jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/4/22 93/13/0277

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.04.1998

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §188;
BAO §207;
BAO §208;
BAO §209;
BAO §238;
BAO §293b;
EStG 1972 §10;
EStG 1972 §11 Abs3;
EStG 1972 §8;
EStG 1972 §9 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde 1. der R KG, 2. der HH, 3. des LH und 4. der MV, alle in W, alle vertreten durch Dr. Herbert Laimböck, Rechtsanwalt in Wien I, Karlsplatz 2/15, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 6. Oktober 1993, Zl. 6/3-3080/93-08, betreffend Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO (Feststellung von Einkünften 1984 und 1985), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die Beschwerdeführer - eine KG und ihre drei Gesellschafter - beantragten im Rahmen der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1984 und 1985 jeweils die Bildung einer Rücklage vom nichtentnommenen Gewinn gemäß § 11 EStG 1972 im Ausmaß von S 157.398,-- (1984) und S 413.923,-- (1985).

Gleichzeitig gaben sie die gewinnerhöhende Auflösung von Investitionsrücklagen (§ 9 EStG 1972) aus den Jahren 1980 (im Jahr 1984) bzw. 1981 (im Jahr 1985) bekannt.

Das Finanzamt erließ mit Datum 21. Oktober 1987 einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1984 (die Bescheiderlassung erfolgte im wiederaufgenommenen Verfahren; die Wiederaufnahme stand aber nicht im Zusammenhang mit der eben erwähnten Rücklagenbildung bzw. Rücklagenauflösung). Für das Jahr 1985 erging ein solcher Feststellungsbescheid mit Datum 19. Mai 1987. In beiden Feststellungsbescheiden fanden die erklärten Rücklagen vom nichtentnommenen Gewinn Berücksichtigung.

Mit Datum 5. Februar 1993 ergingen für beide Jahre berichtigte Bescheide gemäß § 293b BAO. Begründet wurde die Berichtigung damit, daß aus den Abgabenerklärungen und den vorgelegten Beilagen sowie der übrigen Aktenlage hervorgehe, daß in beiden Streitjahren Investitionen getätigt worden seien, die eine bestimmungsgemäße Verwendung der in Vorjahren gebildeten Investitionsrücklagen ermöglicht hätten. Die gewinnerhöhende Rücklagenauflösung unter gleichzeitiger Geltendmachung einer Rücklage vom nichtentnommenen Gewinn sei daher rechtswidrigerweise erfolgt.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführer erhob gegen die berichtigten Bescheide "betreffend" die erstbeschwerdeführende KG Berufung. Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO lägen nicht vor. Vielmehr handle es sich um divergierende Rechtsauffassungen. Das Finanzamt habe jahrelang die Rechtsauffassung der Beschwerdeführer geteilt, daß das vom Gesetzgeber bei Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen eingeräumte Wahlrecht auch das Recht mitumfasse, statt einer (möglichen) bestimmungsgemäßen Verwendung einer Investitionsrücklage eine gewinnerhöhende Rücklagenauflösung vorzunehmen und so in den Genuß der Bildung einer Rücklage vom nichtentnommenen Gewinn zu gelangen. Wenn das Finanzamt nunmehr seine Rechtsansicht ändere und von einer gesetzlichen Verpflichtung zur bestimmungsgemäßen Verwendung von Investitionsrücklagen ausgehe, so sei dies kein Grund für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO. Man müsse darauf vertrauen können, daß die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen gesetzeskonform prüfe. Wenn dabei eine Rechtsansicht des Abgabepflichtigen mehrfach wiederholt und jahrelang akzeptiert werde, so könne nicht unterstellt werden, daß bei Bescheiderlassung eine offensichtliche Unrichtigkeit aus den Abgabenerklärungen übernommen worden sei. Außerdem sei zu beachten, daß bereits Bemessungsverjährung gemäß § 207 BAO eingetreten sei.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführer zusätzlich vor, für die Annahme, daß das Finanzamt seine Rechtsansicht geändert habe, spreche auch, daß die Frage, ob eine Investitionsrücklage bestimmungsgemäß verwendet werden müsse, wenn die Möglichkeit hiezu bestehe, ursprünglich auch von einem Rechtsmittelsenat in dem Sinne gelöst worden sei, daß keine derartige Verpflichtung bestünde. Erst dadurch, daß der Verwaltungsgerichtshof einer damals erhobenen Präsidentenbeschwerde mit Erkenntnis vom 11. Mai 1976, 2189/75, stattgegeben habe, sei es zu divergierenden Rechtsansichten gekommen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Da Feststellungsbescheide nicht der Verjährung unterlägen, seien sie ohne Rücksicht darauf, ob die von ihnen abgeleiteten Abgabenansprüche bereits verjährt seien oder nicht, berichtigungsfähig. Daß die Abgabenbehörde verpflichtet sei, ein ordnungsmäßiges Verfahren durchzuführen und dabei auch die Abgabenerklärungen zu prüfen, treffe zwar zu; dies ändere aber nichts an der Berechtigung und Verpflichtung, einen Bescheid zu berichtigen, wenn die Abgabenbehörde (in aller Regel schuldhaft) eine offensichtliche Unrichtigkeit aus den Abgabenerklärungen übernimmt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Streit besteht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ausschließlich darüber, ob diese Berichtigungsvoraussetzung auf die ursprünglichen Feststellungsbescheide für die Jahre 1984 und 1985 zutrifft. Der Einwand, der Berichtigung stehe auch die bereits eingetretene Verjährung entgegen, wird in der Beschwerde zu Recht nicht mehr erhoben, weil Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO keiner Verjährung unterliegen (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung Kommentar Bd. 2 S. 2161 f und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit sprechen zu können, muß die Unrichtigkeit für die Abgabenbehörde ohne weiteres Ermittlungsverfahren erkennbar sein. Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung - mögen sie auch berechtigt sein - stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Dabei ist zu beachten, daß Sachverhaltselemente regelmäßig erst aus der Sicht der anzuwendenden Rechtsnormen relevant werden. Wird vom Abgabepflichtigen ein bestimmter Sachverhalt vorgetragen, so kann die Übernahme einer offenkundigen Unrichtigkeit in den Bescheid im wesentlichen auf zwei Ursachen zurückzuführen sein:

Entweder der Sachverhalt ist als solcher offenbar widersprüchlich, kann also mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmen, wird aber von der Abgabenbehörde dennoch ihrem Bescheid zugrunde gelegt, weil sie die offensichtliche Unrichtigkeit mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt, oder der Sachverhalt ist durchaus denkbar, führt aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis, wobei die Abgabenbehörde entweder die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung, d. h. die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge nicht wahrnimmt (Mißverständnis, Mängel im Denkprozeß, fehlende Willensbildung), oder aber selbst (bewußt) diese unrichtige Rechtsauffassung teilt. Nur im letztgenannten Fall kann nicht gesagt werden, daß die Rechtswidrigkeit des Bescheides "auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht", denn kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides wäre diesfalls nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde.

In den beiden anderen aufgezeigten Fällen wird der Inhalt einer Abgabenerklärung von der Abgabenbehörde übernommen, sodaß als Voraussetzung für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO nur mehr die Frage zu prüfen ist, ob eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen. Wollte man den Beschwerdeführern darin folgen, es sei "unglaubwürdig", daß die Abgabenbehörde in einem ordnungsmäßig geführten Verfahren eine offensichtliche Unrichtigkeit nicht erkenne und daraus den Schluß ziehen, daß eine solche nicht vorliegen könne, so bliebe - worauf die belangte Behörde zutreffend hinweist - praktisch kein Anwendungsbereich für die Berichtigungsbestimmung des § 293b BAO.

Auch ist es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer unerheblich, ob es sich bei der Unrichtigkeit um einen falsch dargestellten Sachverhalt oder um eine unrichtige Rechtsansicht handelt. Da es auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde ankommt, ist es weiters unerheblich, ob es sich um eine Rechtsfrage handelt, die eine unterschiedliche Lösung denkbar erscheinen läßt oder nicht. Wesentlich ist, daß für die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte. Der Auffassung der Beschwerdeführer, eine "vertretbare Rechtsansicht" könne niemals eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO darstellen, kann nur insoweit zugestimmt werden, als die Vertretbarkeit der Rechtsansicht auch aus der Sicht der Abgabenbehörde gegeben wäre und es eines Aktes der Rechtsfindung bedürfte, um von zwei oder mehreren vertretbaren Rechtsansichten die dem Gesetz entsprechende zu erkennen. Bestünde hingegen behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewißheit, daß die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so läge aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, auch wenn der Abgabepflichtige seine Rechtsansicht - was naheliegend ist - für vertretbar hielte.

Auch das weitere Argument der Beschwerdeführer, gegen das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit spreche der Umstand, daß sie wiederholt übersehen werde, ist nicht überzeugend. Das weitgehende ungeprüfte Übernehmen des Inhaltes von Abgabenerklärungen in Abgabenbescheide ist nämlich durchaus nichts Unübliches und kann daher auch mehrmals wiederholt erfolgen. Inwieweit die Abgabenbehörde dabei gegen Verfahrensvorschriften verstößt (vgl. diesbezüglich das hg. Erkenntnis vom 17. September 1997, 93/13/0059), ist für die Berichtigungsmöglichkeit unerheblich.

Es ist demnach noch zu prüfen, ob die von den Beschwerdeführern ihren Abgabenerklärungen zugrunde gelegte Rechtsansicht, die bloße Möglichkeit der bestimmungsgemäßen Verwendung einer Investitionsrücklage stehe der Inanspruchnahme der Bildung einer Rücklage vom nichtentnommenen Gewinn dann nicht entgegen, wenn statt der bestimmungsgemäßen Rücklagenverwendung eine gewinnerhöhende Nachversteuerung erfolgt, unrichtig ist. Dies trifft aus folgenden Überlegungen zu:

Gemäß § 11 Abs. 3 EStG 1972 steht die Begünstigung der Bildung steuerfreier Rücklagen vom nichtentnommenen Gewinn nur zu, wenn weder die Begünstigungen der §§ 8 bis 10 in Anspruch genommen werden, noch eine Investitionsrücklage gemäß § 9 bestimmungsgemäß verwendet wird. Die Beschwerdeführer meinen, daß damit keine Verpflichtung zur bestimmungsgemäßen Rücklagenverwendung normiert wird. Der Abgabepflichtige habe daher ein Wahlrecht, ob er eine Investitionsrücklage bestimmungsgemäß verwende, oder gewinnerhöhend nachversteuere. Wähle er letzteres, so sei er berechtigt, für diesen Gewinnermittlungszeitraum eine Rücklage vom nichtentnommenen Gewinn zu bilden.

Die Beschwerdeführer übersehen, daß sich die Pflicht zur bestimmungsgemäßen Verwendung einer Investitionsrücklage nicht aus § 11 Abs. 3, sondern aus § 9 Abs. 2 EStG 1972 ergibt. Diese Bestimmung lautet:

"(2) Die Rücklage ist entweder

1. gegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit dem Betrag aufzulösen, der als vorzeitige Abschreibung (§ 8) von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter zulässig wäre, oder

2. gegen den Betrag aufzulösen, der als Investitionsfreibetrag (§ 10) geltend gemacht werden könnte.

Rücklagen (Rücklagenteile), die nicht bis zum Ablauf des der Bildung der Rücklage folgenden vierten Jahres bestimmungsgemäß verwendet wurden, sind im vierten Jahr nach der Bildung der Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Bei der gewinnerhöhenden Auflösung erhöht sich der aufzulösende Betrag um 20 vH. Dieser Prozentsatz vermindert sich um je 5 vH für jedes Wirtschaftsjahr, um das die Rücklage (der Rücklagenteil) früher aufgelöst wird.

..."

Aus der vom Gesetzgeber gewählten Wortfolge "die Rücklage

ist ... aufzulösen" ergibt sich eindeutig die Pflicht zur

bestimmungsgemäßen Verwendung. Nur in jenen Fällen, in denen eine bestimmungsgemäße Verwendung nicht möglich ist, besteht ein Wahlrecht zwischen einer vorzeitigen oder einer im vierten Jahr nach Rücklagenbildung vorzunehmenden gewinnerhöhenden Rücklagenauflösung. Der Vorrang einer bestimmungsgemäßen Rücklagenverwendung ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut der zitierten Bestimmung, sondern auch aus dem Wesen einer Rücklage, die dazu dient, für einen künftig erwachsenden Aufwand Vorsorge zu treffen. So gesehen stellt die Bildung einer Investitionsrücklage nichts anderes als eine zeitlich vorgezogene vorzeitige Abschreibung bzw. einen zeitlich vorgezogenen Investitionsfreibetrag betreffend künftige Anschaffungs- oder Herstellungsvorgänge dar. Werden daher Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt - dies ist im Beschwerdefall unbestritten - so entspricht es Sinn und Zweck der in Vorperioden erfolgten Rücklagenbildung, die Rücklagen gegen jene Beträge aufzulösen, die als vorzeitige Abschreibung bzw. Investitionsfreibetrag in Betracht kommen. Nichts anderes ordnet auch der Gesetzgeber in § 9 Abs. 2 EStG 1972 an.

Ob die von den Beschwerdeführern argumentativ herangezogene, im Schrifttum und in der Verwaltungspraxis vertretene Rechtsauffassung dem Gesetz entspricht, wonach bei bloßem Vorliegen von Teilherstellungskosten (noch) keine Pflicht zur bestimmungsgemäßen Investitionsrücklagenverwendung besteht, braucht nicht geprüft zu werden, weil im Beschwerdefall unbestritten keine derartigen noch nicht abgeschlossenen Investitionen getätigt, sondern Wirtschaftsgüter angeschafft worden waren.

Wenn die Beschwerdeführer darauf hinweisen, daß ihre Rechtsauffassung seinerzeit auch von einem Berufungssenat vertreten worden sei, sodaß sie als vertretbare Rechtsauffassung angesehen werden müsse, so ist ihr zu entgegnen, daß der Verwaltungsgerichtshof der im damaligen Fall erhobenen Präsidentenbeschwerde stattgegeben hat und im Erkenntnis vom 11. Mai 1976, 2189/75, die vorrangige Pflicht zur bestimmungsgemäßen Investitionsrücklagenverwendung ausgesprochen hat. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin bis zu diesem Erkenntnis als "vertretbar" bezeichnet werden konnte; jedenfalls wurde nämlich die Rechtslage durch das zitierte Erkenntnis klargestellt und zwar mehr als neun Jahre vor Abgabe der Abgabenerklärungen durch die Beschwerdeführerin. Die belangte Behörde konnte daher unbedenklich von der Annahme ausgehen, daß das Finanzamt Kenntnis von dieser Rechtsprechung hatte und es sich bei der aus den Steuererklärungen übernommenen Unrichtigkeit somit um eine offensichtliche gehandelt hat. Zur Anerkennung von

gewinnerhöhenden Investitionsrücklagenauflösungen und der gewinnmindernden Bildung der Rücklagen vom nichtentnommenen Gewinn war es demnach nur deswegen gekommen, weil das Finanzamt die Abgabenerklärungen ungeprüft seinen Feststellungsbescheiden zugrunde gelegt hatte.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten Verhandlung gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen werden konnte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1993130277.X00

Im RIS seit

01.03.2002

Zuletzt aktualisiert am

15.10.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at