jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/3/2 91/14/0003

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 02.03.1993

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §66 Abs4;
BAO §150;
BAO §289 Abs1;
BAO §303 Abs4;
EStG 1972 §10 Abs2;
EStG 1972 §11 Abs3;
EStG 1972 §8 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des K in F, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in V, gegen den Bescheid der FLD f Krnt (Berufungssenat I) vom 9.11.1990, Zl 162-3/88, betr die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1981 bis 1984 sowie Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1981 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß§ 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1981 bis 1984 sowie Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1981 bis 1984 abspricht, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.720,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren an Stempelgebühren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, der seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, bildete in seinen Jahresabschlüssen für die Jahre 1981 bis 1984 Rücklagen für nichtentnommenen Gewinn (1981: S 436.405,--, 1982: S 732.993,--, 1983: S 942.184,-- und 1984: S 1,726.331,--).

Anläßlich einer ursprünglich die Jahre 1983 bis 1985 betreffenden, später auf die Jahre 1981 und 1982 ausgedehnten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer - soweit dies im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof relevant ist - fest, daß die Bildung dieser Rücklagen nach § 11 Abs 3 EStG ausgeschlossen wäre, weil bis 1984 die (in den Jahren 1979 und 1980) gebildeten Investitionsrücklagen (S 323.250,-- für 1979 und S 558.758,-- für 1980) bestimmungsgemäß aufzulösen gewesen wären. Auf Grund der Prüfungsfeststellungen liege der Tatbestand der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 4 in Verbindung mit § 303 Abs 1 lit b BAO vor. Unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen sei das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der zu erlassenden Abgabenbescheide über jenes an der Rechtsbeständigkeit der aufzuhebenden Bescheide zu stellen.

Das Finanzamt folgte dieser Ansicht, nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1981 bis 1984 gemäß § 303 Abs 4 BAO bescheidmäßig wieder auf und erließ neue, die angeführten Abgaben betreffende Sachbescheide. Der Beschwerdeführer erhob sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die neuen Sachbescheide Berufung. Die Berufung gegen die jeweilige Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im wesentlichen damit begründet, daß die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nicht vorlägen. Die Abgabenbehörde hätte die Bildung der Rücklagen für den nicht entnommenen Gewinn bei offen ausgewiesenen Anlagenzugängen, Investitionsrücklagen und Rücklagen für nicht entnommenen Gewinn durch fünf Jahre durch rechtskräftige Veranlagungen als gesetzmäßig anerkannt. Eine andere Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertige den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden nicht. Die Rücklagenbildung sei der einzig relevante Sachverhalt des Prüfungsberichtes, die übrigen Prüfungsfeststellungen seien gänzlich unbedeutend.

Für den Eventualfall, daß die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens als berechtigt aufrechterhalte, wurde beantragt, einen noch vor Ergehen der Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheide gestellten Antrag auf Zustimmung zur dahingehenden Änderung der Bilanz zum 31. Dezember 1981, daß die Investitionsrücklagen 1979 und 1980 gewinnerhöhend aufgelöst werden, zu berücksichtigen.

In einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wurde ausgeführt, die offen ausgewiesenen Bilanzpositionen (Investitionsrücklage und Rücklage nach § 11 EStG) gäben für sich allein noch keinen Aufschluß über deren rechtmäßige Bildung oder deren obligatorische Auflösung. Grundsätzliche Zweifel an der Richtigkeit solcher Bilanzpositionen entstünden seitens der Finanzverwaltung dann nicht, wenn der Abgabepflichtige durch einen befugten Steuerberater vertreten sei, von dem von vornherein nicht angenommen werden könne, daß er Steuerbegünstigungen in Anspruch nehme, die gesetzlich nicht zustünden. Aus der offenen Ausweisung der in Rede stehenden Bilanzpositionen sei aber durchaus nicht zwingend erkennbar, daß sie unrichtig seien. Die Inanspruchnahme einer vorzeitigen Abschreibung oder eines Investitionsfreibetrages, die gesetzlich zur Auflösung einer in den Vorjahren gebildeten Investitionsrücklage führen müssen, sei weder aus der Bilanz noch aus den eingereichten Beilagen zu den Steuererklärungen ersichtlich. Aus den nur summarisch ohne konkrete Bezeichnung in der Bilanz dargestellten Anlagenzugängen könne nicht geschlossen werden, inwieweit hiefür § 8 Abs 2 oder § 10 Abs 2 EStG anzuwenden sei oder ob dem Zugang eine Anschaffung oder Herstellung, eine Privateinlage oder überhaupt ein begünstigungsfähiges Wirtschaftsgut zugrunde liege. Die Ermittlung zu diesem Sachverhalt wäre ausschließlich erstmalig der Betriebsprüfung oblegen und (die Erkenntnis, daß die ausgewiesenen Zugänge Anschaffungen von begünstigungsfähigen Wirtschaftsgütern darstellten) stelle für sich eine neue Tatsache dar, die bei der Veranlagung nicht bekannt gewesen wäre und, wie oben ausgeführt, auch gar nicht bekannt sein hätte können. Nach Ansicht des Prüfers sei die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO, ohne Berücksichtigung etwaiger anderer Wiederaufnahmsgründe, allein aus diesem Grund, völlig zu Recht erfolgt. Im übrigen werde dem Berufungswerber beigepflichtet, daß die sonstigen Berichtigungen der Betriebsprüfung für die geprüften Jahre als geringfügig (von untergeordneter Bedeutung) zu bezeichnen seien.

Mit dem nunmehr in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde die Berufung in den vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkten abgewiesen. Zur Begründung der Abweisung der Berufung gegen die Wiederaufnahme der die Jahre 1981 bis 1984 betreffenden Verfahren wurde zunächst darauf hingewiesen, daß die Verfahren deswegen wiederaufgenommen worden wären, weil Rücklagen für nicht entnommene Gewinne gebildet worden wären, für welche die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorlagen, Gewährleistungsrückstellungen zu hoch gebildet und diverse private Aufwendungen als Betriebsausgaben abgesetzt worden wären. In der Folge führte die belangte Behörde aus, daß im vorliegenden Fall von einer so vollständigen Offenlegung des Sachverhaltes, daß die Abgabenbehörde schon in dem mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen

Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können, nicht die Rede sein könne. Die Zugänge an 1981 bis 1984 angeschafften Wirtschaftsgütern seien in der Bilanz jeweils durch eine Erhöhung der Aktivposten "Maschinen" und "maschinelle Einrichtungen" erkennbar. Ein Anlagenverzeichnis, aus welchem detailliert hervorgehe, um welche Wirtschaftsgüter es sich handle und welche Vorgänge diesen Zugängen zugrunde gelegen seien, wäre vom Berufungswerber nicht vorgelegt worden. Aus der summarischen Zusammenfassung der Wirtschaftsgüter könnten jedoch keine Rückschlüsse auf allenfalls geltend zu machende Investitionsbegünstigungen gezogen werden. Die näheren Umstände im Zusammenhang mit diesen Wirtschaftsgütern seien erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden und stellten somit "neue Tatsachen" im Sinne des § 303 Abs 4 BAO dar, weshalb die Wiederaufnahme schon aus diesem Grund gerechtfertigt sei. An dieser Beurteilung vermöge auch ein eventuelles Verschulden der Behörde an der verspäteten Kenntnis der Wiederaufnahmsgründe nichts zu ändern, weil ein behördliches Verschulden die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließe. Daß die über die Rücklagenbildung hinausgehenden Feststellungen des Prüfers betreffend die Garantierückstellungen und die Privatanteile ebenfalls "neue Tatsachen" darstellten, wäre vom Berufungswerber nicht bestritten worden und bedürfe somit keiner Erörterung. Die zur Wiederaufnahme führenden Ermessensgründe wurden dahingehend ausgeführt, daß die Wiederaufnahme zu beträchtlichen Nachforderungen führe, weshalb - auch aus der Sicht des von der Abgabenbehörde zu beachtenden Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang zu geben gewesen wäre.

Zum Bilanzänderungsantrag führte die belangte Behörde im wesentlichen aus, daß wirtschaftliche Gründe für die Bilanzänderung nicht vorgelegen wären, weil die freiwillige Auflösung der Investitionsrücklagen im Jahre 1981 schon im Zeitpunkt der Bilanzerstellung möglich gewesen wäre und eine eine Bilanzänderung rechtfertigende Änderung der wirtschaftlichen Lage nicht eingetreten sei.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch die angefochtene Berufungsentscheidung "wegen unrichtiger Anwendung des § 303 Abs 4 BAO und des § 20 in Verbindung mit § 303 Abs 4 BAO in Verbindung mit § 4 EStG in seinen verfassungsgemäß gewährleisteten Rechten verletzt" und beantragt, die angefochtene Berufungsentscheidung "wegen Rechts- und Gesetzeswidrigkeit" aufzuheben.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wenngleich sich der Beschwerdeführer nach der oben wiedergegebenen Umschreibung des Beschwerdepunktes in seinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt bezeichnet, zeigt doch das gesamte Beschwerdevorbringen, daß sich die Beschwerde ausschließlich auf die Verletzung einfach gesetzlicher Vorschriften bezieht. Allein dieser Umstand entzieht die Beschwerde dem Schicksal ihrer Zurückweisung.

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 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Während der Beschwerdeführer bereits in der Berufung behauptete, daß die Behörde schon im Veranlagungsverfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion des (in den Bilanzen) offengelegten Sachverhaltes zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung kommen hätte können, vertritt die belangte Behörde die Ansicht, daß durch die summarische Zusammenfassung der in den Streitjahren zugegangenen Wirtschaftsgüter von einer ausreichend vollständigen Offenlegung des Sachverhaltes nicht die Rede sein könne. Dem hält der Beschwerdeführer zunächst zutreffend entgegen, daß in den einzelnen Bilanzen neben den gesonderten und nach dem Dotierungsjahr getrennt ausgewiesenen Investitionsrücklagen, Investitionsfreibeträgen und Rücklagen für den nicht entnommenen Gewinn die Anlagenzugänge den Hauptgruppen des Anlagenverzeichnisses, nämlich den Gebäuden, den Maschinen und maschinellen Einrichtungen, der Büroeinrichtung, dem Fuhrpark, den Außenanlagen und den Wertpapieren, gesondert zugeordnet worden wären. Allein unter der Position Maschinen und maschinelle Einrichtungen seien Anlagenzugänge in Höhe von S 527.366,92 (1981, lt Bilanz S 527.166,92), S 415.646,-- (1982), S 458.896,34 (1983) und S 34.822,-- (1984) ausgewiesen.

Wenngleich sich dieser Aufgliederung nicht entnehmen läßt, um welche Wirtschaftsgüter es sich bei den Zugängen im

Detail handelt, und welche Vorgänge diesen Zugängen zugrunde liegen, kann darin die von der belangten Behörde angenommene summarische Zusammenfassung nicht erblickt werden, die gegebenenfalls eine Beurteilung verhindert hätte, inwieweit Wirtschaftsgüter zugegangen sind, hinsichtlich derer eine bestimmungsgemäße Verwendung der Investitionsrücklage ausgeschlossen ist (vgl § 8 Abs 2 und § 10 Abs 2 EStG 1972). Im gegenständlichen Fall kann aber dahingestellt bleiben, ob der Abgabenbehörde bereits auf der Basis des im Veranlagungsverfahren bekannten Sachverhaltes eine rechtliche Beurteilung möglich war, wie sie nunmehr in den angefochtenen neuen Sachbescheiden getroffen wurde. Dem gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht über die Prüfung sind nämlich keine Feststellungen zu entnehmen, die über den der Abgabenbehörde bereits im Veranlagungsverfahren bekannten Sachverhalt hinausgehen und eine Überprüfung der Frage ermöglichen, inwieweit es sich bei den in den Bilanzen ausgewiesenen Anlagenzugängen um zur bestimmungsgemäßen Verwendung der Investitionsrücklage geeignete Wirtschaftsgüter handelt, und welche als neu hervorgekommene Tatsachen beurteilt werden könnten. Die im Bericht festgehaltenen Feststellungen erschöpfen sich vielmehr darin, daß der Abgabepflichtige bis 1984 die gebildeten Investitionsrücklagen bestimmungsgemäß aufzulösen hatte und nach § 11 Abs 3 EStG daher die Bildung einer Rücklage für nicht entnommenen Gewinn ausgeschlossen gewesen wäre. Auch die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung enthält keinen Hinweis auf konkrete, als neu hervorgekommen anzusehende Tatsachen. Es kann daher auch den Ausführungen im angefochtenen Bescheid nicht gefolgt werden, daß "die näheren Umstände im Zusammenhang mit diesen Wirtschaftsgütern erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden" wären. Die diesbezüglichen "Feststellungen" der Betriebsprüfung stellen somit eine gegenüber der Veranlagung andere Beurteilung des in den Bilanzen dokumentierten Sachverhaltes dar, welche aber eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtfertigen (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 17. September 1990, 90/15/0118).

Diese Rechtsverletzung würde nur dann nicht zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen, wenn andere, unbestritten neu hervorgekommene Tatsachen, welche die belangte Behörde in über die Rücklagenbildung hinausgehenden Feststellungen (betreffend Garantierückstellungen, Privatanteile) sieht, eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Abgesehen davon, daß sich die belangte Behörde aber - soweit sie sich zur Wiederaufnahme des Verfahrens auf diese neu hervorgekommenen Tatsachen gestützt hat - mit der vom Beschwerdeführer in der Berufung vertretenen und vom Prüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung bestätigten Ansicht, die diesbezüglichen Prüfungsfeststellungen seien gänzlich unbedeutend bzw geringfügig, nicht auseinandergesetzt hat, womit sie Verfahrensvorschriften außer acht gelassen hat, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid kommen hätte können, hat der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, ausgesprochen, daß die Berufungsinstanz die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen darf, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden, widrigenfalls sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Der angefochtene Bescheid ist daher hinsichtlich des die Wiederaufnahme des Verfahrens bestätigenden Teiles sowohl mit einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. In einem solchen Fall geht die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes der Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vor (siehe Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, S 572 Abs 2 und die dort erwähnte Rechtsprechung).

Damit erweisen sich aber auch die nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide für 1981 - 1984 als zu Unrecht ergangen, weshalb sich auch ein Eingehen auf die Frage, ob der beantragten Bilanzänderung für 1981 die Zustimmung zu Recht versagt wurde, erübrigt.

Gründe, die eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides hinsichtlich Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1985 aufzuzeigen vermögen, hat der Beschwerdeführer nicht vorgebracht.

Der angefochtene Bescheid war daher in dem im Spruch genannten Umfang gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, im übrigen aber gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991. Das Mehrbegehren an Stempelgebühren war abzuweisen, weil der angefochtene Bescheid nur in einfacher Ausfertigung vorzulegen war.

Schlagworte

Beschränkungen der Abänderungsbefugnis Beschränkung durch die Sache Besondere Rechtsprobleme Verfahrensrechtliche Entscheidung der Vorinstanz (siehe auch Inhalt der Berufungsentscheidung Anspruch auf

meritorische Erledigung)

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1991140003.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at