jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/9/23 2003/15/0104

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.09.2005

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
10/10 Grundrechte;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

B-VG Art7 Abs1;
EStG 1988 §24;
EStG 1988 §37 Abs1;
EStG 1988 §37 Abs2;
StGG Art2;
VwGG §48 Abs3 Z2;
VwGG §49 Abs1 idF 1997/I/088;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des Finanzamtes Neunkirchen, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 4. September 2003, RV/2917- W/02 (mitbeteiligte Partei: M, zu Handen Dr. P), betreffend Einkommensteuer 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Das Kostenbegehren der mitbeteiligten Partei wird abgewiesen.

Begründung

Die mitbeteiligte Partei betrieb seit 1978 ein Einzelunternehmen (Gewerbebetrieb). Nach "der Aufnahme ihrer Tochter und ihres Ehegatten in das fortan als Kommanditgesellschaft betriebene Unternehmen" (unter Buchwertfortführung) hielt sie einen Kommanditanteil. Im Jahr 1992 veräußerte sie den Kommanditanteil, und zwar gegen Leibrente.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 wurde die Summe der in das Jahr 2000 fallenden Rentenzahlungen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) nach dem Tarif des § 33 Abs 1 EStG 1988 der Einkommensteuer unterzogen.

In der Berufung begehrte die mitbeteiligte Partei, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 37 Abs 5 EStG idF BGBl 1996/201 mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Sie habe sich 1991 im Alter von 68 Jahren entschlossen, ihre Erwerbstätigkeit aufzugeben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehe die Tarifbegünstigung nicht zu, wenn die Betriebsveräußerung gegen eine Veräußerungsrente erfolge.

Die mitbeteiligte Partei beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. Die Abtretung des Kommanditanteiles sei mit Vertrag vom 21. Jänner 1992 erfolgt, der am 30. Jänner 2002 dem Finanzamt angezeigt worden sei. Im Firmenbuch scheine die mitbeteiligte Partei daher nicht mehr auf. An der Nachweislichkeit des Zeitpunktes des Abschlusses des Vertrages vor dem 15. Februar 1996 bestehe daher kein Zweifel. Aufgrund der Bestimmung des § 124a Z 4 EStG 1988 idF BGBl 1996/201 sei daher im gegenständlichen Fall § 37 EStG 1988 in der Fassung vor der Novelle BGBl 1996/201 anzuwenden.

Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 2. Februar 2000, 98/13/0164, ausgesprochen, dass die Zusammenballung von Einkünften in einem einzigen Veranlagungszeitraum nicht mehr notwendige Voraussetzung für die Anwendung der Tarifermäßigung nach § 37 EStG 1988 sei. § 37 Abs 7 EStG 1988 idF BGBl I 2001/144, welche Bestimmung normiere, dass die Progressionsermäßigung nicht zustehe, wenn Einkünfte nicht in einem einzigen Veranlagungszeitraum zufließen, sei für das Veranlagungsjahr 2000 noch nicht anwendbar.

Den mit der Veräußerung des Kommanditanteiles im Jahr 1992 veräußerten Anteil am Betrieb habe die mitbeteiligte Partei seit mehr als sieben Jahren besessen, weil der veräußerte Anteil in dem von 1978 bis 1991 von ihr gehaltenen "100%-Anteil" logischerweise enthalten gewesen sei. Im gegenständlichen Fall komme daher der halbe Durchschnittssteuersatz zur Anwendung.

Gegen diesen Bescheid erhob das Finanzamt gemäß § 292 BAO Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Eine Betriebsveräußerung gegen Leibrente unterliege nicht dem ermäßigten Steuersatz.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 37 EStG 1988 idF BGBl 1996/201 lautet auszugsweise:

"(2) Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

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

...

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

-

gestorben ist,

-

erwerbsunfähig ist oder

-

das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

...

(7) Die Progressionsermäßigung nach Abs. 2 steht nicht zu, wenn ein Veräußerungsgewinn nicht in einem Veranlagungszeitraum entsteht. Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu."

§ 124a Z 4 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung), eingeführt durch BGBl 1996/201, lautet:

"§ 24 Abs 4 und Abs 6 und § 37, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 201/1996, sind erstmalig auf

Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 anzuwenden. Liegt dem Vorgang ein Rechtsgeschäft zugrunde, so sind die vorgenannten Bestimmungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 201/1996 noch nicht anzuwenden, wenn das zugrunde liegende Rechtsgeschäft nachweislich vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen worden ist."

§ 124b Z 25 EStG 1988 lautete:

"§ 124a Z 4 zweiter Satz gilt nur für Vorgänge, deren steuerliche Erfassung in die Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 fällt."

Mit Erkenntnis vom 9. März 2004, G 217/03, wurde die Z 25 des § 124b EStG als verfassungswidrig aufgehoben. Im Spruch des Erkenntnisses wird ausgeführt:

"§ 124b Z 25 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl Nr 400, in der Fassung BGBl Nr 797/1996, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die aufgehobene Bestimmung ist nicht mehr anzuwenden."

Der Ausspruch des Verfassungsgerichtshofes, dass die als verfassungswidrig erkannte Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist, stützt sich auf Art 140 Abs 7 zweiter Satz B-VG. Er hat zur Folge, dass die aufgehobene Bestimmung auch vom Verwaltungsgerichtshof im gegenständlichen Fall nicht mehr anzuwenden ist (vgl das hg Erkenntnis vom 31. März 2005, 2001/15/0162).

Nach den unbestrittenen Feststellungen des angefochtenen Bescheides liegt dem streitgegenständlichen Veräußerungsgewinn ein Rechtsgeschäft, das nachweislich vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen worden ist, zu Grunde. Solcherart folgt aus § 124a Z 4 EStG, dass im gegenständlichen Fall § 37 EStG 1988 vor der Änderung durch BGBl 1996/201 zur Anwendung kommt.

§ 37 EStG 1988 idF vor der Änderung durch BGBl 1996/201 lautet auszugsweise:

"(1) Der Steuersatz ermäßigt sich

1. für außerordentliche Einkünfte (Abs. 2),

...

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

(2) Außerordentliche Einkünfte sind nur:

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

2. 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, sowie Rückzahlungen im Sinne des § 32 Z 3.

3. Gewinne, die infolge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart anlässlich der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes entstehen und der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

-

gestorben ist,

-

erwerbsunfähig ist oder

-

das 55. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

4. Besondere Einkünfte im Sinne des § 28 Abs. 7, wenn seit dem ersten Jahr, für das Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere sechs Jahre verstrichen sind."

Nach § 24 EStG sind Gewinne, die bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles an einer Personengesellschaft erzielt werden, Veräußerungsgewinne. Sie sind der Einkunftsart zuzuordnen, die für den Betrieb während seines Bestehens maßgebend war. Wird der Kaufpreis in Renten vereinbart, liegt ein Veräußerungsgewinn erst dann vor, wenn die laufenden Rentenbezüge den auf den

Veräußerungsstichtag bezogenen Wert des Betriebsvermögens übersteigen. Die ab diesem Zeitpunkt anfallenden Renten sind nach Maßgabe des Zufließens im Rahmen jener Einkunftsart anzusetzen und steuerpflichtig, die Gegenstand des laufenden Betriebes war (vgl Stoll, Rentenbesteuerung4, Rz 395 und 402). Nach Stoll, aaO, Rz 290, schließt bei den außerordentlichen Einkünften des § 37 EStG 1988 das Merkmal der Außerordentlichkeit das Erfordernis der Zusammenballung in sich, weshalb der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung komme, wenn der Veräußerungsgewinn nicht in einen einzigen Veranlagungszeitraum falle.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im zu § 37 EStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 6. November 1990, 89/14/0111, im Hinblick auf die Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes ausgesprochen:

"Gemäß § 37 Abs 1 EStG 1972 ist auf Antrag die auf die im Einkommen enthaltenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Gemäß Abs 2 dieser Bestimmung sind außerordentliche Einkünfte im Sinne des Abs 1 unter anderem Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG. Hiezu zählen Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden.

Der einzig erkennbare Zweck der Vorschrift des § 37 Abs 1 EStG ist die Herbeiführung einer Progressionsmilderung. In Anbetracht dieser Zielsetzung sieht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur für den Fall als gerechtfertigt an, dass es zu einer (regelmäßig progressionswirksamen) Zusammenballung von Einkünften in einem einzigen Veranlagungsjahr kommt. Es muss sich bei den Einkünften des § 37 Abs 2 EStG - von denen der Z. 5 abgesehen - um solche handeln, die ausnahmsweise und einmalig in einem bestimmten Jahr anfallen.

In seinem Erkenntnis vom 28. April 1987, 86/14/0175, hat der Gerichtshof ausgesprochen, es bestehe kein Grund zur Annahme, dass Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG von der Zielsetzung des § 37 EStG, eine Zusammenballung von Einkünften in einem Veranlagungsjahr steuerlich zu entlasten, ausgenommen sein sollten. Kommt es wie etwa dann, wenn ein Veräußerungsgewinn durch Renten realisiert wird, zu keiner solchen Zusammenballung, ist § 37 EStG nicht anwendbar, mag sich auch im Jahr der Veräußerung ein Teil des Veräußerungsgewinnes nicht durch Rentenbezüge ergeben. Dies trifft auch im Beschwerdefall zu, in dem sich die Veräußerungserlöse jeweils aus einer Einmalzahlung und Leibrentenzahlungen zusammensetzen."

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem zum EStG 1988 ergangenen Erkenntnis vom 2. Februar 2000, 98/13/0164, zu § 37 EStG 1988 in der Stammfassung BGBl 400 im Hinblick auf die Besteuerung eines Übergangsgewinnes ausgeführt:

"In den Erläuterungen der Regierungsvorlage ist hiezu ausgeführt (621 BlgNR 17. GP):

Bei den Veräußerungsgewinnen im Sinne des § 24, den Übergangsgewinnen und den Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 ist eine 'Sperrfrist' von sieben Jahren vorgesehen. Dieser Maßnahme liegt - neben der herbeigeführten generellen Tarifsenkung - die Überlegung zugrunde, dass eine Minderung der Progression erst bei einer erheblichen Zusammenballung von Einkünften gerechtfertigt ist. Die "Sperrfrist" bezieht sich bei Veräußerungsgewinnen auf den Zeitraum zwischen dem letzten entgeltlichen Erwerb oder der Eröffnung und der Veräußerung (Aufgabe) eines Betriebes. Soweit auf Grund unentgeltlicher Betriebsübertragung die Buchwerte fortzuführen waren, sind die Zeiträume zusammenzurechnen. Auf den Übergangsgewinn ist der ermäßigte Steuersatz im Falle eines freiwilligen Wechsels der Gewinnermittlungsart nur anzuwenden, wenn die Gewinnermittlung sieben Jahre beibehalten worden ist.

§ 37 EStG 1988 regelt seiner Überschrift nach als Tarifbestimmung die Anwendung ermäßigter Steuersätze. Anders als der mit 'Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften' überschriebene § 37 EStG 1972 bezieht sich § 37 EStG 1988 nicht seinem gesamten Inhalt nach auf außerordentliche Einkünfte. Vielmehr sind im Abs 1 der in Rede stehenden Gesetzesstelle außerordentliche Einkünfte als einer von insgesamt vier Tatbeständen angeführt. Im Abs 2 sind in näherer Ausführung des Abs 1 Z 1 die außerordentlichen Einkünfte taxativ bezeichnet. Hinsichtlich von Gewinnen auf Grund eines freiwilligen Wechsels der Gewinnermittlungsart ist dabei im Gesetz außer der Einhaltung der Sperrfrist von sieben Jahren keine weitere Voraussetzung enthalten.

Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, dass ein Übergangsgewinn nur dann mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 EStG 1988 besteuert werden könne, wenn es zu einer Zusammenballung von Forderungen aus mehr als zwei Kalenderjahren gekommen sei. Sie hat sich dabei im Wesentlichen auf das hg Erkenntnis vom 16. November 1993, 90/14/0119, gestützt. Darin war ausgesprochen worden, dass sich die gesetzliche Voraussetzung der

'Außerordentlichkeit' iSd § 37 EStG 1972 nicht darin erschöpft habe, dass es sich der Art nach um Einkünfte handelte, die in dieser Aufzählung enthalten waren, sondern dass diesen Einkünften darüber hinaus in jedem konkreten Fall die vom Gesetz für die Anwendung des Steuersatzes des § 37 EStG 1972 sowohl in dessen Abs 1 wie nochmals in dessen Abs 2 ausdrücklich hervorgehobene Eigenschaft des 'Außerordentlichen' zukommen müsse. Die 'Außerordentlichkeit' werde nicht fingiert, sondern müsse als allgemeines Tatbestandsmerkmal erfüllt sein.

Damit, dass sich die belangte Behörde in dem das Jahr 1990 betreffenden Beschwerdefall auf die Auslegung des § 37 EStG 1972 durch den Verwaltungsgerichtshof stützte, hat sie aber verkannt, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 zwar offensichtlich aus historischen Gründen den Begriff der außerordentlichen Einkünfte für einen bestimmten Teil der begünstigten Einkünfte beibehielt, dass er aber die 'Außerordentlichkeit' dieser Einkünfte - in Anlehnung an die Rechtsprechung über den Zweck der Vorgängerbestimmungen - im Gesetz durch die Festlegung von Sperrfristen selbst abschließend geregelt hat, wie den oben wiedergegebenen Gesetzesmaterialien zu entnehmen ist. Dass der Gesetzgeber über die im EStG 1988 die Außerordentlichkeit durch diese Sperrfristen definierenden Voraussetzungen des ermäßigten Steuersatzes hinaus im Bereich der Besteuerung eines Übergangsgewinnes noch weitere Umstände in dem von der belangten Behörde gemeinten Sinne verwirklicht wissen wollte, kann dem Gesetz nicht entnommen werden. Insbesondere kommt es somit im Gegensatz zur Auffassung der belangten Behörde nicht darauf an, dass es im Übergangszeitpunkt zu einer Zusammenballung von Forderungen aus mehreren Jahren gekommen sein muss. Auch ist es nicht von Bedeutung, wann die im Übergangszeitpunkt bestandenen Forderungen beglichen worden sind."

Aus dem zitierten Erkenntnis 98/13/0164 ergibt sich, dass das EStG 1988 (Stammfassung) die Außerordentlichkeit hinsichtlich sämtlicher im § 37 Abs 2 angeführten Einkünfte abschließend regelt. Dabei stellt das Gesetz nicht darauf ab, dass die Einkünfte nur in ein Veranlagungsjahr fallen (vgl Reinisch, RdW 2001/409). Solcherart kann der belangten Behörde nicht entgegen getreten werden, wenn sie für das Streitjahr den Umstand, dass der Veräußerungsgewinn auf mehrere Jahre verteilt zu erfassen ist, nicht als ein Hindernis für die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 37 Abs 1 EStG 1988 gewertet hat.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG.

Das Kostenbegehren der nicht durch einen Rechtsanwalt vertretenen mitbeteiligten Partei bezüglich des Schriftsatzaufwandes war gemäß § 49 Abs 1 VwGG, der schon aus gleichheitsrechtlichen Überlegungen auch auf den in § 49 Abs 1 erster Satz VwGG genannten Fall des § 48 Abs 3 Z 2 VwGG zu beziehen ist, abzuweisen (vgl die hg. Erkenntnisse vom 26. Jänner 1998, 94/17/0385; vom 22. Dezember 1998, 96/08/0165, und vom 19. Jänner 1999, 96/08/0350).

Wien, am 23. September 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2003150104.X00

Im RIS seit

17.11.2005

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at