

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/6/26 2002/13/0003

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.06.2002

## Index

L94059 Ärztekammer Wien;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
82/03 Ärzte Sonstiges Sanitätspersonal;

## Norm

B-VG Art130 Abs2;  
EStG 1988 §37 Abs2 Z3 idF 1993/818;  
EStG 1988 §67 Abs4 idF 1992/312;  
Satzung Wohlfahrtsfonds ÄrzteK Wr 1994 §33;

## 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 der R in W, vertreten durch Mag. Maria-Elisabeth Steinwandtner, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin in 1130 Wien, St. Veit-Gasse 50, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat Ia, vom 20. November 2001, Zi. RV/279-15/13/98, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

## Begründung

Wie sich der Beschwerdeschritt und der ihr angeschlossenen Ablichtung des angefochtenen Bescheides entnehmen lässt, geht der zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bestehende Streit darum, ob die Beschwerdeführerin, eine Fachärztin für Zahn- und Kieferheilkunde, dazu berechtigt war,

- 1) den aus Anlass einer krankheitsmotivierten Aufgabe und Veräußerung ihrer Facharztpraxis im Jahre 1994 entstandenen Übergangsgewinn aus dem Grunde des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 in der Fassung BGBl. 818/1993 mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern und
- 2) eine ihr im Jahre 1995 gemäß § 33 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Wien zugeflossene Zahlung in Höhe von S 294.000,-- unter dem Titel des § 67 Abs. 4 EStG 1988 nach dieser Gesetzesstelle begünstigt besteuert zu erhalten.

Das Finanzamt hatte im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung nach Wiederaufnahme der betroffenen Einkommensteuerverfahren in den neu ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1994 und 1995 diese von der Beschwerdeführerin in Anspruch genommenen Berechtigungen verneint. Der Begründung des angefochtenen Bescheides, mit dem der Berufung der Beschwerdeführerin gegen die erstinstanzlichen Bescheide ein Erfolg versagt worden war, lassen sich im Zusammenhang mit dem Inhalt der Beschwerdeschrift folgende Argumente der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu den Streitpunkten entnehmen:

1) Übergangsgewinn:

Die Beschwerdeführerin trug in ihrer Berufung vor, sie habe ihre zahnärztliche Ordination auf Grund drohender Erwerbsunfähigkeit einstellen müssen. Auf Grund von Bandscheibenvorfällen im Bereich der Halswirbelsäule hätten sich schwere Schwäche- und Lähmungserscheinungen sowie Gefühlsstörungen in beiden Händen entwickelt, wodurch der weitere Betrieb einer allgemein-zahnärztlichen Kassenpraxis, bei welchem laufend Zahnxtraktionen, operative Zahnentfernungen, das Bohren tiefer Kavitäten und das Beschleifen von Zähnen durchzuführen seien, welche Tätigkeiten dem Arzt vollen körperlichen Einsatz abverlangten, zufolge dieser körperlichen Beschwerden nicht mehr möglich gewesen sei. Beigelegt war der Berufung ein Schreiben der Beschwerdeführerin an ihre Patienten, in welchem sie ausführte, sich aus gesundheitlichen Gründen aus der kassenärztlichen Tätigkeit zurückzuziehen, und ihre Nachfolgerin empfahl, und der Befundbericht einer praktischen Ärztin aus dem Jahr 1998, in welchem es heißt, dass die Beschwerdeführerin im Jahre 1994 ihre Ordination als Zahnärztin habe schließen und verkaufen müssen, weil sie auf Grund von Bandscheibenvorfällen im Bereich der Halswirbelsäule schwere Schwäche- und Lähmungserscheinungen sowie Gefühlsstörungen in beiden Händen entwickelt habe, sodass eine übliche Berufsausübung (Kassenpraxis) nicht mehr möglich gewesen sei. Ferner war der Berufung der Auswertungsbericht eines Diagnosezentrums über den Bandscheibenvorfall und seine Auswirkungen ebenfalls aus dem Jahr 1998 sowie eine Beschreibung der nachfolgenden Berufstätigkeit der Beschwerdeführerin durch diese selbst angeschlossen, in welcher es heißt, dass die Beschwerdeführerin seit dem Verkauf ihrer Kassenpraxis ausschließlich kieferorthopädisch tätig sei (abnehmbare und festsitzende Zahnpfosten) und eine zusätzliche Ausbildung gemacht habe; das Führen einer allgemein-zahnärztlichen Praxis mit Zahnxtraktionen, operativen Zahnentfernungen, Bohren tiefer Kavitäten und Beschleifen von Zähnen sei wegen ihrer Wirbelsäulenbeschwerden nicht mehr möglich.

Die belangte Behörde hat den Verwaltungsakten entnommen, dass die Beschwerdeführerin nach dem Verkauf ihrer Ordination zunächst Arbeitslosengeld bezogen, ihre Fort- und Weiterbildung im Bereich Kieferorthopädie betrieben und ab dem Jahr 1996 selbständige Einkünfte aus Fachübersetzungen und aus zahnärztlichen Vertretungen erzielt hatte, wobei die Einnahmen aus der zahnärztlichen Vertretungstätigkeit laufend angestiegen seien, und zwar von einem Betrag von S 36.000,-- im Jahr 1996, über einen Betrag von S 245.000,-- im Jahr 1997 bis auf einen Betrag von S 390.000,-- im Jahr 1999. Seit September 1996 beziehe die Beschwerdeführerin nichtselbständige Einkünfte als Angestellte der Stadt Wien, Jugendzahnklinik, ab dem Jahr 1999 sei die Beschwerdeführerin auch noch bei der Ärztekammer für Wien angestellt.

In einem Vorhalt vom 7. Juni 2001 wies die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf das hg. Erkenntnis vom 4. November 1998, Slg. N.F. Nr. 7.327/F, hin, nach welchem für den Bereich des Steuerrechtes eine Person nur dann als erwerbsunfähig gelte, wenn sie keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben könne. Möge die Beschwerdeführerin auf Grund ihrer gesundheitlichen Probleme in ihrer Erwerbstätigkeit zwar beeinträchtigt gewesen sein, stehe doch der Umstand, dass sie in den Folgejahren neben einer Übersetzungstätigkeit auch weiterhin in ihrem angestammten Beruf als Zahnärztin vertretungsweise selbständig tätig gewesen sei und mittlerweile zusätzlich Bezüge aus zwei Dienstverhältnissen beziehe, der Annahme einer wesentlichen Beeinträchtigung ihrer Erwerbstätigkeit entgegen; es sei die Beschwerdeführerin der Aktenlage nach nicht einmal als Zahnärztin erwerbsunfähig.

Die Beschwerdeführerin beantwortete diesen Vorhalt mit dem Hinweis auf die im Schrifttum am hg. Erkenntnis vom 4. November 1998, Slg. N.F. Nr. 7.327/F, geäußerte Kritik und vertrat mit dieser Kritik die Auffassung, dass schon eine bloße betriebsbezogene Erwerbsunfähigkeit zur begünstigten Besteuerung des Übergangsgewinnes ausreichen müsse. Eine solche betriebsbezogene Erwerbsunfähigkeit liege im Fall der Beschwerdeführerin vor, welche nicht mehr als Zahnärztin ordiniere, sondern nur noch als Kieferorthopädin tätig sei. Die Tätigkeit einer Kieferorthopädin aber unterscheide sich grundlegend von den in einer allgemeinzahnärztlichen Kassenpraxis auszuübenden Tätigkeiten insbesondere hinsichtlich jener, welche ihr die gesundheitlichen Schädigungen zugefügt hätten, die sie zur Aufgabe der Ordination veranlasst hätten. Die schon in der Berufung dargestellten Tätigkeiten eines Zahnarztes, welche vollen

körperlichen Einsatz forderten und zu den bei ihr aufgetretenen Schwäche- und Lähmungserscheinungen geführt hätten, fielen bei einer Tätigkeit als Kieferorthopädin nicht mehr an. In dieser Tätigkeit erkenne und beurteile die Beschwerdeführerin Zahnfehlstellungen bei Kindern und Jugendlichen, schlage zu deren Behebung entsprechende kieferorthopädische Behandlungsmaßnahmen (im Volksmund "Zahnspangen") vor und beobachte und korrigiere die Wirkung dieser Therapien. Häufig werde sie auch von ausländischen Kollegen um Stellungnahmen und Behandlungsvorschläge zu beobachteten Zahnfehlstellungen ersucht und erstelle Diagnosen auf Grund von übermittelten Studienmodellen und Panoramaraontgenbildern. Die Beschwerdeführerin habe insgesamt den Betrieb ihrer zahnärztlichen Ordination im Jahre 1994 auf Grund ihrer Erwerbsunfähigkeit als klassische Zahnärztin eingestellt, weshalb ihr auf der Basis der gebotenen betriebsbezogenen Auslegung des Begriffes der Erwerbsunfähigkeit die begünstigte Besteuerung des Übergangsgewinnes zustehe.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides hielt die belangte Behörde an ihrem im Vorhalt zum Ausdruck gebrachten Standpunkt fest. Die an der genannten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes im Schrifttum geübte Kritik sei unbegründet, die aufrechte Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin stehe der Verwirklichung des von ihr in Anspruch genommenen Begünstigungstatbestandes damit schon entgegen. Im Übrigen läge nicht einmal eine berufsbezogene Erwerbsunfähigkeit der Beschwerdeführerin vor. Sie spreche in ihrer Berufung von einer drohenden, aber nicht von einer zum Zeitpunkt des Verkaufs der Praxis bereits eingetretenen Erwerbsunfähigkeit, welche sich aus den vorgelegten Befunden aus dem Jahre 1998 im Rückblick auf das maßgebende Jahr 1994 auch nicht zwingend ergebe. Die nach wie vor ausgeübten Tätigkeiten, insbesondere ihre Vertretungstätigkeit als selbständige Zahnärztin und die Anstellung in der Jugendzahnklinik der Stadt Wien sprächen gegen eine wesentliche und dauernde Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit. Einen Beweis für die behauptete dauernde gesundheitliche Beeinträchtigung böten die vorgelegten Unterlagen nicht; worin der Unterschied zwischen der Tätigkeit als Kassenzahnärztin und der später ausgeübten vertretungsweisen zahnärztlichen Tätigkeit liegen sollte, könne die belangte Behörde nicht erkennen. Ebenso wenig sei es nachvollziehbar, dass die Tätigkeit einer Kieferorthopädin völlig anders geartet als jene einer "klassischen" Zahnärztin sein solle. Es liege hier vielmehr nur eine besondere Spezialisierung im allgemeinen Bereich der Zahnheilkunde vor. Ob die Beschwerdeführerin zu dieser Spezialisierung ausschließlich auf Grund gesundheitlicher Beeinträchtigung veranlasst gewesen sei, sei ebenso nicht zwingend nachvollziehbar wie ihre Behauptung, nur noch als Kieferorthopädin tätig zu sein. Die Vertretung anderer Zahnmediziner sei wohl durchaus als "klassische" Zahnarztätigkeit zu betrachten. Es könnte daher nicht einmal von einer betriebsbezogenen dauernden Erwerbsunfähigkeit gesprochen werden.

## 2) Leistung des Wohlfahrtsfonds:

Der Prüfer hatte sich dem Standpunkt der Beschwerdeführerin, bei der Rückerstattung geleisteter Beiträge zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Wien gemäß § 33 der Satzung des Wohlfahrtsfonds handle es sich um eine begünstigte Ablöse von Pensionsansprüchen, mit der Begründung verschlossen, eine Pensionsablösung liege nicht vor, weil der Pensionsanspruch durch die Rückzahlung nicht verloren gehe.

In ihrer Berufung verwies die Beschwerdeführerin auf den Wortlaut der Bestimmung des § 67 Abs. 4 EStG 1988 und machte geltend, dass die Zahlung des betroffenen Betrages an sie auf einer Norm aus der Satzung einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer Kammer der selbständig Erwerbstätigen im Sinne dieses Gesetzes beruhe. Wenn auch der Pensionsanspruch dadurch nicht gänzlich verloren gehe, ändere sich durch diese Ablösezahlung aber die Höhe des zukünftigen Anspruches, womit Teile der künftigen Pensionszahlungen abgelöst worden seien. Dass eine solche Ablöse der Ansprüche nach der Satzung des Wohlfahrtsfonds nur in bestimmten Fällen (Geburt, Verehelichung, Krankheit, Todesfall) möglich sei, stelle keinen Hinderungsgrund für die Anwendung des § 67 Abs. 4 EStG 1988 dar.

Im Vorhalt vom 7. Juni 2001 verwies die belangte Behörde auf die Entstehungsgeschichte der betroffenen Gesetzesvorschrift, aus welcher sich ergebe, dass die Satzung einen den gesetzlichen Vorschriften gleich zu haltenden Anspruch auf Ablösung des Pensionsanspruches enthalten und damit eine vergleichbare "Bindungswirkung" zur Erlangung der steuerlichen Begünstigung gegeben sein müsse. Nach Auskunft des mit der Verwaltung des Fonds beauftragten Unternehmens sei in der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Wien keine Abfertigung von Pensionsansprüchen vorgesehen, weshalb es an einer wesentlichen Voraussetzung zur Erlangung der steuerlichen Begünstigung des § 67 Abs. 4 EStG 1988 fehle. In der für das Jahr 1994 geltenden Fassung - der Antrag sei am 29. April 1994 gestellt worden - bestimme § 33 der Satzung lediglich, dass der Verwaltungsausschuss über begründetes Ansuchen eines Fondsmitgliedes eine einmalige Leistung im Höchstausmaß von 70 % der im Zeitpunkt der

Antragstellung für die Sicherstellung der Zusatzleistungen entrichteten Beträge gewähren könne, ohne dass in dieser Bestimmung besondere Gründe genannt oder gefordert würden. Erst für das Jahr 1995 sei die betroffene Satzungsbestimmung dahin geändert worden, dass nunmehr als ausschließliche Gründe für die Gewährung der einmaligen Leistung Geburt, Verehelichung, Krankheit, Pflege und Todesfall gälten. Damit könne § 33 der Satzung auch in seiner neuen Fassung nicht einer bundes- oder landesgesetzlichen Regelung gleichgehalten werden, die Ansprüche auf eine Pensionsabfindung begründe.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung machte die Beschwerdeführerin geltend, dass ab 1995 bei Vorliegen der entsprechenden Gründe jedes Wohlfahrtsfondsmitglied Anspruch auf die einmalige Leistung des § 33 der Satzung habe. Dass ein solcher Anspruch begründet und genehmigt werden müsse, unterscheide die Regelung des § 33 der Satzung nicht von vergleichbaren gesetzlichen Regelungen, in denen Pensionsansprüche ebenso nur bei Vorliegen entsprechender Gründe abgefunden würden. Werde diese einmalige Leistung in Anspruch genommen, dann komme es zu einer entsprechenden Kürzung des späteren Pensionsanspruches des Mitgliedes, womit eben die Pensionsansprüche des Mitgliedes abgefunden würden. Der Umstand der Abfindung bloß eines Teilbetrages widerspreche auch nicht vergleichbaren gesetzlichen Regelungen, in denen sich auch Normen fänden, die nur eine teilweise Abfindung oder eine pauschal ermittelte Abfindung enthielten. § 33 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Wien enthalte in objektivteleologischer Interpretation dieser Norm eine Abfindung von Pensionsansprüchen.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird nach Wiedergabe der maßgebenden Bestimmungen der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Wien die Auffassung vertreten, dass die Satzung keine Regelung enthalte, welche Ansprüche auf eine Pensionsabfindung begründeten. Heiße es doch im § 33, dass der Verwaltungsausschuss die betreffende Leistung gewähren könne, und ergebe sich aus dem in der Satzung eingeräumten Beschwerderecht, dass der Verwaltungsausschuss über einen diesbezüglichen Antrag auch abschlägig bescheiden könne. Nur deshalb, weil nach § 17 Abs. 1 der Satzung die einmalige Leistung nach § 33 die Bemessungsgrundlage einer zukünftigen Zusatzleistung mindere, könne nicht in wirtschaftlicher Betrachtung von einer teilweisen Pensionsabfindung ausgegangen werden. Für die begünstigte Besteuerung einer Abfindung nach § 67 Abs. 4 EStG 1988 sei erforderlich, dass eine solche Abfindung in den entsprechenden Vorschriften explizit vorgesehen sei. Nicht jede Zahlung, die wirtschaftlich betrachtet eine Abfertigung darstelle, sei auch schon automatisch steuerlich begünstigt. Auch Zahlungen, die im Ergebnis zur Abfindung einer Pension führten, könnten nur dann begünstigt besteuert werden, wenn die entsprechenden Vorschriften ausdrücklich einen derartigen Abfertigungsanspruch vorsähen, woran schon im Interesse einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung festgehalten werden müsse. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin bestehe auf die einmalige Leistung nach § 33 der Satzung im Übrigen kein feststehender Rechtsanspruch, was für die Satzung sowohl in der für das Jahr 1994 als auch in der für das Jahr 1995 vorgesehenen Fassung gelte. Es stehe nämlich nach beiden Fassungen der Satzung die Gewährung der Leistung im Ermessen des Verwaltungsausschusses. Die aus einem Beschluss des Verwaltungsausschusses solcherart erfließenden Leistungen hätten den Charakter eines finanziellen Zuschusses für Notfälle und seien mit einem in bundes- oder landesgesetzlichen Bestimmungen (oder in einer Satzung) festgeschriebenen, genau definierten und durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Ablöse eines bestehenden Pensionsanspruchs gegen Zahlung eines Betrages, dessen Ermittlung ebenfalls im Gesetz (oder Satzung) geregelt ist, nicht vergleichbar. Hinzu komme, dass es sich bei der Zusatzleistung nach § 17 der Satzung, auf welche die Beschwerdeführerin Bezug nehme, noch nicht um einen konkreten, vollständig oder auch nur teilweise abfertigbaren, Pensionszusatzanspruch handle. Ein derartiger Anspruch könne nach den Bestimmungen der Satzung nur gemeinsam mit der übrigen Pension und somit frühestens mit Erreichen des 60. Lebensjahres entstehen, bis zu welchem Zeitpunkt lediglich eine Anwartschaft bestehe, die nicht nur deshalb völlig unkonkret sei, weil sich die Bemessungsgrundlage an den auch in Zukunft und bis dahin einzubezahlenden Zusatzbeiträgen orientiere, sondern auch deshalb, weil es der Vollversammlung obliege, nach Maßgabe vorhandener wirtschaftlicher Möglichkeiten das genaue Ausmaß des zukünftig erst entstehenden Pensionszusatzanspruches jeweils durch Beschluss endgültig zu fixieren, ohne dass die Beschwerdeführerin darauf Einfluss nehmen könnte. Es sei aber auch die Abfertigung einer solchen bloßen Anwartschaft in der Satzung nicht vorgesehen, wobei die Ablöse einer Anwartschaft ohnehin nach § 67 Abs. 4 EStG 1988 nicht begünstigt wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) Zum Übergangsgewinn:

Nach § 37 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 in seiner für das Veranlagungsjahr 1994 gestalteten Fassung durchBGBl. 818/1993 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 2).

Als außerordentliche Einkünfte werden in der taxativen Aufzählung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 in der genannten Fassung in dessen Ziffer 3 Gewinne genannt, die infolge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart anlässlich der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes entstehen, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 55. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

In dem im Zuge des Verwaltungsverfahrens diskutierten, zur gleich gestalteten Vorschrift des § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. 201, ergangenen hg. Erkenntnis vom 4. November 1998, Slg. N.F. Nr. 7.327/F, hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass für den Bereich des Steuerrechts schon zur Vermeidung einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Abgabepflichtigen je nach ihrem Alter der Begriff der Erwerbsunfähigkeit einheitlich dahin verstanden werden muss, dass nur eine solche Person als erwerbsunfähig im Sinne der betreffenden Bestimmung gilt, die keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben kann. Zu einer Abkehr von der im genannten Erkenntnis gewonnenen Rechtsanschauung bietet der Beschwerdefall umso weniger Anlass, als bei der vorliegenden Sachverhaltskonstellation nicht einmal vom Vorliegen der von der Beschwerdeführerin unter Berufung auf Schriftumsstellen als ausreichend vermeinten "betriebsbezogenen Erwerbsunfähigkeit" ausgegangen werden könnte. Es bestreitet nämlich die Beschwerdeführerin nicht die behördliche Sachverhaltsfeststellung, sie habe nach Aufgabe ihrer Ordination in den Folgejahren durch die Übernahme der Vertretung von Zahnärzten in dem in der Begründung des angefochtenen Bescheides genannten steigenden Maße weiterhin Einkünfte aus genau einer solchen Tätigkeit erzielt, zu deren Ausübung sie nicht mehr fähig gewesen zu sein behauptete. Dieser der Beschwerdeführerin im Vorhalt vom 7. Juni 2001 bekannt gegebenen Sachverhaltsannahme der belangten Behörde über die fortgesetzten Tätigkeiten der Beschwerdeführerin als Zahnärztin in Vertretung anderer war die Beschwerdeführerin schon im Verwaltungsverfahren nicht entgegengetreten. In ihrer Beschwerdeschrift wird der Inhalt dieses Vorhaltes und seiner Beantwortung durch die Beschwerdeführerin nicht bestritten. War selbst eine bloß "betriebsbezogene Berufsunfähigkeit" der Beschwerdeführerin als Zahnärztin im Ergebnis der Fortsetzung ihrer Tätigkeit nach Aufgabe der eigenen Praxis durch Übernahme von Vertretungen rechtlich nicht mehr anzunehmen, dann war die belangte Behörde nicht mehr verhalten, den von der Beschwerdeführerin behaupteten Unterschied zwischen einer Tätigkeit als Kassenzahnärztin und einer solchen als Kieferorthopädin näher aufzuklären, weshalb die diesbezügliche Verfahrensrüge ins Leere geht. Ob die belangte Behörde sachbezogen irrite, wenn sie die Feststellung traf, die Beschwerdeführerin sei seit 1999 auch noch bei der Ärztekammer für Wien angestellt, spielt rechtlich ebenso wenig eine Rolle, wobei allerdings zu bemerken ist, dass die Beschwerdeführerin der ihr bekannt gegebenen Sachverhaltsannahme der belangten Behörde im Vorhalt vom 7. Juni 2001, sie beziehe mittlerweile zusätzlich Bezüge aus zwei Dienstverhältnissen, in ihrer Vorhaltsbeantwortung auch nicht entgegengetreten war.

Der behördlichen Beurteilung, mit Aufgabe und Verkauf der Facharztpraxis der Beschwerdeführerin im Jahre 1994 sei der Tatbestand des § 37 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 in der genannten Fassung nicht verwirklicht worden, haftet die von der Beschwerdeführerin gesehene Fehlerhaftigkeit demnach nicht an.

## 2) Zur Leistung des Wohlfahrtsfonds:

Nach § 67 Abs. 4 EStG 1988 in seiner durch BGBl. 312/1992 gestalteten Fassung wird die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverehelichung geleistet werden, so berechnet, dass die auf die letzte laufende Witwer- oder Witwenpension entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension nach dieser Bestimmung. Diese Bestimmungen sind auch auf die Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchberechtigten auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen anzuwenden.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, als "Sachverhaltselement" ihrer Entscheidung die Annahme zu Grunde gelegt zu haben, der Verwaltungsausschuss des Wohlfahrtsfonds könne einen auf § 33 der Satzung dieses Fonds gestützten Antrag auch abschlägig erledigen. Bei dieser Beurteilung der belangten Behörde handelt es sich aber

nicht um eine "Sachverhaltsannahme", sondern um eine rechtliche Schlussfolgerung aus dem Text der genannten Vorschrift, über dessen Wortlaut kein Streit besteht. Heißt es darin aber, dass der Verwaltungsausschuss die Leistung gewähren kann, dann begegnet die behördliche Rechtsauslegung, es liege die Gewährung der Leistung im Ermessen des Verwaltungsausschusses, beim Verwaltungsgerichtshof keinen Bedenken. Dass der Beschwerdeführerin diese behördliche Ansicht vor Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht mitgeteilt worden sei, wie sie ebenfalls rügt, zeigt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deswegen nicht auf, weil zur Auslegung einer Rechtsvorschrift Parteiengehör nicht gewährt werden muss, und trifft auch nicht zu, weil sich die betroffene Rechtsauslegung durch die belangte Behörde schon ihrem Vorhalt vom 7. Juni 2001 entnehmen ließ und der Beschwerdeführerin daher die Möglichkeit durchaus eröffnet war, der behördlichen Beurteilung, sie habe auf die bezogene Leistung einen Rechtsanspruch gar nicht gehabt, argumentativ entgegenzutreten. Für die Annahme eines Rechtsanspruches auf die Leistung nach § 33 der Satzung des Fonds lässt es die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof bei einer bloßen Behauptung bewenden, ohne dass sie der einsichtigen behördlichen Beurteilung über den Ermessenscharakter dieser Leistungsgewährung etwas entgegenzusetzen wüsste.

Bestand aber ein - von jeglichem Ermessen des Entscheidungsträgers unabhängiger - Rechtsanspruch der Beschwerdeführerin auf Zuerkennung einer Leistung nach der betreffenden Satzungsbestimmung eben nicht, dann steht schon dies einer Unterstellung der bezogenen Leistung unter den Begriff der "Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten ... auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen" im Sinne des § 67 Abs. 4 EStG 1988 in der genannten Fassung entgegen.

Ebenso zutreffend hat die belangte Behörde damit argumentiert, dass die in der Satzung des Wohlfahrtsfonds vorgesehene Zusatzleistung, die nur gemeinsam mit der übrigen Pension in Anspruch genommen werden könne und auf Grund der Gesamtsumme der gut gebuchten Zusatzbeiträge unter Abzug allfälliger Leistungen nach § 33 zu errechnen sei, in ihrer Höhe durch Beschluss der Vollversammlung je nach der Lage des Fonds und den wirtschaftlichen Gegebenheiten mit einem bestimmten Hundertsatz angepasst werde und deshalb keinen konkreten und abfertigbaren Pensionszusatzanspruch, sondern lediglich eine völlig unkonkrete Anwartschaft darstelle, auf deren Inhalt die Beschwerdeführerin keinen Einfluss nehmen könne. Diesem behördlichen Argument hält die Beschwerdeführerin nichts entgegen. Auch dieses behördliche Argument aber war geeignet, die im angefochtenen Bescheid getroffene Beurteilung zu tragen, es sei die nach der Satzungsbestimmung des § 33 gewährte Leistung als Ablösung einer Pension im Sinne des § 67 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 in der genannten Fassung nicht anzusehen.

Dass die der Beschwerdeführerin nach § 33 der Satzung gewährte einmalige Leistung die Höhe der ihr zu gewährenden Zusatzleistung zur Altersversorgung dereinst mindern werde, wurde von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid nicht in Abrede gestellt. Zutreffend hat die belangte Behörde aber erkannt, dass die bloße Ähnlichkeit der wirtschaftlichen Auswirkungen der von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistung zu den wirtschaftlichen Auswirkungen einer teilweisen Pensionsablösung es nicht rechtfertigt, den im § 67 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 normierten Tatbestand deswegen schon als verwirklicht anzusehen.

Es war die Beschwerde, deren Inhalt somit schon erkennen ließ, dass die von der Beschwerdeführerin gerügte Rechtsverletzung nicht vorliegt, deshalb ohne weiteres Verfahren gemäß § 35 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Wien, am 26. Juni 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:2002130003.X00

**Im RIS seit**

07.10.2002

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