

# TE Vwgh Erkenntnis 2010/10/28 2006/15/0326

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.10.2010

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §119 Abs1;

BAO §119;

BAO §289 Abs2;

BAO §76;

VwRallg;

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 § 119 heute
2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 119 heute
2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 289 heute
2. BAO § 289 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 289 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
4. BAO § 289 gültig von 12.08.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 143/2006
5. BAO § 289 gültig von 21.08.2003 bis 11.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
6. BAO § 289 gültig von 01.01.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
7. BAO § 289 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
8. BAO § 289 gültig von 30.12.1989 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
9. BAO § 289 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 76 heute
2. BAO § 76 gültig ab 01.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
3. BAO § 76 gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
4. BAO § 76 gültig von 01.07.2018 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
5. BAO § 76 gültig von 01.01.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

6. BAO § 76 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. BAO § 76 gültig von 14.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
8. BAO § 76 gültig von 31.12.2004 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 76 gültig von 26.06.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
10. BAO § 76 gültig von 01.01.1962 bis 25.06.2002

### **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 des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der 1. B, der 2. C und der 3. D in Innsbruck, die Erst- und Drittbeschwerdeführerin vertreten durch Dr. Cornelia Sprung, Rechtsanwältin in 6020 Innsbruck, Templstraße 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 28. Februar 2006, Zl. RV/0052-I/03, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Der nach Einbringung der Beschwerde verstorbene em. o. Univ. Prof. Dr. S (in der Folge: Beschwerdeführer) war im Streitzeitraum u. a. Rechtskonsulent der X AG. Im Zusammenhang mit der Konsulententätigkeit wurden vom Beschwerdeführer die nachstehend angeführten Honorare vereinnahmt und Subhonorare wie folgt als Betriebsausgaben geltend gemacht:

Jahr

Honorare X AG (netto)

Subhonorare

1997

2.000.000 S

1.570.414 S

1998

2.000.000 S

1.100.360 S

1999

2.200.000 S

1.806.570 S

2000

2.200.000 S

2.094.430 S

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden die an die in Liechtenstein ansässige Y Treuhand- und Verwaltungs-Anstalt (im Folgenden nur: Y Anstalt) bezahlten Subhonorare nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Unter Tz 19 des Betriebsprüfungsberichtes hielt der Prüfer dazu fest:

"Grundlage für diese Aufwendungen sind jährliche Abrechnungen der (Y Anstalt) über Rechtsauskünfte, wobei die Leistungen des Jahres 1997 am 21.12.1998, die Leistungen 1998 am 24.6.1999, die Leistungen 1999 am 3.3.2000 und die Leistungen 2000 am 24.7.2001 in Rechnung gestellt wurden. Die Geltendmachung dieser Aufwendungen erfolgt

nicht nach der Rechnungslegung (Bezahlung), sondern in derselben Abrechnungsperiode. Grund für diese Vorgangsweise ist lt. Angabe des (Beschwerdeführers) folgender Sachverhalt:

Gegen Ende des Jahres erhält der (Beschwerdeführer) von einem Mitglied des Verwaltungsrates eine telefonische Mitteilung über die Höhe des jeweiligen Leistungsanspruches der (Y Anstalt). Der (Beschwerdeführer) veranlasst bei seiner Bank jeweils noch vor Beendigung des laufenden Jahres und ohne eine Rechnung in Händen zu haben die Ausstellung eines Barschecks. Diese Scheckausstellung ist wiederum Grundlage für Geltendmachung des Aufwandes, wobei die Belastung des Bankkontos und gleichzeitige Barscheckausstellung sicherlich noch keine Ausgabe sondern nur eine Vermögensumschichtung darstellt. Die Übergabe des Schecks an einen Repräsentanten der (Y Anstalt) ist ident mit den Rechnungsdaten. An diesen Tagen reiste der (Beschwerdeführer) nach Liechtenstein und bezahlte die mit diesem Tagesdatum ausgestellten Rechnungen durch persönliche Übergabe der Barschecks, die zu diesem Zeitpunkt bereits bis zu 12 Monate alt waren. ...

Eine Besonderheit weisen auch die Rechnungen der Jahre 1997 und 1998 auf, die Textierung des Leistungsanspruches ist wortwörtlich bei diesen Eingangsrechnungen dieselbe und unterscheidet sich nur in der Rechnungshöhe. Die Rechnungen der Jahre 1999 und 2000 sind anders formuliert betreffen aber denselben Themenbereich.

In mehreren Vorhaltsbeantwortungen und auch bei der am 12.3.2002 stattgefundenen Vorbesprechung sowie anlässlich der Schlussbesprechung am 26.3.2002 bestätigte der (Beschwerdeführer), dass es für die Leistungsbeziehungen zwischen ihm und der (Y Anstalt) im Prüfungszeitraum keine wie immer gearteten Unterlagen, Aufzeichnungen oder Notizen gäbe, und auch der Umfang und das Ausmaß der zu erbringenden Leistung bloß mündlich erfolgt sei. Aufgrund der Urgezen und dem Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht gemäß § 138 BAO wurden anlässlich der Vorbesprechung 4 Bene-Ordner zur Einsichtnahme vorgelegt. In den Jahren 1995 und 1996 gibt es zumindest persönliche Notizen und einen Schriftverkehr über Kontakte mit Herrn M. (Aufsichtsrat der (Y Anstalt)), für 1997-2000 sind solche Unterlagen überhaupt nicht vorhanden. Die Weitergabe der angeblich in Auftrag gegebenen Themen erfolgte ausschließlich persönlich oder telefonisch."In mehreren Vorhaltsbeantwortungen und auch bei der am 12.3.2002 stattgefundenen Vorbesprechung sowie anlässlich der Schlussbesprechung am 26.3.2002 bestätigte der (Beschwerdeführer), dass es für die Leistungsbeziehungen zwischen ihm und der (Y Anstalt) im Prüfungszeitraum keine wie immer gearteten Unterlagen, Aufzeichnungen oder Notizen gäbe, und auch der Umfang und das Ausmaß der zu erbringenden Leistung bloß mündlich erfolgt sei. Aufgrund der Urgezen und dem Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht gemäß Paragraph 138, BAO wurden anlässlich der Vorbesprechung 4 Bene-Ordner zur Einsichtnahme vorgelegt. In den Jahren 1995 und 1996 gibt es zumindest persönliche Notizen und einen Schriftverkehr über Kontakte mit Herrn M. (Aufsichtsrat der (Y Anstalt)), für 1997-2000 sind solche Unterlagen überhaupt nicht vorhanden. Die Weitergabe der angeblich in Auftrag gegebenen Themen erfolgte ausschließlich persönlich oder telefonisch."

Der festgestellte Sachverhalt wurde vom Prüfer wie folgt beurteilt:

Der Verwaltungsgerichtshof leite aus § 138 BAO die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandsbeziehungen ab. Handle es sich um Tatumstände, die in einem Land ihre Wurzel hätten, in dem den österreichischen Abgabenbehörden zielführende Nachforschungen verwehrt seien, trete die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Verhältnis zur Ermittlungspflicht der Behörde entscheidend in den Vordergrund. Es liege vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Allein in der Behauptung, es gäbe keine Aufzeichnungen über Leistungsbeziehungen in einer Größenordnung von 6,571.774 S, könne keine erhöhte Mitwirkung erkannt werden. Der Verwaltungsgerichtshof leite aus Paragraph 138, BAO die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandsbeziehungen ab. Handle es sich um Tatumstände, die in einem Land ihre Wurzel hätten, in dem den österreichischen Abgabenbehörden zielführende Nachforschungen verwehrt seien, trete die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Verhältnis zur Ermittlungspflicht der Behörde entscheidend in den Vordergrund. Es liege vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Allein in der Behauptung, es gäbe keine Aufzeichnungen über Leistungsbeziehungen in einer Größenordnung von 6,571.774 S, könne keine erhöhte Mitwirkung erkannt werden.

Zahlungen für angebliche Rechtsberatung an ein Unternehmen mit Sitz in Liechtenstein könnten mit Rücksicht auf den Auslandsbezug des zu beurteilenden Sachverhaltes nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn ihre

betriebliche Veranlassung unzweifelhaft erwiesen sei. Der Abgabepflichtige habe daher schon aus Gründen der Beweisvorsorge darauf zu achten, Umstände, welche die geltend gemachten Beträge dem Grunde und der Höhe nach darzulegen geeignet seien, zu dokumentieren, um im Bedarfsfall die betriebliche Veranlassung der behaupteten Ausgaben gegenüber der Abgabenbehörde nachweisen zu können. Bei derart unüblichen "Gestaltungsbeziehungen" sei der Nachweis für die betriebliche Veranlassung der streitgegenständlichen Zahlungen nach Liechtenstein nicht erbracht. Die Aufwendungen für Rechtsberatung seien nicht abziehbar.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000.

Der Beschwerdeführer berief gegen die infolge der Betriebsprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide, beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat, und brachte vor, dass er die X AG seit Jahrzehnten als Konsulent betreue. Die Subhonorare an die Y Anstalt seien bei vorangegangenen Betriebsprüfungen als Betriebsausgaben anerkannt worden. Die Änderung in den Anforderungen an den Betriebsausgabennachweis sei für den Beschwerdeführer völlig überraschend gekommen. Die Finanzverwaltung habe den Beschwerdeführer anlässlich der vorangegangenen Betriebsprüfungen nicht davon in Kenntnis gesetzt, dass ab 1997 erhöhte Anforderungen hinsichtlich der "Betriebsausgabenqualität" der Honorare an die Y Anstalt gestellt würden. Die streitgegenständlichen Bescheide beruhten daher auf einer nicht vorhersehbaren Änderung der Beweiswürdigung und seien als unzulässige "Überraschungsentscheidungen" einzustufen.

Auch die von der Abgabenbehörde vorgenommene Beweiswürdigung stehe nicht im Einklang mit den Denkgesetzen und Erfahrungen des täglichen Lebens. Art und Höhe der Zahlungen an die Y Anstalt seien im Betriebsprüfungsverfahren durch Vorlage einer schriftlichen Empfangsbestätigung der Y Anstalt sowie durch Vorlage von Kopien der von der Y Anstalt eingelösten "Wechsel" bewiesen worden. Die Y Anstalt sei eine seit 1954 in Liechtenstein registrierte Treuhand- und Verwaltungsanstalt mit umfassendem Knowhow insbesondere auf den Gebieten der Finanz-, Wirtschafts- und Steuerberatung. Der Beschwerdeführer sei nach seinem angestammten Fachgebiet ein Meister der Zivilprozesslehre. In anderen Fragen seiner umfassenden Konsulententätigkeit sei er auf die Hilfe von anderen Spezialisten angewiesen. Im Verhältnis zur Y Anstalt sei der Beschwerdeführer ein gesellschaftsfremder Dritter. Eine überhöhte Honorierung der von der Y Anstalt erbrachten Leistungen sei daher auszuschließen.

Das Finanzamt legte die Berufung der belangten Behörde zur Entscheidung vor, die den Beschwerdeführer im Rahmen eines Vorhalteverfahrens zur Vorlage allfälliger noch nicht aktenkundiger Unterlagen aufforderte. Im Vorhalteverfahren wurde der Beschwerdeführer u.a. auch ersucht, bekannt zu geben, wieso ihm die in Rede stehenden Subhonorare von der Y Anstalt in Rechnung gestellt worden seien, obwohl er im Betriebsprüfungsverfahren angegeben habe, dass er von Rechtsanwalt Dr. Peter M bzw. dem Advokaturbüro M & Partner bei der Konsulententätigkeit für die X AG unterstützt worden sei.

Der Beschwerdeführer brachte im Vorhalteverfahren - in Wiederholung der Ausführungen im Betriebsprüfungsverfahren und deren teilweiser Ergänzung - auf das Wesentliche zusammengefasst vor, er habe nach seiner Ernennung zum Universitätsprofessor Nebentätigkeiten nur ausgeübt, wenn ihm die konkrete Fragestellung zugesagt und es die akademische Tätigkeit zeitlich zugelassen habe. Diesem Grundsatz folgend unterhalte er keinen normalen Bürobetrieb und kaufe erforderliches Spezialwissen im Werkvertrag zu. Büroarbeiten und das Rechnungswesen erledige er selbst. Er unterhalte ein Gehaltskonto sowie ein weiteres Konto für alle anderen Zahlungseingänge und wolle nicht, dass Geld, das ihm nicht gehöre, länger als nötig auf seinen Konten verbucht sei, weil er durch einen Blick den jeweiligen Stand seiner Liquidität wissen wolle. Zu diesem Zweck überweise er die diesbezüglichen Beträge sofort an die Berechtigten oder lasse sich - zur späteren Übergabe an die Berechtigten - Schecks ausstellen.

Bei der Konsulententätigkeit für die X AG sei angesichts der besonderen Situation nicht nur die österreichische Rechtsordnung und die österreichische Wirtschaftssituation zu berücksichtigen gewesen, sondern auch die der Nachbarstaaten, insbesondere des Fürstentums Liechtenstein. Der Beschwerdeführer habe mit der X AG ausdrücklich vereinbart, dass er keine Aufzeichnungen über Einzelleistungen und Barauslagen führen müsse, und die Zusage erhalten, dass bei der Honorierung der Konsulententätigkeit auf die erforderlichen Ausgaben für Subhonorare Bedacht genommen würde. Er sei aber mit dem Hinweis, man werde sich mit einem Endhonorar sehr großzügig zeigen, wenn es zum - ohnehin bevorstehenden - Verkauf der Aktien an der X AG komme, immer wieder ersucht

worden, die Honorarhöhe der einzelnen Jahre bescheiden zu halten. Daher habe er mit Rechtsanwalt Dr. Peter M vereinbart, dass die von Dr. Peter M bzw. dem Advokaturbüro M & Partner erbrachten Leistungen mit einem Teil der "Liquidität" abgegolten würden, die jährlich aus der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die X AG resultiere. Zudem sollte beim Verkauf von Aktien der X AG eine größere Abgeltung bezahlt werden.

Am 29. Dezember 1997, 30. Dezember 1998, 30. Dezember 1999 und 22. Dezember 2000 habe der Beschwerdeführer die Ausstellung von Barschecks zu Lasten seines Bankkontos veranlasst, nachdem er zuvor eine Einigung über das betreffende Honorar mit Dr. Peter M erzielt habe. Mit Dr. Peter M sei zudem vereinbart worden, dass der Beschwerdeführer den jeweiligen Scheck bei seinem nächsten Aufenthalt in Vaduz mitbringe und von der Y Anstalt, die Dr. Peter M bzw. dem Advokaturbüro M & Partner zugehöre, eine Honorarnote und eine Bestätigung der Scheckübernahme erhalte.

Von der belangten Behörde wurde die Berufung - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - abgewiesen. Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides wird - nach wörtlicher Wiedergabe der Honorarnoten der Y Anstalt für die Jahre 1995 bis 2000, einer ausführlichen Darlegung der Zahlungsvorgänge und der Wiedergabe einschlägiger Gesetzesstellen - ausgeführt, die strittigen Honorare seien laut Beschwerdeführer für Leistungen des Advokaturbüros M & Partner bezahlt worden, das den Beschwerdeführer bei der Konsulententätigkeit für die X AG unterstützt habe. Es stehe außer Streit, dass es sich bei M & Partner um eine renommierte Anwaltskanzlei handle. Der Beschwerdeführer habe auch seine Tätigkeit für die X AG nachvollziehbar dargelegt, "bei deren Ausübung er Rechtsauskünfte, insbesondere zu den Gestaltungsmöglichkeiten im Bereich des liechtensteinischen Stiftungs- und Gesellschaftsrechts, aber auch Auskünfte in Wirtschaftsfragen eingeholt habe". Die vorgelegten Honorarnoten, Schecks und Empfangsbestätigungen reichten aber als Beweis dafür, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum Beratungsleistungen gegen Entgelt bezogen habe, nicht aus.

Unterlagen, die über Gegenstand, Umfang und Zeitpunkt (Zeitraum) der Leistungen des Advokaturbüros M & Partner Aufschluss geben könnten, lägen nicht vor. Die vorgelegten Honorarnoten enthielten nur allgemein gehaltene Auflistungen von Themenbereichen ohne jegliche Zeitangabe, wobei die Honorarnoten vom 14. Dezember 1995, 21. Dezember 1998 und 31. August 1999 in der Auflistung der Themenbereiche wörtlich übereinstimmten und sich die Leistungsbeschreibung in der Honorarnote vom 3. März 2000 auch in jener vom 24. Juli 2001 finde. In den Honorarnoten werde nicht einmal angeführt, für welchen Leistungszeitraum die Rechnungslegung erfolge. Dass Leistungen des Advokaturbüros M & Partner abgerechnet würden, sei aus den Honorarnoten ebenfalls nicht ersichtlich. Die Y Anstalt stehe zwar dem Advokaturbüro M & Partner nahe, sei aber als juristische Person rechtlich selbständig.

Dass der Beschwerdeführer in den Honorarnoten an die X AG keine Einzelleistungen anführe und jeweils Pauschalbeträge in Rechnung stelle, sei unbeachtlich, weil ein Abgabepflichtiger in Bezug auf ausländische Subhonorare von sich aus dafür zu sorgen habe, dass er gegenüber der österreichischen Abgabenbehörde die behaupteten Leistungen des ausländischen Geschäftspartners vollständig dokumentieren könne. Die Vorsorge für Unterlagen (welcher Art auch immer), die Gegenstand und Umfang bezogener Leistungen sowie den Leistungszeitraum dokumentierten, überschreite auch dann nicht die Grenzen des Zumutbaren, wenn im Rahmen einer dauernden Geschäftsbeziehung vielfältige Fragestellungen in komplexen Themenbereichen behandelt würden.

Dass es Kontakte zwischen dem Beschwerdeführer und dem Advokaturbüro M & Partner gegeben habe, gehe aus Reiseaufzeichnungen des Beschwerdeführers und vorliegendem Schriftverkehr hervor. Der Schriftverkehr enthalte aber keine Hinweise dafür, dass das Advokaturbüro M & Partner gegenüber dem Beschwerdeführer Beratungsleistungen gegen Entgelt erbracht habe und dokumentiere nur einen regen rechtswissenschaftlichen Gedankenaustausch zwischen dem Beschwerdeführer als Universitätsprofessor und dem Advokaturbüro. In der mündlichen Verhandlung habe der Beschwerdeführer zum vorliegenden Schriftverkehr erklärt, "er habe nie behauptet, dass dieser Schriftverkehr Beweis darüber erbringe, was er konkret an Informationen für die (X AG) benötigt habe". Zudem habe er ein Konvolut von Unterlagen betreffend eine außerhalb des Streitzeitraumes gelegene Aufsichtsratssitzung der X AG vorgelegt. Die Themen dieser Aufsichtsratssitzung seien durch die Tagesordnung dokumentiert, über die nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers zuvor stattgefunden Besprechung mit Dr. Peter M sei jedoch "lediglich ein (undatiertes) Handzettel mit einigen Schlagwörtern ('Novellierung Stiftungsrecht'; 'Spaltung', 'Börsegang') vorhanden".

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, mit Dr. Peter M sei vereinbart worden, dass die Subhonorare in einer Relation zu den vom Beschwerdeführer selbst erzielten Honoraren stehen müssten und eine größere Abgeltung erfolge, wenn Aktien der X AG verkauft würden, sei nicht verständlich, weil die X AG ohnehin zugesagt habe, bei der Honorierung der Konsulententätigkeit auf erforderliche Ausgaben für Subhonorare Bedacht zu nehmen und die ausbezahlten Subhonorare in keiner erkennbaren Relation zu den Honoraren des Beschwerdeführers stünden. Im Übrigen sei es ungewöhnlich, die Höhe des Honorars für Auskünfte in Rechts- und Wirtschaftsfragen von der Liquidität des Auftraggebers abhängig zu machen. Es entspreche auch nicht den Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben, gegen Jahresende ein Honorar zu vereinbaren und dieses erst Monate später anlässlich der Bezahlung in Rechnung zu stellen. Die Bezahlung mit Schecks die bereits Monate vor der Übergabe angekauft worden seien, sei ebenfalls nicht üblich.

In Würdigung der aufgezeigten Umstände, halte es die belangte Behörde nicht für erwiesen, dass es sich bei den Zahlungen des Beschwerdeführers an die Y Anstalt um Honorarzahungen für Beratungsleistungen des Advokaturbüros M & Partner und damit um Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 handle. In Würdigung der aufgezeigten Umstände, halte es die belangte Behörde nicht für erwiesen, dass es sich bei den Zahlungen des Beschwerdeführers an die Y Anstalt um Honorarzahungen für Beratungsleistungen des Advokaturbüros M & Partner und damit um Betriebsausgaben im Sinne des Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988 handle.

Die Abgabenbehörde sei, ungeachtet des Umstandes, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, verpflichtet, von einer als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179). Ein Vollzugsspielraum sei im Beschwerdefall nicht gegeben. Mit dem Einwand, der Beschwerdeführer habe nach dem Ergebnis der Vorbetriebsprüfung keinen Handlungsbedarf in Bezug auf die Dokumentation seiner Geschäftsbeziehungen gesehen bzw. es habe hierfür keine "Vorgaben" des Finanzamtes gegeben, werde auch kein durch ein Verhalten der Abgabenbehörde verursachter Vertrauensschaden aufgezeigt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 29. September 2006, B 773/06, abgelehnt und diese dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzte Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht, und es liegt an diesem, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen (so bereits die hg. Erkenntnisse vom 8. April 1970, 1415/68, und vom 27. Jänner 1972, 1671/70). Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1974, 1527/72, vom 12. September 1978, 1511/75, vom 24. Februar 1982, 0837/80, vom 24. November 1987, 86/14/0098, und vom 25. Mai 1993, 93/14/0019). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht, und es liegt an diesem, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen (so bereits die hg. Erkenntnisse vom 8. April 1970, 1415/68, und vom 27. Jänner 1972, 1671/70). Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann (vergleiche, z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1974, 1527/72, vom 12. September 1978, 1511/75, vom 24. Februar 1982, 0837/80, vom 24. November 1987, 86/14/0098, und vom 25. Mai 1993, 93/14/0019).

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof insofern zugänglich,

als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. September 2002, 96/14/0145). Die Beweiswürdigung der belangten Behörde ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 24. September 2002, 96/14/0145).

Die Beschwerde rügt die Mangelhaftigkeit des Verfahrens wegen Befangenheit eines für das Finanzamt tätigen Prüfungsorgans und vertritt die Auffassung, dieser Verfahrensfehler sei im Verfahren vor der belangten Behörde nicht sanierbar.

Dieses Vorbringen zeigt schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, ihre Anschauung sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäss den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen, wobei die Abweisung einer Berufung als unbegründet so zu werten ist, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (vgl. die bei Ritz, BAO3, § 289 Tz 47 wiedergegebene Judikatur). Dem Rechtsbestand gehört folglich nur die Rechtsmittelentscheidung an. Die allfällige Befangenheit von Organen der Abgabenbehörde erster Instanz ist im Hinblick auf § 289 Abs. 2 BAO für die Rechtmäßigkeit der Berufungsentscheidung unbeachtlich (vgl. Ritz, BAO3, § 76 Tz 16 mit Hinweis auf die Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts). Dieses Vorbringen zeigt schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß Paragraph 289, Absatz 2, BAO berechtigt ist, ihre Anschauung sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäss den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen, wobei die Abweisung einer Berufung als unbegründet so zu werten ist, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt vergleiche , die bei Ritz, BAO3, Paragraph 289, Tz 47 wiedergegebene Judikatur). Dem Rechtsbestand gehört folglich nur die Rechtsmittelentscheidung an. Die allfällige Befangenheit von Organen der Abgabenbehörde erster Instanz ist im Hinblick auf Paragraph 289, Absatz 2, BAO für die Rechtmäßigkeit der Berufungsentscheidung unbeachtlich vergleiche , Ritz, BAO3, Paragraph 76, Tz 16 mit Hinweis auf die Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts).

Die Beschwerde rügt weiters, dass die Gründe für die Nichtanerkennung der strittigen Zahlungen nicht stichhältig seien. Das Advokaturbüro M & Partner sei ein renommiertes Advokaturbüro mit dem Tätigkeitsschwerpunkt Wirtschaftsrecht und stelle in Bezug auf den Beschwerdeführer einen fremden Dritten im steuerlichen Sinn dar. Die Zahlungsflüsse seien lückenlos nachgewiesen und Rückflüsse an den Beschwerdeführer nicht erfolgt. Ein Beweisergebnis dahin, dass der Beschwerdeführer die Konsulententätigkeit für die X AG auch ohne Rückgriff auf die Dienste des Advokaturbüros M & Partner hätte sachgerecht ausüben können, gebe es nicht. Dass es im Fürstentum Liechtenstein auch Briefkastenfirmen gebe, berechtige nicht zur Annahme, dass Liechtenstein ein Land der Briefkästen sei. Maßgeblich sei auch und gerade unter wirtschaftlichem Aspekt der zur Beurteilung anstehende Sachverhalt. Auch die Zahlungsabwicklung sei nur auf den ersten Blick ungewöhnlich. Der Beschwerdeführer habe ausführlich die dafür maßgeblichen Umstände dargelegt.

Auch mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Die belangte Behörde stellte - von der Beschwerde unwidersprochen - fest, dass für den gesamten Streitzeitraum keine Unterlagen vorlägen, die Aufschluss über Gegenstand, Umfang und Zeitpunkt (Zeitraum) der Leistungen des Advokaturbüros M & Partner geben könnten. Die vorgelegten Honorarnoten stimmten teilweise wörtlich überein und enthielten nur allgemein gehaltene Auflistungen von Themenbereichen. Der für die Beratungsleistungen erforderliche Zeitaufwand und der Zeitraum, für den die Rechnungslegung erfolgt sei, gehe aus den Honorarnoten ebenso wenig hervor, wie der Umstand, dass Leistungen des Advokaturbüros M & Partner abgerechnet würden. Dass es Kontakte mit dem Advokaturbüro M & Partner gegeben habe, sei aus Reisekostenabrechnungen des Beschwerdeführers und dem im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Schriftverkehr ableitbar. Der Schriftverkehr dokumentiere aber nur einen

regen rechtswissenschaftlichen Gedankenaustausch zwischen dem Beschwerdeführer als Universitätsprofessor und dem Advokaturbüro und enthalte keine Hinweise dafür, dass das Advokaturbüro gegenüber dem Beschwerdeführer Beratungsleistungen gegen Entgelt erbracht habe. In Würdigung der aufgezeigten Umstände hielt es die belangte Behörde nicht für erwiesen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Zahlungen um Honorarzahlungen für Beratungsleistungen des Advokaturbüros M & Partner handle, was auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken stößt, weil der Vertragsgegenstand, der den Zahlungen nach Liechtenstein vorgeblich zugrunde lag, in der Erbringung schwer fassbarer Beratungsleistungen besteht, die nur im Falle einer besonders exakten Leistungsbeschreibung hätten anerkannt werden dürfen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, 99/14/0100). Die Vorlage wenig bis gar nicht aussagekräftiger Rechnungen und der dazugehörigen Zahlungsbelege reicht für die Anerkennung derartiger Zahlungen als Betriebsausgabe jedenfalls nicht aus. Dazu kommt, dass auch die mit dem Advokaturbüro M & Partner vorgeblich getroffene Honorarvereinbarung und die festgestellten Zahlungsmodalitäten - wie von der belangten Behörde zutreffend erkannt - gleich in mehrfacher Hinsicht ungewöhnlich und die diesbezüglichen Angaben des Beschwerdeführers in sich widersprüchlich sind. Die belangte Behörde stellte - von der Beschwerde unwidersprochen - fest, dass für den gesamten Streitzeitraum keine Unterlagen vorlägen, die Aufschluss über Gegenstand, Umfang und Zeitpunkt (Zeitraum) der Leistungen des Advokaturbüros M & Partner geben könnten. Die vorgelegten Honorarnoten stimmten teilweise wörtlich überein und enthielten nur allgemein gehaltene Auflistungen von Themenbereichen. Der für die Beratungsleistungen erforderliche Zeitaufwand und der Zeitraum, für den die Rechnungslegung erfolgt sei, gehe aus den Honorarnoten ebenso wenig hervor, wie der Umstand, dass Leistungen des Advokaturbüros M & Partner abgerechnet würden. Dass es Kontakte mit dem Advokaturbüro M & Partner gegeben habe, sei aus Reisekostenabrechnungen des Beschwerdeführers und dem im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Schriftverkehr ableitbar. Der Schriftverkehr dokumentiere aber nur einen regen rechtswissenschaftlichen Gedankenaustausch zwischen dem Beschwerdeführer als Universitätsprofessor und dem Advokaturbüro und enthalte keine Hinweise dafür, dass das Advokaturbüro gegenüber dem Beschwerdeführer Beratungsleistungen gegen Entgelt erbracht habe. In Würdigung der aufgezeigten Umstände hielt es die belangte Behörde nicht für erwiesen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Zahlungen um Honorarzahlungen für Beratungsleistungen des Advokaturbüros M & Partner handle, was auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken stößt, weil der Vertragsgegenstand, der den Zahlungen nach Liechtenstein vorgeblich zugrunde lag, in der Erbringung schwer fassbarer Beratungsleistungen besteht, die nur im Falle einer besonders exakten Leistungsbeschreibung hätten anerkannt werden dürfen (vergleiche, z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, 99/14/0100). Die Vorlage wenig bis gar nicht aussagekräftiger Rechnungen und der dazugehörigen Zahlungsbelege reicht für die Anerkennung derartiger Zahlungen als Betriebsausgabe jedenfalls nicht aus. Dazu kommt, dass auch die mit dem Advokaturbüro M & Partner vorgeblich getroffene Honorarvereinbarung und die festgestellten Zahlungsmodalitäten - wie von der belangten Behörde zutreffend erkannt - gleich in mehrfacher Hinsicht ungewöhnlich und die diesbezüglichen Angaben des Beschwerdeführers in sich widersprüchlich sind.

Das Vorbringen, die Geschäftsbeziehung mit dem Advokaturbüro M & Partner sei das zentrale Thema der Vorbetriebsprüfung gewesen und die belangte Behörde habe gegen das Überraschungsverbot verstoßen indem sie die Anforderungen an den Betriebsausgabennachweis nachträglich verschärft habe, führt die Beschwerde nicht zum Erfolg, weil der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertritt, dass bei Geschäftsbeziehungen zu in Steueroasen angesiedelten Gesellschaften eine besonders strenge Prüfung geboten ist und Abgabepflichtige für diesen Fall von Anbeginn dafür sorgen müssen, dass sie den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren können (vgl. z.B. die zitierten hg. Erkenntnisse vom 19. März 1974, 1527/72, vom 12. September 1978, 1511/75, vom 24. Februar 1982, 0837/80, vom 24. November 1987, 86/14/0098, und vom 25. Mai 1993, 93/14/0019). Das Vorbringen, die Geschäftsbeziehung mit dem Advokaturbüro M & Partner sei das zentrale Thema der Vorbetriebsprüfung gewesen und die belangte Behörde habe gegen das Überraschungsverbot verstoßen indem sie die Anforderungen an den Betriebsausgabennachweis nachträglich verschärft habe, führt die Beschwerde nicht zum Erfolg, weil der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertritt, dass bei Geschäftsbeziehungen zu in Steueroasen angesiedelten Gesellschaften eine besonders strenge Prüfung geboten ist und Abgabepflichtige für diesen Fall von Anbeginn dafür sorgen müssen, dass sie den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im

Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren können vergleiche , z.B. die zitierten hg. Erkenntnisse vom 19. März 1974, 1527/72, vom 12. September 1978, 1511/75, vom 24. Februar 1982, 0837/80, vom 24. November 1987, 86/14/0098, und vom 25. Mai 1993, 93/14/0019).

Soweit die Beschwerde schließlich vermeint, der Beschwerdeführer habe Spezialwissen zugekauft und die dafür aufgewendeten Beträge an die X AG weiterverrechnet, weshalb die Konsulententätigkeit zwangsläufig zu Verlusten führe, wenn die in den Honoraren der X AG enthaltenen Subhonorare für Leistungen des Advokaturbüros M & Partner nicht als Betriebsausgabe anerkannt würden (Liebhaberei), und, dass die Honorare an das Advokaturbüro M & Partner auch einnahmenseitig nicht in Ansatz gebracht werden dürften, wenn sie keine Berücksichtigung als Betriebsausgaben fänden, ist ihr zu entgegnen, dass die belangte Behörde den Bezug der behaupteten Beratungsleistungen und die Weiterverrechnung dafür aufgewendeter Subhonorare nicht als erwiesen angenommen hat. Soweit die Beschwerde schließlich vermeint, der Beschwerdeführer habe Spezialwissen zugekauft und die dafür aufgewendeten Beträge an die X AG weiterverrechnet, weshalb die Konsulententätigkeit zwangsläufig zu Verlusten führe, wenn die in den Honoraren der römisch zehn AG enthaltenen Subhonorare für Leistungen des Advokaturbüros M & Partner nicht als Betriebsausgabe anerkannt würden (Liebhaberei), und, dass die Honorare an das Advokaturbüro M & Partner auch einnahmenseitig nicht in Ansatz gebracht werden dürften, wenn sie keine Berücksichtigung als Betriebsausgaben fänden, ist ihr zu entgegnen, dass die belangte Behörde den Bezug der behaupteten Beratungsleistungen und die Weiterverrechnung dafür aufgewendeter Subhonorare nicht als erwiesen angenommen hat.

Ausgehend von der von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellung, wonach Dr. Peter M bzw. das Advokaturbüro M & Partner im Streitzeitraum gegenüber dem Beschwerdeführer keine Leistungen erbracht hat, erweist sich die rechtliche Folgerung, dass die Honorarzahlungen nicht durch den Betrieb des Beschwerdeführers veranlasst sind, als frei von Rechtsirrtum.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 28. Oktober 2010

#### **Schlagworte**

Verwaltungsrecht Internationales Rechtsbeziehungen zum Ausland VwRallg12

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2010:2006150326.X00

#### **Im RIS seit**

25.11.2010

#### **Zuletzt aktualisiert am**

14.03.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)