

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

25.10.1994

**Geschäftszahl**

90/14/0184

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fichtner, über die Beschwerde des J in G, vertreten durch Dr. K, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 21. Juni 1990, Zl. 4/35/3-BK/D-1990, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1986, 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 für eine Versicherungsanstalt tätig. Vertragliche Grundlage für seine Tätigkeit waren ein "Vertretervertrag" vom 1. Juni 1965 und ein mit 1. August 1976 abgeschlossener "Dienstvertrag" (der u.a. den Hinweis enthielt, daß der Beschwerdeführer seit 1. Jänner 1965 Angestellter des Außendienstes der Versicherungsanstalt sei).

Im "Vertretervertrag" hatte der Beschwerdeführer "nebenberuflich und selbständig" die Vertretung der Versicherungsanstalt für die Ortsgemeinde seines Wohnsitzes übernommen und sich dabei verpflichtet, in allen von der Versicherungsanstalt betriebenen Versicherungszweigen Verträge aus eigener Initiative zu vermitteln und die Versicherungsanstalt bei der Pflege, Erhaltung und Ausweitung dieses Kundenstockes zu unterstützen (Punkt I. 1. und 2. des "Vertretervertrages"). Die Gesamtheit der vom Beschwerdeführer abgeschlossenen und diesem zur Betreuung übertragenen Versicherungsverträge wurde im Vertrag (Punkt I 3.) als "eigener Stock" bezeichnet. Nach dem "Dienstvertrag" oblag dem Beschwerdeführer die Betreuung und Überwachung aller nebenberuflichen Vertreter sowie die "Pflege des Versicherungsstockes" des näher bezeichneten (auch die Wohnsitzgemeinde des Beschwerdeführers umfassenden) "Inspektoratsgebietes" (Punkte I. und II. des "Dienstvertrages").

Die Einkünfte des Beschwerdeführers (im "Vertretervertrag" waren Abschluß- und Betreuungsprovisionen, im "Dienstvertrag" neben einem Monatsgehalt "Inspektorenprovisionen" vereinbart) wurden jeweils zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt; von der Versicherungsanstalt wurde der Lohnsteuerabzug durchgeführt.

Punkt II. des "Vertretervertrages" regelte die Rechte und Pflichten bei Beendigung des Vertreterverhältnisses. Punkt II. 4. sah dazu grundsätzlich von seiten der Anstaltsdirektion eine Ablöse für den "eigenen Stock" des Beschwerdeführers vor. Bezüglich der Höhe dieser sogenannten "Stockablöse" war folgendes vereinbart:

- a) Wenn die Betreuung des Stockes durch Sie die Dauer von 10 Jahren nicht erreicht hat, so liegt es im freien Ermessen der Anstaltsdirektion, ob und in welcher Höhe eine Stockablöse gewährt wird.
- b) Bei einer DAUER DER BETREUUNG VON 10 - 15 JAHREN BETRÄGT die Stockablöse DAS DREIFACHE DER BETREUUNGSPROVISIONEN, die bei Nichtbeendigung des Vertreterverhältnisses in dem der Auflösung des Vertreterverhältnisses folgenden Jahr zu leisten wären, VERMINDERT UM EINEN 20 %IGEN ABZUG. Bei Versicherungsverträgen sämtlicher Kfz.-Sparten beträgt die Stockablöse nicht das Dreifache, sondern das Zweifache der Betreuungsprovisionen.

- c) Hat die Dauer der BETREUUNG 15 JAHRE ÜBERSTIEGEN, SO ENTFÄLLT DER 20 %IGE ABZUG.
- d) Wird das Vertreterverhältnis durch Ihren Tod aufgelöst, so stehen Ihrer Sie überlebenden Ehegattin 3/4 des sich nach den Punkten a - c jeweils ergebenden Betrages unter der Voraussetzung zu, daß die Ehe zum Zeitpunkt Ihres Todes aufrecht war und mindestens durch 5 Jahre bestanden hat."

Anläßlich der Beförderung des Beschwerdeführers zum Bereichsleiter des Außendienstes der Versicherungsanstalt mit 1. Oktober 1986 wurde der "Vertretervertrag" vom 1. Juni 1965 aufgelöst. Damit kam es zur Bezahlung der darin vereinbarten Stockablöse im Gesamtbetrag von S 674.668,--. Das diesbezügliche von der Versicherungsanstalt an den Beschwerdeführer gerichtete Schreiben vom 15. Oktober 1986 hatte folgenden Wortlaut:

"Sehr geehrter Herr Disponent

Mit der Übernahme des neuen Aufgabenbereiches als Viertelleiter und der damit verbundenen Dienstvertragsregelung ist auch der Vertretervertrag aufgelöst.

Die anläßlich der Beendigung dieser nebenberuflichen Betreuung des eigenen Stockes auf Provisionsbasis zustehende Stockablöse wird einvernehmlich, wie folgt, abgegolten.

- a) Für das an andere Vertreter abgegebene Prämienvolumen mit dem 2-fachen aus KFZ-Sparten und dem 3-fachen aus Nicht-KFZ-Sparten. Es sind dies S 459.124,--
- b) Für das Prämienvolumen, welches Sie gemäß Pkt. II/4 des Dienstvertrages behalten, erhalten Sie das 1- bzw. 2-fache.\*Die Differenz auf das 2- bzw. 3-fache der Jahresbetreuungsprovision wird durch die gesetzliche Abfertigung aus dem nunmehrigen Dienstvertrag ausgeglichen. \*) = S 215.544,-- (S 91.719,-- x 2 + S 32.106)"

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1986 beantragte der Beschwerdeführer für einen Teilbetrag der Stockablöse in Höhe von S 604.543,-- die Zuerkennung des begünstigten Steuersatzes gemäß S 37 Abs. 1 EStG 1972. Es handelte sich dabei um jenen Betrag, der infolge Überschreiten des "Jahressechstels" nicht mit den begünstigten Steuersätzen des § 67 Abs. 1 EStG 1972, sondern nach dem allgemeinen Lohnsteuertarif versteuert worden war.

Das Finanzamt stellte im Einkommensteuerbescheid vom 26. Jänner 1989 fest, daß die Voraussetzungen für die Gewährung der beantragten Tarifbegünstigung nicht gegeben seien. Bei der Stockablöse handle es sich um sonstige Bezüge, die unter § 67 EStG 1972 fielen. Auf derartige Einkünfte sei nach dem letzten Satz des § 37 Abs. 1 EStG 1972 - in der für das Veranlagungsjahr geltenden Fassung - der ermäßigte Steuersatz nicht anzuwenden.

In der Berufung wurde die Behandlung der Stockablöse als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angefochten. Es wurde beantragt, die gegenständliche Stockablöse im Rahmen von Einkünften aus Gewerbebetrieb nach Abzug des Freibetrages von S 100.000,-- gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1972 als begünstigten Veräußerungsgewinn gemäß § 37 EStG 1972 zu behandeln. Der Beschwerdeführer habe aufgrund des "Vertretervertrages" vom 1. Juni 1965 geduldet, daß sein eigener Kundenstock seitens der Versicherungsanstalt "bearbeitet" werde. Es habe sich daher bis zur Beendigung des Vertragsverhältnisses im Jahr 1986 um einen Gewerbebetrieb gehandelt, welcher anläßlich des Zustandekommens des Dienstvertrages vom 1. Oktober 1986 veräußert worden sei. Es könne sich demnach nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handeln, sodaß auch § 67 EStG 1972 nicht anwendbar sei. Die Vorgangsweise des Lohnbüros der Versicherungsanstalt sei unrichtig gewesen.

In der Folge führte die Abgabenbehörde erster Instanz zur Beurteilung der Einkünfte des Beschwerdeführers aus der Tätigkeit für die Versicherungsanstalt ein Ermittlungsverfahren durch. Auf entsprechende Auskunftersuchen teilte die Versicherungsanstalt mit, daß der Beschwerdeführer neben seinen dienstvertraglichen Verpflichtungen als Gebietsleiter auch Direktgeschäfte für das Unternehmen zu vermitteln gehabt habe. Er habe dafür keine Spesenersätze (etwa für Reisekosten) erhalten, und das vergütete monatliche Fahrtenpauschale habe lediglich den Aufwand für seine Tätigkeit als Gebietsleiter beinhaltet. Es habe sich bei der "aquisitorischen Tätigkeit auf eigene Rechnung" um eine von den üblichen dienstvertraglichen Pflichten abgegrenzte Tätigkeit gehandelt. Es sei dem Beschwerdeführer auch grundsätzlich nicht frei gestanden, seine Tätigkeit als "Ortsvertreter" auch während seiner Dienstzeit als "Gebietsleiter" auszuüben (Antwortschreiben vom 8. Juni 1989). Mit dem Anwachsen des selbstgeworbenen Kundenstockes habe sich für die Versicherungsanstalt die Schwierigkeit ergeben, die beiden Arten der Tätigkeiten voneinander abzugrenzen. Trotz Bestehens der beiden getrennten Verträge (Dienstvertrag und Vertretervertrag) seien deshalb "auch die

Provisionen für das eigene Geschäft" Lohnversteuert worden. Analog zu dieser Vorgangsweise sei auch die Versteuerung der Stockablöse zu sehen (Antwortschreiben vom 21. August 1989).

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 1989 führte der Beschwerdeführer u.a. aus, die zu klärende Rechtsfrage bestehe nur darin, ob die Stockablöse im Rahmen von gewerblichen oder nichtselbständigen Einkünften "abzuwickeln" sei. Er sei der Meinung, daß grundsätzlich die Stockablöse schon bei der Vertragserrichtung zugestanden sei, wobei es zum Zufluß "eben erst im Jahre 1986 gekommen" sei. Die Bezüge von der Versicherungsanstalt stellten "zwangsläufig Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dar", nur die Stockablöse stehe außerhalb eines Dienstvertrages, weil als nichtselbständig Tätiger kein Anspruch auf einen "good will" aus dem "arbeitgebenden Unternehmen" bestehen könne.

Nach Ergehen einer eingehend begründeten abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der über Antrag des Beschwerdeführers durchgeführten mündlichen Verhandlung wurden seitens des Beschwerdeführers zum festgestellten Sachverhalt keine Einwendungen erhoben. Es wurden die (alternativen) Anträge gestellt auf erklärungsgemäße Veranlagung, falls Einkünfte aus Gewerbebetrieb angenommen würden, Anwendung der §§ 24 und 37 EStG 1972 und, falls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angenommen würden, Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 wegen Nichtanwendbarkeit des § 67 EStG 1972, weil die Stockablöse - mangels Vorliegens eines arbeitsrechtlichen Titels - einen laufenden Bezug darstelle.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Im Beschwerdefall sei unbestritten, daß der Beschwerdeführer als Gebietsleiter in einem Dienstverhältnis stehe. Strittig sei, ob die daneben ausgeübte Tätigkeit als Ortsvertreter eine selbständige gewerbliche Tätigkeit gewesen sei bzw. ob die Stockablöse getrennt von den im Rahmen des Dienstverhältnisses bezahlten Bezügen zu beurteilen sei. Als Ortsvertreter habe sich der Beschwerdeführer verpflichtet, in allen von der Anstalt betriebenen Versicherungszweigen Verträge aus eigener Initiative zu vermitteln und diese bei der Pflege, Erhaltung oder Ausweitung des Geschäftsstockes zu unterstützen. Zu seinen Aufgaben als Gebietsleiter habe auch die Pflege des Versicherungsstockes des Inspektoratsgebietes gehört. Demnach habe dem Beschwerdeführer die Aufgabe obliegen, für die Erhaltung und Vergrößerung des Versicherungsstockes laufend Sorge zu tragen und die dazu notwendigen Arbeiten, Besuche und Berichte gewissenhaft durchzuführen. Der Arbeitgeber habe hiezu im Schreiben vom 8. Juni 1989 ausgeführt, der Berufungswerber habe in seiner Funktion als Gebietsleiter für die Vermittlung von Versicherungsverträgen und für die Betreuung von Kunden zu sorgen gehabt, soweit es sich um das Geschäft seiner unterstellten Vertreter gehandelt habe. Es sei daher festzustellen, daß die Pflege des Kundenstockes bei beiden Tätigkeiten im Vordergrund gestanden sei. Dieses Faktum sei auch den vorgelegten Reiseaufzeichnungen sowie den für den Arbeitgeber geführten Tätigkeitsberichten zu entnehmen. Nach diesen Aufzeichnungen sei der Beschwerdeführer in den Monaten Jänner bis September 1986 nämlich an fast allen Arbeitstagen im Außendienst tätig gewesen. Außerdem könne nach Auffassung des Berufungssenates aufgrund der vorgelegten Aufzeichnungen nicht von einer exakten zeitlichen Trennung der beiden Aufgabenbereiche ausgegangen werden. Aus diesen Unterlagen sei nämlich nur ein relativ geringer Zeitaufwand für die Tätigkeit als Ortsvertreter herauszulesen, obwohl der Anteil der Provisionseinnahmen an den Gesamtbruttoeinnahmen in den Jahren 1980 bis 1985 durchschnittlich 29 % betragen habe. Der Beschwerdeführer habe zwar als Ortsvertreter unmittelbar keine Reisekostenersätze erhalten, als Gebietsleiter habe er aber ohnehin an fast allen Arbeitstagen die höchstmöglichen Diäten und zum anderen ein versteuertes monatliches Fahrtenpauschale (monatlich S 5.520,- - d.s. ca. 1.500 km) ausbezahlt erhalten, das so bemessen gewesen sei, daß damit auch ein wesentlicher Teil der nicht als Gebietsleiter durchgeführten Fahrten abgegolten worden sei. Eine Ähnlichkeit zwischen den beiden Tätigkeiten sei auch hinsichtlich der Art der Entlohnung festzustellen, weil auch bei der Entlohnung als Gebietsleiter die Provisionen den Hauptbestandteil des Gehaltes bildeten. Die Zusammenrechnung der als Ortsvertreter erzielten Provisionen mit dem Entgelt als Gebietsleiter unter einen einheitlichen lohnsteuerpflichtigen Monatslohn durch den Arbeitgeber sei unter der Berücksichtigung dieser Umstände zu Recht erfolgt. Dies sei vor allem aufgrund des engen wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Haupt- und Nebentätigkeit und deren tatsächlicher Ausübung abzuleiten. Gehe man von dieser Rechtsauffassung aus, so könne auch die Stockablöse nicht mehr als außerhalb der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugeflossen angesehen werden. Ein sonstiger Bezug bleibe auch ein solcher, wenn er bloß zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Lohn zuzuschlagen sei.

In der Beschwerde wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheid geltend gemacht. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht "auf ein gesetzmäßiges Abgabeverfahren, insbesondere auf Anwendung der Tarifbegünstigung im Sinne des § 37 Abs. 1 EStG 1972" verletzt.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in der Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Arbeitslohn kann als laufender oder als sonstiger Bezug gezahlt werden. Als sonstige Bezüge im Sinn des § 67 EStG 1972 sind solche anzusehen, die ihrem Wesen nach nicht zum laufenden Arbeitslohn gehören, die also nicht regelmäßig und nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden. Können Bezüge dem laufenden Arbeitslohn nicht hinzugerechnet werden, handelt es sich um sonstige Bezüge. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnanteile charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden

Bezug bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muß (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. April 1989, 86/14/0027). Sonstige Bezüge müssen durch vertragliche Festsetzung (wobei die Bezeichnung des Vertrages und dessen nähere bürgerlichrechtliche Qualifikation ohne Belang ist) und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sein. Zu den sonstigen Bezügen gehören auch Stockablösen, durch die Folgeprovisionsansprüche aus der Betreuung des Eigenstockes eines nichtselbständig tätigen Versicherungsvertreters in Form einer Einmalzahlung abgegolten werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 8 zu § 67). Diese Stockablösen sind keine Zahlungen für die Ablöse eines "good will" des nichtselbständigen Versicherungsvertreters, sondern stellen die in einem Jahr erfolgte Ablöse des Anspruches auf künftige Zahlungen aus dem Titel der Folgeprovisionen als Abgeltung für vergangene Dienstleistungen und damit eine Entlohnung für eine Tätigkeit dar, die sich über mehrere Jahre erstreckte (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Jänner 1974, 1276/73). Die Einkünfte aus einer Stockablöse sind damit auch einheitlich mit dem zugrundeliegenden Dienstverhältnis zu beurteilen und nicht etwa als Einkünfte aus einer gesonderten gewerblichen Tätigkeit abzuspalten, wofür sich im übrigen auch nach dem vorgelegten Vertrag vom 1. Juni 1965 kein Anhaltspunkt bietet.

Gemäß § 47 Abs. 3 EStG 1972 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Diese Legaldefinition enthält somit zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. So kann sich z.B. die Weisungsgebundenheit bei leitenden Angestellten auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränken, ohne den Arbeitsablauf detailliert zu regeln. Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers wird dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung, zu der der Arbeitnehmer verpflichtet ist, überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zugerechnet werden können, erbracht wird (z.B. Heimarbeit, Vertretertätigkeit). Das an sich für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit sprechende Merkmal des Unternehmensrisikos, wonach sich Erfolg und Mißerfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirken, kann in gewissem Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg seines Arbeitgebers beteiligt ist (vgl. dazu z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Dezember 1992, 88/14/0115).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist. Wenn es - wie allgemein für die Vertretertätigkeit - üblich ist, daß auch angestellte Vertreter mit Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse, unter denen sie tätig werden, den wirtschaftlichen Erfolg ihrer Tätigkeit weitgehend selbst bestimmen können, so spricht dies nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Im Beschwerdefall hat die Versicherungsanstalt sowohl die Provisionseinkünfte aus dem "Vertretervertrag" als auch die ebenfalls im wesentlichen aus Provisionseinnahmen bestehenden Einkünfte aus dem "Dienstvertrag" wegen "mangelnder Abgrenzbarkeit" als lohnsteuerpflichtige nichtselbständige Einkünfte beurteilt. Auch der Beschwerdeführer spricht in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 1989 - abgesehen von der Stockablöse - von "zwangsläufigen" Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Wenn die belangte Behörde dieser Beurteilung und nicht der erstmals im Berufungsverfahren aufgestellten Behauptung hinsichtlich Vorliegens von gewerblichen Einkünften aus dem "Vertretervertrag" gefolgt ist, kann darin nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Unbestritten hat die belangte Behörde eine tatsächliche funktionelle und zeitliche Überschneidung der gegenüber demselben Auftraggeber durchgeführten Vertretertätigkeiten festgestellt. Dazu ist festzuhalten, daß die Begründung des angefochtenen Bescheides im wesentlichen inhaltlich ident mit der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ist und diese sowohl im Vorlageantrag als auch in der mündlichen Verhandlung vom Sachverhalt her unbestritten geblieben ist (zum Charakter einer Berufungsvorentscheidung als Vorhalt, wonach dann, wenn der Abgabepflichtige den in der Berufungsvorentscheidung erwähnten Fakten nicht entgegentritt, diese als richtig angenommen werden können, vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. März 1994, 93/16/0163, und vom 5. Oktober 1994, 92/15/0230). Von Bedeutung ist auch die ebenfalls unbestritten gebliebene Feststellung bezüglich der mangelnden bzw. doch zumindest stark eingeschränkten Risikotragung des Beschwerdeführers auf der Ausgabenseite. Abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer selbst nicht einmal der angeblich gewerblichen Tätigkeit zuordenbares Betriebsvermögen oder angefallene Betriebsausgaben behauptet hat, hat dazu die belangte Behörde festgehalten, daß durch die bezahlten "höchstmöglichen" Diäten und das monatliche Fahrtenpauschale ein wesentlicher Teil der nicht als Gebietsleiter durchgeführten Fahrten abgegolten war.

Der mit Wirkung vom 1. Jänner 1982 durch das Abgabenänderungsgesetz 1981, BGBl. Nr. 620, dem § 37 Abs. 1 EStG 1972 angefügte letzte Satz hatte zur Folge, daß § 37 leg. cit. auf unter die Bestimmung des § 67 EStG 1972 fallende Einkünfte nicht mehr anzuwenden war. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 19. März 1987, G 269/86-8 ua, die Bestimmung des § 37 Abs. 1 letzter Satz EStG 1972 i.d.F. des Abgabenänderungsgesetzes 1981 mit Ablauf des 31. Dezember 1987 als verfassungswidrig aufgehoben (vgl. die Kundmachung BGBl. Nr. 432/1987). Dadurch wurde diese verfassungsrechtlich unangreifbar. Sie ist gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände, somit auch auf den Beschwerdefall, weiterhin anzuwenden (vgl. wiederum das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. April 1989, 86/14/0027).

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als begründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.