

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/11/28 97/13/0078

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.11.2001

## Index

21/01 Handelsrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §303 Abs4;  
EStG 1972 §2;  
HGB §184;  
HGB §185;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des Dr. W in W, vertreten durch Schönherr, Barfuss, Torggler & Partner, Rechtsanwälte in Wien I, Tuchlauben 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 20. Februar 1997, Zl. 16- 95/3090/09, betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1985, 1987 und 1988,

## Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Im Umfang der Bekämpfung der Absprüche des angefochtenen Bescheides über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren der Jahre 1987 und 1988 wird die Beschwerde zurückgewiesen;

und 2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird die Beschwerde 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 ging im Jahre 1985 eine Beteiligung als echter stiller Gesellschafter an der P. AG nach jenem Beteiligungsmodell ein, das in den Gründen des hg. Erkenntnisses vom 3. November 1994, 92/15/0232, näher dargestellt ist, auf welche insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird.

Die steuerlichen Ergebnisse der stillen Beteiligung beliefen sich für den Beschwerdeführer im Jahr 1985 auf einen

Verlust von S 300.000,--, im Jahr 1986 auf S 0,-- und in den Jahren 1987 und 1988 auf einen Überschuss von je S 15.000,--. In den Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 1985 vom 2. Dezember 1987, für das Jahr 1987 vom 8. September 1988 und für das Jahr 1988 vom 4. April 1990 wurde der Beschwerdeführer mit diesen von ihm deklarierten Ergebnissen seiner stillen Beteiligung an der P. AG erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Bescheid vom 23. August 1989 wurde das Einkommensterverfahren für das Jahr 1985 im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Einkommensteuer für dieses Jahr aus hier nicht interessierenden Gründen anders festgesetzt, der für dieses Jahr vom Beschwerdeführer aus der stillen Beteiligung zur P. AG erklärte Verlust von S 300.000,-- der Abgabebemessung aber unverändert zu Grunde gelegt. Auch ein nach aus den gleichen Gründen erfolgter Wiederaufnahme des Einkommensterverfahrens für das Jahr 1987 mit Bescheid vom 23. August 1989 neu erlassener Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1987 enthielt weiterhin eine Berücksichtigung des vom Beschwerdeführer für dieses Jahr aus der stillen Beteiligung erklärten Überschusses von S 15.000,--.

Aus Anlass einer abgabenbehördlichen Prüfung des Firmengeflechtes der hinter dem Geschäftsherrn der stillen Beteiligung stehenden Personen erging eine beim Finanzamt am 21. Oktober 1994 eingelangte Kontrollmitteilung, in welcher dem Finanzamt bekannt gegeben wurde, dass die P. AG per 31. März 1988 auf die B. Ges.m.b.H. & atypisch stille Mitunternehmer durch verschmelzende Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz umgewandelt worden sei. Durch die steuerliche "Nichtanerkennung" dieser Umwandlung sei eine Liquidation der P. AG erfolgt, weshalb die stille Gesellschaft mit dem Umwandlungstichtag beendet sei und daher für die Dauer der stillen Gesellschafterbeteiligung (1985 bis 31. März 1988) ein abgeschlossener Zeitraum vorliege. Aus Sicht der Prüfer wäre deshalb für die echten stillen Gesellschafter der P. AG zu überprüfen, ob Liebhaberei vorliege.

Mit seinen Bescheiden vom 2. Dezember 1994 nahm das Finanzamt daraufhin die Einkommensterverfahren des Beschwerdeführers für die Jahre 1985, 1987 und 1988 gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter Hinweis auf den Inhalt dieser Kontrollmitteilung mit der Begründung wieder auf, erst durch die Kontrollmitteilung sei dem Finanzamt die Liquidation des Unternehmens des Geschäftsherrn der stillen Beteiligung und damit die tatsächliche Beteiligungsdauer bekannt geworden. Für den nunmehr bekannt gewordenen Beteteiligungszeitraum liege ein beträchtlicher Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen vor, der zu einer Verneinung der Einkunftsquelleneigenschaft der stillen Beteiligung zu führen habe. Unter Bedachtnahme auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung habe dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt werden müssen. Die im Gefolge der Wiederaufnahme der betroffenen Einkommensterverfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 und 1988 führten wegen des Wegfalles des Ansatzes der in den betroffenen Jahren vom Beschwerdeführer aus der stillen Beteiligung erklärten Einkünfte von je S 15.000,-- zu einer geringeren Abgabenschuld, als sie vor Wiederaufnahme der Verfahren dieser Jahre festgesetzt war, während der im Ergebnis der betroffenen Wiederaufnahme des Einkommensterverfahrens für das Jahr 1985 neu erlassene Einkommensteuerbescheid für dieses Jahr zufolge Wegfall des erklärten Verlustes von S 300.000,-- aus der stillen Beteiligung zu einer höheren als der für dieses Jahr bisher festgesetzten Einkommensteuerschuld des Beschwerdeführers kam.

Lediglich gegen die Wiederaufnahmebescheide der Einkommensterverfahren für die Jahre 1985, 1987 und 1988 erhob der Beschwerdeführer jeweils gesonderte Berufungen, in denen er im Wesentlichen wortgleich vortrug, dass nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur der Wegfall der Ungewissheit über das Vorliegen einer Einkunftsquelle allein keinen Wiederaufnahmegrund darstelle. Die rechtliche Beurteilung einer bestimmten Tätigkeit als Liebhaberei sei weder eine Tatsache noch ein Beweismittel im Sinne des § 303 BAO. Die Änderung der rechtlichen Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes rechtfertige keinen abgabenbehördlichen Eingriff in die Rechtskraft eines Abgabenbescheides und es könne auch in der anderen rechtlichen Würdigung der Umwandlung der P. AG, die nunmehr als Beendigung der echten stillen Gesellschaft gewertet werde, keine neu hervorgekommene Tatsache erblickt werden. Denkmöglich sei es im Übrigen, eine erst im Jahre 1988 existent gewordene Tatsache als Wiederaufnahmegrund für die Veranlagung der Jahre 1985 und 1987 heranzuziehen.

Diesen Berufungen blieb mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ein Erfolg versagt. In der Begründung des angefochtenen Bescheides stellte die belangte Behörde fest, dass die P. AG per 31. März 1988 in die B. Ges.m.b.H. umgewandelt worden sei, und folgerte daraus rechtlich, dass der Übergang des Unternehmens die Auflösung der stillen Gesellschaft wegen Wegfall des Vertragspartners und Unmöglichkeit der Erreichung des Gesellschaftszweckes zur Folge gehabt habe. Überdies sei eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine atypische stille Gesellschaft

"steuerrechtlich gemäß § 22 (1) letzter Satz UmwG nicht zulässig". Vereinbarungen, nach welchen die stille Gesellschaft mit einem allfälligen Rechtsnachfolger des Geschäftsherrn weiter bestünde, seien vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht vorgelegt worden und im Errichtungsvertrag über eine stille Gesellschaft mit der P. AG, im Umwandlungsbeschluss und im Übernahmevertrag der B. Ges.m.b.H. auch nicht enthalten. Dem Bestehen einer solchen Vereinbarung widerspräche auch das von der B. Ges.m.b.H. anlässlich der Umwandlung der P. AG an die stillen Gesellschafter gerichtete Abfindungsangebot. Durch die Auflösung der stillen Gesellschaft liege damit für die vom Beschwerdeführer eingegangene Beteiligung ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor. Die Tatsache der Umwandlung der P. AG und des aus deren Liquidation resultierenden Vorliegens eines geschlossenen Beteiligungszeitraumes sei dem Finanzamt, wie es in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide auch dargestellt habe, erst durch die Kontrollmitteilung der Prüfer des Finanzamtes für Körperschaften bekannt geworden. Eingetreten sei diese Tatsache vor Ergehen der betroffenen Einkommensteuerbescheide; diese durch die Mitteilung der Prüfer neu hervorgekommene Tatsache der Dauer der stillen Beteiligung sei für die Beurteilung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft aber wesentlich und stelle damit einen tauglichen Grund für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens dar. Der Umstand, dass die echte stille Beteiligung des Beschwerdeführers insgesamt nur zu einem Totalverlust geführt habe, hätte zu im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheiden führen müssen, in denen die erklärten Ergebnisse keine Berücksichtigung gefunden hätten. Die Auffassung des Beschwerdeführers, ein erst 1988 existent gewordener Sachverhalt könne als Wiederaufnahmegrund für die Veranlagungen 1985 und 1987 denkmöglich nicht heranzuziehen sein, beruhe auf der unrichtigen Annahme, es müsste sich das Neuhervorkommen von Tatsachen in seinem Fall auf die Kalenderjahre 1985 und 1987 beziehen. Tatsächlich sei aber darauf abzustellen, ob seit Erlassung der letzten Bescheide über diese Besteuerungszeiträume bereits zum damaligen Bescheiderlassungszeitpunkt bestehende Tatsachen neu hervorgekommen seien, was durch das Einlangen der Kontrollmitteilung der Prüfer eingetreten sei. Am Bekanntwerden der Tatsache der Umwandlung erst durch die besagte Kontrollmitteilung könne auch eine andersartige rechtliche Würdigung des Finanzamtes für Körperschaften in Richtung der Versagung der steuerlichen Anerkennung der Umwandlung nichts ändern. Zur Ermessensentscheidung sei auszuführen, dass die Ersetzung materiell unrichtiger durch materiell richtige Abgabenbescheide im öffentlichen Interesse an der richtigen und gleichmäßigen Abgabenerhebung liege. Für eine Unbilligkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ergäben sich weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers entsprechende Anhaltspunkte, weshalb die Ermessensübung des Finanzamtes zu billigen sei. Im weiteren Verlauf der Begründung des angefochtenen Bescheides legte die belangte Behörde Umstände dar, welche ihrer Auffassung nach für das Vorliegen einer von vornherein zeitlich begrenzten Beteiligungsdauer sprächen, qualifizierte die vom Beschwerdeführer eingegangene Beteiligung sodann in Gefolge der angestellten Erwägungen als eine auf begrenzte Dauer eingegangene typische Verlustbeteiligung, für die innerhalb des abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes ein Gesamtüberschuss nicht erzielbar gewesen sei, und legte schließlich auch noch dar, weshalb die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO der neuen Sachentscheidung nicht entgegen gestanden sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Art. 131 Abs. 2 Z. 1 B-VG kann gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde nach Erschöpfung des Instanzenzuges wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde erheben, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet.

Der Beschwerdeführer erachtet sich sowohl nach der Formulierung des Beschwerdepunktes als auch nach dem Inhalt der ausgeführten Beschwerdegründe durch die mit dem angefochtenen Bescheid ausgesprochene Bestätigung der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1985, 1987 und 1988 in seinen Rechten als verletzt, führt als Grund einer von ihm gesehenen Verletzung seiner gesetzlichen Rechte aber auch die inhaltliche Neufestsetzung der Einkommensteuer für diese Jahre an. Hiezu ist der Beschwerdeführer freilich an den Gegenstand des angefochtenen Bescheides zu erinnern, der ausschließlich durch die Frage gebildet wird, ob die Abgabenbehörde zur amtswegigen Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1985, 1987 und 1988 berechtigt war.

Gegen die nach Wiederaufnahme der Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheide hatte der Beschwerdeführer eine Berufung nicht erhoben; die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid über die Einkommensteuerfestsetzung in den wieder aufgenommenen Verfahren dementsprechend auch nicht entschieden, weshalb eine dem Beschwerdeführer gegebenenfalls widerfahrne Rechtsverletzung durch den Inhalt der erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheide in den wieder aufgenommenen Verfahren der Streitjahre einen Gegenstand des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht bilden könnte.

Im Umfang der durch den angefochtenen Bescheid bestätigten erstinstanzlichen Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1987 und 1988 scheidet die Möglichkeit einer Verletzung des vom Beschwerdeführer geltend gemachten Rechtes deswegen aus, weil der von den Abgabenbehörden herangezogene Wiederaufnahmegrund in einer solchen neu hervorgekommenen Tatsache gesehen wurde, deren Berücksichtigung deswegen einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, weil die in diesen Jahren erklärten Einnahmenüberschüsse von jeweils S 15.000,-- mangels Einkunftsquelleneigenschaft der stillen Beteiligung aus der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuerfestsetzung auszuschneiden gewesen wären. Durch die allein aus diesem Grunde verfügte Wiederaufnahme der betroffenen Einkommensteuerverfahren, in deren Ergebnis es mit den hier nicht bekämpften neuen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1987 und 1988 dementsprechend auch zu einer niedrigeren Abgabenbemessung als zuvor gekommen war, kann der Beschwerdeführer in seinen Rechten nicht verletzt sein. Im Umfang einer Bekämpfung des angefochtenen Bescheides auch in seinen Absprüchen über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1987 und 1988 war die Beschwerde somit gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG mangels Berechtigung zur Beschwerdeerhebung zurückzuweisen, was der Gerichtshof in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.

Im Rahmen der somit allein zulässig unternommenen Bekämpfung des Abspruches des angefochtenen Bescheides über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1985 trägt der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, es habe die Umwandlung der P. AG auf die B. Ges.m.b.H. entgegen der Auffassung der belangten Behörde nicht zu einer Beendigung der stillen Gesellschaft mit dem Beschwerdeführer geführt, weshalb eine abschließende Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft mangels Vorliegens eines abgeschlossenen Zeitraumes von 1985 bis 1988 nicht möglich und der herangezogene Wiederaufnahmegrund daher nicht vorgelegen sei; selbst im Falle einer Beendigung der stillen Gesellschaft durch die Umwandlung im Jahre 1988 stellte dieser Umstand keine neu hervorgekommene, sondern eine neu entstandene Tatsache dar, was seiner Heranziehung als Wiederaufnahmegrund rechtlich entgegen stünde; schließlich wäre die Wiederaufnahme deswegen als unbillig zu beurteilen, weil Verjährung nur deshalb nicht eingetreten sei, weil das betroffene Verfahren bereits einmal wegen einer abgabenbehördlichen Prüfung wieder aufgenommen worden sei.

Dem Beschwerdevorbringen bleibt es verwehrt, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides erfolgreich aufzuzeigen:

Der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung, die Tatsache der Umwandlung der P. AG in die B. Ges.m.b.H. habe rechtlich zu einer Auflösung der stillen Gesellschaft nicht geführt, ist das hg. Erkenntnis vom 19. September 1995, Slg. N.F. Nr. 7.032/F, entgegen zu halten, in welchem der Verwaltungsgerichtshof in einem gleich gelagerten, dasselbe Verlustbeteiligungsmodell betreffenden Fall darauf verwiesen hat, dass die belangte Behörde des betroffenen Beschwerdefalles, nachdem im erstinstanzlichen Bescheid die Umwandlung als Grund für die Auflösung der stillen Gesellschaft angeführt worden und der Beschwerdeführer dem im Berufungsverfahren nicht entgegen getreten war, ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften davon ausgehen durfte, dass diese Umwandlung zur Auflösung der stillen Gesellschaft geführt hatte, zumal der Wegfall des Geschäftsinhabers durch Umwandlung auf einen neuen Rechtsträger ipso iure zur Beendigung der stillen Gesellschaft führt, falls nicht im Einzelfall anderes vereinbart ist. Der vorliegende Beschwerdefall gebietet entgegen den auf das genannte Erkenntnis Bezug nehmenden Ausführungen des Beschwerdeführers keine andere Betrachtungsweise. Es hat nämlich auch der Beschwerdeführer des vorliegenden Beschwerdefalles den Bestand einer Vereinbarung, nach welcher die Umwandlung seines Geschäftsherrn auf einen neuen Rechtsträger nicht zur Beendigung der stillen Gesellschaft führen sollte, im Verwaltungsverfahren nicht behauptet, worauf die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend hinweist. Der Beschwerdeführer ist in seiner Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1985 der behördlichen Beurteilung über die Beendigung der stillen Gesellschaft durch den Umwandlungsvorgang des Jahres 1988 inhaltlich nicht entgegen getreten. Dass die belangte Behörde auch im angefochtenen Bescheid rechtlich

von einer durch den Umwandlungsvorgang des Jahres 1988 bewirkten Beendigung der stillen Gesellschaft mit dem Beschwerdeführer ausgegangen ist, war im Grunde des bereits zitierten hg. Erkenntnisses vom 19. September 1995, Slg. N.F. Nr. 7.032/F, nicht rechtswidrig und konnte im Ergebnis auch nicht dadurch rechtswidrig werden, dass der belangten Behörde in den zu dieser Frage getroffenen Ausführungen ihrer Bescheidbegründung mit der gleichzeitigen Verwendung mehrerer Argumentationslinien die eine oder andere vom Beschwerdeführer kritisierte logische Unstimmigkeit unterlaufen sein mag. Von der im erwähnten hg. Erkenntnis vom 19. September 1995, Slg. N.F. Nr. 7.032/F, unter Berufung auf die Lehre (Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts<sup>5</sup>, 173) geäußerten Rechtsanschauung, dass der Wegfall des Geschäftsinhabers durch Umwandlung auf einen neuen Rechtsträger ipso iure zur Beendigung der stillen Gesellschaft führt (so auch Straube in Straube, HGB I<sup>2</sup>, §§ 184, 185, Rz 10), falls nicht im Einzelfall anderes vereinbart ist, hält der Verwaltungsgerichtshof fest. Jenes Vorbringen aber, mit welchem der Beschwerdeführer erstmals im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof darzutun versucht, dass den Bestimmungen des Vertrages über die stille Beteiligung des Beschwerdeführers an der P. AG im Kontext mit zusätzlichen rechtsgeschäftlichen Erklärungen der P. AG über einen Kündigungsverzicht ein den genannten Grundsatz durchbrechender Inhalt zu entnehmen wäre, erweist sich wegen seines Verstoßes gegen das Neuerungsverbot als unbeachtlich, was es erübrigt, die vom Beschwerdeführer vorgetragene Rechtsanschauung über das Vorliegen einer der Beendigung der stillen Gesellschaft durch den Umwandlungsvorgang entgegen stehenden Vereinbarung auf ihre rechtliche Stimmigkeit zu untersuchen.

Wurde das Finanzamt durch die Mitteilung über die durch die Umwandlung der P. AG bewirkte Beendigung der stillen Gesellschaft des Beschwerdeführers von einem Umstand in Kenntnis gesetzt, der einen abgeschlossenen Beteiligungszeitraum herstellte, dann stellte dieser dem Finanzamt zur Kenntnis gelangte Umstand jedenfalls eine Tatsache dar, die wegen des damit evident gewordenen Werbungskostenüberschusses im abgeschlossenen Zeitraum der eingegangenen Verlustbeteiligung zwangsläufig einen im Spruch anders lautenden Bescheid im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO herbeigeführt hätte, wäre sie im Verfahren zur Erlassung des mit der Wiederaufnahme beseitigten Einkommensteuerbescheides berücksichtigt worden. Weiß doch der Beschwerdeführer auch den im angefochtenen Bescheid angestellten Erwägungen, welche für eine von vornherein zeitlich begrenzte Beteiligungsdauer gesprochen hätten, außerhalb der untauglich unternommenen Bestreitung einer Beendigung des Beteiligungsverhältnisses in der Sache nichts entgegen zu setzen. Dass die Beendigung eines Beteiligungsverhältnisses für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer stillen Beteiligung eine relevante Tatsache darstellt, hat der Gerichtshof im Übrigen schon klar gestellt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 16. November 1993, Slg. N.F. Nr. 6835/F).

Angesichts der Maßgeblichkeit des Beteiligungszeitraums für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer solchen Beteiligung ist auch die Rechtsansicht des Beschwerdeführers nicht zu teilen, der zur Beendigung der stillen Gesellschaft führende Umwandlungsvorgang des Jahres 1988 sei für die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 1985 nicht als neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO, sondern als neu entstandene Tatsache zu beurteilen, auf welche eine Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens einer davor gelegenen Besteuerungsperiode nicht gestützt werden dürfe. Wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend erkannt hat, kommt es für die Beurteilung einer Tatsache als neu hervorgekommen oder neu entstanden allein auf den Zeitpunkt der Erlassung jenes (letzten) Abgabenbescheides an, dessen zu seiner Erlassung führendes Verfahren wieder aufzunehmen wäre. Weder der Kalenderzeitraum der Besteuerungsperiode noch ein die Abgabe für diese Besteuerungsperiode zu einem früheren Zeitpunkt festsetzender, in der Folge aber wieder behobener Abgabenbescheid, sondern ausschließlich der die betroffene Abgabe zuletzt festsetzende Abgabenbescheid begründet mit dem Zeitpunkt seiner Erlassung jenen Stichtag, an dem zu messen ist, ob eine zur Wiederaufnahme des mit diesem Bescheid abgeschlossenen Verfahrens heranzuziehende Tatsache neu entstanden oder neu hervorgekommen ist. Im Beschwerdefall war dies der die Einkommensteuer für das Jahr 1985 nach vorangegangener erster Wiederaufnahme des Verfahrens neu festsetzende Bescheid des Finanzamtes vom 23. August 1989. Gemessen an diesem Stichtag war die zur Beendigung des Beteiligungsverhältnisses führende Umwandlung der P. AG zum 31. März 1988 vorher entstanden und dem Finanzamt durch die Kontrollmitteilung vom 10. Oktober 1994 nachher erst bekannt geworden.

Auch die vom Beschwerdeführer in der Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1985 kritisierte Ermessensübung der belangten Behörde begegnet beim Verwaltungsgerichtshof keinen Bedenken.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidung), müssen

sich nach § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dass die belangte Behörde ihre Ermessensentscheidung im Einklang mit dem Finanzamt zu Gunsten des öffentlichen Interesses an der richtigen und gleichmäßigen Erhebung der Abgaben im Sinne des Ersatzes materiell unrichtiger durch materiell richtige Abgabenbescheide getroffen hat, war nach Lage des Beschwerdefalles, der durch das Eingehen einer ausschließlich auf Steuervermeidung gerichteten Verlustbeteiligung durch den Beschwerdeführer gekennzeichnet ist, eine Ermessensübung, die auch wegen des vom Beschwerdeführer vorgetragenen Umstandes nicht als rechtswidrig angesehen werden kann, dass der Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides nach der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme Verjährung nur deswegen nicht entgegenstand, weil das betroffene Einkommensteuerverfahren schon zuvor im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung wieder aufgenommen worden war.

Die Beschwerde erwies sich im zulässig erhobenen Umfang somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 28. November 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1997130078.X00

**Im RIS seit**

03.04.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)