

TE Vwgh Erkenntnis 1999/7/20 97/13/0131

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 20.07.1999

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §68 Abs1;
AVG §69 Abs3;
AVG §69;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §303 Abs4;
BAO §303;
BAO §93 Abs3 lita;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde des Dr. F in W, vertreten durch Mag. Dr. Karlheinz Klema, Rechtsanwalt in Wien I, Rosenburstenstraße 8/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 12. Mai 1997, Zl. GA RV/048-16/06/97, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1987, 1988 und 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.010,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer bezog in den Streitjahren u.a. selbstständige Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit. Seine daraus erklärten (und entsprechend veranlagten) Einkünfte betrugen in den Jahren 1987 rd. S 1 Mio., 1988 rd. S 1,2 Mio. und 1989 rd. S 2,4 Mio. Im Jahr 1992 fand eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1987 bis 1989 statt. Nach der Tz 33 des Betriebsprüfungsberichtes vom 4. Februar 1992 seien hinsichtlich Umsatzsteuer 1987 bis 1989 ("Hinweis auf Tz 14, 18") und Einkommensteuer 1987 bis 1989 ("Hinweis auf Tz 18,19") Feststellungen getroffen worden, die eine

Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigten. In der Tz 18 wird dazu ausgeführt, nachfolgende Aufwendungen seien als der Privatsphäre des Beschwerdeführers zurechenbar nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig (im Einzelnen werden dazu für die Jahre 1987 bis 1989 Beträge für "Drucksorten" in Höhe von jeweils S 5.000,-- sowie Beträge für "sonst. Spesen" in Höhe von 1987 S 30.000,-- 1988 S 25.000,-- und 1989 S 45.000,-- angeführt). In der Tz 14 werden die Auswirkungen der Feststellungen der Tz 18 in Hinblick auf die Vorsteuerkürzung dargestellt. Tz 19 des Betriebsprüfungsberichtes enthält Ausführungen betreffend die Kürzung von Kfz-Betriebskosten.

Die auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1987, 1988 und 1989 bekämpfte der Beschwerdeführer in der Berufung vom 30. Juni 1992. Zu den "allgemein gehaltenen Ausführungen des Betriebsprüfers" betreffend die Kürzung der Betriebsausgaben, auf die das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt habe, wird in der Berufung u.a. festgestellt, dass von den in der Tz 18 des Prüfungsberichtes genannten "sonstigen Spesen" nach den mündlichen Erläuterungen des Prüfers Betriebsausflüge, ausländische Ärzteeinladungen und Tagungskosten betroffen seien. Wegen des offenen Ausweises dieser Aufwendungen in den Steuererklärungen sei diesbezüglich der Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 4 BAO aber nicht erfüllt (dasselbe gelte für die Kfz-Kosten). Außerdem wird in der Berufung die Ansicht vertreten, wegen der Geringfügigkeit der Zurechnungen insgesamt hätte auch unter Ermessensgesichtspunkten die Verfahrenswiederaufnahme nicht erfolgen dürfen.

Nach einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 4. September 1992 (in der das Finanzamt u.a. darauf hinwies, im Zuge der Betriebsprüfung hätten die Erhebungen neue Tatsachen "zu Tage" gebracht; dazu nimmt das Finanzamt etwa auf "Tagungskosten u. ausländische Ärzteeinladungen" 1989 Bezug) stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Über Weisung der belangten Behörde und nach Einholung der Zustimmung des Beschwerdeführers gab das Finanzamt der Berufung mit einer zweiten Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 1994 Folge.

Im Vorhaltsweg führte das Finanzamt sodann betreffend die Jahre 1987 bis 1989 neuerlich ein Ermittlungsverfahren durch (u.a. sollten Aufgliederungen der Positionen "Drucksorten" und "Sonstige Spesen" samt dazugehöriger Belege vorgelegt werden). Einem Vorhalt des Finanzamtes vom 23. Februar 1996, in welchem dem Beschwerdeführer die Absicht mitgeteilt worden war, die Besteuerungsverfahren für die Jahre 1987 bis 1989 auf Grund der Erhebungsergebnisse wieder aufzunehmen, hielt der Beschwerdeführer in einer Stellungnahme vom 14. März 1996 entgegen, dass die nunmehr angeführten "Wiederaufnahmegründe" bereits im seinerzeitigen Betriebsprüfungsverfahren herangezogen worden seien und daher nicht neuerlich zur Verfahrenswiederaufnahme verwendet werden könnten.

Mit Bescheiden vom 12. September 1996 nahm das Finanzamt die Besteuerungsverfahren 1987 bis 1989 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In der Begründung ist dazu zu lesen, durch die Erlassung der zweiten Berufungsvorentscheidung sei das Verfahren in den Stand vor dem Ergehen der seinerzeitigen Wiederaufnahmbescheide zurückgetreten. Das Finanzamt sei berechtigt und verpflichtet, auf Grund entsprechender Wiederaufnahmsgründe neuerlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers könnten bei entsprechender Konkretisierung die im Zuge der ersten Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogenen - ursprünglich nicht ausreichend dargelegten - Umstände herangezogen werden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und die zusätzlich durchgeführten Erhebungen. Unter den Punkten 1 bis 3 werden dazu betreffend "Drucksorten" (Hinzurechnungsbeträge 1987 S 23.092,-- 1988 S 4.049,-- und 1989 S 2.053,--), "Sonstige Ausgaben 1989" (Hinzurechnungsbetrag 1989 S 42.195,--) und "Fachliteratur" (Hinzurechnungsbeträge 1987 S 1.646,-- 1988 S 885,-- und 1989 S 4.063,--) Ausführungen hinsichtlich des Hervorkommens neuer Tatsachen getroffen. So sei betreffend der "Drucksorten" erst "im Zuge des abgabenbehördlichen Prüfungs- bzw. nachträglich durchgeführten Ermittlungsverfahrens" bekannt geworden, dass verschiedene Belege nicht auf den Beschwerdeführer lauteten oder keine betriebliche Veranlassung erkennen ließen. Zu den "Sonstigen Ausgaben 1989" wird festgehalten, hinsichtlich des in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1989 unter der Bezeichnung "Tagungskosten und ausländische Ärzteeinladungen" ausgewiesenen Betrages von S 64.246,-- sei "im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bzw. des durchgeführten Ermittlungsverfahrens" festgestellt worden, dass betreffend ausländische Ärzteeinladungen (Gesamtbetrag S 42.195,--) wegen fehlender Angaben über Zweck der Bewirtung und Namen der bewirteten Personen

auf den Belegen kein Nachweis für deren weitaus überwiegende berufliche Veranlassung vorliege. Hinsichtlich "Fachliteratur" habe das durchgeführte Ermittlungsverfahren ergeben, dass diesbezüglich auch Tageszeitungen und Magazine als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien.

Der gegen die Wiederaufnahmebescheide eingebrochenen Berufung gab die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. In der Begründung wird ausgeführt, Aufgabe der belangten Behörde im seinerzeitigen Berufungsverfahren betreffend die Verfahrenswiederaufnahme sei die Prüfung gewesen, ob diese Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen zulässig gewesen sei. Im Berufungsverfahren sei es verwehrt gewesen, Erhebungen in der Richtung durchzuführen, ob etwa anderweitige als Wiederaufnahmegründe geeignete Tatsachen oder Beweismittel vorliegen könnten. Die in den Tz 14 und 18 des Betriebsprüfungsberichtes herangezogenen Wiederaufnahmegründe hätten keine Tatsachenfeststellungen enthalten und die in der Tz 19 angeführten Tatsachen seien nicht neu hervorgekommen gewesen. Deshalb sei der damaligen Berufung auch mit zweiter Berufungsvorentscheidung statzugeben gewesen. Nunmehr werde in den Wiederaufnahmebescheiden des Finanzamtes ausführlich dargestellt, welche Tatsachen für die Wiederaufnahme des Verfahrens als Wiederaufnahmegründe herangezogen worden seien. Die belangte Behörde hege keine Zweifel daran, dass diese Tatsachen auch in Bezug auf die "Vorbescheide" (d.s. die bereits vor dem Betriebsprüfungsverfahren rechtskräftig ergangenen Bescheide) neu hervorgekommen seien. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers handle es sich bei den in den Wiederaufnahmebescheiden vom 12. September 1996 angeführten Wiederaufnahmegründen nicht um solche Tatsachen, die bereits in den aufgehobenen Wiederaufnahmebescheiden vom 4. Mai 1992 herangezogen worden seien, sondern um erstmalig vom Finanzamt herangezogene Tatsachen. Ob diese Tatsachen dem Prüfer bereits bei Abschluss der seinerzeitigen abgabenbehördlichen Prüfung bekannt gewesen seien und er es nur verabsäumt habe, sie im Prüfungsbericht vom 4. Februar 1992 festzuhalten, ob sie überhaupt erst im Zuge des nach Erlassung der zweiten Berufungsvorentscheidung durchgeführten Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde bekannt geworden seien, könne dahingestellt bleiben. Entscheidend sei nur, dass diese Tatsachen nach Abschluss des Verfahrens, das zur Erlassung der "Vorbescheide" geführt habe, neu hervorgekommen seien. Die mit den Bescheiden vom 12. September 1996 ausgesprochene Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1989 sei daher zulässig (im Einzelnen wird dazu im angefochtenen Bescheid noch die Ermessensübung wegen der vorgebrachten Geringfügigkeit der auf die Wiederaufnahmegründe zurückzuführenden Steuermehr beträge begründet).

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In der Beschwerde wird vorgebracht, die vom Betriebsprüfer festgestellte Mangelhaftigkeit der vorgelegten Belegen habe betreffend Drucksorten, sonstige Ausgaben und Fachliteratur zu einer Schätzung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben für die Jahre 1987 bis 1989 geführt. Diese Zurechnungen seien im Rahmen der ersten Wiederaufnahme des Verfahrens seitens des Finanzamtes den Bescheiden vom 4. Mai 1992 zu Grunde gelegt worden. Im "zweiten Ermittlungsverfahren" seien entsprechend dem Vorhalt vom 21. April 1995 die geprüften Belege nochmals vorgelegt worden. Entgegen der im ersten Wiederaufnahmeverfahren erfolgten pauschalen Schätzung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben sei im zweiten Wiederaufnahmeverfahren lediglich eine betragsmäßig einzelweise Erfassung der aus der Sicht des Finanzamtes nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben vorgenommen worden. Die Ausführungen im angefochtenen Bescheid, wonach die belangte Behörde keine Zweifel daran habe, dass die in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide vom 12. September 1996 dargestellten Tatsachen neu hervorgekommen seien, widerspreche somit dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung und der vom Finanzamt vorgenommenen grifffreien Schätzung dieser Aufwendungen im ersten Wiederaufnahmeverfahren vom 4. Mai 1992.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer im Ergebnis eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

Das Finanzamt hat mit der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 1994 die Bescheide vom 4. Mai 1992 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1987 bis 1989 aufgehoben. Mit dieser Aufhebung ist das Besteuerungsverfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der verfügten Wiederaufnahme befunden hat. Dies hatte nicht zur Folge, dass das Finanzamt nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Streitjahre hätte verfügen dürfen. Allerdings hätte die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens aus anderen Gründen verfügt werden müssen als aus jenen in den aufgehobenen Bescheiden vom 4. Mai 1992. Diesfalls würde eine andere, keine

entschiedene "Sache" vorliegen. Was "Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmegrund (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. März 1999, 97/14/0069, sowie Stoll, BAO-Kommentar, 2954). Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).

Dass das Finanzamt bei Erlassung der zweiten Wiederaufnahmbescheide vom 12. September 1996 die Problematik der "entschiedenen Sache" offenbar nicht erkannt hat, geht aus der in der Bescheidbegründung vertretenen Meinung hervor, bei entsprechender Konkretisierung der Wiederaufnahmegründe könnten die im ersten Wiederaufnahmeverfahren herangezogenen Umstände die neuerliche Wiederaufnahme stützen.

Wenn auch diese Umstände - wie ebenfalls in der Begründung des Finanzamtes ausgeführt wird - "ursprünglich nicht ausreichend dargelegt" worden sind, bildeten sie dennoch die Sache des seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahrens und durften somit nicht nochmals als Wiederaufnahmegründe dienen. Daran änderte es auch nichts, dass im Gefolge des ersten Wiederaufnahmeverfahrens die steuerlichen Auswirkungen der festgestellten Tatsachen nur im Wege einer pauschalen Schätzung erfasst, im Rahmen der zweiten Wiederaufnahme demgegenüber eine beleggetreue Zurechnung erfolgte. Für eine - zumindest weit gehende - Identität der Sache (des "neu hervorgekommenen Tatsachenkomplexes") sprechen im Übrigen die ähnlichen Bezeichnungen (etwa "Drucksorten" oder "sonstige Spesen bzw. Ausgaben") und beispielsweise auch die in der Berufungsverfahrensbescheidung des Finanzamtes vom 4. September 1992 enthaltenen Hinweise auf von der Betriebsprüfung "zu Tage" gebrachte neue Tatsachen u.a. hinsichtlich ausländische Ärzteeinladungen 1989.

Die belangte Behörde hat die erstinstanzlichen Bescheide bestätigt, ohne auf die Frage der entschiedenen Sache einzugehen, wobei auch hier etwa die Begründungsaussage, es sei nur entscheidend, dass die Tatsachen nach Abschluss des Verfahrens, das zur Erlassung der "Vorbescheide" (somit der vor Betriebsprüfung ergangenen Bescheide) geführt habe, hervorgekommen seien, auf eine Verkennung der Rechtslage hindeutet. Soweit in der Begründung des angefochtenen Bescheides auch davon die Rede ist, bei den in den Wiederaufnahmbescheiden vom 12. September 1996 angeführten Wiederaufnahmegründen handle es sich um erstmalig vom Finanzamt herangezogene Tatsachen, ist nicht nachvollziehbar, worauf sich diese Feststellung stützt. Diese Annahme steht außerdem nicht im Einklang mit der oben erwähnten erstinstanzlichen Bescheidbegründung, welche das Neuherkommen von Tatsachen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bzw. der nachträglich durchgeführten Erhebungen nicht unterscheidet. Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass eine - allenfalls auch erst im Berufungsverfahren erfolgte - Ergänzung der offensichtlich mangelhaften Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen kein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmegründe dargestellt hätte (vgl. in diesem Sinn das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Februar 1994, 93/16/0117).

Der angefochtene Bescheid war daher schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, sodass das weitere Beschwerdevorbringen betreffend Unzulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe (vgl. dazu etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. August 1998, 93/13/0023) dahingestellt bleiben konnte.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI Nr. 416/1994. Stempelgebühren waren nur im erforderlichen

Ausmaß von insgesamt S 510,-- zuzusprechen (die Vorlage einer zweiten Ausfertigung des angefochtenen Bescheides war nicht notwendig).

Wien, am 20. Juli 1999

Schlagworte

Zurückweisung wegen entschiedener SacheIndividuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997130131.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

30.03.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at