jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Beschluss 2019/9/3 Ra 2018/15/0035

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.09.2019

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §115 Abs1
BAO §167 Abs2
BAO §207 Abs2
EStG 1988 §7
FinStrG §33
FinStrG §8 Abs1
FinStrG §98 Abs3
VwGG §41

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie den Hofrat Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamtes Bregenz in 6900 Bregenz, Brielgasse 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Jänner 2018, Zl. RV/1100416/2015, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 (mitbeteiligte Partei: S H in A, vertreten durch die E. Igerz & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 6850 Dornbirn, Bergmannstraße 7), den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Mit "Abbau- und Bestandsvertrag" vom 26. Februar 2004 räumte der Rechtsvorgänger der mitbeteiligten Partei, der im Jahr 2015 verstorbene MF, der K KG das Recht zum Kies- und Gesteinsabbau sowie ein Deponierecht und weitere im Einzelnen genannte Rechte auf näher bestimmten Grundstücken ein. Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts verpflichtete sich das Abbauunternehmen im Gegenzug - unabhängig vom tatsächlich erfolgten Abbau - zur ratenweisen Bezahlung eines Betrages in Höhe von insgesamt

785.600 EUR netto, wobei für die Jahre 2004 und 2005 Zahlungen von jeweils 232.800 EUR und für die Jahre 2006 bis 2013 Zahlungen von jeweils 40.000 EUR vereinbart waren.

2 Im Zuge einer im Jahr 2006 für die Jahre 2004 und 2005 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden die aus dem "Abbau- und Bestandsvertrag" resultierenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - unter Abzug pauschaler Werbungskosten von 40 % der Einnahmen - ermittelt.

3 Nach rechtskräftiger Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 mit Bescheiden vom 14. April 2006 beantragte MF deren Aufhebung gemäß § 299 BAO mit der Begründung, dass anstelle der vereinbarten Entgelte die tatsächlich vereinnahmten Entgelte zu erfassen seien und die Absetzung für Substanzverringerung - wie näher ausgeführt - mit 99,12 % der Einnahmen hätte angesetzt werden müssen. 4 Der Antrag wurde zunächst vom Finanzamt mit Bescheid vom 18. Jänner 2007 und sodann auch von dem im Berufungsweg befassten unabhängigen Finanzsenat nach Durchführung der beantragten Verhandlung als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich der angesetzten Einnahmen liege eine nur geringfügige Fehlerhaftigkeit vor. Was die Absetzung für Substanzverringerung anlange, wären weitergehende Erhebungen (etwa betreffend die Höhe der jährlichen Abbaumenge) anzustellen. Es sei derzeit nicht gewiss, ob der behördliche (den Einkommensteuerrichtlinien entsprechende) Ansatz von Werbungskosten in Höhe von 40 % zu den tatsächlichen Verhältnissen in Widerspruch stehe. Mangels Gewissheit der Rechtswidrigkeit der antragsgegenständlichen Bescheide seien die Aufhebungsvoraussetzungen nicht erfüllt.

5 Für die Jahre 2006 und 2007 wies MF in einer Beilage zur Einkommen- und Umsatzsteuererklärung darauf hin, dass die Absetzung für Substanzverringerung im Sinne des für die Vorjahre gestellten Aufhebungsantrages in Höhe des Barwertes der vorgesehenen Pachtzahlungen ermittelt worden sei.

6 Mit Bescheiden vom 25. März 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007 insoweit abweichend von den eingereichten Steuererklärungen fest, als von den Nettoerlösen aus der gegenständlichen Verpachtung 40 % als pauschale Werbungskosten in Abzug gebracht wurden.

7 In dagegen eingebrachten Berufungen beantragte MF die Berücksichtigung pauschaler Werbungskosten in Höhe von 80 % der Einnahmen aus dem Abbauvertrag. Bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten seien nur die Zinskosten in Abzug zu bringen, weil die restlichen Faktoren (Investitionen, Risiko, Unternehmerwagnis) vom Erwerber des Abbaurechtes bereits einkalkuliert worden seien. Werde unterstellt, dass ein fiktiver Erwerber des Abbaurechtes der Sekundärmarktrendite von ca. 3,5 % noch einen Gewinn- oder Risikoaufschlag von 50 % hinzurechnen würde, ergäbe sich ein Zinssatz von 5,25 %. Der Barwert der laut Abbauvertrag zu zahlenden Abbauentgelte betrage diesfalls rund 680.000 EUR; somit ergebe sich eine durchschnittliche Absetzung für Substanzverringerung von rund 86 %. Bei einem Kapitalisierungszinssatz von 6 % betrage der Barwert 664.419 EUR (85 %). Eine Abschreibung in Höhe von 80 % sei daher jedenfalls gerechtfertigt.

8 Nach Ergehen von im strittigen Punkt des Werbungskostenabzugs abweisender Berufungsvorentscheidungen stellte MF den Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auch für die Jahre 2008 bis 2010 berücksichtigte das Finanzamt lediglich Werbungskosten in Höhe von 40 % der Einnahmen aus dem Abbauvertrag. Die diesbezüglichen Berufungen wurden ohne Ergehen einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. 9 Nachdem die Zuständigkeit zur Weiterführung der Verfahren mit Ablauf des 31. Dezember 2013 auf das Bundesfinanzgericht übergegangen war, wurde von diesem ein umfangreiches Ermittlungsverfahren in die Wege geleitet, in dessen Folge MF die Vorlageanträge und Beschwerden mit Anbringen vom 16. Oktober 2014 zurückgezogen hat.

1 0 Mit Bescheiden vom 18. Dezember 2014 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2010 wieder auf. In den sodann erlassenen neuen Einkommensteuerbescheiden wurden die Absetzungen für Substanzverringerung nur mehr mit 24.501 EUR (2004 und 2005), 0 EUR (2006), 1.209 EUR (2007), 9.622 EUR (2008),

25.290 EUR (2009) und 14.432 EUR (2010) berücksichtigt. 11 Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht seien der Bescheid der Bezirkshauptmannschaft sowie der Umstand neu hervorgekommen, dass das ausgebeutete Schottervorkommen aus drei Deponiefeldern bestehe, welche sukzessiv erschlossen und teilweise auch weiteren Eigentümern zuordenbar seien. MF habe nicht erwähnt, dass die Bodensubstanz weiteren Grundeigentümern zugerechnet werden müsse. Neu hervorgekommen sei auch, dass das Abbauunternehmen aus der Deponierung beachtliche Einnahmen erzielt habe, die in die Berechnung des insgesamt

zu leistenden Pachtzinses eingeflossen seien. Auch entfiele das Pachtentgelt zum Teil auf das über die Grundstücke des MF verlaufende Fahrrecht. Hervorgekommen sei weiters der Umstand, dass die tatsächlich dem MF zuordenbaren Abbaumengen nicht ansatzweise mit den behördlich genehmigten Abbaumengen übereinstimmten.

12 MF habe die gesamten vereinnahmten Pachterlöse als ausschließlich mit dem Schotterabbau zusammenhängend dargestellt und die AfA für Substanzverringerung durch den konkreten Gesteinsabbau gedeckt bewertet, obwohl eine AfA für Substanzverringerung nur insoweit zulässig sei, als Gestein tatsächlich abgebaut werde. Da MF seinen Hauptwohnsitz in unmittelbarer Nähe zu den Deponiefeldern habe, habe er gewusst, dass die Hochwassersituation des Jahres 2005 den Abbau des vorhandenen Schotters auf einem der Deponiefelder um Jahre verzögert habe. Selbstverständlich habe der Abbauberechtigte MF auch über die "gewonnenen Mengen der Jahre 2006 (0,00 Tonnen) und 2007 (3.000,00 Tonnen)" informiert. In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 und 2007 sei jedoch nicht erwähnt worden, dass entweder kein bzw. nur geringe (MF zuordenbare) Mengen abgebaut worden seien und deshalb nur ein entsprechender Bruchteil an AfA für Substanzverringerung (orientiert an den tatsächlichen Mengen) hätte angesetzt werden dürfen. Zudem seien keine Teile des Pachtentgelts den auch "entgeltvermittelnden" Faktoren "Deponierung" und "Fahrrecht" zugeordnet worden.

1 3 Es lägen daher hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2007 hinterzogene Abgaben vor, sodass noch keine Verjährung eingetreten sei.

1 4 In den gegen die Wiederaufnahme der Verfahren und die Sachbescheide eingebrachten Beschwerden wurde u.a. darauf hingewiesen, dass die Jahre 2004 und 2005 mehrfach Gegenstand von Amtshandlungen und Rechtsmittelverfahren gewesen seien. Bei der im März 2006 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung sei auch der gegenständliche Abbauvertrag der Abgabenbehörde vorgelegt worden. Die Abbaumengen seien vom Abbauberechtigten der Abgabenbehörde mitgeteilt worden. MF verfüge nicht über diese Daten. Die jeweilige Abbaumenge sei für MF auch nicht von Interesse gewesen, weil das Abbauentgelt mit einem Pauschalbetrag abgegolten worden sei. Auch habe nie die Notwendigkeit bestanden, die auf die einzelnen Grundeigentümer entfallenden Abbaumengen zu ermitteln, weil mit allen Grundeigentümern pauschale Pachtentgelte vereinbart worden seien.

15 In abweisenden Beschwerdevorentscheidungen blieb das Finanzamt bei seiner Ansicht, wonach die "Fakten, die das gegebene Steuerschuldverhältnis ausgabenseitig determinierten", dem Finanzamt über Jahre hinweg vorenthalten worden seien, um vorteilhafte Steuerabschreibungen zu erwirken.

1 6 Nach weiteren Erhebungen und Erörterungen der Sachlage mit den Verfahrensparteien gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 mit der Begründung Folge, dass die Abgabenansprüche dieser Jahre bereits verjährt seien. 17 Von einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung sei nicht auszugehen, weil die aus dem Vertragsinhalt hervorgehende Sachlage dem Finanzamt bereits anlässlich der im Frühjahr 2006 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung bekannt gewesen sei. In einer Stellungnahme zum Aufhebungsantrag weise der Prüfer ausdrücklich darauf hin, dass als Gegenleistung für den pauschalen von der Abbaumenge unabhängigen Abbauzins neben dem Kiesabbau eine Vielzahl von weiteren Rechten eingeräumt worden sei, denen keine Werbungskosten gegenüberstünden, sodass eine Schätzung der Werbungskosten einschließlich der AfA für Substanzverringerung in Höhe von 40 % der Nettoerlöse bei weitem ausreichend erscheine. Wenn der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt in voller Kenntnis der Sachlage den Ansatz pauschaler Werbungskosten für zulässig erachtet hätten, sei nicht anzunehmen, dass MF bewusst gewesen wäre, dass bei einer die tatsächlichen Verhältnisse berücksichtigenden Berechnung, wie sie vom Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren vorgenommen worden sei, nur geringere Beträge hätten in Abzug gebracht werden können. Überdies solle die nach den Einkommensteuerrichtlinien (Rz. 3204 und 6410b) zulässige pauschale Ermittlung der Werbungskosten ja gerade der Vereinfachung dienen. Damit sei aber auch nicht erkennbar, dass MF eine dadurch bewirkte Steuerverkürzung erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten hätte. Dies umso mehr, als für MF die tatsächlichen Abbaumengen im Hinblick auf das vereinbarte, von der konkreten jährlichen Abbaumenge unabhängige pauschale Pachtentgelt nicht relevant gewesen sei. Für die vom Finanzamt ins Treffen geführte Feststellung, wonach MF vom Abbauberechtigten "selbstverständlich" über die gewonnenen Mengen informiert worden sei, fehle es zudem an konkreten Tatsachenfeststellungen, die eine solche Annahme stützen könnten. Schließlich spreche auch der Umstand, dass MF im Rechtsmittelverfahren versucht habe, eine wesentlich höhere Abschreibung zu erwirken, dafür, dass er sich einer (versuchten) Abgabenverkürzung nicht bewusst gewesen sei, wäre

sein Verhalten sonst geradezu widersinnig gewesen, habe er doch damit rechnen müssen, dass dies bei entsprechenden Ermittlungen und Prüfung des Sachverhaltes zu Tage treten werde. Gesamthaft gesehen habe eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete oder eine solche zumindest in Kauf nehmende subjektive Einstellung des MF nicht bejaht werden können, sodass die gemäß § 207 Abs. 2 BAO verlängerte Verjährungsfrist zu Unrecht zur Anwendung gelangt sei.

18 Die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2008 bis 2010 wurden hingegen als unbegründet abgewiesen und die Einkommensteuerfestsetzungen dieser Jahre abgeändert. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig. 19 Gegen diese Entscheidung wendet sich die außerordentliche Revision des Finanzamtes im Umfang des Ausspruches über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007 (also in ihrem stattgebenden Teil). Die außerordentliche Revision sei zulässig, weil das Bundesfinanzgericht die Frage nach dem konkreten Bejahen oder Verneinen einer individuell vorliegenden Hinterziehungsabsicht in denkunmöglicher Weise entschieden habe.

20 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

21 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. 22 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 23 Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. etwa VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

2 4 Die Beweiswürdigung ist einer Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz nur insofern zugänglich, als es um die ordnungsgemäße Ermittlung der Beweisergebnisse und die Kontrolle der Schlüssigkeit der angestellten Erwägungen geht. 25 Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028). Soweit das revisionswerbende Finanzamt auf Eingaben (Antrag gemäß § 299 BAO, Steuererklärungen) des MF verweist, mit denen die Absicht des MF zum Ausdruck gebracht worden sei, die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung "durch Vorbringen eines wahrheitswidrigen Sachverhaltes zu reduzieren", ist ihm zu entgegnen, dass in den angeführten Eingaben die Art und Weise der AfA-Ermittlung offengelegt wurde. Dass diese Methode der AfA-Berechnung rechtlich verfehlt war, stellt kein Vorbringen eines "wahrheitswidrigen Sachverhaltes" dar.

2 6 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren zurückzuweisen. Wien, am 3. September 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2018150035.L00

Im RIS seit

23.10.2019

Zuletzt aktualisiert am

23.10.2019

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at