

# TE Vwgh Erkenntnis 1994/6/8 92/13/0154

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 08.06.1994

## Index

21/01 Handelsrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §5;

HGB §1;

HGB §131 Z4;

HGB §15;

HGB §2;

HGB §3;

HGB §5;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde des P in W, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 23. 11. 1988, GZ 6/1 - 1062/87, 6/1 - 1063/87, betr Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich ESt 1973 bis 1984, GewSt 1976 bis 1980, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. 1. 1977 bis 1980, Vermögensteuer ab dem 1. 1. 1976 bis 1980, 1983 und 1984 sowie betr ESt 1973 bis 1984, GewSt 1976 bis 1980, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. 1. 1977 bis 1980 und Vermögensteuer ab dem 1. 1. 1973, 1974 und 1976 bis 1984, 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

Zu dem dem Beschwerdefall zugrundeliegenden Sachverhalt wird auch auf die Darstellung im Erkenntnis vom heutigen Tag, hg. Zl. 92/13/0155, hingewiesen. Durch den am 16. Jänner 1976 erfolgten Tod des Vaters des Beschwerdeführers, Ludwig K., wurde die zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vater im Jahre 1973 begründete I. OHG beendet. Das gewerbliche Unternehmen wurde zunächst vom Beschwerdeführer als Einzelunternehmen weitergeführt und mit 1. April 1980 unter Anwendung des § 8 StruktVG in die I. GmbH eingebracht.

Im Zuge der (neuerlichen) im Jahre 1986 durchgeführten Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt, daß im

Jahre 1976 das bisherige Betriebsgrundstück in Wien 3, S-Gasse 22, in das Privatvermögen des Beschwerdeführers entnommen wurde. Als Teilwert war dabei auf Grund eines Gutachtens des Sachverständigen Sch. der Betrag von S 3,162.000,-- angesetzt worden. Nach einem weiteren Gutachten aus dem Jahre 1980 betrug der Verkehrswert der Liegenschaft S 7,800.000,-- und nach einem dritten Gutachten aus dem Jahre 1981 S 12,500.000,--. Der Prüfer setzte daraufhin den Entnahmewert mit S 9,500.000,-- an.

Nach den im Jahre 1986 durchgeführten Betriebsprüfungen verfügte das Finanzamt gegenüber dem Beschwerdeführer die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1973 bis 1983, Gewerbesteuer 1976 bis 1980, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1977 bis 1980 und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1976 bis 1980, 1983 und 1984 und erließ an den Beschwerdeführer Bescheide betreffend Einkommensteuer 1973 bis 1984, Gewerbesteuer 1976 bis 1980, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1977 bis 1980, und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1973, 1974 und 1976 bis 1984.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen die genannten Abgabenbescheide sowie gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich aller Verfahren.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung insoweit zurück, als sie sich gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1984 und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1973, 1974, 1981 und 1982 richtete. Ansonsten entschied die belangte Behörde in der Sache selbst.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluß vom 2. Dezember 1991, B 297/89-10, abgelehnt. Gleichzeitig wurde die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof antragsgemäß zur Entscheidung abgetreten. Vor dem Verwaltungsgerichtshof werden inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Hinsichtlich der Beschwerdegründe wird dabei in der Beschwerdeergänzung auf die Punkte II. 1. bis 8. der Verfassungsgerichtshofbeschwerde, "und zwar

1.

Vorbemerkung

2.

Einheitsbewertung

3.

Wiederaufnahme des Verfahrens

4.

Absolute Verjährung

5.

Bemessungsverjährung

6.

Steueramnestiegesetz (StAMG)

7.

'Erlaß' zum Steueramnestiegesetz

8.

Beweisverwertungsverbote und Art. 6 MRK"

hingewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 148 Abs. 3 lit. b BAO darf für einen Zeitraum, für den eine Buch- und Betriebsprüfung bereits vorgenommen worden ist, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden zur Prüfung,

ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) gegeben sind. Nach Abs. 4 dieser Gesetzesstelle ist ein abgesondertes Rechtsmittel gegen den Prüfungsauftrag nicht zulässig. Hierzu bestimmt § 244 Satz 2 BAO, daß nur das Verfahren betreffende Verfügungen erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden können.

In der vom Beschwerdeführer eingebrachten Berufung gegen die nach der Wiederholungsprüfung erlassenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens - mit denen das Prüfungsverfahren abgeschlossen wurde -, wurden keine Einwendungen gegen den Prüfungsauftrag bzw. die Durchführung der neuerlichen Prüfung erhoben. Soweit in der Beschwerdeergänzung geltend gemacht wird, der (neuerliche) Prüfungsauftrag sei entgegen der Bestimmung des § 148 Abs. 3 lit. b BAO erlassen worden, geht der Einwand schon deswegen ins Leere, weil diese Frage nicht zum Gegenstand des nach § 148 Abs. 4 BAO zulässigen Rechtsmittels gegen den abschließenden Bescheid gemacht worden war.

Im übrigen wird vom Beschwerdeführer gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens eingewendet, neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO seien - abgesehen von der Information durch eine deutsche Behörde, es handle sich bei der K-AG in Z um eine sogenannte "Briefkastenfirma" -, nicht bekannt geworden. Vom Beschwerdeführer wird in diesem Zusammenhang hervorgehoben, auch den Prüfern anlässlich früherer Betriebsprüfungen sei die Existenz der K als einer "Inhaber-Aktiengesellschaft" bekannt gewesen. Die belangte Behörde hat sich entgegen den Behauptungen des Beschwerdeführers in der Urbeschwerde sehr wohl ausführlich mit den Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens auseinandergesetzt. Nach den im Inhalt der Verwaltungsakten gedeckten Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde wurde der Abgabenbehörde erst durch die zweite Prüfung bekannt, daß es sich beim stillen Gesellschafter um eine sog. Domizilgesellschaft ohne eigene Geschäftsräume, ohne eigenes Personal, ohne eigenen Telefonanschluß und ohne wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit einem Stammkapital von sfr 49.000,- gehandelt habe. Es ist dem Finanzamt auch erst durch die zweite Betriebsprüfung bekannt geworden, daß die K-AG erst zwei Wochen vor Abschluß des Gesellschaftsvertrages gegründet worden ist. Abgesehen von weiteren, mit der Liegenschaft in Wien 3, S-Gasse 22, in Zusammenhang stehenden, von der zweiten Betriebsprüfung festgestellten Umständen sind damit aber Tatsachen hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden waren; die Kenntnis dieser Umstände hatte allein, aber auch unter Bedachtnahme auf den Inhalt der vorgelegten Erklärungen und Vermögensübersichten jeweils im Spruch anders lautende Bescheide zur Folge. Die belangte Behörde ist damit zu Recht davon ausgegangen, daß die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme hinsichtlich der im Punkt 2.) des Spruches des angefochtenen Bescheides genannten Verfahren vorgelegen sind.

## 2. Anwendung des Steueramnestiegesetzes

Wenn für Abgaben, bezüglich derer der Abgabensanspruch 1979 oder 1980 entstanden ist, die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse der Abgabenbehörde in vollem Umfang entweder

1.

vor dem 1. Jänner 1983 bekannt waren oder

2.

auf Grund einer nach dem 31. Dezember 1982 bis 31. Dezember 1983 erstatteten Selbstanzeige bekannt werden, so haben gemäß § 1 Abs. 1 Steueramnestiegesetz, BGBl. Nr. 569/1982, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 344/1983, nach den näheren Bestimmungen des Abschnittes I dieses Gesetzes bei Festsetzung derartiger Abgaben für die Zeit vor 1979 Umstände unberücksichtigt zu bleiben, die vor dem 1. Jänner 1983 entgegen § 119 BAO nicht offengelegt wurden.

In der gegenständlichen Berufung wurde geltend gemacht, der Beschwerdeführer habe im Beobachtungszeitraum ein "absolut steuerehrliches Verhalten" im Sinne des Steueramnestiegesetzes an den Tag gelegt. Im Beobachtungszeitraum 1979 sei es auf Grund der Prüfungsfeststellungen zu einer Gutschrift von Gewerbesteuer (S 24.850,-), Vermögensteuer (S 2.840,-) und Einkommensteuer (S 65.604,-) gekommen. Im Jahre 1980 habe die Nachforderung an Gewerbesteuer S 38.967,-, und an Einkommensteuer S 1.016.924,-, betragen; die Gutschrift an

Vermögensteuer für 1980 habe S 4.030,-- ausgemacht. Die Erhöhung der Bemessungsgrundlagen für 1980 seien zur Gänze aus der Nichtanerkennung des Verkaufes des Superädifikates und des anzuschließenden Bestandvertrages zustande gekommen.

Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid die Meinung, der Beschwerdeführer habe im gesamten Zeitraum davon gewußt, daß es sich bei der stillen Beteiligung und den sich daraus ergebenden Folgegeschäften um bloße Scheingeschäfte gehandelt habe. Er habe daher vorsätzlich im Sinne des § 8 FinStrG gehandelt. In diesem Zusammenhang sei es auch völlig unerheblich, daß es auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung für 1979 zu Abgabengutschriften gekommen ist, zumal sich für das Jahr 1980 erhebliche Nachforderungen ergeben hätten.

In der Beschwerdeschrift wird demgegenüber behauptet, die belangte Behörde sei zu dem Schluß gekommen, für 1979 sei der Amnestietatbestand erfüllt worden, "da die berechtigten Bemessungsgrundlagen unter den erklärten gelegen seien". Abgesehen davon, daß Voraussetzung der Steueramnestie die Bekanntheit der bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse hinsichtlich des gesamten "Beobachtungszeitraumes" 1979 und 1980 gewesen ist, übersieht der Beschwerdeführer, daß die belangte Behörde in der von ihm zitierten Stelle der Berufungsentscheidung lediglich seine eigenen Berufungsausführungen wiedergegeben hat. Desgleichen gehen die Einwendungen des Beschwerdeführers gegen die Darstellung der Steuernachforderung für 1980 ins Leere, weil die belangte Behörde auch diesbezüglich nur die Berufungsausführungen des Beschwerdeführers in ihrer Sachverhaltsdarstellung wiedergegeben hat. Wenn der Beschwerdeführer seine eigene Darstellung unter Hinweis auf angebliche für 1980 zu berücksichtigende Steuererminderungen revidiert, so stellt dies ein im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliches neues Vorbringen im Sinne des § 41 Abs. 1 VwGG dar. Im übrigen kommt es für die Begünstigung im Sinne des § 1 StAmG lediglich darauf an, ob der Abgabenbehörde die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse IN VOLLEM UMFANG bekannt waren. Daß diese Voraussetzung im Beschwerdefall nicht vorlag, ergibt sich aus den Ausführungen zu Punkt 1.) des Erkenntnisses bzw. aus dem Inhalt des Erkenntnisses vom heutigen Tag, hg. Zl. 92/13/0155.

Bei dieser Sachlage geht auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf die im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung unter Nr. 13/1983 veröffentlichten "Richtlinien zum Steueramnestiegesetz", denen überdies kein normativer Charakter zukommt, ins Leere.

### 3. Gesellschaftsverhältnis K-AG

Im Erkenntnis vom heutigen Tage, hg. Zl. 92/13/0155, auf dessen Entscheidungsgründe hingewiesen wird, wird dargelegt, daß die belangte Behörde das Gesellschaftsverhältnis zur K-AG sowie die damit zusammenhängenden weiteren Rechtsgeschäfte zu Recht steuerlich nicht anerkannt hat.

Im Zusammenhang mit der Würdigung der behaupteten Vertragsverhältnisse zur K-AG wird vom Beschwerdeführer auch gerügt, daß die Behörde aus der Überlassung eines Dienstwagens der Marke Mercedes 500 durch die I. GmbH - in die das Einzelunternehmen 1980 eingebracht worden war - Schlußfolgerungen gezogen hat. Weiters wird in der Beschwerde eingewendet, daß die Adaptierung einer Wohnung im Mietobjekt Wien, S-Gasse 22, ausschließlich betrieblich veranlaßt war. Auch aus diesen Einwendungen ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen: Es trifft zwar zu, daß der Prüfer im Bericht vom 27. Dezember 1985 auf die Überlassung dieses Fahrzeuges und die Übernahme von Aufwendungen für die Adaptierung einer, nach Meinung des Prüfers privaten Wohnung des Beschwerdeführers hingewiesen hat. Die belangte Behörde hat diese Umstände aber bei der von ihr vorgenommenen Würdigung des Sachverhaltes in keiner Weise berücksichtigt.

### 4. Verjährung

Mit dem Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl. 92/13/0155, werden die wörtlich in gleicher Weise vertretene Auffassung des Beschwerdeführers, hinsichtlich der das Jahr 1973 betreffenden Abgaben sei die "absolute" Verjährung im Sinne des § 209 Abs. 3 BAO eingetreten, als nicht zutreffend erkannt.

Auch die Bedenken des Beschwerdeführers gegen die Folgerung der belangten Behörde, bei den in Rede stehenden Abgaben handle es sich um hinterzogene Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO, treffen nicht zu, wie ebenfalls im angeführten Erkenntnis näher begründet wird.

### 5. Entnahme Liegenschaft Wien, S-Gasse 22

Gemäß § 6 Z. 4 EStG 1972 sind Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere

betriebsfremde Zwecke mit dem Teilwert anzusetzen.

Im Jahre 1976 - nach dem Tod von Ludwig K. - wurde das Mietwohngrundstück Wien 3, S-Gasse 22, aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und in das Privatvermögen des Beschwerdeführers übergeführt. Als Teilwert wurde dabei auf Grund eines Schätzungsgutachtens des Sachverständigen Sch. der Betrag von S 3,162.000,- angesetzt.

Bei der im Jahre 1986 durchgeführten Betriebsprüfung wurden vom Prüfer zwei weitere Sachverständigengutachten des Sachverständigen F. vorgefunden, die im Auftrag eines Kreditinstitutes erstellt worden waren. In einem Gutachten desselben Sachverständigen vom 18. August 1980 wurde ein Verkehrswert der Liegenschaft in Höhe von S 7,800.000,-, im weiteren vom 25. Mai 1981 ein solcher von S 12,500.000,- ermittelt. Der Prüfer setzte hierauf den Entnahmewert mit S 9,500.000,- an.

Während in der Berufung betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1976 keine Einwendungen gegen diese Prüfungsfeststellung erhoben wurde, wurde mit einer, die Berufung ergänzenden Eingabe vom 6. November 1987 ein weiteres Schätzungsgutachten des Sachverständigen R. über den Wert der gegenständlichen Liegenschaft in Höhe von S 3,590.000,- vorgelegt. Im Laufe des Berufungsverfahrens wurde der Sachverständige R. am 24. August 1988 zu seinem bzw. dem Gutachten der anderen Sachverständigen eingehend niederschriftlich befragt. Schließlich wurde vom steuerlichen Vertreter ein Ergänzungsgutachten desselben Gutachters vom 20. September 1988 vorgelegt. In diesem Ergänzungsgutachten ermittelte der Gutachter R. zum 30. Juni 1976 einen "Sachwert" der in Rede stehenden Liegenschaft von S 10,149.000,- und einen Ertragswert von S 4,393.000,-. Als Schätzwert wurde - errechnet nach dem Mittel von Sach- und Ertragswert - ein Betrag von S 7,271.000,- bezeichnet. Davon wurde in dem Gutachten der auf der Liegenschaft zum angeführten Stichtag aushaftende Darlehensbetrag von S 2,853.900,- abgezogen. Der Differenzbetrag von S 4,417.000,- wurde im Gutachten als "Verkehrswert" bezeichnet.

Die belangte Behörde folgte im angefochtenen Bescheid im wesentlichen diesem, im Abgabungsverfahren vom steuerlichen Vertreter zuletzt unmittelbar vor der abschließenden mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Gutachten und setzte als Entnahmewert den "Schätzwert" von S 7,271.000,- an. Die belangte Behörde berücksichtigte dabei jedoch nicht den vom Gutachter aushaftenden tatsächlichen Darlehensbetrag, weil es "keinerlei Einfluß auf den Wert der Liegenschaft haben kann, ob Sanierungsmaßnahmen mit Eigenmitteln oder Fremdmitteln durchgeführt werden".

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde im Zusammenhang mit der Ermittlung des Entnahmewertes vor, sie habe nicht begründet, wie sie zu dem von ihr gewählten Ergebnis gelangt ist; sie setze sich insbesondere mit den vorgelegten Gutachten samt Ergänzungsgutachten nicht auseinander. Dieser Vorwurf eines Begründungsmangels ist nicht verständlich, da die belangte Behörde wie ausgeführt dem vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers zuletzt vorgelegten Ergänzungsgutachten gefolgt ist und zudem noch begründet hat, warum diesem Gutachten der Vorzug gegeben worden ist.

Der Hinweis des Beschwerdeführers auf das Bundesgesetz über die gerichtliche Bewertung von Liegenschaften (Liegenschaftsbewertungsgesetz - LBG), BGBl. Nr. 135/1992, geht dabei schon deswegen ins Leere, weil für die im Beschwerdefall vorzunehmende Bewertung ausschließlich die abgabenrechtlichen Bestimmungen maßgeblich sind.

Der erstmals in der Beschwerde erhobene Einwand, der Beschwerdeführer habe das Unternehmen nach dem Tode des Ludwig K. am 16. Jänner 1976 als "nicht protokollierter Gewerbetreibender" bis zu der am 31. Mai 1978 erfolgten Protokollierung als Einzelunternehmen weitergeführt, stellt ein im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliches neues Vorbringen dar.

Überdies gingen sowohl der Beschwerdeführer wie auch die belangte Behörde im Verwaltungsverfahren davon aus, daß die Entnahme der Liegenschaft unmittelbar nach dem Tod des Ludwig K. am Todestag erfolgt ist. Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1972 hat Gewerbetreibende zur Voraussetzung, deren Firma im Handelsregister (nunmehr Firmenbuch) eingetragen ist. Es ist dabei gleichgültig, ob die Firma zu Recht oder zu Unrecht im Handelsregister eingetragen oder ihre Eintragung zu Recht oder zu Unrecht unterblieben ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. September 1990, 89/14/0286). Die belangte Behörde hat dem Beschwerdeeinwand in ihrer Gegenschrift entgegengehalten, daß die Firma der OHG weiterhin im Handelsregister eingetragen gewesen ist. Ist nach dem Tod des einen Gesellschafters einer zweigliedrigen Personenhandelsgesellschaft der andere Gesellschafter auch dessen alleiniger Erbe und ist demzufolge ein Fortbestehen der Gesellschaft ausgeschlossen (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 15. September 1986, 86/15/0028), so kann es zu einer Berichtigung des Firmenbuchstandes erst bei Vorliegen

entsprechender verlassenschaftsbehördlicher Beschlüsse kommen. Bis dahin kann es aber zu einer Änderung der Gewinnermittlungsart nicht kommen.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten Verhandlung aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen 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:1994:1992130154.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)