

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/9/30 88/13/0228

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.09.1992

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §185;  
BAO §188;  
BAO §303;  
VwGG §28 Abs1 Z3;  
VwGG §28 Abs1 Z4;  
VwGG §28 Abs1 Z5;  
VwGG §33 Abs1;  
VwGG §34 Abs2;  
VwGG §38 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der Verlassenschaft nach Walter A, vertreten durch die erbserklärte Erbin Eva A in Wien, diese vertreten durch Dr. H. Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 10.12.1987, Zlen. 6/3-3198/87, 6/3-3197/87, betreffend Umsatzsteuer 1978 bis 1981, Einkommensteuer 1977 bis 1981 sowie Gewerbesteuer 1979 (sämtliche Bescheide einschließlich Wiederaufnahme der Verfahren), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Erblasser der beschwerdeführenden Verlassenschaft war Walter A, der in den Jahren 1977 bis 1981 unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie solche aus Vermietung und Verpachtung erklärte.

Im Zuge zweier abgabenbehördlichen Prüfungen trafen die Prüfer unter anderem folgende Feststellungen:

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

a) Die Liegenschaft L (Lagerhalle) sei am 17. Juli 1980 zu einem Kaufpreis von angeblich S 5 Millionen angeschafft

worden. Sie sei zu diesem Zeitpunkt vermietet und das Mietrecht sei verbüchert gewesen. Dem Erwerb durch A. seien Verhandlungen mit der Mieterin, der Firma K, über den Verkauf der Liegenschaft vorangegangen. Die Mieterin habe einen Kaufpreis von

S 12,5 Millionen geboten. Kurz vor Vertragsabschluß habe sich der Verkäufer Bedenkzeit erbeten, habe dann vom Vertrag, der bereits im Entwurf vorhanden gewesen sei, Abstand genommen und wenig später mit A. den Kaufvertrag abgeschlossen, allerdings zu einem Kaufpreis von nunmehr S 5 Millionen. Als Nebenabrede sei festgehalten worden, daß die Liegenschaft nach Ablauf von fünf Jahren an die Tochter des Verkäufers zu denselben Bedingungen verkauft werden sollte. Eine rechtliche Absicherung dieser Vereinbarung (Verbücherung) sei nicht erfolgt. Zusätzlich zu dem Kaufpreis seien dem A. in Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft noch weitere Kosten erwachsen, und zwar S 2,131.233,-- als Vermittlungsprovision an die A-AG (1980: S 2 Millionen und 1981: S 131.233,--) und S 3,062.150,-- als Pönale an die Firma B, beides Unternehmen mit dem Sitz in der Schweiz. Die hohe Provision (ca. 40 % des Kaufpreises) sei damit erklärt worden, daß sie vom ursprünglich veranschlagten Kaufpreis von S 20 Millionen bemessen worden sei. Zu dem Pönale habe sich A. durch Vergleich vor einem Schweizer Friedensrichter verpflichtet, weil er einen mit der Firma B abgeschlossenen Mietvertrag betreffend die (bereits vermietete) Liegenschaft nicht habe erfüllen können. Dieser (unerfüllbare) Mietvertrag sei einen Tag nach dem Kauf der Liegenschaft abgeschlossen worden. A. habe diese Vorgangsweise damit erklärt, daß er fälschlicherweise der Meinung gewesen sei, die bisherige Mieterin werde nach Scheitern der mit ihr geführten Verkaufsverhandlungen das Mietverhältnis aufkündigen. Zu dieser Annahme sei A. auf Grund von Äußerungen des Hausverwalters und des Geschäftsführers der Mieterin gekommen. Nachdem diese beiden Personen derartige Äußerungen bestritten hatten, habe A. seine Angaben dahingehend berichtigt, daß die Äußerungen von anderen Personen (Angehörigen der Mieterin, die er nicht nennen könne) abgegeben worden seien. Diese Äußerungen hätten A. bewogen, bereits einen Tag nach Abschluß des Kaufvertrages in die Schweiz zu fliegen, um einen neuen Mieter zu finden. Als Pönale für die Nichterfüllung des sodann mit der Firma B abgeschlossenen Mietvertrages sei zunächst ein Betrag von sfr 4 Millionen gefordert worden, der jedoch in der Folge zuerst auf sfr 700.000,-- und dann auf sfr 350.000,-- herabgesetzt worden sei. Um die devisenrechtliche Genehmigung durch die Österreichische Nationalbank zu erhalten, sei ein Scheinkaufvertrag zwischen der Firma B und A. errichtet worden. Das Pönale sei als Kaufpreisanzahlung bezeichnet worden, die nach Rücktritt vom Scheinkaufvertrag "in die Schweiz zurückgezahlt werden sollte". Die für diese Transaktion in Rechnung gestellten Anwaltskosten in Höhe von S 159.000,-- seien von A. als Werbungskosten abgesetzt worden.

Der Prüfer bezweifelte die Höhe des Kaufpreises. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, statt eines gebotenen Kaufpreises von S 12,5 Millionen sich mit einem solchen von S 5 Millionen zu begnügen. Möglicherweise sei der Verkäufer aus steuerlichen Gründen daran interessiert gewesen, einen niedrigen Kaufpreis auszuweisen. Die Zweifel an der Richtigkeit des Kaufpreises würden dadurch bestärkt, daß A. bereits wenige Monate nach Abschluß des Kaufvertrages der Mieterin, die nach wie vor Interesse am Erwerb der Liegenschaft gezeigt habe, diese um S 13,6 Millionen zum Kauf (nach Ablauf der Spekulationsfrist) angeboten und sich verpflichtet habe, bei Nichterfüllung einen Schadenersatz von S 5 Millionen zu leisten. Der (diesem Kauf entgegenstehende) Anspruch der Tochter des ursprünglichen Verkäufers werde "vielleicht" mit einer Zahlung von S 2 Millionen abgegolten werden.

Aus allen diesen Gründen nahmen die Prüfer als erwiesen an, daß der Kaufpreis in Wahrheit S 12,5 Millionen betragen habe.

Zu der Vermittlungsprovision sei zu sagen, daß es an sich schon ungewöhnlich sei, wenn der Verkauf einer im Inland gelegenen Liegenschaft von einem inländischen Verkäufer an einen inländischen Käufer durch eine ausländische Gesellschaft vermittelt werde, wozu noch komme, daß die ausländische Gesellschaft (= A-AG) "keine substantielle betriebliche Tätigkeit entfalte" und von einer Treuhand-AG verwaltet werde. Weiters widerspreche es kaufmännischer Übung, die Provision von einem ursprünglich vereinbarten, tatsächlich aber bei weitem nicht erreichten Kaufpreis zu berechnen und dergestalt zu einem prozentuellen Ausmaß von 40 v.H. zu gelangen.

Die Behauptungen des A. betreffend das Pönale seien ebenfalls unglaublich. Die erworbene Liegenschaft sei vermietet gewesen. Es habe keine Veranlassung bestanden, "panikartig" einen neuen Mieter zu suchen. Die angeblichen Äußerungen des Hausverwalters und des Geschäftsführers der Firma K, der Mietvertrag werde aufgekündigt werden, seien von diesen Personen bestritten worden. Andere Personen, die solche Äußerungen gemacht haben sollten, seien von A. trotz Befragen nicht namhaft gemacht worden. Sowohl die Provision als auch das Pönale seien daher als "verdeckte Kaufpreisteile" anzusehen und mit dem erhöhten Kaufpreis von S 12,5 Millionen

berücksichtigt. Die Rechtsanwaltskosten von S 159.000,- stünden im Zusammenhang mit dem Scheingeschäft zur widerrechtlichen Erlangung der Devisenausfuhr genehmigung und seien daher mangels Zusammenhangs mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht absetzbar.

Die Liegenschaft W sei am 30. März 1979 zu einem Kaufpreis von S 2,5 Millionen erworben und zum selben Preis am 8. Februar 1980 wiederum veräußert worden. A. habe für diese Liegenschaft eine Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (1979: S 1 Million und 1980: S 1.028.000,-) als Werbungskosten geltend gemacht. Dies sei damit begründet worden, daß sich die ursprünglich beabsichtigte Renovierung im Hinblick auf den schlechten Bauzustand des Gebäudes als unrentabel herausgestellt habe.

Dabei müsse aber beachtet werden, daß A. der schlechte Bauzustand vor dem Erwerb der Liegenschaft bekannt gewesen sei. Die besonders günstige Lage des Gebäudes habe ihn aber schließlich doch zum Kauf bewogen. Eine Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung komme nur in Betracht, wenn nach Anschaffung eines Wirtschaftsgutes Umstände eintreten, die die wirtschaftliche Nutzbarkeit gegenüber den Verhältnissen im Anschaffungszeitpunkt wesentlich reduzierten. Andernfalls müsse angenommen werden, daß der Erwerber bereit gewesen sei, für das Wirtschaftsgut im Zustand seiner Anschaffung den vereinbarten Kaufpreis zu bezahlen. Da dem Beschwerdeführer sämtliche Mängel des Gebäudes zum Zeitpunkt seiner Anschaffung bekannt gewesen seien, könne die geltend gemachte Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung nicht anerkannt werden.

## 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

A. habe von der Firma W mit Faktura vom 11. Dezember 1978 ein "EDV-System Type MDS 6400 mit acht Eingabeplätzen und einer Magnetbandstation" erworben und vermietet. Der Kaufpreis habe

S 5.310.000,- (inkl. Umsatzsteuer) betragen. Von den Anschaffungskosten sei eine vorzeitige Abschreibung vorgenommen worden. Der sich daraus ergebende Verlust sei teils mit den positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen, teils als Sonderausgabe vorgetragen worden. Aus der Vermietung der EDV-Geräte habe A. in den Monaten Jänner bis Juni 1979 Einnahmen in Höhe von S 150.000,- (netto) erzielt. Am 29. Juni 1979 sei die Anlage wegen Unwirtschaftlichkeit an den Verkäufer um S 2 Millionen netto rückverkauft worden. Der daraus resultierende Buchverlust sei mit den anderen Einkünften des A. ausgeglichen worden.

Weitere Erhebungen der Betriebsprüfer ergaben, daß der Kauf nur durch ein Telefonat und ohne Besichtigung der Anlage durch A. zustande gekommen sei. A. habe sich nicht erinnern können, die Anlage überhaupt je gesehen zu haben. Obwohl es sich dabei (entgegen der Bezeichnung in der Faktura) um acht einzelne, voneinander unabhängige Eingabegeräte und eine Magnetbandstation gehandelt habe, die in keinem funktionellen Zusammenhang mit den Eingabegeräten gestanden sei, habe A. die Meinung geäußert, daß es sich um ein einziges Gerät gehandelt habe. Um die Angemessenheit des Ankaufspreises durch A. zu überprüfen, sei die Firma W ersucht worden, ihre seinerzeitigen Anschaffungskosten bekanntzugeben. Diesem Ersuchen sei mit dem Hinweis nicht entsprochen worden, die Anschaffungskosten seien nicht bekannt und die Einkaufsfakturen nicht mehr vorhanden. Auch der Marktwert der Geräte könne nicht mehr eruiert werden. Der Leiter des EDV-Zentrums der U-GmbH, an die die Geräte vermietet worden waren, habe mitgeteilt, daß die Eingabegeräte im Jahr 1972 einen Stückpreis von S 250.000,- gehabt haben könnten. Der Marktwert der Geräte im Jahr 1979 habe etwa S 20.000,- pro Gerät betragen. Im Jahr 1981 seien die Geräte "so gut wie wertlos gewesen". Aus den Geschäftsunterlagen der Firma W habe entnommen werden können, daß zwei neuwertige Nachfolgemodelle der Geräte im Jahr 1978 zum Einzelpreis von S 180.340,- verkauft worden seien. Daraus sei zu folgern, daß der Firma W der Wert der an den Beschwerdeführer verkauften (alten) Geräte sehr wohl bekannt gewesen sein mußte. Abgesehen von der "krassen Diskrepanz" zwischen Marktwert und Kaufpreis der Geräte sei es auch ungewöhnlich, daß die Geräte zu einem derart niedrigen Mietzins (monatlich S 29.500,- brutto) vermietet worden seien, und daß darüber keine schriftlichen Mietverträge existierten. Mit den niedrigen Mietrträgen habe der Beschwerdeführer schließlich auch den Rückverkauf an die Firma W im Jahr 1979 um den Betrag von S 2 Millionen begründet. Befragt zu der erheblichen Preisdifferenz (Wertverlust innerhalb von sechs Monaten S 2.500.000,-) habe der Inhaber der Firma W erklärt, daß ihm die Gründe hiefür nicht mehr erinnerlich seien. Bei einem Teil des Kaufpreises

(S 1.523.000,-) sei festgestellt worden, daß dieser zwar bei der Firma W verbucht, unter derselben Buchungsnummer aber auch eine Abhebung in Höhe von S 623.000,- vorgenommen worden war. Über die Verwendung dieses Betrages seien seitens der Firma W zunächst keine näheren Angaben gemacht worden. Schließlich sei erklärt worden, der

Betrag sei möglicherweise auf ein anonymes, nicht mehr existierendes Sparbuch eingelegt worden. Dies spreche für den Verdacht, daß der Betrag wiederum an A. zurückgeflossen sein könnte. Aus allen diesen Gründen sei anzunehmen, daß es sich bei dem behaupteten Kauf und nachfolgenden Rückkauf um ein Scheingeschäft gehandelt habe, das steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfer und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Abgabenbescheide.

A erhob Berufung und bestritt, daß die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren vorlägen. Es seien weder die Wiederaufnahmsgründe genannt, noch das bei Wiederaufnahme des Verfahrens zu übende Ermessen begründet worden. Der von den Prüfern festgestellte Sachverhalt sei der Abgabenbehörde bereits offen gelegt worden. Die Auskünfte über den Marktwert der EDV-Geräte stammten von einer nicht kompetenten Person. Es müsse als wenig wahrscheinlich angesehen werden, daß eine solche Person "eine jede Unsicherheit ausschließende Wertangabe machen" könne. Da die von A angekauften Geräte zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits vermietet gewesen seien, habe deren Alter keine Rolle gespielt. Es habe sich um ein "typisches Finanzleasing" gehandelt, bei dem die Firma W bemüht gewesen sei, "die seinerzeitigen hohen Einstandspreise auf den Nichtfachmann A" zu überwälzen. A habe offensichtlich eine viel zu geringe Marktübersicht gehabt bzw. unrichtigen Informationen vertraut. Dies habe zu einer "Fehleinschätzung der Ertragsfähigkeit" geführt. Die Qualifikation als Scheingeschäft sei eine neue rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes und stelle keinen Wiederaufnahmsgrund dar.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft L sei folgendes zu sagen: Die Annahme der Prüfer, daß der Kaufpreis der Liegenschaft S 12,5 Mio (anstatt S 5 Mio) betragen habe, sei mit dem Umstand unvereinbar, daß A sich zum Rückverkauf nach Ablauf von fünf Jahren an die Tochter des Verkäufers um S 5 Mio verpflichtet habe. Dies könne als Indiz dafür gewertet werden, daß der Verkäufer die Liegenschaft gar nicht endgültig habe verkaufen wollen, sondern lediglich am wirtschaftlichen Effekt eines Quasi-Darlehens interessiert gewesen sei. Den Prüfern könne auch nicht gefolgt werden, wenn sie es als ungewöhnlich bezeichneten, daß ausländische Gesellschaften den Liegenschaftsverkauf vermittelt hätten. Ebensoewig ungewöhnlich sei es, die Verkaufsprovision vom ursprünglich genannten Kaufpreis zu berechnen, obwohl tatsächlich ein wesentlich geringerer Preis erzielt worden sei. Das Pönale sei zwar auf ein "leider fehlerhaftes, ja kurzschnellartiges Handeln" zurückzuführen, aus der Situation des A aber verständlich. Er habe befürchtet, den bisherigen Mieter zu verlieren. Eine Rückfrage, ob diese Befürchtung zu Recht bestehe, hätte keine Sicherheit gebracht. Es sei daher naheliegend gewesen, einen neuen Mieter zu suchen und mit diesem einen Mietvertrag abzuschließen, was schließlich zu der Pönalezahlung geführt habe.

Die Liegenschaft W sei in der Absicht erworben worden, sie an Großhandelsunternehmen (Großmarkt, Fischgroßhandlung) zu vermieten. Die Mieter hätten die notwendigen Instandsetzungsarbeiten finanzieren sollen. Es habe sich aber nach Erwerb der Liegenschaft herausgestellt, daß Umbauarbeiten erforderlich gewesen wären, um die Räumlichkeiten für den Bedarf der potentiellen Mieter zu adaptieren. Da derartige Umbauarbeiten kostspielig gewesen wären, seien die Mietverträge nicht zustande gekommen. Nicht der schlechte Bauzustand der Liegenschaft habe daher die von A beantragte Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung zur Folge gehabt, sondern der Umstand, daß die wirtschaftliche Nutzbarkeit der Liegenschaft nach ihrem Erwerb unmöglich geworden sei.

Die Betriebsprüfer nahmen zu der Berufung Stellung. Es könne keine Rede davon sein, daß der Abgabenbehörde der abgabenrechtlich maßgebende Sachverhalt bereits in vollem Umfang bekannt gewesen sei. Dies gelte vornehmlich für Zustand und Wert der angeschafften EDV-Geräte, über die A angeblich keine Erkundigungen eingeholt habe, obwohl er sich selbst als Laien bezeichne und es sich um ein Millionengeschäft gehandelt habe. Besonderen Hinweis verdiene die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe die EDV-Geräte zu ihrem seinerzeitigen Neuwert zuzüglich "Gewinnzuschlag" erworben. Es widerspreche jeder wirtschaftlichen Erfahrung, veraltete Gebrauchtgeräte zu einem Preis zu kaufen, der über dem seinerzeitigen Neuwert und erst recht über dem Wert gleichartiger neuer Geräte liege. Im Hinblick auf die Höhe der Mieteinnahmen wären für die Amortisation der Geräte - ohne jeden Gewinn - mehr als 15 Jahre Mietdauer erforderlich gewesen. Selbst ohne etwas von der EDV-Branche zu verstehen, hätte es A klar sein müssen, daß eine gewinnbringende Verwertung der Geräte niemals möglich gewesen wäre. A habe für den rapiden Wertverlust der Geräte innerhalb eines Zeitraumes von wenigen Monaten keine überzeugende Begründung geben können. Bezeichnenderweise habe der Inhaber der Firma W. im Zuge seiner letzten Vernehmung auf die Frage, ob das

Geschäft überhaupt in der behaupteten Weise zustande gekommen sei, erklärt, er müsse dies noch "überlegen". Eine Beeidigung seiner Aussage habe er mit der Begründung abgelehnt, er müsse "den ganzen Fall noch durchgehen".

Die von A behauptete Handlungsweise bezüglich der Liegenschaft L, die zur Bezahlung des Pönales geführt haben solle, sei völlig unverständlich. Selbst wenn die befürchtete Kündigung durch den bisherigen Mieter erfolgt wäre, hätte die vorgesehene halbjährige Kündigungsfrist genügend Zeit geboten, für das sehr günstig gelegene und angeblich jederzeit vermietbare Objekt einen neuen Mieter zu finden. Abgesehen von diesen Überlegungen käme eine steuerliche Berücksichtigung des Pönales nur als Teil der Anschaffungskosten der Liegenschaft in Betracht, da es sich dabei um einen anschaffungsnahen Aufwand gehandelt habe.

Gegen die beantragte Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung bei der Liegenschaft W spreche schon der Umstand, daß die Liegenschaft kurz vor der Antragstellung (Abgabe der Steuererklärung) ohne Verlust weiterveräußert worden sei.

Die belangte Behörde, der die Berufung vom Finanzamt vorgelegt worden war, forderte den Inhaber der Firma W schriftlich auf, als Zeuge die nachstehenden Fragen zum Verkauf und Rückverkauf der EDV-Geräte zu beantworten:

1. Welches waren die Beweggründe für dieses Kaufgeschäft nach Maßgabe, daß das verkauftes Gerät im Jahre 1981 wertlos gewesen wäre, die Mietdauer aber zumindest noch 15 Jahre hätte andauern müssen?
2. Wurde der Gewinn aus diesem Geschäft im Rahmen der Firma W ... der Besteuerung unterworfen?
3. Handelte es sich bei diesem Kauf um ein Scheingeschäft, bei welchem sich alle Partner von vornherein im klaren über den tatsächlichen Ausgang waren?
4. Wie hoch war nun der tatsächlich von Ihnen aus diesem Geschäft erzielte Gewinn?"

Diese Fragen wurden von W wie folgt beantwortet:

"zu 1.: Die Beweggründe für das genannte Geschäft waren, daraus einen Gewinn zu erzielen.

zu 2.: Der Gewinn wurde ordnungsgemäß versteuert. zu 3.: Für die Firma W war es ein reelles Geschäft. zu 4.: Mangels vorhandener Unterlagen können keine

Gewinnangaben mehr gemacht werden, es kann jedoch entsprechend der üblichen Kalkulation mit einem Gewinn von ca. 40 % gerechnet werden."

In einem an die Verlassenschaft des zwischenzeitlich verstorbenen A gerichteten Vorhalt teilte die belangte Behörde mit, daß eine Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung der Liegenschaft W auch deswegen nicht in Betracht komme, weil davon ausgegangen werden müsse, daß im Hinblick auf den besonders schlechten Bauzustand des Gebäudes der gesamte Kaufpreis auf Grund und Boden entfallen sei, der jedoch keiner Abnutzung unterliege. Zu der Wiederaufnahme der Verfahren sei zu sagen, daß allein schon die neu hervorgekommenen (im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht bekämpften) Einkünfte aus Kapitalvermögen einen Wiederaufnahmsgrund darstellten.

Mit einem weiteren Vorhalt wurde die beschwerdeführende Verlassenschaft davon in Kenntnis gesetzt, daß die Verluste im Zusammenhang mit der Vermietung der EDV-Geräte als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu werten seien.

Schließlich erließ die belangte Behörde noch einen Mängelbehebungsauftrag betreffend die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1979 bis 1981.

Die Beschwerdeführerin teilte dazu mit, daß sich ihre Berufung nur auf die Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren beziehe.

Nachdem die Beschwerdeführerin unter der hg. Zl. 87/13/0158 Säumnisbeschwerde erhoben hatte, traf die belangte Behörde mit dem (nachgeholt) angefochtenen Bescheid folgende Berufungsentscheidung:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1978 bis 1981, Einkommensteuer 1977 bis 1981 und Gewerbesteuer 1979 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 1978 wurde als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1979 bis 1981 wurden als zurückgenommen erklärt (§ 275 BAO).

Die Einkommensteuerbescheide 1977 bis 1981 wurden abgeändert.

Der Gewerbesteuerbescheid 1979 wurde ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen (nicht erlassene) Feststellungsbescheide wurde als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen diese Entscheidung erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie mit Beschuß vom 27. September 1988, B 99/88-3, an den Verwaltungsgerichtshof ab. In der abgetretenen Beschwerde werden Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer erblickt zunächst eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darin, daß ein Wiederaufnahmsgrund im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens unterschiedliche Auswirkungen habe, je nachdem, ob dem Einkommensteuerverfahren ein Gewinnfeststellungsverfahren (§ 188 BAO) vorangegangen bzw. zugrunde zu legen sei, oder ob alle für die Einkommensteuervorschreibung maßgebenden Feststellungen im Einkommensteuerverfahren getroffen würden. Ein Wiederaufnahmsgrund im Einkommensteuerverfahren ändere nämlich nichts an der Bindungswirkung, die zwischen einem Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) und einem abgeleiteten Bescheid (Einkommensteuerbescheid) bestehe. Das bedeute, daß bei Wiederaufnahme eines Einkommensteuerverfahrens alle jene Feststellungen, die in einem vorgelagerten Feststellungsverfahren zu treffen waren, z.B. die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO, unverändert bleiben, während von Feststellungen über gleichartige Einkünfte, die nur deswegen im Einkommensteuerverfahren zu treffen sind, weil die Einkünfte nicht gemeinsam mit anderen Personen, sondern vom Abgabepflichtigen als Einzelunternehmer erzielt wurden, auch dann abgegangen werden könne, wenn sich die Wiederaufnahmsgründe nicht auf diese Einkünfte beziehen. Die dadurch bewirkte unterschiedliche Behandlung von Abgabepflichtigen sei sachlich nicht gerechtfertigt.

Die vom Beschwerdeführer zutreffend aufgezeigten unterschiedlichen Auswirkungen bei der Wiederaufnahme abgabenrechtlicher Verfahren ist eine Folge sachlich gerechtfertigter Regelungen, die nur dann, wenn es verfahrensmäßig zweckdienlich erscheint, der Einkommensteuerfestsetzung eine Feststellung von Einkünften vorlagern. Je mehr Feststellungen aber in einem Verfahren zu treffen sind, desto mehr Feststellungen können bei Wiederaufnahme dieses Verfahrens - aus welchen Gründen auch immer - einer neuerlichen Überprüfung unterzogen werden. Wurden die für die Einkommensteuerbemessung maßgebenden Teile der Steuerbemessungsgrundlage in verschiedenen Verfahren ermittelt, so können nur jene Fakten neuerlich geprüft und rechtlich beurteilt werden, die in einem wiederaufgenommenen Verfahren festzustellen sind. Die in anderen (nicht wiederaufgenommenen) Verfahren getroffenen Feststellungen bleiben hingegen unverändert.

Dieses durch Gesetz geschaffene System, wonach die für die Abgabenfestsetzung erforderlichen Feststellungen unter Umständen in verschiedenen Verfahren mit entsprechender Bindungswirkung zu treffen sind (vgl. insbesondere die §§ 185 ff BAO), erscheint dem Verfassungsgerichtshof, der die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hat, offensichtlich verfassungsrechtlich unbedenklich. Auch der Verwaltungsgerichtshof hält die gesetzliche Regelung und deren verfahrensrechtliche Auswirkungen im Falle der Wiederaufnahme des Verfahrens für verfassungskonform. Für eine Auslegung, wie sie der Beschwerdeführerin vorschwebt, die bei Wiederaufnahme eines Einkommensteuerverfahrens Teilbereiche der in diesem Verfahren zu treffenden Feststellungen, die von den Wiederaufnahmsgründen nicht betroffen sind, von der Wiederaufnahme ausgeklammert wissen will, bleibt im Hinblick auf die klaren gesetzlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung kein Raum.

Die Beschwerdeführerin vermißt die Anführung der Wiederaufnahmsgründe im angefochtenen Bescheid.

Sie ist diesbezüglich auf die Seiten 14-17 des angefochtenen Bescheides zu verweisen, wo die belangte Behörde die Wiederaufnahmsgründe ausführlich dargelegt hat:

Umsatzsteuer 1978 und Gewerbesteuer 1979: Feststellungen über Art, Zustand und Wert bzw. Wertdifferenz der angeschafften und wiederum verkauften EDV-Geräte und das daraus folgende Fehlen einer objektiven Ertragsmöglichkeit des Rechtsgeschäftes, das das einzige im Rahmen dieser Tätigkeit war.

Einkommensteuer 1977 bis 1981: Hervorkommen von bisher nicht erklärt Einkünften aus Kapitalvermögen im Ausmaß von mindestens S 150.000,-- jährlich.

Umsatzsteuer 1979 bis 1981: Feststellung eines Eigenverbrauches bei Energiekosten betreffend die von A. selbst benutzte Mietwohnung.

Der Vorwurf, der angefochtene Bescheid lasse nicht erkennen, worin die Wiederaufnahmsgründe bestünden, entbehrt somit jeder Berechtigung.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, daß die rechtliche Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei keinen Wiederaufnahmsgrund darstelle. Sie übersieht dabei, daß die belangte Behörde nicht eine geänderte rechtliche Beurteilung, sondern das neue Hervorkommen der dafür maßgebenden Tatsachen als Wiederaufnahmsgrund festgestellt hat.

Die Beschwerdeführerin bestreitet das Vorliegen von Liebhaberei in bezug auf Ankauf, Vermietung und Rückkauf der EDV-Geräte. Nun hat aber nicht nur die belangte Behörde eindeutige Feststellungen darüber getroffen, daß die genannte Tätigkeit nicht geeignet war, positive Einkünfte zu erzielen; auch A. hat in seiner Berufung wiederholt darauf hingewiesen, eine "zu geringe Marktübersicht" gehabt zu haben, "unrichtigen Informationen" vertraut zu haben und als "Nichtfachmann" und "Laie" tätig geworden zu sein. Dies habe zu einer "Fehleinschätzung der Ertragsfähigkeit" und zu einem "mißglückten Geschäftsabschluß" bzw. zu "Mißerfolg" geführt. Wenn die Beschwerdeführerin demgegenüber in der Beschwerde rügt, die belangte Behörde habe Feststellungen darüber unterlassen, ob "nicht wesentlich früher Gewinne zu erzielen gewesen wären (gemeint vor Ablauf von 15 Jahren bei angenommener Weiterführung der Geschäfte), mit welchen Anfangs- und Fehlleistungsverluste ohne weiteres auszugleichen gewesen wären", so stellt sie nicht nur neue, widersprüchliche und unbewiesene Behauptungen in den Raum, sondern verkennt, daß es an ihr bzw. an A gelegen gewesen wäre, im Verwaltungsverfahren Zweckdienliches in dieser Richtung vorzubringen.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, die belangte Behörde habe nicht zum Ausdruck gebracht, aus welchen Gründen sie bei der Liegenschaft L anstatt des Kaufpreises von S 5 Millionen einen solchen von rund S 13 Millionen angesetzt habe.

Auch dieser Vorwurf ist unberechtigt. Die belangte Behörde hat auf den Seiten 18 bis 20 des angefochtenen Bescheides dargelegt, warum sie den erklärten Kaufpreis sowohl um die Vermittlungsprovision als auch um das "Pönale" und um die Rechtsanwaltskosten (Vertragserrichtungskosten) erhöht hat. Sie ist dabei nicht zu einem Kaufpreis von rund S 13 Millionen, sondern zu einem solchen von S 10,952.383,-- gelangt. Maßgebend für die Erhöhung des Kaufpreises um das "Pönale" war die mit den Denkgesetzen in Einklang stehende Schlußfolgerung, daß der weder wirtschaftlich noch rechtlich verständliche Abschluß eines von vornherein unerfüllbaren Mietvertrages mit großer Wahrscheinlichkeit dazu gedient hat, um dem Verkäufer in der Schweiz einen (verdeckten) Kaufpreis zukommen zu lassen, der seiner Höhe nach jenem entsprach, der dem Verkäufer bereits vom Mieter der Liegenschaft zugesagt worden war.

Gegen diese Begründung wird in der Beschwerde nichts vorgebracht, sodaß sich ein weiteres Eingehen auf diesen Beschwerdepunkt erübrigt. Der Klarheit halber sei lediglich nochmals darauf hingewiesen, daß die belangte Behörde ohnehin sämtliche geltend gemachten Kosten - auch die Rechtsanwaltskosten - als Aufwand berücksichtigt hat, allerdings nicht mit der Wirkung einer sofortigen Absetzbarkeit, sondern im Wege der Absetzung für Abnutzung verteilt auf die Nutzungsdauer des Gebäudes.

Bezüglich der Liegenschaft W verweist die Beschwerdeführerin lediglich auf den Inhalt der Verwaltungsakten, insbesondere auf das Berufungsvorbringen.

Der Gerichtshof sieht sich daher zu folgender grundsätzlichen Aussage veranlaßt:

Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 3, 4 und 5 VwGG hat die Beschwerde den Sachverhalt, die Beschwerdepunkte und die Beschwerdegründe zu enthalten. Ein allgemein gehaltener Hinweis auf Schriftsätze, die im Verwaltungsverfahren erstattet wurden, vermag den gesetzlich bestimmten Inhalt der Beschwerde schon deswegen nicht zu ersetzen, weil der Gerichtshof auch für den Fall, daß die belangte Behörde der Aufforderung, die Verwaltungsakten vorzulegen, nicht entsprechen würde, in der Lage sein soll, gemäß § 38 VwGG über die Beschwerde zu entscheiden. Ein Fehlen der obigen Angaben macht die Beschwerde mangelhaft und führt daher zu einen Mängelbehebungsauftrag, dessen Nichterfüllung die Einstellung des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zur Folge hat (§ 34 Abs. 2 VwGG).

Im vorliegenden Fall enthält die Beschwerde sowohl Ausführungen betreffend den Sachverhalt als auch

Beschwerdepunkte und Beschwerdegründe; die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages war daher nicht erforderlich. Dies ändert jedoch nichts daran, daß die Überprüfung des angefochtenen Bescheides nur im Rahmen der ausdrücklich bezeichneten oder aus ihrem Inhalt erkennbaren Beschwerdepunkte vorzunehmen war. Bezuglich der Liegenschaft W lässt sich der Beschwerde kein Beschwerdepunkt entnehmen. Es hatte demnach auch eine Überprüfung des angefochtenen Bescheides in dieser Richtung zu unterbleiben.

Die Beschwerde erweist sich somit zur Gänze als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

**Schlagworte**

Mängelbehebung Zurückziehung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1988130228.X00

**Im RIS seit**

30.09.1992

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)