

TE Vwgh Erkenntnis 1987/5/20 86/13/0088

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.05.1987

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §293;

BAO §307 Abs1;

EStG 1972 §2;

1. BAO § 293 heute
2. BAO § 293 gültig ab 01.01.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
3. BAO § 293 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
4. BAO § 293 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 307 heute
2. BAO § 307 gültig ab 26.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
3. BAO § 307 gültig von 26.06.2002 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 307 gültig von 30.12.1989 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
5. BAO § 307 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. EStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 2 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rat Dr. Papierer, über die Beschwerde des Dr. RF in W, vertreten durch Dr. Thomas Wanek, Rechtsanwalt in Perchtoldsdorf, Hochstraße 31, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 5. Mai 1986, Zl. 6/3-3471/85, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1982 und hinsichtlich der Gewerbesteuer für die Jahre 1979 und 1980, die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1983 sowie die Berichtigung des Bescheides hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1979, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird insoweit, als darin die Berufung gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1979 als unbegründet abgewiesen und die Berufung gegen den Berichtigungsbescheid

hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1979 zurückgewiesen wurde, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.350,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der im Jahre 1915 geborene Beschwerdeführer ist Arzt. Nachdem seine Gattin im Jahre 1974 ihre diesbezügliche Tätigkeit krankheitshalber hatte einstellen müssen, betrieb der Beschwerdeführer seit Juli 1975 mit eigenem Gewerbeschein neben seiner ärztlichen Tätigkeit das "Appartementhaus H", welches als Pension für ältere Menschen geführt wurde. Aus dieser Tätigkeit erklärte der Beschwerdeführer in den folgenden Jahren ausschließlich Verluste aus Gewerbebetrieb. Im Jahre 1978 wurde der Betrieb des Appartementhauses eingestellt und ruht seither. Im Jahre 1980 kündigte der Beschwerdeführer eine Neueröffnung des Betriebes in Form einer Frischzellenbehandlungsstation an. Dazu kam es jedoch - u.a. wegen des 1981 erfolgten Ablebens der Gattin des Beschwerdeführers und nachfolgender Erbstreitigkeiten, welche auch die Liegenschaft in H betrafen - in der Folge nicht.

Im Zuge einer die Streitjahre 1979 bis 1983 umfassenden Betriebsprüfung betreffend dieses Appartementhaus hielt der Prüfer in seinem Bericht u.a. fest:

"Tz. 7 Umsatz- und Gewinnfeststellungen

Die Erfolgsergebnisse des Appartementhauses, dessen aktiver Betrieb seit dem Jahr 1978 ruht, bzw. ab diesem Jahr keine Erlöse mehr erzielt werden, betragen:

1975 Verlust

250.550,--

1976 -"-

98.581,--

1977 -"-

7.448,--

1978 -"-

459.345,--

1979 -"-

300.613,--

1980 -"-

375.065,--

1981 -"-

365.985,--

1982 -"-

251.448,--

1983 -"-

167.359,--

Die Fortführung des Betriebes war nur dadurch möglich, da der Steuerpflichtige aus seiner gutgehenden Arztpraxis laufend Einlagen einbrachte. Hätte der Steuerpflichtige Fremdkapital für die Erhaltung des Appartementhauses verwenden müssen, wären die erklärten Verluste durch die anfallenden Zinsen und sonstigen Geldkosten noch bedeutend höher ausgefallen.

...

Durch den Tod der Ehegattin im Jahre 1981 ergaben sich bis dato ungeklärte Vermögensverhältnisse. Da nach Ansicht der BP einerseits fraglich ist

1.) ob es grundsätzlich zu einer Eröffnung eines Betriebes kommt (was nur wieder mittels höherer Investitionen möglich ist)

2. ob möglicherweise ein neuer Betrieb mit anderen Eigentumsverhältnissen entstehen wird

und andererseits der aktive Betrieb 1978 eingestellt worden ist, gelangt die BP zur Ansicht, daß im gegenständlichen Fall überhaupt kein "Betrieb" vorhanden ist. Da wirtschaftlichen Grundsätzen nicht Rechnung getragen wird - somit auch die Gewinnerzielungsabsicht als aufgegebenen betrachtet werden kann - ist das "Appartementhaus" nicht mehr als Einkunftsquelle im Sinne des EStG anzusehen. Vielmehr dürfte es sich im gegenständlichen Fall um die Verwaltung von Vermögen handeln. Die BP geht davon aus, daß das bisherige Betriebsvermögen in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang ins Privatvermögen überführt worden ist und daher eine Betriebsaufgabe mit Beginn des Jahres 1979 vorliegt. Da somit für die Folgejahre kein Gewerbebetrieb vorhanden ist, können auch keine diesbezüglichen Betriebsausgaben anerkannt werden."

In Tz. 8 seines Berichtes ermittelte der Prüfer den Veräußerungsgewinn aus der Betriebsaufgabe per 1. Jänner 1979 mit 449.512,-- woraus sich nach Abzug des Freibetrages von 100.000,-- "Einkünfte, auf die § 37 EStG anzuwenden ist", in der Höhe von S 349.512,-- ergaben. In Tz. 8 seines Berichtes ermittelte der Prüfer den Veräußerungsgewinn aus der Betriebsaufgabe per 1. Jänner 1979 mit 449.512,-- woraus sich nach Abzug des Freibetrages von 100.000,-- "Einkünfte, auf die Paragraph 37, EStG anzuwenden ist", in der Höhe von S 349.512,-- ergaben.

Das Finanzamt nahm auf Grund dieser Prüfungsfeststellungen das Verfahren betreffend die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1982 sowie betreffend die Gewerbesteuer 1979 und 1980 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ für sämtliche Streitjahre Bescheide, in denen die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Gewerbebetrieb mit 0 festgestellt wurden. Das Finanzamt nahm auf Grund dieser Prüfungsfeststellungen das Verfahren betreffend die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1982 sowie betreffend die Gewerbesteuer 1979 und 1980 gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wieder auf und erließ für sämtliche Streitjahre Bescheide, in denen die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Gewerbebetrieb mit 0 festgestellt wurden.

Für das Jahr 1979 erließ das Finanzamt kurz nach den genannten Bescheiden einen "gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid", wonach die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für dieses Jahr als "Einkünfte im Sinne der §§ 37 Abs. 2 oder 38 EStG 72" mit S 349.512,-- festgestellt wurden. Dieser Berichtigungsbescheid enthält folgenden Hinweis: Für das Jahr 1979 erließ das Finanzamt kurz nach den genannten Bescheiden einen "gemäß Paragraph 293, BAO berichtigten Bescheid", wonach die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für dieses Jahr als "Einkünfte im Sinne der Paragraphen 37, Absatz 2, oder 38 EStG 72" mit S 349.512,-- festgestellt wurden. Dieser Berichtigungsbescheid enthält folgenden Hinweis:

"Dieser Bescheid tritt nicht anstelle des Bescheides vom 1985 01 24, sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb."

Noch vor Zustellung dieses Berichtigungsbescheides hatte der Beschwerdeführer eine Berufung folgenden Wortlautes eingebracht:

"Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 187 BAO für 1979 vom 24. Jänner 1985 sowie gegen mir noch nicht zugestellte Gewinnfeststellungsbescheide ab 1980 bis 1983." Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. Paragraph 187, BAO für 1979 vom 24. Jänner 1985 sowie gegen mir noch nicht zugestellte Gewinnfeststellungsbescheide ab 1980 bis 1983.

Im obgenannten Bescheid wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1979 mit S 0 festgestellt. Es wurde auf den Prüfungsbericht für die Jahre 1979 bis 1981 verwiesen. Auf Grund von festgestellten Verlusten in den letzten Jahren wurde ab dem Jahr 1979 der Tatbestand der Liebhaberei angenommen. Gegen diese Annahme richtet sich die gegenständliche Berufung und wird die Entscheidung durch die zweite Instanz in mündlicher Verhandlung erbeten. Die ausführliche Begründung wird nachgereicht bzw. zur Steuernummer 800/1622 beim Finanzamt 4, bei welcher auch die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer veranlagt werden, eingereicht."

Den vorgelegten Verwaltungsakten ist die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide seines Wohnsitzfinanzamtes für die Streitjahre angeschlossen, in denen sich der

Beschwerdeführer ausführlich mit den Gründen der in den Streitjahren erzielten Verluste und mit der seiner Auffassung nach gebotenen Anerkennung des Appartementhauses als einer Einkunftsquelle auseinandersetzt. Dem Beschwerdeführer wurde auch die Möglichkeit eingeräumt, zu einer Äußerung des Betriebsprüfers zu seinem Berufungsvorbringen Stellung zu nehmen. Ferner legte der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren über Aufforderung der belangten Behörde Unterlagen zur geplanten Umstrukturierung des Betriebes in H vor. In einer "Ergänzung zur Berufung" beantragte der Beschwerdeführer ferner am 4. April 1986 die Ausscheidung des Postens "Einkünfte aus der Veräußerung von S 349.512,--", da der Veräußerungsgewinn falsch berechnet worden sei. In einer weiteren schriftlichen Eingabe vom 22. April 1986 nahm der Beschwerdeführer noch einmal zu einzelnen ihm von der belangten Behörde vorgehaltenen Fragen Stellung, ferner legte er zwei Schreiben seines Rechtsanwaltes zum Stand der Erbstreitigkeiten vor.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 5. Mai 1986 hat die belangte Behörde nach Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung die Berufung hinsichtlich der Bescheide über die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1983 als unbegründet abgewiesen

- -Strichaufzählung
die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs. 4 BAO) hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1982 und hinsichtlich der Gewerbesteuer 1979 und 1980 zurückgewiesen, und die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens (Paragraph 303, Absatz 4, BAO) hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1982 und hinsichtlich der Gewerbesteuer 1979 und 1980 zurückgewiesen, und
- -Strichaufzählung
die Berufung gegen den Bescheid über die Änderung gemäß § 293 BAO hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1979 zurückgewiesen. die Berufung gegen den Bescheid über die Änderung gemäß Paragraph 293, BAO hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1979 zurückgewiesen.

Begründend führte die belangte Behörde dazu nach einer ausführlichen Wiedergabe des Verfahrensverlaufes im angefochtenen Bescheid im wesentlichen folgendes aus:

1.) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die diesbezüglichen erstinstanzlichen Bescheide seien dem Beschwerdeführer nachweislich am 18. Jänner 1985 bzw. am 4. Februar 1985 zugestellt worden. Vorbringen hinsichtlich der Wiederaufnahme sei seitens des Beschwerdeführers erstmals am 22. April 1986 erstattet worden. Da die Berufungsfrist gemäß § 245 Abs. 1 BAO einen Monat betrage, könnte das erst im Jahre 1986 gemachte Vorbringen nur verspätet sein, weshalb die Berufung insoweit gemäß § 278 BAO zurückzuweisen gewesen sei. Die diesbezüglichen erstinstanzlichen Bescheide seien dem Beschwerdeführer nachweislich am 18. Jänner 1985 bzw. am 4. Februar 1985 zugestellt worden. Vorbringen hinsichtlich der Wiederaufnahme sei seitens des Beschwerdeführers erstmals am 22. April 1986 erstattet worden. Da die Berufungsfrist gemäß Paragraph 245, Absatz eins, BAO einen Monat betrage, könnte das erst im Jahre 1986 gemachte Vorbringen nur verspätet sein, weshalb die Berufung insoweit gemäß Paragraph 278, BAO zurückzuweisen gewesen sei.

2.) Zur Berichtigung gemäß § 293 BAO: 2.) Zur Berichtigung gemäß Paragraph 293, BAO:

Es sei wohl richtig, daß eine sonst rechtmäßige Berufung auch gegen einen abgeänderten Bescheid weiterwirke, sie wirke jedoch nicht gegen eine gemäß § 293 BAO vorgenommene Änderung. Hiezu bedürfe es einer neuerlichen fristgerechten Berufung. Da der gemäß § 293 BAO abgeänderte Bescheid dem Beschwerdeführer ebenfalls noch im Februar 1985 zugegangen sei und die als Berufung zu wertenden Einwendungen des Beschwerdeführers gegen diesen Bescheid erst im Jahre 1986 gemacht worden seien, sei auch diese Berufung als verspätet zurückzuweisen. Es sei wohl richtig, daß eine sonst rechtmäßige Berufung auch gegen einen abgeänderten Bescheid weiterwirke, sie wirke jedoch nicht gegen eine gemäß Paragraph 293, BAO vorgenommene Änderung. Hiezu bedürfe es einer neuerlichen fristgerechten Berufung. Da der gemäß Paragraph 293, BAO abgeänderte Bescheid dem Beschwerdeführer ebenfalls noch im Februar 1985 zugegangen sei und die als Berufung zu wertenden Einwendungen des Beschwerdeführers gegen diesen Bescheid erst im Jahre 1986 gemacht worden seien, sei auch diese Berufung als verspätet zurückzuweisen.

3.) Zu den Bescheiden über die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1983:

Der Beschwerdeführer habe sich ab 1975, als er die Pension allein geführt habe, infolge bis dahin unterbliebener

Reparaturen gezwungen gesehen, erhebliche Instandsetzungsarbeiten durchführen zu lassen. Noch Mitte 1978 habe er dem Finanzamt gegenüber von einer "Generalsanierung" gesprochen und in einer Beilage zum Jahresabschluß 1978 darauf hingewiesen, daß er beabsichtige, eine "Behandlungsstation für Frischzellentherapie" einzurichten. Es sei jedoch kaum etwas gebaut worden, was eindeutig auf eine Behandlungsstation schließen lasse; es sei daher nicht erkennbar, daß die vom Beschwerdeführer gesetzten Bauschritte tatsächlich schon in Zielrichtung "Behandlungsstation" erfolgt seien oder nur zur Sanierung der Pension bzw. des Gebäudes als solchen. Aus der Berufungsschrift gehe hervor, daß in den Jahren 1975 bis 1981 ausschließlich "Reparaturen" und "Instandhaltungsarbeiten" durchgeführt worden seien. Da der Beschwerdeführer die Zielrichtung "Pension" fallen gelassen habe, könnten die diesbezüglichen Reparaturen nie mehr zu Gewinnen führen, sodaß aus dem Blickwinkel "Pension" insoweit nur Voluptuar vorliegen könne. Es führe aber auch der Aspekt "Behandlungsstation" zu keiner anderen Lösung, zumal der Beschwerdeführer damit seit 1977 nicht über das Planungsstadium hinausgeschritten sei, und zwar, wie er selbst ausgeführt habe, wegen zu großer "physischer und psychischer Belastung". Er habe auch "zähneknirschend" zur Kenntnis nehmen müssen, daß er hinsichtlich der Liegenschaft als bloßer Hälfteeigentümer in seiner Dispositionsfreiheit sehr beengt sei. Voluptuar liege daher auch im Hinblick auf die Zielrichtung "Behandlungsstation" vor; Umbauten in dieser Richtung seien nicht zu erkennen, es liege vielmehr ein Stillstand vor, der auf einem entscheidenden Nichtbeachten unternehmerischer Erfordernisse und auf persönlicher Überbelastung beruhe.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei aber auch eine objektive Gewinnerzielungsmöglichkeit für den 1915 geborenen Beschwerdeführer insoweit nicht mehr gegeben. Selbst wenn er den zweiten Hälftanteil relativ bald im Wege einer Zwangsversteigerung erwerben könnte und danach rüstig an die Verwirklichung der "Behandlungsstation" schritte, würden doch noch einige Jahre bis zur Eröffnung dieser Station vergehen und noch erhebliche Kosten aufzuwenden sein. Selbst wenn man unterstelle, daß sich dann schon kurzfristig eine florierende Behandlungsstation ergeben würde, bedürfe es noch vieler Jahre, um die bis 1983 aufgelaufenen Verluste von S 2.276.394,-- und die weiter anfallenden Aufwendungen auch nur hereinzubekommen. Eine objektive Möglichkeit, insgesamt noch positive Ergebnisse zu erzielen, könne daher schon mit Rücksicht auf das Alter des Beschwerdeführers von der belangten Behörde nicht gesehen werden. Die Annahme von Voluptuar im Beschwerdefall sei ein Ergebnis der diesbezüglich von der Judikatur geforderten Gesamtschau.

Eine andere Argumentationslinie des Beschwerdeführers lasse überdies erkennen, daß der Beschwerdeführer gar nicht die Absicht gehabt habe, den Pensionsbetrieb aufzugeben und eine völlige Betriebsumstellung vorzunehmen, diese Umstellungsvariante habe vielmehr offensichtlich nur dazu gedient, die schon seit 1975 laufende Verlustphase der Pension und damit den ins Auge zu fassenden Verlustzeitraum zu verkürzen. Auch einem Weiterbetrieb der Pension stehe im übrigen entgegen, daß der Beschwerdeführer nur Hälfteeigentümer der Liegenschaft und daher in seinen unternehmerischen Entscheidungen beschränkt sei. Derzeit seien dem Beschwerdeführer weitere Aktivitäten, insbesondere umfangreiche Renovierungsarbeiten oder die Umwandlung in ein Regenerationszentrum, im Zuge der anhängigen Erbstreitigkeiten mit der Schwester seiner Gattin untersagt.

Ohne Mitwirkung der Verlassenschaft nach der Gattin des Beschwerdeführers sei diesem eine gewerbliche Nutzung der Liegenschaft H nicht möglich. Vor einer solchen Nutzung seien umfangreiche Renovierungsarbeiten notwendig, welche aber bisher nicht hätten veranlaßt werden können. Erst vom Ergebnis des anhängigen Rechtsstreites werde es abhängig sein, ob es dem Beschwerdeführer möglich sein werde, sich in den Gesamtbesitz der Liegenschaft H zu setzen.

Bei der nun über elf Jahre währenden Verlustphase und den vom Beschwerdeführer tatsächlich (kaum) gesetzten Aktivitäten könne lediglich von notdürftiger Substanzerhaltung, nicht aber von einem auf Gewinn gerichteten Unternehmen die Rede sein. Da unternehmerische Grundsätze grob verletzt worden seien und andererseits eine objektive Gewinnerzielungsmöglichkeit nicht gegeben sei, sondern nur Substanzerhaltung vorliege, habe die Berufung insoweit nur abgewiesen werden können.

Gegen diesen Bescheid, und zwar in allen drei dargestellten Teilbereichen, richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten dahingehend verletzt, daß die negativen Einkünfte für die Jahre 1979 bis 1983, die er im Rahmen seines Betriebes in H erlitten habe, nicht als solche festgestellt, sondern rückwirkend zur "Liebhaberei" erklärt worden seien.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die

Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1.) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dabei ist grundsätzlich jeder dieser beiden miteinander verbundenen Bescheide für sich einer Berufung zugänglich, wie auch jeder dieser Bescheide für sich in Rechtskraft erwachsen kann (vgl. dazu Stoll, BAO-Handbuch, Wien 1980, S. 733/734, sowie Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Dezember 1986, Zl. 85/13/0162). Gemäß Paragraph 307, Absatz eins, BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dabei ist grundsätzlich jeder dieser beiden miteinander verbundenen Bescheide für sich einer Berufung zugänglich, wie auch jeder dieser Bescheide für sich in Rechtskraft erwachsen kann vergleiche , dazu Stoll, BAO-Handbuch, Wien 1980, S. 733/734, sowie Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Dezember 1986, Zl. 85/13/0162).

Im Beschwerdefall sind die betreffenden erstinstanzlichen Bescheide ausreichend deutlich so gestaltet, daß unmißverständlich ihr einerseits auf Wiederaufnahme und andererseits auf Erlassung neuer Sachbescheide gerichteter Inhalt unterscheidbar ist. In der im Beschwerdefall vom Beschwerdeführer gegen die Bescheide des Finanzamtes erhobenen Berufung wird mit keinem Wort behauptet, daß die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO, wie sie das Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung angenommen hat, nicht gegeben seien. Diese Berufung richtete sich vielmehr unter ausdrücklicher Aufzählung derselben ausschließlich gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide. Im Beschwerdefall sind die betreffenden erstinstanzlichen Bescheide ausreichend deutlich so gestaltet, daß unmißverständlich ihr einerseits auf Wiederaufnahme und andererseits auf Erlassung neuer Sachbescheide gerichteter Inhalt unterscheidbar ist. In der im Beschwerdefall vom Beschwerdeführer gegen die Bescheide des Finanzamtes erhobenen Berufung wird mit keinem Wort behauptet, daß die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO, wie sie das Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung angenommen hat, nicht gegeben seien. Diese Berufung richtete sich vielmehr unter ausdrücklicher Aufzählung derselben ausschließlich gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide.

Offenbar ausgelöst durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 1985, Zlen. 83/13/0056, 0089, 0090, in welchem der spätere Wegfall einer die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle betreffenden Ungewißheit allein als für eine Wiederaufnahme nicht ausreichender Grund beurteilt wurde, hat der Beschwerdeführer erst im Zuge des Verfahrens über seine Berufung gegen die erstinstanzlichen Sachentscheidungen gegen die erfolgte Wiederaufnahme Stellung genommen, wodurch aber die Berufung nicht mehr auf andere Bescheide ausgedehnt werden konnte. Bezeichnenderweise gingen die diesbezüglichen Bemühungen des Beschwerdeführers in erster Linie in Richtung einer Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide gemäß § 299 BAO. Offenbar ausgelöst durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 1985, Zlen. 83/13/0056, 0089, 0090, in welchem der spätere Wegfall einer die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle betreffenden Ungewißheit allein als für eine Wiederaufnahme nicht ausreichender Grund beurteilt wurde, hat der Beschwerdeführer erst im Zuge des Verfahrens über seine Berufung gegen die erstinstanzlichen Sachentscheidungen gegen die erfolgte Wiederaufnahme Stellung genommen, wodurch aber die Berufung nicht mehr auf andere Bescheide ausgedehnt werden konnte.

Bezeichnenderweise gingen die diesbezüglichen Bemühungen des Beschwerdeführers in erster Linie in Richtung einer Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide gemäß Paragraph 299, BAO.

Bei dieser Sachlage ist die belangte Behörde mit Recht davon ausgegangen, daß eine rechtzeitige Berufung gegen die vom Finanzamt erlassenen Wiederaufnahmsbescheide nicht vorlag. Dadurch, daß die belangte Behörde das spätere Vorbringen des Beschwerdeführers zur Wiederaufnahme als (verspätete) Berufung gewertet hat, ist daher der Beschwerdeführer nicht in seinen Rechten verletzt worden, weshalb seine Beschwerde insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war. Bei dieser Sachlage ist die belangte Behörde mit Recht davon ausgegangen, daß eine rechtzeitige Berufung gegen die vom Finanzamt erlassenen Wiederaufnahmsbescheide nicht vorlag. Dadurch, daß die belangte Behörde das spätere Vorbringen des Beschwerdeführers zur Wiederaufnahme als (verspätete) Berufung gewertet hat, ist daher der Beschwerdeführer nicht in seinen Rechten verletzt worden, weshalb seine Beschwerde

insoweit gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen war.

Mit Rücksicht auf dieses Ergebnis waren die Abgabenbehörden im Beschwerdefall berechtigt, bei der Erlassung ihrer Sachbescheide betreffend die gesonderte Feststellung von Einkünften des Beschwerdeführers aus dem "Appartementhaus H" für sämtliche Streitjahre auch alle jene Umstände zu berücksichtigen, die erst im Zuge der diesen Zeitraum umfassenden Betriebsprüfung hervorgekommen sind. Darauf wird zu 3.) noch zurückzukommen sein.

2.) Zur Berichtigung des Bescheides über die gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1979:

Gemäß § 293 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automatischen Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. Gemäß Paragraph 293, Absatz eins, BAO kann die Abgabenbehörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automatischen Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Eine solche Berichtigung hat das Finanzamt für das Jahr 1979 unter Bezugnahme auf einen "Ausfertigungsfehler" dahingehend vorgenommen, daß die Einkünfte aus Gewerbebetrieb statt mit S 0 mit S 349.512,-- (Veräußerungsgewinn) festgestellt wurden.

Diesen Berichtigungsbescheid hat der Beschwerdeführer nicht innerhalb der durch seine Zustellung ausgelösten Rechtsmittelfrist gesondert mit Berufung bekämpft, er hat jedoch im Zuge des seine bereits vorher eingebrachte Berufung betreffend die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre betreffenden Berufungsverfahrens auch inhaltliches Vorbringen gegen seine mit der Berichtigung herbeigeführte Schlechterstellung erstattet.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid dieses zuletzt genannte Vorbringen als verspätete Berufung gegen den Berichtigungsbescheid zurückgewiesen und hat sich ausgehend von ihrer Rechtsmeinung, es hätte hiezu einer "neuerlichen fristgerechten Berufung" bedurft, mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers zum Veräußerungsgewinn inhaltlich nicht auseinandergesetzt.

Dieser Auffassung vermag sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen. Es ist davon auszugehen, daß ein Berichtigungsbescheid nach § 293 BAO nicht an die Stelle des durch ihn berichtigten Bescheides tritt (vgl. dazu Stoll, aaO S. 695 f und die dort angeführte Vorjudikatur), worauf das Finanzamt in dem von ihm erlassenen Berichtigungsbescheid im übrigen sogar ausdrücklich hingewiesen hat. Der Beschwerdeführer bringt in seiner Beschwerde zutreffend vor, daß er ja den demnach aufrecht gebliebenen ursprünglichen Feststellungsbescheid für 1979 mit Berufung angefochten hatte. Diese Berufung wurde durch die Berichtigung auch nicht zum Teil erledigt, zumal diese Berichtigung nur das im berichtigten Bescheid bereits erzielte Ergebnis ergänzt hat, wonach der Betrieb des "Appartementhauses H" ab dem Jahre 1979 für den Beschwerdeführer keine Einkunftsquelle mehr darstelle. Da durch die Berichtigung somit nur ergänzend in eben jene Rechte des Abgabepflichtigen eingegriffen wurde, die bereits durch den berichtigten Bescheid berührt worden sind, bedurfte es diesbezüglich keiner neuerlichen Berufung des Beschwerdeführers, um eine meritorische Auseinandersetzung der belangten Behörde mit dem berichtigten Inhalt des Feststellungsbescheides für das Jahr 1979 herbeizuführen. Mit Rücksicht darauf, daß demnach die Berufung des Beschwerdeführers gegen diesen Feststellungsbescheid auch die Bekämpfung desselben in seiner berichtigten Fassung umfaßte, erübrigten sich weitere Erwägungen zur Frage des Umfanges der Rechtsmittelfähigkeit des Berichtigungsbescheides selbst. Dieser Auffassung vermag sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen. Es ist davon auszugehen, daß ein Berichtigungsbescheid nach Paragraph 293, BAO nicht an die Stelle des durch ihn berichtigten Bescheides tritt vergleiche , dazu Stoll, aaO S. 695 f und die dort angeführte Vorjudikatur), worauf das Finanzamt in dem von ihm erlassenen Berichtigungsbescheid im übrigen sogar ausdrücklich hingewiesen hat. Der Beschwerdeführer bringt in seiner Beschwerde zutreffend vor, daß er ja den demnach aufrecht gebliebenen ursprünglichen Feststellungsbescheid für 1979 mit Berufung angefochten hatte. Diese Berufung wurde durch die Berichtigung auch nicht zum Teil erledigt, zumal diese Berichtigung nur das im berichtigten Bescheid bereits erzielte Ergebnis ergänzt hat, wonach der Betrieb des "Appartementhauses H" ab dem Jahre 1979 für den Beschwerdeführer keine Einkunftsquelle mehr darstelle. Da durch die Berichtigung somit nur ergänzend in eben jene Rechte des Abgabepflichtigen eingegriffen wurde, die bereits durch den berichtigten Bescheid berührt worden sind, bedurfte es diesbezüglich keiner neuerlichen Berufung des Beschwerdeführers, um eine meritorische Auseinandersetzung der belangten Behörde mit dem berichtigten Inhalt des Feststellungsbescheides für das Jahr 1979 herbeizuführen. Mit Rücksicht darauf, daß demnach die Berufung des Beschwerdeführers gegen diesen Feststellungsbescheid auch die Bekämpfung desselben in seiner berichtigten Fassung umfaßte, erübrigten sich weitere Erwägungen zur Frage des

Umfanges der Rechtsmittelfähigkeit des Berichtigungsbescheides selbst.

Die belangte Behörde hat daher die Rechtslage verkannt, wenn sie das im Sinne des § 280 BAO zulässigerweise die bereits anhängige Berufung des Beschwerdeführers ergänzende Vorbringen zum Veräußerungsgewinn 1979 als verspätete Berufung gegen den Berichtigungsbescheid zurückgewiesen und nicht zum Anlaß einer inhaltlichen Prüfung des angefochtenen Feststellungsbescheides für dieses Jahr genommen hat. Sie hat dadurch den angefochtenen Bescheid sowohl im Ausspruch dieser Zurückweisung als auch in der infolge dieser Zurückweisung zu Unrecht zum Teil ungeprüft gebliebenen Frage der gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1979 mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Die belangte Behörde hat daher die Rechtslage verkannt, wenn sie das im Sinne des Paragraph 280, BAO zulässigerweise die bereits anhängige Berufung des Beschwerdeführers ergänzende Vorbringen zum Veräußerungsgewinn 1979 als verspätete Berufung gegen den Berichtigungsbescheid zurückgewiesen und nicht zum Anlaß einer inhaltlichen Prüfung des angefochtenen Feststellungsbescheides für dieses Jahr genommen hat. Sie hat dadurch den angefochtenen Bescheid sowohl im Ausspruch dieser Zurückweisung als auch in der infolge dieser Zurückweisung zu Unrecht zum Teil ungeprüft gebliebenen Frage der gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1979 mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Der angefochtene Bescheid war daher ungeachtet der zu 3.) folgenden Erwägungen in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher ungeachtet der zu 3.) folgenden Erwägungen in diesem Umfang gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

3.) Zum Vorliegen einer Einkunftsquelle:

Nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, kommen als Einkunftsquelle in Betracht, wobei die subjektive Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen für die Annahme einer Einkunftsquelle nicht ausreicht, sondern auch zu prüfen ist, ob die Führung eines Betriebes objektiv gesehen zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet ist. Gewerbebetriebe haben an sich die Vermutung einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle für sich; um beurteilen zu können, ob ihre Führung auf Dauer gesehen geeignet ist, Überschüsse abzuwerfen, muß deshalb gerade in diesen Fällen ein relativ langer Beobachtungszeitraum der Beurteilung zu Grunde gelegt werden. Durch Änderung der Wirtschaftsführung, die entgegen den Ergebnissen der vorangegangenen Jahre nunmehr Gewinne erwarten läßt, kann Voluptuar zu einer Einkunftsquelle werden, wobei dann eine Berücksichtigung der Verluste aus der Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftung nicht stattzufinden hätte (vgl. zu diesen allgemeinen Ausführungen Hofstätter-Reichel, Kommentar III A, Tz 13 zu § 2 EStG 1972, Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², S. 16 ff, und die dort angeführte Rechtsprechung). Nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, kommen als Einkunftsquelle in Betracht, wobei die subjektive Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen für die Annahme einer Einkunftsquelle nicht ausreicht, sondern auch zu prüfen ist, ob die Führung eines Betriebes objektiv gesehen zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet ist. Gewerbebetriebe haben an sich die Vermutung einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle für sich; um beurteilen zu können, ob ihre Führung auf Dauer gesehen geeignet ist, Überschüsse abzuwerfen, muß deshalb gerade in diesen Fällen ein relativ langer Beobachtungszeitraum der Beurteilung zu Grunde gelegt werden. Durch Änderung der Wirtschaftsführung, die entgegen den Ergebnissen der vorangegangenen Jahre nunmehr Gewinne erwarten läßt, kann Voluptuar zu einer Einkunftsquelle werden, wobei dann eine Berücksichtigung der Verluste aus der Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftung nicht stattzufinden hätte vergleiche , zu diesen allgemeinen Ausführungen Hofstätter-Reichel, Kommentar römisch drei A, Tz 13 zu Paragraph 2, EStG 1972, Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², S. 16 ff, und die dort angeführte Rechtsprechung).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde, ebenso wie das Finanzamt den Ergebnissen der Betriebsprüfung folgend, an deren Richtigkeit die im Zuge des Berufungsverfahrens ergänzten Ermittlungen nichts geändert haben, seiner Beurteilung einen Beobachtungszeitraum von 1975 bis 1983 zu Grunde gelegt, während dessen der Betrieb des "Appartementhauses H" durch den Beschwerdeführer anhaltende und der Höhe nach beträchtliche Verluste erbracht hat. Zu der vom Beschwerdeführer beabsichtigten zumindest teilweisen Umstellung dieses Betriebes von einer Pension für ältere Menschen in eine Behandlungsstation für Frischzellentherapie ist es bis 1983, mag der Beschwerdeführer eine solche Umstellung auch ernsthaft beabsichtigt und angestrebt haben, aus verschiedenen Gründen nicht gekommen. Eine Verwirklichung dieser Absicht in der Zukunft setzt nicht nur erhebliche zusätzliche Geldmittel, sondern in erster Linie eine Beseitigung der durch den anhaltenden Erbschaftsstreit geschaffenen Hindernisse und eine freie Verfügbarkeit auch über den zweiten Hälfteanteil an der betreffenden Liegenschaft für den

Beschwerdeführer voraus.

In der Beschwerde wird gegen die von der belangten Behörde dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten Sachverhaltsfeststellungen nichts vorgebracht, sondern im wesentlichen nur deren rechtliche Beurteilung als unzutreffend bekämpft. Der Beschwerdeführer meint insbesondere, das Unternehmen lasse auch objektiv auf Dauer gesehen Gewinne erwarten, weil es einmal jahrelang Gewinne abgeworfen habe und (zukünftig) nach der Umstrukturierung noch höhere Gewinne erbracht hätte. Dabei übersieht der Beschwerdeführer allerdings, daß dieses Vorbringen einerseits lange vor dem Beobachtungszeitraum bzw. vor den Streitjahren gelegene Zeiträume, andererseits eine doch eher ungewisse Zukunftsbetrachtung betrifft. Weder der Umstand, daß aufgestaute Reparaturen "schlagend" geworden sind, noch die schwere Erkrankung der Gattin und die nach deren Tod aufgetretenen rechtlichen Hindernisse noch auch die Erreichung der physischen und psychischen sowie der finanziellen Leistungsgrenze des Beschwerdeführers lassen unter Bedachtnahme auf die im Beobachtungszeitraum aufgetretenen anhaltenden Verluste die Annahme der belangten Behörde als rechtswidrig erkennen, daß die in diesem die Streitjahre umfassenden Zeitraum ausgeübte Führung des Betriebes objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet war bzw. eine solche Eignung auch nicht in absehbarer Zeit herstellbar wäre. Auch der Umstand, daß die den Absichten des Beschwerdeführers entgegenstehenden Hindernisse möglicherweise diesem "aufgezwungen" worden sind, vermag nichts daran zu ändern, daß objektiv gesehen eine Gewinnerzielung aus dem Betrieb des Appartementhauses seit längerer Zeit und auf absehbare Zeit nicht möglich ist, wobei diese Beurteilung auch dann zutrifft, wenn man das Lebensalter des Beschwerdeführers in diese Überlegungen nicht einbezieht.

Mit seinem Vorbringen, die belangte Behörde habe aus späteren Besteuerungsperioden gewonnene "bessere Einsichten" unzulässigerweise in die Vergangenheit zurückprojiziert, nimmt der Beschwerdeführer neuerlich Bezug auf die seiner Ansicht nach zu Unrecht erfolgte teilweise Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. dazu noch einmal das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 1985, Zlen. 83/13/0056, 0089, 0090). Hiezu ist zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die in diesem Erkenntnis zu 1.) angestellten Erwägungen zu verweisen. Mit seinem Vorbringen, die belangte Behörde habe aus späteren Besteuerungsperioden gewonnene "bessere Einsichten" unzulässigerweise in die Vergangenheit zurückprojiziert, nimmt der Beschwerdeführer neuerlich Bezug auf die seiner Ansicht nach zu Unrecht erfolgte teilweise Wiederaufnahme des Verfahrens vergleiche , dazu noch einmal das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 1985, Zlen. 83/13/0056, 0089, 0090). Hiezu ist zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die in diesem Erkenntnis zu 1.) angestellten Erwägungen zu verweisen. Der Verwaltungsgerichtshof kann daher nicht finden, daß die belangte Behörde dadurch, daß sie auf Grund des von ihr festgestellten Sachverhaltes zu dem Ergebnis gekommen ist, der Betrieb des "Appartementhauses H" durch den Beschwerdeführer habe in den Streitjahren keine steuerlich relevante Einkunftsquelle dargestellt, Rechte des Beschwerdeführers verletzt und den angefochtenen Bescheid mit der behaupteten inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet hat. Abgesehen von dem im Sinne der Erwägungen zu oben 2.) abweichenden Ergebnis hinsichtlich des Kalenderjahres 1979 war deshalb die Beschwerde auch hinsichtlich der mit dem angefochtenen Bescheid bestätigten Feststellungsbescheide gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Der Verwaltungsgerichtshof kann daher nicht finden, daß die belangte Behörde dadurch, daß sie auf Grund des von ihr festgestellten Sachverhaltes zu dem Ergebnis gekommen ist, der Betrieb des "Appartementhauses H" durch den Beschwerdeführer habe in den Streitjahren keine steuerlich relevante Einkunftsquelle dargestellt, Rechte des Beschwerdeführers verletzt und den angefochtenen Bescheid mit der behaupteten inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet hat. Abgesehen von dem im Sinne der Erwägungen zu oben 2.) abweichenden Ergebnis hinsichtlich des Kalenderjahres 1979 war deshalb die Beschwerde auch hinsichtlich der mit dem angefochtenen Bescheid bestätigten Feststellungsbescheide gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

4.) Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47, 48 Abs. 1 Z. 1 und 2 sowie 50 VwGG in Verbindung mit Art. I A Z. 1 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft vom Beschwerdeführer überhöht verzeichneter Bundesstempel (zuzusprechen waren nur je S 360,-- für die Eingaben ON. 1 und 5 und S 360,-- für die Beilagen). 4.) Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, 48, Absatz eins, Ziffer eins und 2 sowie 50 VwGG in Verbindung mit Artikel römisch eins, A Ziffer eins, der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt , Nr. 243. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft vom Beschwerdeführer überhöht verzeichneter Bundesstempel (zuzusprechen waren nur je S 360,-- für die Eingaben ON. 1 und 5 und S 360,-- für die Beilagen).
Wien, am 20. Mai 1987

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1987:1986130088.X00

Im RIS seit

20.05.1987

Zuletzt aktualisiert am

15.03.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at