

TE Vwgh Erkenntnis 2002/7/31 2000/13/0153

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 31.07.2002

Index

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

Norm

BAO §307 Abs2;
EStG 1972 §37 Abs2;
EStG 1972 §37;
EStG 1972 §4 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 MMag. Sellner, über die Beschwerde des B in W, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Ia) vom 18. Juli 2000, Zl. RV/130-15/08/2000, betreffend Einkommensteuer 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer ist seit 1970 als Rechtsanwalt tätig. Zum 1. Jänner 1988 ging er von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG auf jene nach § 4 Abs. 1 EStG über. In der Einkommensteuererklärung für 1988 wies er einen Übergangsgewinn in Höhe von 40.716.264,60 S aus und machte dafür den begünstigten Steuersatz gemäß § 37 EStG 1972 geltend, welche Begünstigung vom Finanzamt im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung versagt wurde.

Mit Bescheid vom 15. Jänner 1998 wies die belangte Behörde die dagegen erhobene Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet ab. Voraussetzung der nach § 37 EStG 1972 begünstigten Besteuerung eines Übergangsgewinnes sei die Zusammenballung von Forderungen mehrerer Kalenderjahre, was im Beschwerdefall nicht zuträfe, weil sämtliche im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen aus dem Dezember 1987 stammten.

Diesen Bescheid hob der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 22. März 2000, 99/13/0004, wegen

Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Die von der belangten Behörde getroffene Feststellung, dass sämtliche im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen aus dem Dezember 1987 stammten, sei im Inhalt der vorgelegten Akten nicht gedeckt. Weder in den Beilagen zu den Steuererklärungen noch im Prüfungsbericht werde dargestellt, wie sich die im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen von 47,087.031,20 S brutto zusammensetzen. Die belangte Behörde habe sich ausschließlich mit der größten der offenen Forderungen auseinander gesetzt, nämlich jener im Betrage von 33,825.000 S brutto aus der Tätigkeit gegenüber H.D. Aus welcher Tätigkeit und aus welchem Jahr die übrigen, immerhin mehr als 12,000.000 S (netto) ausmachenden Forderungen stammten, sei aus den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten nicht erkennbar. Der für die Entscheidung wesentliche Sachverhalt bedürfe daher hinsichtlich der Frage, aus welchen Jahren die einzelnen im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen jeweils stammten, einer Ergänzung.

Im fortgesetzten Verfahren hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer eine dem Arbeitsbogen des Prüfers entnommene Aufstellung vor, aus welcher hervorgehe, dass sämtliche der im Übergangsgewinn erfassten Forderungen aus dem Jahr 1987 stammten.

In seiner Stellungnahme vom 9. Mai 2000 erläuterte der Beschwerdeführer einzelne seiner Ansicht nach die begünstigte Besteuerung rechtfertigende Forderungen:

.) Forderung von brutto 33,825.000 S, Rechnungsdatum 4. Dezember 1987: (Dabei handelt es sich um die im Mittelpunkt des ersten Rechtsganges gestandene Forderung, sodass diesbezüglich auf das Vorerkenntnis 99/13/0004 verwiesen werden kann.)

.) Forderung von 1,980.000 S brutto, Rechnungsdatum 17. Dezember 1987: Die dieser Forderung zu Grunde liegende "komplexe" Prozessführung habe sich über zwei Jahre erstreckt.

.) Forderung von 880.000 S brutto, Rechnungsdatum 17. Dezember 1987:

Auch diese Forderung hänge mit einer mehrere Jahre dauernden Prozessführung zusammen.

.) Forderung von 5,720.000 S brutto, Rechnungsdatum 28. Dezember 1987:

Diese im Zusammenhang mit einem näher bezeichneten Projekt gelegte Sammelrechnung habe im Wesentlichen drei Tätigkeitsbereiche umfasst: Die "Umfinanzierung und Umstrukturierung", eine Arbeit, die sich über die Jahre 1985 bis 1987 erstreckt habe; weiters die rechtsfreundliche Begleitung der Errichtung bzw. Gestaltung eines Verwaltungsgebäudes durch Wohnungseigentumsbegründung im Jahr 1985 mit einem Nachtrag vom 6. November 1986; sowie die juristische Betreuung einer Kapitalerhöhung 1984 und mehrerer Anteilsabtretungen 1986.

.) Forderung von 1,100.000 S brutto, Rechnungsdatum 8. März 1988:

Diese Forderung stünde in einem näher erläuterten Zusammenhang mit dem zuvor angeführten Projekt.

.) Forderung von 105.231,20 S brutto, Rechnungsdatum 8. März 1988:

Die für die juristische Beratung gelegte Honorarnote erstrecke sich nach ihrem Wortlaut ausdrücklich auf einen Leistungszeitraum "bis zum Oktober 1987".

Insgesamt bezögen sich somit Forderungen im Betrag von 43,610.231 S auf Leistungen, die sich über mehrere Jahre erstreckt hätten und somit "eine Art der Zusammenballung darstellen".

In der mündlichen Berufungsverhandlung beantragte der Beschwerdeführer für den Fall, dass dem Übergangsgewinn die begünstigte Besteuerung nach § 37 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 versagt werden sollte, hinsichtlich eines Betrages in Höhe von 39.645.665 S den ermäßigen Steuersatz nach Z. 1 leg.cit. zuzuerkennen.

Erläuternd wurde vorgebracht, dass es bei Rechtsanwälten nicht üblich sei, bereits zu Beginn eines Mandates Honorarvereinbarungen zu treffen, vielmehr werde der Prozessausgang abgewartet und sodann nach den Honorarrichtlinien oder einem nachträglich vereinbarten Pauschale abgerechnet. Dies sei auch bei den hier in Rede stehenden, sich über mehrere Jahre erstreckenden Leistungen der Fall gewesen. Über Befragen erklärte der Beschwerdeführer, ein Recht, Zwischenabrechnungen zu legen, sei ihm nicht zugestanden. Von H.D. habe er Akonto-Zahlungen und Zahlungen für andere Leistungen als jene, die mit dem Pauschalhonorar abgegolten worden seien, erhalten und auch laufend versteuert. Der gesamte Komplex sei jedoch erst "am Schluss" abgerechnet worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers neuerlich ab. Wie der Beschwerdeführer im Schreiben vom 9. Mai 2000 eingeräumt habe, setze sich der Übergangsgewinn (mit Ausnahme der aktiven Rechnungsabgrenzung Umsatzsteuer) ausschließlich aus Forderungen zusammen, die entweder im Jahr 1987 abgerechnet (mit einer Ausnahme im Dezember 1987) und erst im Jahr 1988 beglichen worden seien oder aus solchen, die im Jahr 1987 abgeschlossene Leistungen betreffen würden und im Jahr 1988 abgerechnet worden seien. Dass es im Jahr 1987 offensichtlich zu Honorarforderungen größeren Ausmaßes gekommen sei, stelle keine für die begünstigte Besteuerung des Übergangsgewinnes notwendige "Zusammenballung von Einkünften" dar. Auch gebe es keine gesetzliche Grundlage dafür, Gewinne, die in einem Veranlagungsjahr deutlich über den in anderen Jahren erzielten lägen, begünstigt zu besteuern.

Zum Antrag auf Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 wies die belangte Behörde auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hin, wonach bei Gewinnbetrieben nur dann von außerordentlichen Einkünften gesprochen werden könne, wenn eine Tätigkeit vorliege, welche aus dem Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes herausfalle. Für einen Rechtsanwalt stelle es keine solche Sondertätigkeit dar, wenn er mit der Unterstützung in verschiedensten Vertragsangelegenheiten, mögen sie auch komplizierte und komplexe Angelegenheiten betreffen, betraut werde.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass die Beschwerde kein Vorbringen enthält, aus dem sich Anhaltspunkte dafür ergeben könnten, dass der Berufungssenat ja, der den nunmehr angefochtenen Bescheid beschlossen hat, nicht dem Gesetz entsprechend zusammengesetzt war. Ob die gegenüber dem ersten Rechtsgang teilweise geänderte Zusammensetzung des Berufungssenates infolge der vom Beschwerdeführer im Anschluss an den ersten Rechtsgang mit einem Mitglied des Berufungssenates geführte Korrespondenz geboten war, kann daher auf sich beruhen.

Gemäß § 37 Abs. 1 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden Einkommensteuergesetzes 1972 ist auf Antrag die auf die im Einkommen enthaltenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen.

Außerordentliche Einkünfte im Sinne dieser Gesetzesstelle waren nach Abs. 2 nur:

1. Einkünfte, welche die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt, ...
3. Gewinne, die infolge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart entstehen, ...

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 37 EStG 1972 erschöpft sich die gesetzliche Voraussetzung der "Außerordentlichkeit" nicht darin, dass es sich der Art nach um Einkünfte handelt, die in der (taxativen) Aufzählung des Abs. 2 enthalten sind, sondern es muss diesen Einkünften darüber hinaus in jedem konkreten Fall die vom Gesetz für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sowohl in dessen Abs. 1 wie nochmals in dessen Abs. 2 ausdrücklich hervorgehobene Eigenschaft des "Außerordentlichen" zukommen. Die "Außerordentlichkeit" wird demnach nicht fingiert, sondern muss als allgemeines Tatbestandsmerkmal erfüllt sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. November 1993, 90/14/0119).

Die vom Bundesministerium für Finanzen (vgl. den Erlass vom 30. April 1997, AÖF 133/1997) in diesem Zusammenhang vertretene Ansicht, für die Beurteilung eines Übergangsgewinnes als "außerordentlich" sei es erforderlich, dass die andere Perioden als das Übergangsjahr betreffenden Forderungen mehr als 25 % ausmachen, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. März 2000, 98/13/0168, nicht geteilt. Dem Sinn des Gesetzes könne nicht entnommen werden, dass die Einkünfte der verschiedenen Jahre zueinander in einem bestimmten Größenverhältnis stehen müssten. Auch wenn - wie im damaligen Beschwerdefall - die im Übergangsgewinn erfassten Forderungen zu 87 % im Jahr vor dem Übergangszeitpunkt und somit nur zu 13 % in Vorperioden entstanden seien, komme es zu einer (die Außerordentlichkeit begründenden) Zusammenballung von Einkünften im Übergangsgewinn.

Dementsprechend hat es der Verwaltungsgerichtshof in dem am selben Tag beschlossenen Vorerkenntnis 99/13/0004 als nicht ausreichend angesehen, dass sich die belangte Behörde ausschließlich mit der größten noch offenen Forderung (jener im Nettobetrag von 30,750.000 S) auseinander gesetzt hat. Entscheidungswesentlich sei, aus welchen Jahren die übrigen "immerhin mehr als 12,000.000 S ausmachenden Forderungen" stammten. Im fortgesetzten Verfahren hat die belangte Behörde unter Wahrung des Parteiengehörs und in einer für den Verwaltungsgerichtshof

nachvollziehbaren Weise die Feststellung getroffen, dass sämtliche im Übergangsgewinn erfassten Forderungen aus der anwaltlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers stammten und der jeweilige Honoraranspruch erst im Jahr vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart entstanden sei.

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde vor, sie habe den Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes zur Ergänzung des maßgeblichen Sachverhaltes missverstanden, indem sie erhoben habe, wann die im Übergangsgewinn erfassten Forderungen entstanden seien. "Rechtem" könnte es "nur darum gehen, für welchen Zeitraum das Honorar entrichtet wurde". Dass die im Übergangsgewinn enthaltene (größte) Forderung einen mehrjährigen Leistungszeitraum betroffen hat, stand indes bereits im ersten Rechtsgang außer Streit. Hätte der Verwaltungsgerichtshof diesen Umstand als entscheidend angesehen, hätte es einer weiteren Ergänzung des Sachverhaltes gar nicht bedurft.

Ob es zu einer Zusammenballung von Forderungen im Übergangsgewinn kommt, bestimmt sich danach, in welchem Jahr die Forderungen bei einer (für die Vorjahre unterstellten) Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG erstmalig auszuweisen gewesen wären und daher zur Gewinnrealisierung geführt hätten. Der Beschwerdeführer hat, obwohl ihm dazu im fortgesetzten Verfahren ausreichend Gelegenheit eingeräumt worden war, keine Anhaltspunkte dafür geliefert, dass und in welchem Ausmaß im Beschwerdefall vor dem Jahr 1987 abgrenzbare Teilleistungen vorgelegen hätten. Sein Vorbringen, mit komplexen Vertragsverhandlungen und Prozessführungen beauftragt worden zu sein, wies vielmehr auf das Vorliegen von Gesamtaufträgen hin. Die ausdrückliche Frage in der mündlichen Verhandlung, ob er berechtigt gewesen wäre, Teilleistungen abzurechnen, wurde verneint. Auch mit den nunmehrigen Beschwerdeausführungen, ein "bilanzierender Abgabepflichtiger würde in jedem Jahr die angearbeiteten Leistungen zu aktivieren haben (Inventur)", wird nicht dargetan, dass im Übergangsgewinn Forderungen aus selbstständig zu beurteilenden Teilleistungen früherer Jahre enthalten wären. Solcherart ist nicht zu erkennen, dass der belangten Behörde ein zur Bescheidaufhebung führender wesentlicher Begründungsmangel unterlaufen ist, wenn sie an einigen Stellen des angefochtenen Bescheides - insoweit unpräzise - von der erst im Jahr 1987 eingetretenen "Fälligkeit" der Forderungen gesprochen hat.

Die belangte Behörde hat ihre Beurteilung, dass die Forderung gegenüber H.D. nicht vor dem Jahr 1987 entstanden sei, ergänzend auch mit der Verbuchung beim Schuldner (als Rückstellung und nicht als Verbindlichkeit) begründet. Gegen die Verwertung dieses Erhebungsergebnisses wendet sich der Beschwerdeführer mit dem Vorbringen, die Buchungsvorgänge seien ihm nur in der Gegenschrift zur Beschwerde 99/13/0004, nicht jedoch "in förmlicher Weise" vorgehalten worden, schon deshalb zu Unrecht, weil sich auch dem vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung selbst vorgelegten Schreiben vom 9. November 1997 entnehmen ließ, wie die Verbuchung auf Seiten des Leistungsempfängers erfolgt war. Solcherart bedurfte es einer "förmlichen" Mitteilung durch die belangte Behörde jedenfalls nicht.

Dass der Beschwerdeführer seine anwaltliche Tätigkeit "bis zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart bereits 17 Jahre ausgeübt" hat, war schon im Beschwerdeverfahren zu 99/13/0004 unbestritten und vom Verwaltungsgerichtshof nicht als geeignet angesehen worden, die Außerordentlichkeit des Übergangsgewinns zu begründen. Da die im Vorerkenntnis angeführten Erkenntnisse zu 90/14/0130 und 90/14/0119 "äußerst kurze betriebliche Tätigkeiten" betroffen haben, stellte sich in diesen Beschwerdefällen die vom Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis aufgeworfene Frage, aus welchen Jahren die im Übergangsgewinn erfassten Forderungen stammten, erst gar nicht, sodass die dagegen erhobenen Beschwerden ohne ergänzende Erhebungen abgewiesen wurden.

Soweit in der Beschwerde in weiten Teilen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Nachfolgebestimmung des § 37 Einkommensteuergesetz 1988 (in der Stammfassung) hingewiesen wird, ist daraus für den die Rechtslage nach dem Einkommensteuergesetz 1972 betreffenden Beschwerdefall nichts zu gewinnen. Der Verwaltungsgerichtshof hat seine zur Frage der eigenständigen Bedeutung des Tatbestandsmerkmals der "Außerordentlichkeit" geänderte Rechtsprechung nämlich ausdrücklich mit den im Einkommensteuergesetz 1988 (erstmals) vorgesehenen Sperrfristen begründet, welche in Verbindung mit den Gesetzesmaterialien den Schluss zuließen, dass die "Außerordentlichkeit" dieser Einkünfte nunmehr abschließend (und gegenüber der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes generalisierend) durch die Verankerung dieser Sperrfristen geregelt sei. Von seiner zum EStG 1972 ergangenen Rechtsprechung abzugehen und die "Außerordentlichkeit von Einkünften" wie der Gesetzgeber des EStG 1988 zu beurteilen, sah sich der Gerichtshof hingegen - wie sich aus der Aufhebung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften ergibt - nicht veranlasst.

Auch die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO stand der im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgten Beurteilung der "Außerordentlichkeit" des Übergangsgewinns an Hand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist § 307 Abs. 2 BAO nämlich nur anwendbar, wenn eine Änderung der Judikatur oder allgemeiner Weisungen vorliegt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 1991, 90/15/0183, mit weiteren Nachweisen, und in jüngerer Zeit das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2001, 98/15/0198). Wie der Beschwerdeführer selbst vorträgt, trifft dies im Beschwerdefall nicht zu.

Der Beschwerdeführer hat im fortgesetzten Verfahren ausdrücklich auch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 für einen genau bezeichneten Teilbetrag seiner Einkünfte beantragt. Die belangte Behörde hat dies mit der Begründung abgelehnt, für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung genüge es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, dass eine mehrjährige Tätigkeit entlohnt werde. Vielmehr müsse eine Tätigkeit erbracht worden sein, die sich von der üblichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen deutlich abhebe und aus diesem Grund zu außerordentlichen Einkünften führe. Dass der Beschwerdeführer mit bestimmten im Streitjahr erfassten Einkünften für eine Tätigkeit entlohnt worden wäre, welche den üblichen Aufgabenbereich eines Rechtsanwaltes verlassen habe, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Der Beschwerdeführer meint vielmehr, der Verwaltungsgerichtshof wäre im Vorerkenntnis nicht ausdrücklich auf die Z. 1 leg. cit. eingegangen, wenn er nicht - so sinngemäß - von seiner bisherigen von der belangten Behörde angeführten Rechtsprechung (vgl. u.a. das einen Rechtsanwalt betreffende hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 93/13/0023, Slg 7302/F) hätte abgehen wollen, weil nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Sondertätigkeit vorgelegen wären. Zu diesem Vorbringen ist - ergänzend zu den bereits zu Z. 3 leg.cit. gemachten Ausführungen über die "Außerordentlichkeit" als eigenständiges Tatbestandsmerkmal - daran zu erinnern, dass sich der Verwaltungsgerichtshof, indem er im Vorerkenntnis darauf hingewiesen hat, dass es zur Prüfung der Voraussetzungen der Z. 1 leg.cit. schon an einem entsprechenden Antrag des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren gemangelt hat, auf ein entsprechendes Beschwerdevorbringen bezogen hat.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

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

Wien, am 31. Juli 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:2000130153.X00

Im RIS seit

08.11.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at