

TE Vwgh Erkenntnis 2000/7/26 95/14/0094

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.07.2000

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §20;
BAO §260 Abs2;
BAO §270 Abs3;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §303 Abs1 litb;
BAO §303 Abs4;
BAO §93 Abs3 lita;
B-VG Art130 Abs2;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Kärnten gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 23. Mai 1995, GZ. 221-3/92, betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1986 bis 1989 (mitbeteiligte Partei: F T in Z), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

Der Mitbeteiligte, Dienstnehmer der A Versicherungs AG, die eine vom Mitbeteiligten betreute Geschäftsstelle in Paternion hat, wies in den Einkommensteuererklärungen für 1986 bis 1989 u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als angestellter Versicherungsvertreter aus und brachte bei diesen Einkünften auch Fahrtkosten und Diäten, vermindert um die vom Arbeitgeber gewährten Kostenersätze, als Werbungskosten in Abzug.

Das Finanzamt führte die Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 1986 bis 1988 erklärungsgemäß durch; lediglich 1989 ließ es das Pendlerpauschale (S 1.800,-) nicht zum Abzug zu.

Im Jahr 1991 wurden beim Mitbeteiligten Erhebungen durchgeführt und die Verfahren betreffend Einkommensteuer

1986 bis 1989 unter Hinweis auf die zu einzelnen Punkten getroffenen Feststellungen wieder aufgenommen. Das Finanzamt führte darin unter anderem aus, dass die vom Mitbeteiligten an Stelle des Fahrtenbuches geführten Reisekostenabrechnungen mangelhaft seien; es fehlten wesentliche Angaben bzw. seien diese Angaben offensichtlich unrichtig. So würden Angaben über Name und Anschrift des besuchten Kunden und den Zweck des Kundenbesuches, sowie über den Anfangs- und Endkilometerstand der Privatfahrt fehlen, wobei die Kilometer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den Privatkilometern zu zählen seien. Es seien zum Teil Reisekosten für Fahrten im örtlichen Nahbereich geltend gemacht worden. Bei einem Teil der Reisen sei begründet anzunehmen, dass die Reisezeiten nicht stimmten (z.B. Beginn 7.00 Uhr, Ende zum Teil nach 22.00 Uhr) bzw. doch eine Unterbrechung (Rückkehr zum Dienort) stattgefunden habe. Diese Mängel würden die Schätzung der Fahrtkosten und Tagesgelder rechtfertigen. Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die mit 600 km monatlich angenommen werden könnten, seien mit dem Kfz-Pauschale bzw. Verkehrsabsatzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten. Die Fahrtstrecke für sonstige Privatfahrten - auch Urlaubsfahrten - seien mit Rücksicht auf den Familienstand mit 500 km monatlich zu schätzen. Für Fahrten im Nahbereich sei ein Anteil von 33 % der beantragten Tagesgelder auszuscheiden. Seine Ermessensentscheidung zu Gunsten der Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen begründete das Finanzamt damit, dass unter Berücksichtigung der angeführten Feststellungen das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der zu erlassenden Abgabenbescheide über jenes der Rechtsbeständigkeit der aufzuhebenden Bescheide zu stellen sei.

Der Mitbeteiligte erhob Berufung sowohl gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide. Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren führte er im Wesentlichen aus, den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre seien umfangreiche Beilagen und Aufgliederungen beigelegt, aus denen "jede einzelne nunmehr offenbar geänderte Rechtsansicht im Rahmen der Erstveranlagung hätte Berücksichtigung finden" können. Die jetzt bemängelten Reiserechnungen seien der Abgabenbehörde in gleicher und unverändert detaillierter Form bei jeder einzelnen Veranlagung seit dem Jahre 1986 vorgelegen. Zudem habe er in seinem Begleitschreiben (zur Einkommensteuererklärung 1987) vom 17. April 1989 gesondert darauf hingewiesen, dass die Eintragung des Lohnsteuerfreibetrages unter der Vornahme eines Kürzungsbetrages aus den Dienstreisen im Nahbereich der Dienststätte erfolgt sei.

In dem erwähnten Schreiben vom 17. April 1989 führte der Mitbeteiligte Folgendes aus:

"Die erhöhten Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurden bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren beantragt. Die Eintragung des Lohnsteuerfreibetrages erfolgte jedoch unter der Vornahme eines Kürzungsbetrages aus den Dienstreisen im Nahgebiet der Dienststätte. Eine rechnerische Darstellung des Kürzungsbetrages wurde im Lohnsteuerverfahren jedoch nicht übermittelt.

Für den Fall einer gegenüber der Einkommensteuererklärung abweichenden Veranlagung ersuche ich höflichst um eine detaillierte rechnerische Darstellung eines evtl. vorgenommenen Kürzungsbetrages.

Die Reiseaufzeichnungen für das Kalenderjahr 1987 liegen in Kopie bei."

Seine abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren begründete das Finanzamt im Wesentlichen damit, dass der Mitbeteiligte grundsätzlich verpflichtet gewesen wäre, ein Fahrtenbuch zu führen, aus dem das Datum, der Anfangs- und Endkilometerstand, die gefahrenen Kilometer und Ziel und Zweck jeder einzelnen Reise hervorgingen. Im gegenständlichen Fall habe der Mitbeteiligte die Reisekostenabrechnungen den Steuererklärungen beigelegt, in denen für jeden Arbeitstag meist nur zwei Orte, die Anfangs- und Endzeiten sowie die täglich gefahrenen Kilometer angeführt worden seien. Man habe daher davon ausgehen können, dass der Mitbeteiligte noch über ergänzende Aufzeichnungen verfüge, in denen die in den Reisekostenabrechnungen fehlenden Angaben enthalten seien, so z.B. Ziel und Zweck jeder einzelnen Reise, Zwischenstops im Büro oder zu Hause, die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung. Die vom Mitbeteiligten behauptete Reisebewegung müsse, allenfalls unter Zuhilfenahme der Kundenkartei, der Aufschreibungen im Terminkalender, etc., für die Behörde leicht nachvollziehbar sein. Es müsse auch im Hinblick auf die Berechnung der den Mitbeteiligten zustehenden Diäten aus ergänzenden Unterlagen hervorgehen, wie lange sich der Mitbeteiligte an den einzelnen Reisetagen bei diversen Kunden, im Büro, zu Hause, etc. aufgehalten habe. Dass solche ergänzenden Aufzeichnungen nicht vorlägen, habe erst im Zuge der Nachschau festgestellt werden können. Dieser Umstand bilde die für die Wiederaufnahme der Verfahren maßgebliche "neue Tatsache". Anlässlich der Nachschau seien bloß die mit den Reisekostenabrechnungen identen "Fahrtenbücher"

vorgelegt worden, die jedoch nicht einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch entsprächen, auch keine Angaben über die Dauer des Aufenthaltes an den einzelnen Orten enthielten und daher zur Schätzung der Kilometergelder und Diäten berechnen würden.

Das die Wiederaufnahme des Verfahrens begründende Ergebnis der Nachschau vom 19. Dezember 1991 stelle sich wie folgt dar: Eine Durchsicht des Auftrages werde bei der Kundenkartei abgelegt. Die Kundenkartei sei sehr umfangreich (Ablage nach Alphabet und Gemeinden). Eine Überprüfung der Reisebewegung sei anhand der Kundenkartei nicht möglich. Das geführte Fahrtenbuch sei mit der Reiserechnung identisch. Eine namentliche Aufzeichnung der Kundenbesuche werde nicht geführt. Anhand der vorgelegten Detailblätter sei wohl die Summe der einzelnen Aufträge mit Namen ersichtlich, nicht aber das Datum des Abschlusses.

Dienstverrichtungen seien während des Tages zum Teil im Nahbereich vorgenommen worden (z.B. Kfz-Anmeldungen in Spittal/Drau und Villach etc.). Nähere Angaben zu den Kfz-Anmeldungen habe der Mitbeteiligte nicht machen können. Weiters enthielten die angeführten Reisezeiten auch Aufenthalte im Büro in Paternion. Laut Auskunft des Gendarmeriepostens Paternion vom 23. Dezember 1991 sei das Kraftfahrzeug des Mitbeteiligten "des Öfteren ab 08.00 Uhr (vormittags auch zu Mittag) in Büronähe geparkt" gesehen worden. Die vorgelegten Reisekosten-Rechnungen seien daher zum Teil hinsichtlich der Reisedauer unrichtig.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Mitbeteiligte u.a. aus, es liege kein Wiederaufnahmsgrund im Sinne des § 303 Abs. 4 in Verbindung mit § 303 Abs. 1 lit. b BAO vor. Die Reisekostenaufzeichnungen würden die wesentlichen Merkmale eines Fahrtenbuches, nämlich das jeweils entfernteste Ziel, zumeist mit einer zweiten Ortsangabe, die Anfangs- und Endzeiten der Dienstreise sowie die täglich gefahrenen Kilometer enthalten. Der Zweck, nämlich der Abschluss des Versicherungsvertrages sei bei jeder Dienstreise derselbe und der Abgabenbehörde auch seit vielen Jahren bekannt gewesen, sodass eine nochmalige gesonderte tägliche Anführung wohl entbehrlich gewesen sei. Der Mitbeteiligte habe - zumindest seit 1987 mit gutem Grund - der Auffassung sein können, dass die Führung der Reisekostenaufzeichnungen von der Abgabenbehörde als hinreichend und vollständig anerkannt werde, da trotz der Erklärung für 1987 beigelegten Schreibens die Veranlagung erklärungsgemäß erfolgt sei. Man könne nicht 1992 die Bescheide ab 1986 mit dem Argument wieder aufnehmen, man habe davon ausgehen können, dass der Mitbeteiligte noch über ergänzende Aufzeichnungen verfüge, in denen die in den Reisekostenabrechnungen fehlenden Angaben enthalten seien, so z.B. Ziel und Zweck jeder einzelnen Reise, Zwischenstops im Büro oder zu Hause. Seit ihm die Ansicht der Finanzlandesdirektion, im Fahrtenbuch seien auch die besuchten Kunden und die einzelnen angefahrenen Orte einzutragen, bekannt sei, würde er entsprechende Aufzeichnungen führen. Wenn die Abgabenbehörde diese Auffassung bereits 1987 bekannt gegeben hätte, wäre eine zeitgerechtere Anpassung der Reisekostenaufzeichnungen möglich gewesen. Die Auskunft des Gendarmeriepostens ändere nichts an der Richtigkeit der Reisekostenabrechnung, da die kurzen Unterbrechungen einer Dienstreise infolge Wechsels der Kartei, Nachholung oder Neuaufnahme von weiteren Unterlagen keinen Einfluss auf die Höhe des abzurechnenden Tagesdiätensatzes hätten.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren statt und hob die diesbezüglichen Bescheide auf.

Über die dagegen vom Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Kärnten erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwohnen:

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

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue

Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. April 1998, 95/15/0108).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass der Mitbeteiligte den Einkommensteuererklärungen 1986 bis 1989 Reisekostenabrechnungen beigelegt hat. Strittig war im Verwaltungsverfahren lediglich, ob diese Aufstellungen bereits im Rahmen der Erstverfahren die später im Zuge von Erhebungen getroffene steuerrechtliche Beurteilung erlaubt hätten.

Der angefochtene Bescheid beschränkt sich in seinem Begründungsteil auf die Zitierung der Bestimmungen des § 303 Abs. 4 sowie des § 307 Abs. 3 BAO und die teilweise Wiedergabe des Schreibens vom 17. April 1989, um sodann zu folgender Beurteilung zu gelangen:

"Zumindest nach diesem Schreiben hätte das Finanzamt reagieren und schon zum damaligen Zeitpunkt die vom Bw. begehrten Kilometergelder und Diäten entsprechend kürzen bzw. den Bw. über die von ihm zu führenden Aufzeichnungen informieren müssen. Wenngleich das Finanzamt nun im Zuge der im Jahr 1992 erfolgten Nachschau u.a. die Mangelhaftigkeit der Reiseaufschreibungen für die vom Bw. geltend gemachten Kilometergelder und Diäten feststellte, so geht es nicht an, nach rd. fünf Jahren auf Grund der erst im Jahr 1992 durchgeführten Überprüfung und der dabei getroffenen Feststellungen das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1986 bis 1989 wiederaufzunehmen. Mag sich auch die unvollständige Dokumentation der Reisebewegung im Zuge der Nachschau herausgestellt haben, so kann dem Bw. nach Verstreichen eines Zeitraumes von rund fünf Jahren, während dem die Behörde 'untätig' war, eine detailliertere als die in seinen vorgelegten Reiseaufschreibungen enthaltene Darstellung der Reisebewegung nicht zugemutet werden."

In der Beschwerde wird dazu ausgeführt, die belangte Behörde gehe demnach vom Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes aus. Sie habe jedoch in der Folge das ihr eingeräumte Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes geübt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Bescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Wird ein Bescheid von einem Berufungssenat (§ 260 Abs. 2 BAO) gefällt, so hat auch eine (allenfalls nur) mehrheitlich getroffene Entscheidung eine Begründung zu enthalten, die diesen Anforderungen entspricht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 96/13/0180).

Der angefochtene Bescheid erfüllt diese Anforderungen nicht. So lässt der erste Satz der eingangs wörtlich wiedergegebenen Begründung vermuten, die belangte Behörde vertrete - gleich dem Mitbeteiligten - die Ansicht, die vorgelegten Reiseaufschreibungen hätten bereits im Zuge der Erstverfahren die später getroffene rechtliche Beurteilung erlaubt, während im weiteren Verlauf der Begründung davon die Rede ist, die unvollständige Dokumentation der Reisebewegungen habe sich im Zuge der späteren Nachschau herausgestellt. Die Formulierung "mag sich herausgestellt haben" wiederum lässt den Schluss zu, die belangte Behörde habe die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmsgrundes offen gelassen, da ihrer Ansicht nach das der Behörde eingeräumte Ermessen jedenfalls zu Gunsten des Mitbeteiligten zu üben wäre.

In diesem Zusammenhang bringt die Beschwerde zu Recht vor, dass auch Ermessensentscheidungen zu begründen sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 1996, 95/13/0136). Dabei werden der Sinn des Gesetzes sowie gemäß § 20 BAO Billigkeits- und Zweckmäßigungsgründe zu berücksichtigen und im Rahmen der Bescheidbegründung gegeneinander abzuwägen sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 96/13/0185). Der angefochtene Bescheid enthält eine derartige Abwägung nicht.

Der angefochtene Bescheid lässt weiters nicht erkennen, welche Bedeutung die belangte Behörde dem von ihr hervorgehobenen Umstand der langen Untätigkeit der Abgabenbehörde zugemessen hat. Ist es doch nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Das bedeutet, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 23. April 1998, 95/15/0108).

Soweit die belangte Behörde aus der Untätigkeit der Abgabenbehörde während eines Zeitraumes von fünf Jahren eine Unbilligkeit der Wiederaufnahme der Verfahren ableiten wollte, ist darauf hinzuweisen, dass aus diesem Umstand (allein) keine Unbilligkeit der amtswegigen Wiederaufnahme folgt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Dezember 1989, 87/15/0139). Das zusätzliche Argument, dem Mitbeteiligten könne eine detailliertere Darstellung der Reisebewegung auf Grund der inzwischen verstrichenen Zeit nicht (mehr) zugemutet werden, übersieht hingegen, dass nach der Bescheidbegründung des Finanzamtes eine Kürzung der Diäten und der Fahrtkosten lediglich insoweit (wenn auch im Schätzungswege) vorgenommen wurde, als die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür - auch bei Führung detaillierter Aufzeichnungen - nicht vorgelegen haben (Privatfahrten, Reisebewegungen im Nahbereich).

Mit den aufgezeigten Begründungsmängeln hat die belangte Behörde Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Der angefochtene Bescheid war somit wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG aufzuheben.

Wien, am 26. Juli 2000

Schlagworte

Ermessen Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1995140094.X00

Im RIS seit

28.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

19.05.2015

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at