jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/4/23 95/15/0108

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.04.1998

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §69 Abs1 Z2;
BAO §303 Abs1 litb;
BAO §303 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des F in A, vertreten durch Dr. Erich Holzinger, Rechtsanwalt in 8940 Liezen, Rathausplatz 3, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 5. Mai 1995, Zl. B 142-3a/94, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987 sowie betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Bescheiden vom 24. August 1988 wurde gegenüber dem Beschwerdeführer u.a. Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987 festgesetzt.

Im Jahr 1991 wurde beim Beschwerdeführer eine die Jahre 1987 bis 1989 umfassende abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, wegen "Kalkulationsdifferenzen" seien (u.a.) die Einkünfte des Jahres 1987 um S 50.000,-- zu erhöhen. Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1989 wieder auf und erließ der soeben dargelegten Auffassung des Prüfers folgende neue Sachbescheide vom 30. Jänner 1992.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Im Rechtsmittelverfahren wurde dem Beschwerdeführer nach Erhebungen des Finanzamtes vorgehalten, eine neuerliche Überprüfung habe ergeben, daß die seinerzeitige Betriebsprüfung von unrichtigen Sachverhaltsannahmen ausgegangen sei; nach dem Ergebnis der ergänzenden Erhebungen ergebe sich

(u.a.) für das Jahr 1987 eine Erhöhung der Erlöse von rund S 440.000,--. Der Beschwerdeführer zog daraufhin die Berufung gegen die das Jahr 1987 betreffenden Bescheide zurück; im übrigen hielt er die Berufung aufrecht.

Mit Bescheid vom 19. November 1992 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987 von Amts wegen wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Begründend wurde dargelegt, es sei betreffend das Jahr 1987 im Zuge des Rechtsmittelverfahrens neu hervorgekommen, daß der mit 20 % zu versteuernde Eigenverbrauch um S 71.980,-- zu hoch und der mit 10 % zu versteuernde Eigenverbrauch um S 78.523,64 zu niedrig angesetzt worden sei, was zusätzlich eine Gewinnerhöhung von S 6.543,64 bewirke; und weiters, daß die im Zuge der Betriebsprüfung mit S 50.000,-- den bis dahin erklärten Umsätzen und Gewinnen hinzugerechnete Kalkulationsdifferenz bei weitem nicht zu den tatsächlich erzielten Erlösen und Erträgen habe führen können, weil von vollkommen unrichtigen Ansätzen ausgegangen worden sei. Die der Betriebsprüfung für die ursprüngliche Kalkulation vorliegenden Bilanzen hätten nämlich die Bestände für Textilien zum 31. Dezember 1986 (bzw. 1. Jänner 1987) und zum 31. Dezember 1987 ohne Teilwertabschreibung und zum 31. Dezember 1988 und 31. Dezember 1989 mit Teilwertabschreibung ausgewiesen. Zusätzlich seien Kostenartikel von rund S 46.000,-- (1987), S 118.000,-- (1988) und S 96.000,-- (1989) fälschlicherweise als Handelswareneinsatz mitkalkuliert worden. Der Grund hiefür sei in der Unleserlichkeit der in Kurrent geschriebenen Wareneingangsbücher gelegen. Diese Umstände seien weder bei der Betriebsprüfung noch bei der Schlußbesprechung zutage getreten und hätten zu grob unrichtigen Kalkulationsergebnissen geführt. Erst im Zuge des Rechtsmittelverfahrens seien diese Unrichtigkeiten zutage getreten. Eine Berichtigung dieser Umstände führe zu Erlös- und Gewinnhinzurechnungen von rund S 400.000,-- für das Jahr 1987. Für das Jahr 1987 ergebe sich eine Umsatzerhöhung von S 400.000,-- sowie die daraus resultierende Gewinnänderung.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen Wiederaufnahms- und Sachbescheid. Er legte dar, es sei der Behörde bereits seit der Abgabenerklärung, spätestens aber seit der Betriebsprüfung bekannt gewesen, daß der Eigenverbrauch nicht richtig versteuert worden sei. Es werde grundsätzlich der Auffassung beigepflichtet, daß der Betriebsprüfer bei seiner Erlöskalkulation von unrichtigen Ansätzen ausgegangen sei. Es seien ihm aber sämtliche Unterlagen wie Inventuren, Wareneingangsbücher etc. vorgelegen. Der Prüfer habe es unterlassen, die Unterlagen entsprechend genau zu überprüfen bzw. den Beschwerdeführer zur Hifeleistung beim Lesen des Wareneingangsbuches aufzufordern. Zum Ausweis der Textilwarenbestände einerseits mit, andererseits ohne Teilwertabschreibung werde bemerkt, daß für das Jahr 1987 aus diesem Grund ohnehin keine Änderung der Kalkulationsgrundlagen gegeben sei, da sowohl Anfangsbestand als auch Endbestand ohne Teilwertabschreibung in den Bilanzen ausgewiesen gewesen seien. Überdies hätte dem Prüfer durch einen Vergleich der ihm vorgelegten Inventuren mit den jeweiligen Bilanzansätzen sofort der unterschiedliche Ausweis der Teilwertabschreibung auffallen müssen. Es lägen somit keine neu hervorgekommenen Tatsachen vor, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens führen könnten. Die Sachbescheide würden lediglich damit begründet, daß die im Rechtsmittelverfahren vorgebrachten Argumente unglaubwürdig seien. Dem sei entgegenzuhalten, daß diese Argumente bereits bei der Betriebsprüfung vorgebracht und als glaubwürdig angesehen worden seien. Es sei nämlich von der ursprünglich festgestellten Kalkulationsdifferenz ein Betrag von ca. S 359.000,-- als auf besondere Umstände entfallend anerkannt worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend die Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1987 als unbegründet ab. Der Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987 wurde teilweise Folge gegeben. Nach Darstellung des Verfahrensganges und der Rechtslage sowie Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vertrat die belangte Behörde begründend die Auffassung, der Einwand des Beschwerdeführers, daß dem Prüfer das tatsächliche Ausmaß der unrichtigen Eigenverbrauchsbesteuerung zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung bereits bekannt gewesen sei, sei berechtigt; insoweit liege somit - entgegen der Auffassung des Finanzamtes - kein Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO vor. Hingegen lägen in Ansehung des Umstandes, daß der Betriebsprüfer von unrichtigen Ansätzen ausgegangen sei, weshalb die von ihm ermittelte Kalkulationsdifferenz von S 50.000,- bei weitem nicht zu den tatsächlich erzielten Erlösen und Erträgen habe führen können, unzweifelhaft neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vor: In der (mittlerweile überholten) sogenannten "Erstkalkulation" sei der Prüfer, weil auf der Passivseite der Bilanzen keine gesonderten Wertberichtigungspositionen zum Textilwarenvorrat angesetzt gewesen seien und eine Summendarstellung auf den Inventurberechnungen gefehlt habe, nämlich davon ausgegangen, daß die Bilanzwerte

der Textilien zu den einzelnen Stichtagen um die Wertberichtigungen für Entmodung, Lagerschäden u.ä., gekürzt gewesen wären. Erstmals im Zuge der Rechtsmittelbearbeitung sei eine Seitensummierung der Inventuren vorgelegt worden, aus der zweifelsfrei hervorgehe, daß die Bilanzwerte zu den Stichtagen

31. Dezember 1986 und 31. Dezember 1987 ohne Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer ermittelten Abwertung, zu den Stichtagen 31. Dezember 1988 und 31. Dezember 1989 jedoch mit Berücksichtigung derselben ermittelt worden seien. Aus den dadurch notwendig gewordenen Berichtigungen resultiere eine kalkulatorische Wareneinsatzverlagerung mit einer Erhöhung des Textilwareneinsatzes 1987 und damit auch die nunmehr wesentlich erhöhte Kalkulationsdifferenz 1987. Ein Mißverhältnis zwischen der Bedeutung des beschriebenen Wiederaufnahmsgrundes einerseits und der Wirkung der Wiederaufnahme andererseits liege offensichtlich nicht vor; es sei daher auch eine Fehlerhaftigkeit der bekämpften Ermessensentscheidung nicht festzustellen. Die weiteren Darlegungen der Begründung beziehen sich auf die neuen Sachbescheide, wobei die belangte Behörde im Wege der griffweisen Schätzung die unter dem Titel der oben erwähnten "Kalkulationsdifferenz" vorzunehmende Zurechnung auf S 250.000,-- beschränkte.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinen Rechten dadurch verletzt, daß ohne Vorliegen neuer Tatsachen die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987 in einem Wiederaufnahmeverfahren gemäß § 303 BAO neu festgesetzt worden sei. Die Gründe der Beschwerde beziehen sich ausschließlich auf die Frage des Hervorkommens neuer Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des § 303 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 (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlaßt - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1990, Zl. 90/15/0118, vom 24. Juni 1991, Zl. 90/15/0183, und vom 30. Mai 1994, Zl.93/16/0096).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. hiezu das soeben zitierte Erkenntnis vom 30. Mai 1994).

Nach ständiger Rechtsprechung ist es 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 maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt. Eine solche Wiederaufnahme kann jedoch nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnis hatte (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 22. Oktober 1992, Zl. 92/16/0059). Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 20. November 1996, Zlen. 96/15/0015, 0016). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung

oder Würdigung eines schon bekanntgewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 23. November 1992, Zl. 92/15/0095).

Die belangte Behörde sieht den Wiederaufnahmgsgrund nach der Begründung des angefochtenen Bescheides im nachträglichen Hervorkommen des Umstandes, daß in der Bilanz zum 31. Dezember 1987 der Wert der Warenbestände nicht mit den unter Bedachtnahme auf Entmodung, Lagerschäden und andere wertmindernde Umstände berichtigten, bei der Inventur erfaßten Beträgen, sondern - ohne Bedachtnahme auf die eingetretenen Entwertungen - im Ergebnis mit dem Anschaffungswert ausgewiesen war.

Die Beschwerde macht geltend, dem Prüfer seien sämtliche für die Prüfung erforderlichen Unterlagen vorgelegen. Der Prüfer habe offenbar Probleme beim Lesen des in Kurrent geschriebenen Wareneingangsbuches gehabt. Er habe aber den Beschwerdeführer nicht zur Aufklärung aufgefordert. Dem Prüfer hätte bei einem Vergleich der ihm vorliegenden Originalinventuren mit den jeweiligen Bilanzansätzen auffallen müssen, daß im Jahr 1987 sowohl Anfangs- als auch Endbestand ohne Teilwertabschreibung ausgewiesen worden sei. Der Behörde seien somit sämtliche Tatsachen im Erstverfahren bekannt gewesen; es liege lediglich eine andere rechtliche Beurteilung vor, die die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtfertigen könne.

Mit ihrem Hinweis, der Prüfer hätte die in Rede stehende Vorgangsweise bei der Erstellung des Rechenwerkes bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der ihm vorliegenden Urkunden, allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Beschwerdeführers, feststellen können, verkennt die Beschwerde, daß es - worauf oben bereits hingewiesen wurde - für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich ist, ob die Behörde ein Verschulden daran trifft, daß bestimmte Tatsachen im Erstverfahren nicht festgestellt wurden. Es kommt somit nicht darauf an, ob der Prüfer bei gehöriger Sorgfalt die in Rede stehenden Umstände hätte feststellen können; es ist nicht strittig, daß ihm diese tatsächlich nicht auffielen und somit nicht bekannt waren, zumal eine Summierung der einzelnen Inventurwerte nicht vorlag.

Einer Erörterung bedarf jedoch die Frage, ob es sich bei den in Rede stehenden Umständen um "Tatsachen" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO (oder etwa nur um eine andere rechtliche Beurteilung bekannter Tatsachen) handelte.

Der Wert des Warenbestandes zum 31. Dezember 1987 stellte ein im vorliegenden Besteuerungsverfahren zur Entscheidungsgrundlage zählendes Sachverhaltselement dar; somit handelte es sich bei dem Umstand, daß der Warenbestand in der Bilanz des Jahres 1987 nicht unter Berücksichtigung der eingetretenen Wertminderung, sondern mit den Anschaffungswerten ausgewiesen war, um eine neu hervorgekommene Tatsache, denn ursprünglich war der Prüfer auf Grund der vorgelegten Bilanzierungsunterlagen von der Vornahme einer Teilwertabschreibung ausgegangen. Daß deren Hervorkommen geeignet war, zu einem anderen steuerlichen Ergebnis zu führen, ist nicht strittig.

Auch mit ihrer Auffassung, die Behörde habe bei der Wiederaufnahme ihr Ermessen mißbräuchlich ausgeübt, weil ein krasses Mißverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes und der Wirkung der Wiederaufnahme bestehe, ist die Beschwerde nicht im Recht. Der geltend gemachte - gegebenenfalls bei der Ermessensübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigende - Gesichtspunkt des Mißverhältnisses zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes und der Wirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmsgrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2939). Dieser Gesichtspunkt kommt im vorliegenden Zusammenhang nicht zum Tragen, weil es sich bei den durch die neuen Sachbescheide gezogenen steuerlichen Konsequenzen ausschließlich um die Auswirkungen der Aufdeckung jenes Umstandes handelt, den die belangte Behörde als Wiederaufnahmsgrund herangezogen hat.

Eine Rechtswidrigkeit bei der Festsetzung der Abgaben in den neuen Sachbescheiden macht die Beschwerde nicht geltend.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl. Nr. 416/1994.

Schlagworte

Neu hervorgekommene entstandene Beweise und Tatsachen nova reperta nova productaAndere rechtliche

Beurteilung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1995150108.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at