

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/3/22 99/13/0004

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.03.2000

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §37 Abs2 Z1;  
EStG 1972 §37 Abs2 Z3;  
EStG 1972 §37;  
VwGG §28 Abs1 Z4;  
VwGG §41 Abs1;  
VwRallg;

## 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 des Dr. F in W, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in Wien I, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. Jänner 1998, GZ. GA 15-96/1251/13, betreffend Einkommensteuer 1988, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer ist seit dem Jahre 1970 als Rechtsanwalt tätig. Zum 1. Jänner 1988 ging er von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf jene nach § 4 Abs. 1 EStG über. In der Einkommensteuererklärung für 1988 wies der Beschwerdeführer einen Übergangsgewinn in Höhe von S 40,716.264,60 aus und machte dafür den begünstigten Steuersatz nach § 37 EStG 1972 geltend, welche Begünstigung vom Finanzamt zunächst auch gewährt wurde.

Im Bericht über eine in der Folge durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung wurde dazu ausgeführt, eine Außerordentlichkeit eines Übergangsgewinnes könne nicht vorliegen, wenn dieser im Wesentlichen aus Forderungen resultiere, die bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ohnehin im Jahr des Überganges eingehen.

Dabei wurde im Prüfungsbericht angemerkt:

"Zahlungseingang der wesentlichen Forderung am 7.1.1988"

In den Akten befindet sich eine vom Beschwerdeführer ausgestellte Honorarnote vom 4. Dezember 1987 " für die anwaltliche Beratung und Vertretung . . . . in der Zeit vom Mai bis November 1987 im Zusammenhang mit der Abschichtung des Herrn K. F." über S 33,825.000,--.

Das Finanzamt nahm das Verfahren wieder auf und erließ einen berichtigten Einkommensteuerbescheid für 1988. In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde beantragt, auf den Übergangsgewinn infolge des Wechsels der Gewinnermittlungsart in Höhe von S 40,716.265,-- den ermäßigten Steuersatz nach § 37 EStG 1972 anzuwenden. Zum Sachverhalt wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer sei seit dem Jahre 1985 regelmäßig für H.D. tätig gewesen, der damals versucht habe, seinen Partner K.F. aus der gemeinsamen Gesellschaft abzuschichten. Diese Tätigkeit mit regelmäßigen Besprechungsterminen, Brief- und Vertragsentwürfen hätte schließlich zu einem Vergleich zwischen den beiden Gesellschaftern geführt, nach welchem H.D. die Möglichkeit bekommen habe, eine Finanzierung für die Abschichtung seines Partners zu finden. Die Verhandlungen mit verschiedenen Interessenten hätten schließlich zum Einstieg der W. im Dezember 1987 geführt. Zu diesem Zeitpunkt sei dem Beschwerdeführer das relativ hohe Honorar für den Erfolg einer dreijährigen Tätigkeit zuerkannt worden. Es sei ausdrücklich eine einvernehmliche Abgeltung dieser dreijährigen Bemühungen gewesen.

In rechtlicher Hinsicht wurde in der Berufung die Meinung vertreten, eine Zusammenballung von Einkünften liege schon dann vor, wenn die Bilanzansätze der Forderungen zusammen mit den Forderungen im Übergangsjahr zu versteuern seien. Durch die mehrjährigen Leistungen, welche nicht immer voll honoriert worden seien, und durch den damit verbundenen Aufbau eines besonderen Vertrauensverhältnisses sei es erst möglich gewesen, das im Jahr 1987 fakturierte Honorar zu verdienen, welches auch als Pauschalabgeltung für frühere nicht oder niedrig fakturierte Leistungen zu sehen sei. Durch die Steigerung des Umsatzes sei der Beschwerdeführer der Meinung gewesen, ein Übergang auf die Bilanzierung sei aus organisatorischen Gründen zweckmäßig.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde ein an den Beschwerdeführer gerichtetes, von H.D. gefertigtes Schreiben vom 9. November 1997 vorgelegt, wonach der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Abschichtung des K.F. seit Mai 1985 tätig gewesen sei, aber vereinbarungsgemäß erst 1987 die Gesamtrechnung gelegt habe. Die Höhe des bezahlten Honorars habe dieser mehrjährigen intensiven Tätigkeit Rechnung getragen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde ging davon aus, dass Voraussetzung der nach § 37 EStG 1972 begünstigten Besteuerung eines Übergangsgewinnes die Zusammenballung von Forderungen mehrerer Kalenderjahre sei. Sämtliche im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen stammten aus dem Dezember 1987; eine Zusammenballung von Einkünften aus einem mehrjährigen Leistungszeitraum sei nicht erkennbar. Wenn der Beschwerdeführer einwende, der größten offenen Forderung seien Leistungen zu Grunde gelegen, die in einem mehrjährigen Zeitraum erbracht worden seien, so sei dem entgegenzuhalten, dass die Höhe des Honorars vom erfolgreichen Vertragsabschluss abhängig gewesen sei. Im vollen Umfang seien die Honorarforderungen daher erst im Jahre 1987 entstanden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Waren im Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so war auf Antrag die darauf entfallende Einkommensteuer gemäß § 37 Abs 1 EStG 1972 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, ...

Die Anwendung des begünstigten Steuersatzes war somit (unter dem Regime des EStG 1972) an einen Antrag des Steuerpflichtigen gebunden. Sowohl in der Einkommensteuererklärung als auch in der Berufung wurde ausdrücklich die Anwendung des begünstigten Steuersatzes für einen Übergangsgewinn im Sinne des § 37 Abs 2 Z 3 EStG 1972 begehrt. Die belangte Behörde hat sich demzufolge auch im angefochtenen Bescheid allein mit der Frage auseinandergesetzt, ob der erklärte Übergangsgewinn nach dieser Gesetzesstelle zu besteuern ist. Wenn der Beschwerdeführer gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof darauf verweist, dass sich seine Tätigkeit für H.D., über die

er im Dezember 1987 eine Honorarnote gelegt hatte, über mehrere Jahre erstreckt hatte, so kann auch im Rahmen des Beschwerdepunktes betreffend die "Anwendung des Hälftesteuersatzes" nicht geprüft werden, ob allenfalls der Tatbestand nach § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1972 erfüllt ist, da der Beschwerdeführer im verwaltungsbehördlichen Verfahren keinen darauf abzielenden Antrag gestellt hat. Überdies hat es sich beim Übergangsgewinn und bei der Entlohnung für die gegenüber H.D. ausgeübte Tätigkeit offenkundig nicht um idente Beträge gehandelt.

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 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 des Beschwerdeführers seit dem Jahre 1970 ausgeübt. Nach dem ebenfalls zu einem Übergangsgewinn gemäß § 37 Abs 2 Z 3 EStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom heutigen Tage, ZI 98/13/0168, - auf dessen Entscheidungsgründe im Sinne des § 43 Abs. 2 VwGG hingewiesen wird - kommt es im Falle, dass die Forderungen (eines freiberuflich Tätigen) in mehreren Vorjahren entstanden sind, zu einer Zusammenballung von Einkünften. Dass die Einkünfte der verschiedenen Jahre dabei zueinander in einem bestimmten Größenverhältnis stehen müssten, könne dem Sinn des Gesetzes nicht entnommen werden.

Im vorliegenden Beschwerdefall hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid - über die nicht zusammengeballt, sondern nur im Dezember 1987 entstandene Forderung von S 33,825.000,- hinausgehend - die Feststellung getroffen, es stammten sämtliche im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen aus dem Dezember 1987. Diese Feststellung ist jedoch im Inhalt der vorgelegten Akten nicht gedeckt. Weder in den Beilagen zu den Steuererklärungen noch im Prüfungsbericht ist dargestellt, wie sich die im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen von S 42,806.392 (netto) = S 47,087.0321,20 brutto (Ansatz in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1988) zusammensetzen. Die belangte Behörde setzt sich in der Folge im angefochtenen Bescheid ausschließlich mit der größten der offenen Forderungen auseinander, nämlich jener im Betrage von S 30,750.000,- (netto) = S 33,825.000,- brutto aus der Tätigkeit gegenüber H.D. Aus welcher Tätigkeit und aus welchem Jahr die übrigen, immerhin mehr als S 12,000.000,- ausmachenden Forderungen stammten, ist aus den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten nicht erkennbar. Der für die Entscheidung wesentliche Sachverhalt bedarf daher hinsichtlich der Frage, aus welchen Jahren die einzelnen im Übergangsgewinn enthaltenen Forderungen jeweils stammten, einer Ergänzung.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

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

Wien, am 22. März 2000

### **Schlagworte**

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Erklärung und Umfang der Anfechtung Anfechtungserklärung Individuelle

Normen und Parteienrechte Rechtsanspruch Antragsrecht Anfechtungsrecht VwRallg9/2

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1999130004.X00

**Im RIS seit**

11.07.2001

**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)