jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/12/16 93/13/0307

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.12.1998

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §63 Abs5;
AVG §66 Abs4;
BAO §119 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §245 Abs1;
BAO §245 Abs2;
BAO §273;
BAO §278;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1972 §24;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs3;
UStG 1972 §4 Abs1;
UStG 1972 §4 Abs4;
VwGG §42 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde des Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 16. August 1993, Zl. 6/1 - 1252/90-04 und 6/1 - 1000/91-04, betreffend u.a. Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1988 sowie Vermögensteuer zum 1. Jänner 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Rechtsanwalt. Anläßlich seiner Emeritierung übertrug er mit Vereinbarung vom 31. März 1988 die Hauptmietrechte an der Kanzlei sowie die gesamte Kanzleieinrichtung an seine Tochter, die ebenfalls Rechtsanwalt ist. Weiters wurden die Ansprüche aus einer "Reihe laufender Akte" übertragen und der Tochter das Recht eingeräumt, die betreffenden Forderungen "einzuziehen". Die Forderungen wurden einvernehmlich mit S 5,660.000,-- bewertet; da dem Beschwerdeführer aber "klar" war, daß davon nur etwa S 2,680.000,-- einbringlich sein würden, verpflichtete er seine Tochter, ihm nur diesen Betrag zu bezahlen. Laut Punkt IV der Vereinbarung handelte es sich bei dem für die Übertragung der einzelnen Causen zu bezahlenden Betrag von S 2,680.000,-- um vom Beschwerdeführer "aufgewendete Barauslagen, da diese verschiedenen Causen schon zehn bis fünfzehn Jahre lang von ihm aufwendig betrieben wurden". Für die Überlassung der Hauptmietrechte an der Kanzlei und für deren Einrichtung wurde ein Entgelt von S 200.000,-- vereinbart. Der gesamte Kaufpreis sollte in "Monatsraten zu S 16.000,--" beginnend mit 30. April 1988 "auf die Dauer von fünfzehn Jahren" bezahlt werden, sodaß er per 31. März 2003 zur Gänze berichtigt sein müsse. Für den Fall des Todes des Beschwerdeführers sollten dessen Ehegattin und im Falle ihres Ablebens die vier gemeinsamen Kinder (zu denen auch die Käuferin zählte) empfangsberechtigt sein.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1985 bis 1988 erfaßte der Prüfer den bisher umsatz- und einkommensteuerlich nicht erklärten Veräußerungsvorgang. Er ging dabei davon aus, daß der Kaufpreis von insgesamt S 2,880.000,-- (S 2,680.000,-- + S 200.000,--) einen Bruttobetrag darstelle, kürzte diesen gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 um pauschalierte Barauslagen (durchlaufende Posten) und ermittelte so unter weiterer Berücksichtigung der erklärten Umsätze aus der laufenden Tätigkeit als Rechtsanwalt die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 1988. Weiters ermittelte er für Zwecke der Einkommensteuerfestsetzung einen Übergangsgewinn in Höhe der zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung vorhandenen Außenstände (Kundenforderungen) abzüglich der noch offenen Umsatzsteuerschulden und einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von S 42.302,--. Sowohl auf den Übergangsgewinn als auch auf den Veräußerungsgewinn wurde der begünstigte Steuersatz des § 37 Abs. 1 EStG 1972 angewendet.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ einen Umsatzsteuer- und einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1988 sowie einen Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1989. Letzterer wurde dem Beschwerdeführer am 2. Juli 1990 zugestellt; die übrigen Abgabenbescheide am 30. Juli 1990. Mit Schriftsatz vom 23. August 1990, eingelangt beim Finanzamt am 24. August 1990, erhob der Beschwerdeführer Berufung. Da sich der Vermögensteuerbescheid auf den Betriebsprüfungsbericht berufen habe, dieser dem Beschwerdeführer aber erst am 27. Juli 1990 zugestellt worden sei, habe "die Rechtsmittelfrist sinnvollerweise erst dann beginnen" können. Gleichzeitig beantragte der Beschwerdeführer bezüglich des Vermögensteuerbescheides zum 1. Jänner 1989 die Wiederaufnahme des Verfahrens, weil sich "neue Tatsachenbeweismittel" ergeben hätten. Die Berufung begründete er wie folgt:

Das Verfahren sei mangelhaft geblieben. Das Finanzamt habe es nämlich unterlassen, die Tochter des Beschwerdeführer einzuvernehmen. Das Finanzamt hätte feststellen müssen, daß die Tochter von der Rechtsanwaltskammer zum mittlerweiligen Stellvertreter des Beschwerdeführers bestellt worden sei und in dieser Funktion die laufenden Causen weiterzuführen gehabt habe. Die Vereinbarung sei nur mündlich geschlossen und "grob handschriftlich, jedoch ohne jegliche Unterschrift als Gedächtnisstütze" festgehalten worden. Es wäre weiters festzustellen gewesen, daß "ein Wagnisgeschäft vorliegt, da nicht feststeht, ob ich diese Beträge (gemeint sind die Zahlungen von S 16.000,-- monatlich) jemals erhalte, da Frau ... (die Tochter des Beschwerdeführers) eine Frau ist einerseits und auch sonst leicht etwas die Vereitelung der Zahlung bewirken kann". Auch sei die Forderung unverzinslich gewesen, sodaß sie abzuzinsen gewesen wäre. Bei dem Betrag von S 2,680.000,-- handle es sich um einen Barauslagenersatz, der nicht der Umsatzsteuer unterliege. Die eingehende Umsatzsteuer werde von seiner Tochter "einbehalten und abgeführt" und zwar "von der ganzen allenfalls eingehenden Summe". Angesichts des Umstandes, daß 450 Akten übergeben worden seien, komme auf den einzelnen Fall lediglich ein Barauslagenersatz von ca. S 5.500,--. Ein Übergangsgewinn komme nicht in Frage, weil ein solcher "nur bei allfälligen Rücklagen entsteht bzw. entstehen kann". Auch ein Veräußerungsgewinn sei nicht anzusetzen, weil das Betriebsvermögen mit S 5,680.000,-- festzustellen gewesen wäre, der Erlös aber geringer gewesen sei, sodaß sich ein Verlust von gerundet S

3,000.000,-- ergeben habe. Auch sei nicht berücksichtigt worden, daß es sich um "eine Art Leibrente" handle, die im Hinblick auf die Unverzinslichkeit der Forderung auf S 1,954.974,-- abzuzinsen gewesen wäre. Grundsätzlich hätte der dreifache Jahreswert herangezogen werden müssen.

In der Folge gab der Beschwerdeführer bekannt, daß seine Tochter die vereinbarten monatlichen Zahlungen von S 16.000,-- nicht mehr leiste. Er habe daher den Rücktritt vom Vertrag erklärt. Die Abgabenbescheide mögen von Amts wegen behoben und erklärungsgemäß neu erlassen werden.

Der Betriebsprüfer nahm zur Berufung Stellung. Die Tochter des Beschwerdeführers habe über Befragen keine Auskünfte über die Tätigkeit des Beschwerdeführers geben können. Auch der Beschwerdeführer habe nicht vorgebracht, welche Auskünfte seine Tochter hätte geben können. Da ein Nachweis darüber, daß der vereinbarte Kaufpreis nur den Ersatz von Barauslagen betroffen habe, nicht erbracht worden sei, habe nur der Pauschalabzug von 10 % gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 angesetzt werden können. Daß die Tochter des Beschwerdeführers "neuerlich" den Eingang der Forderungen des Beschwerdeführers der Umsatzsteuer unterziehen müsse, habe keine doppelte umsatzsteuerliche Erfassung des Veräußerungserlöses zur Folge. Es wäre nämlich am Beschwerdeführer gelegen gewesen, durch eine ordnungsgemäße Rechnung über den Kanzleiverkauf seiner Tochter den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Bezüglich der Vermögensteuer sei zuzugeben, daß zu Unrecht keine Abzinsung der Forderung auf den Veräußerungserlös vorgenommen worden sei; der Berufung sei in diesem Punkt stattzugeben.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers brachte der Beschwerdeführer vor, daß er seiner Tochter zwar die Kanzleieinrichtung, nicht aber die Forderung an seine Klienten verkauft habe. Letztere könne er jederzeit durch Reaktivierung an sich ziehen. Die Tochter sei diesbezüglich nur als mittlerweiliger Stellvertreter tätig geworden. Gleichzeitig teilte er mit, die Forderung gegen seine Tochter sei eine auflösend bedingte; es handle sich um wiederkehrende Leistungen. Diese seien in Anwendung der §§ 15 und 16 Bewertungsgesetz mit dem siebenfachen Jahresbetrag zu bewerten, mit 5,5 % abzuzinsen und mit dem halben Steuersatz zu versteuern.

In einer Schlichtungsverhandlung vor der Wiener Rechtsanwaltskammer vom 26. Jänner 1993 wurde vereinbart, daß die Tochter des Beschwerdeführers diesem die seinerzeit überlassenen Akten zurückzustellen habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise statt. Sie ging nach wie vor davon aus, daß der Beschwerdeführer seine Kanzlei an seine Tochter im Jahr 1988 veräußert habe. Im Gegensatz zum Finanzamt erblickte sie jedoch in der Zahlungsverpflichtung der Tochter des Beschwerdeführers keine Kaufpreisraten, sondern eine Zeitrente. Dafür spreche das aleatorische Moment, das in der Begrenzung der Rente auf die Lebensdauer des Beschwerdeführers, seiner Ehegattin und seiner Kinder bestehe. Da der Vervielfacher gemäß § 16 Bewertungsgesetz nur den siebenfachen Wert der einjährigen Nutzung vorsehe, sei statt der vertraglich festgelegten "Höchstlaufzeit" von fünfzehn Jahren eine solche von bloß sieben Jahren anzusetzen. Der Kapitalwert der Zeitrente betrage sohin S 1,344.000,-- (statt S 2,880.000,--). Diesen Betrag teilte die belangte Behörde im Verhältnis des ursprünglich vereinbarten Entgeltes für die Kanzleieinrichtung einerseits und die übernommenen Causen

andererseits(= 7 : 93) auf (= S 94.080,-- und S 1,249.920,--),

ermittelte durch Rückrechnung die Nettobeträge (= S 78.400,-- und

S 1,136.291,91), kürzte den so ermittelten Umsatz gemäß§ 4 Abs. 4 UStG 1972 um S 124.992,-- und vermehrte den so ermittelten Betrag um die vom Beschwerdeführer erklärten Umsätze aus der laufenden Tätigkeit als Rechtsanwalt.

Im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung ermittelte die belangte Behörde einen Übergangsgewinn, indem sie die Außenstände des Beschwerdeführers - wie von diesem beziffert - mit S 2,680.000,-- ansetzte und die von ihr für den Veräußerungsvorgang ermittelte Umsatzsteuer (= S 101.130,--) als Schuld abzog. Da die Rentenzahlungen das danach verbleibende Betriebsvermögen im Veräußerungsjahr nicht überstiegen, kam es zu keiner Festsetzung eines Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 EStG 1972. Schließlich gab die belangte Behörde der Berufung gegen den Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1989 insoweit Folge, als sie die Kaufpreisforderung nicht mit S 2,736.000,-- (laut Betriebsprüfung), sondern als Rentenforderung bloß mit S 1,344.000,-- ansetzte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der erstinstanzliche Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1989 wurde dem Beschwerdeführer am 2. Juli 1990 zugestellt; die mit Schriftsatz vom 23. August 1990 dagegen erhobene Berufung war daher verspätet. Die Auffassung

des Beschwerdeführers, in dem Bescheid sei auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen worden, dieser sei ihm aber erst am 27. Juli 1990 zugestellt worden, sodaß die Rechtsmittelfrist "sinnvollerweise" erst zum letztgenannten Zeitpunkt zu laufen begonnen habe, ist verfehlt. Der Hinweis auf einen noch nicht zugestellten Betriebsprüfungsbericht in der Begründung eines Abgabenbescheides stellt als ganz oder teilweise fehlende Begründung einen Mangel dar, der zu einer Antragstellung gemäß § 245 Abs. 2 BAO berechtigt. Nur wenn ein solcher Antrag tatsächlich gestellt wird, kommt es gemäß der zitierten Bestimmung zur Hemmung des Laufes der Berufungsfrist. Der Beschwerdeführer hat die Stellung eines derartigen Antrages nicht behauptet; auch den Verwaltungsakten oder dem Vorbringen der belangten Behörde ist darüber nichts zu entnehmen. Die belangte Behörde hätte daher die Berufung, soweit sie die Vermögensteuer zum 1. Jänner 1989 betraf, als verspätet zurückweisen müssen. Dadurch, daß sie dies nicht getan, sondern eine für den Beschwerdeführer günstigere meritorische Berufungsentscheidung getroffen hat, wurde der Beschwerdeführer in keinem subjektiven öffentlichen Recht verletzt. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Aber auch auf umsatzsteuerlichem und einkommensteuerlichem Gebiet zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, die dessen Aufhebung durch den Gerichtshof zur Folge hätte.

Zunächst wendet sich der Beschwerdeführer gegen den Ansatz eines Veräußerungsgewinnes mit der an sich zutreffenden Begründung, ein solcher setze voraus, daß der Veräußerungserlös das Betriebsvermögen zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung übersteige; dies treffe in seinem Fall nicht zu. Er übersieht dabei, daß die belangte Behörde ausdrücklich auf Seite 12 des angefochtenen Bescheides festgehalten hat, daß sich ein Veräußerungsgewinn erst ergeben könne, wenn die Summe aller geleisteten Rentenzahlungen den Wert des Betriebsvermögens übersteigt, und mit dieser Begründung keinen Veräußerungsgewinn ermittelt hat. Dies ändert aber nichts am Faktum der Betriebsveräußerung selbst. Auch in Fällen, in denen statt eines Veräußerungsgewinnes ein Veräußerungsverlust entsteht, liegt eine Betriebsveräußerung vor. Dies führt jedoch nach ständiger Rechtsprechung zu Übergangszu- und -abschlägen, wenn der Gewinn vor der Veräußerung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben ermittelt wurde, weil in solchen Fällen vor Ermittlung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes ein Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 (Betriebsvermögensvergleich) erforderlich ist. Die Übergangszu- und -abschläge dienen dazu, bisher nicht berücksichtigte Betriebsvorfälle, die im System des Betriebsvermögensvergleiches weiterhin unberücksichtigt bleiben würden, steuerlich zu erfassen.

Dies trifft z.B. auf Außenstände zu: Im System der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sind Einnahmen erst mit ihrem tatsächlichen Eingang zu erfassen; im System des Betriebsvermögensvergleiches ist bereits das Entstehen der Forderung gewinnwirksam, sodaß der spätere Eingang der Forderung den Gewinn nicht mehr berührt. Nur ein Übergangszuschlag ermöglicht sohin die steuerliche Erfassung offener Kundenforderungen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz - Kommentar3, Tz. 394 ff zu § 4 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Daß der Beschwerdeführer über offene Forderungen im Ausmaß von S 2,680.000,-- verfügte, ist unbestritten. Ob es sich dabei um Honorarforderungen im engeren Sinn gehandelt hat oder um solche auf Refundierung von Barauslagen ist unerheblich, weil der Ersatz von Aufwendungen gleichermaßen zu Betriebseinnahmen führt wie die Aufwendungen selbst (seinerzeit) Betriebsausgaben darstellten.

Die vom Beschwerdeführer behauptete "Doppelbesteuerung" bzw. "Dreifachbesteuerung" liegt nicht vor. Die offenen Forderungen wurden durch den Übergangsgewinn nur einmal steuerlich erfaßt. Im Rahmen eines etwaigen Veräußerungsgewinnes wäre nur ein den angenommenen Forderungseingang allenfalls übersteigender Betrag als zusätzlicher Forderungseingang erfaßt worden, sofern er sich im Veräußerungserlös niedergeschlagen hätte. Bei der Tochter des Beschwerdeführers wurde der Forderungseingang deswegen kein weiteres Mal steuerlich erfaßt, weil der von ihr an den Beschwerdeführer insoweit zu entrichtende Kaufpreis bei ihr letztlich als Aufwand zu berücksichtigen war. Soweit der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren und nunmehr auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgebracht hat bzw. vorbringt, eine Veräußerung seiner Kanzlei habe nie stattgefunden, setzt er sich damit in Widerspruch zu seinem sonstigen Vorbringen (einschließlich dem sonstigen Vorbringen in seiner Beschwerde) und zu der eingangs erwähnten Vereinbarung, (die der Beschwerde als Beilage angeschlossen wurde,) wonach eine Veräußerung im Hinblick auf seine Emeritierung sehr wohl beabsichtigt war und tatsächlich durchgeführt wurde. Daß die Veräußerung im Jahr 1992 - ob und in welchem Ausmaß kann dahingestellt bleiben - rückgängig gemacht worden sein soll, ist für die im Jahr 1988 verwirklichten Steuertatbestände ohne Bedeutung.

Bezüglich der Umsatzsteuer rügt der Beschwerdeführer, daß der Betrag von S 2,680.000,-- von der belangten Behörde nur nach Maßgabe des § 4 Abs. 4 UStG 1972 im Ausmaß von 10 % der Einnahmen gekürzt worden sei, um den durchlaufenden Posten (Barauslagen) Rechnung zu tragen. In Wahrheit habe es sich aber bei diesem Betrag ausschließlich um Barauslagenersatz gehandelt, der nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen gewesen wäre. Wenn die belangte Behörde seinem diesbezüglichen Vorbringen keinen Glauben geschenkt habe, so hätte sie ihn auffordern müssen, Beweise hiefür beizubringen. Dies habe sie jedoch nicht getan.

Auch diese Rüge ist unberechtigt. Ein Vorbringen, wonach die gesamten Außenstände eines Rechtsanwaltes in Millionenhöhe ausschließlich Barauslagenersätze darstellen, ist wirklichkeitsfremd. Es würde nämlich bedeuten, daß der Rechtsanwalt entweder seine gesamte Tätigkeit unentgeltlich ausübt und sich mit dem Ersatz seiner Barauslagen begnügt, oder seine Honorare im engeren Sinn sofort bezahlt erhält, sodaß diesbezüglich keine Außenstände bestehen, während seine Barauslagen in Millionenhöhe unberichtigt bleiben. Beide Varianten sind derart ungewöhnlich, daß es am Beschwerdeführer gelegen gewesen wäre, von sich aus durch Vorlage der Honorarnoten und der tatsächlichen Zahlungseingänge einen Nachweis hiefür zu erbringen, zumal seiner Darstellung bereits im erstinstanzlichen Verfahren kein Glauben geschenkt worden war. Dazu kommt noch folgendes: Der Beschwerdeführer hat wiederholt darauf hingewiesen, daß seine Tochter vertraglich verpflichtet gewesen sei, die auf die eingehenden Teilbeträge des Gesamtbetrages von S 2,680.000,-- entfallende Umsatzsteuer zu bezahlen. Wären diese Beträge tatsächlich Barauslagenersatz gewesen, so hätte bei der Tochter des Beschwerdeführers eine Umsatzsteuerpflicht gar nicht entstehen können, weil es dann auch bei ihr an einem dem Zahlungseingang zugrundeliegenden Leistungsaustausch gefehlt hätte.

Da die Beschwerde sohin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigt, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 16. Dezember 1998

Schlagworte

Inhalt der Berufungsentscheidung Voraussetzungen der meritorischen Erledigung Zurückweisung (siehe auch §63 Abs1, 3 und 5 AVG)

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1993130307.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at