jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2000/10/31 95/15/0114

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.10.2000

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §303 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerde der E in G, vertreten durch Dr. Harald Christandl, Rechtsanwalt in Graz, Kaiserfeldgasse 29, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 13. Juni 1995, Zl. B-H6-8/95, betreffend u.a. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erklärte seit Jahren Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung einer Liegenschaft in G. Sie nahm dabei die Möglichkeit zur Bildung eines steuerfreien Betrages nach § 28 Abs. 3 EStG 1972 (im Folgenden: Mietzinsreserve) in Anspruch. Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1988 ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Bildung der Mietzinsreserve verschiedene Fragen zu beantworten. Nachdem sich die Beschwerdeführerin dazu im Wesentlichen auf die bisherige Inanspruchnahme der Mietzinsreserve (seit der Veranlagung 1981) berufen hatte, führte das Finanzamt im Jahr 1990 über die Zeiträume 1984 bis 1988 eine abgabenbehördliche Prüfung durch. Der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu dieser Prüfung vom 5. Oktober 1990 ist zu entnehmen, dass die Bildung der Mietzinsreserve grundsätzlich nicht zulässig sei, weil das Gebäude erst im Jahr 1966 errichtet worden sei. Wegen fehlender Wiederaufnahmsgründe nach § 303 BAO werde allerdings die Bildung der Mietzinsreserven in den Jahren 1984 bis 1986 belassen. Die Bildung der Mietzinsreserven sei in den Beilagen zu den Steuererklärungen offen gelegt worden. Weiters sei in einem Vorhalt vom "29." (richtig wohl: 23.) März 1983 betreffend die Veranlagung für das Jahr 1981 die Berechnungsmethode vom Veranlagungsreferat überprüft und die Berechtigung zur Bildung der Mietzinsreserve nicht beanstandet worden.

Mit Bescheiden jeweils vom 5. Februar 1992 erließ das Finanzamt (u.a.) für die Jahre 1984 bis 1986 gemäß § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide, in denen es den für diese Jahre gebildeten Mietzinsreserven (es handelte sich

dabei um Beträge von 1984 481.324 S, 1985 596.637 S und 1986 663.593 S) die steuerliche Anerkennung versagte. Obwohl für die Jahre 1984 bis 1986 die teilweise Verrechnungspflicht für frei vereinbarte Mieten nicht mehr bestanden habe, seien die Mietzinsreserven weiterhin gebildet und auch unrichtigerweise anerkannt worden. Gemäß § 293b BAO seien diese übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten zu beseitigen gewesen.

In der Berufungsschrift vom 19. Februar 1992 gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheide machte die Beschwerdeführerin u. a. geltend, im "Betriebsprüfungsbericht" sei ausgeführt worden, eine Bildung der Mietzinsrücklagen sei deshalb nicht möglich, weil das Gebäude erst im Jahr 1966 errichtet worden sei. Daraus könne man schließen, dass die Feststellung, ob eine Mietzinsreserve möglich sei oder nicht, nur anhand einer Überprüfung von Unterlagen, die nicht im Finanzakt aufliegen

(z.B. Baubewilligungsbescheid), getroffen werden könne.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6. April 1992 vertrat die Beschwerdeführerin in ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 30. April 1992 den Standpunkt, aus der zur Begründung der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten herangezogenen Textierung in den Beilagen zu den Steuererklärungen "Freie vereinbarte Mietzinse: 50 % von S 1,834.900,94 ... S 918.450,47" könne nicht unmittelbar auf die Nichtanwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes und die Unzulässigkeit der Bildung einer Mietzinsreserve geschlossen werden, "da sich die Nichtanwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes nicht anhand der Textierung für die Berechnung der Mietzinsrücklagen, sondern anhand des Baujahres des Gebäudes ergibt".

Die belangte Behörde gab der Berufung gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide mit Berufungsentscheidung vom 11. Dezember 1992, Zl. B 98-3/92, Folge. Zur Begründung wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass sich die Unzulässigkeit der Bildung einer Mietzinsreserve noch nicht allein aus der Tatsache einer freien Mietzinsvereinbarung ableiten lasse. Das Erkennen der Unrichtigkeitsbildung der Mietzinsreserve hätte vielmehr eines über die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens bedurft.

In weiterer Folge nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 9. August 1993 die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1986 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In der Begründung wird dazu ausgeführt, dass sich die Unzulässigkeit der Bildung einer Mietzinsreserve nur aus dem Umstand ergebe, dass für das gegenständliche Haus § 20 Mietrechtsgesetz nach § 1 Abs. 4 Z. 1 leg. cit. nicht anwendbar sei. Diese Tatsache sei aber nicht aktenkundig gewesen, sondern erst anlässlich der Betriebsprüfung neu hervorgekommen. Diesbezüglich werde auch auf die Begründung der Berufung vom 19. Februar 1992 verwiesen.

Im Berufungsschriftsatz vom 24. August 1993 wandte die Beschwerdeführerin zur Wiederaufnahme des Verfahrens ein, in der Niederschrift vom 5. Oktober 1992 sei durch die Betriebsprüfung festgehalten worden, dass mangels Wiederaufnahmsgründe gemäß § 303 BAO die Bildung der Mietzinsreserve in den Jahren 1984 bis 1986 belassen werde. Seitens der Betriebsprüfung sei ausdrücklich festgestellt worden, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, sondern im Zuge der Betriebsprüfung nur eine neue rechtliche Beurteilung getroffen worden sei. Im Jahr 1983 sei vom Finanzamt ein Vorhaltsverfahren betreffend die Bildung der Mietzinsreserve durchgeführt und die Bildung vom Referat nicht beanstandet worden. Die durch die Betriebsprüfung anders vorgenommene rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes rechtfertige noch keine Wiederaufnahme. Die Mietzinsreserve habe nur deswegen nicht gebildet werden können, weil das Mietobjekt erst nach dem Jahr 1966 errichtet worden sei. Die Errichtung nach 1966 sei für das Finanzamt aber bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides "aus der bestehenden Finanzakte" ersichtlich gewesen. Es habe jedoch eines genauen Studiums des Finanzaktes und einer "schwierigen rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes" bedurft, die vom Finanzamt bei der Erstveranlagung falsch getroffen worden sei. Die Wiederaufnahme diene nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Aus dem Bewertungsakt des Finanzamtes seien außerdem die Daten über die Errichtung des Gebäudes ersichtlich gewesen. Da das Gebäude bereits seit seiner Errichtung durch den (Anm.: 1977 verstorbenen) Ehemann der Beschwerdeführerin für betriebliche Zwecke genutzt worden sei und dafür seit seiner Errichtung Abschreibungen beantragt worden seien, sei dem Finanzamt auch der Errichtungszeitpunkt bekannt gewesen.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 1994 wies das Finanzamt vor allem darauf hin, dass sich die Nichtanwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes, wie auch die Beschwerdeführerin in ihrer "Eingabe" vom 30. April 1992 zutreffend festgehalten habe, ausschließlich aus dem Baujahr des Gebäudes ergebe. Dieses sei jedoch zum

Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide in keinem Fall vom Wissen des entscheidenden Organes umfasst gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in der Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1986 keine Folge. Zur Begründung wurde ausgeführt, aus der Bescheidbegründung des erstinstanzlichen Bescheides zur Verfahrenswiederaufnahme in Verbindung mit dem Schriftsatz der Beschwerdeführerin vom 19. Februar 1992 sei hinreichend klar und deutlich zu entnehmen, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens auf das Baujahr des Gebäudes als neu hervorgekommene Tatsache gestützt worden sei. Dieses Gebäudebaujahr, das unbestritten zur Nichtanwendbarkeit des § 20 Mietrechtsgesetz führe, sei zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide weder in den Veranlagungsakten betreffend die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1984 bis 1986, noch in den sonstigen vorhandenen Veranlagungsakten anderer Veranlagungsjahre "auch nur irgendwo aufgeschienen". Die vom Verwaltungsgerichtshof entwickelte Rechtsprechung, wonach das Hervorkommen neuer Tatsachen "aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens" zu beurteilen sei, sei außerdem so zu verstehen, dass damit nur die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1984 bis 1986 gemeint seien. Die von der Beschwerdeführerin vertretene Auffassung, wonach Tatsachen, welche der Abgabenbehörde (angeblich) irgendwann einmal zur Kenntnis gebracht worden seien, dieser gegenüber "damit mehr oder weniger für alle Zeiten offen gelegt seien", werde von der belangten Behörde nicht geteilt. Nur der Vollständigkeit halber werde ausgeführt, es sei zwar möglich, dass aus den Akten aus den 60er bzw. 70er Jahren - welche dem Finanzamt aber nicht mehr vorlägen - das Gebäudebaujahr ersichtlich sei. Dies sei aber nicht einmal aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Kopien nachvollziehbar. Im Bewertungsakt enthaltene Gebäudedaten seien für die gegenständliche Beurteilung nicht relevant. Im erwähnten Vorhalteverfahren aus dem Jahr 1983 betreffend die Einkommensteuer 1981 sei die Frage der Anwendbarkeit des Mietengesetzes tatsächlich nie geprüft worden. Es seien in diesem Zusammenhang auch keine diesbezüglichen Aussagen der Beschwerdeführerin erfolgt. Auch sei ergänzend klarzustellen, dass der für die Veranlagung der verfahrensgegenständlichen Zeiträume zuständige Mitarbeiter und Referent in den 60er und 70er Jahren in dem für die Beschwerdeführerin zuständigen Referat nicht tätig gewesen sei. Die Nichtanwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes ergebe sich ausschließlich aus dem Baujahr des Gebäudes; dieses sei zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide der Berufungsjahre vom Wissen des entscheidenden Behördenorganes nicht umfasst gewesen. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin das Finanzamt jahrelang darüber im Unklaren gelassen habe, dass auf Grund des (nicht offen gelegten) Baujahres des Gebäudes eine mietenrechtliche Verrechnungspflicht gar nicht in Betracht komme und ein "Missverhältnis" zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes und der Wirkung der Wiederaufnahme offensichtlich nicht vorliege, sei es im Sinne des Ermessensübung gerechtfertigt, der Zweckmäßigkeit (= Interesse der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Besteuerung) den Vorrang gegenüber der Billigkeit (= Rechtssicherheit) einzuräumen.

In der Beschwerde bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Streitjahre unzulässig gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass in der erstinstanzlichen Bescheidbegründung der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmsgrund, nämlich die neu hervorgekommene Tatsache des Baujahres des Gebäudes, hinreichend dargestellt worden sei. Aus dem Zusammenhalt der Zitierung der rechtlichen Grundlagen, insbesondere des auf den Zeitpunkt der Baubewilligung verweisenden § 1 Abs. 4 Z. 1 Mietrechtsgesetz, und der Bezugnahme auf die von der Beschwerdeführerin im Verfahren nach § 293b BAO erhobene Berufung vom 19. Februar 1992, in der diese darauf hinwies, im Zuge der "Betriebsprüfung" habe sich ergeben, dass die Bildung der Mietzinsrücklagen deswegen nicht möglich sei, weil das Gebäude erst im Jahr 1966 errichtet worden sei, durfte die belangte Behörde zu Recht diese Auffassung vertreten. Auch die Beschwerdeführerin, die sich bereits in der Berufung vom 24. August 1993 zur Wiederaufnahme mit dem Zeitpunkt der Kenntnis des Baujahres des Gebäudes durch die Behörde beschäftigte, hatte im Verwaltungsverfahren keinen Zweifel über den tatsächlich von der Behörde erster Instanz herangezogenen Wiederaufnahmsgrund. Dass die neu hervorgekommene Tatsache laut der in der Beschwerde erhobenen Rüge nicht "expressis verbis" in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt wurde, stellt keinen

wesentlichen Mangel dar.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 2000, 99/13/0253, und vom 27. April 2000,97/15/0207, mwN). Davon ausgehend war im Beschwerdefall die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente allein in Gegenüberstellung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 1984 bis 1986 zu prüfen, weil das Finanzamt in den Abgabenverfahren der Jahre 1984 bis 1986 keine Ermittlungen gepflogen hatte (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1996, 94/13/0070).

Dass aus den Inhalten der Abgabenerklärungen (und ihren Beilagen) der strittigen Jahre das Gebäudebaujahr nicht hervorging (im Übrigen laut angefochtenem Bescheid auch "in den sonstigen vorhandenen Veranlagungsakten anderer Veranlagungsjahre auch nur irgendwo aufschien"), wird in der Beschwerde nicht bestritten (und entspricht auch der Argumentation der Beschwerdeführerin im seinerzeitigen Berufungsverfahren zu § 293b BAO). Damit durfte aber die belangte Behörde zu Recht die rechtlichen Voraussetzungen für die Verfahrenswiederaufnahme wegen des Hervorkommens neuer Tatsachen als erfüllt ansehen. Ob im Rahmen anderer Verfahren (so im Verfahren zur Einheitsbewertung) oder Prüfungshandlungen früherer Jahre (die Beschwerde - und die Gegenäußerung zur Gegenschrift - führt dazu vor allem Betriebsprüfungen im gewerblichen Betrieb des im Jahr 1977 verstorbenen Ehemannes der Beschwerdeführerin ins Treffen) der Finanzbehörde das Baujahr des vermieteten Gebäudes bekannt geworden ist, hat die belangte Behörde zutreffend als nicht maßgebend bezeichnet. Soweit die Beschwerde wiederum ein im Jahr 1983 durchgeführtes Vorhaltsverfahren betreffend die Einkommensteuer 1981 anspricht, ist für die Beschwerdeführerin schon wegen der erwähnten periodenbezogenen Beurteilung der Wiederaufnahmsvoraussetzungen nichts zu gewinnen. Außerdem war im damaligen Vorhalt vom 23. März 1983 nur die Vorlage der nach § 28 Abs. 3 EStG 1972 vorgesehenen Aufzeichnung der steuerfreien Beträge gefordert worden (eine nähere Überprüfung der Berechtigung zur steuerlich begünstigen Mietzinsreservenbildung , etwa in Bezug auf das Baujahr des Gebäudes, erfolgte nicht).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinderte schließlich auch nicht die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. Oktober 1990 vertretene Meinung der Prüfungsorgane, es lägen die Voraussetzungen hiefür nicht vor. Dieser offensichtlich als unrichtig erkannten Ansicht musste das Finanzamt nicht folgen. Daran ändert auch das Beschwerdevorbringen nichts, wonach die Niederschrift jedenfalls "von zuständigen Sachbearbeitern, die auch im gegenständlichen Verfahren tätig waren", stamme. Die Verneinung eines Wiederaufnahmsgrundes im Rahmen der Prüfung ist auch nicht dem im Sinn des oben zitierten Erkenntnisses vom 11. Dezember 1996, 94/13/0070, allenfalls im Zuge der Ermessensübung zu berücksichtigenden Umstand einer ausdrücklichen Anerkennung der geltend gemachten Mietzinsreserve gleich zu halten.

Der angefochtene Bescheid ist damit insgesamt nicht rechtswidrig. Die Beschwerde war daher nach § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr. 416/1994.

Wien, am 31. Oktober 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1995150114.X00

Im RIS seit

07.02.2001

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at