jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/1/22 91/13/0160

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.01.1992

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §69 Abs1 Z1 lita;
EStG 1972 §19 Abs2;
EStG 1972 §4 Abs3;
EStG 1972 §4 Abs4 Z1;
EStG 1972 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Dr. M in W, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 16.5.1991, GZ. 6/1-1206/87-07, betreffend Einkommensteuer 1982 bis 1984, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1985 und Vermögensteuer zum 1.1.1983, 1984 und 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid Einkommensteuer 1982 bis 1984 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.600,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Facharzt in Wien. Er ermittelte seinen Gewinn gemäß§ 4 Abs. 3 EStG 1972. Nach den ihm schriftlich zur Kenntnis gebrachten Feststellungen eines Betriebsprüfers überwies der Beschwerdeführer am 28. Dezember 1983 einen Betrag von S 300.000,-- an die Wiener Ärztekammer, ohne einen Zahlungsgrund anzugeben. Nach einer fernmündlichen Rückfrage eines Organs der Ärztekammer sei vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers mitgeteilt worden, es handle sich um eine irrtümliche Überweisung und es werde um die Rücküberweisung dieses Betrages ersucht. Diese Rücküberweisung wurde am 16. Februar 1984 durchgeführt. Weiters wurde vom Prüfer festgestellt, daß der Beschwerdeführer in den Jahren 1982 bis 1984 auf sein Beitragskonto bei der Wiener Gebietskrankenkasse Beträge überwiesen hatte, die die tatsächlichen Beitragsverpflichtungen um ein

Vielfaches überstiegen. Auf Grund dieser Überweisungen bestand auf dem Beitragskonto zum 31. Dezember 1984 ein Guthaben von rund S 272.000,--. Dieser Betrag machte nach den Feststellungen des Prüfers ungefähr das Vierfache der durchschnittlichen Jahresverpflichtung aus.

Bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1982-1984 wurden die Zahlungen an die Wiener Ärztekammer und an die Wiener Gebietskrankenkasse entsprechend dem Ergebnis der Betriebsprüfung in Höhe von S 47.228,-- für 1982, S 428.194,-- für 1983 und S 101.682,-- für 1984 nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Weiters wurden die Betriebsausgaben um "Privatanteile" in Höhe von S 48.000,-- für 1982, von S 97.600,-- für 1983 und S 48.900,-- für 1984 vermindert.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde sinngemäß geltend gemacht, daß es sich bei den Zahlungen an die Wiener Ärztekammer und die Wiener Gebietskrankenkasse um a-conto-Zahlungen gehandelt habe. Ein Einnahmen-Überschuß-Rechner könne Ausgaben ohne Rücksicht auf die Besteuerungsperioden tätigen, zu denen sie wirtschaftlich gehören. Er könne daher Ausgaben "vorziehen", um sie in eine Besteuerungsperiode zu verlegen, in der sie noch nicht von bereits vorhersehbaren, in folgenden Besteuerungsperioden wirksam werdenden Abgabenbelastungen oder Abzugsbeschränkungen betroffen sind.

Weiters wandte sich der Beschwerdeführer in der Berufung gegen die Höhe der "Privatanteile" an den Betriebsausgaben. Diese Privatanteile hätten in den drei Streitjahren hinsichtlich der Aufwendungen für "Bewirtung" je S 10.000,--, für "Werbeähnlichen Aufwand" ebenfalls je S 10.000,-- und für "Reinigung u. Fremdarbeit" je S 15.000,-- betragen. Unter dieser Position "Privatanteile" seien vom Prüfer noch Aufwendungen für ein Einfamilienhaus des Beschwerdeführers von S 13.000,-- für 1982, von S 62.000,-- für 1983 und S 14.000,-- für 1984 ausgeschieden worden. Nach der Berufung beinhalten die letztgenannten Aufwendungen Zahlungen an die Wiener Stadtwerke, das Fernsprechgebührenamt und an Versicherungsgesellschaften. Seit dem Erwerb des Einfamilienhauses sei ein Raum als Ordination eingerichtet worden, weil die Patienten des Beschwerdeführers wie auch der Ehegattin - die gleichfalls Ärztin sei - außerhalb der Ordinationszeiten die Hilfe des Beschwerdeführers und seiner Ehegattin in Anspruch nehmen. Es sei weder eine Absetzung von den Anschaffungskosten des Hauses noch der Einrichtung als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Erst ab 1982 seien die laufend anfallenden Betriebskosten angesetzt worden. Insbesondere beträfen die Telefonspesen den beruflichen Bereich, da Ärzte jederzeit erreichbar sein müssen und auch außerhalb der Ordinationszeiten berufliche Belange telefonisch abgewickelt werden müßten.

In einem weiteren Schriftsatz wurde gegen den Einheitswertbescheid des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1985 Berufung erhoben und darin geltend gemacht, eine Forderung in Höhe von S 700.000,-- an das "Rudolfinerhaus" resultiere aus Leistungen für den libyschen Staat. Dieser Betrag habe vom "Rudolfinerhaus" selbst als uneinbringlich abgeschrieben werden müssen.

Nach einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung hat es sich bei den ausgeschiedenen "Privatanteilen" für das Einfamilienhaus in Wien 19 um folgende Beträge gehandelt:

Strom/Gas 1982 S 4.709,--, 1983 S 46.804,--, Telefon 1982 S 8.291,--, 1983 S 5.940,--, 1984 S 12.153,--, "Haushalts/Eigenheimversicherung" 1973 S 7.786,--, Schwimmbadzubehör 1983 S 1.460,--, "ORF-Gebühr" 1984 S 722,--, "Reparatur für Haus in Graz" 1984 S 1.125,--.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde der Berufung betreffend Einkommensteuer 1982 bis 1984 teilweise Folge gegeben; hinsichtlich des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1985 wurde sie als unbegründet abgewiesen. In den Entscheidungsgründen wurde von der belangten Behörde die Auffassung vertreten, für die Zahlung an die Ärztekammer sei kein Zahlungsgrund vorgelegen, eine bestimmte Leistung sei überhaupt nicht vereinbart gewesen. Dies treffe auch auf die Zahlungen gegenüber der Wiener Gebietskrankenkasse zu. Zu den Aufwendungen für das Einfamilienhaus in Wien 19 wurde von der belangten Behörde ausgeführt, es sei erst im Zuge der Berufung behauptet worden, daß ein Raum des Einfamilienhauses als Ordination eingerichtet worden sei. Das Zutreffen dieser Behauptung habe daher von der Betriebsprüfung nicht verifiziert werden können. Darüberhinaus sei das Erfordernis eines als Ordination eingerichteten Raumes im Wohnhaus des Beschwerdeführers nicht gegeben: Für die Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit stünden die Ordinationsräumlichkeiten zur Verfügung, die nichtselbständige Tätigkeit sei im Spital ausgeübt worden. Die Telefonkosten für die Ordination seien ohnedies in voller Höhe berücksichtigt worden. Die zusätzliche Anerkennung der Telefonkosten für das Einfamilienhaus sei daher nicht gerechtfertigt, zumal ja ein Privatanteil hinsichtlich der Telefonkosten für die Ordination nicht auszuschließen sei.

Hinsichtlich des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1985 wurde von der belangten Behörde ausgeführt, laut "Auskunft der Ärztekassa der Krankenanstalt Rudolfinerhaus" seien sämtliche der zum 1. Jänner 1985 aushaftenden Forderungen im Jahre 1985 in Teilbeträgen ausbezahlt worden. Die Forderungen seien daher zur Gänze zu berücksichtigen gewesen.

In der Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde werden dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. "VORAUSZAHLUNGEN" GEGENÜBER DER WIENER ÄRZTEKAMMER UND

DER WIENER GEBIETSKRANKENKASSE

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1972 Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Bei der vom Beschwerdeführer gewählten Gewinnermittlungsart im Sinne der Bestimmungen des § 4 Abs. 3 EStG 1972 sind grundsätzlich auch Anzahlungen und Vorauszahlungen, die im Kalenderjahr geleistet wurden (vgl. § 19 Abs. 2 EStG 1972), als Betriebsausgaben abzusetzen. Dabei muß aber im Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden, daß der die Betriebsausgabeneigenschaft begründende Zusammenhang gegeben ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1990, 89/14/0257).

Nach den im Verwaltungsverfahren unwidersprochen gebliebenen Sachverhaltsdarstellungen der Abgabenbehörden hat der Beschwerdeführer am 28.12.1983 einen Betrag von S 300.000,-- ohne Angabe eines Zahlungsgrundes an die Wiener Ärztekammer überwiesen; die Überweisung wurde sodann vom steuerlichen Vertreter als Irrtum bezeichnet, worauf es 1984 zur Rückzahlung des Betrages kam. Daraus folgt, daß für die Zahlung dieses Betrages von S 300.000,-- keinerlei Rechtsgrund bestand. Ungeachtet des Umstandes, daß es sich beim Empfänger des Betrages um die Standesvertretung des Beschwerdeführers handelte, war somit zwischen der Zahlung und der vom Beschwerdeführer ausgeübten freien Berufstätigkeit kein die Betriebsausgabeneigenschaft dieser Zahlungen begründender ursächlicher Zusammenhang gegeben.

Der Beschwerdeführer behauptet erstmals in der Beschwerdeschrift, die Zahlung vom 28.12.1983 sei nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. Auch im Jahre 1984 sei ein Betrag von S 300.000,-- (an die Wiener Ärztekammer) überwiesen worden. Diese zweite Zahlung sei vom Beschwerdeführer nie als Irrtum bezeichnet worden. Es sei allerdings auch diese Zahlung zurückgefordert worden, weil sich nämlich herausgestellt habe, daß die Wiener Ärztekammer die Beiträge zum Versorgungsfonds von den Honorarzahlungen der Krankenkassen abzog und nur den verminderten Betrag überwiesen habe. Demgegenüber ist aus den vom Beschwerdeführer selbst vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1983 und 1984 sowie dem Betriebsprüfungsbericht und der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung eindeutig ersichtlich, daß der Beschwerdeführer die Zahlung von S 300.000,-- für 1983, nicht aber für 1984 als Betriebsausgabe geltend gemacht hat.

Ebensowenig wie der gegenständlichen Zahlung an die Wiener Ärztekammer kommt auch den über die Beitragspflicht hinausgehenden Zahlungen an die Wiener Gebietskrankenkasse, die nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Prüfers zum 31.12.1984 zu einem Guthaben in Höhe des Vierfachen der jährlichen Beitragsschuldigkeit geführt haben, eine Betriebsausgabeneigenschaft zu. Den Abgabenbehörden steht es zwar nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 1990, 89/13/0112). Die Unangemessenheit und Unüblichkeit kann jedoch ein Indiz dafür sein, daß die Aufwendungen nicht betrieblich veranlaßt sind (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Jänner 1992, 91/14/0178).

Die vom Beschwerdeführer im Streitzeitraum geleisteten Zahlungen an den Sozialversicherungsträger im vierfachen Ausmaß der tatsächlichen jährlichen Beitragspflicht können unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit nicht als Vorauszahlungen für einen Aufwand angesehen werden, mit dem im Zeitpunkt der Zahlung ernstlich gerechnet werden mußte. Eine betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen war daher auszuschließen. Durch solche willkürlichen Zahlungen, für die nach Grund und Höhe keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe vorliegen, kann der Steuerpflichtige die Höhe seines Einkommens innerhalb verschiedener Veranlagungszeiträume nicht beeinflussen (vgl. hiezu auch das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 25. Jänner 1963, VI 69/61 U, BStBl III S. 141).

Da somit eine betriebliche Veranlassung der in Rede stehenden Zahlungen zu verneinen war, erübrigte es sich, auf die von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens aufgeworfene Frage der Anwendung des § 19 Abs. 2 EStG 1972 einzugehen.

2. AUFWENDUNGEN FÜR EIN EINFAMILIENHAUS

Der Beschwerdeführer erachtet sich nach dem Inhalt der Beschwerdeschrift in seinen Rechten weiters dadurch verletzt, daß Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Einfamilienhaus in W sowie die einen Telefonanschluß in diesem Haus betreffenden Kosten nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Die bezüglichen Kosten wurden vom Prüfer offenkundig als Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen bzw. für seine Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1972 angesehen, wobei diese Aufwendungen allerdings unzutreffend als "Privatanteile" bezeichnet wurden. Gegen diese Prüfungsfeststellungen wurden in der Berufung Einwendungen dahin erhoben, daß sich im gegenständlichen Haus eine zweite Ordination befinde. Weiters wurden - unabhängig vom Bestehen einer solchen zweiten Ordination - Einwendungen gegen die Nichtanerkennung der Telefonkosten erhoben. Auch wenn die Berufung hinsichtlich der weiteren in der gegenständlichen Position enthaltenen Aufwendungen für Schwimmbadzubehör, Rundfunkgebühren und "Reparatur für Haus in Graz" unbegründet geblieben ist, hatte doch die belangte Behörde in oben näher ausgeführten Berufungspunkten den zugrunde liegenden Sachverhalt zu ermitteln und sich mit dem Berufungsvorbringen substantiell auseinanderzusetzen. Da dem Abgabenverfahren ein Neuerungsverbot fremd ist, war der Beschwerdeführer berechtigt, in der Berufung auch Umstände vorzubringen, die im bisherigen Verfahren, insbesondere im Prüfungsverfahren, nicht zur Sprache gekommen waren. Im Hinblick auf die amtswegige Ermittlungspflicht (vgl. § 115 BAO) war die belangte Behörde - wenn auch nach den Umständen des Falles unter entsprechender Mitwirkung des Beschwerdeführers - verpflichtet, Feststellungen darüber zu treffen, ob vom Beschwerdeführer tatsächlich eine zweite Ordination in seinem Einfamilienhaus betrieben wird. Die belangte Behörde hat dadurch, daß sie die gegenständlichen Betriebskosten deswegen nicht anerkannte, weil das Zutreffen der Behauptung über die teilweise betriebliche Nutzung des Einfamilienhauses "von der Betriebsprüfung nicht verifiziert" werden könne, Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung sie zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid hätte kommen können. Die weitere Begründung der belangten Behörde, dem Beschwerdeführer sei für die Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit seine (erste) Ordination zur Verfügung gestanden, erscheint nicht schlüssig, da sie gerade eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, warum er eine zweite Ordination führe, vermissen läßt.

Ebenso hat es die belangte Behörde unterlassen, sich mit dem Vorbringen, aus welchem Grund die Telefonkosten des Einfamilienhauses betrieblich veranlaßt sein sollten, auch nur ansatzweise auseinanderzusetzen. Daß allenfalls - wie von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid ausgeführt - ein Teil der (von der Abgabenbehörde erster Instanz in voller Höhe anerkannten) Telefonkosten der (ersten) Ordination nicht durch den Betrieb veranlaßt ist, stellt keine schlüssige Begründung für die Entscheidung über die Kosten des Telefonanschlusses im Einfamilienhaus dar.

3. BEWERTUNG VON FORDERUNGEN

Gegen die vom Prüfer vorgenommene Ermittlung der zum 1. Jänner 1985 bestehenden Forderungen mit S 1,275.400,-- wurde in der Berufung eingewendet, daß eine Forderung von S 700.000,-- aus Leistungen für den libyschen Staat uneinbringlich geworden sei. Dem wurde vom Prüfer in seiner Stellungnahme entgegengehalten, daß der angeführte Betrag entsprechend den tatsächlichen Zahlungen der Krankenanstalt "Rudolfinerhaus" vom 7. Jänner 1985 (Teilbeträge S 156.340,09, S 261.371,56 und S 165.872,02) und vom 8. Jänner 1985 (S 691.831,11) ermittelt worden sei. Gegen diese dem Beschwerdeführer vorgehaltenen Feststellungen wurden im Berufungsverfahren keine Einwendungen erhoben. Bei dieser Sachlage kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie das Begehren, einen Teilbetrag von S 700.000,-- als uneinbringlich zu behandeln, als unbegründet ansah.

Soweit in der Beschwerde Einwendungen gegen die Entscheidung über den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1985 erhoben werden, wird auf ein nach Ergehen des angefochtenen Bescheides verfaßtes Schriftstück der genannten Krankenanstalt verwiesen. Abgesehen davon, daß das diesbezügliche Vorbringen im Hinblick auf das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot unbeachtlich ist, geht auch aus diesem Schreiben eine Uneinbringlichkeit eines Teiles der Forderungen in Höhe von

S 1,275.400,-- nicht hervor. Im übrigen wird in der Beschwerde offensichtlich völlig übersehen, daß ein allenfalls tatsächlich erfolgter Ausfall von Honorarforderungen keinen Zusammenhang mit den kurz nach dem hier

maßgeblichen Bewertungsstichtag tatsächlich ausbezahlten Honorarbeträgen haben konnte. Die in diesem Zusammenhang in der Beschwerdeschrift aufgestellte Behauptung, der Beschwerdeführer habe 1985 tatsächlich keine Zahlung von der genannten Krankenanstalt erhalten, widerspricht dem Akteninhalt.

4. VERMÖGENSTEUER

Zum sonstigen Vermögen zählen gemäß § 69 Abs. 1 Z. 1 lit. a BewG 1955 verzinsliche und unverzinsliche Kapitalforderungen jeder Art. Im Beschwerdefall kann es keinem Zweifel unterliegen, daß die zu den jeweiligen Stichtagen bestehenden Guthaben des Beschwerdeführers bei der Wiener Ärztekammer und bei der Wiener Gebietskrankenkasse (vgl. die Ausführungen im vorhergehenden Punkt 1) derartige Kapitalforderungen darstellen. Entgegen der vom Beschwerdeführer in der Berufung vertretenen Auffassung kommt es dabei auf eine unmittelbare "Verfügungsmacht" über den Geldbetrag nicht an.

Hinsichtlich der Bewertung der Honorarforderungen (siehe den vorhergehenden Punkt 3) ist auf § 252 Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach der von einem Feststellungsbescheid abgeleitete Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Aus den in Punkt 2 angeführten Gründen war der angefochtene Bescheid insoweit, als darin über Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1984 abgesprochen wurde, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben. Ansonsten war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991. Der Ersatz der Stempelgebühren für Beilagen war nur hinsichtlich der der Beschwerde anzuschließenden Berufungsentscheidung auszusprechen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1991130160.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at