

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/3/22 98/13/0168

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.03.2000

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

BAO §101 Abs3;

BAO §188;

BAO §191 Abs1 litc;

BAO §191 Abs2;

BAO §191 Abs3;

BAO §81 Abs2;

EStG 1972 §33 Abs1;

EStG 1972 §37;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs3;

ZustG §7;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde 1.) der E M, 2.) des Mag. J M, 3.) der D M, 4.) des Mag. W W, 5.) des Dr. N S und

6.) des Mag. G B, alle in Wien, alle vertreten durch Hügel, Dallmann & Partner, Rechtsanwälte in Mödling, Lerchengasse 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 21. Jänner 1998, GZ RV/087-15/13/97, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1987, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 12.980,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die drei erstgenannten Beschwerdeführer sind Erben nach Dr. Johannes M. Der Erblasser und die übrigen

Beschwerdeführer bildeten als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater eine - eine Mitunternehmerschaft darstellende - Kanzleigemeinschaft.

In der beim zuständigen Finanzamt eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1987 wurde die Gesellschaft als "Kanzleigemeinschaft Dr. Johannes M., Mag. Wolfgang W., Dr. Nikolaus S. und Mag. Georg B." bezeichnet.

Die Einkünfte des Jahres 1987 wurden zunächst mit einem Bescheid vom 6. Juli 1989 festgestellt. Als Bescheidadressat wurde angeführt: "M. Dr. Johannes u Mitges". In diesem Bescheid wurden die nach den §§ 37 Abs 2 oder 38 EStG 1972 begünstigten Einkünfte mit S 19,659.156,- ausgeschrieben.

Anlässlich einer im Jahre 1993 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass der durch den zum 1.1.1987 erfolgten Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG auf die nach § 4 Abs 1 EStG entstandene Übergangsgewinn nicht begünstigt sei. Dadurch würden im Beschwerdefall nur wirtschaftliche Vorgänge erfasst, deren Dauer sich über wenige Wochen oder Monate erstreckte. Die Bedingung der Außerordentlichkeit dieses Übergangsgewinnes sei daher nicht erfüllt.

Mit Bescheid vom 23. Dezember 1993, der ebenfalls an "M Dr. Johannes u Mitges" adressiert war, wurden nach Wiederaufnahme des Verfahrens die Einkünfte aus selbständiger Arbeit festgestellt. Die begünstigten Einkünfte nach § 37 EStG wurden mit S 0,- festgestellt.

Gegen den Feststellungsbescheid vom 23. Dezember 1993 wurde mit Schriftsatz vom 21. Februar 1994 Berufung erhoben. Darin wurde ausgeführt, es treffe nicht zu, dass nur jener Teil des Übergangsgewinnes als außerordentliche Einkünfte dem Halbsatz unterliegt, der ausschließlich auf Leistungen von Vorperioden oder gar auf Leistungen, die sich über mehrere Perioden erstrecken, zurückgeht. Es reiche, dass im Übergangsgewinn auch Leistungen aus Vorperioden enthalten seien. Auch bei fiktiver Weiterführung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG für 1987 wäre durch den erstmaligen Ansatz von Forderungen bzw erbrachten, aber noch nicht abgerechneten Leistungen in Höhe von S 12,086.993,- Elemente von zwei Leistungsperioden gegeben. Daraus ergebe sich die geforderte "Außergewöhnlichkeit".

Mit Bescheid vom 22. November 1995 wurde die Berufung zurückgewiesen, da der Bescheid vom 23. Dezember 1993 entgegen § 101 Abs 3 BAO nicht an eine gemäß § 81 Abs 2 BAO namhaft gemachte Person zugestellt worden sei und daher die bisherigen Bescheide keine Rechtswirksamkeit erlangt hätten.

Am 16. November 1995 erließ das Finanzamt neuerlich einen Bescheid über die Einkünfte der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für das Jahr 1987, wobei der (ansonsten mit dem Bescheid vom 23. Dezember 1993 übereinstimmende) Bescheid an "Fa. Dr. M. & Co Rev.- und Treuhand GmbH Nfg Fa. Dr. Johannes M. und Mitges." adressiert war.

Auch gegen den Bescheid vom 16. November 1995 wurde Berufung mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie im Schriftsatz vom 21. Februar 1994 erhoben. Die Berufung wurde mit Bescheid der Finanzlandesdirektion vom 11. Juli 1996, GZ 15-96/1011/13, als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid wurde nach Erhebung einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof mit Bescheid des Bundesministers für Finanzen vom 21. November 1996, GZ. M 51/5-IV/5/96, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben. Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 1997 wurde der Feststellungsbescheid vom 16. November 1995 aufgehoben.

Mit Schriftsatz vom 5. Februar 1997 wurde Mag. Georg B. als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter namhaft gemacht.

Schließlich erließ das Finanzamt am 14. Februar 1997 neuerlich einen Bescheid über die Einkünfte des Jahres 1987 an die ehemaligen Gesellschafter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zu Händen des namhaft gemachten Zustellungsbevollmächtigten Mag. Georg B.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde die Auffassung vertreten, mit der Zustellung des ursprünglichen Feststellungsbescheides vom 6. Juli 1989 an Dr. M. sei die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung vollzogen worden. Selbst wenn eine solche Zustellung nicht erfolgt wäre, wäre der Zustellmangel durch das tatsächliche Zukommen an die Gesellschafter nach § 7 Zustellgesetz geheilt worden. Dem Bescheid vom 14. Februar 1997 stehe daher die Rechtskraft des ursprünglichen Bescheides entgegen. In materieller Hinsicht wird in der Berufung ausgeführt, der Übergangsgewinn stamme aus Forderungen und nicht abgerechneten Leistungen, die auf mehrere

Perioden zurückgingen. Durch die Forderungsbeträge von S 851.000,-- aus dem Jahr 1980, S 77.000,-- aus dem Jahr 1981, S 77.000,-- aus dem Jahr 1984 und S 142.000,-- aus dem Jahr 1985 werde eine "außerordentliche Zusammenballung" begründet. Es komme dabei nicht auf eine prozentuelle Verteilung an.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung vertrat die belangte Behörde die Auffassung, dass ein Feststellungsbescheid nicht wirksam werde, wenn er nicht an den von der Personenvereinigung nach § 81 Abs. 2 BAO namhafte Gemachten bzw an den von der Abgabenbehörde bescheidmäßig Bestellten zugestellt wurde. Die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO enthalte nicht bloß eine Vereinfachung des Zustellvorganges an Personengemeinschaften, sondern stelle eine verbindliche und damit zur Rechtssicherheit beitragende Regelung hinsichtlich des Wirksamwerdens von Feststellungsbescheiden gegenüber den Gesellschaftern dar. Ein Zuwiderhandeln gegen diese Regelung müsse die Unwirksamkeit des von der Abgabenbehörde beabsichtigten Rechtsaktes zur Folge haben. Da der Feststellungsbescheid vom 6. Juli 1989 keinen Zustellungsbevollmächtigten ausgewiesen habe, sei davon auszugehen, dass dieser Bescheid niemals Rechtswirksamkeit habe erlangen können. Der Feststellungsbescheid vom 23. Dezember 1993 habe als Bescheidadressaten "M Dr. Johannes und Mitges" aufgewiesen, obwohl in diesem Zeitpunkt die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht bereits aufgelöst gewesen sei. Ein solcher Feststellungsbescheid, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, entfalte aber keine Rechtswirkungen.

Zur Anwendung des begünstigten Steuersatzes iSd § 37 EStG 1972 wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, es sei hiefür eine Zusammenballung von Einkünften mehrerer Jahre erforderlich. Dieses Erfordernis müsse vom Übergangsgewinn selbst erfüllt werden. Von einer Zusammenballung von Einkünften könne nicht gesprochen werden, wenn es im Übergangsjahr zur gemeinsamen steuerlichen Erfassung des Übergangsgewinnes mit einem laufenden Gewinn kommt. Im Beschwerdefall stammten 87 % der offenen Forderungen und noch nicht abgerechneten Leistungen zum 1. Jänner 1987 aus dem Vorjahr (1986), weitere 7 % aus dem Jahr 1985 und der Rest aus weiter zurückliegenden Perioden. Der Übergangsgewinn setze sich damit überwiegend aus Forderungen des vorangegangenen Kalenderjahres zusammen, sodass das Merkmal der "Außerordentlichkeit" nicht erfüllt sei. Auch der bloße Umstand, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG über dreißig Jahre beibehalten und erstmalig zum 1. Jänner 1987 geändert worden sei, rechtfertige die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 37 Abs 1 EStG 1972 nicht.

Die Behandlung der an den Verfassungsgerichtshof gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wurde von diesem Gerichtshof mit Beschluss vom 9. Juni 1998, B 640/98-4, abgelehnt. Gleichzeitig wurde die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht ein Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Nach Abs 2 dieser Gesetzesstelle hat, wenn die Personenvereinigung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits beendet ist, der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Nach § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder eine Personengemeinschaft gerichtet sind, einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. Nach § 81 Abs 2 BAO haben dann, wenn zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten einer Personenvereinigung oder einer Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit mehrere Personen in Betracht kommen, diese eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen. Solange und soweit eine solche Namhaftmachung nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine Person als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen.

Im Beschwerdefall wurde eine vertretungsbefugte Person im Sinne des § 81 Abs 2 BAO erst mit einem Schriftsatz vom 5. Februar 1997 namhaft gemacht. Die Abgabenbehörde selbst machte von ihrem Recht, einen Vertreter zu bestellen, nicht Gebrauch. Daraus folgt aber, dass der ausdrücklich an die Personengesellschaft gerichtete Bescheid vom 6. Juli 1989 mangels ordnungsgemäßer Zustellverfügung nicht wirksam werden konnte. Er konnte nicht als gegenüber der

Personengesellschaft ergangen angesehen werden, weil er, um seine Wirkung iSd § 191 Abs 3 BAO zu erreichen, nicht nur an die Gesellschaft zu richten gewesen wäre, sondern an eine für die Gesellschaft vertretungsbefugte Person hätte zugestellt werden müssen (vgl das hg Erkenntnis vom 20. März 1989, ZI 88/15/0131). Zuzufolge der ausdrücklichen Anordnung des § 101 Abs. 3 BAO, dass die dort bezeichneten schriftlichen Ausfertigungen an eine gemäß § 81 BAO vertretungsbefugte Person zuzustellen sind, kommt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer auch dem Umstand, dass in der Ausfertigung (bei der Einkünfteaufteilung) vom 6. Juli 1989 alle Gesellschafter angeführt waren, keine Bedeutung zu.

Soweit sich die Beschwerdeführer auf § 7 ZustellG berufen, ist ihnen entgegenzuhalten, dass nach dieser Gesetzesstelle im Falle von Zustellmängeln die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt gilt, in dem das Schriftstück dem von der Behörde angegebenen Empfänger tatsächlich zugekommen ist. Die Beschwerdeführer verkennen aber, dass die Behörde in der Ausfertigung vom 6. Juli 1989 gerade nicht eine vertretungsbefugte Person als Empfänger angeführt hat. Da solcherart der Bestimmung des § 101 Abs 3 BAO wie ausgeführt nicht nachgekommen worden ist, kommt die Bestimmung des § 7 ZustellG im Beschwerdefall nicht zur Anwendung, da diese ja voraussetzt, dass eine vertretungsbefugte Person als Empfänger angegeben wird. Da also der vorliegende Sachverhalt von § 7 ZustellG nicht erfasst ist (vgl auch Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, 789), kommt es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht darauf an, ob die Ausfertigung den einzelnen Gesellschaftern zugekommen ist.

Da somit die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Feststellung der in Rede stehenden Einkünfte für das Jahr 1987 wirksam erst mit Bescheid vom 14. Februar 1997 erfolgte, erübrigte sich eine Auseinandersetzung mit der von den Beschwerdeführern weiters aufgeworfenen Frage, ob Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorlagen und ob die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO zur Anwendung hätte kommen können.

Dennoch ist der angefochtene Bescheid mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet:

Zur Frage der Anwendung des begünstigten Steuersatzes im Sinne des § 37 EStG 1972 auf einen Übergangsgewinn infolge des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 23. Juni 1992, ZI 90/14/0130, und vom 16. November 1993, ZI 90/14/0119, davon ausgegangen, dass Zweck der Bestimmung des § 37 EStG 1972 eine Progressionsmilderung beim zusammengeballten Anfall von Einkünften sei, die sonst verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen wären. Außerordentliche Einkünfte lägen demnach nur dann vor, wenn die Einkünfte wirtschaftlich als das Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit anzusehen sind und zusammengeballt in einem Jahr anfallen. Es müsse sich bei den Einkünften des § 37 Abs 2 EStG 1972 - von denen der Z 5 abgesehen - um solche handeln, die ausnahmsweise und einmalig in einem bestimmten Jahr anfallen.

Beiden Erkenntnissen lagen besonders gelagerte Sachverhalte zu Grunde: Im Falle des Erkenntnisses vom 23. Juni 1992 hatten sich die Beschwerdeführer am 1. November 1987 zu einer Arbeitsgemeinschaft zusammengeschlossen, deren Aufgabe sich auf die statische Überprüfung zweier Brücken beschränkte. Die Rechnungslegung erfolgte am 23. Dezember 1987, die Zahlung erfolgte im März 1988. Im Hinblick auf die Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1987 ergab sich ein Übergangsgewinn zu diesem Stichtag.

Im Falle des Erkenntnisses vom 16. November 1993, das zur Tätigkeit "Handel mit Grundstücken" erging, erschöpfte sich diese Tätigkeit im Ankauf eines Grundstückes im Jahre 1985 (Kaufpreis S 545.000,-) und im Verkauf dieses Grundstückes am 8. Oktober 1987. Zum 1. Jänner 1987 wechselte der Beschwerdeführer zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG 1972 und ermittelte den Übergangsgewinn mit S 545.000,-.

In beiden den Vorerkenntnissen zu Grunde liegenden Fällen hat es sich somit jeweils nur um einen einzigen Geschäftsfall gehandelt, der während der äußerst kurzen betrieblichen Tätigkeit abgewickelt worden ist. Demgegenüber wurde die freiberufliche Tätigkeit der von den Beschwerdeführern bzw ihrem Rechtsvorgänger betriebenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach dem unwidersprochenen Beschwerdevorbringen durch mehr als dreißig Jahre ausgeübt. Nach den Feststellungen der belangten Behörde handelte es sich bei den im Übergangsgewinn erfassten Forderungen zu 87 % um solche, die im Jahr vor dem Übergangszeitpunkt entstanden waren, während die restlichen Forderungen in mehreren Vorjahren entstanden waren. Daraus folgt aber entgegen der Meinung der belangten Behörde, dass es durch den Übergang zum Bestandsvergleich zu einer Zusammenballung von Einkünften gekommen ist. Dass die Einkünfte der verschiedenen Jahre dabei zueinander in einem bestimmten Größenverhältnis stehen müssten, kann - wie von den Beschwerdeführern zutreffend vertreten wird - dem Sinn des Gesetzes nicht entnommen werden. Wenn nämlich, wie dies die belangte Behörde offensichtlich vermeint, etwa die Forderungen des

freiberuflich Tätigen in mehreren vor dem Übergangsstichtag liegenden Jahren bestimmte größere Prozentsätze erreichen müssten, wären die meisten der freien Berufe von der vorliegenden Regelung von vornherein ausgeschlossen gewesen. So kann etwa bei der Struktur eines Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsunternehmens, das Jahr für Jahr Leistungen gegenüber seinen Auftraggebern erbringt, nicht angenommen werden, dass die Forderungen zu einem bestimmten Stichtag regelmäßig in mehreren Jahren erbrachte Leistungen betreffen. Dass der Gesetzgeber aber ganze Berufsgruppen von der Begünstigung für Gewinne aus allenfalls betriebswirtschaftlich erforderlichen Übergängen zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG ausschließen wollte, kann nicht angenommen werden.

Überdies wird von den Beschwerdeführern auch zutreffend darauf verwiesen, dass - obwohl einzig erkennbarer Zweck des § 37 EStG 1972 die Herbeiführung einer Progressionsmilderung war - der Übergangsgewinn unabhängig von seiner Höhe mit dem halben Steuersatz zu versteuern ist, obgleich ein progressiver Steuersatz nur bis zur Summe der im § 33 Abs. 1 EStG 1972 angeführten Beträge - bei dem von den Beschwerdeführern angeführten Betrag von S 700.000,- liegt offensichtlich eine Verwechslung mit § 33 Abs. 1 EStG 1988 vor - bestand. Auch unter Bedachtnahme auf die absolute Höhe des vorliegenden Übergangsgewinnes, der ein Vielfaches der Summe der im § 33 Abs. 1 EStG 1972 angeführten Beträge ausmachte, kam daher dem Umstand, dass die Forderungen zu 87 % das letzte vor dem Übergang liegende Jahr betrafen, keine entscheidende Bedeutung zu.

Da somit im Beschwerdefall die Voraussetzungen für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes erfüllt waren, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kosten waren nach den §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. Nr. 416/1994 im beantragten Ausmaß zuzusprechen.

Wien, am 22. März 2000

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1998130168.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**Zuletzt aktualisiert am**

26.06.2017

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)