jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/7/10 92/15/0101

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.07.1996

Index

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

Norm

BAO §20;
BAO §303 Abs4;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §28;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Karger und Dr. Steiner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des Dipl.Ing. A in S, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in B, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungssenat I, vom 13. Februar 1992, 109-GA3BK-DLei/89, betreffend ua amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 und Einkommensteuer für die Jahre 1982 und 1983 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in Ansehung seines Abspruches betreffend amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen von 13.040 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Bautechniker, erklärte in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der von ihm ausgeübten technisch-wirtschaftlichen Beratung in Bauangelegenheiten, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Beamter, Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zug einer auch die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer zunächst fest, die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen seien nicht ordnungsmäßig. Im Jahr 1982 seien für Büromaterial 224,92 S als Betriebsausgabe sowie die dementsprechende Vorsteuer von 37,36 S zu Unrecht geltend gemacht worden. Die geltend gemachten Reisekosten seien mangels Nachweises der betrieblichen Veranlassung um 5.550 S zu kürzen. Der

der Schwiegertochter des Beschwerdeführers (in der Folge nur: Schwiegertochter) ausbezahlte Lohn von 14.760 S sowie die ihr übergebenen Golddukaten im Wert von 1.230 S stellten keine Betriebsausgaben dar. Die erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen seien um 3.141 S zu verringern. Im Jahr 1983 seien mangels Nachweises der betrieblichen Veranlassung die geltend gemachten Reisekosten um 2.188 S zu kürzen sowie die damit im Zusammenhang stehende Vorsteuer von 175,04 S nicht zum Abzug zuzulassen. Der der Schwiegertochter ausbezahlte Lohn von 14.760 S sowie die ihr übergebenen Golddukaten im Wert von 1.578 S stellten keine Betriebsausgaben dar. Die mit dem Kauf der Golddukaten im Zusammenhang stehende Vorsteuer von 728,30 S dürfe nicht abgezogen werden. Die erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen seien um 394 S zu verringern. In den Jahren 1984 und 1985 seien mangels Nachweises der betrieblichen Veranlassung der geltend gemachten Reisekosten die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern von 1.894,40 S und 3.159,50 S nicht zum Abzug zuzulassen. Auf Grund dieser Feststellungen gelangte der Prüfer zur Ansicht, die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 und Einkommensteuer für die Jahre 1982 und 1983 sei zu verfügen, wobei er in seinem Bericht festhielt, die Wiederaufnahme der Verfahren sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und die sich daraus ergebende Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben über das Parteieninteresse an der Rechtskraft zu stellen. Soweit für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof von Relevanz stellte der Prüfer weiters fest, der Beschwerdeführer habe der Schwiegertochter in den Jahren 1982 bis 1984 einen Monatslohn von 1.000 S zuzüglich Weihnachts- und Urlaubsgeld von ebenfalls 1.000 S ausbezahlt sowie ihr in den Jahren 1982 und 1983 Golddukaten im Gesamtwert von 2.808 S übergeben und diese Beträge als Betriebsausgaben geltend gemacht. In den Erklärungen für die Jahre 1982 bis 1984 sei jeweils nur ein (höherer) Betrag als Lohnaufwand geltend gemacht worden, weswegen nicht erkennbar gewesen sei, daß auch an die Schwiegertochter Löhne ausbezahlt worden seien. Es liege kein schriftlicher Dienstvertrag vor. Art und Umfang der Arbeitsleistung seien nicht vereinbart worden und sei auch nicht feststellbar gewesen, welche Leistungen die Schwiegertochter, deren Wohnsitz vom Betriebsort des Beschwerdeführers ca 300 km entfernt liege, im Rahmen der vom Beschwerdeführer ausgeübten selbständigen Tätigkeit erbracht habe. Der Beschwerdeführer habe auf Vorhalt behauptet, die Schwiegertochter besorge ihm gelegentlich Formulare, sei jedoch weder an eine Arbeitszeit noch an Weisungen gebunden. Der Prüfer gelangte zur Ansicht, die von der Schwiegertochter gelegentlich erbrachten Leistungen (Besorgung von Formularen) gehe über die familienhafte Mitarbeit nicht hinaus, weswegen mangels Vorliegens eines Dienstverhältnisses die an die Schwiegertochter ausbezahlten Löhne samt Nebenkosten sowie die übergebenen Golddukaten nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Der Beschwerdeführer habe am 22. Juni 1977 in G ein Grundstück im Ausmaß von 3.936 m2, auf dem sich eine seit Jahren aufgelassene Käserei befinde, um 1 Mio S gekauft. Das Gebäude habe sich in einem völlig desolaten Zustand befunden. In den Jahren 1978 bis 1986 seien stets negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Gesamtausmaß von 772.752 S erklärt worden. In diesem Zeitraum habe der Beschwerdeführer das Gebäude teilweise adaptiert und seien geringe Mieteinnahmen (monatlich 300 S für das Einstellen von Gegenständen) erzielt worden. Vom August bis Dezember 1987 sei das Gebäude um monatlich 10.000 S zuzüglich Umsatzsteuer vermietet gewesen. Bis zum Tag der Schlußbesprechung am 21. März 1988 sei es wieder leer gestanden. Der Prüfer gelangte zur Ansicht, auf Grund der vom Beschwerdeführer in 11 Jahren erwirtschafteten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung könne von der Anschaffung einer Einkunftsquelle keine Rede sein. Vielmehr seien private Motive (Kapitalanlage) für die Anschaffung des Grundstückes maßgeblich gewesen. Da somit Liebhaberei vorliege, dürften die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und erließ - teilweise in wiederaufgenommenen Verfahren - Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1986, wobei es zur Begründung auf den erstatteten Bericht und die darüber aufgenommene Niederschrift verwies.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, die amtswegige Wiederaufnahme von Verfahren liege nach Feststellung von Wiederaufnahmsgründen im Ermessen der Abgabenbehörde. Eine Ermessensentscheidung sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen, wobei die Wiederaufnahme von Verfahren dann unbillig sei, wenn geringfügige Wiederaufnahmsgründe zu einer Durchbrechung der Rechtskraft von Bescheiden führten und so in wiederaufgenommenen Verfahren durch weitere Änderungen bedeutend höhere Abgaben vorgeschrieben würden als bisher. Wie sich aus den vom Prüfer erstatteten Bericht ergebe, seien als Wiederaufnahmsgründe hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern für Büromaterial, Reisekosten und

Golddukaten genannt; hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1982 und 1983 seien zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemachte Beträge für Büromaterial, Reisekosten, Golddukaten und die der Schwiegertochter ausbezahlten Löhne sowie - zu seinen Gunsten - Einkünfte aus Kapitalvermögen genannt. Daß an die Schwiegertochter Löhne ausbezahlt und als Lohnbestandteil Golddukaten übergeben worden seien, stellten keine für die Abgabenbehörde neu hervorgekommenen Tatsachen und somit auch keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe dar. Schon seit der für die Jahre 1978 bis 1980 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung (in der Folge: Vorprüfung) sei das Dienstverhältnis, dessen Umfang in den Folgejahren unverändert aufrecht erhalten worden sei, der Abgabenbehörde bekannt gewesen. Es gebe daher - ohne zunächst auf weitere materiellrechtliche Fragen einzugehen - nur geringfügige Wiederaufnahmsgründe, weswegen die Durchbrechung der Rechtskraft der gemäß § 198 BAO erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 und Einkommensteuer für die Jahre 1982 und 1983 im Verhältnis zu seiner Gesamtsteuerleistung bzw den nunmehr festgesetzten Abgaben in krassem Mißverhältnis stehe und daher unbillig sei. Wie bereits ausgeführt, sei der Abgabenbehörde das mit der Schwiegertochter abgeschlossene, unverändert bis Dezember 1984 aufrechte Dienstverhältnis im Zeitpunkt der nach § 198 BAO erlassenen Bescheide bekannt gewesen. Es stelle eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar, wenn die von der Abgabenbehörde anläßlich der Vorprüfung vertretene Ansicht, das Dienstverhältnis mit der Schwiegertochter sei steuerlich anzuerkennen, nunmehr nicht mehr aufrecht erhalten werde. Die Schwiegertochter habe insofern einem Fremdvergleich standhaltende und daher zu entlohnende Arbeitsleistungen erbracht, als sie für sein Unternehmen Hilfsdienste und Botengänge durchgeführt habe. Das Grundstück in G stelle entgegen der Ansicht des Prüfers eine Einkunftsquelle ungeachtet des Umstandes dar, daß durch 11 Jahre nur negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet worden seien. Das sich auf dem Grundstück befindliche Gebäude habe sich in einem völlig desolaten Zustand befunden. Um Mieteinnahmen erzielen zu können, habe das Gebäude zunächst durch Eigenleistungen saniert werden müssen. Ab dem Jahr 1985 sei dessen Vermietung geplant gewesen, weswegen bereits seit dem Jahr 1983 Verhandlungen mit Mietinteressenten geführt worden seien. Durch ein Jahrhundertunwetter am 27. Juli 1985 sei das Gebäude schwer in Mitleidenschaft gezogen worden, weswegen neuerlich Sanierungsmaßnahmen durch Eigenleistungen gesetzt hätten werden müssen. Im Jahr 1987 sei das Gebäude wiederhergestellt und ab 1. August 1987 auf unbestimmte Zeit um monatlich 10.000 S zuzüglich Umsatzsteuer vermietet worden. Auf Grund des Jahrhundertunwetters könne von einer normalen Bewirtschaftung nicht gesprochen werden, weswegen der Beobachtungszeitraum keineswegs 11 Jahre betrage. Da die erwirtschafteten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1978 bis 1981 bereits steuerlich anerkannt worden seien, betrage der Beobachtungszeitraum lediglich 4 Jahre (1982 bis 1985), weswegen vom Vorliegen einer Liebhaberei keine Rede sein könne. Der erste Stock des Gebäudes sei seit dem 1. Juli 1988 um 4.700 S monatlich inklusive Umsatzsteuer wieder vermietet und würden hinsichtlich der Vermietung der noch freistehenden Teile ernsthafte Verhandlungen geführt.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer nochmals jene für die Abgabenbehörde neu hervorgekommenen Tatsachen vor, die taugliche Wiederaufnahmsgründe darstellten, wobei es die Ansicht vertrat, bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben über das Interesse des Beschwerdeführers an der Nichtdurchbrechung der Rechtskraft der gemäß § 198 BAO erlassenen Bescheide zu stellen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm der Beschwerdeführer zu diesen Ausführungen nicht Stellung.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Sachbescheide hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer vor, die von der Schwiegertochter erbrachten Hilfsdienste und Botengänge führten nicht zu einem steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnis. Der behauptete Wille, aus dem Grundstück in G positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, reiche für die Annahme des Vorliegens einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle nicht aus, weil objektiv betrachtet keine Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen bestehe. Im Beobachtungszeitraum von 1978 bis 1986 seien ausnahmslos negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet worden. Für eine Rentabilitätsberechnung sei von tatsächlich erzielten, keineswegs aber von Einnahmen auszugehen, die möglicherweise später erzielt würden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Sachbescheide durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertrat der Beschwerdeführer die Meinung, der Prüfer habe hinsichtlich des Dienstverhältnisses mit der

Schwiegertochter keinen Fremdvergleich angestellt, weswegen dessen steuerliche Nichtanerkennung schon aus diesem Grund rechtswidrig sei. Überdies sei das Dienstverhältnis anläßlich der Vorprüfung steuerlich anerkannt worden. Die Tätigkeit der Schwiegertochter sei auch bei der Unfallversicherung gemeldet gewesen. Das auf dem Grundstück in G befindliche Gebäude bestehe aus einem Keller (ca 300 m2), der in seinem vorderen Teil in das Erdgeschoß übergehe (ca 120 m2). Über diesem Teil befinde sich die im ersten Stock gelegene Wohnung (130 m2) und darüber eine weitere Wohnung in gleicher Größe. Im Seitentrakt befinde sich ein Raum ohne Innenausbau (45 m2) und darüber ein ausbaubarer Dachboden (60 m2). Für weitere benutzbare Räume im Ausmaß von ca 50 m2 sei derzeit keine Verwendung vorgesehen. Auf dem Grundstück befinde sich noch ein zweigeschoßiger Stadel (160 m2). Bei objektiver Betrachtung ergebe sich, daß in dem Gebäude zwei große Wohnungen sowie zu gewerblichen Zwecken verwendbare Räume wirtschaftlich nutzbar seien, wobei Mieteinnahmen von monatlich mehr als 15.000 S erzielt werden könnten. Bei einem Investitionsvolumen von ca 1,8 Mio S könne keine Rede davon sein, das Grundstück stelle keine Einkunftsquelle dar. Er habe stets die Absicht gehabt, aus dem Grundstück Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erwirtschaften. Die zielstrebig erbrachten Eigenleistungen hätten allein dem Zweck gedient, eine Einkunftsquelle zu schaffen. Durch das Jahrhundertunwetter sei es jedoch unmöglich gewesen, vor dem Jahr 1987 Mietverträge abzuschließen. Derzeit sei die Wohnung im ersten Stock um monatlich ca 5.000 S vermietet. Die Wohnung im zweiten Stock werde demnächst vermietet werden. Es möge dahingestellt bleiben, wie lange der Beobachtungszeitraum sei. Entscheidungswesentlich sei, daß das Grundstück nach objektiven Kriterien eine Einkunftsquelle darstelle und er auch den Willen habe, aus diesem positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erwirtschaften.

Im Zug weiterer Ermittlungen stellte die belangte Behörde fest, der Beschwerdeführer habe zwar mit mehreren Personen Verhandlungen über die Vermietung des Grundstückes in G geführt. Es seien jedoch außer den bereits dargestellten keine weiteren Mietverhältnisse bis zum Jahr 1989 abgeschlossen worden. Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers habe das Gebäude während des Jahrhundertunwetters keine umfangreichen Schäden erlitten. Es sei nur zu geringen Schäden am Dach und an den Fensterscheiben gekommen. Seit März 1990 sei auch die Wohnung im zweiten Stock um monatlich 4.330 S vermietet. Im Jahr 1991 seien Mieteinnahmen von ca 108.000 S inklusive Umsatzsteuer erzielt worden.

Gegen das eben dargestellte Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens erhob der Beschwerdeführer nur hinsichtlich des Ausmaßes der am Gebäude durch das Jahrhundertunwetter entstandenen Schäden unter Wiederholung seiner bisherigen Ausführungen Einwendungen.

In der mündlichen Verhandlung wies der Beschwerdeführer unter teilweiser Wiederholung seiner bisherigen Ausführungen wiederum auf die Folgen des Jahrhundertunwetters hin, weswegen durch zwei Jahre hindurch neuerlich Sanierungsmaßnahmen gesetzt hätten werden müssen. Es hätten daher vor dem Jahr 1987 keine Mietverträge abgeschlossen werden können. Dem Vorhalt, es sei nur zu geringen Schäden am Dach und an den Fensterscheiben gekommen, stellte der Beschwerdeführer die Behauptung entgegen, durch das Eindringen von Hagelkörnern habe das Gebäude weitere Schäden erlitten. Der Beschwerdeführer wies darauf hin, daß der Prüfer eine Prognoserechnung erstellt habe, wonach ab Beginn der Sanierungsmaßnahmen nach 24 Jahren (Beobachtungszeitraum) ein Nullergebnis erzielt werde. Nach seinen Berechnungen werde aber bereits nach 23 Jahren ein positives Ergebnis von 210.000 S erwirtschaftet. Da er die meisten Arbeiten selbst bzw unter Mithilfe seiner Familienmitglieder durchgeführt habe, habe er - auch wegen der Folgen des Jahrhundertunwetters - 10 Jahre zur Sanierung des Gebäudes gebraucht. Der Beschwerdeführer stellte schließlich den Antrag, einen Teil der bisher als Instandhaltungsaufwendungen geltend gemachten Sanierungskosten zu aktivieren, wodurch sich in den Jahren 1981 bis 1986 (ebenfalls) stets negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Gesamtausmaß von 282.264 S ergäben.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide sowie gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1982 und 1983 ab; den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1986 gab sie teilweise statt. Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren führte sie unter Hinweis auf § 303 Abs 4 iVm Abs 1 lit a und c BAO und die hiebei zur Ermessensausübung ergangene Rechtsprechung aus, die tauglichen Wiederaufnahmsgründe hätten - wie bereits vom Prüfer festgestellt - keineswegs nur geringe steuerliche Auswirkungen. Hinsichtlich des zwischen dem Beschwerdeführer und der Schwiegertochter abgeschlossenen Dienstverhältnisses vertrat die belangte Behörde im Einklang mit den Ausführungen des Prüfers die Ansicht, mangels

einer schriftlichen Vereinbarung sowie mangels konkreter Darstellung der im einzelnen tatsächlich erbrachten Leistungen und der hiefür bezahlten Beträge, seien die insgesamt aus diesem Dienstverhältnis geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Denn die Tätigkeit der Schwiegertochter gehe weder über eine familienhafte Mitarbeit hinaus, noch halte sie einem Fremdvergleich stand. Hinsichtlich des Grundstückes in G stellte die belangte Behörde zunächst fest, die Behauptung des Beschwerdeführers, das Gebäude habe während des Jahrhundertunwetters im Jahr 1985 umfangreiche Schäden erlitten, entspreche nicht den Tatsachen. Es sei nur zu geringen Schäden am Dach und an den Fensterscheiben gekommen. Für die Reparatur der Glasschäden seien ca 11.000 S inklusive Umsatzsteuer aufgewendet worden. Insgesamt seien in den Jahren 1985 und 1986 Werbungskosten aus dem Titel von Reparaturen im Ausmaß von jeweils ca 10.000 S zum Ansatz gebracht worden. Von umfangreichen Schäden, die die Nutzung des Gebäudes für zwei weitere Jahre verhindert hätten, könne daher keine Rede sein. Eine ernsthafte Vermietungsabsicht sei erst im Jahr 1987 erkennbar. Die vorher erzielten geringen Mieteinnahmen (monatlich 300 S für das Einstellen von Gegenständen) seien nicht als Bewirtschaftung iSd Nutzung einer Einkunftsquelle anzusehen. Der Beschwerdeführer habe durch rund 10 Jahre hindurch das Gebäude im wesentlichen mittels Eigenleistungen saniert, weswegen die getätigten Aufwendungen - wie in der mündlichen Verhandlung beantragt - zum Teil zu aktivieren seien. Dies ändere jedoch nichts an der Tatsache, daß in den Jahren 1978 bis 1992 nur negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet worden seien. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich überdies, daß das Grundstück auch in einem absehbaren Zeitraum keine Einkunftsquelle darstelle.

Der Beschwerdeführer erachtet sich im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof in seinen Rechten auf Aufrechterhaltung der Rechtskraft der gemäß § 198 BAO erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 und Einkommensteuer für die Jahre 1982 und 1983, auf Anerkennung der an die Schwiegertochter insgesamt ausbezahlten Löhne als Betriebsausgaben sowie auf Anerkennung des Grundstückes in G als Einkunftsquelle verletzt, wobei er Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften des angefochtenen Bescheides geltend macht.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren

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

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, daß ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist iSd § 20 BAO Ermessen auszuüben. Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen, Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 14. Dezember 1995, 94/15/0003, mwA).

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, daß betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 und Einkommensteuer für die Jahre 1982 und 1983 hinsichtlich des Büromaterials, der Reisekosten und der Zinsen Wiederaufnahmsgründe vorliegen. Die belangte Behörde hat der Berufung des Beschwerdeführers gegen die Nichtanerkennung der im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof relevanten Vorsteuern aus den Reisekosten in den Jahren 1984 und 1985 insofern stattgegeben, als sie eine Kürzung von (bloß) 631 S und 1.053 S vorgenommen hat. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers stellen die Tatsachen, daß die der Schwiegertochter ausbezahlten Löhne und übergebenen Golddukaten als Betriebsausgaben geltend gemacht worden sind, taugliche Wiederaufnahmsgründe dar. Denn aus den Erklärungen war nicht erkennbar, an wen und wofür insgesamt Löhne

ausbezahlt worden sind. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, daß anläßlich der Vorprüfung das Dienstverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Schwiegertochter steuerlich anerkannt worden ist, weil die Wiederaufnahme von Verfahren zulässig ist, wenn die Abgabenbehörde bei der Erlassung von Bescheiden nicht jene Tatsachen erkennen kann, die geltend gemachten Aufwendungen zugrunde liegen.

Auf Grund der neu hervorgekommenen Tatsachen waren die Umsatzsteuerzahllasten in den Jahren 1982 bis 1985 um 37,36 S, 903,34 S, 631 S und 1.053 S, die Gewinne aus selbständiger Arbeit in den Jahren 1982 und 1983 um 21.764,92 S und 18.562 S bzw das Einkommen in den zuletzt erwähnten Jahren um 18.623,92 S und 18.168 S zu erhöhen. Die Wiederaufnahme der Verfahren war daher grundsätzlich zulässig. Allerdings wäre die belangte Behörde in Anbetracht des Umstandes, daß die vom Beschwerdeführer erzielten Umsätze in den Jahren 1982 bis 1985 durchschnittlich ca 741.000 S betragen haben, verpflichtet gewesen darzutun, weswegen sie bei derartig geringen Änderungen in der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 und somit im Eingriff in die Rechtskraft KEINE UNBILLIGKEIT gegenüber dem Beschwerdeführer erblickt hat, die die Zweckmäßigkeit überwiegt. Der bloße Hinweis, die tauglichen Wiederaufnahmsgründe hätten - wie bereits vom Prüfer festgestellt - keineswegs nur geringe steuerliche Auswirkungen, reicht hinsichtlich der Umsatzsteuer zur Begründung der Abwägung der Interessen nicht aus. Gleiches gilt allerdings nicht hinsichtlich der Einkommensteuer. Die Erhöhung des jeweiligen Gewinns bzw des Einkommens in den Jahren 1982 und 1983 auf Grund der Wiederaufnahme der Verfahren ist weder absolut noch relativ gering. Bei erklärten Gewinnen von durchschnittlich ca 253.000 S bzw Einkommen von durchschnittlich ca 400.000 S war die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1982 und 1983 bei den daraus resultierenden Gewinn- bzw Einkommenserhöhungen in Ausübung des der belangten Behörde zustehenden Ermessens zulässig. Die hiefür gegebene Begründung ist - unter Berücksichtigung der Ausführungen des Prüfers, auf die sich die belangte Behörde stützt - zwar knapp, jedoch ausreichend.

Der belangten Behörde ist daher nur hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 ein Begründungsmangel unterlaufen, der iSd § 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG relevant ist.

2. Lohnaufwand Schwiegertochter

Der Beschwerdeführer stellt nicht mehr in Abrede, daß das Dienstverhältnis mit der Schwiegertochter - wie die belangte Behörde ausgeführt hat - nicht ausreichend konkretisiert und auch nicht fremdüblich gewesen sei, sondern eine familienhafte Mitarbeit vorgelegen habe. Der Beschwerdeführer vertritt jedoch - wie bereits in der Berufung - die Meinung, die belangte Behörde habe den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, weil das Dienstverhältnis mit der Schwiegertochter anläßlich der Vorprüfung steuerlich anerkannt worden sei und sich am zu beurteilenden Sachverhalt nichts geändert habe.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, schützt der genannte Grundsatz nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müßten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (vgl das Erkenntnis vom 24. April 1996, 93/15/0076, mwA). Derartige besondere Umstände sind im Beschwerdefall nicht zu erkennen. Anläßlich der Vorprüfung wurden hinsichtlich des Dienstverhältnisses zwischen dem Beschwerdeführer und der Schwiegertochter keine Feststellungen getroffen. Der Beschwerdeführer wurde somit auch nicht ausdrücklich von der Abgabenbehörde zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert. Ob bei richtiger Beurteilung bereits in den Jahren 1978 bis 1980 das Dienstverhältnis nicht anzuerkennen gewesen wäre, mag dahingestellt bleiben. Bei dem (nunmehr) unstrittigen Sachverhalt war die belangte Behörde verpflichtet, von der unrichtigen Tatsachenwürdigung in den Jahren 1978 bis 1980 abzugehen.

3. Liebhaberei

Mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53/91 ua, Slg Nr 12943, hat der Verfassungsgerichtshof die Rückwirkungsbestimmung des Art II der Liebhabereiverordnung, BGBl Nr 322/1990, als verfassungswidrig aufgehoben. Auf Grund der am 21. Februar 1992 erfolgten Kundmachung der Aufhebung im BGBl Nr 106/1992 war die

Liebhabereiverordnung ab diesem Tag nicht mehr auf den dem Beschwerdefall zugrunde liegenden Sachverhalt anzuwenden. Bemerkt wird, daß der angefochtene Bescheid am 16. April 1992 zugestellt wurde. Die maßgebliche Rechtslage ist somit jene, die vor der Liebhabereiverordnung gegolten hat.

Die Hinweise des Beschwerdeführers auf die Liebhabereiverordnung sowie auf einen hiezu mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechtsquelle darstellenden Erlaß des Bundesministers für Finanzen gehen daher ins Leere.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten lassen, als Einkunftsquelle, wobei es in erster Linie auf die objektive Möglichkeit, positive Einkünfte zu erzielen, auf die (subjektive) Einkünfteerzielungsabsicht hingegen nur im Zweifel ankommt (vgl das Erkenntnis vom 21. März 1996, 92/15/0069, mwA).

Der Beschwerdeführer stellt nicht in Abrede, an Hand eines Beobachtungszeitraumes sei der Schluß auf Liebhaberei zulässig. In seinem Fall ergebe sich - wie bereits in der mündlichen Verhandlung ausgeführt - auf Grund der von ihm vorgenommenen Prognoserechnung nach 23 Jahren aus der Vermietung des Grundstückes in G ein positives Ergebnis, während der Prüfer erst nach 24 Jahren zu einem solchen gelangt sei.

Es mag im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, ob erst nach 24 Jahren oder schon nach 23 Jahren aus der Vermietung ein positives Ergebnis zu erzielen ist. Bei beiden Zeiträumen ist nämlich jener Zeitpunkt nicht mehr absehbar, ab dem tatsächlich positive Einkünfte erzielt werden bzw sich die Tätigkeit jemals lohnend gestaltet (vgl Zorn, Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989, 263). Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie das Grundstück in G nicht als Einkunftsquelle angesehen hat. Daran vermag der Hinweis des Beschwerdeführers auf eine in seinem Fall erforderliche Verlängerung des Beobachtungszeitraumes wegen der von ihm bzw seinen Familienmitgliedern erbrachten Eigenleistungen und der Schäden anläßlich des Jahrhundertunwetters nichts zu ändern. Denn die belangte Behörde hat aus dem Gesamtbild der Verhältnisse zu Recht festgestellt, daß der Beschwerdeführer keinesweges bemüht war, zielstrebig eine Einkunftsquelle zu schaffen. Da das Gebäude während des Jahrhundertunwetters - wie insbesondere in der mündlichen Verhandlung festgestellt - nur geringe Schäden erlitten hat, steht die Behauptung des Beschwerdeführers, er hätte wegen der eingetretenen Schäden umfangreiche Sanierungsarbeiten durchführen müssen, wodurch die mögliche Vermietung um zwei weitere Jahre verzögert worden sei, mit der Lebenserfahrung nicht im Einklang. Bemerkt wird, daß nach den Erklärungen des Beschwerdeführers der "Reparaturaufwand" ab dem Jahr 1983 laufend geringer geworden ist, weswegen die Behauptung, des Beschwerdeführers, das Gebäude habe erst ab dem Jahr 1987 vermietet werden können, unwahrscheinlich scheint.

Der Beschwerdeführer zeigt nicht auf, durch welche weitere Ermittlungen die belangte Behörde zu einem anderen Ergebnis hinsichtlich des Grundstückes in G hätte kommen können. Mit der bloßen Behauptung, "hinsichtlich der übrigen Aufwendungen, im wesentlichen Zinsen, ist die Entscheidung der Behörde unrichtig, da diese nicht zu aktivieren sind, sondern laufenden Aufwand darstellen," wird keine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften dargetan.

Der angefochtene Bescheid war daher in Ansehung seines Abspruches betreffend amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 sowie - mangels Rechtsgrundlage - auch betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1985 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, weil Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Im übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Stempelgebührenersatz konnte nur im erforderlichen Ausmaß gewährt werden (drei Beschwerdeausfertigungen zu je 120 S, angefochtener Bescheid zu 180 S).

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1992150101.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

23.11.2011

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at