

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

20.12.1994

**Geschäftszahl**

94/14/0086

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der Firma Z-KG im Konkurs, vertreten durch den Masseverwalter Rechtsanwalt Dr. K in H, sowie AS und RS in H, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 19. Mai 1994, Zl. 30.365-3/94, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrages jeweils für das Jahr 1991,

**Spruch**

den Beschluß gefaßt:

Die Beschwerde des Zweitbeschwerdeführers und der Drittbeschwerdeführerin betreffend Gewerbesteuermeßbetrag 1991 wird zurückgewiesen.

und im übrigen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Erstbeschwerdeführerin, deren Kommanditisten im Streitjahr die beiden anderen Beschwerdeführer waren, erhob gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend das Jahr 1991 Berufung. Sie beantragte darin erstmals die Übertragung stiller Reserven bzw. die Bildung einer Übertragung zur Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen, außerdem behauptete sie Inventurmängel und zwar Inventurfehler hinsichtlich der Zweigniederlassung Wien, hinsichtlich der Kurzware und hinsichtlich der Bewertung von Wechselrahmen.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Bilanzänderung durch das Begehren gemäß § 12 EStG 1988 sei die Zustimmung zu versagen, weil die Bilanzänderung nicht zwingenden wirtschaftlichen Bedürfnissen des Steuerpflichtigen entspräche. Der Antrag, der zu einer Bilanzänderung führen sollte, sei erst zu einem Zeitpunkt gestellt worden, in dem bereits ein Konkurseröffnungsantrag hinsichtlich der Erstbeschwerdeführerin vorgelegen sei, der schließlich auch zur Konkurseröffnung geführt habe. Bereits zu diesem Zeitpunkt sei der Weiterbestand des Unternehmens zu verneinen gewesen. Tatsächlich sei auch der Betrieb mit der Konkurseröffnung am 8. September 1993 eingestellt und am 12. Dezember 1993 verkauft worden. Die entscheidenden Auswirkungen des Antrages lägen daher ausschließlich in der Vermögenssphäre der beiden Kommanditisten, deren Abgabenschuld für das Streitjahr sich auf Null reduzieren würde. Da in den auf das Streitjahr folgenden Wirtschaftsjahren erhebliche Verluste erwirtschaftet worden seien, würde die Bildung einer stillen Rücklage von vornherein nicht der Begünstigung von in späteren Wirtschaftsjahren vorzunehmenden Investitionen dienen, sondern einem Ausgleich mit periodenfremden Verlusten. Es fehle daher an einer überzeugenden Begründung für den Bilanzänderungsantrag. Die behaupteten Inventurmängel erachtete die belangte Behörde auf Grund der von ihr vorgenommenen Beweiswürdigung für nicht ausreichend glaubhaft gemacht.

Die Beschwerdeführer erachten sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht auf Zustimmung zur Bilanzänderung hinsichtlich der Begünstigung gemäß § 12 EStG 1988 sowie in ihrem Recht auf Berücksichtigung der Inventurmängel verletzt. Sie behaupten inhaltliche Rechtswidrigkeit, allenfalls Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragen deshalb Bescheidaufhebung.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt. Die Beschwerde der beiden Kommanditisten gegen die Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrages 1991 war zurückzuweisen, weil der angefochtene Bescheid nicht an sie gerichtet war und sie deshalb durch den Bescheid in ihren Rechten nicht verletzt sein können. Die Beschwerde war daher insoweit in einem gemäß § 12 Abs 3 VwGG gebildeten Senat gemäß § 34 Abs 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

Im übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Da dem Bescheid über die Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrages der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte iSd § 252 Abs 1 BAO zugrunde liegt, kommt der Beschwerde gegen den erstgenannten Bescheid schon aus diesem Grund keine Berechtigung zu.

Die Instrumente des § 12 EStG 1988 (Direktübertragung stiller Reserven, Übertragungsrücklage) werden bei Bilanzierenden in der Bilanz geltend gemacht. Nachträgliche Geltendmachung bildet daher eine Bilanzänderung, die der Regel des § 4 Abs. 2 dritter und vierter Satz EStG 1988 unterliegt.

Der in diesem Zusammenhang in der Beschwerde erhobene Vorwurf, bei der abgabenbehördlichen Prüfung sei eine sachlich nicht begründete, unverhältnismäßige und gesetzlich nicht gedeckte Aufwertung von Betriebsgrundstücken vorgenommen worden, geht über das von der Erstbeschwerdeführerin im Abgabenverfahren erhobene Vorbringen hinaus. Es betrifft auch Tatsachenfragen. Solches Vorbringen, zu dem sich ein Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren verschwiegen hat, darf er vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht nachtragen. Hierauf war daher vom Verwaltungsgerichtshof nicht Rücksicht zu nehmen.

Der Ansicht der belangten Behörde, aus den von ihr genannten Gründen entspreche die Bilanzänderung nicht zwingenden wirtschaftlichen Bedürfnissen des Steuerpflichtigen, haftet keine Rechtswidrigkeit an.

Auch hinsichtlich der angeblichen Inventurmängel haftet dem angefochtenen Bescheid Rechtswidrigkeit nicht an:

Die belangte Behörde hat festgestellt, daß die zum 31. Jänner 1990 im Bereich Fertiglager inventarisierte Kurzware sehr wohl in der ausgewiesenen Inventursumme enthalten sei. Das Vorbringen, wonach diese Ware tatsächlich wertlos gewesen und nach Übernahme des Betriebes durch die neuen Gesellschafter der Verbrennung zugeführt worden sei, hätte folglich bereits zum 31. Jänner 1990 zu einer Bilanzberichtigung führen müssen, sodaß sich die Inventurfehler im Streitjahr nicht erfolgswirksam hätten auswirken können.

Dieser Überlegung halten die Beschwerdeführer entgegen, daß sich tatsächlich erst im Streitjahr herausgestellt habe, daß die Kurzware nicht mehr verkäuflich sei, weshalb diese der Verbrennung zugeführt worden sei. Ein derartiges Vorbringen wurde jedoch im Verwaltungsverfahren nie erstattet. Es handelt sich also um eine gemäß § 41 VwGG unzulässige Neuerung auf die vom Verwaltungsgerichtshof nicht Rücksicht genommen werden durfte.

Was die angeblichen Inventurfehler der Zweigniederlassung Wien und die Bewertung der Wechselrahmen anlangt, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid (Seite 7 unten bis Seite 9 oben und Seite 9 dritter und vierter Absatz sowie Seite 10 oben) ausführlich dargelegt, auf Grund welcher Überlegungen sie nicht zur Überzeugung gelangt ist, daß die von der Erstbeschwerdeführerin im Berufungsverfahren behaupteten Fehler unterlaufen sind.

Das Beschwerdevorbringen läßt nicht erkennen, daß die Beweiswürdigung der belangten Behörde unschlüssig sei.

Die Beschwerdebehauptung, aus dem Konkursakt hätte die belangte Behörde feststellen müssen, daß der Warenbestand an Vorräten mit 36,1 Millionen um das Zehnfache zum tatsächlichen Verkehrswert überbewertet sei, ist ebenfalls eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässige Neuerung, die unbeachtet zu bleiben hatte. Abgesehen davon läßt sich aus diesem Vorbringen nicht entnehmen, auf welchen Zeitpunkt die betreffende Beschwerdebehauptung abstellt, ob sie also für das Streitjahr überhaupt Relevanz hätte.

Die Gegenüberstellung des Verhältnisses Wareneinsatz zu Umsatz für 1990/1991 einerseits und 1991/1992 andererseits bildet keinen tauglichen Ansatz zum Nachweis eines Beweiswürdigungsfehlers der belangten Behörde.

Die Beschwerdeführer werden daher im Rahmen des Beschwerdepunktes durch den angefochtenen Bescheid in ihren Rechten nicht verletzt, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.