

TE Vwgh Erkenntnis 1986/10/21 84/14/0102

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.10.1986

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §184 Abs1;

EStG 1972 §22 Abs1 Z1;

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962
1. EStG 1972 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 22 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
3. EStG 1972 § 22 gültig von 31.12.1981 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
4. EStG 1972 § 22 gültig von 09.08.1974 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
5. EStG 1972 § 22 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Dorner, über die Beschwerde des BB in G, vertreten durch Dr. Anton Mikosch, Rechtsanwalt in 9020 Klagenfurt, Alter Platz 28, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 26. April 1984, Zl. B 79-3/83, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1978, 1979 und 1980 sowie Gewerbesteuervorauszahlung für die Jahre 1981 und 1982, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 9.930,-- S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt seit dem Jahre 1966 ein Büro für Unternehmensberatung. Die aus dieser Tätigkeit durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 ermittelten Gewinne erklärte er bis einschließlich des Jahres 1977 als solche aus Gewerbebetrieb, für die Streitjahre hingegen als solche aus selbständiger Arbeit. Der Beschwerdeführer

betreibt seit dem Jahre 1966 ein Büro für Unternehmensberatung. Die aus dieser Tätigkeit durch Betriebsvermögensvergleich gemäß Paragraph 4, Absatz eins, ermittelten Gewinne erklärte er bis einschließlich des Jahres 1977 als solche aus Gewerbebetrieb, für die Streitjahre hingegen als solche aus selbständiger Arbeit.

Die vom Finanzamt zunächst für die Jahre 1978 und 1979 erlassenen Gewerbesteuerbescheide, in denen es die Gewerbesteuer mit "Null" S festsetzte, hob die Oberbehörde gemäß § 299 Abs. 2 BAO in Ausübung des Aufsichtsrechtes im wesentlichen mit der Begründung auf, die Gewinne aus der Tätigkeit als Betriebsberater seien unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzuordnen, weshalb sie gemäß § 1 Abs. 1 GewStG der Gewerbesteuer unterlägen. Die vom Finanzamt zunächst für die Jahre 1978 und 1979 erlassenen Gewerbesteuerbescheide, in denen es die Gewerbesteuer mit "Null" S festsetzte, hob die Oberbehörde gemäß Paragraph 299, Absatz 2, BAO in Ausübung des Aufsichtsrechtes im wesentlichen mit der Begründung auf, die Gewinne aus der Tätigkeit als Betriebsberater seien unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzuordnen, weshalb sie gemäß Paragraph eins, Absatz eins, GewStG der Gewerbesteuer unterlägen.

Mit Berufung gegen die daraufhin vom Finanzamt erlassenen Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1978 und 1979 sowie gegen den (erstmals) erlassenen Gewerbesteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 1981 wandte der Beschwerdeführer ein, er übe eine der Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhand ähnliche und damit freiberufliche Tätigkeit aus. Seine Tätigkeit beschränke sich ausschließlich auf die Erstellung von Gutachten, wobei die Auftraggeber in über 75 % der Fälle entweder das Land Steiermark, der "Geldapparat" oder die Kammern der gewerblichen Wirtschaft seien. Die von ihm in den Jahren 1978 und 1979 erstellten Gutachten enthielten in der überwiegenden Anzahl der Fälle eine Bilanzanalyse, eine Bilanzkritik, sowie darauf aufbauend die "Findung einer optimalen rechtlichen Lösung für den Betrieb". Dem jeweils begutachteten Betrieb würden steuerliche Gestaltungsvorschläge samt den diesbezüglichen Vertragsentwürfen übermittelt. Die Durchführung dieser Vorschläge erfolge entweder durch ihn oder gemeinsam mit einem Steuerberater oder Rechtsanwalt. Darüber hinaus erstelle er laufend Gutachten für die Gewährung von Großkrediten und führe im Auftrag öffentlicher Stellen Sanierungsberatungen durch. Diese Sanierungsberatungen befaßten sich mit der Frage, ob der jeweilige Betrieb ohne Insolvenz erhalten werden könne oder aber, wie diese Insolvenz durchgeführt werden müsse. In geringerem Ausmaß werde der Aufbau einer Kostenrechnung und Kalkulation durchgeführt bzw. erarbeitet. Alle diese Arbeiten seien im Berufsbild der Wirtschaftstreuhand enthalten. Eine Tätigkeit außerhalb dieses Berufsbildes habe er in diesen Jahren nicht ausgeübt.

In Beantwortung von Bedenkenverhalten des Finanzamtes gab der Beschwerdeführer bekannt, er übe seine Beratungstätigkeit für Unternehmer aus, die von der Kammer der gewerblichen Wirtschaft zwecks Lösung verschiedener Probleme (Mietfragen, Cash-flow-Berechnungen für Verkaufsverhandlungen, Überprüfungen der Preiskalkulation, Finanzierungsgutachten für Landes- und Bundesförderungen, Firmenwertberechnungen für den Verkauf von Betrieben, Betriebsübergaben, Gesellschaftsneugründungen, Übergabeberatungen, Fragen zur Liquidierung von Betrieben usw.) an ihn verwiesen würden und legte auch einige der von ihm erstellten Gutachten vor.

Nach einer zwischenzeitlich durchgeführten, die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung änderte das Finanzamt die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1978 und 1979 mittels Berufungsvorentscheidung zu Ungunsten des Beschwerdeführers ab, sprach jedoch über die Berufung gegen den Gewerbesteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 1981 nicht ab. Weiters erließ es, teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren, den Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1980, die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1978, 1979 und 1980 sowie den Gewerbesteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 1982.

Zu den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren noch strittigen Punkten wurde im Betriebsprüfungsbericht folgendes ausgeführt:

1. Der Beschwerdeführer besitze einen Gewerbeschein für das Gewerbe "Vermögensberater, Betriebsberater und Betriebsorganisator, soweit solche Tätigkeiten nicht den Wirtschaftstreuhandern vorbehalten sind". Er übe seine Tätigkeit im Sinne dieser Gewerbeberechtigung aus. Er habe im Bereich des Bundeslandes Kärnten überwiegend Gutachten bei Insolvenzverfahren erstellt. Im Bereich des Bundeslandes Steiermark seien 415 erstellte Gutachten auf folgende Gebiete entfallen:

Betriebswirtschaftliche Beratungen

Rentabilitätsberechnungen

18

Tips für Ausverkäufe

2

Übergabe-Übernahmefragen

34

Umgründungen

5

Betriebswirtschaftl. Analysen

93

Marketing im Lebensmittelhandel

26

Rentabilität der Investitionen

25

Kalkulationen

13

Neugründungen/Gesellschaftsgründungen

26

Gesellschaftsformen

5

Organisation

6

Überprüfungen der Buchführung

3

Firmenwertberechnungen

8

Kostenrechnung/-ermittlungen

3

Bilanzanalysen

6

Werbungen

4

Schwachstellenanalysen

4

REFA-Sitzungen

11

Mietfragen

2

Planrechnungen

4

Verpachtungen

6

Elektroaktionen

13

Wirtschaftlichkeitsberechnungen

3

Prämiensysteme

3

Standortermittlungen

3

Statistiken, Erfolgsrechnungen

1

Liquiditäten

3

Anmietungen

3

Sanierungen

2

Kreditbeurteilungen

6

Betriebsauflösungen

2

Bewertungsfragen

4

Veräußerungen

3

Sonstige

9

415

=== 415, ===

Von einer Rechtsberatung, die den Schwerpunkt der von Wirtschaftstreuhändern ausgeübten Tätigkeit ausmache (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 19. Oktober 1981, Zl. 17/3057/79), könne daher keine Rede sein. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers sei daher der von Wirtschaftstreuhändern ausgeübten nicht ähnlich. Von einer Rechtsberatung, die den Schwerpunkt der von Wirtschaftstreuhändern ausgeübten Tätigkeit ausmache vergleiche, Verwaltungsgerichtshof vom 19. Oktober 1981, Zl. 17/3057/79), könne daher keine Rede sein. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers sei daher der von Wirtschaftstreuhändern ausgeübten nicht ähnlich.

2. Auf Grund festgestellter formeller und materieller Buchführungsmängel (Führung des Kassabuches bei Beginn der

abgabenbehördlichen Prüfung am 5. April 1982 erst bis 28. Feber 1982, unleserliche Überschreibungen im Bank- und Kassabuch, unchronologische Eintragungen von Einlagen im Kassabuch mit Bleistift, zwölf Kassenfehlbeträge von insgesamt 12.699,17 S, Nichterfassung eines im Jahre 1978 zugeflossenen Honorars von

1.500 S) seien den erklärten Gewinnen in den Jahren 1978 3.000 S, 1979 5.000 S und 1980 10.000 S als Sicherheitszuschlag hinzugerechnet worden. Obwohl der Beschwerdeführer in der Schlußbesprechung vorgebracht habe, die Kassenfehlbeträge seien lediglich auf Grund der falschen Aufzeichnung von Betriebsausgaben entstanden, weil alle Honorare über ein Geldinstitut eingegangen und somit in der Buchhaltung lückenlos erfaßt worden seien, könne auf Grund der unbestrittenermaßen nicht ordnungsgemäßen Buchführung nicht ausgeschlossen werden, daß andere Geschäftsvorfälle nicht oder nicht zur Gänze erfaßt worden seien.

Nachdem das Finanzamt auch jene Berufung, welche sich gegen die infolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide betreffend Gewerbesteuer für das Jahr 1980 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1978 und 1980 richtete, mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen hatte (über die Berufung gegen den Gewerbesteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 1982 sprach das Finanzamt gleichfalls nicht ab), beantragte der Beschwerdeführer beide Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Zur Begründung führte er zu den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren noch strittigen Punkten im wesentlichen folgendes aus:

1. Die Insolvenzen betreffenden Gutachten seien zweifellos nicht betriebsberatender Natur, sondern klärten die rechtlichen Möglichkeiten einer Ausgleichsdurchsetzung sowohl mit dem Unternehmer als auch mit den Gerichten. Bei den durch den Betriebsprüfer aufgelisteten Gutachten seien zumindest die Übergabe- und Übernahmefragen, welche nur rechtliche und steuerlich relevante Tatsachen darstellten, als ein Teil der den Wirtschaftstreuhändern vorbehaltenen Tätigkeiten anzusehen. Im Gegensatz zu den (von den Parteien beauftragten) Wirtschaftstreuhändern betrachte er diese Vorgänge von einer neutralen Warte aus. Der Ansicht, daß sogar Umgründungen nach dem Strukturverbesserungsgesetz nicht der von Wirtschaftstreuhändern ausgeübten Tätigkeit ähnlich seien, könne er sich nicht anschließen. Gleiches gelte für Gesellschaftsgründungen, Gesellschaftsformen und Firmenwertberechnungen. Auch Mietfragen, Fragen der Verpachtung, Sanierungsberatungen sowie rechtliche Kreditbeurteilungen seien typische Arbeiten im rechtsberatenden Bereich. In den betriebswirtschaftlichen Beratungen und Analysen seien ebenfalls umfangreiche Rechtsfragen enthalten. Die von ihm ausgeübte Tätigkeit sei als überwiegend rechtsberatende anzusehen, weswegen sie der von Wirtschaftstreuhändern ausgeübten ähnlich sei.

2. Hinsichtlich der gerügten Überschreibungen im Bankbuch wäre es Aufgabe des Betriebsprüfers gewesen, die Eintragungen mit den tatsächlichen Eingängen am Bankkonto zu vergleichen, was deren Richtigkeit bestätigt hätte. In der die abgabenbehördlichen Prüfung beendenden Schlußbesprechung habe er ausdrücklich darauf hingewiesen, daß das Kassabuch nicht laufend geführt werde und auch kein Bargeldbestand vorhanden sei. Sämtliche Honorare seien auf einem Bankkonto eingegangen und zur Kontrolle im Honorarausgangsbuch abgestrichen worden. Die Ausgaben seien je nach Anfall getätigt und sporadisch mit Abhebungen vom Bankkonto abgerechnet worden. Es werde nicht bestritten, daß bei dieser Vorgangsweise Kassenfehlbeträge entstanden seien. Es stehe ihm jedoch frei, die sachliche Richtigkeit der formell unrichtigen Aufzeichnungen nachzuweisen. Die von ihm lukrierten Honorare würden ausschließlich über "öffentliche Stellen" abgewickelt und nur auf sein Bankkonto überwiesen. Im Kassabuch schienen daher keine Honorareinnahmen auf. Das Kassabuch sei lediglich zur Verrechnung für von ihm getätigten Aufwendungen verwendet worden, welche mit ihrem Datum bei Vorlage im nachhinein in das Kassabuch eingetragen und am Monatsende abgerechnet worden seien. Überdies sei zu bemerken, daß das Kassabuch von seiner Sekretärin geführt worden sei. Er selbst habe keinerlei Ein- oder Auszahlungen, die den Stand des Kassabuches verändert hätten, vorgenommen. Die Hinzurechnung von Sicherheitszuschlägen sei daher unzulässig, weil bei der von ihm gewählten Vorgangsweise alle Honorareingänge lückenlos erfaßt worden seien, sodaß von einer gänzlichen oder teilweisen Nichterfassung von Geschäftsvorfällen nicht die Rede sein könne.

Trotz ordnungsgemäß zugestellter Ladung erschien der Beschwerdeführer nicht zur mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 26. April 1984 gab die belangte Behörde den Berufungen des Beschwerdeführers in den beiden eben erwähnten Punkten keine Folge. Zur Begründung führte sie nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens folgendes aus:

1. Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19. Oktober 1981, Zl. 17/3057/79, ausgeführt habe, könne die Tätigkeit eines Betriebsberaters nur dann der von Wirtschaftstreuhändern ausgeübten ähnlich sein, wenn der Schwerpunkt der Tätigkeit des Betriebsberaters auf dem Gebiet der Rechtsberatung liege. Nicht jede beratende Tätigkeit könne somit schlechthin als eine der Tätigkeit der rechtsberatenden Berufe ähnliche angesehen werden. Die mit der Gutachtertätigkeit des Beschwerdeführers verbundene Beratungstätigkeit gehöre gewiß auch zum Aufgabenbereich der Wirtschaftstreuhänder. Es stehe jedoch bei der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit nicht die Rechtsberatung im Vordergrund, sondern die Erstellung betriebswirtschaftlicher Analysen.

2. Es sei unbestritten, daß ein im Jahre 1978 zugeflossenes Honorar von 1.500 S nicht erfaßt worden sei. Es sei weiters unbestritten, daß das Kassabuch und somit die Buchführung nicht ordnungsgemäß gewesen sei. Damit sei die Schätzungsbefugnis bereits gegeben. Obwohl der Beschwerdeführer versucht habe, die sachliche Richtigkeit des nicht ordnungsgemäßen Kassabuches nachzuweisen, sei ihm dies mit den Ausführungen "das Kassabuch wird von mir niemals angegriffen und es sind keine direkten Einzahlungen oder Auszahlungen durch mich in dieses Kassabuch erfolgt" nicht gelungen. Die Höhe der für die einzelnen Streitjahre den erklärten Gewinnen hinzugerechneten Sicherheitszuschläge sei unter Berücksichtigung des nicht erfaßten Honorars und der festgestellten Kassenfehlbeträge nicht unschlüssig.

In der vorliegenden Beschwerde wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften des angefochtenen Bescheides geltend gemacht. Der Beschwerdeführer wiederholt im wesentlichen sein Vorbringen im Verwaltungsverfahren und führt darüber hinaus aus, daß das im Jahre 1978 überwiesene Honorar von 1.500 S zu Recht nicht im Bankbuch eingetragen worden sei, weil es sich bei diesem Betrag um eine Fehlüberweisung gehandelt habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG im Dreiersenat erwogen: Der Verwaltungsgerichtshof hat gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 2, VwGG im Dreiersenat erwogen:

1. Gemäß § 22 Abs. 1 Z. 1 EStG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit, aus der Berufstätigkeit der Ärzte, Tierärzte, Dentisten, Rechtsanwälte, Patentanwälte und Notare, der staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker, der Architekten, der Wirtschaftstreuhänder, der Bildberichterstatter, Journalisten, Dolmetscher, Übersetzer und aus einer ähnlichen freiberuflichen Tätigkeit. 1. Gemäß Paragraph 22, Absatz eins, Ziffer eins, EStG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit, aus der Berufstätigkeit der Ärzte, Tierärzte, Dentisten, Rechtsanwälte, Patentanwälte und Notare, der staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker, der Architekten, der Wirtschaftstreuhänder, der Bildberichterstatter, Journalisten, Dolmetscher, Übersetzer und aus einer ähnlichen freiberuflichen Tätigkeit.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers beschränkt sich seinen eigenen Angaben zufolge ausschließlich auf die Erstellung von Gutachten, wobei die Auftraggeber in über 75 % der Fälle Banken oder Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind. Durch Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 1981, Zlen. 13/1995/77, 13/2018/77, bringt er zum Ausdruck, daß die von ihm ausgeübte Tätigkeit in ihrem wirtschaftlichen Gehalt und in ihrem äußeren Erscheinungsbild zweifelsfrei mit der Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhänder vergleichbar sei, obwohl sie nur den Teilbereich der gutachtlichen Tätigkeit der den Wirtschaftstreuhändern übertragenen Berufsbefugnisse umfasse.

Der Beschwerdeführer verkennt dabei, daß der Verwaltungsgerichtshof in dieser (zur Frage einer der Berufstätigkeit staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker ähnlichen Tätigkeit ergangenen) Entscheidung keineswegs die Rechtsmeinung vertrat, jede auch im Rahmen eines freien Berufes ausgeübte Tätigkeit vermittle die erforderliche Ähnlichkeit zu diesem Beruf. Vielmehr liegt das Schergewicht - und damit das Maß der Ähnlichkeit - mit der Berufstätigkeit von Wirtschaftstreuhändern in der Rechtsberatung auf den Gebieten des Steuer-, Bilanz- und Wirtschaftsrechtes, bei regelmäßig eigenständiger Wahrnehmung der Interessen ihrer Klienten, der Unternehmer (vgl. insbesondere das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1982, Zlen. 82/14/0253, 0257, sowie zuletzt das hg. Erkenntnis vom 22. März 1983, Zlen. 82/14/0144, 0157). Die Erstattung von Gutachten zählt wohl auch im Sinne der Bestimmungen des § 32 Abs. 1 lit. b WT-BO zu den Aufgaben der Wirtschaftstreuhänder. Eine darauf beschränkte Tätigkeit weist aber im Hinblick auf den anzuwendenden Vergleichsmaßstab nicht mehr die erforderliche Ähnlichkeit zu deren Berufstätigkeit auf. Denn mit der Erstellung von Gutachten im Auftrag von Banken oder Körperschaften

öffentlichen Rechts übt der Beschwerdeführer keine unmittelbar rechtsberatende Tätigkeit, wie Wirtschaftstreuhänder gegenüber ihren Klienten, aus. Der Beschwerdeführer verkennt dabei, daß der Verwaltungsgerichtshof in dieser (zur Frage einer der Berufstätigkeit staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker ähnlichen Tätigkeit ergangenen) Entscheidung keineswegs die Rechtsmeinung vertrat, jede auch im Rahmen eines freien Berufes ausgeübte Tätigkeit vermittele die erforderliche Ähnlichkeit zu diesem Beruf. Vielmehr liegt das Schwergewicht - und damit das Maß der Ähnlichkeit - mit der Berufstätigkeit von Wirtschaftstreuhändern in der Rechtsberatung auf den Gebieten des Steuer-, Bilanz- und Wirtschaftsrechtes, bei regelmäßig eigenständiger Wahrnehmung der Interessen ihrer Klienten, der Unternehmer vergleiche, insbesondere das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1982, Zlen. 82/14/0253, 0257, sowie zuletzt das hg. Erkenntnis vom 22. März 1983, Zlen. 82/14/0144, 0157). Die Erstattung von Gutachten zählt wohl auch im Sinne der Bestimmungen des Paragraph 32, Absatz eins, Litera b, WT-BO zu den Aufgaben der Wirtschaftstreuhänder. Eine darauf beschränkte Tätigkeit weist aber im Hinblick auf den anzuwendenden Vergleichsmaßstab nicht mehr die erforderliche Ähnlichkeit zu deren Berufstätigkeit auf. Denn mit der Erstellung von Gutachten im Auftrag von Banken oder Körperschaften öffentlichen Rechts übt der Beschwerdeführer keine unmittelbar rechtsberatende Tätigkeit, wie Wirtschaftstreuhänder gegenüber ihren Klienten, aus.

Abgesehen davon sprechen sowohl die Auftraggeber als auch die vom Beschwerdeführer als Schwerpunkt seiner gutachterlichen Tätigkeit bezeichneten Themenkreise dafür, daß zu lösende Fragen rechtlicher Natur letztlich im Hinblick auf die im Vordergrund stehenden Rentabilitäts- und Finanzierungsüberlegungen behandelt wurden. Selbst wenn - wie der Beschwerdeführer rügt - die Gutachten betriebswirtschaftlichen Inhaltes eines rechtlichen Gehaltes nicht ermangeln, so sind diese doch in der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle nicht dem Bereich des Steuer-, Bilanz- und Wirtschaftsrechtes zuzuordnen, sondern stellen betriebswirtschaftliche Analysen dar. Auch aus dieser Sicht kann daher von keiner der Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhänder ähnlichen Tätigkeit gesprochen werden. Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

2. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung unter anderem dann zu schätzen, wenn die nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, Bücher in Zweifel zu ziehen. 2. Gemäß Paragraph 184, Absatz 3, BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung unter anderem dann zu schätzen, wenn die nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, Bücher in Zweifel zu ziehen.

Der Beschwerdeführer bestreitet, wie bereits im Verwaltungsverfahren - im Gegensatz zur Annahme der belangten Behörde - daß ihm im Jahre 1978 ein von ihm nicht erfaßtes Honorar von 1.500 S zugeflossen sei. Er bestreitet jedoch nicht, daß das Kassabuch nicht ordnungsgemäß geführt worden sei, vertritt jedoch die Ansicht, es sei ihm gelungen, die materielle Richtigkeit desselben nachzuweisen.

Was nun das angeblich nicht erfaßte Honorar von 1.500 S betrifft, wird im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 6.3 folgendes ausgeführt:

"Vortragshonorar vom 7. März 1978 für ein Kalkulationsseminar am 20. Feber 1978 in Graz. Das dafür erhaltene Honorar von 1.500 S (netto) fehlt im Honorarbuch. Der Betrag ist über das Konto bei der CA eingegangen und wurde auf dem Erlöskonto 8018 verbucht. Die Summe aus dem Honorarbuch beträgt ohne den oben erwähnten Betrag von 1.500 S 585.624,84 S. Erlöskonto 8018 I-XII/1978 579.921,79 S + Nachbuchung 13 vom 31.12.1978 5.705,05 S = 585.626,84 S. Die Besteuerung des Betrages von 1.500 S ist somit anscheinend nicht erfolgt."

Aus der Nichterfassung dieses Betrages im Honorarbuch den Schluß zu ziehen, ein Betrag von 1.500 S sei anscheinend (!) bei der Gewinnermittlung nicht erfaßt worden, obwohl er im Erlöskonto verbucht wurde, entbehrt ohne Feststellungen zur weiteren buchhalterischen Behandlung dieses Betrages jeder Schlüssigkeit. Ob es sich bei diesem Betrag nun tatsächlich um eine Fehlüberweisung - wie in der Beschwerde unter Außerachtlassung des im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu beachtenden Neuerungsverbot behauptet wird -, um einen Denkfehler des Betriebsprüfers oder um ein tatsächlich nicht erfaßtes Honorar handelt, wird im fortgesetzten Verfahren zu prüfen sein.

Was die vom Beschwerdeführer gerügten, den erklärten Gewinnen hinzugerechneten Sicherheitszuschläge betrifft, ist zunächst zu bemerken, daß eine Schätzung dann unzulässig ist, wenn trotz formeller Mängel der Bücher anzunehmen ist, daß der tatsächlich erzielte Geschäftserfolg auch ausgewiesen ist. In jedem Fall aber hat die Abgabenbehörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung

relevanten Behauptungen einzugehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muß (vgl. Stoll, Handbuch zur Bundesabgabenordnung, S. 423 und die dort zitierte Rechtsprechung). Was die vom Beschwerdeführer gerügten, den erklärten Gewinnen hinzugerechneten Sicherheitszuschläge betrifft, ist zunächst zu bemerken, daß eine Schätzung dann unzulässig ist, wenn trotz formeller Mängel der Bücher anzunehmen ist, daß der tatsächlich erzielte Geschäftserfolg auch ausgewiesen ist. In jedem Fall aber hat die Abgabenbehörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muß (vergleiche, Stoll, Handbuch zur Bundesabgabenordnung, S. 423 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die der Art und Tragweite nach nicht allzu bedeutenden Mängel des Kassabuches machten es - trotz der grundsätzlich gegebenen Schätzungsbefugnis - unumgänglich notwendig, sich mit ihrer Eignung, das sachliche Ergebnis beeinflussen zu können, in differenzierter Weise auseinanderzusetzen, und dabei die vom Beschwerdeführer zum Beweis der sachlichen Richtigkeit seiner Bücher vorgetragenen Argumente eingehend zu würdigen. Besondere Bedeutung wird im fortgesetzten Verfahren der Behauptung beizumessen sein, daß sämtliche Honorare auf einem Bankkonto eingegangen seien, weswegen im Kassabuch unter den Einnahmen nur Umbuchungen vom Bankkonto aufscheinen konnten.

Da sich die belangte Behörde bei der aufgezeigten Sach- und Rechtslage damit begnügte, die erfolgte Zuschätzung dem Grund und der Höhe nach ohne nähere Begründung als nicht un schlüssig zu bezeichnen, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Verfahrensmängel belastet, was zu seiner Aufhebung gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG führen mußte. Da sich die belangte Behörde bei der aufgezeigten Sach- und Rechtslage damit begnügte, die erfolgte Zuschätzung dem Grund und der Höhe nach ohne nähere Begründung als nicht un schlüssig zu bezeichnen, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Verfahrensmängel belastet, was zu seiner Aufhebung gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera b und c VwGG führen mußte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243, insbesondere deren Art. III Abs. 2. Ein Stempelgebührenersatz konnte nur für die dreifach vorzulegende Beschwerde, für den einfach vorzulegenden angefochtenen Bescheid sowie für die vorzulegende Vollmacht gewährt werden. Die Vorlage weiterer Schriftstücke war für die Rechtsverfolgung nicht erforderlich, weswegen für diese kein Stempelmarkenersatz gewährt werden konnte. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt, Nr. 243, insbesondere deren Artikel römisch drei, Absatz 2, Ein Stempelgebührenersatz konnte nur für die dreifach vorzulegende Beschwerde, für den einfach vorzulegenden angefochtenen Bescheid sowie für die vorzulegende Vollmacht gewährt werden. Die Vorlage weiterer Schriftstücke war für die Rechtsverfolgung nicht erforderlich, weswegen für diese kein Stempelmarkenersatz gewährt werden konnte.

Hinsichtlich des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, welches nicht in der Amtlichen Sammlung enthalten ist, wird an Art. 14 Abs. 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, BGBl. Nr. 45/1965, erinnert. Hinsichtlich des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, welches nicht in der Amtlichen Sammlung enthalten ist, wird an Artikel 14, Absatz 4, der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, Bundesgesetzblatt Nr. 45 aus 1965,, erinnert.

Wien, am 21. Oktober 1986

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1984140102.X00

Im RIS seit

21.10.1986

Zuletzt aktualisiert am

22.04.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at