

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.03.1993

Geschäftszahl

92/16/0117

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

92/16/0118

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Närr, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Ladislav, über die Beschwerde der J (GmbH & Co KG) in G, vertreten durch Dr. L, Rechtsanwalt in G, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 20. Jänner 1992, GZ. B 205-7/90, und vom 21. Jänner 1992, GZ. B 206-7/90, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 22.360,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft (KG), deren einziger Komplementär eine Gesellschaft m.b.H. ist, die laut Gesellschaftsvertrag zur Geschäftsführung der KG berufen ist, am Vermögen und an einem eventuellen Liquidationserlös nicht beteiligt ist, in erster Linie Arbeitsgesellschafterin ist und außer der Arbeitsleistung kein Vermögen einbringt. Der einzige Kommanditist mit einer Kommanditeinlage von S 1.200.000,-- ist auch an der Gesellschaft m.b.H. beteiligt und alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft m.b.H.

Eine betreffend Kapitalverkehrsteuer 1985 bis 1987 durchgeführte Kapitalverkehrsteuerprüfung (Schlußbesprechung 5. April 1990) ergab, daß freiwillige Gesellschafterleistungen gemäß § 2 Abs. 3 lit. b KVG im Jahre 1986 in der Höhe von S 830.517,-- (Differenz zwischen Einlagen von S 6.069.674,-- und Entnahmen S 5.239.157,--) und im Jahre 1987 in der Höhe von S 1.826.596,-- (Differenz zwischen Einlagen S 5.533.702,-- und Entnahmen S 3.707.106,--) erbracht worden seien.

Bei der erneut durchgeführten, die Kapitalverkehrsteuer 1985 bis 1988 betreffende Kapitalverkehrsteuerprüfung (Schlußbesprechung 12. Juni 1990) vertrat die Prüferin in Abänderung der Schlußbesprechung vom 5. April 1990 die Ansicht, daß unter anderem für die Jahre 1986 und 1987 die Einlagen ohne Verminderung um die Entnahmen als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer heranzuziehen seien. Die Mittel für die Einlagen stammten aus Gewinnanteilsüberweisungen aus der Beteiligung von der Firma M, Holzverkäufen aus Privatwald, Privatliegenschaftsverkauf, Privatversicherungsleistung und der privaten Vermietung.

Anläßlich dieser Schlußbesprechung wurde eingewendet, eine nur kurzfristige Einlage des Kommanditisten, die innerhalb kürzester Zeit wieder für Personensteuerzahlungen oder laufende Lebensführung entnommen werden müsse, könne nicht gemäß § 2 Z. 2 bzw. § 2 Z. 3 lit. b KVG als gesellschaftsteuerpflichtig behandelt werden. Einzig soweit durch Investitionen für Geschäftsumbau und Geschäftsausstattung ein Finanzierungsbedarf gegeben gewesen sei, der ansonsten durch Fremdkapital hätte gedeckt werden müssen, könnte die Beurteilung als Gesellschafterleistung im Sinne des Gesetzes unter Umständen akzeptiert werden.

Das Finanzamt erließ unter anderem für die Jahre 1986 und 1987 Gesellschaftsteuerbescheide, in denen der Beschwerdeführerin gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG unter Anwendung des Steuersatzes von 2 v.H. Gesellschaftsteuer für das Jahr 1986 in der Höhe von S 121.393,-- und für das Jahr 1987 in der Höhe von S 110.674,-- vorgeschrieben wurde.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung (vom 31. August 1990) machte die Beschwerdeführerin geltend, daß Leistungen, die an eine inländische Kapitalgesellschaft erbracht würden, der Kapitalverkehrsteuer unterlägen. Die Gesellschaft m.b.H. & Co KG sei keine Kapitalgesellschaft, sodaß Leistungen an eine solche Gesellschaft nicht vom Kapitalverkehrsteuergesetz erfaßt seien. Auch handle es sich bei den Einlagen nicht um Gesellschafterleistungen nach § 2 Z. 2 und § 2 Z. 3 lit. b KVG.

Dazu führte die Beschwerdeführerin in einer Berufungsergänzung (vom 18. März 1991) aus, daß vom Kommanditisten zahlreiche, seinen privaten Bereich betreffende Zahlungen (die höchsten seien Personensteuern) über die Beschwerdeführerin überweisungs- und buchungstechnisch abgewickelt worden seien. Die Mittel dafür würden vom Kommanditisten vor allem aus Gewinngutschriften der Firma M sowie auch aus Beträgen, die aus privaten Vermögensverkäufen stammten, zur Verfügung gestellt. Einziger Beweggrund für diese Zahlungsabwicklung über die Beschwerdeführerin sei der damit verbundene Vorteil, daß der Kommanditist einen zusammenhängenden Überblick über Zahlungseingänge und -ausgänge in seinem Privatbereich habe und diese Vorgangsweise auch für die praktische Abwicklung zweckmäßig sei. Das Verrechnungskonto habe somit für die Zahlungseingänge und -ausgänge nur die Funktion eines Girokontos, keinesfalls seien diese Zahlungsabwicklungen Ausfluß seiner Gesellschafterposition. Die dargestellten Belastungen auf dem Privatverrechnungskonto für vorgenommene Zahlungen sowie die dafür erbrachten Einzahlungen seien daher keinesfalls als Entnahmen einerseits bzw. Einlagen andererseits zu beurteilen, die der Kommanditist aus seiner Gesellschafterfunktion etwa in Beachtung der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder des Handelsgesetzbuches zu erbringen hätte. Geleistete Einzahlungen seien vielmehr "ausschließlich grundsätzlich" zweckbestimmt, bereits erfolgte oder zu erwartende Zahlungen abzudecken. Sofern ein Überhang der Einzahlungen verbleibe, bestehe somit ein Forderungsanspruch des Kommanditisten an die Gesellschaft, kurzfristige Unterdeckungen stellten umgekehrt nur kurzfristige Ausleihungen des Gesellschafters dar, die sofort abgedeckt würden, wenn die Mittel aus nicht von der Gesellschaft bezogenen Einkünften zur Verfügung stünden. Gegenstand der Gesellschaftsteuer könnten gemäß § 2 KVG grundsätzlich nur Gesellschafterleistungen sein, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Kommanditisten ergeben würden. In richtiger Würdigung der im gegenständlichen Fall vorliegenden Tatbestände könnten daher nicht die gesamten, von der Prüfung als Einlagen bezeichneten Gutschriften aus Einzahlungen als Bemessungsgrundlage für eine Gesellschaftsteuervorschreibung herangezogen werden. Kurzfristige negative Zwischensalden seien tatsächlich nur als Ausleihungen zu werten und nicht etwa als ein gesellschaftsrechtlich relevanter Überhang von Entnahmen. Es sei dem Kommanditisten sehr wohl bewußt gewesen, daß auf Grund der gegebenen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und des Handelsgesetzbuches Gesellschafterentnahmen nicht möglich wären. Entsprechend sei auch die Abwicklung seines Privatzahlungsverkehrs über die Beschwerdeführerin nicht als Entnahme einerseits und Einlage andererseits vereinbart bzw. vorgesehen. Wenn auch die in der Niederschrift mit dem Beschwerdeführervertreter zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 1988, Zl. 86/15/0060, und vom 27. April 1987, Zl. 85/15/0192, von der Ausgangslage her eine gänzlich andere Voraussetzung hätten, da in diesen beiden Fällen freiwillige Leistungen der Kommanditisten erfolgten, die ausschließlich von vornherein dazu zweckbestimmt gewesen seien, zur Verlustabdeckung bzw. Abdeckung von Entnahmen zu dienen, die über mehrere Jahre erfolgten, so könne aus diesen Erkenntnissen abgeleitet werden, daß eine freiwillige Gesellschafterleistung gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG jedenfalls dann gegeben sei, wenn diese Leistung geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, zumal dies Geldleistungen ohne Gegenleistungen der Gesellschaft zum Zwecke der Herbeiführung einer Verbesserung der finanziellen Situation seien. Den Ausführungen im Erkenntnis vom 27. April 1987 betreffend Verlustabdeckung könne für den vorliegenden Fall aber insoweit gefolgt werden, als faktisch durch die Gutschriften aus Einzahlungen des Kommanditisten im Prüfungszeitraum per Saldo die in den Jahren 1985 bis 1988 (verfahrensgegenständlich sind nur die Jahre 1986 und 1987) eingetretenen Verluste abgedeckt worden seien und insoweit eine freiwillige Gesellschafterleistung gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG gegeben sei. Konkret ergebe sich daraus, daß ausgehend vom Gewinn des Jahres 1985 von S 3.335.872,96 der Verlust des Jahres 1986 von S 1.964.788,99 abgedeckt gewesen sei und noch ein Restgewinn von S 1.371.083,97, zur teilweisen Abdeckung des Verlustes 1987 von S 6.259.656,52 verblieben sei. Damit verbleibe ein Restverlust für 1987 von S 4.888.572,55 und ein Verlust für 1988 von S 2.191.717,60. Dieser Verlustüberhang aus 1987 sowie der Verlust 1988 seien faktisch aus dem Überhang der Einzahlungen des Kommanditisten abgedeckt worden und könnten daher als freiwillige Gesellschafterleistung gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG qualifiziert werden. In Abänderung des in der Berufung vom 31. August 1990 gestellten Berufungsbegehrens werde daher unter Aufrechterhaltung des grundsätzlichen rechtlichen Einwandes, daß die Bestimmungen des KVG im gegenständlichen Fall nicht anwendbar seien, beantragt, die Vorschreibung von Gesellschaftsteuern für freiwillige Gesellschafterleistungen gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG von den dargestellten Verlustabdeckungen zu berechnen und für die Jahre 1987 und 1988 (1988 ist nicht verfahrensgegenständlich) entsprechend berichtigte Gesellschaftsteuerbescheide ergehen zu lassen. Für die ergangenen Bescheide 1985 (dieser Zeitraum ist nicht verfahrensgegenständlich) und 1986 werde unverändert beantragt, diese Bescheide ersatzlos wieder aufzuheben. Die von der Prüferin vorgenommene Einstufung der gesamten Einzahlungen des Kommanditisten als freiwillige Gesellschafterleistungen gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG

und die dazu gegebene, in der Niederschrift festgehaltene Begründung sei gesetzlich nicht gedeckt. Wenn auch die objektive Eignung der Gesellschafterleistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, genüge, so könne weder aus dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung und schon gar nicht aus der ergangenen Rechtsprechung und den einschlägigen Kommentarmeinungen abgeleitet werden, daß die objektive Eignung sich nur auf den Moment der erfolgten Leistung beziehe und die Dauerhaftigkeit dieser Leistung nicht relevant wäre. Diese Auslegung sei nicht zutreffend. Wie schon aus der Formulierung des § 2 Z. 3 lit. b KVG bzw. den in dieser Gesetzesstelle beispielhaft aufgezählten Fällen hervorgehe, könne die gesetzliche Forderung, daß die Leistungen geeignet seien, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, tatsächlich nur solche betreffen, die eine Dauerwirkung hätten. Die objektive Eignung der Gesellschafterleistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, könne daher nicht nur momentbezogen betrachtet werden. Ein wesentliches Kriterium dieser objektiven Eignung sei vielmehr die Dauerhaftigkeit in der Auswirkung dieser Leistung für die Gesellschaft. Dies sei nur dann gegeben, wenn die Leistung ohne Rückgewährpflicht in das Vermögen der Gesellschaft übergehe.

Weiters brachte die Beschwerdeführerin vor, daß nach der mit der Niederschrift über die Schlußbesprechung abgeschlossenen Prüfung der Jahre 1985 bis 1987 in weiterer Folge die Prüfung dieser Jahre unter Einbeziehung des Jahres 1988 wieder aufgerollt und mit einer total geänderten, in der berichtigten Niederschrift über die Schlußbesprechung vom 12. Juni 1990 festgehaltenen rechtlichen Beurteilung beendet worden sei. Gegen diese geänderte, für die Beschwerdeführerin verbösende Auslegung werde auch aus verfahrensrechtlichen Gründen Einspruch erhoben.

Mit den nunmehr angefochtenen Berufungsentscheidungen gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und führte in der Begründung der angefochtenen Bescheide unter Hinweis auf die Judikatur des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes sowie die Literatur zunächst aus, daß eine Ges.m.b.H. & Co KG kapitalverkehrsteuerrechtlich als Kapitalgesellschaft zu behandeln sei. Nach Ansicht der belangten Behörde sei weiters davon auszugehen, daß die keineswegs aus Gewinnentnahmen aus der Kommanditgesellschaft stammenden Mittel, die auf Privatverrechnungskonten und schließlich auf dem ungeteilten Kapitalkonto der Gesellschaft eingebracht worden seien, durchaus objektiv dazu geeignet gewesen seien, im Sinne des § 2 Z. 3 lit. b KVG den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen bzw. die Gesellschaft wirtschaftlich zu stärken, zumal diese Geldleistungen ohne Gegenleistungen der Gesellschaft und ohne bestimmte Zweckbestimmung zugeführt worden seien. Mit der Frage der Qualifikation von Gesellschafterkonten als Einlagenkonto oder als Forderungskonto habe sich "Wünsch" in der Zeitschrift "Der Gesellschafter", 1974, S 34 bis 37, befaßt und als wesentlichstes, immer gültiges Indiz für das Charakteristikum eines Einlagenkontos den Umstand gesehen, ob auf demselben Konto auch Verlustanteile zur Verbuchung gelangten. Dieser Umstand sei im vorliegenden Streitfall durchaus gegeben gewesen. Ein wichtiges Merkmal für den Forderungscharakter eines derartigen Kontos läge in einer festen Verzinsung, während für die Einlage die Gewinnbeteiligung wesentlich sei. Da im vorliegenden Fall ein "Privatverrechnungskonto" vorliege, worauf auch die Verlustbuchung erfolge und eine feste Verzinsung nicht gegeben sei bzw. gar nicht behauptet werde, spreche das Gesamtbild des Kontos durchaus für die Qualifikation als Einlagenkonto. Dem stehe auch nicht entgegen, daß die Verbleibdauer der aus dem Privatvermögen des Kommanditisten dem Vermögen der KG zugeführten Beträge im einzelnen nicht nachzuweisen sei, da der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. Oktober 1990, Zl. 90/15/0027, die Verbleibdauer zwar als Indiz dafür, ob damit eine wirtschaftliche Stärkung der Gesellschaft erreicht werde, ansehe, welches im konkreten Fall für sich allein jedoch zur Streitentscheidung nicht beitragen könne. Der Grundgedanke der Z. 3 des § 2 KVG sei der, alle jene freiwilligen Leistungen eines Gesellschafters steuerlich zu erfassen, die ihrem Wesen nach direkt oder indirekt eine Vergrößerung der Rechte oder eine Erhöhung des Wertes dieser Rechte herbeiführten. In der Niederschrift vom 4. Dezember 1991 habe der Vertreter der Beschwerdeführerin zu Protokoll gegeben, daß durch die Einlagen eine vorübergehende Stärkung der Betriebsmittel von jeweils unabsehbarer Dauer eingetreten sei. Die wirtschaftliche Stärkung ergebe sich auch daraus, daß durch die Mittelzuführung aus dem Privatvermögen des Gesellschafters die Aufnahme und Verzinsung von Fremdkapital hintangehalten werden könne. Seit dem 30. November 1984 sei G. Sch. einziger Kommanditist der Gesellschaft und gleichzeitig alleiniger Geschäftsführer der Komplementärges.m.b.H. Für die werterhöhende Kapitalzuführung sprächen auch die Punkte IV Z. 3 lit. a und VI Z. 1 lit. a des Gesellschaftsvertrages vom 22. August 1974, sowie der Umstand, daß in den Erklärungen und Bescheiden zum Einheitswert des Betriebsvermögens die Privatkontostände ausdrücklich nicht als Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausgewiesen würden.

Der behaupteten Ungesetzmäßigkeit der ausgedehnten Prüfung vom 12. Juni 1990 nach der bereits erfolgten Schlußbesprechung vom 5. April 1990 werde entgegengehalten, daß der Vertreter der Beschwerdeführerin dieser Wiederholung bzw. Ausdehnung laut Aktenlage schriftlich zugestimmt habe. Im konkreten Fall sei zwischen den beiden Betriebsprüfungen ein Bescheid überhaupt nicht ergangen, sodaß eine Durchbrechung der Rechtskraftwirkung keineswegs vorliege.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der zunächst an ihn gerichteten Beschwerde mit Beschluß vom 15. Juni 1992 (in der Fassung der Berichtigung vom 23. Juli 1992), Zl. B 319, 320/92, abgelehnt und sie dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Behandlung abgetreten.

In der vorliegenden Beschwerde wird sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch die

Anwendung nicht zutreffender gesetzlicher Bestimmungen in ihrem Recht auf Durchführung eines ordnungsgemäßen Verfahrens und insbesondere auch in ihrem Recht auf ordnungsgemäße Bescheidbegründung verletzt. Inhaltlich rechtswidrig seien die angefochtenen Bescheide durch die gesetzlich nicht gedeckte Einbeziehung der gesamten Gutschriften auf dem Privatverrechnungskonto des Kommanditisten in die Bemessungsgrundlage für die vorgeschriebene Gesellschaftsteuer.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten nach § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört.

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (Beispiele:

Verzicht auf Forderungen, Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft durch die Gesellschafter zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung).

Wenn die Beschwerdeführerin sich zunächst dagegen wendet, eine Gesellschaft m.b.H. & Co KG in den Geltungsbereich des KVG einzubeziehen, wird insofern auf die ständige Judikatur des Verfassungsgerichtshofes und Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1990, Zl. 90/15/0027, und die dort zitierte Rechtsprechung sowie den Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 1992, B 319, 320/92) verwiesen, wonach eine solche Gesellschaft als Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG zu werten ist und somit der Tatbestand des § 2 Z. 3 lit. b KVG erfüllt sein kann.

Die Beschwerdeführerin vertritt weiters die Ansicht, daß nicht die gesamten in den Streitjahren auf dem Privatverrechnungskonto des Kommanditisten erfolgten Gutschriften als freiwillige Gesellschafterleistungen gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG zu behandeln seien. In der Beschwerde wiederholt sie die bereits im verwaltungsbehördlichen Verfahren vorgebrachten Gründe, wonach der Beweggrund des Kommanditisten für die Abwicklung seiner privaten Geldtransaktionen über dieses Konto die laufende Evidenz dieser Vorgänge in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin gewesen sei. Eine dauerhafte Gesellschafterleistung habe er durch die Einzahlungen nicht bewirkt. Die mit einer Zweckbestimmung vorgenommenen Überweisungen auf dieses Konto hätten ausschließlich seine Privatsphäre betroffen und nichts mit seiner Gesellschafterstellung zu tun gehabt. Die anlässlich einer Niederschrift zu Protokoll gegebene Feststellung des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin, es sei eine vorübergehende Stärkung der Betriebsmittel von jeweils unabsehbarer Dauer eingetreten, habe bedeutet, daß im Zeitpunkt der Gutschrift die jeweiligen Zeitpunkte der zweckentsprechenden Verwendung - abgesehen von den Vorauszahlungen der persönlichen Steuern - nicht festgestanden seien, diese jedoch immer innerhalb kurzer Frist erfolgt sei.

Dazu ist zunächst zu bemerken, daß die Bezeichnung des Kontos, auf dem die geleisteten Einzahlungen buchmäßig ihren Niederschlag finden, nicht von entscheidender Bedeutung ist. Entscheidend ist vielmehr nach § 2 Z. 3 lit. b KVG, daß die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Diese werterhöhende Eigenschaft einer Leistung setzt zwar nicht voraus, daß sich der Wert eines Gesellschaftsrechtes tatsächlich erhöht oder daß die Erhöhung tatsächlich bestehen bleibt; sie muß aber zumindest als wirtschaftlich-praktische Möglichkeit gegeben sein (vgl. Dorazil, KVG, S. 71, Rz. 1.1.).

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, daß die Kosten und Zahlungen der privaten Lebensführung des Kommanditisten über das Konto des Unternehmens abgewickelt wurden, ist von der belangten Behörde nicht widerlegt worden. Bei einer solchen Verrechnungsmodalität ist Voraussetzung für die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, daß den jeweiligen Einzahlungen Einlagencharakter zukommt und durch die Art der Verrechnung eine tatsächliche "wirtschaftliche Stärkung der Finanzkraft" des Unternehmens eingetreten ist. Dem angefochtenen Bescheid ist aber nicht zu entnehmen, daß eine derartige Prüfung der Buchungsvorgänge stattgefunden hat. Insbesondere wurden von Seiten der Behörde keine Feststellungen darüber getroffen, worin für den Gesamtbetrag der Einlagen oder nur für einen Teil davon die wirtschaftlich-praktische Möglichkeit bestanden hat, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Zur beanstandeten Wiederholung der Prüfung für den Zeitraum, für den eine Buch- und Betriebsprüfung bereits vorgenommen worden ist, wird darauf verwiesen, daß die Verletzung des Verbotes der wiederholten Prüfung bei der Ermessensübung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden könnte (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juni 1990, Zl. 86/13/0168). Die Frage einer Wiederaufnahme des Verfahrens hat sich jedoch nicht gestellt, weil vor der Wiederholung der Prüfung noch keine abschließenden Bescheide ergangen sind.

Aus den oben angeführten Gründen waren die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG aufzuheben.

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