jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/2/22 98/15/0027

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.02.2001

Index

33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §1 Abs3;
BewG 1955 §13;
BewG 1955 §14 Abs1;
BewG 1955 §14;
BewG 1955 §15;
BewG 1955 §16;
BewG 1955 §17;
BewG 1955 §57;
BewG 1955 §68 Abs1;

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 Mag. Valenta, über die Beschwerde der J und des M, beide in Graz, beide als Erben nach Dr. E, vertreten durch Wolf, Theiss & Partner, Rechtsanwälte in Wien I, Schubertring 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 26. November 1997, Zl. RVS1/1-5/02/95, betreffend u.a. den Einheitswert des Betriebsvermögens zum "1. Jänner 1989 bis 1. Jänner 1991", zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist der Ansatz von Honorarforderungen im Einheitswert des Betriebsvermögens des am 13. Februar 1995 verstorbenen Rechtsvorgängers, eines Zahnarztes, der Beschwerdeführer strittig. In der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1989 war unter den Besitzposten der zahnärztlichen Ordination ein Betrag für Patientenforderungen in Höhe von S 22,740.212,-- ausgewiesen. Der unter dem selben Titel in den Einheitswerterklärungen zum 1. Jänner 1990 und zum 1. Jänner 1991 angegebene Betrag

machte zum 1. Jänner 1990 S 14 Mio. und zum 1. Jänner 1991 S 14,074.000,-- aus. Die Veranlagung in den Einheitswertbescheiden zu den genannten Stichtagen erfolgte jeweils erklärungsgemäß (für die Stichtage 1. Jänner 1990 und 1. Jänner 1991 in Form einer Wertfortschreibung nach § 21 Bewertungsgesetz).

Eine im Jahr 1994 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung kam zur Feststellung, dass der Forderungsbetrag unter den Besitzposten zum 1. Jänner 1989 um S 427.416,--, zum 1. Jänner 1990 um S 8,752.455,-- und zum 1. Jänner 1991 um S 5,443.564,-- zu erhöhen sei (Tz 5.1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Juli 1994). Das Finanzamt trug diesen Feststellungen Rechnung und erließ, jeweils nach Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO, zu den Stichtagen 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990 neue Einheitswertbescheide. Zum 1. Jänner 1991 führte die Wiederaufnahme des Verfahrens zur ersatzlosen Behebung des bisher ergangenen Einheitswertbescheides nach § 307 BAO, weil unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung die Wertfortschreibungsgrenzen für diesen Stichtag nicht überschritten seien (der bisherige Bescheid über den Einheitswert zum 1. Jänner 1991 werde damit gegenstandslos, womit der auf Grund der Betriebsprüfung erlassene Bescheid zum 1. Jänner 1990 auch Gültigkeit zum 1. Jänner 1991 erlange).

Mit Schriftsatz vom 8. September 1994 brachte der Rechtsvorgänger der Beschwerdeführer u.a. gegen die Einheitswertbescheide "1.1.1989 bis 1.1.1991" (richtig wohl die nach Betriebsprüfung ergangenen Einheitswertbescheide zum 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990) Berufung ein. Die Berufung richte sich gegen den "Ansatz der Patientenforderungen und der nicht abgerechneten Leistungen" zu den einzelnen Stichtagen. Zur Festsetzung dieser offenen Forderungen seien die Honorareingänge nach dem 1. Jänner 1989 herangezogen worden, die nach dem Wechsel des Umsatzsteuersatzes von 10 auf 20 % in den Jahren 1989 und 1990 noch als 10 %ige Umsätze zu versteuern gewesen seien. Nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes seien jedoch diese per 31. Dezember 1988 abgegrenzten Leistungen (Gesamtleistung noch nicht erbracht) mit einem wesentlich geringeren Wert (Selbstkosten) anzusetzen. Bei einem Reingewinnprozentsatz von rund 60 % in diesem Zeitraum seien die angesetzten Forderungen aus "Leistungsabgrenzung" im Gegensatz zur Vorgangsweise bei der Umsatzsteuer "absolut überhöht".

In dem ergänzenden Schriftsatz zur Berufung vom 30. November 1994 wurde ausgeführt, es seien aus den gesondert in Rechnungsbüchern erfassten 10 %igen Einnahmen der Jahre 1989 bis 1991 jene Honorarbeträge ermittelt worden, die Resthonorarzahlungen für Behandlungsjahre darstellten, die per 31. Dezember 1988 geendet hätten (die sich dabei ergebenden Verhältnisse seien auch auf die folgenden Stichtage zu übertragen). Die weiteren Eingänge an 10 %igen Honoraren stellten "Leistungsabgrenzungen" per 31. Dezember 1988 für Patienten dar, deren Behandlungsjahr im Jahr 1988 begonnen gehabt habe und bis 1989 gelaufen sei. Die Abgrenzung sei auf Grund der Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes vorzunehmen gewesen, weil der Steuersatz für ärztliche Leistungen ab dem 1. Jänner 1989 auf 20 % erhöht worden sei. In der im Einzelnen dargestellten Schätzung der Patientenforderungen werden im Ergänzungsschriftsatz vom 30. November 1994 unter Abzug eines "Reingewinnprozentsatzes" für die "nicht verrechneten Arbeiten" die jeweiligen Wertansätze u. a. zu den Stichtagen 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990 sowie 1. Jänner 1991 ermittelt (unter Ansatz eines "Reingewinnsatzes" von 69,93 % bzw. 65,99 % ergaben sich dabei zu den Stichtagen 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990 Verminderungen der Patientenforderungen in Absolutbeträgen von S 12,642.759,-- bzw. S 12,218.000,--). Insgesamt sollten die Patientenforderungen zum 1. Jänner 1989 mit gerundet S 10,582.000,-- und zum 1. Jänner 1990 mit S 7,957.000,-- angesetzt werden.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. April 1995 keine Folge. Bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens seien Kapitalforderungen nicht mit ihrem Teilwert, sondern mit den sich nach den §§ 14 bis 17 Bewertungsgesetz ergebenden Werten zu berücksichtigen. Die Patientenforderungen seien demnach mit dem Nennwert nach § 14 Bewertungsgesetz anzusetzen, sofern nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründeten. Der Forderungsbetrag zum 1. Jänner 1989 stehe laut Feststellungen der Betriebsprüfung in exakter Höhe fest, weil wegen der Änderung des Umsatzsteuersatzes alle nach dem 31. Dezember 1988 vereinnahmten und zum bisherigen 10 %igen Steuersatz erklärten Beträge auf Leistungen zurückzuführen seien, die vor dem 1. Jänner 1989 erbracht worden seien. Das Verhältnis der auf diese Weise errechneten offenen Forderungen zum 1. Jänner 1989 in Höhe von S 23,237.628,-- zum Umsatz im Jahr 1988 habe einen Prozentsatz von 67,37 % ergeben, der konsequenterweise auch für die Folgezeiträume anzuwenden sei. In der Berufung werde auch in Abweichung von den eingereichten Einheitswerterklärungen ein den dargestellten

Bewertungsmaßstäben "völlig fremder Selbstkostenbetrag" durch Abschlag eines Reingewinnsatzes errechnet. Die in der Berufungsergänzung vom 30. November 1994 enthaltenen Berechnungen seien nicht nachvollziehbar und beruhten offensichtlich auf einer unrichtigen Gesetzesauslegung.

Nach Stellung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 16. Mai 1995 ersuchten die Beschwerdeführer unter "Modifizierung der bisherigen Anträge" den Ansatz der nicht abgerechneten Leistungen nach näher in einem Schriftsatz vom 20. Oktober 1997 dargestellten Berechnungen vorzunehmen. Demnach reduziere sich das zu 90 % anzusetzende Betriebsvermögen zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Jänner 1989 um S 17,328.000,-- "bzw. bei Neuveranlagungen laut Tabelle". Im Schriftsatz vom 20. Oktober 1997 wird im Wesentlichen die Ansicht vertreten, auf Grund nunmehr eingeführter EDV für die Patientenabrechnung bei den Rechtsnachfolgern sei der Sachverhalt wesentlich exakter als bisher zu erfassen. Nach Ansicht der Beschwerdeführer könnten die solcherart zum Todestag 13. Februar 1995 angestellten Berechnungen auch auf die streitgegenständlichen Stichtage zurückbezogen werden. Im Einzelnen wird dazu die Honorarverrechnung pro Behandlungsjahr (für Zahnregulierungen) erläutert und dazu die Ansicht vertreten, dass nur offene Honoraransprüche für Behandlungsjahre, die vor dem Stichtag geendet hätten, als Forderungen mit dem Nominale anzusetzen seien. Für laufende (zum Stichtag noch nicht beendete) Behandlungsjahre sei eine Bewertung zum Teilwert vorzunehmen, der den anteiligen Herstellungskosten (somit ohne Gewinnverwirklichung) in aliquoter Erfassung des Behandlungsjahres (vom Beginn des Behandlungsjahres bis zum Stichtag) entspreche. Zur Ermittlung des Teilwertes für die "unfertige Leistung für das laufende Behandlungsjahr nach Tagen aliquotiert" wurde eine "Gewinnquote" von rund 60 % in Ansatz gebracht. In einer weiteren Eingabe vom 21. November 1997 vertraten die Beschwerdeführer zur bewertungsrechtlichen Behandlung der "unfertigen Teilleistungen" zum 1. Jänner 1989 u.a. auch den Standpunkt, im Sinne der Handhabung, bei Abbruch der Behandlung während eines Behandlungsjahres das Honorar zu aliquotieren, seien die offenen Forderungen "laut Erklärungen" in Durchschnittsbetrachtung zu halbieren (weil im Durchschnitt vom 12-monatigen Behandlungszeitraum 6 Monate verstrichen sein dürften) und dann nochmals die Gewinnquote von über 50 % abzuziehen, um auf den Teilwert (Herstellungskosten) zu gelangen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Die belangte Behörde wies dazu nochmals auf die Bewertungsvorschrift des § 14 Bewertungsgesetz, nämlich den Ansatz des Nennwertes für die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Honorarforderungen, und auf die dazu schlüssige Ermittlung der offenen Forderungen zum 1. Jänner 1989 durch die Betriebsprüfung hin. Das Vorbringen, wonach jene Forderungen, deren Behandlungsjahr über das Kalenderjahr (z.B. 31. Dezember 1988) hinausgehe, mit dem Teilwert zu bewerten seien, lasse sich mit dem Gesetz nicht vereinbaren. Der Umstand, dass bedingt durch die große Anzahl von Patienten das Behandlungsjahr nicht mit dem Kalenderjahr exakt abgerechnet und daher eine Schätzung dieser Forderungen vorgenommen worden sei, ergebe keineswegs die Berechtigung, die bereits erbrachte ärztliche Leistung mit dem Teilwert zu bewerten. Dass eine Jahre später bei den Erben installierte EDV-Anlage eine genauere Abgrenzung zulasse, sei als Grundlage für eine andere Schätzungsmethode nicht geeignet. Dieses Verfahren lasse sich nicht auf bereits vergangene Jahre zurückprojizieren.

Unter "Beschwerdepunkte" wird in der Beschwerde angeführt, durch den angefochtenen Bescheid "wird § 68 Abs. 1 Bewertungsgesetz (Bewertung der zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert) verletzt".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 68 Abs. 1 Bewertungsgesetz sind die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter vorbehaltlich der Abs. 2 bis 4 in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Diese Bewertungsregel für Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert erfährt aber u. a. durch die in den §§ 14 bis 17 Bewertungsgesetz enthaltenen Bewertungsvorschriften für bestimmte Wirtschaftgüter eine Ausnahme. Gemäß § 1 Abs. 3 Bewertungsgesetz gilt diese Ausnahme auch bei der Bewertung des Betriebsvermögens, da die §§ 57 bis 68 Bewertungsgesetz keine Bestimmung enthalten, die die Anwendung der §§ 14 bis 17 Bewertungsgesetz ausschließen würde (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Mai 2000, 98/13/0149, m.w.N.).

Nach § 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz sind Kapitalforderungen, die nicht im § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Solche besondere Umstände liegen etwa vor, wenn eine Forderung uneinbringlich oder voraussichtlich nur teilweise

einbringlich ist (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juli 1996, 94/15/0037).

In der Beschwerde wird der Sachverhalt dahingehend geschildert, dass der Rechtsvorgänger der Beschwerdeführer im strittigen Zeitraum 1. Jänner 1988 bis 31. Dezember 1990 kieferorthopädische Behandlungen durchgeführt habe. Für diese Behandlungen sei mit den Patienten vereinbart worden, dass die gesamte Behandlung in Behandlungsjahre geteilt werde. Das erste Behandlungsjahr habe mit der Einleitung der Behandlung begonnen. Das Honorar für jedes Behandlungsjahr sei am Ende des betreffenden Behandlungsjahres zu zahlen gewesen. Sei die Behandlung vor Ablauf eines vollen Behandlungsjahres beendet worden, sei das pro Behandlungsjahr vereinbarte Honorar in der Regel je nach Dauer der Behandlung aliquotiert worden.

In der Beschwerde wird eingeräumt, dass das Honorar für vollendete Behandlungsjahre, das zum Stichtag noch nicht bezahlt worden sei, als Forderung bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens anzusetzen sei. Darin, dass für die zum Stichtag noch nicht abgelaufenen Behandlungsjahre lediglich der Ansatz der "unfertigen Leistungen" in Form des Teilwertes nach § 68 Abs. 1 Bewertungsgesetz (mit einer Bewertung zu den "Herstellungskosten") in Betracht käme, kann der Beschwerde nicht gefolgt werden. Für einer derartige Bewertung bietet sich in Ansehung der in § 14 Abs. 1 ausdrücklich enthaltenen Bewertungsregel für Kapitalforderungen nach dem Nennwert (somit dem vom Schuldner zu bezahlenden Betrag) keine gesetzliche Grundlage. Auch wenn bei einer - wie oben ausgeführt - Beendigung einer Behandlung vor Ablauf des vollen Behandlungsjahres für das pro Behandlungsjahr vereinbarte Honorar nur ein je nach Dauer der Behandlung aliquotierter Anspruch bestand, handelte es sich dabei auch um eine mit dem Nennwert zu bewertende Forderung und nicht um mit dem Teilwert nach § 68 Abs. 1 Bewertungsgesetz - unter Herausrechnung einer Gewinnspanne - anzusetzende "unfertige Leistungen".

Der Verwaltungsgerichtshof vermag somit nicht zu erkennen, dass die Beschwerdeführer im Rahmen des in die Beschwerde allein bestimmt bezeichneten Beschwerdepunktes (§ 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG) in Bezug auf die Bewertung von Wirtschaftsgütern mit dem Teilwert in ihren Rechten verletzt worden wären. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang noch, dass die vom Rechtsvorgänger der Beschwerdeführer auf Grund eigener Aufzeichnungen im ergänzenden Berufungsschriftsatz vom 30. November 1994 etwa für die Stichtage 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990 errechneten Werte für Klientenforderungen in Höhe von S 10,582.000,-- und S 7,957.000,-- erhöht um den - wie erwähnt - zu Unrecht in Abzug gebrachten "Reingewinnsatz" (von S 12,642.759,--, bzw. S 12,218.000,--) ohnedies weitgehend den nach der Betriebsprüfung zu diesen Stichtagen angesetzten Werten von S 23,237.628,-- (zum 1. Jänner 1989) und von S 22,752.455,-- (zum 1. Jänner 1990) entsprechen.

Die Beschwerde war damit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 22. Februar 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998150027.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at