jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/8/27 93/13/0023

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.08.1998

**Index**

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/10 Grundrechte;
13/03 Sonstige Angelegenheiten der Staatsvertragsdurchführung
Sonstige Kriegsfolgen;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

BAO §115 Abs1;
BAO §184 Abs1;
BAO §20;
BAO §260 Abs2 lite;
BAO §303 Abs4;
BAO §307 Abs2;
BAO §93 Abs3 lita;
B-VG Art130 Abs2;
B-VG Art7 Abs1;
Erfassung bestimmter Vermögenswerte 1976 §8 Abs1;
EStG 1972 §37 Abs1;
EStG 1972 §37 Abs2 Z1;
StGG Art2;
VwRallg;

**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 DDDr. Jahn, über die Beschwerde 1. der E M und 2. der G L, beide in W, beide vertreten durch Siemer-Siegl-Füreder & Partner, Rechtsanwälte in Wien I, Dominikanerbastei 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 17. November 1992, Zl. 6/1-1153/92-06, betreffend u.a. Einkommensteuer für die Jahre 1983 bis 1985 einschließlich Wiederaufnahme dieser Verfahren sowie Einkommensteuer 1986, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Einkommensteuer für die Jahre 1983 bis 1985 einschließlich der Wiederaufnahme dieser Verfahren betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat den Beschwedeführerinnen Aufwendungen in der Höhe von S 13.280,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerinnen sind Erben nach dem am 23. März 1986 verstorbenen Rechtsanwalt Dr. M; nach Einantwortung wurde ihnen von der Abgabenbehörde gemäß § 19 Abs. 1 BAO Einkommensteuer des Erblassers betreffend die Jahre 1983 bis 1986 vorgeschrieben. Die Steuervorschreibung ging auf eine nach dem Tod des Erblassers durchgeführte Betriebsprüfung zurück, die

1. zur Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1983 bis 1985 führte und

2. zur Folge hatte, daß für Einnahmen des Erblassers als gerichtlich bestellter Vermögensverwalter (für in Österreich gelegenes Vermögen von ehemaligen Geldinstituten in der CSSR) der für jedes Streitjahr beantragte und bisher gewährte begünstigte Steuersatz des § 37 EStG 1972 nicht mehr zuerkannt wurde.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren und der Versagung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 37 EStG 1972 ausgesprochen. Gegen diesen normativen Gehalt des angefochtenen Bescheides wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren:

Die Beschwerdeführerinnen bekämpfen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1983 bis 1985 mit dem Argument, die belangte Behörde habe von dem ihr diesbezüglich eingeräumten Ermessen in rechtswidriger Weise Gebrauch gemacht bzw. keine ausreichenden Gründe für ihre Ermessensentscheidung dargelegt.

Diese Rüge ist insofern berechtigt, als die belangte Behörde bei ihrer Ermessensübung tatsächlich von einer unrichtigen Rechtsauffassung ausgegangen ist. Sie vertritt nämlich im angefochtenen Bescheid die Rechtsansicht, daß von einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann in Ausübung des Ermessens Abstand zu nehmen sei, wenn die steuerlichen Auswirkungen insgesamt also unter Einbeziehung aller im wiederaufzunehmenden Verfahren zu berücksichtigenden Fakten und rechtlichen Erwägungen nur geringfügig wären. Hingegen sei dem Verhältnis der steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe zum erklärten Gewinn keine Bedeutung beizumessen.

Damit verkennt die belangte Behörde jene Kriterien, an denen sich ihre Ermessensentscheidung zu orientieren hat. Insbesondere verkennt sie, daß im Rahmen der Ermessensentscheidung auch die rechtlichen Interessen des jeweiligen Abgabepflichtigen zu berücksichtigen sind. Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmsgründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme eines Verfahrens ergeben, desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1989, 86/14/0180). Wäre demgegenüber nur dann von einer Wiederaufnahme des Verfahrens Abstand zu nehmen, wenn die steuerlichen Auswirkungen auf die neu zu erlassenden Sachbescheide in ihrer Gesamtheit nur geringfügig wären, so wäre wohl auch das Interesse des Abgabepflichtigen am Weiterbestand der bisherigen Bescheide gering. Zu einer Interessenabwägung, wie sie eine Ermessensentscheidung gebietet, bliebe nur wenig Raum.

Da eine geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes bzw. eine geänderte Rechtsauffassung keinen Wiederaufnahmsgrund darstellen, müssen die damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ins Verhältnis zu jenen gesetzt werden, die unmittelbar auf das Hervorkommen von Wiederaufnahmsgründen zurückzuführen sind. Nur eine solche Interessenabwägung bezieht auch das schutzwürdige Vertrauen des Abgabepflichtigen in die Beständigkeit individueller normativer Akte in die Ermessensübung mit ein.

Für ein derartiges Verständnis spricht auch der Umstand, daß der Gesetzgeber in § 307 Abs. 2 BAO sogar für jene Fälle

einen in dieselbe Richtung weisenden Vertrauensschutz anordnet, bei denen eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen ist. Nach dieser Bestimmung darf nämlich der Sachentscheidung eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden. Der Gerichtshof verkennt dabei nicht, daß die dort normierten Voraussetzungen für das Verbot der Berücksichtigung einer geänderten Rechtsauslegung im wiederaufgenommenen Verfahren zum Nachteil der Partei qualifizierter gestaltet sind, als das bloße Abgehen von einer Rechtsansicht, die die Abgabenbehörde selbst als unzutreffend erkennt; als Hinweis auf jene Kriterien, die im Bereich des Vertrauensschutzes bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sind, kommt aber auch dem Vertrauen auf ein rechtsrichtiges Verhalten der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren Bedeutung zu.

Damit soll allerdings keinesfalls gesagt sein, daß ein Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, von solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, regelmäßig einer Wiederaufnahme des Verfahrens entgegenstehen. Die Abgabenbehörde hat sich mit diesem Umstand lediglich im Rahmen ihrer Ermessensübung sachlich auseinanderzusetzen. Dabei wird insbesondere dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen Gewicht beizumessen sein. Eine offenkundige Abgabenverkürzungsabsicht des Abgabepflichtigen wird ebenso zu berücksichtigen sein, wie dessen Bestreben, den Sachverhalt oder die rechtliche Situation in einer Weise darzustellen, die zwar nichts verschweigt, aber dennoch geeignet ist, der Abgabenbehörde einen falschen Eindruck von der rechtlichen Relevanz des Geschehens zu vermitteln.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde Wiederaufnahmsgründe festgestellt, die folgende Auswirkungen auf die Steuerbemessungsgrundlage hatten:

1983 ..... ca. S 34.000,--

1984 ..... ca. S 9.000,--

1985 ..... ca. S 8.000,--.

Die steuerlichen Auswirkungen betrugen demnach grob geschätzt zwischen S 4.000,-- (1985) und S 17.000,-- (1983).

Es kann dahingestellt bleiben, ob der in der Einkommensteuererklärung 1983 nicht erklärte PKW-Verkauf (S 22.000,--) als Wiederaufnahmsgrund in Betracht kam, obwohl er in der Umsatzsteuererklärung 1983 enthalten war - darauf ist der gegenüber den anderen Jahren deutlich erhöhte Hinzurechnungsbetrag von insgesamt S 34.000,-- zurückzuführen -, weil auch unter Einbeziehung dieses Faktums in die Wiederaufnahmsgründe deren steuerliche Auswirkung stark von jenen abwich, die auf die Versagung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 37 EStG 1972 infolge einer von den Erstbescheiden abweichenden Rechtsauffassung zurückzuführen waren; diese betrugen nämlich für das Jahr 1983 ca. S 725.000,--, für das Jahr 1984 ca. S 403.000,-- und für das Jahr 1985 ca. S 780.000,-- (jeweils grob mit dem Doppelten des ursprünglich begünstigt ermittelten Steuerbetrages angesetzt).

Angesichts dieser Sach- und Rechtslage wäre die belangte Behörde verpflichtet gewesen, ihre Ermessensentscheidung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren eingehender im Sinne der obigen Ausführungen zu begründen. Der Hinweis auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit und das Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen war für sich allein nicht geeignet, die Ermessensentscheidung zu tragen.

Soweit der angefochtene Bescheid daher die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1983 bis 1985 betrifft, war er wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben, weil die belangte Behörde ihrer Ermessensentscheidung eine unrichtige Rechtsansicht zugrundegelegt hat. Damit verlieren aber auch die entsprechenden Sachbescheide ihre Rechtsgrundlage, was ebenfalls zu ihrer Aufhebung durch den Gerichtshof führen mußte. Eine Auseinandersetzung mit dem weiteren Beschwerdevorbringen, einem Teil der festgestellten Wiederaufnahmsgründe hätte auch im Wege einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO Rechnung getragen werden können, erscheint daher entbehrlich.

2. Ermäßigter Steuersatz gemäß § 37 EStG 1972:

Mit Rücksicht auf die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1983 bis 1985 laut Punkt 1. kommt diesem Problemkreis nur mehr hinsichtlich des Jahres 1986 unmittelbar Bedeutung zu.

Die Beschwerdeführerinnen vertreten die Rechtsansicht, daß für die Anwendbarkeit des begünstigten Steuersatzes gemäß § 37 EStG 1972 auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt lediglich Voraussetzung sei, daß eine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit vorliege. Das von der belangten Behörde zusätzlich geforderte Merkmal der Außerordentlichkeit bzw. einer von der üblichen Tätigkeit abgrenzbaren "Sondertätigkeit" wird einerseits als im Gesetz nicht gedeckt bezeichnet, andererseits aber als ohnedies gegeben erachtet. Die maßgebende gesetzliche Bestimmung lautet:

"Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften

§ 37.(1) Sind im Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist auf Antrag die darauf entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Der ermäßigte Steuersatz beträgt die Hälfte des Prozentsatzes, der sich bei Anwendung des Einkommensteuertarifs (§ 33) auf das gesamte zu versteuernde Einkommen ergibt. ...

(2) Außerordentliche Einkünfte im Sinne des Abs. 1 sind nur:

1. Einkünfte, welche die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt,

..."

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann bei Gewinnbetrieben von außerordentlichen Einkünften im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 1 EstG 1972 nur in solchen Ausnahmefällen gesprochen werden, in denen eine Tätigkeit vorliegt, die aus dem Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes herausfällt. Eine solche Sondertätigkeit muß gemessen an der Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen ihrer Art nach für die sonstige Berufsausübung untypisch, von ihr also wesensmäßig verschieden sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 1984, 83/13/0062).

Diese Rechtsprechung findet entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen im Gesetz, das ausdrücklich von "außerordentlichen Einkünften" spricht, ihre Grundlage. Denn als außerordentlich können Einkünfte nur dann bezeichnet werden, wenn sie sich ihrer Art nach deutlich von den für eine bestimmte Einkunftsquelle typischen Einkünften unterscheidet, wobei die Außerordentlichkeit so beschaffen sein muß, daß die Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz sachlich gerechtfertigt erscheint. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn Steuertatbestände verwirklicht werden, die zu einer atypischen Zusammenballung von Einkünften in einer Veranlagungsperiode führen.

Die Tätigkeit des Erblassers der Beschwerdeführerinnen bestand nach eigenem Vorbringen in einer besonderen Art der Vermögensverwaltung, zu der er gemäß § 8 des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 1976, BGBl. Nr. 713, mit dem bestimmte Vermögenswerte erfaßt und abgewickelt werden, vom Handelsgericht Wien bestellt worden war. Die Tätigkeit erstreckte sich unbestritten über einen Zeitraum von mehreren Jahren. So bezogen sich z.B. die als "Entlohnung" bezeichneten Einnahmen des Jahres 1983 (S 2,514.965,--) auf die Abwicklung von 67 Bankvermögenschaften seit dem Jahr 1977. Die Entlohnungen wurden jeweils durch gerichtlichen Beschluß festgesetzt.

Der Prüfer vertrat die Rechtsansicht, daß es sich bei dieser jahrelang ausgeübten Vermögensverwaltung um keine Sondertätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 handelte, sodaß eine der Voraussetzungen für die Zuerkennung des begünstigten Steuersatzes nicht erfüllt sei. Dieser Auffassung hat sich das Finanzamt angeschlossen und entsprechende erstinstanzliche Bescheide erlassen.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde vorgebracht, daß die Vermögensverwaltung sehr wohl eine von der sonstigen Tätigkeit als Rechtsanwalt abgegrenzte Sondertätigkeit dargestellt habe. Auch sei zu berücksichtigen, daß keine Möglichkeit bestanden habe, den Zeitpunkt des Zufließens der Entlohnungen zu beeinflussen, sodaß es zu nicht vermeidbaren "Zusammenballungen an Einkünften" gekommen sei. Die Auffassung der Abgabenbehörde, die Tätigkeit des Erblassers sei mit der eines Masseverwalters vergleichbar gewesen, sei unzutreffend. Im übrigen habe das Bundesministerium für Finanzen über Anfrage empfohlen, einen Antrag auf Besteuerung nach § 37 EStG 1972 zu stellen. Infolge Todes des Erblassers sei leider nicht mehr eruierbar, von welcher Stelle des Bundesministeriums für Finanzen diese Anregung ausgegangen sei. Dem Hinweis des Betriebsprüfers auf die Möglichkeit einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich, bei der durch Ansatz von Forderungen eine bessere Verteilung der

Entlohnungen auf die Jahre der Tätigkeit möglich gewesen wäre - der Erblasser hatte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 im Wege einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt - wurde entgegnet, daß damit praktisch der Anwendungsbereich des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 "beseitigt wäre".

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerinnen ist folgendes entgegenzuhalten:

Wie bereits erwähnt, genügt es für die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 nicht, daß eine mehrjährige Tätigkeit entlohnt wird. Vielmehr muß auch das in der Überschrift der zitierten Gesetzesstelle enthaltene Merkmal der begünstigten Einkünfte gegeben sein. Nun ist es aber für das Tätigkeitsbild eines Rechtsanwaltes nichts Außergewöhnliches, daß er mit der Verwaltung von Vermögenswerten und mit der Abwicklung vermögensrechtlicher Ansprüche betraut wird. Der Vergleich, den die belangte Behörde mit der Tätigkeit eines Masseverwalters in einem Konkursverfahren gezogen hat und den die Beschwerdeführerinnen für unzutreffend halten, ergibt sich aus dem oben zitierten Bundesgesetz BGBl. Nr. 713/1976, in dessen § 8 Abs. 1 ausdrücklich normiert wird, daß auf den Verwalter "die §§ 80 bis 86, 125 und 126 der Konkursordnung sinngemäß anzuwenden" sind. Die zitierten Paragraphen regeln die Pflichten und die Verantwortlichkeit des Masseverwalters, seine Tätigkeit, seine finanziellen Ansprüche, seine Befugnisse, seine Überwachung und seine Stellvertretung. Wenn nun diese Bestimmungen sinngemäß für die Tätigkeit des Erblassers als Vermögensverwalter anzuwenden waren, so läßt dies den Schluß zu, daß es die Ähnlichkeit beider Tätigkeiten war, die den Gesetzgeber bewogen haben, für beide Tätigkeiten dieselben gesetzlichen Rahmenbedingungen zu schaffen. Auch haben die Beschwerdeführerinnen nichts vorgebracht, was die Annahme rechtfertigen würde, ihr Erblasser habe mit der streitgegenständlichen Vermögensverwaltung den üblichen Aufgabenbereich eines Rechtsanwaltes verlassen und eine Tätigkeit entfaltet, die aus der Sicht der einem Rechtsanwalt eigentümlichen Tätigkeit als außerordentlich zu bezeichnen wäre.

Die belangte Behörde konnte daher unbedenklich zu der Auffassung gelangen, daß die vermögensverwaltende Tätigkeit des Erblassers der Beschwerdeführerinnen im Rahmen des normalen Aufgabenbereiches eines Rechtsanwaltes entfaltet wurde, sodaß die hiefür erzielten Einkünfte nicht als außerordentlich zu qualifizieren waren.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, daß der Verwaltungsgerichtshof nicht die Auffassung der belangten Behörde teilt, daß die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 zusätzlich zur Voraussetzung habe, daß für die jeweiligen außerordentlichen Einkünfte eine "gesonderte Reinertragsermittlung" durchgeführt wird. Vielmehr ist in Fällen, in denen tatsächlich außerordentliche Einkünfte im Sinne der zitierten Bestimmung vorliegen, erforderlichenfalls das Außmaß dieser Einkünfte im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht (Schätzung) festzustellen.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, daß die Beschwerde, soweit sie Einkommensteuer für das Jahr 1986 betrifft, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

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

**Schlagworte**

Ermessen Ermessen VwRallg8

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1993130023.X00

**Im RIS seit**

19.02.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at