

# TE Vwgh Erkenntnis 2009/3/4 2006/15/0079

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 04.03.2009

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §20;  
BAO §299;  
BAO §303 Abs4;  
BAO §303;  
B-VG Art130 Abs2;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der D GmbH in L, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 30, 32 und 36, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 26. September 2005, GZ. RV/0237-L/05, betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH führte in einer Beilage zu ihrer Körperschaftsteuererklärung 1997, beim Finanzamt im August 1998 eingereicht, Folgendes aus:

"Bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes wurde eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 40.187.894,00 S geltend gemacht.

Diese Firmenwertabschreibung resultiert aus einer Verschmelzung auf den 28.02.1995 gem. Artikel I UmgrStG. Die Firmenwertabschreibung war nach § 3 Abs. 2 Zi. 2 UmgrStG bis einschließlich 1996 abschreibbar.

Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde die Rechtslage geändert und ist diese Firmenwertabschreibung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1996 enden, nicht mehr absetzbar.

Unter Hinweis auf verfassungsrechtliche Bedenken dieser rückwirkend in Kraft gesetzten gesetzlichen Regelung (Lang, ÖStZ 1996, Seite 271 ff) wird die Firmenwertabschreibung für 1997 im o.a. Ausmaß als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Die detaillierte Berechnung der Firmenwertabschreibung ist dem Anlagenverzeichnis (Seite 3) zu entnehmen."

Ungeachtet dieses Hinweises wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 - als so genannter Soforteingabefall - mit Bescheid vom 26. August 1998 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Eingabe vom 19. Februar 2002 reichte die Beschwerdeführerin berichtigte Steuererklärungen u.a. hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 2000 ein. Infolge eines näher erläuterten Fehlers bei der Stammdatenerfassung ihrer Lieferanten sei es zu einem ungerechtfertigten Vorsteuerabzug und einem zu niedrigen Ausweis von Erwerbsteuer im folgenden Ausmaß gekommen:

1996

66.694,12

1997

242.623,63

1998

1.086.230,71

1999

2.671.128,80

2000

3.000.894,78

Gleichzeitig sei der Materialaufwand aus den Zukäufen der betroffenen Lieferanten um die unrichtigerweise abgezogene Vorsteuer zu niedrig ausgewiesen worden.

Hinsichtlich des Jahres 1997 ergebe sich eine Vorsteuerreduktion von 242.623,63 S. Berücksichtige man den körperschaftsteuermindernden Effekt, dann betrage die Nettosteuer nachzahlung 160.131,59 S. Dies ergebe im Verhältnis zur gesamten Umsatzsteuerzahllast von rund 112,6 Mio. S und der Körperschaftsteuerschuld von 38,7 Mio. S eine Erhöhung der Steuerlast um lediglich 0,13%. Auf Grund dieser relativen Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen werde ersucht, von der amtswegigen Wiederaufnahme der Körperschaft- und Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1996 (diesbezüglich finden sich in der Eingabe ähnliche Betrachtungen) und 1997 abzusehen.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 1996 bis 2000 mit Bescheiden vom 5. Mai 2003 wieder auf und erließ neue Abgabenbescheide. In Pkt. 21 des Prüfungsberichtes findet sich folgende Begründung des Ermessensgebrauches im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren "1999 bis 2001":

"Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 1996 bis 1998 vertrat der Prüfer die Ansicht, es liege ein Antrag der Beschwerdeführerin gemäß § 303 Abs. 1 BAO vor.

Die zunächst (auch) gegen den Wiederaufnahmbescheid betreffend Körperschaftsteuer 1997 erhobene Berufung wurde mit Eingabe vom 22. Oktober 2003 von der Beschwerdeführerin zurückgenommen.

Mit Schriftsatz vom 4. Mai 2004 beantragte die Beschwerdeführerin die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 gemäß § 299 Abs. 1 BAO. Die steuerliche Auswirkung der Wiederaufnahmsgründe stelle sich wie folgt dar:

Körperschaftsteuer für 1997:

Erhöhung Aufwand

-242.623,63

Steuerl. Auswirkung (34%)

-82.492,03

Hinzurechnung GrESt

+ 80.143,00

Steuerl. Auswirkung (34%)

+27.248,62

Saldo zugunsten des Steuerpflichtigen

- 55.243,41

Dies zeige, dass die steuerlichen Auswirkungen der zwei Wiederaufnahmsgründe (nach Ansicht der Beschwerdeführerin stelle die Feststellung betreffend Grunderwerbsteuer allerdings keinen Wiederaufnahmsgrund dar) geringfügig seien. Auf Grund der Geringfügigkeit der Wiederaufnahmsgründe hätte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1997 nicht verfügen dürfen. Bei dieser Beurteilung sei auch zu berücksichtigen, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut berichtigter Körperschaftsteuererklärung 1997 113.717.623 S betragen. Da das Mehrergebnis laut Prüfungsfeststellungen - auf Grund der nicht anerkannten Firmenwertabschreibung - 13.608.670 S ausmache, liege ein krasses Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe und den Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt vor. Der Wiederaufnahmbescheid erweise sich daher infolge falscher Ermessensübung als rechtswidrig, er sei gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde der Antrag der Beschwerdeführerin abgewiesen. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der maßgebenden Rechtslage wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass im vorliegenden Fall von einer amtsweigigen Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO auszugehen sei. Durch die Wiederaufnahme des gegenständlichen Verfahrens sei insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis erzielt worden. Daran ändere es auch nichts, dass der Verfassungsgerichtshof jene Bestimmung, mit der die Firmenwertabschreibung für bereits abgeschlossene Anteilserwerbe vollständig beseitigt worden sei, wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz infolge Verletzung des Vertrauensschutzes aufgehoben habe. Eine Abstandnahme von der Wiederaufnahme des Verfahrens hätte eine Verletzung des Gleichheitssatzes bedeutet, weil die Beschwerdeführerin solcherart wie ein Anlassfall in diesem Gesetzesprüfungsverfahren behandelt worden wäre. Die Korrektur der Firmenwertabschreibung bilde - da dieses Faktum in der Steuererklärung offen gelegt worden sei - keinen Wiederaufnahmsgrund. Wiederaufnahmsgründe seien in erster Linie die von der Beschwerdeführerin selbst in der Eingabe vom 19. Februar 2002 vorgebrachten neuen Tatsachen.

Stelle sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen sei, bei mehreren Verfahren, so sei die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (Hinweis auf Ritz, BAO2, § 303 Tz. 41), dabei sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch keine Saldierung verschiedener Abgabenarten

vorzunehmen (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 10. Mai 1994, 94/14/0024, und vom 2. August 1995, 93/13/0065). Der gegenständliche Wiederaufnahmsgrund (Fehler in der Grunddatenerfassung der Lieferanten) sei von der Beschwerdeführerin selbst aufgezeigt und in seinen Auswirkungen für den gesamten Zeitraum der Jahre 1996 bis 2000 dargestellt worden. Es sei daher keineswegs so, dass das Finanzamt einen "geringfügigen" Wiederaufnahmsgrund "gesucht" habe, um die vorgenommene Firmenwertabschreibung rückgängig machen zu können. Gegen die Wiederaufnahme der Jahre 1996 und 1998 bis 2000 habe auch die Beschwerdeführerin keine Einwände erhoben. Der von der Beschwerdeführerin aufgezeigte Wiederaufnahmsgrund habe sich bei der Umsatzsteuer zu ihren Lasten, bei der Körperschaftsteuer zu ihren Gunsten ausgewirkt. Auch wenn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Saldierung verschiedener Abgabenarten vorgenommen werden dürfe, sei doch zu berücksichtigen, dass das Finanzamt den Wiederaufnahmsgrund auch in jenen Verfahren herangezogen habe, in denen es zu Gewinnminderungen gekommen sei.

Die steuerlich relevanten Gewinnauswirkungen würden bei der Körperschaftsteuer in dem für die Wiederaufnahme maßgeblichen Zeitraum 1996 bis 2000 insgesamt rund 7 Mio. S (zu Gunsten der Beschwerdeführerin) betragen. Von einer "Geringfügigkeit" der neu hervorgekommenen Tatsache könne angesichts der Höhe dieses Betrages keine Rede sein. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen seien nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur im Falle der Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in die Ermessensübung einzubeziehen. Dabei sei eine Gewinnerhöhung von 30.365,23 S vom Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis vom 10. Mai 1994 bereits nicht mehr als geringfügig angesehen worden. Selbst unter Außerachtlassung der Gesamtgewinnauswirkung liege daher im Beschwerdefall - die Gewinnauswirkung 1997 betrage

242.623 S - keine Geringfügigkeit vor. Ein Abstellen auf das prozentuelle Ausmaß der Gewinnänderung vernachlässige in unzulässiger Weise den Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit im Sinne des § 20 BAO (das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben). Liege daher keine Geringfügigkeit der Auswirkungen des Wiederaufnahmsgrundes vor, stehe ein allfälliges Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt in Relation zu den Auswirkungen eben dieses Wiederaufnahmsgrundes der Wiederaufnahme nicht entgegen. Denn es wäre weder sachgerecht noch zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO, trotz Vorliegens eines "gewichtigen" Wiederaufnahmsgrundes keine Wiederaufnahme zu verfügen.

Da eine Rechtswidrigkeit des "angefochtenen" Wiederaufnahmebescheides somit nicht vorliege, fehle es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO für eine Aufhebung des Bescheides. Für eine Ermessensentscheidung im Sinne dieser Bestimmung bleibe daher kein Raum.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

§ 299 in der Fassung des AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, lautet:

- "(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.
- (2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.
- (3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Die Bestimmung ist mit 1. Jänner 2003 in Kraft getreten.

§ 299 Abs. 1 BAO idFBGBl. I Nr. 97/2002 ermöglicht erstmals - im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage, die nur eine amtswegige Bescheidbehebung durch die Oberbehörde vorsah - (auch) eine Antragstellung durch die Partei. Entsprechende Anträge sind gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig.

Aufhebbar sind nicht nur Abgabenbescheide, sondern alle Bescheidarten, somit auch Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Ritz, BAO3, § 299 Tz. 6 und 50).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens führt stets zur gänzlichen Beseitigung des früheren Bescheides, der das nunmehr wiederaufgenommene Verfahren zum Abschluss gebracht hat. Dies hat zur Folge, dass dann, wenn aufgrund irgendeiner neu hervorgekommenen Tatsache die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig ist, im wiederaufgenommenen Verfahren auch eine Änderung der übrigen Bescheidgrundlagen und Bescheidelemente erfolgen kann, hinsichtlich derer das Vorliegen von neuen Tatsachen und Beweismitteln nicht gegeben ist (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 12. April 1994, 90/14/0044).

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich - wie schon erwähnt - um eine Ermessensentscheidung. Die Rechtmäßigkeit dieser Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen.

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. Oktober 1985, 85/14/0071, und vom 25. März 1992, 90/13/0238). Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensmaßnahme muss - so gesehen - nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht (vgl. zum Ganzen mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nochmals das hg. Erkenntnis vom 12. April 1994).

Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmsgründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme eines Verfahrens ergeben, desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen. Allerdings muss ein Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, von solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, nicht schon der Wiederaufnahme des Verfahrens entgegenstehen. Die Abgabenbehörde hat sich mit diesem Umstand lediglich im Rahmen ihrer Ermessensübung sachlich auseinander zu setzen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 93/13/0023, VwSlg.Nr. 7.302 F/1998).

Im Beschwerdefall liegt im Streitjahr zweifellos ein Missverhältnis zwischen den Wiederaufnahmsgründen, die zu einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage geführt haben, und der steuerlichen Gesamtauswirkung vor. Zu Recht hat die belangte Behörde in diesem Zusammenhang aber ins Treffen geführt, dass die von der Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 19. Februar 2002 offen gelegten neuen Tatsachen - die neu hervorgekommenen Umsatzsteuerschulden der Jahre 1996 bis 2000 betragen rund 7 Mio. S - gewichtig waren. Soweit die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof darauf zurückkommt, dass ihr bei gesetzeskonformer Erstveranlagung die Möglichkeit offen gestanden wäre, Anlassfall im entsprechenden Gesetzesprüfungsverfahren zu werden, ist ihr zu erwidern, dass sich dazu die Einreichung einer der Anordnung der Z. 4 lit. a des 3. Teiles des UmgStrG entsprechenden Körperschaftsteuererklärung und die nachfolgende Bekämpfung der Abgabenfestsetzung im Rechtsmittelweg angeboten hätte. Dass die Beschwerdeführerin nicht Anlassfall im Gesetzesprüfungsverfahren werden konnte, war daher kein Umstand, den die belangte Behörde bei ihrer Ermessensübung zu Gunsten der Beschwerdeführerin hätte berücksichtigen müssen.

Die Vorgangsweise der Beschwerdeführerin, die Firmenwertabschreibung ungeachtet der Gesetzesänderung weiterhin geltend zu machen und die Unrichtigkeit in ihrer Steuererklärung ausdrücklich offen zu legen, hätte die

Abgabenbehörde zu einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO berechtigt. Wenn sie stattdessen die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens verfügt und damit auch zu Gunsten der Beschwerdeführerin bestehende Unrichtigkeiten saniert hat, kann dies insgesamt nicht als Ermessensmissbrauch beurteilt werden.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.  
Wien, am 4. März 2009

**Schlagworte**

Ermessen VwRallg8

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2009:2006150079.X00

**Im RIS seit**

26.03.2009

**Zuletzt aktualisiert am**

22.07.2009

**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)