jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/10/25 98/15/0092

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.10.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
82/03 Ärzte Sonstiges Sanitätspersonal;

Norm

ÄrzteG 1984 §75 Abs1;
ÄrzteG 1984 §81 Abs1;
EStG 1988 §32 Z1;
EStG 1988 §37 Abs2 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde des C in E, vertreten durch Hügel, Dallmann & Partner, Rechtsanwälte in 2340 Mödling, Lerchengasse 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VIII) vom 5. Mai 1998, RV/042-17/02/98, betreffend Einkommensteuer 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Facharzt und seit 1. Januar 1980 in die Ärzteliste eingetragen. Im Jahr 1994 verkaufte der Beschwerdeführer seine Ordination (Kundenstock, Anlagegüter, Aufgabe der Mietrechte, etc.) in Wien und übersiedelte nach Niederösterreich, um eine Stelle als Primararzt an einem öffentlichen Krankenhaus (Leiter der orthopädischen Abteilung) anzutreten. Dort eröffnete er auch eine neue Ordination als niedergelassener Arzt.

Anlässlich der Verlegung des Berufssitzes überwies die Ärztekammer für Wien vom Beschwerdeführer erbrachte Beitragsleistungen zum Wohlfahrtsfonds in Höhe von 1,941.548 S gemäß § 81 Abs. 1 ÄrzteG 1984 an die Ärztekammer für Niederösterreich.

Mit dem an den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich gerichteten Schreiben vom 18. Dezember 1995 begehrte der Beschwerdeführer die Rückerstattung eines Teilbetrages in Höhe von 895.249 S des von der Ärztekammer für Wien überwiesenen Betrages. Für den "Einkauf" in die Ärztekammer für Niederösterreich

wäre nur ein Betrag von 1,046.299 S notwendig gewesen. Der Restbetrag von 895.249 S sei vorerst seinem Konto für Zusatzleistungen gutgeschrieben worden.

Mit Bescheid der Ärztekammer für Niederösterreich vom 21. Februar 1996 wurde das Ansuchen des Beschwerdeführers abgelehnt und begründend ausgeführt, dass gemäß § 32 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich (nachfolgend: Satzung) eine Rückerstattung von Beträgen nur "im Falle der Befreiung von der Beitragspflicht und Streichung eines Kammerangehörigen aus der Ärzteliste" möglich sei.

Der Beschwerdeführer erhob Beschwerde an den Beschwerdeausschuss der Ärztekammer für Niederösterreich und führte u.a. aus, die Satzung regle lediglich die Abwicklung der Rückerstattung von Kammerbeiträgen bei Befreiung eines Arztes von der Beitragspflicht oder Streichung aus der Ärzteliste. § 32 der Satzung biete jedoch keine Grundlage für die Ablehnung seines Ansuchens. Die Satzung lege nicht fest, welches rechtliche Schicksal bei Berufssitz- und Landeskammerwechsel dem sich auf Grund der unterschiedlichen Höhe der Beitragsleistung für die Grund- und Ergänzungsleistung ergebenden Differenzbetrag zukäme. Wegen Vorliegens einer Rechtslücke in der Satzung seien die Bestimmungen des § 1435 ABGB, die einen Rückforderungsanspruch bei nachträglichem Wegfall des Leistungszweckes normierten, analog heranzuziehen. Ausgehend von jenem Kammerbeitrag, den der Beschwerdeführer gemäß der Beitragsordnung der Ärztekammer für Niederösterreich während der Dauer seiner Berufstätigkeit zu leisten gehabt hätte, liege nun eine Überdeckung vor. Selbst wenn der Beschwerdeführer damit rechnen könne, dass er die geleisteten Beiträge in ferner Zukunft wieder ausbezahlt erhalte, so gehe ihm dieser Betrag nunmehr beim Aufbau einer neuen Existenz ab.

Mit Bescheid des Beschwerdeausschusses vom 17. April 1996 wurde der Beschwerde stattgegeben und der Betrag von 849.249 S noch im selben Monat an den Beschwerdeführer überwiesen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1994 hatte der Beschwerdeführer den Betrag von 849.259 S als "Rückzahlung Überdeckung Wohlfahrtsfonds" in die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes seiner Ordination in Wien einbezogen. Das Finanzamt erfasste den erwähnten Betrag im Einkommensteuerbescheid 1994 nicht, weil die Rückzahlung erst im Jahr des Erhaltes (1996) zu versteuern sei.

In der Einkommensteuererklärung 1996 führte der Beschwerdeführer zwar zunächst Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1,970.323 S an, brachte von diesen aber zwei Drittel des Betrages der rückgezahlten Beiträge - er beurteilte diese als Entschädigung iSd § 32 Z 1 EStG 1988 - wegen Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. 1996/201 in Abzug.

Das Finanzamt teilte dem Beschwerdeführer in einem Vorhalt mit, dass die "Rückerstattung Wohlfahrtsfonds Ärztekammer für Wien" im Jahre 1996 zugeflossen und daher in diesem Jahr zur Gänze der Einkommensteuer zu unterwerfen sei.

Der Beschwerdeführer entgegnete mit Schreiben vom 30. Oktober 1997, die Auszahlung des Rückerstattungsbetrages sei nicht wegen eines Anspruches erfolgt, der dem Beschwerdeführer auf Grund der Fondssatzung zugestanden sei, sondern habe im Verwaltungsverfahren geltend gemacht werden müssen. Der Rückerstattungsbetrag hätte den Anspruch auf Zusatzleistungen, nämlich höhere Pensionsleistungen bewirkt. Die Rückzahlung sei somit eine einer Pensionsabfindung gleichzuhaltende Leistung. Dem Entschädigungsbegriff stehe auch nicht entgegen, wenn der Pensionsberechtigte an einer Vereinbarung zur Zahlung einer Abfindung selbst mitgewirkt habe.

Das Finanzamt setzte die Einkommenssteuer 1996 unter Einbeziehung des vom Beschwerdeführer nicht berücksichtigten Differenzbetrages von 596.833 S fest.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Der an ihn ausbezahlte Rückerstattungsbetrag von 895.249 S sei als Abgeltung eines Pensionsanspruches und daher als Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 zu werten. Bei der Überweisung des Betrages habe es sich nicht um eine Rückerstattung im Sinne des § 32 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich gehandelt, welche im Fall der Befreiung von der Beitragspflicht vorzunehmen sei. Die Befreiung von der Beitragspflicht trete nur ein, wenn ein ordentlicher Kammerangehöriger einen gleichwertigen Ruhe- und Versorgungsgenuss auf Grund eines unkündbaren Dienstverhältnisses zu einer Gebietskörperschaft oder sonstigen öffentlich rechtlichen Körperschaft erwoben habe und keinerlei ärztliche Tätigkeit im Sinne des § 19 Abs. 2 ÄrzteG ausübe. Für diesen Fall wäre ein Kammerangehöriger auf Antrag von Fondsbeiträgen gänzlich zu befreien und wären die bereits entrichteten Beiträge zurückzuzahlen. Nur solche Rückzahlungen unterlägen nach der Rechtssprechung des

Verwaltungsgerichthofes nicht der Begünstigung des § 37 EStG. Für den gegenständlichen Fall der Überzahlung und des Wechsels der Mitgliedschaft hätten die Statuten (der Ärztekammer für Niederösterreich) kein Antragsrecht vorgesehen. Die Rückzahlung sei im Rahmen eines Einigungsverfahrens erfolgt. Mit der Bezahlung des Überbestandes sei auch der erhöhte Pensionsanspruch erloschen. Im vorliegenden Falle sei die Pensionsabfindung auf Grund mündlicher Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und dem Arbeitgeber ausbezahlt worden.

In der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde brachte der steuerliche Vertreter vor, eine Besteuerung des Rückerstattungsbetrages wäre bereits zur Gänze im Jahr 1994 (mit dem begünstigten Steuersatz) vorzunehmen gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Mitteilung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 17. Februar 1998 bestehe für in Niederösterreich niedergelassene Ärzte die Verpflichtung, bei zwei voneinander unabhängigen Pensionsfonds Mitglied zu sein. Im gegenständlichen Fall habe Fonds 1 (Grund- und Ergänzungsleistung) Beiträge in Höhe von 1,046.299 S erfordert. Der Restbetrag der von der Ärztekammer für Wien überwiesenen Beiträge sei Fonds 2 gutgeschrieben worden. Dieser Fonds 2 begründe eine pensionsmäßige Zusatzleistung. Der Beschwerdeführer habe am 18. Dezember 1995 um Rückerstattung der Beiträge für die Zusatzleistung angesucht. Diesem Ansuchen sei im Beschwerdeverfahren Folge gegeben und der gesamte dem Fonds 2 zugeführte Betrag an den Beschwerdeführer überwiesen worden, weil dieser habe nachweisen können, dass er Anspruch auf eine Pension von einem öffentlichen Krankenhaus habe und demnach über ausreichende Pensionsansprüche verfügen werde.

Der Ansicht des Beschwerdeführers, der im Jahr 1994 erfolgte Kammerwechsel selbst habe einen Anspruch auf Rückzahlung der Fondsbeiträge durch die Ärztekammer für Niederösterreich begründet, dieser Anspruch sei daher im Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen, weshalb die Besteuerung im Streitjahr nicht zulässig sei, könne nicht beigetreten werden. Es treffe nämlich nicht zu , dass der Kammerwechsel selbst einen Rückforderungsanspruch zu Folge gehabt habe. Weder das Ärztegesetz noch die Satzung statuierten einen Anspruch auf Rückzahlung eines Teiles der Kammerbeiträge. Die gegenständlichen Beiträge seien dem Pensionsfonds zuzuführen gewesen. Die Satzungen sähen für sämtliche in Niederösterreich niedergelassenen Ärzte die Dotierung auch des Pensionsfonds 2 vor. Nicht vorgesehen sei aber eine vorzeitige Rückzahlung. Die Rückerstattung an den Beschwerdeführer sei erfolgt, weil er "Geld zum Aufbau einer neuen Existenz" gebraucht bzw. nachgewiesen habe, dass er über ausreichende Pensionsansprüche verfügen werde, zumal er Anspruch auf eine Pension seitens eines Krankenhauses haben werde.

Unbestritten sei, dass der Beschwerdeführer selbst um Rückzahlung eines Teilbetrages der Beiträge angesucht hat. Der gegebene Sachverhalt erfülle den Tatbestand des § 37 Abs. 2 Z 2 nicht, zumal die streitgegenständliche Rückerstattung nicht als Entschädigung zu qualifizieren sei. Als Entschädigungen für Einnahmen seine nämlich nur jene Vergütungen anzusehen, die zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder einer sonst drohenden Vermögensminderung geleistet würden. Diese Voraussetzungen lägen aber dann nicht vor, wenn Zahlungen im Zusammenhang mit einer Pensionsanwartschaft über Begehren des Anwartschaftsberechtigten, nicht aber über das Begehren des Verpflichteten erfolgten.

Steuerpflichtige Pensionsabfindungen, die dem § 32 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren seien, lägen nach herrschender Rechtsansicht nur dann vor, wenn der Leistende unter einem rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck Dritter gehandelt hätte, wenn sich also eine rechtliche oder sittliche Pflicht des Leistenden zu Zahlung eines Ersatzes bejahen lasse. Im Streitfall sei aber für den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich in keiner Weise eine Verpflichtung vorgelegen, die Beiträge rückzuerstatten. Da eine Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 nicht vorgelegen sei, sei auch eine Verteilung des erstatteten Betrages auf drei Jahre gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ausgeschlossen gewesen.

Der Verwaltungsgerichthof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Unter dem Gesichtspunkt der Rechtswidrigkeit des Inhaltes wendet sich der Beschwerdeführer zunächst gegen die Auffassung der belangten Behörde, die im Jahr 1996 von der Ärztekammer für Niederösterreich rückerstatteten Beiträge zum Wohlfahrtsfonds unterlägen anlässlich des Zufließens im Jahr 1996, nicht aber als bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes zu berücksichtigender Veräußerungserlös aus dem Verkauf der Ordination bereits im Jahr 1994 der Einkommenssteuer. Der Anspruch auf Rückforderung gründe sich nach Ansicht des Beschwerdeführers auf § 1435 ABGB und sei mit Veräußerung der Ordination entstanden.

Diesem Vorbringen ist zu entgegen, dass die im Jahr 1994 erfolgte dauernde Verlegung des Berufssitzes und Dienstortes des Beschwerdeführers keinen Anspruch des Beschwerdeführers auf Rückzahlung der von der Ärztekammer Wien an die Ärztekammer Niederösterreich überwiesenen und von dieser dem Pensionsfonds 2 (für Zusatzleistungen) zugeführten Beträge begründet hat:

Aus § 75 Abs. 1 ÄrzteG 1984 ergibt sich die Pflicht der Kammerangehörigen zur Leistung von Beiträgen zum Wohlfahrtsfonds jener Ärztekammer, in deren Bereich sie ihren Beruf ausüben oder ihren Wohnsitz haben.

Verlegt ein Kammerangehöriger seinen Berufssitz (Dienstort) dauernd in den Bereich einer anderen Ärztekammer, so ist gemäß § 81 Abs. 1 ÄrzteG 1984 ein Betrag von mindestens 70 vH der von ihm zum Wohlfahrtsfonds der bisher zuständigen Ärztekammer entrichteten Beiträge der nunmehr zuständigen Ärztekammer zu überweisen.

Aus § 64 Abs. 1 und 2 ÄrzteG 1984 ergibt sich, dass sich die aus Mitteln des Wohlfahrtfonds zu gewährende Altversversorgung und Invalititätsversorgung aus der Grundleistung und der Ergänzungsleistung zusammensetzt. Gemäß § 64 Abs. 5 ÄrzteG richtet sich das Ausmaß der Zusatzleistungen nach der Höhe der vom Kammerangehörigen hierfür insgesamt geleisteten Beiträge.

Die Beitragsordnung der Ärztekammer für Niederösterreich 1996 sieht vor, dass niedergelassene Ärzte einen festen Betrag von 94.320 S pro Jahr für die Grund- und Ergänzungsleistung zu erbringen haben. Zusätzlich haben Ärzte und Fachärzte für die Zusatzleistung eine Umlage von 10% der Kassenhonorare zu leisten, und zwar bis zur Erreichung einer Bemessungsgrundlage von 4,615.000 S.

§ 40 Abs. 1 der Satzung legt fest, dass die Zusatzleistung ab Vollendung des 60. Lebensjahres oder bei Invalidität gewährt wird und monatlich 0,8% der Bemessungsgrundlage beträgt. Bemessungsgrundlage ist die Gesamtsumme der gutgebuchten Beiträge.

§ 30 der Satzung legt fest, dass ein Kammerangehöriger, der den Nachweis dafür erbringt, dass ihm und seinen Hinterbliebenen ein (gleichwertiger) Anspruch auf Ruhe(Versorgungs-)genuss auf Grund eines unkündbaren Dienstverhältnisses zu einer Gebietskörperschaft oder einer sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft nach einem Gesetz oder den Pensionsvorschriften einer Dienstordnung gegenüber einer solchen Körperschaft zusteht, wenn er eine ärztliche Tätigkeit ausübt, auf Antrag eine Befreiung bis auf den zur Grundleistung einzuhebenden Teil des Fondsbeitrages erhält.

Im konkreten Fall ist gemäß § 81 Abs. 1 ÄrzteG 1984 ein Betrag von 1,941.548,01 S von der Ärztekammer Wien an die Ärztekammer für Niederösterreich überwiesen worden, wobei der Überschuss über die für die Grund- und Ergänzungsleistung notwendigen Beiträge dem Pensionsfonds 2 für Zusatzleistungen zugeführt worden ist. Die diesem Pensionsfonds für Zusatzleistungen zugeführten Beträge begründeten - wie dies der Beschwerdeführer auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Oktober 1997 zum Ausdruck gebracht hat - die Anwartschaft auf eine entsprechende Zusatzleistung. Solcherart ist nicht erkennbar, dass dem Beschwerdeführer ein Bereicherungsanspruch zugestanden wäre. Dass der Bescheid des Beschwerdeausschusses der Ärztekammer für Niederösterreich vom 17. April 1996, mit welchem dem Ansuchen des Beschwerdeführers auf Rückerstattung Folge gegeben worden ist, den in keiner Weise begründeten Hinweis auf § 1435 ABGB enthält, ändert daran nichts. Der Beschwerdeführer hat in seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid zutreffend aufgezeigt, dass die Rückzahlung im Rahmen eines Einigungsverfahrens erfolgt ist und mit der Rückzahlung die Anwartschaft auf die Zusatzleistung erloschen ist.

Wenn der Vertreter des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich der belangen Behörde mit Schreiben vom 17. Februar 1998 mitgeteilt hat, die Rückvergütung der Beiträge sei erfolgt, weil der Beschwerdeführer habe nachweisen können, dass er Anspruch auf Pension gegenüber dem öffentlichen Krankenhauses habe und demnach über ausreichende Pensionsansprüche verfüge, so kann sich daraus ergeben, dass die Voraussetzungen für eine Befreiung von den Beiträgen für die Zusatzleistung auf Antrag nach § 30 der Satzung vorgelegen sind. Es kann im gegenständlichen Fall aber dahingestellt bleiben, ob ein Antrag nach § 30 der Satzung Wirkung auch für bereits in der Vergangenheit entrichtete Beträge zu entfalten vermag. Jedenfalls ist doch ein solcher Antrag erst im Dezember 1995 gestellt worden. Der Antrag kann daher keinesfalls dazu geführt haben, dass der Anspruch bereits vor oder mit der Veräußerung des Betriebes des Beschwerdeführers im Jahr 1994 entstanden ist.

Da somit unzweifelhaft im Jahr 1994 ein Anspruch des Beschwerdeführers auf Rückerstattung der dem Pensionsfonds 2 zugeführten Beiträge nicht bestanden hat, kam eine Erfassung der Rückzahlungsforderung im

Übergangsgewinn (im Zuge der Betriebsveräußerung musste von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG übergangen werden) oder im Veräußerungsgewinn nicht in Betracht.

Der Beschwerdeführer hat den Gewinn für seinen in Niederösterreich geführten ärztlichen Betrieb nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Zutreffend hat die belangte Behörde die im Jahr 1996 (auf Grund des Bescheides des Beschwerdeausschusses der Ärztekammer für Niederösterreich vom 17. April 1996) zugeflossenen Beitragsrückzahlungen im Rahmen der Veranlagung 1996 erfasst.

Die Beschwerdeführer wendet sich weiters gegen die Auffassung der belangten Behörde, der gegenständliche Rückerstattungsbetrag sei einkommenssteuerrechtlich nicht als Entschädigung im Sinne der Bestimmung des § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren und daher in weiterer Folge auch nicht der progressionsmildernden Besteuerung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu unterziehen.

Gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 sind die in der zitierten Bestimmung angeführten Einkünfte beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen. Gemäß Z 2 leg. cit. zählen zu diesen Einkünften auch Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.

Entschädigungen im Sinne der Bestimmung des § 32 Z 1 EStG 1988 sind Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0079). Bei dem an den Beschwerdeführer gezahlten Betrag handelte es sich aber nicht um eine solche Zahlung, sondern lediglich um die Rückzahlung bisher geleisteter Beiträge (vgl. hierzu die hg. Erkenntnisse vom 29. Mai 1996, 93/13/0008). Dem Entschädigungscharakter steht aber auch entgegen, dass die Rückzahlung allein auf Initiative des Beschwerdeführers erfolgt ist (vgl. das Antragsschreiben des Beschwerdeführers an den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich vom 18. Dezember 1995, und dessen Beschwerde an den Beschwerdeausschuss des Wohlfahrtsfonds vom 6. März 1996). Auf Initiative eines Berechtigten herbeigeführte Entschädigungen sind aber - wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat - keine Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 (vgl. hierzu insbesondere das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0079). Es liegt daher kein Anwendungsfall des § 37 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Zur behaupteten Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer jegliche Konkretisierung, worin ein Verfahrensfehler gelegen sein soll, unterlassen hat.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 25. Oktober 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998150092.X00

Im RIS seit

11.03.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at