

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

08.06.1979

Geschäftszahl

2042/78

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

2189/78

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Kirschner und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Gaismayer, über die Beschwerde des JA in B, vertreten durch Dr. Michael Zsizsik, Rechtsanwalt in Bruck an der Mur, Roseggerstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat 1, vom 26. Juni 1978, Zl. B 197-2/1977, betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1974, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 3.240,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde über folgenden, vor dem Verwaltungsgerichtshof strittig gebliebenen Sachverhalt abgesprochen:

Der Beschwerdeführer betreibt ein Sägewerk in A bei B, das im Jahre 1974 durch Brand teilweise vernichtet wurde. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wird durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1972) ermittelt. Wegen des Brandschadens erhielt der Beschwerdeführers aus einer Schadensversicherung eine Entschädigung von insgesamt S 273.000,-- (für Betriebsausfall S 85.000,--, für Gewinnausfall S 67.000,-- und für die Abbruchs- und Aufräumungsarbeiten S 121.000,--) ausbezahlt.

Bei einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, daß der Beschwerdeführer aus diesem Anlaß 1974 keine Rücklagenbildung gemäß § 12 Abs. 1 letzter Satz EStG 1972 vornehmen könne. Auch den Antrag des Beschwerdeführers - um den allein es im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geht -, die Entschädigung gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1972 begünstigt zu besteuern und nicht der Gewerbesteuer zu unterziehen, hielt der Prüfer für unbegründet. Ihm folgte das Finanzamt bei der Erlassung der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen erstinstanzlichen Bescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung und führte im Berufungsschriftsatz und in dem Antrag, mit dem er eine in der strittigen Sache ergangene abweisende Berufungsvorentscheidung außer Wirksamkeit gesetzt hatte, im wesentlichen folgendes aus:

Der Argumentation, die Außergewöhnlichkeit von Einkünften sei nur gegeben, wenn sie zu einer für den Betrieb atypischen Zusammenballung von Einnahmen führten, könne nicht beigespflichtet werden, da das Merkmal der Außergewöhnlichkeit "allein durch eine für den Betrieb atypische Zusammenballung von Einkünften charakterisiert" sei. "Die Erfassbarkeit und periodengerechte Abgrenzung aller durch den Brand- und Betriebsausfall entstehenden Aufwände und Erträge" könne keineswegs von vornherein angenommen werden. Außerdem würde sich dabei eine differenzierte Behandlung der Buchführungspflichtigen gegenüber den Einnahmenüberschußrechnern ergeben, die den Sinn der "gemeinsamen Vorschriften" des § 32 EStG 1972 völlig

zuwiderliefe. Gewerbesteuerpflicht sei nicht gegeben, da kein Zusammenhang der Versicherungsentschädigung mit der normalen Tätigkeit eines Sägewerkes bestehe, sodaß die strittigen Einkünfte aus dem Rahmen der Tätigkeit eines Sägewerkes herausfielen. Die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung seien sowohl nach § 37 Abs. 2 Z. 4 (in Verbindung mit § 32 Z. 1) EStG 1972 wie auch nach § 37 Abs. 2 Z. 1 gegeben. Allen drei Entschädigungskomponenten hafte das Merkmal der Außergewöhnlichkeit allein schon wegen höherer Gewalt an. Es handle sich dabei um Vergütungen für Vorgänge, die sich über einen Zeitraum von einigen Jahren erstreckten, "wenngleich die damit zusammenhängenden Aufwände meist weder rechenbar noch getrennt erfaßbar oder gar abgrenzbar" seien. Wollte man eine Abgrenzung fordern, "sollte man fairerweise auch gleich ein entsprechendes Rezept verordnen, wie so etwas wirtschaftlich durchzuführen" sei. in einer Betriebsstillstandsversicherung oder einer Gewinnentgangsversicherung seien auch nicht genau rechenbare Schäden enthalten, wie z. B. Kundenschwund "während dieser Zeit", umständlichere Arbeitsgänge, verstopfte Einstellplätze. Es könne gar nicht einwandfrei festgestellt werden, wann bzw. mit Einbau welcher Maschine oder Anlage der Betriebsstillstand sein Ende finde. Es sei auch nicht ersichtlich, wie eine Gewinnentgangsentschädigung auf die einzelnen Jahre abgegrenzt werden könnte, wenn man Saison- und Konjunkturschwankungen nur einigermaßen berücksichtigen wolle. Ähnlich lägen die Dinge betreffend die pauschale Entschädigung für Aufräumungskosten. Hier stünden außerdem den Entschädigungsbeträgen praktisch keine in die Bücher aufgenommenen Aufwände gegenüber, "da diese Leistungen fast durchwegs in Eigenregie durchgeführt" würden. Es sei auch hier schwer zu sagen, wann die letzte Behinderung ausgeräumt worden sei oder welche zukünftigen Investitionen oder Maschinenmontagen noch mit Resten aus dem Brand "konfrontiert" würden (die Trockenanlage sei erst Ende 1976 wieder in Betrieb gegangen). Das Wesentliche sei nicht so sehr die "Periodenreinheit, sondern die Außerordentlichkeit der Einkünfte".

Mit dem nun angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung im strittigen Punkt keine Folge:

Auf Grund einer Versicherung geleistete Entschädigungen für außerhalb des Geschäftsbetriebes liegende außergewöhnliche Ereignisse könnten zwar ihrem Wesen nach unter § 32 Z. 1 lit. a EStG 1972 fallen, dabei sei aber zu beachten, daß die Tarifbegünstigung gemäß § 37 EStG 1972 nach der ständigen Rechtsprechung (z. B. Verwaltungsgerichtshofurteil vom 6. April 1971, Zl. 1063/69; vom 2. Juli 1969, Zl. 471/69, usw.) das Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Einkünften voraussetze. Grundsätzlich gehörten Entschädigungen, die im Rahmen eines Gewerbebetriebes erzielt würden, nicht zu den Entschädigungen im Sinne des § 32 Z. 1 EStG 1972

(z. B. Verwaltungsgerichtshofurteil vom 30. Juni 1970, Zl. 974/70, usw.). Es müßten nämlich die begünstigungsfähigen Einkünfte aus der Versicherungsentschädigung zu einer für den Gewerbebetrieb atypischen Zusammenballung von Einnahmen führen. Bei buchführenden Gewerbetreibenden, wo die Ansprüche aus einer Gewinnausfallversicherung ohnehin periodengerecht erfaßbar seien, könne es schon aus diesem Grund zu keiner atypischen Einnahmenezusammenballung und sohin zu keiner Tarifbegünstigung nach § 37 EStG 1972 kommen. Aber auch der Vergleich der Gewinne, z. B. in den der Betriebsprüfung unterzogenen Jahren 1972 bis 1974 gebe überhaupt keinen Anhaltspunkt dafür, daß im Streitjahr 1974 durch die gegenständliche Versicherungsentschädigung etwa eine Zusammenballung von Einkünften eingetreten wäre. Eine differenzierte Behandlung der buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen gegenüber Einnahmenüberschubrechnern sei schon deshalb nicht gegeben, weil bei buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen in der Regel keine Einnahmengkumulierung entstehen könne. Gegen die Einwände des Beschwerdeführers, daß in diesem Falle die "Außerordentlichkeit" der Versicherungseinkünfte schon allein durch das Brandereignis gegeben sei, spreche eindeutig die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z. B. Erkenntnis vom 6. April 1971, Zl. 1063/69, etc.), wonach von außerordentlichen Einkünften überhaupt nur dann die Rede sein könne, wenn die Einkünfte als Ergebnis mehrjähriger Vorgänge anzusehen seien und nur zusammengeballt in einem einzigen Jahr anfielen. Daß dieser Umstand hier gegeben sei, leuchte aus dem ganzen Verfahren nicht hervor. Darüber hinaus sei bei Verteilung solcher Einkünfte etwa auf nur zwei Jahre die gegenständliche Tarifbegünstigung schon nicht mehr anzuwenden. Den streitgegenständlichen Versicherungsentschädigungen fehle daher das im § 37 Abs. 1 EStG 1972 essentiell normierte Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Die Versicherungsentschädigung sei unbestritten im Rahmen des gewerblichen Sägewerksbetriebes angefallen. Die gesamte Entschädigung gehöre daher gemäß § 32 Z. 1 lit. a EStG 1972 zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Dazu gehörten auch die Abbruchs- und Aufräumungskosten, wenn auch die Aufräumungsarbeiten vom Steuerpflichtigen durchgeführt worden seien und daher diesen Entschädigungsbeträgen keine entsprechenden Aufwandsposten gegenüberstünden; andernfalls würden diese Aufwendungen selbst nach Ansicht des Beschwerdeführers nämlich Betriebsausgaben darstellen. Die Einwendungen des Beschwerdeführers, daß die in Rede stehenden Versicherungsentschädigungen für die Berechnung der Gewerbesteuer auszuschneiden wären, da es sich dabei um außerordentliche Einkünfte handle, gingen sohin ins Leere.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Beschwerdeführer begehrt die Anwendung des begünstigten Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 EStG 1972 für außerordentliche Einkünfte. Was zu den außerordentlichen Einkünften in diesem Sinn gehört, ergibt sich aus Absatz 2 leg. cit. Die dort aufgezählten Ziffern 2, 3 und 5 kommen im Beschwerdefall sachverhaltsmäßig von

vornherein nicht in Betracht. Der Beschwerdeführer stützt sich auf die Ziffern 1 und 4. Ein Anwendungsfall des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 ist indes ebenfalls ohne nähere Untersuchung auszuschließen, weil unter diese gesetzliche Vorschrift nur Einkünfte fallen, welche die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt. Die strittige Entschädigung ist jedoch weder eine **Entlohnung**, noch das Entgelt für eine mehrjährige **Tätigkeit**.

Somit bleibt zu prüfen, ob eine **Entschädigung** im Sinne des § 32 Z. 1 EStG 1972 vorliegt (§ 37 Abs. 2 Z. 4 leg. cit.). Zu den Entschädigungen gemäß § 32 Z. 1 EStG 1972 zählen solche, die gewährt werden

- a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen, oder
- b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder
- c) für die Aufgabe von Bestandrechten, sofern der Bestandgegenstand enteignet wird oder seine Enteignung nachweisbar unmittelbar droht, oder
- d) für die Aufgabe von Bestandrechten, deren zwangsweise Auflösung im Hinblick auf die künftige Verwendung des Bestandgegenstandes für einen Zweck, für den Enteignungsrechte in Anspruch genommen werden könnten, nachweisbar unmittelbar droht.

Von den strittigen Beträgen, die der Beschwerdeführer erhalten hat, kämen nur die für "Betriebsausfall" und "Gewinnausfall" in Frage. Der Ersatz der Kosten für "Abbruchs- und Aufräumungsarbeiten" ist als reiner Kostenersatz tatbestandsmäßig keine Entschädigung für entgangene oder entgehende **Einnahmen**.

Die belangte Behörde stellte jedoch die Anwendbarkeit der vom Beschwerdeführer angestrebten Tarifbegünstigung auch für jene Komponente der Versicherungsleistung in Abrede, die für den Gewinn- und Betriebsausfall geleistet worden ist. Sie beruft sich dabei auf hg. Rechtsprechung, wonach es an der Außergewöhnlichkeit mangle. Richtig ist, daß der Verwaltungsgerichtshof in mehreren zu früheren Einkommensteuergesetzen ergangenen Erkenntnissen die Rechtsmeinung vertrat, daß Entschädigungen, die im Rahmen von Gewinnbetrieben erzielt werden, nicht zu den Entschädigungen im Sinne des § 24 Z. 1 EStG 1967 (bzw. EStG 1953) gehören (vgl. z. B. das Erkenntnis vom 20. Mai 1970, Zl. 55/69, Slg. Nr. 4088/F). Demgegenüber führen Schubert-Pokorny-Schuch auf S. 824 ihres Einkommensteuerhandbuches zutreffend folgendes aus:

"Aus den neugeschaffenen lit. c und d des § 32 Z. 1 ist jedoch für den zeitlichen Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1972 zu schließen, daß § 32 Z. 1 nicht allein eine ergänzende Zurechnungsvorschrift darstellt, sondern auch als eine Norm gedacht ist, welche den in § 32 Z. 1 angeführten Entschädigungen zusammen mit § 37 Abs. 2 Z. 4 den ermäßigten Steuersatz verschaffen soll; denn die Entschädigungen für die Aufgabe von Bestandrechten wurden nicht deshalb im Finanz- und Budgetausschuß des Nationalrates in § 32 Z. 1 aufgenommen, weil ihre Besteuerung als betriebliche Einnahmen nicht schon nach den allgemeinen Bestimmungen über die Einkünfte zweifelsfrei möglich gewesen wäre, sondern vielmehr allein aus dem Grund der steuerlichen Begünstigung nach § 37. Die Bedeutung des § 32 Z. 1 ist sohin neben seiner bisherigen, die §§ 21 bis 31 ergänzenden und klarstellenden Funktion auch darin zu sehen, daß die in ihm angeführten Entschädigungen mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sind ... Fällt eine Entschädigung unter § 32 Z. 1, dann kann ihr nicht mit der Begründung der ermäßigte Steuersatz versagt werden, daß für die Entschädigung eigentlich schon nach einer anderen einkommensteuerlichen Vorschrift - insbesondere als Betriebseinnahme - die Steuerpflicht gegeben gewesen wäre."

Allerdings vertreten auch die genannten Autoren a.a.O. in Übereinstimmung mit der hg. Judikatur die Rechtsansicht, daß die Anwendung der gegenständlichen Tarifbegünstigung nur dann zum Tragen kommt, wenn es sich um die **Zusammenballung** von Einkünften in einem Veranlagungsjahr handelt. Denn der einzig erkennbare Zweck der Vorschrift des § 37 Abs. 1 EStG 1972 ist die Herbeiführung einer Progressionsmilderung, die dann Platz greifen soll, wenn eine Entschädigung in einem Jahr zu versteuern ist, aber das Äquivalent für sonst in einem mehrjährigen Zeitraum versteuernde Einnahmen darstellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 1977, Zl. 1173/77, Slg. 5181/F). Nun verneint die belangte Behörde den Charakter der strittigen Zahlungen gerade aus dieser Sicht, weil sie der Meinung ist, daß bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ganz allgemein "die Ansprüche aus einer Gewinnausfallversicherung ohnehin periodengerecht erfaßbar" seien. Dies ohne auf die vom Beschwerdeführer schon im Berufungsverfahren aufgeworfene Frage einzugehen, wie denn eine derartige Periodenabgrenzung - d.h. eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende und die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätze berücksichtigende Verlagerung der Gewinnentschädigung in verschiedene Jahre im konkreten Fall vorzunehmen wäre. In diesem Punkt ist der belangten Behörde ein auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung beruhender Verfahrensmangel unterlaufen. Die belangte Behörde hätte nämlich feststellen müssen, ob der als Betriebseinnahme zu behandelnde Ersatz für Betriebsstilllegung und Gewinnentgang tatsächlich eine Abgeltung dieser Ausfälle über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr darstellt. Bejahendenfalls wäre weiters festzustellen gewesen, ob nach den erwähnten Grundsätzen bei dem im gegebenen Fall vorliegenden Sachverhalt die Möglichkeit bestanden hat, den Ersatz für Betriebsstilllegung und Gewinnentfall im Rahmen der Gewinnermittlung auf mehrere Jahre zu verteilen. Hätte sich dabei ergeben, daß die Ersatzleistung ein Äquivalent für eine mehrjährige Betriebsbeeinträchtigung ist, und eine den wirtschaftlichen Gegebenheiten

Rechnung tragende Periodenabgrenzung nicht möglich ist, dann - und allerdings nur dann - wäre der Anwendung des § 37 Abs. 2 Z. 4 EStG 1972 nach dem weiter oben Gesagten nichts im Wege gestanden.

Bei dieser Betrachtungsweise sei erwähnt, daß es in der Frage der Behandlung von Entschädigungen im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 4 EStG 1972 letztlich zu keinen unterschiedlichen Ergebnissen zwischen den verschiedenen Gewinnermittlungsarten kommt: Ist die Entschädigung nur der Ausgleich eines bloß ein Jahr treffenden Schadens, ist die Anwendung des begünstigten Steuersatzes ausgeschlossen. Betrifft der Schadensausgleich einen längeren Zeitraum und ist bei Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung eine Verteilung des Entschädigungsbetrages auf mehrere Jahre nicht möglich, so ist die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 1 EStG 1972 ebenso gegeben wie bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 leg. cit. Ist schließlich bei Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung eine Verteilung durch Abgrenzung der Entschädigungsleistung auf mehrere Wirtschaftsjahre zulässig oder sogar geboten, dann wird bei dieser Gewinnermittlungsart dadurch eine vom Gesetz nicht gewollte Progressionsspitze letztlich durch die Art der Gewinnermittlung ebenso beseitigt, wie es in einem solchen Fall bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 im Wege der Tarifbegünstigung erreicht wird.

Was die gewerbesteuerliche Behandlung der gegenständlichen Entschädigung anlangt, ist die Beschwerde nicht im Recht. Ungeachtet der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 37 Abs. 2 Z. 4 EStG 1972 auch auf Entschädigungen, die in einem aufrechten Gewerbebetrieb anfallen, unterliegen sie gerade mangels einer die Gewerbesteuerpflicht zum Erlöschen bringenden Betriebseinstellung - da keine gewerbesteuerliche Tarifbegünstigung vorgesehen ist - voll dieser Steuer. Es verhält sich bei solchen im stehenden Gewerbebetrieb anfallenden Einnahmen durchaus anders als bei Gewinnen anlässlich von Betriebsveräußerungen oder solchen Entschädigungen, die, weil, ein Gewerbebetrieb überhaupt nicht (mehr) besteht, bloß auf Grund der ausdrücklichen Regelung im § 32 EStG 1972 **einkommensteuerlich** den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden.

Die Beschwerde erweist sich somit nur zum Teil begründet. Dennoch mußte der angefochtene Bescheid zur Gänze gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben werden, weil eine gegebenenfalls vorzunehmende Gewinnänderung des Streitjahres durch Einsetzung von Abgrenzungsposten auch den für die Gewerbesteuer maßgebenden Gewinn beeinflussen würde.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 542/1977.

Wien, am 8. Juni 1979

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1979:1978002042.X00