

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/2/21 89/13/0050

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.02.1990

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §284;

BAO §83 Abs1;

EStG 1972 §24 Abs1;

EStG 1972 §24 Abs2;

## Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1991, 2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte

Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde des X gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20. Jänner 1989, Zl. 6/3-3415/88, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1981 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1981, ferner betreffend Umsatzsteuer 1981 und einheitliche und gesonderte

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer und Sch waren je zur Hälfte am Erfolg und Vermögen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht beteiligt, deren Betrieb zum 31. Dezember 1981 an die Reisebüro Y-GmbH verkauft wurde. Der Beschwerdeführer war Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaft mbH; Sch war ein leitender Angestellter.

Den Steuererklärungen der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht betreffend Umsatzsteuer, Einkünfte von Personengesellschaften und Gewerbesteuer für 1981 war die Bilanz zum 31. Dezember 1981 beigelegt, in deren Beilage mitgeteilt wurde, daß das Unternehmen per 31. Dezember 1981 mit allen Aktiven und Passiven laut Bilanz an

die Reisebüro Y-GmbH um S 80.000,-- verkauft worden sei.

Ausgehend von diesen Erklärungen erließ das Finanzamt am 25. Juni 1982 entsprechende Abgabenbescheide.

Im Jahre 1987 fand eine abgabenbehördliche Prüfung der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht statt. In seinem Bericht vom 27. November 1987 führte der Prüfer unter Tz 8 Mängel der Buchführung an. Laut Kassabuch habe der Kassastand zum 31. Dezember 1981 S 30.768,68 betragen, laut Bilanz zum 31. Dezember 1981 hingegen S 1.170.768,68. Die laut Buchhaltung erfolgten Bareinlagen der Gesellschafter in der Höhe von S 1.140.000,-- seien im Kassabuch nicht enthalten.

In Tz 10 seines Berichtes führte der Prüfer aus, ein schriftlicher Kaufvertrag betreffend die Betriebsveräußerung zum 31. Dezember 1981 sei ihm nicht vorgelegt worden. Mit Buchungsdatum 31. Dezember 1981 sei eine Kassabareinlage des Gesellschafter Sch in der Höhe von S 890.000,-- und des Beschwerdeführers in der Höhe von S 250.000,-- verbucht worden. Als schriftliche Buchungsunterlage sei dem Prüfer die Durchschrift einer Bestätigung vorgelegt worden, nach deren Inhalt die beiden Gesellschafter einander gegenseitig die Einlagen mit Datum 29. Dezember 1981 bestätigten. In der Bilanz zum 31. Jänner 1981 (vom Prüfer später berichtigt auf 31. Jänner 1982) habe die Gesellschaft mbH einen Kassastand von S 141.120,19 ausgewiesen. Bei seiner Vernehmung am 17. Dezember 1986 habe Sch ausgesagt, zu keinem Zeitpunkt Bareinlagen in die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht getätigt zu haben. Erst in der Niederschrift vom 2. Juni 1987 habe er behauptet, einen Betrag von S 890.000,-- eingelegt zu haben. Zur Finanzierung dieses Betrages habe er zum Teil eigene Mittel (S 200.000,-- bis S 300.000,--) verwendet, Unterlagen seien nicht vorhanden. Den Rest habe er von zwei bekannten Personen geborgt (S 250.000,-- bzw. S 400.000,--). Schriftliche Vereinbarungen mit den genannten Personen seien nicht getroffen worden; es existierten auch keine Schriftstücke über die Hingabe bzw. Rückzahlung dieser Gelder. Eine dieser Personen sei am 3. August 1987 vernommen worden und habe angegeben, Herrn Sch vor ca. 10 Jahren ungefähr S 150.000,-- geborgt zu haben. Diesen Betrag habe er in Teilbeträgen innerhalb eines Jahres wieder zurückgehalten. Schriftliches sei nicht vereinbart worden; an die näheren Umstände könne er sich nicht erinnern. Die andere Person habe nicht vernommen werden können, weil sie am 17. Juli 1986 verstorben sei. In ihrem Nachlaß hätten sich keine wesentlichen Vermögenswerte befunden.

Der Prüfer hielt die Behauptung der Kassabareinlage in der Höhe von zusammen S 1.140.000,-- für unglaublich. Ohne Einbuchung des Betrages von S 1.140.000,-- weise die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zum 31. Dezember 1981 ein Minuskapital von S 1.141.076,48 aus. Vom Prüfer sei die Buchung der genannten Einlagen rückgängig gemacht und der Bilanzansatz des Kassensaldos zum 31. Dezember 1981 entsprechend dem Kassabuch auf S 30.768,68 berichtigt worden. Daraus ergäben sich entsprechende - im Bericht im einzelnen dargestellte - Änderungen der Umsatzsteuer und des festgestellten Gewinns für 1981.

Mit den Bescheiden vom 17. Februar 1988 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für 1981 sowie das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1981 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Ausführungen des Prüfers neue Sachbescheide. In der Begründung dieser Bescheide wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung laut Prüfungsbericht verwiesen.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer rechtzeitig Berufung. Darin machte er Begründungsmängel sowohl hinsichtlich der Wiederaufnahme verfügenden Bescheide als auch hinsichtlich der Sachbescheide geltend. Er wandte sich gegen die Ausführungen im Prüfungsbericht, sowie dagegen, daß die Behauptung der Gesellschafter betreffend die Einzahlung von insgesamt S 1.140.000,-- als unglaublich bezeichnet wurde. Ferner stellte sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, daß selbst dann, wenn man wie der Prüfer davon ausgehe, daß die Zahlungen nicht geleistet worden seien, sich keine Erhöhung des Veräußerungsgewinns ergebe, weil die Kapitalkonten nur eine Verrechnungsgröße darstellten und die Bilanz des Unternehmens, welches verkauft worden sei, von den Kapitalkonten der Gesellschafter zu "entkleiden" sei.

Der Prüfer nahm zu den Berufungsausführungen Stellung und wies darauf hin, daß sich die Wiederaufnahme auf das Hervorkommen neuer Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO gründe, sodaß es nicht darauf ankomme, ob Umstände im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a BAO vorliegen. Das Unternehmen sei mit allen Aktiven und Passiven verkauft worden, sodaß für den Weiterbestand "einer besonderen Gesellschaft nichts mehr verbleibe".

Zu dieser Stellungnahme erstattete der Beschwerdeführer eine Äußerung, in der er weiterhin die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme bekämpfte. Er vertrat die Auffassung, die Buchhaltung eines Steuerpflichtigen stehe der Finanzbehörde jederzeit zur Einsicht offen und sei wohl nicht als neu hervorgekommene Tatsache zu werten. Die

Wiederaufnahme sei auch im Hinblick auf die Verjährung des Abgabenanspruches unzulässig. Die Behauptung des Prüfers, das Unternehmen sei per 31. Dezember 1981 mit allen Akten und Passiven verkauft worden, sei aktenwidrig. Nicht die "gesamte Liquidationsmasse" sei an die Gesellschaft mbH übertragen worden, sondern es seien in der "Liquidationsmasse die entsprechenden Vermögenswerte verblieben, welche in den Kapitalkonten der Gesellschafter ihren Niederschlag finden".

Nach Anberaumung der mündlichen Berufungsverhandlung durch die belangte Behörde für den 18. Jänner 1989, zu der unter anderem der Beschwerdeführer und sein Rechtsanwalt geladen wurden, teilte dieser mit Schreiben vom 9. Jänner 1989 der belangten Behörde mit, daß der Beschwerdeführer aus beruflichen Gründen am 18. Jänner 1989 nicht in Wien anwesend sein werde und ab 23. Jänner 1989 wieder verfügbar sei. Es werde daher ersucht, die Verhandlung auf einen Zeitpunkt nach dem 23. Jänner 1989 zu verlegen.

Mit Schreiben der Vorsitzenden des Berufungssenates vom 10. Jänner 1989 wurde dieser Vertagungsantrag abgelehnt und ausgeführt, daß Sachverhalte, die nur der Beschwerdeführer persönlich zu klären in der Lage wäre, "nicht offen" seien.

In der mündlichen Berufungsverhandlung trug der Berichterstatter die Sache vor. Der Vertreter des Beschwerdeführers beschränkte sich "auf die bereits eingebrachten Schriftsätze, die vom Berichterstatter vollständig vorgelesen wurden".

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie folgte in der Beweiswürdigung den Ausführungen des Prüfungsberichtes. Aus der Tatsache, daß in der Bilanz, die der Veranlagung zugrunde gelegt worden sei, ein Kassastand von S 1,170.768,68 ausgewiesen worden sei, während bei der Betriebsprüfung ein davon abweichender Kassastand festgestellt worden sei, ergebe sich die Berechtigung zur Wiederaufnahme des Verfahrens. Eine Bilanzbetrachtung unter Außerachtlassung des Kapitalkontos sei verfehlt. In der Bilanz zum 31. Dezember 1981 sei darauf hingewiesen worden, daß das Unternehmen per 31. Dezember 1981 mit allen Aktiven und Passiven um S 80.000,-- verkauft worden sei. Die darauf basierenden Ausführungen des Prüfers seien daher nicht aktenwidrig. Wenn der Kassastand des verkauften Unternehmens nicht - wie in der Bilanz ausgewiesen - S 1,170.768,68, sondern nur S 30.768,68 betragen habe, so erhöhe sich der Veräußerungsgewinn um S 1,140.000,--. Die vom Beschwerdeführer behauptete Verjährung sei nicht eingetreten, weil jedenfalls durch die Bekanntgabe des Prüfungsauftrages gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährung unterbrochen worden sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Beschwerdeführer meint, in der Begründung, mit der sein Antrag auf Verlegung der Berufungsverhandlung abgelehnt worden sei, liege bereits eine "materielle Entscheidung", welche dem Senat vorbehalten sei. Die Partei habe das Recht, in der Berufungsverhandlung Neuerungen vorzubringen, wobei sie mit ihren diesbezüglichen Ausführungen nicht an jenen Sachverhalt gebunden sei, der bis dahin aktenkundig sei. Diese Rechte seien dem Beschwerdeführer durch das Schreiben vom 10. Jänner 1989 von vornherein entzogen worden.

Der gerügte Verfahrensmangel liegt nicht vor, weil der Beschwerdeführer, der bei der Berufungsverhandlung anwaltlich vertreten war, die Möglichkeit hatte, bis zum Schluß der Berufungsverhandlung zielführendes Vorbringen zu erstatten und entsprechende Anträge zu stellen. Der Vertreter des Beschwerdeführers erklärte laut Niederschrift über die Berufungsverhandlung vom 18. Jänner 1989 ausdrücklich, sich auf die bereits eingebrachten Schriftsätze zu beschränken. Gemäß § 83 Abs. 1 BAO kann sich die Partei, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eine eigenberechtigte Person vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen hat. Der bevollmächtigte Rechtsanwalt des Beschwerdeführers hat diesen somit in der Berufungsverhandlung vom 18. Jänner 1989 wirksam vertreten. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht die Richtigkeit der gemäß § 285 Abs. 3 BAO über den Verlauf der Berufungsverhandlung aufgenommenen Niederschrift. Es ist daher nicht zu erkennen, wodurch sein bevollmächtigter Vertreter gehindert gewesen sein soll, in der Berufungsverhandlung Tatsachenvorbringen zu erstatten und entsprechende Anträge zu stellen.

Soweit der Beschwerdeführer rügt, die Vorsitzende des Senates habe nicht für die vollständige Erörterung der Rechtssache gesorgt, ist ihm zu erwidern, daß seinen Ausführungen nicht zu entnehmen ist, welche Erörterung er konkret vermißt. Daß der Berichterstatter seinen Vortrag im Sinne des § 285 Abs. 2 BAO unter Zuhilfenahme eines schriftlichen Entwurfes erstattet hat, ist nicht rechtswidrig. Daß im Falle seiner Anwesenheit auch der Beschwerdeführer selbst Vorbringen hätte erstatten können, ändert nichts daran, daß er durch seinen

bevollmächtigten Rechtsanwalt wirksam vertreten war. Wenn sich dieser - zwischen seinem erstmaligen Einschreiten im Verwaltungsverfahren und der Berufungsverhandlung waren immerhin schon mehr als zehn Monate verstrichen, er hat auch die das Rechtsmittelverfahren betreffenden Schriftsätze für den Beschwerdeführer verfaßt - damit begnügt hat, auf die bereits eingebrachten Schriftsätze hinzuweisen, hat er damit namens der Partei von der Erstattung weiteren Vorbringens Abstand genommen, sodaß der Beschwerdeführer nunmehr nicht der belangten Behörde diesbezüglich die Verletzung von Verfahrensvorschriften vorwerfen kann. Abgesehen davon enthält die Beschwerde keine Ausführungen, was der Beschwerdeführer persönlich in der Berufungsverhandlung vorgebracht hätte, sodaß selbst dann, wenn ein Verfahrensmangel vorläge, dessen Relevanz nicht erkennbar wäre.

Aus dem vom Beschwerdeführer hervorgehobenen Umstand, daß die Beratung des Senates nur sechs Minuten gedauert habe, kann entgegen seiner Auffassung kein Verfahrensmangel abgeleitet werden. Das Gesetz kennt keine Mindestberatungsdauer. Die Senatsmitglieder haben zudem in der Beratung über den Spruch und die wesentliche Begründung abzustimmen und nicht etwa innerhalb der Beratungszeit die Entscheidung vollständig zu formulieren. Die Ausführungen des Beschwerdeführers lassen daher nicht erkennen, daß durch die Dauer der Beratung Verfahrensvorschriften zu seinem Nachteil verletzt wurden.

Soweit der Beschwerdeführer die Beweiswürdigung der belangten Behörde bekämpft, ist davon auszugehen, daß der Verwaltungsgerichtshof den von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt nur insoweit zu überprüfen hat, ob er genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Schlüssig sind diese Erwägungen dann, wenn sie mit den Erfahrungen des täglichen Lebens und mit den Denkgesetzen im Einklang stehen (siehe hg. Erkenntnis vom 24. Mai 1974, Slg. Nr. 8619/A). Der Beschwerdeführer vermag keine Unschlüssigkeit in diesem Sinne aufzuzeigen. Die belangte Behörde hat mit Recht Zweifel an der Richtigkeit der Darstellung des Beschwerdeführers gehegt, insbesondere deshalb, weil bis zum Schluß der Berufungsverhandlung keinerlei Unterlagen über die Herkunft des Betrages von 1,140.000,- vorgelegt wurden. Soweit die Gesellschafter die Herkunft aus Eigenmitteln behaupten, hätte es ihnen leicht möglich sein müssen, die Abhebung der entsprechenden Beträge durch Vorlage von Kontoauszügen oder Sparbüchern nachzuweisen. Soweit sich der Gesellschafter Sch auf die Inanspruchnahme von Darlehen berufen hat, haben die Erhebungen keine konkreten Hinweise für die Richtigkeit seiner Behauptungen ergeben, insbesondere wurden auch diesbezüglich keine schriftlichen Unterlagen vorgelegt, sodaß weder die Hingabe noch die Rückzahlung der Beträge auch nur als wahrscheinlich angesehen werden kann. Dazu kommt, daß der Eingang des Betrages von insgesamt S 1,140.000,- im Kassabuch der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht keinen Niederschlag gefunden hat. Auch die Behauptung, daß die Einzahlung in die Kasse der Reisebüro Y-GmbH getätigt worden sei, konnte durch keinerlei Unterlagen belegt werden, was dem Beschwerdeführer als Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaft aber leicht hätte möglich sein müssen. Soweit der Beschwerdeführer schließlich die Auffassung vertritt, die Beweispflicht liege auf Seiten der Behörde, weil es sich um eine Betriebsprüfung im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens gehandelt habe, ist ihm entgegenzuhalten, daß der bekämpfte Bescheid nicht in einer Finanzstrafsache ergangen ist. Da eine Unschlüssigkeit der im Rahmen der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen der belangten Behörde im oben aufgezeigten Sinne nicht vorliegt, hat der Gerichtshof von dem von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt auszugehen.

In der Beschwerde wird nicht in Zweifel gezogen, daß das von der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht betriebene Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven an die genannte Gesellschaft mbH verkauft wurde. Der Beschwerdeführer meint aber, daß deshalb, weil zwischen den beiden Gesellschaftern auch nach Durchführung der Unternehmensveräußerung noch Rechtsbeziehungen weiter bestehen bleiben, immer noch ein (aus Forderungen und Verbindlichkeiten bestehendes) Vermögen (Restvermögen) bei den Gesellschaftern verbleibe. Diese Schlußfolgerung ist verfehlt, weil aus dem Umstand, daß zwischen den Gesellschaftern nach der Veräußerung des Unternehmens noch rechtliche Beziehungen, insbesondere in Ansehung der Verteilung des Verkaufserlöses, bestehen (vgl. Kastner, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts4, Seite 63), nicht gefolgert werden kann, auf den Erwerber seien nur bestimmte Vermögenswerte übergegangen, während die restlichen Vermögenswerte bei den Gesellschaftern der Gesellschaft verblieben seien.

Unschlüssig sind auch die weiteren Darlegungen des Beschwerdeführers, die im Ergebnis darauf hinauslaufen, daß unabhängig davon, ob der Betrag von S 1,140.000,- Ende Dezember 1981 eingezahlt wurde oder nicht, der Veräußerungsgewinn immer gleich hoch sei. Auch wenn das Kapitalkonto bei einer Personengesellschaft keine Forderung oder Verpflichtung des Gesellschafters ausdrückt (vgl. Kastner, aaO. Seite 88), gibt es doch den Bilanzwert

der Beteiligung an und ist daher bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1972 zu berücksichtigen. Danach ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt, wobei dieser Gewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 oder des § 5 zu ermitteln ist. Es ist daher folgerichtig, bei negativem Betriebsvermögen den um die Veräußerungskosten gekürzten Veräußerungserlös um das Minuskapital zu erhöhen (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer III B, Tz 40 zu § 24 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung, sowie die Erkenntnisse vom 25. Februar 1975, Zl. 840/73, und vom 15. Jänner 1986, Zl. 84/13/0286). Im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers bedurfte es auch nicht der Ermittlung des Verkehrswertes des Unternehmens, weil zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Veräußerungserlös nicht mit dem Verkehrswert, sondern gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1972 mit den Buchwerten des Betriebsvermögens zu vergleichen ist.

Da sich die Beschwerde somit insgesamt als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 206/1989.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1989130050.X00

**Im RIS seit**

21.02.1990

**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)