übertragen wurde.<sup>58</sup> Während das Zurückhalten unwesentlicher Wirtschaftsgüter die Beendigung der Betriebsaufgabe nicht verzögert<sup>59</sup>, ist der Beendigungsvorgang dann nicht abgeschlossen, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen bloß formell (mit der Absicht einer Weiterveräußerung bei nächster Gelegenheit) ins Privatvermögen überführt werden, um den Aufgabezeitraum zu verkürzen.<sup>60</sup> In einem solchen Fall endet der Aufgabezeitraum erst mit der tatsächlichen Veräußerung.

#### Besonderheiten der Aufgabe eines Teilbetriebes

Bei der Beurteilung der dargelegten Kriterien einer tatsächlichen Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG können sich besondere Schwierigkeiten ergeben, wenn nicht der gesamte Betrieb eines Steuerpflichtigen aufgegeben wird: In diesem Fall ist der Begriff des „Teilbetriebes“ abzugrenzen (einerseits von unselbständigen Betriebsteilen und andererseits von mehreren, nur der gleichen Einkunftsart zuzuordnenden Betrieben) und das Vorliegen einer – von § 24 Abs 1 Z 2 EStG gleichsam erfassten – **Teilbetriebsaufgabe** zu prüfen.

Das entscheidende Merkmal des Teilbetriebsbegriffes liegt ebenfalls in der selbständigen Leistungsfähigkeit und Faktorengleichheit unter Bezug auf die Fortsetzungsmöglichkeit der gleichen Erwerbstätigkeit. In Anlehnung an die Rsp des VwGH<sup>61</sup> ist ein Teilbetrieb dadurch gekennzeichnet, dass es sich um einen organisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Betriebsteil eines Gesamtbetriebes handelt, der es aufgrund seiner Geschlossenheit und seiner eigenständigen Lebensfähigkeit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit fortzuführen.<sup>62</sup> Als Betriebsteil des Gesamtbetriebes muss sich der Teilbetrieb aus der Gesamtbetätigung ohne organisatorische Schwierigkeiten herauslösen lassen (und setzt daher zumindest einen „Restbetrieb“ vor-

56 Vgl BFG 24.10.2017, RV/7103341/2012 zur Betriebsaufgabe eines Flugverkehrsunternehmens im Zeitpunkt der Veräußerung des Flugzeuges als wesentliche (und damit letzte) Betriebsgrundlage.

57 VwGH 17.1.1989, 88/14/0190; 20.10.1993, 91/13/0168; 19.9.1995, 91/14/0222; 9.9.2004, 2001/15/0215; 19.12.2006, 2006/15/0353; vgl Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 348.

58 VwGH 19.9.1995, 91/14/0222. In diesem Fall der Aufgabe einer Bäckerei wurde der Betriebsaufgabzeitpunkt mit der Veräußerung der Warenvorräte als (eine) wesentliche Betriebsgrundlage festgestellt; nach EStR 2000, Rz 5519 gehört auch das (in diesem Fall erst im Folgejahr entnommene) Anlagevermögen bei einer Bäckerei zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.

59 Vgl EStR 2000, Rz 5635.

60 Vgl BFG 3.3.2017, RV/7101559/2014; EStR 2000, Rz 5634.

61 VwGH 11.4.1991, 90/13/0258; 3.11.1992, 89/14/0098; 18.12.1997, 96/1570140; 17.2.1999, 97/14/0165; 16.12.1999, 96/15/0109; siehe dazu auch die Übersicht bei Manhal, Die Veräußerung und Aufgabe von Teilbetrieben, ÖStZ 1997, 530 ff.

62 Vgl EStR 2000, Rz 5579 ff.

aus), wobei dem Kriterium der „*gewissen Selbständigkeit*“ dann Genüge getan ist, wenn der Betriebsteil bereits vor einer Veräußerung von der übrigen Tätigkeit nach außen abgrenzbar ist (eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht<sup>63</sup>).<sup>64</sup> Allerdings wird für die Annahme eines Teilbetriebes keinesfalls dessen bis ins Letzte gehende Selbständigkeit verlangt. Die organische Geschlossenheit zeigt sich darin, dass mehrere Wirtschaftsgüter über einen eigenständigen betrieblichen Funktionenzusammenhang eine Einheit bilden, die eigenständig lebensfähig ist und dem Erwerber die objektive Fortführung der Tätigkeit ermöglicht. Die von der Rsp des VwGH geprägte Linie gibt etliche Merkmale<sup>65</sup> für das Vorliegen eines Teilbetriebes vor, wobei insgesamt auf das Gesamtbild abzustellen ist.<sup>66</sup>

Wird ein solcher Teilbetrieb nach den dargelegten Kriterien aufgegeben, gelangt § 24 Abs 1 Z 2 EStG zur Anwendung. Wird hingegen ein unselbständiger Betriebsteil aufgegeben, in dem die zugehörigen Wirtschaftsgüter an verschiedene Erwerber entgeltlich (oder unentgeltlich) übertragen oder (teilweise oder zur Gänze) in das Privatvermögen übernommen werden, sind die realisierten stillen Reserven iRd laufenden Gewinnermittlung zu erfassen.

### Besonderheiten der Aufgabe einer Mitunternehmerschaft

Wird der Betrieb einer Mitunternehmerschaft aufgegeben, realisieren die Mitunternehmer Aufgabegewinne iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG.<sup>67</sup> Unerheblich hierfür ist, ob die Mitunternehmer die Auflösung der Gesellschaft beschlossen haben oder eine Zerschlagung bzw Beendigung der Mitunternehmerschaft ohne ausdrückliche Handlungen der Mitunternehmer erfolgt (zB durch eine Insolvenz).<sup>68</sup>

Strittig ist jedoch, ob ein Mitunternehmeranteil auch isoliert aufgegeben werden kann. Während *Quantschnigg/Schuch*<sup>69</sup> dies noch abgelehnt haben, sehen *Fraberger/Papst*<sup>70</sup> dann eine Aufgabe des Mitunternehmeranteiles, wenn der gesamte Anteil veräußert bzw verschenkt wird und Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zu den

---

63 Nach der Rsp des VwGH (20.11.1990, 89/14/0156, 0157; 7.8.1992, 88/14/0063; 3.11.1992, 89/14/0098) stellen bspw selbständig organisierte Abteilungen eines Unternehmens (EDV-Abteilung, Buchhaltungsabteilung, Vertriebs- bzw Verkaufsabteilung) keine eigenständigen Teilbetriebe dar, weil sie funktionell dem Gesamtunternehmen dienen.

64 Vgl EStR 2000, Rz 5579 ff.

65 Vgl EStR 2000, Rz 5584: Für einen Teilbetrieb gelten folgende allgemeine Merkmale: Eigenes Anlagevermögen, eigenes Warenlager, unterschiedliches Warenangebot, Branchenungleichheit, örtliche Distanz zwischen den Tätigkeitsbereichen, selbständige Organisation, eigene Verwaltung, eigenes Personal, eigene Buchführung und Kostenrechnung, eigene Rechnungen, eigenes Geschäftspapier, eigenständige Gestaltung des Einkaufes, eigene Preisgestaltung, eigener Kundenkreis, eigene Werbetätigkeit, eigene Gewerbeberechtigungen etc.

66 Siehe das in den EStR 2000, Rz 5585 ff dargestellte „*ABC des Teilbetriebes*“.

67 VwGH 26.1.2017, Ro 2014/15/0016; vgl EStR 2000, Rz 6006. Auch § 24 Abs 3 Satz 4 EStG („*bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren*“) sieht diese Form der Aufgabe ausdrücklich vor; siehe hierzu auch Kap 1.4.1.3.

68 „*Auch jene Fälle, in denen von außen wirkende Zwangsmaßnahmen [...] dazu führen, daß der Betrieb zu bestehen aufhört, [sind] dem Tatbestand des § 24 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 zu unterstellen*“; VwGH 21.2.1996, 94/14/0160; 24.10.2013, 2012/15/0028; 26.1.2017, Ro 2014/15/0016; vgl EStR 2000, Rz 6006. Zum Zeitpunkt der Beendigung einer Mitunternehmerschaft als Folge einer Insolvenz einer KG oder stillen Gesellschaft siehe VwGH 16.12.2009, 2007/15/0121; EStR 2000, Rz 5994a ff und Kap 1.3.3.

69 *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 24 Tz 59 mVa *Schön*, BB 1988, 1866 und mVa die abweichende BFH-Judikatur.

70 *Fraberger/Papst* in Doralt et al (Hrsg), EStG<sup>18</sup> (2016) § 24 Tz 140.

wesentlichen Betriebsgrundlagen zu zählen sind, zurückbehalten und damit ins Privatvermögen des Gesellschafters übernommen werden.<sup>71</sup>

Jedenfalls nicht als Aufgabe, sondern als (entgeltliche oder unentgeltliche) Mitunternehmeranteilsübertragung zu betrachten ist ein Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer Mitunternehmerschaft, wenn der verbleibende Gesellschafter den Betrieb in Form eines Einzelunternehmens fortführt<sup>72</sup> und zwar unabhängig davon, ob es zivilrechtlich zu einem Anwachsen kommt.<sup>73</sup>

### 1.3.3. Die der tatsächlichen Betriebsaufgabe gleichgestellte fiktive Betriebsaufgabe

Unter den Tatbestand der „fiktiven“ Betriebsaufgabe sind etliche Sachverhalte zu subsumieren, die aus dem Titel des letztmöglichen Zugriffs auf die stillen Reserven heraus erfasst werden. Eine tatsächliche Betriebsaufgabe liegt in den meisten (im Folgenden konkretisierten) Fällen deshalb nicht vor, weil es ihnen am Merkmal der „Zerschlagung des wirtschaftlichen Organismus“ mangelt. Erweitert man dieses allgemein definierte objektive Merkmal der Zerschlagung unter Einbeziehung einer subjektiven Komponente, die darin liegt, dass sich der bisherige Betriebsinhaber des Einflusses auf diesen wirtschaftlichen Organismus begibt, selbst wenn es nicht zur Zerschlagung dieses wirtschaftlichen Organismus kommt, kann bspw der Sachverhalt der Betriebsaufgabe bei Verpachtung erklärt werden.

#### 1.3.3.1. Die Betriebsverpachtung als praktisch bedeutsamster Fall der fiktiven Betriebsaufgabe und die entsprechenden Voraussetzungen

Der Vorgang der **Betriebsverpachtung** selbst stellt in der Regel für sich alleine noch keinen grundsätzlichen Fall der Betriebsaufgabe dar, sofern nicht besondere Merkmale bzw Rahmenbedingungen der Verpachtung hinzutreten. Auf der Seite des Verpächters sind bei einer Betriebsverpachtung<sup>74</sup> je nach Sachverhalt drei Konsequenzen denkbar:<sup>75</sup>

- Der Verpächter betreibt einen aktiven Gewerbebetrieb: Die Verpachtung erfolgt iRE eigenständigen gewerblichen Betriebes oder durch zusätzliche Tätigkeiten iRd Ver-

71 Zur Möglichkeit einer fiktiven Aufgabe des Mitunternehmeranteiles bei Wechsel der Einkunftsart von betrieblichen zu außerbetrieblichen Einkünften siehe Kap 1.3.3.2.

72 VwGH 30.10.2003, 2000/15/0030.

73 Vgl EStR 2000, Rz 5985.

74 Zivilrechtliche Basis der Betriebsverpachtung ist nach § 1090 ABGB ein schuldrechtlicher Vertrag, in dem als Gegenstand der Verpachtung ein Betrieb als Ganzes oder auch ein wirtschaftlich selbständiger Teil des Gesamtunternehmens (Teilbetriebsverpachtung) vereinbart wird. Der Pächter wird durch den Pachtvertrag befähigt, alle Betriebsbestandteile gegen Entgelt zu nutzen und den Betrieb in eigenem Namen und auf eigene Rechnung (weiter) zu führen. Ausf zu den Rechten und Pflichten des Verpächters und des Pächters siehe *Urnik*, Unternehmensbeendigung – Betriebsverpachtung, in Tumpel/Aigner (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd III<sup>3</sup> (2017) 565 ff.

75 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 24 Tz 16; *Margreiter/Wakounig/Glega*, Steuerliche Sonderbilanzen (2001) 75 f; *Fraberger/Papst* in Doralt et al (Hrsg), EStG<sup>18</sup> (2016) § 24 Tz 155 ff; *Urnik*, Unternehmensbeendigung – Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen, in Tumpel/Aigner (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd III<sup>3</sup> (2017) 460 ff.