

TE Vwgh Erkenntnis 2012/3/29 2009/15/0084

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.03.2012

Index

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

Norm

BAO §115 Abs2;

BAO §167 Abs2;

BAO §183 Abs4;

VwGG §41 Abs1;

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017
1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 183 heute
2. BAO § 183 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 183 gültig von 19.04.1980 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des A B in B, vertreten durch die Puttinger, Vogl & Partner Rechtsanwälte GmbH in 4910 Ried im Innkreis, Claudistraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 26. Februar 2009, Zl. RV/0165-L/04, betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Ziviltechniker für technische Chemie, betreibt ein Institut für Umweltanalytik. Das Institut führt im Wesentlichen Analysen von Wasser, Abfall und Emissionen durch und befasst sich zudem mit Maßnahmen im Bereich der Wasserreinigung und der Abfallwirtschaft. Die aus dieser Betätigung erzielten Einkünfte erklärte der Beschwerdeführer als solche aus selbständiger Arbeit. Die Gewinnermittlung erfolgte nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Der Beschwerdeführer, ein Ziviltechniker für technische Chemie, betreibt ein Institut für Umweltanalytik. Das Institut führt im Wesentlichen Analysen von Wasser, Abfall und Emissionen durch und befasst sich zudem mit Maßnahmen im Bereich der Wasserreinigung und der Abfallwirtschaft. Die aus dieser Betätigung erzielten Einkünfte erklärte der Beschwerdeführer als solche aus selbständiger Arbeit. Die Gewinnermittlung erfolgte nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988.

Im Zuge einer im Jahre 2003 beendeten Prüfung der Aufzeichnungen traf die Prüferin die Feststellung, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1998 bis 2000 jeweils Aufwendungen für die Aktualisierung eines "Qualitätssicherungshandbuchs" (im Folgenden: Handbuch) im Rahmen der "Akkreditierung" des Betriebes nach dem Akkreditierungsgesetz geltend gemacht hat (ca. folgende Beträge: 1998: 430.000 S; 1999: 330.000 S; 2000: 470.000 S). Als Rechnungsaussteller scheine H. P. (Consulting), Schweiz, auf. Die Zahlungen seien durch Überweisung in die Schweiz vorgenommen worden. Im Zuge der Prüfung sei eine KSV-Abfrage für H. P. angefordert worden, aus welcher sich ergeben habe, dass H. P. zumindest seit November 1998 nicht mehr in der Schweiz "aufhaltig ist". Dabei sei die erste Zahlung erst am 28. Dezember 1998 erfolgt. Der Vertreter des Beschwerdeführers habe mitgeteilt, dass 1998 erstmals Kosten für das Handbuch angefallen seien. Schriftliche Unterlagen, wie Vereinbarungen, Verträge oder Schriftverkehr, seien nicht vorgelegt worden. Allerdings liege das Handbuch vor und sei auch von der Prüferin eingesehen worden. Hinweise auf eine Bearbeitung (Aktualisierung, Wartung) durch H. P. seien dabei nicht feststellbar gewesen.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung seien zwei Dienstnehmer des Beschwerdeführers als Zeugen vernommen worden. Bettina M. habe angegeben, dass sie H. P. nicht kenne; ihr seien auch keine weiteren Beratungsfirmen bekannt. Hans-Peter S. habe angegeben, er sei seit sieben Jahren für das Handbuch verantwortlich und scheine darin auch namentlich auf. Er habe H. P. einmal gesehen, aber nie mit ihm gearbeitet. Er, Hans-Peter S., habe die Wartung des Handbuches selbst durchgeführt, dabei habe er die Vorschläge vom Beschwerdeführer erhalten. Er kenne keine weiteren diesbezüglichen Beratungsfirmen.

Nach Ansicht der Prüferin bestehe Grund für die Annahme, dass den Zahlungen kein betrieblicher Aufwand zu Grunde liege, das Handbuch vielmehr im Betrieb des Beschwerdeführers selbst erstellt worden sei und die Zahlungen bloß der Schaffung von widerrechtlichen Betriebsausgaben gedient hätten. Es sei behauptet worden, dass H. P. eine Leistung erbracht habe, welche aber tatsächlich vom Dienstnehmer Hans-Peter S. erbracht worden sei. Hans-Peter S. habe mit H. P. nie über das Handbuch gesprochen, es existierten keine schriftlichen Unterlagen. Der Beschwerdeführer habe eingewendet, er habe sich an den Wochenenden mit H. P. beraten und als Folge dessen Anweisungen (an Hans-Peter S.) erteilt. Nach Ansicht der Prüferin sei es aber unwahrscheinlich, dass der im Unternehmen des Beschwerdeführers zuständige Dienstnehmer, der für die Umsetzung des Handbuches verantwortlich gewesen sei, nie mit dem externen Berater über Aktualisierungstätigkeiten gesprochen hätte. In der Rechnung des H. P. schienen jeweils nicht bezifferte "eingekaufte Leistungen" von Dritten, Materialkosten und EDV-Bereitstellung auf. Diese Posten seien nie erläutert worden und könnten durch keine Unterlagen nachgewiesen werden. Die Zahlungen an H. P. könnten somit nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Der Beschwerdeführer habe weiters am 12. Dezember 1997 eine Zahlung von umgerechnet ca. 1,267.000 S an die X-Management Group als "Verbrauchsmaterial" verbucht. Die vorgelegte Honorarnote vom 27. November 1997 der X-Management Group sei in Zürich ausgestellt, weise aber keine Firmenadresse auf, sondern nur das "Sekretariat in Zug". Als Leistungsbeschreibung scheine die Erstellung des Handbuches zum Pauschalhonorar (inkl. Reisespesen) von 145.000 CHF auf. Eine KSV-Abfrage habe ergeben, dass keine Handelsregisterregistrierung für eine X-Management Group (im Zeitraum 1996 bis 2000) bestehe und eine solche Firma bei den Ämtern nicht bekannt

gewesen sei. Den als Zeugen vernommenen Dienstnehmern des Beschwerdeführers seien ausländische Beratungsfirmen nicht bekannt gewesen. Die Prüferin gehe auch hinsichtlich dieser Zahlung davon aus, dass keine betriebliche Veranlassung vorliege und diese daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten.

Die Prüferin traf weiters die Feststellung, dass der Beschwerdeführer das Akkreditierungsgesuch bei der Akkreditierungsstelle für Prüf- und Überwachungsstellen beim Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten im November 1995 eingebracht habe. Nach einer Mängelbehebung habe das Verfahren im Mai 1996 begonnen. Zu diesem Zeitpunkt habe das Handbuch bereits fertig vorgelegt werden müssen. Ein "Erstaudit" habe sodann im Februar 1997 stattgefunden, der Akkreditierungsbescheid sei im Jänner 1999 ergangen.

Der Beschwerdeführer habe der Prüferin am 13. Mai 2003 Unterlagen vorgelegt. Dazu gehöre ein Schreiben von Hans-Peter S., in welchem dieser ausführe, es sei ihm (nunmehr) Erinnerung, dass bereits vor dem Jahr 1998 Kontakt zu einer Schweizer Beratungsfirma bestanden habe, wobei ihm aber Personen nicht bekannt seien und kein persönlicher Kontakt bestanden habe. Nach Ansicht der Prüferin stehe dieses Schreiben im Gegensatz zur Zeugenaussage des Hans-Peter S. vom 12. Dezember 2002, in welcher dieser angegeben habe, dass ihm außer H. P. keine weiteren ausländischen Beratungsfirmen betreffend das Handbuch bekannt seien. Nach Ansicht der Prüferin komme der Erstaussage mehr Gewicht zu als einem Schreiben, das erst nach einer Besprechung mit dem Beschwerdeführer verfasst worden sei.

Das Finanzamt erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - den Prüfungsfeststellungen entsprechende Bescheide betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung.

In der Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, das Finanzamt habe Aufwendungen für Fremdleistungen des H. P. für die Jahre 1998 bis 2000 zu Unrecht nicht anerkannt, obwohl der Beschwerdeführer Verträge, Belege, Schriftverkehr und einen eigenen Ordner mit Unterlagen vorgelegt habe. Zu Unrecht habe das Finanzamt auch für das Jahr 1997 Zahlungen an die X-Management Group nicht als Betriebsausgaben anerkannt, obwohl auch in Bezug auf diese Zahlung Unterlagen vorgelegt worden seien. Das Finanzamt habe diese Unterlagen nicht objektiv gewürdigt.

Die Prüferin hielt in einer Stellungnahme zur Berufung fest, im Prüfungsverfahren seien an den Beschwerdeführer erbrachte Leistungen schwierig zu erkennen gewesen. Zunächst sei die Handbucherstellung und Aktualisierung des Handbuches behauptet worden. Diese Beschreibung der Leistung finde sich auch in Rechnungstexten. Später sei aber nur mehr die Durchführung von "Audittings" behauptet worden. Aus dem vorliegenden Belegmaterial hätten keine klaren Erkenntnisse gezogen werden können.

Die belangte Behörde erließ an den Beschwerdeführer einen umfangreichen Vorhalt vom 27. August 2008. Daraufhin erfolgte die Vorhaltsbeantwortung vom 15. Jänner 2009. Mit dieser Eingabe brachte der Beschwerdeführer u.a. vor, die Consultingfirma des H. P. sei deshalb nicht im (Schweizer) Handelsregister eingetragen, weil es sich um ein Einzelunternehmen gehandelt habe. H. P. habe bei Bedarf freie Mitarbeiter bzw. fachkundiges Personal angemietet, weshalb in seinen Rechnungen "Fremdleistungen" angeführt seien. H. P. habe auch zehn Dienstnehmer gehabt. Unmöglich sei es, die Aufgliederung der damals von H. P. eingekauften Leistungen vorzunehmen. Die X-Management Group sei nicht im Firmenbuch eingetragen, weil eine "Group" rechtlich nicht existiere. Dr. H. sei Partner dieser Group gewesen und habe als solcher die Leistungen für eigene Rechnung erbracht. Da Dr. H. aktienkundig eine leitende Stellung in mehreren größeren Firmen ausgeübt habe, sei davon auszugehen, dass er auch über umfangreiche organisatorische Fähigkeiten verfüge und damit die Voraussetzungen gehabt habe, ein Team von Beratern zu leiten, Arbeitsabläufe zu überprüfen bzw. die hierfür erforderlichen Dokumentationen in einem Unternehmen einzuführen. Es sei durchaus üblich, dass der Berater nur mit dem Geschäftsführer des Kunden bzw. dem Unternehmer zusammenarbeite, weil schlussendlich nur dieser nach außen für die Qualität seines Unternehmens verantwortlich sei; deshalb sei es verständlich, dass Hans-Peter S. nicht direkt in die Arbeit der Berater eingebunden gewesen sei. Es sei auch nicht ungewöhnlich, dass bei derartigen Aufträgen ein Pauschalhonorar vereinbart werde. Das Akkreditierungsgesetz sei mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 1993 eingeführt worden. Das Gesetz sage nichts über Art und Umfang des Handbuches aus. Es sei daher für alle betroffenen Unternehmen in Österreich, die eine Akkreditierung angestrebt hätten, Neuland gewesen. Die Prüferin habe es unterlassen, die notwendigen Schritte für die Erstellung des Handbuches und den Umfang des Handbuches ausreichend zu erheben. Werde ein chemisches Labor für einen Geschäftsbereich, für den die Akkreditierung gesetzlich verpflichtend sei, nicht

akkreditiert, so seien die Gutachten, Analysen etc. im verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Verfahren wertlos. Die meisten Gutachten, die der Beschwerdeführer erstelle, würden aber für Gerichts- und Verwaltungsverfahren benötigt.

Das Handbuch sei in zwei Abschnitte eingeteilt. Mit dem Gesuch vom 21. November 1995 (Akkreditierungsantrag) sei nur der allgemeine, rund 40 bis 60 Seiten starke Teil vorzulegen gewesen. Nur dieser Teil sei 1996 vom Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten überprüft worden. In diesem allgemeinen Teil seien vor allem der Zweck und Geltungsbereich, der Aufbau des Qualitätsmanagementsystems, die Qualitätspolitik, die Verbindlichkeitserklärung der Geschäftsleistung, die Organisation und Verantwortung, die personellen Ressourcen, der Organisationsplan und die Unternehmensphilosophie dargestellt. Im wesentlich umfangreicheren speziellen Teil des Handbuches würden im Wege von Arbeitsanweisungen sämtliche Tätigkeiten des Labors von der Probenannahme bis zur Archivierung festgeschrieben und die zu verwendenden Formulare angeführt. Mit den Aufzeichnungen von Arbeitsabläufen sei im Betrieb des Beschwerdeführers nicht erst kurz vor der Akkreditierung begonnen worden, sondern bereits 1993. Die Berater (Dr. H. bzw. H. P.) hätten die aufliegenden Arbeitsanweisungen zur Vorbereitung auf das Akkreditierungsverfahren bzw. die nachfolgenden Überprüfungen auf Richtigkeit, Vollständigkeit und Logik hinterfragt und Mängel aufgezeigt. Diese Kontrolle sei im Wesentlichen nicht in den Laborräumlichkeiten, sondern überwiegend in der Schweiz erfolgt. Dabei seien auch die weiteren Arbeitsschritte ausgearbeitet und vorgegeben worden. Besprechungen darüber seien im Privathaus des Beschwerdeführers durchgeführt worden. In weiterer Folge hätten dann die Berater die Arbeitsanweisungen mit den Dokumentationen stichprobenweise an Ort und Stelle überprüft. Dazu sei die Anwesenheit des Hans-Peter S. nicht notwendig gewesen. Dass man sich hierfür die "arbeitsfreie Zeit" ausgesucht habe, sei nicht ungewöhnlich, weil ansonsten der laufende Betrieb des Beschwerdeführers (mit immerhin 30 Mitarbeitern) gestört gewesen wäre.

Hinsichtlich der Jahre 1997, 1998 und 1999 erließ das Finanzamt die in der Folge gemäß 295 Abs. 1 BAO ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheide (Ausfertigungsdatum 9. Februar 2009). Soweit die Berufung die Jahre 1997 bis 1999 betrifft, richtet sie sich gemäß § 274 BAO gegen diese Bescheide. In einer gesonderten Begründung zu diesen Bescheiden führte das Finanzamt aus, der Beschwerdeführer begehre die Anerkennung von Aufwendungen für das Handbuch durch zwei Schweizer Firmen. Das Finanzamt anerkenne den Aufwand deshalb nicht, weil keine Leistungen erkennbar seien bzw. eine Nachvollziehbarkeit der Leistungen nicht möglich sei. Es existierten aufklärungsbedürftige Fragen betreffend Existenz und Aufenthalt der Rechnungsaussteller, welche im Betriebsprüfungsverfahren nicht hätten aufgeklärt werden können. Der Beschwerdeführer habe auch nach Abschluss der Betriebsprüfung keine Anstrengungen bei den "angeblich Leistenden" unternommen, um weitere Unterlagen zur Glaubhaftmachung der Leistungen vorzulegen. Auch in Beantwortung des Vorhaltes vom 27. August 2008 sei kein konkretes Vorbringen erstattet worden. Es sei vorgebracht worden, dass für die X-Management Group insbesondere Dr. H. tätig geworden sei und der gesundheitliche Zustand von Dr. H. (Schlaganfall im November 2008) keine Beantwortung von Fragen zulasse. Hinsichtlich der Jahre 1997, 1998 und 1999 erließ das Finanzamt die in der Folge gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheide (Ausfertigungsdatum 9. Februar 2009). Soweit die Berufung die Jahre 1997 bis 1999 betrifft, richtet sie sich gemäß Paragraph 274, BAO gegen diese Bescheide. In einer gesonderten Begründung zu diesen Bescheiden führte das Finanzamt aus, der Beschwerdeführer begehre die Anerkennung von Aufwendungen für das Handbuch durch zwei Schweizer Firmen. Das Finanzamt anerkenne den Aufwand deshalb nicht, weil keine Leistungen erkennbar seien bzw. eine Nachvollziehbarkeit der Leistungen nicht möglich sei. Es existierten aufklärungsbedürftige Fragen betreffend Existenz und Aufenthalt der Rechnungsaussteller, welche im Betriebsprüfungsverfahren nicht hätten aufgeklärt werden können. Der Beschwerdeführer habe auch nach Abschluss der Betriebsprüfung keine Anstrengungen bei den "angeblich Leistenden" unternommen, um weitere Unterlagen zur Glaubhaftmachung der Leistungen vorzulegen. Auch in Beantwortung des Vorhaltes vom 27. August 2008 sei kein konkretes Vorbringen erstattet worden. Es sei vorgebracht worden, dass für die X-Management Group insbesondere Dr. H. tätig geworden sei und der gesundheitliche Zustand von Dr. H. (Schlaganfall im November 2008) keine Beantwortung von Fragen zulasse.

Im Prüfungsverfahren habe der Beschwerdeführer am 10. Dezember 2002 bekannt gegeben, dass nur er Verantwortlicher für das Handbuch sei und kein Ziviltechniker vorhanden wäre, der ihn hätte unterstützen können. In der Folge habe die Prüferin Hans-Peter S. als Zeugen einvernommen, zumal sich heraus gestellt habe, dass dieser im

Handbuch als Verantwortlicher aufscheine. Wesentlicher Inhalt der Aussage von Hans-Peter S. sei gewesen, dass dieser nie von H. P. Unterlagen erhalten habe. Er habe H. P. einmal gesehen, dabei aber nicht über das Handbuch gesprochen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Jänner 2009 seien zur Frage, ob Dr. H. tatsächlich eine Leistung erbracht habe, weder konkrete Angaben gemacht noch Beweise vorgelegt worden. Zur Frage im Vorhalt, warum ein Pauschalhonorar vereinbart worden sei, habe der Beschwerdeführer auf den Zeitdruck hingewiesen. Da das Akkreditierungsgesetz aber bereits 1993 eingeführt worden sei, sei für das Finanzamt nicht ersichtlich, warum gerade Ende 1995 Zeitdruck zur Akkreditierung bestanden habe, zumal es keine Verpflichtung zur Akkreditierung gegeben habe.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei die dritte Ausgabe des Handbuches vom 30. Oktober 1997, Teil 1, vorgelegt worden. Eine akkreditierte Stelle sei - so die Auskunft des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten - verpflichtet, relevante Unterlagen zehn Jahre hindurch aufzubewahren. Hätte der Beschwerdeführer dem entsprochen (und die früheren Ausgaben des Handbuches aufbewahrt), wäre es nachvollziehbar, welche Änderungen im Handbuch vorgenommen worden seien. Eine Dokumentation der Änderungen (mit Datum) gebe es jedoch nicht.

In der Vorhaltsbeantwortung habe der Beschwerdeführer zur "Notwendigkeit der ausländischen Berater" vorgebracht, dass Berater sämtliches Know-how des Unternehmens erfahren würden und die Weitergabe dieses Wissens einen großen Schaden verursachen könnte. Für das Finanzamt sei es schon im Hinblick auf diesen Umstand sei es nicht nachvollziehbar, dass nicht sämtliche mit Daten des Beschwerdeführers befassten Personen (laut Rechnung des H. P. seien Leistungen von Dritten gekauft worden) namentlich mit ihrem Betätigungsfeld erfasst und schriftlich zur Geheimhaltung verpflichtet worden seien. Es entspreche auch nicht den üblichen Gepflogenheiten, dass die durch Berater veranlassten Änderungen (des Handbuches) nicht dokumentiert worden seien.

In einer Eingabe vom 12. Februar 2009 brachte der Beschwerdeführer sodann u.a. vor, die Begründung des Finanzamtes zu den (gemäß § 295 Abs. 1 BAO ergangenen) Einkommensteuerbescheiden vom 9. Februar 2009 lasse erkennen, dass das Finanzamt weiterhin unterstelle, die als Beweismittel vorgelegten Schriftstücke seien nicht von den angeführten Absendern ausgestellt worden. Das Finanzamt gehe weiterhin davon aus, dass die vorgelegten Beweismittel nicht auf Leistungen des H. P. und der X-Management Group bzw. des Dr. H. schließen ließen. In einer Eingabe vom 12. Februar 2009 brachte der Beschwerdeführer sodann u.a. vor, die Begründung des Finanzamtes zu den (gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO ergangenen) Einkommensteuerbescheiden vom 9. Februar 2009 lasse erkennen, dass das Finanzamt weiterhin unterstelle, die als Beweismittel vorgelegten Schriftstücke seien nicht von den angeführten Absendern ausgestellt worden. Das Finanzamt gehe weiterhin davon aus, dass die vorgelegten Beweismittel nicht auf Leistungen des H. P. und der X-Management Group bzw. des Dr. H. schließen ließen.

Dem werde entgegen gehalten: Da sowohl H. P. als auch Dr. H. im Zeitpunkt der Erbringung der Leistungen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig gewesen seien, hätten sie für Leistungen, die sie angeblich nicht erbracht hätten, Steuern zahlen müssen. Dr. H. habe sogar den Empfang des Geldes gemäß der Honorarnote vom 29. November 1997 bestätigt. Damit sei die Unterstellung von Gefälligkeitsrechnungen ad absurdum geführt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Bescheidsbegründung wird ausgeführt, die Existenz einer X-Management Group sei nicht glaubhaft gemacht worden. Die Prüferin habe festgestellt, dass an der in der Honorarnote der X-Management Group vom 27. November 1997 und im Überweisungsbeleg vom 12. Dezember 1997 über 145.000 CHF genannten Adresse in Zug, Schweiz, weder eine X-Management Group noch ein Sekretariat Dr. H. gewesen sei. Eine Klarstellung durch den Beschwerdeführer sei unterblieben. Es sei im Berufungsverfahren offen geblieben, wo der Firmensitz bzw. die Geschäftsleitung einer X-Management Group im Jahr 1997 und was ihr Geschäftsgegenstand gewesen sein solle. Die Auftragserteilung an die X-Management Group sei am 22. März 1996 erfolgt, obwohl das Akkreditierungsgesuch bereits am 21. November 1995 eingebracht worden sei. In diesem Zusammenhang habe der Beschwerdeführer in einer Eingabe vom 17. Dezember 2008 vorgebracht, dass anlässlich des Ansuchens um Akkreditierung das Handbuch nur hinsichtlich seines allgemeinen Teiles dem Bundesministerium als Akkreditierungsstelle vorgelegt worden sei, dass aber bereits damals das komplette Handbuch im Umfang von 1.000 Seiten vorhanden gewesen und unter Mitarbeit von Dr. H. erstellt worden sei. Damit werde behauptet, dass Dr. H. bereits in Bezug auf das Ansuchen um Akkreditierung vom 21. November 1995 mitgearbeitet habe, obwohl die Auftragserteilung erst am 22. März 1996 erfolgt sei. In der Eingabe

vom 18. Juni 2003 habe der Beschwerdeführer noch behauptet, die erste Version des Handbuches sei von ihm erstellt worden, erst auf Grund eines Mängelbehebungsauftrages durch das Ministerium und selbst erkannter Fehler habe man Hilfe von außen gesucht.

In der Honorarnote der X-Management Group werde die Leistung mit "Erstellung" des Handbuches angegeben. Aus einem (vom Beschwerdeführer vorgelegten) Schreiben der Frau M. vom 9. Oktober 2007 gehe wiederum hervor, der Beschwerdeführer habe 1997 die X-Management Group mit der Adaptierung des im Entwurf bereits vorhandenen Handbuches betraut. Nach Ansicht der belangten Behörde bleibe jedenfalls der genaue Inhalt der Geschäftsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer einerseits und der X-Management Group bzw. Dr. H. andererseits offen.

In der Eingabe vom 17. Dezember 2008 werde die Mitarbeit bei der Erstellung des an das Bundesministerium vorgelegten Exemplars des Handbuches behauptet, in der Stellungnahme vom 18. Juni 2003 hingegen, dass die X-Management Group dieses Handbuch erst nach bereits erfolgter Vorlage an das Ministerium überarbeitet habe.

Dr. H. habe in seinem Schreiben vom 7. Juli 2003 angegeben, das Handbuch sei grundsätzlich von den Mitarbeitern des Beschwerdeführers erstellt worden, Dr. H. und seine Mitarbeiter hätten dieses überarbeitet und an die vorbildlichen Standards der Schweizer Normen angepasst. Zur fachlichen Eignung des Dr. H., der auf dem Briefpapier als "Bücherexperte und Wirtschaftskonsulent" bezeichnet werde, sei im Schreiben vom 7. Juni 2003 angeführt, es sei ihm auf Grund der Zusammenarbeit mit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft möglich gewesen, das erforderliche Know-how für die Hilfestellung im Bereich des Qualitätsmanagements aufzubauen. Konkrete Referenzen, die ihn als Berater eines Umweltlabors befähigten, seien nicht vorgebracht worden. Im Übrigen seien die Angaben zu den konkreten Beratungsleistungen sehr allgemein gehalten. So sei einerseits von der Überarbeitung des bereits vorhandenen Handbuches die Rede, an anderer Stelle aber davon, dass die Berater an den Wochenenden die Arbeitsanweisungen stichprobenweise an Ort und Stelle überprüft hätten. Somit sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht glaubhaft gemacht worden, dass Dr. H. oder die X-Management Group tatsächlich einen geschäftlichen Betrieb als Beratungsunternehmen unterhalten hätten.

In Bezug auf das Honorar der X-Management Group habe der Beschwerdeführer eine Auftragsbestätigung vom 22. März 1996 vorgelegt, wonach für die Erstellung des Handbuches ein Maximalbetrag von 200.000 CHF vereinbart worden sei. Solcherart stelle sich die Frage, wie nun gerade das Pauschalhonorar von 145.000 CHF ermittelt worden sei, wenn doch ein Rahmen von 200.000 CHF vorgegeben gewesen sei. Das Vorliegen einer Aufstellung des Beraters über die erbrachten Leistungen oder entsprechende Aufzeichnungen des Beschwerdeführers wären hiezu zu erwarten gewesen. Der Beschwerdeführer habe aber trotz entsprechender Aufforderungen solches nicht vorgelegt. Somit sei nicht glaubhaft, dass dem Honorar eine tatsächliche Leistung zu Grunde liege.

Zu beachten sei auch, dass Hans-Peter S., Dienstnehmer des Beschwerdeführers, in die Leistungserbringung der X-Management Group "nicht unmittelbar eingebunden wurde". Ungewöhnlich sei, dass keiner der im Betrieb des Beschwerdeführers beschäftigten Arbeitnehmer von der Tätigkeit der X-Management Group Kenntnis gehabt habe. Ungewöhnlich sei auch, dass die Berater im Handbuch nicht als Ersteller aufschienen, obwohl deren Leistung zum Teil als Erstellung des Handbuches bezeichnet worden sei.

Für die belangte Behörde sei wesentlich, dass die Geschäftsbeziehungen und die Umstände der Auftragserteilung an die X-Management Group bzw. Dr. H. vom Beschwerdeführer widersprüchlich geschildert worden seien und daher nicht glaubhaft gemacht seien. Es sei nicht glaubhaft gemacht, dass dem Honorar tatsächlich eine Leistung zu Grunde gelegen sei.

Vor diesem Hintergrund gehe die belangte Behörde davon aus, dass es sich bei den vorgelegten Bestätigungen eines österreichischen Wirtschaftsprüfers und eines österreichischen Steuerberaters sowie der Zeugen Dr. H. und Hans-Peter S. um Gefälligkeitsbestätigungen handle. Die belangte Behörde treffe daher in freier Beweiswürdigung die Feststellung, dass es die Fremdleistungen des Dr. H. bzw. der X-Management Group gegenüber dem Beschwerdeführer nicht gegeben habe.

Gleiches gelte in Bezug auf die Leistungsbeziehung zu H. P. Zunächst sei offen, warum der Auftrag vom 23. Jänner 1998 zur Aktualisierung des Handbuches an eine Consulting AG gerichtet sei, obwohl behauptet werde, dass H. P. mit Wohnsitz in B. diesen Auftrag bearbeitet habe. Unklar sei weiters, warum der Auftrag vom 23. Jänner 1998 an die Consulting AG "zu Händen" Herrn H. P. gerichtet sei, wo doch H. P. - dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Eingabe vom 15. Jänner 2009 zufolge - erst am 24. November 1998 in die Consulting AG eingetreten sei. Der

Beschwerdeführer habe Willi D. als eine weitere Kontaktperson der Consulting AG genannt; tatsächlich sei dieser aber erst am 21. Oktober 1998 in die Consulting AG eingetreten. Somit stehe fest, dass die vom Beschwerdeführer als Kontaktpersonen genannten Beteiligten (H. P. sowie Willi D.) im Zeitpunkt der Auftragserteilung an die Consulting AG mit dieser Firma noch gar nichts zu tun gehabt hätten. Dennoch richte sich der Auftrag vom 23. Jänner 1998 an die AG zu Händen von H. P. in B. Dieser Umstand spreche dafür, dass das vorgelegte Schriftstück nicht authentisch sei.

Offen geblieben sei auch die Frage, wer operativ in den Jahren 1998 bis 2000 für H. P. tätig gewesen sei. H. P. sei, wie sich das aus einem von ihm verfassten E-Mail ergebe, im August 1998 nach Kanada verzogen. In diesem E-Mail habe H. P. angegeben, er sei in den Jahren 1999 bis 2002 mehrere Male für einige Zeit in der Schweiz und somit auch im Büro in B. gewesen; genauere Angaben über seine Anwesenheit in der Schweiz habe er jedoch nicht gemacht.

Zur fachlichen Kompetenz des H. P. sei im Verwaltungsverfahren eingewendet worden, dass Beraterfirmen auch freie Mitarbeiter hätten, die im Team die Arbeit erledigten. Außerdem hätte H. P. zehn Angestellte gehabt. Wer diese Mitarbeiter seien, sei nicht dargelegt worden. Bis auf Willi D., dessen Funktion im gegenständlichen Verfahren nicht habe erhell werden können, seien keine Mitarbeiter bekannt. Hinweise auf eine Anwesenheit des H. P. im Privathaus des Beschwerdeführers zu den angeblich an den Wochenenden durchgeführten Audits seien nicht vorhanden. Den diesbezüglichen Telefonnotizen über vereinbarte Audits messe die belangte Behörde keine Beweiskraft zu. Der vorgelegte Schriftverkehr des Beschwerdeführers mit dem im August 1998 nach Kanada verzogenen H. P. beschränke sich auf die Auftragserteilung an die Consulting AG und Honorarnoten des H. P.

Die Angaben des Beschwerdeführers zur geschäftlichen Betätigung der Firma, mit welcher er angeblich über mehrere Jahre hinweg sehr enge Geschäftsbeziehungen unterhalten habe, seien sehr dürftig. Im Übrigen sei lediglich pauschal behauptet worden, die Berater seien von der Schweiz angereist und die Besprechungen hätten im Privathaus des Beschwerdeführers stattgefunden. Die konkrete Angabe über die angereisten Berater und Spezialisten sei der Beschwerdeführer schuldig geblieben. Daher sei nicht glaubhaft gemacht worden, dass H. P. in den Jahren 1998 bis 2000 überhaupt einen geschäftlichen Betrieb unterhalten habe.

Die belangte Behörde habe im Vorhaltswege angefragt, ob Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen des H. P. bzw. allfällige Abrechnungsunterlagen zur Ermittlung des Beratungshonorars vorlägen. Diese Fragen habe der Beschwerdeführer nicht beantwortet.

Zur Frage, warum der im Betrieb des Beschwerdeführers für die Qualitätssicherung verantwortliche Hans-Peter S. bei der Erstellung des Handbuches durch H. P. nicht unmittelbar eingebunden worden sei, habe der Beschwerdeführer vorgebracht, es sei üblich, dass Berater nur mit dem Geschäftsführer bzw. dem Unternehmer zusammenarbeiteten. Nach Ansicht der belangten Behörde sei es aber ungewöhnlich, dass eine Beratung mit dem Namen nach nicht mehr bekannten "Spezialisten" erfolgt sein solle und keiner der im Betrieb des Beschwerdeführers beschäftigten Arbeitnehmer von deren Tätigkeit Kenntnis erlangt habe. Die angeblichen Leistungen seien als Aktualisierung des Handbuches bezeichnet worden. Es sei aber weder der genaue Umfang der Beratung fixiert worden noch eine individuelle Leistungsabstimmung auf den gegenständlichen Betrieb erkennbar. Das Vorliegen einer Leistung des H. P. an den Betrieb des Beschwerdeführers sei somit nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Die Honorarnoten (1998: 49.500 CHF, 1999: 46.900 CHF, 2000: 51.500 CHF) führten keinen konkreten Leistungsumfang an und enthielten keinen Hinweis auf Inhalt und Zeitpunkt der angeblich zu Grunde liegenden Vereinbarung. Der Beschwerdeführer habe nicht dargetan, welche konkreten Leistungen (Beraterstunden, Reisespesen) dem Honorar zu Grunde lägen. Im allgemeinen Wirtschaftsleben sei es Praxis, dass Beratertätigkeiten nach Stundensätzen abgerechnet und Reisespesen verrechnet würden. Das Vorliegen einer Aufstellung des Beraters über die erbrachten Leistungen oder entsprechende Aufzeichnungen des Beschwerdeführers wären zu erwarten gewesen.

Eine Auftragserteilung sei weder in Bezug auf H. P. noch auf eine Consulting AG glaubhaft gemacht worden. In diesem Zusammenhang vorgelegte Unterlagen werte die belangte Behörde als nicht authentisch. Somit komme ihnen keine Beweiskraft zu. Die vorgelegten Bestätigungen müssten im gegebenen Zusammenhang als Gefälligkeitsbestätigungen eingestuft werden. Die belangte Behörde nehme als erwiesen an, dass die vom Beschwerdeführer behaupteten "Fremdleistungen" nicht stattgefunden hätten.

Der Beschwerdeführer habe beantragt, dass das Finanzamt Zahlen über die Höhe der Kosten einer Akkreditierung bei österreichischen Vergleichsbetrieben erhebe und ein informierter Vertreter des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten Auskunft darüber gebe, dass nur der allgemeine Teil des Handbuches (rund 40

bis 60 Seiten) als Beilage zum Akkreditierungsgesuch vorgelegt worden sei. Diesen Beweisanträgen entspreche die belangte Behörde mangels eines hinreichend konkreten Zusammenhanges zur Frage der Fremdleistungen von Schweizer Beratungsunternehmen nicht.

Weder der im Jahr 1997 an die X-Management Group bzw. an Dr. H. geleisteten Zahlung noch den Zahlungen an H. P. in den Jahren 1998 bis 2000 lägen sohin tatsächliche Leistungen zu Grunde. Somit seien die Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

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

Der Beschwerdeführer bringt zunächst vor, im Verwaltungsverfahren habe er zwei Beweisanträge gestellt, denen die belangte Behörde nicht nachgekommen sei, wodurch Verfahrensvorschriften verletzt worden seien. Diese Anträge hätten einerseits die Erhebung durchschnittlicher Kosten einer Akkreditierung nach dem Akkreditierungsgesetz bei anderen österreichischen Betrieben betroffen. Sie hätten sich andererseits auf die Einholung der Auskunft eines informierten Vertreters des Wirtschaftsministeriums als zuständiger Akkreditierungsstelle nach dem Akkreditierungsgesetz bezogen. Diese Auskunft hätte zur Frage erteilt werden sollen, ob der Beschwerdeführer als Beilage zum Akkreditierungsgesuch vom November 1995 (zunächst) nur den allgemeinen Teil des Handbuchs vorgelegt habe.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten:

Dem Beweisantrag des Beschwerdeführers auf Erhebung der bei anderen Unternehmen für die Akkreditierung angefallenen Kosten hat die belangte Behörde zu Recht mangels Relevanz für das gegenständliche Verfahren nicht entsprochen. Die belangte Behörde ist - wie bereits das Prüfungsorgan - davon ausgegangen, dass die Erstellung des Handbuchs für die Akkreditierung von den Dienstnehmern des Beschwerdeführers und von ihm selbst erfolgt ist. Solcherart hat sie nicht unterstellt, dass keine Aufwendungen angefallen seien, sondern ist von der Überlegung ausgegangen, dass die Aufwendungen in den ohnedies geltend gemachten laufenden Betriebsausgaben (insbesondere für Personal) enthalten seien. Vor diesem Hintergrund ist nicht zu erkennen, dass die Kenntnis über die durchschnittliche Höhe von Kosten einer Akkreditierung Auswirkungen auf das gegenständliche Verfahren hätte zeitigen können.

Hinsichtlich der Bedeutung des Beweisantrages auf Einvernahme eines Vertreters des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten zur Frage, ob dem Akkreditierungsgesuch vom November 1995 bloß der allgemeine Teil des Handbuchs beigelegt gewesen sei, erläutert die Beschwerde, der spezielle Teil des Handbuchs sei zu diesem Zeitpunkt (November 1995) noch in Arbeit gewesen, bei Aufnahme des beantragten Beweises hätte sich ergeben, dass auch in den Jahren 1997 bis 2000 noch (bedeutsame) Leistungen im Zusammenhang mit dem Handbuch zu erbringen gewesen seien. Damit zeigt auch dieses Vorbringen keine Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Es ist nämlich ohnedies nicht in Streit gestanden, dass auch noch in den Jahren ab 1997 Leistungen am Handbuch erbracht worden sind. Auf die im gegenständlichen Verfahren strittige Frage, ob die Leistungen vom Beschwerdeführer und seinen Dienstnehmern erbracht worden sind oder von externen Beratern, bezieht sich der Beweisantrag nicht.

Die Beschwerde wendet sich im Weiteren gegen die Beweismwürdigung der belangten Behörde und bringt vor, der Beschwerdeführer habe im Verwaltungsverfahren dargetan, dass Dr. H. vor der Liquidation der X-Management AG Verwaltungsrat dieser Gesellschaft gewesen sei und seine Tätigkeit nach der Liquidation der Gesellschaft im Jahre 1992 unter der Bezeichnung X-Management Group weiter geführt habe. Ein solches Gebilde brauchte nicht im Schweizer Handelsregister eingetragen zu sein. Die Existenz der X-Management Group sei nachgewiesen, die Frage nach der Existenz von Dr. H. gar nicht Gegenstand des Vorhaltes der belangten Behörde gewesen.

Das Akkreditierungsverfahren sei nach dem im Jahr 1997 durchgeführten "Erstaudit" noch nicht abgeschlossen gewesen, und zwar auch nicht nach der Beendigung der Leistungserbringung durch Dr. H. Es sei nur logisch, dass der Beschwerdeführer wegen der Mangelhaftigkeit des Handbuchs im Jahr 1996 nach kompetenter Hilfe gesucht habe. Auf Anraten einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sei der Kontakt zum Unternehmen von Dr. H. aufgenommen worden.

Eine Nennung der Personen, die in der Schweiz an der Bearbeitung des Handbuchs mitgearbeitet haben, sei dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen. Es könne ihm kein Vorwurf daraus gemacht werden, dass er sie nicht kenne, zumal die Fragen der belangten Behörde erst elf Jahre nach dem tatsächlichen Durchführen des Auftrages

gestellt worden seien.

Warum das Honorar von 145.000 CHF im Widerspruch zur Auftragsbestätigung mit einem Limit von 200.000 CHF stehe, sei nicht nachvollziehbar. Der Beschwerdeführer habe im Verwaltungsverfahren dargetan, dass mit Dr. H. bzw. der X-Management Group ein Werkvertrag mit einem Pauschalhonorar auf Basis einer Rahmenvereinbarung festgelegt worden sei. Der Beschwerdeführer habe keine rechtliche Möglichkeit gehabt, die von der belangten Behörde verlangten Aufzeichnungen oder Abrechnungen beizubringen. Hans-Peter S. sei bloß Herausgeber bzw. Ansprechpartner des Handbuches gewesen. Der Herausgeber eines Fachbuches sei nicht ident mit den Autoren. Externe Berater schienen - lebensnahe - nicht in einem Handbuch auf, weil sie eben nur für den Unternehmer tätig seien und nur im Innenverhältnis dem Auftraggeber gegenüber hafteten.

Für den Beschwerdeführer sei es ohne Bedeutung gewesen, ob H. P. persönlich oder die Consulting AG den erteilten Auftrag erledige, da H. P. ohnedies Geschäftsführer dieser Gesellschaft gewesen sei. H. P. und die Consulting AG, die letztlich die Rechnungen ausgestellt habe, seien ohnedies ident.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass H. P. erst am 24. November 1998 in die Consulting AG eingetreten sei. Dieser sei aber entgegen der Annahme der belangten Behörde bereits mit 23. Dezember 1997 in die Gesellschaft eingetreten und daher im Zeitpunkt der Auftragserteilung im Schweizer Handelsregister als zeichnungsberechtigte Person eingetragen gewesen.

Die Frage der belangten Behörde, wann die konkreten Pauschalhonorare vereinbart worden seien, habe der Beschwerdeführer nach rund neun bis elf Jahren verständlicher Weise nicht mehr beantworten können. Die belangte Behörde habe erstmals im angefochtenen Bescheid und damit für den Beschwerdeführer überraschend - unter Verstoß gegen das Überraschungsverbot - dargetan, dass die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegten Unterlagen "fingierte Gefälligkeitsbestätigungen" seien. Dadurch habe der Beschwerdeführer nicht die Gelegenheit gehabt, die Aussteller der Bestätigungen als Zeugen zu beantragen.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dargetan:

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. April 2010, 2005/15/0057). Nach Paragraph 167, Absatz 2, BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 29. April 2010, 2005/15/0057).

Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass weder Dr. H. bzw. eine X-Management Group noch H. P. Leistungen an den Beschwerdeführer erbracht hat. In Bezug auf Dr. H. bzw. eine X-Management Group hat sie ihre Beweiswürdigung im Wesentlichen darauf gestützt, dass der Beschwerdeführer die behaupteten Leistungen trotz entsprechender Vorhalte nicht detailliert und nachvollziehbar beschrieben hat, unterschiedliche Angaben zur Frage gemacht hat, in welchen Zeitabschnitten die behaupteten Leistungen für das Handbuch erbracht worden sein sollen, und nicht erklärt hat, wie bei einem Honorarrahmen von 200.000 CHF das Honorar von 145.000 CHF ohne Darlegung der einzelnen erbrachten Leistungen zustande kommen kann. Zudem hat sie auf den (als ungewöhnlich eingestuft) Umstand Bedacht genommen, dass die Dienstnehmer des Beschwerdeführers keine Kenntnis von Beratungsleistungen externer Berater erlangt hatten.

In Bezug auf H. P. hat die belangte Behörde ebenfalls für entscheidend angesehen, dass die behaupteten Leistungen nicht konkret erläutert werden konnten und Hans-Peter S., der für das Handbuch zuständige Dienstnehmer des Beschwerdeführers, keine Auskunft über Leistungen des H. P. geben konnte. Im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse hat die belangte Behörde auch darauf abgestellt, dass der Auftrag vom 23. Jänner 1998 an eine Consulting AG trotz des erst späteren Eintritts von H. P. bereits zu dessen Händen gerichtet gewesen ist.

Zweifel an der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung vermag das oben dargestellte Beschwerdevorbringen nicht zu wecken. Die Überlegungen der belangten Behörde erweisen sich als schlüssig und stehen nicht in Widerspruch zu den Denkgesetzen.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Eingabe an die belangte Behörde vom 15. Jänner 2009 bekannt gegeben, H. P. sei am 24. November 1998 in die Consulting AG eingetreten. Das Beschwerdevorbringen, der Eintritt von H. P. sei bereits um ca. ein Jahr früher erfolgt, stellt daher eine für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Ohne Verfahrensvorschriften zu verletzen, durfte die belangte Behörde daher im Rahmen ihrer Beweiswürdigung auf die Besonderheiten dieses zeitlichen Ablaufes Bedacht nehmen.

Bereits im Prüfungsverfahren (vgl. Tz 9 und 10 der Niederschrift vom 29. September 2003) ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass das Handbuch im Betrieb des Beschwerdeführers erstellt worden ist und in diesem Zusammenhang keine Leistungen von Beratern aus der Schweiz an den Betrieb des Beschwerdeführers erbracht worden sind. Gerade dieser Umstand ist von Anfang an Thema des Berufungsverfahrens gewesen. Solcherart ergibt sich aus der langen Dauer des Berufungsverfahrens nichts für die Frage, ob es dem Beschwerdeführer zumutbar war, Fragen (insbesondere aus dem Vorhalt vom 27. August 2008) zu beantworten. Bereits im Prüfungsverfahren vergleiche , Tz 9 und 10 der Niederschrift vom 29. September 2003) ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass das Handbuch im Betrieb des Beschwerdeführers erstellt worden ist und in diesem Zusammenhang keine Leistungen von Beratern aus der Schweiz an den Betrieb des Beschwerdeführers erbracht worden sind. Gerade dieser Umstand ist von Anfang an Thema des Berufungsverfahrens gewesen. Solcherart ergibt sich aus der langen Dauer des Berufungsverfahrens nichts für die Frage, ob es dem Beschwerdeführer zumutbar war, Fragen (insbesondere aus dem Vorhalt vom 27. August 2008) zu beantworten.

Die belangte Behörde hat - wie bereits das Prüfungsorgan - angenommen, dass die strittigen Leistungen von Beratern aus der Schweiz an den Betrieb des Beschwerdeführers nicht erbracht worden sind. Von einem Verstoß gegen das Überraschungsverbot kann daher keine Rede sein (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2007/15/0209). Unbegründet ist auch das Vorbringen, die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer nicht vor Erlassung des angefochtenen Bescheides bekannt gegeben, dass sie bestimmten, vom Beschwerdeführer vorgelegten Urkunden keinen Glauben schenke, erstreckt sich doch die Pflicht der Abgabenbehörde zur Gewährung des Parteiengehörs gemäß § 183 Abs. 4 BAO nicht auf das Ergebnis der Beweiswürdigung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. März 1992, 86/13/0055); es besteht keine Verpflichtung, die beabsichtigte Würdigung der Beweise vor Bescheiderlassung vorzuhalten (vgl. Ritz, BAO4, § 183 Tz 7). Im Übrigen hat der Beschwerdeführer in der - nach Ergehen der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide eingebrachten - Eingabe vom 13. Februar 2009 selbst darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung nach wie vor dem sachverhaltsmäßigen Vorbringen des Beschwerdeführers nicht folge; Die belangte Behörde hat - wie bereits das Prüfungsorgan - angenommen, dass die strittigen Leistungen von Beratern aus der Schweiz an den Betrieb des Beschwerdeführers nicht erbracht worden sind. Von einem Verstoß gegen das Überraschungsverbot kann daher keine Rede sein vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2007/15/0209). Unbegründet ist auch das Vorbringen, die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer nicht vor Erlassung des angefochtenen Bescheides bekannt gegeben, dass sie bestimmten, vom Beschwerdeführer vorgelegten Urkunden keinen Glauben schenke, erstreckt sich doch die Pflicht der Abgabenbehörde zur Gewährung des Parteiengehörs gemäß Paragraph 183, Absatz 4, BAO nicht auf das Ergebnis der Beweiswürdigung vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 25. März 1992, 86/13/0055); es besteht keine Verpflichtung, die beabsichtigte Würdigung der Beweise vor Bescheiderlassung vorzuhalten vergleiche , Ritz, BAO4, Paragraph 183, Tz 7). Im Übrigen hat der Beschwerdeführer in der - nach Ergehen der gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO geänderten Einkommensteuerbescheide eingebrachten - Eingabe vom 13. Februar 2009 selbst darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung nach wie vor dem sachverhaltsmäßigen Vorbringen des Beschwerdeführers nicht folge;

dennoch hat er keine weiteren Beweisanträge gestellt.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm
der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 29. März 2012

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2009150084.X00

Im RIS seit

25.04.2012

Zuletzt aktualisiert am

19.07.2012

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at