jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/3/21 95/14/0011

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.03.1995

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/10 Grundrechte;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

B-VG Art7 Abs1;
DBAbk BRD 1955 impl;
EStG 1988 §10 Abs8;
EStG 1988 §104;
EStG 1988 §105;
EStG 1988 §16;
EStG 1988 §18 Abs6;
EStG 1988 §18 Abs7;
EStG 1988 §18;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §24;
EStG 1988 §28 Abs5;
EStG 1988 §30 Abs4;
EStG 1988 §31 Abs5;
EStG 1988 §34;
EStG 1988 §36;
EStG 1988 §37 Abs1 Z3;
EStG 1988 §37 Abs1 Z4;
EStG 1988 §37;
EStG 1988 §38 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs3;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §4;
EStG 1988 §41 Abs3;

EStG 1988 §5;
EStG 1988;
StGG Art2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde des S in K, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 3. Oktober 1994, Zl. 30.895-3/94, betreffend Einkommensteuer 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Das Einkommen des Beschwerdeführers im Streitjahr 1991 errechnet sich wie folgt:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	200 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1,461.749 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1,357.057 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	2,819.006 S
Sonderausgaben	- 26.000 S
Einkommen	2,793.006 S

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechnen sich dabei aus folgenden Komponenten:

laufender Verlust aus Steinmetz- und Bestattungsbetrieb	- 574.658 S
Gewinn aus der Veräußerung des Teilbetriebes Bestattung	2,244.969 S
Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988	- 70.000 S
Verlust aus Hotelbetrieb	- 138.563 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1,461.749 S

Strittig ist, ob der begünstige Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 für den Gewinn aus der Veräußerung des Teilbetriebes "Bestattung" aus dem Steinmetz- und Bestattungsbetrieb (nach Abzug des Freibetrages) in Höhe von 2,174.969 S zur Anwendung zu bringen ist (Ansicht des Beschwerdeführers) oder ob nur für jenen Teil des Veräußerungsgewinnes, der nach Vornahme des "innerbetrieblichen Verlustausgleiches" und des horizontalen Verlustausgleiches verbleibt (hier 1,461.749 S).

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluß vom 7. Dezember 1994, B 2499/94, die Behandlung der gegen den angefochtenen Bescheid gerichteten Beschwerde abgelehnt und sie gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz u. a. für außerordentliche Einkünfte auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Gemäß § 37 Abs. 2 Z. 1 zählen Veräußerungsgewinne iSd § 24, wenn seit der Eröffnung des Betriebes oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind, zu den außerordentlichen Einkünften.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit den Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) und Sanierungsgewinne (§ 36) sowie der

Freibeträge nach §§ 104 und 105.

2. Das Beschwerdevorbringen stützt sich im wesentlichen auf Ausführungen von Gerald Heidinger in SWK 1994 AI 527 und in SWK 1992 AI 284. Der in § 37 EStG verwendete Begriff der Einkünfte sei mit jenem des § 2 Abs. 2 EStG nicht ident, sondern wolle vielmehr "Teileinkünfte" erfassen. § 2 Abs. 2 EStG gehöre zum 2. Teil des EStG ("Sachliche Steuerpflicht") und regle die Steuerbemessungsgrundlage. § 37 befinde sich im

3. Teil des EStG ("Tarif"). Die Tarifbestimmungen würden sich nirgendwo auf einzelne Einkunftsarten, sondern immer nur auf das Gesamteinkommen beziehen. Es sei daher davon auszugehen, daß im Einkommen der nach § 37 EStG zu versteuernde Veräußerungsgewinn mit einem Betrag von 2,144.969 S (gemeint wohl 2,174.969 S) enthalten sei. Dies ergebe sich auch aus einer teleologischen Interpretation des § 37 EStG, weil diese Bestimmung die Steuerlast im Falle zusammengeballter Aufdeckung stiller Reserven mildern wolle. Es widerspreche dem Begünstigungszweck, den Steuersatz nach § 37 EStG insoweit nicht anzuwenden, als zufällig innerhalb der Einkunftsart Saldierungsgrößen für die zu begünstigenden Einkünfte vorlägen. Eine andere Interpretation würde dem Gesetz einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen. Im übrigen ergebe sich aus dem Urteil des BFH vom 29 Juli 1966, BStBl 1966 II 544, daß in Deutschland bei vergleichbarer Rechtslage tarifbegünstigte Einkünfte vom vertikalen und horizontalen Verlustausgleich ausgenommen würden. Schließlich verweist der Beschwerdeführer darauf, die Vorgangsweise der Finanzämter bei der automationsunterstützten Erlassung von Bescheiden sei durch einen Erlaß ("Verfahrensvorschrift für die Automatisierung des Abgabenfestsetzung (VAA)") des Bundesministers für Finanzen vom 13. März 1992 festgelegt. Dieser Erlaß regle, daß die Steuerberechnung von der EDVA vorgenommen werde. Die EDV-Programmierung sei dem Durchführungserlaß des Bundesministers für Finanzen zu § 37 EStG 1988, AÖF 1992/122, entsprechend vorgenommen worden, was zu der im angefochtenen Bescheid vorgenommenen Verlustverrechnung geführt habe.

3. Die Reihenfolge der Saldierung der einzelnen, zum Einkommen führenden Komponenten (im wesentlichen Betriebseinnahmen, Einnahmen, Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) hat weit über die Festlegung des Anwendungsbereiches des § 37 EStG 1988 hinausgehende Bedeutung. Nach der Systematik des Einkommensteuerrechts steht am Beginn der Einkommensermittlung die Ermittlung des Ergebnisses der einzelnen Einkunftsquelle (z.B. Betrieb). Nach der Literatur (Stoll, Personengesellschaften, 72 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch2, § 4 Tz 4) und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa hg. Erkenntnisse vom 21. Jänner 1986, 84/14/0057, und vom 17. Dezember 1980, 2429/77) können selbständige Einheiten eines Steuerpflichtigen auch dann eigene Betriebe darstellen, wenn sie einer einzigen Einkunftsart zuzuzählen sind (sogenannter "enger Betriebsbegriff"). Der Zuordnung zu einem Betrieb in diesem Sinne liegen eine Reihe von Regelungen des EStG 1988, wie etwa die Verlustregelungen des § 10 Abs. 8 EStG und des § 2 Abs. 2 EStG (siehe im weiteren auch Doralt, EStG2, § 4 Tz 25), zugrunde. Auch im außerbetrieblichen Bereich stellt das EStG auf die Zuordnung zur konkreten Einkunftsquelle ab, was etwa im Hinblick auf die Berechnung des steuerfreien Betrages nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 oder ab 1993 für die Werbungskosten in Zusammenhang mit endbesteuerten Einkünften von Bedeutung ist. Die Systematik des Einkommensteuerrechts läßt es nicht zu, einzelne positive oder negative Komponenten des Ergebnisses einer bestimmten Einkunftsquelle oder Gruppen positiver und negativer Elemente einer bestimmten Einkunftsquelle herauszulösen und vom Schicksal der verbleibenden Einkunftsquelle zu trennen.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, daß zunächst der Gewinn aus dem Steinmetz- und Bestattungsbetrieb zu ermitteln ist; dieser beinhaltet das laufende Ergebnis und den Gewinn aus der Veräußerung des Teilbetriebes. Die Ermittlung des Gewinnes für den Betrieb berücksichtigt nämlich alle durch diesen Betrieb veranlaßten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben und daher auch den Veräußerungserlös. Der Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988 ist sohin ein Teil des Betriebsgewinnes. Er kann keinesfalls größer sein als der Betriebsgewinn. Die Berechnung eines über den Betriebsgewinn hinausgehenden Veräußerungsgewinnes (aus diesem Betrieb) findet im Gesetz keine Deckung.

Was den Hinweis des Beschwerdeführers auf die Rechtslage im Ausland betrifft, ist zu vermerken: Im vom Beschwerdeführer genannten Urteil des BFH vom 29. Juli 1966, BStBl 1966 II 544, wurde ausgesprochen, daß bei Ermittlung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb ein nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfreier Veräußerungsgewinn solange nicht mit Verlusten aus der gleichen Einkunftsart auszugleichen sei, als zum Ausgleich des Verlustes nach dem Tarif zu besteuernde Gewinne aus Gewerbebetrieb zur Verfügung stehen. Daraus ist aber aufgrund des unterschiedlichen Betriebsbegriffes für die österreichische Rechtslage nichts abzuleiten. Wenn eine Rechtsordnung die Gesamtheit aller

"Einzelbetriebe" einer Einkunftsart als einen Betrieb ansieht (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Anm. 4r zu § 4 EStG), ergibt sich nämlich schon daraus eine andere Art der Verrechnung als bei Anerkennung eigenständiger Betriebe.

4. Zum Zwecke der Ermittlung des Einkommens sind nach der Ermittlung des Ergebnisses der einzelnen Einkunftsquellen diese Ergebnisse zum Gesamtbetrag der Einkünfte zusammenzufassen, wobei, soweit das Gesetz nicht Ausnahmen vorsieht (z.B. § 30 Abs. 4 und § 31 Abs. 5 EStG), ein Ausgleich der positiven Ergebnisse (Gewinne, Einnahmenüberschüsse) - allenfalls nach Berücksichtigung der Verlustregelung des § 10 Abs. 8 und § 2 Abs. 2 EStG - mit den negativen Ergebnissen (Verluste) erfolgt und schließlich ein allfälliger Freibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG Berücksichtigung findet. Erst auf dieser Ebene erfolgt somit der Verlustausgleich. Als weitere Schritte der Einkommensermittlung schließen sich sodann der Abzug der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen, Sanierungsgewinne und Freibeträge nach den §§ 104 und 105 EStG 1988 an.

Im Beschwerdefall geht es nun darum, in welcher Reihenfolge der mit dem Betrag des Gewinnes aus dem Steinmetz- und Bestattungsbetrieb übereinstimmende Veräußerungsgewinn (nach Abzug des Freibetrages iSd § 24 Abs. 4 EStG) mit den Ergebnissen anderer Einkunftsquellen verrechnet wird. Hiezu ist vorweg darauf zu verweisen, daß die Art (Reihenfolge) der Verrechnung weit über die Festlegung des Anwendungsbereiches des § 37 EStG hinausgehende Bedeutung hat. Im Falle eines negativen Gesamtbetrages der Einkünfte stellt sich etwa die Frage, in welchem Ausmaß in diesem Betrag vortragsfähige Verluste iSd § 18 Abs. 6 und 7 EStG und in welchem Ausmaß nicht vortragsfähige Verluste enthalten sind. Im Falle eines positiven Einkommens kann es darauf ankommen, in welchem Ausmaß Sanierungsgewinne iSd § 36 EStG (vgl. Baumann, SWK 1987 AI 220) oder Einkunftsteile, für die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Staat das Besteuerungsrecht zukommt (vgl. Zorn, SWI 1993, 246), vorliegen. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22. Februar 1993, 93/15/0020, ausgesprochen, der in § 2 Abs. 2 EStG angeordnete Ausgleich der positiven Einkünfte mit Verlusten betreffe solche Verluste, die sich als Saldo aller positiven und negativen Ergebnisse innerhalb einer Einkunftsart ergeben. Nur wenn ein solcher Saldo negativ sei, komme es zu einem Verlustausgleich im Sinne dieser Norm. § 2 Abs. 2 EStG sehe somit ein zweistufiges Verlustausgleichsverfahren vor, bei dem in die zweite Stufe nur mehr Größen eingehen, die bei mehreren Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart den Saldo der daraus entspringenden Teileinkünfte darstellen.

Für die Frage des Anwendbarkeitsbereiches des § 37 hat der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis 93/15/0020, sodann aus dem zweistufigen Verlustausgleichsverfahren abgeleitet: Die Frage der Tarifermäßigung stelle sich erst im Anschluß an die Ermittlung des Einkommens. Der begünstigte Steuersatz des § 37 Abs. 1 EStG komme nur insoweit zur Anwendung, als im Einkommen überhaupt die in § 37 erfaßten Einkunftsteile enthalten seien. Im Einkommen seien aber die mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuernden Teileinkünfte nur mehr insoweit für die Besteuerung vorhanden, als sie nicht mit anderen Einkünften derselben Einkunftsart (horizontal) ausgeglichen worden seien. Daß der Gesetzgeber die Tarifermäßigung des § 37 Abs. 1 EStG aber nur für die nach allfälligen Verlustausgleichen verbleibenden positiven Einkünfte vorgesehen habe, erscheine auch sachlich und rechtfertige jedenfalls nicht die Beurteilung, daß hiedurch eine unzulässige Verschärfung der Steuerbelastung herbeigeführt werde.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch die vorliegende Beschwerde nicht zu einem Abgehen von seiner Ansicht veranlaßt. Wie der Beschwerdeführer richtig vorbringt, erfaßt § 37 EStG 1988 idR nur bestimmte Teile von Einkünften. Richtig ist auch sein Vorbringen, daß § 2 Abs. 2 EStG 1988 zu jenen Normen zu rechnen ist, welche die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer regeln, und § 37 EStG 1988 eine Tarifbestimmung darstellt. Gerade aus der Regelung über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ergibt sich aber, in welchem Ausmaß die Bemessungsgrundlage solche Teileinkünfte enthält, für welche § 37 EStG eine Begünstigung vorsieht. Dieses Auslegungsergebnis entspricht sowohl dem Zweck der Bestimmung als auch dem Sachlichkeitsgebot, weil die nach § 37 EStG zu begünstigenden Einkünfte aufgrund der Verrechnung mit Verlusten keine Steuerpflicht auslösen. Überdies hat die Reihenfolge der Verlustverrechnung, wie oben aufgezeigt, nicht nur Auswirkungen auf den Anwendungsbereich des § 37 EStG, sodaß die vom Beschwerdeführer vertetene Verrechnungsart, etwa wenn neben Einkünften nach§ 37 EStG Auslandseinkünfte vorliegen und aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt, zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Steuerverschärfung führen kann.

5. Zum Vorbringen des Beschwerdeführer betreffend die Erlässe des Bundesministers für Finanzen genügt der Hinweis, daß es im Rahmen des Beschwerdepunktes keine Rechtsverletzung aufzeigt.

Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen läßt, daß der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid nicht in seinen Rechten verletzt ist, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren als unbegründet abzuweisen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1995140011.X00

Im RIS seit

13.06.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at