jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/10/21 2000/13/0121

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.10.2004

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §115 Abs2;
BAO §183 Abs4;
EStG 1988 §22 Z1 litb;
EStG 1988 §37 Abs2 Z3;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des H in W, vertreten durch Dr. Bernt Elsner, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Ebendorferstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 17. Mai 2000, Zl. RV/052-15/14/97, betreffend Einkommensteuer 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Zivilingenieur für Bauwesen. Nachdem ihm mit Bescheid des Bundesministers für Bauten und Technik vom 1. April 1986 die Berufsbefugnis verliehen worden war und er am 18. April 1986 den gesetzlich vorgeschriebenen Eid abgelegt hatte, gab er in dem beim Finanzamt am 13. Mai 1986 ausgefüllt überreichten "Fragebogen anlässlich der Eröffnung einer Zivilingenieurkanzlei" das Datum der Eröffnung seines Betriebes (des Beginns seiner Beschäftigung) mit dem 18. April 1986 an. Seiner im Jänner 1988 überreichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1986 schloss er eine Überschussrechnung "für den Zeitraum von 01/01/86 bis 31/12/86" an.

Zum 1. Jänner des nunmehrigen Streitjahres 1993 wechselte der Beschwerdeführer die Gewinnermittlungsart von der

Überschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich und ermittelte zum 1. Jänner 1993 einen Übergangsgewinn, für welchen er in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1993 den Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 beanspruchte.

Nach erklärungsgemäßer Veranlagung wurde das Unternehmen des Beschwerdeführers einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, in welcher der Prüfer die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf den vom Beschwerdeführer ermittelten Übergangsgewinn mit der Begründung als nicht gerechtfertigt ansah, dass diese Tarifbegünstigung nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich nur dann zum Tragen kommen solle, wenn die damit bewirkte Progressionsmilderung Einkünfte betreffe, die zusammengeballt in einem Jahr anfielen, üblicherweise aber verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen wären. Forderungen, die bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ohnehin im Jahr des Überganges eingehen würden, erfüllten jedenfalls nicht das Kriterium der Außerordentlichkeit. Ein Übergangsgewinn könne nur dann als außerordentlich beurteilt werden, wenn die mehrere Perioden betreffenden Forderungen zumindest einen wesentlichen Teil der im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen, somit mehr als 25 %, ausmachten. Dies treffe im Fall des Beschwerdeführers nicht zu.

Gegen den nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Einkommensteuerbescheid, in welchem, der Auffassung des Prüfers folgend, der Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 nicht mehr angewendet worden war, erhob der Beschwerdeführer Berufung mit dem Vorbringen, dass der Gesetzeswortlaut für die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf den von ihm ermittelten Übergangsgewinn keine andere Voraussetzung als die Einhaltung des siebenjährigen Zeitraumes nenne.

Der Prüfer hielt in einer zur Berufung erstatteten Stellungnahme an der im Prüfungsbericht vertretenen Rechtsansicht fest, die Außerordentlichkeit der Einkünfte müsse in jedem Fall als allgemeines Tatbestandsmerkmal erfüllt sein, um die Tarifbegünstigung zu ermöglichen. Durch die Einführung der siebenjährigen Sperrfrist in der Vorschrift des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 sei das zusätzlich bestehende Erfordernis der Außerordentlichkeit der Einkünfte wie schon nach der Rechtslage zu § 37 EStG 1972 nicht weggefallen.

Die belangte Behörde übermittelte dem Beschwerdeführer die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung mit der Gelegenheit zur Äußerung, welche der Beschwerdeführer wahrnahm und erneut geltend machte, dass die vom Prüfer vorgenommene Interpretation des Begriffes außerordentlicher Einkünfte nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 mit dem Wortlaut des Gesetzes nicht in Einklang stehe und auch dem Willen des Gesetzgebers nicht entspreche. Die vom Prüfer angesprochene Zusammenballung von Einkünften sei durch den Übergang der Gewinnermittlung ohnehin herbeigeführt worden; wirtschaftlich betrachtet sei ein Gewinn entstanden, der aus Erträgen bestehe, die mehreren Wirtschaftsperioden zuzurechnen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Anders als der Prüfer räumte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 2. Februar 2000, 98/13/0164, ein, dass der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes 1988 die Außerordentlichkeit von Einkünften nach § 37 Abs. 2 Z. 3 leg. cit. an keine andere Voraussetzung als die der Einhaltung der Sperrfrist von sieben Jahren gebunden habe. Einer Verwirklichung weiterer Umstände bedürfe es nicht und es komme damit auch nicht darauf an, dass es im Übergangszeitpunkt zu einer Zusammenballung von Forderungen aus mehreren Jahren gekommen sei, wie es auch nicht von Bedeutung sei, zu welchem Zeitpunkt die im Übergangszeitpunkt bestandenen Forderungen beglichen worden seien.

Es stehe dem Beschwerdeführer der beanspruchte begünstigte Steuersatz aber deswegen nicht zu, weil mit dem - unstrittig freiwillig vorgenommenen - Wechsel der Gewinnermittlungsart zum 1. Jänner 1993 die gesetzlich verankerte Sperrfrist von sieben Jahren nicht eingehalten worden sei. Die Siebenjahresfrist des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 erfasse nicht Wirtschaftsjahre oder Veranlagungsjahre, sondern einen Zeitraum von 84 Monaten ab dem Tage der Betriebseröffnung, welche mit dem Zeitpunkt vorliege, zu dem der Betrieb erstmals seine Leistungen anbiete. Im Falle sukzessiver Aktivierungen bzw. Gewinnrealisierungen sei der Zeitpunkt der letzten Aktivierung in der Gründungsphase und der ersten Gewinnrealisierung maßgeblich. Dem Beschwerdeführer sei mit Bescheid vom 1. April 1986 die Befugnis als Zivilingenieur für Bauwesen verliehen worden, er habe am 18. April 1986 den Eid als Ziviltechniker abgelegt und laut Anlagenverzeichnis hätten die ersten Aktivierungen durch Anschaffungen am 30. April 1986 (Fuhrpark) sowie am 10. Juni 1986 und am 14. Juli 1986 (Betriebs- und Geschäftsausstattung) stattgefunden. Die in Monaten zu rechnende Siebenjahresfrist sei demnach frühestens am 1. April 1993 ("bzw. mit 18. April 1993")

abgelaufen und nicht schon am 1. Jänner 1993, welches Datum den letztmöglichen Zeitpunkt des freiwilligen Wechsels der Gewinnermittlungsart und der Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes gebildet habe. Der Zeitraum zwischen der Betriebseröffnung am 1. April 1986 ("bzw. 18. April 1986") bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart zum Stichtag 1. Jänner 1993 umfasse damit nur rund 80 ("bzw. 80 1/2") Monate, weshalb die unabdingbare Voraussetzung der Erfüllung der Frist für die Gewährung des Hälftesteuersatzes nicht erfüllt sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einer Replik durch den Beschwerdeführer erwogen:

Nach der für den Beschwerdefall maßgebenden Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 in der für das Jahr 1993 noch geltenden Stammfassung sind außerordentliche Einkünfte, auf die der ermäßigte Steuersatz des § 37 Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, Gewinne, die infolge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart entstehen, wenn der Steuerpflichtige überdies im Falle eines freiwilligen Wechsels die Gewinnermittlungsart mindestens sieben Jahre beibehalten hat.

In dem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis vom 2. Februar 2000, 98/13/0164, auf dessen Entscheidungsgründe im Sinne des § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 37 EStG 1988 in der für das Jahr 1993 maßgebenden Stammfassung die Auffassung vertreten, dass die "Außerordentlichkeit" der begünstigten Einkünfte durch die Festlegung von Sperrfristen im Gesetz selbst abschließend geregelt worden sei. Dass der Gesetzgeber über die im EStG 1988 die Außerordentlichkeit durch diese Sperrfristen definierenden Voraussetzungen des ermäßigten Steuersatzes hinaus im Bereich der Besteuerung des Übergangsgewinnes noch weitere Umstände in dem von der belangten Behörde gemeinten Sinne verwirklicht wissen wolle, könne dem Gesetz nicht entnommen werden. Insbesondere komme es nicht darauf an, dass es im Übergangszeitpunkt zu einer Zusammenballung von Forderungen aus mehreren Jahren gekommen sei. Es sei auch nicht von Bedeutung, wann die im Übergangszeitpunkt bestandenen Forderungen beglichen worden seien. An dieser Rechtsauffassung hat der Verwaltungsgerichtshof auch in der Folgezeit festgehalten (siehe die hg. Erkenntnisse vom 22. März 2000, 98/13/0226 und 99/13/0013, vom 2. August 2000, 98/13/0056, vom 22. September 2000, 99/15/0180 und 2000/15/0102, und vom 25. Februar 2004, 2003/13/0148).

Die belangte Behörde hat sich dieser Rechtsauffassung im angefochtenen Bescheid angeschlossen, die Berufung des Beschwerdeführers aber dennoch abgewiesen und dies damit begründet, dass er mit seinem freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart zum Stichtag 1. Jänner 1993 diese nicht mindestens sieben Jahre im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 beibehalten gehabt habe.

Gegen diese behördliche Beurteilung wendet sich der Beschwerdeführer zum einen mit der Auffassung, dass sich die von der belangten Behörde gesehene Stichtagsbezogenheit der in § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 normierten Frist dieser Gesetzesbestimmung, anders als jener des § 37 Abs. 2 Z. 1 leg. cit., nicht entnehmen lasse, sondern dass nur von einer Anzahl von Veranlagungsjahren auszugehen sei, für die die jeweils gleiche Gewinnermittlung gewählt worden sein müsse. Zum anderen meint der Beschwerdeführer, dass die belangte Behörde selbst bei Anwendung einer stichtagsgenauen Frist dem Beschwerdeführer die Anwendung des begünstigten Steuersatzes hätte nicht verwehren dürfen, weil sie für die Beurteilung der siebenjährigen Beibehaltung der Gewinnermittlung nicht auf den Zeitpunkt der Verleihung der Berufsbefugnis, sondern auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Beginns der Tätigkeit des Beschwerdeführers zur Einkünfteerzielung hätte abstellen müssen. Der Beschwerdeführer habe schon im Jahre 1984 die Befähigungsprüfung zur Erlangung der Befugnis eines Ziviltechnikers abgelegt, habe die für die Verleihung der Berufsbefugnis damals noch notwendigen fünf Praxisjahre aber erst mit dem 31. Dezember 1985 vorweisen können. Die Verleihung der Berufsbefugnis sei "traditionsgemäß erst mit 1. April 1986" erfolgt. Im Hinblick darauf, dass der Beschwerdeführer mit dem 1. Jänner 1986 den Anspruch auf Verleihung der Berufsbefugnis erlangt habe, habe er schon im Jahre 1985 mit der Suche nach Geschäftspartnern begonnen, die entsprechenden Ausgaben ihrer Geringfügigkeit wegen jedoch steuerlich nicht geltend gemacht. Über eine Zeitungsanzeige im Jahre 1985 habe der Beschwerdeführer Kontakt zu einem Baumeister gefunden, für den er seine ersten selbständigen Leistungen erbracht habe und mit dem er bis heute in Geschäftsverbindung stehe, wobei ihm die ersten Einnahmen aus dieser Tätigkeit schon Anfang Februar 1986 zugeflossen seien. Unter Berücksichtigung dieses Sachverhaltes sei auch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1986 bewusst für den Zeitraum vom 1. Jänner 1986 bis zum 31. Dezember 1986 und nicht etwa für einen Zeitraum bloß vom 18. April 1986 bis zum 31. Dezember 1986 erstellt worden.

Einkommensteuerrechtlich beginne der Betrieb nämlich mit den ersten Vorbereitungshandlungen. Die Erfüllung der Bedingung einer siebenjährigen Beibehaltung der Gewinnermittlungsart durch den Beschwerdeführer sei weder bei der erstmaligen Veranlagung noch im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung in Frage gestellt worden. Den Widerspruch ihrer allein auf den ausgefüllten Fragebogen gestützten Sachverhaltsannahme zur Einkommensteuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 1986 habe die belangte Behörde entweder übersehen oder negiert. Hätte die belangte Behörde Feststellungen zum Beginn der Tätigkeit des Beschwerdeführers getroffen, dann hätte sie zum Schluss kommen müssen, dass für seinen Übergangsgewinn der begünstigte Steuersatz des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 anzuwenden sei. Indem dem Beschwerdeführer nicht Gelegenheit gegeben worden sei, zu dem von der belangten Behörde vermuteten Fehlen der Voraussetzung einer siebenjährigen Beibehaltung der Gewinnermittlungsart Stellung zu nehmen, sei der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Parteiengehör verletzt worden, welches insbesondere dann gewahrt werden müsse, wenn die Berufungsbehörde ihrem Bescheid einen anderen als jenen Sachverhalt unterstellen wolle, den die Erstbehörde ihrer Beurteilung zu Grunde gelegt habe.

Am Vorliegen dieses vom Beschwerdeführer gerügten Verfahrensmangels kann angesichts des Umstandes, dass der Beschwerdeführer erstmals im angefochtenen Bescheid mit der Rechtsansicht der belangten Behörde über das Fehlen der Erfüllung der Voraussetzung der siebenjährigen Beibehaltung der Gewinnermittlungsart konfrontiert wurde, kein Zweifel bestehen, weil die belangte Behörde mit der von ihr eingeschlagenen Vorgangsweise ihre aus § 115 Abs. 2 BAO erfließende Obliegenheit verletzt hat, den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Der von der belangten Behörde in der Gegenschrift unternommene Versuch, einen Erfolg der Verfahrensrüge mit dem Hinweis auf das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot und auf das Fehlen einer behördlichen Obliegenheit zur Mitteilung vom Abgabepflichtigen selbst bekannt gegebener Sachverhalte und von Rechtsansichten abzuwehren, ist zum Scheitern verurteilt. Die belangte Behörde hat mit dem vom Beschwerdeführer nach dem bisherigen Verfahrensverlauf nicht zu erwartenden Wechsel der Argumentation zur Versagung des begünstigten Steuersatzes nämlich gegen das auch im Abgabenverfahren zu beachtende Überraschungsverbot verstoßen, was es der belangten Behörde verwehrt, dem hiezu vor dem Verwaltungsgerichtshof erstatteten Beschwerdevorbringen das Neuerungsverbot entgegen zu halten (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 16. September 2003, 2000/14/0069, und vom 18. Juli 2001, 99/13/0217, 0218). Ob der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart diese im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 mindestens sieben Jahre beibehalten hatte, stellte eine Rechtsfrage dar, deren Beantwortung von Sachfragen abhängig war, die rechtens nicht beantwortet werden durften, ohne dem Beschwerdeführer sein Parteienrecht auf Mitwirkung an der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes zu gewährleisten.

Die Relevanz des zutreffend gerügten Verfahrensmangels lässt sich nicht verneinen, weil angesichts des Vorliegens einer auf den Zeitraum vom 1. Jänner 1986 bis zum 31. Dezember 1986 bezogenen Überschussrechnung des Beschwerdeführers als Grundlage der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1986 sachverhaltsmäßig und zufolge des Umstandes, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Maßgabe der Bestimmung des § 22 Z. 1 lit. b erster Teilstrich EStG 1988 auch ohne Vorliegen einer entsprechenden Berufsbefugnis erzielt werden können (siehe etwa die bei Doralt, EStG8, § 22 Tz 63, angeführten Nachweise), auch rechtlich nicht ausgeschlossen werden kann, dass die belangte Behörde bei Vermeidung des Verfahrensmangels zu einem im Spruche anders lautenden Bescheid hätte gelangen können.

Der angefochtene Bescheid war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. Oktober 2004

Schlagworte

Sachverhalt Neuerungsverbot Allgemein (siehe auch Angenommener Sachverhalt)

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000130121.X00

Im RIS seit

18.11.2004

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at