

TE Vwgh Erkenntnis 2005/12/14 2001/13/0281

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 14.12.2005

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
19/05 Menschenrechte;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §135;
BAO §270;
B-VG Art83 Abs2;
MRK Art6 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2001/13/0282

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerden der d GmbH in W, vertreten durch Dr. Peter Schilling, Wirtschaftsprüfer in 1040 Wien, Wohllebengasse 13, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat XI) vom 3. Oktober 2001, Zlen. RV/251- 11/03/99, RV/367-11/03/98, RV/249-11/03/99 und RV/250-11/03/99, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und Sachbescheide Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991 bis 1993, Sachbescheide Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1994, Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 und 1996 sowie Festsetzung von Verspätungszuschlägen (hg. Zl. 2001/13/0281), und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 1. Oktober 2001, Zl. RV/252-11/03/99, betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1996 (hg. Zl. 2001/13/0282), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 763,80 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der - zu einem Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 30. September bilanzierenden - beschwerdeführenden Partei handelt es sich um eine Wirtschaftsprüfungs- und Treuhandgesellschaft, die nach den Ausführungen im zur hg. Zl. 2001/13/0281 angefochtenen Bescheid (im Folgenden: erstangefochtener Bescheid) mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Mai 1974 gegründet wurde und deren Anteile sich im Eigentum des Geschäftsführers Dr. S. (75 %) und seiner Ehefrau (25 %) befinden.

Die angefochtenen Bescheide ergingen auf der Grundlage einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, die den Zeitraum der Jahre 1991 bis 1996 umfasste. Zu diesem Prüfungsverfahren wird im erstangefochtenen Bescheid eingangs festgehalten, wie den Prüfungsunterlagen und dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei, habe sich das Verfahren insofern als schwierig und langwierig erwiesen, als zu den terminisierten Fragenvorhalten immer wieder Fristverlängerungsansuchen eingebracht worden und die Vorhalte trotz gewährter Fristen letztlich teilweise bzw. gänzlich unbeantwortet geblieben seien. Zur selben Zeit sei auch eine Betriebsprüfung bei der E. GmbH durchgeführt worden, die sich zu 100 % im Eigentum der Beschwerdeführerin befinde und ausschließlich an diese Beratungsleistungen erbracht habe. Auf den Seiten 3 bis 18 des erstangefochtenen Bescheides wird der Ablauf des Verwaltungsverfahrens wiedergegeben, wobei die belangte Behörde Punkt für Punkt die jeweils strittigen Fragenkomplexe und das Vorbringen der Beschwerdeführerin darstellt.

Im Erwägungsteil des erstangefochtenen Bescheides werden zur Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1991 bis 1993 die im Verfahren neu hervorgekommenen Tatsachen (formelle und materielle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen) angeführt. Die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe hätten auch zu nicht unbeträchtlichen Steuernachforderungen geführt. Wenn die Beschwerdeführerin in der Berufung die "Verfassungswidrigkeit des gesamten Systems der Wiederaufnahme des Verfahrens" behaupte, sei darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde von der Verfassungskonformität der anzuwendenden Bestimmungen auszugehen habe. Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren sei daher abzuweisen gewesen.

Soweit in der Berufung eine mangelhafte bzw. das Fehlen einer Bescheidbegründung der Abgabenbescheide erster Instanz vorgebracht werde, sei - so die belangte Behörde weiter in der Begründung des erstangefochtenen Bescheides -, abgesehen davon, dass ein solcher Begründungsmangel jedenfalls im Berufungsverfahren sanierbar sei, darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin unbestritten den Prüfungsbericht erhalten habe, sodass von einem grundsätzlichen Fehlen einer Bescheidbegründung schon deshalb nicht gesprochen werden könne. Die festgestellten Tatsachen und die Wege der Sachverhaltsermittlung seien im Bericht der Betriebsprüfung klar und übersichtlich gegliedert dargestellt. Sämtliche als offenkundig angesehenen Tatsachen seien der Beschwerdeführerin im Zuge des Prüfungsverfahrens im Sinne des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme sei gegeben worden. Jede Einzelfeststellung beruhe auf der Sachverhaltsfeststellung, den dazugehörigen Beweismitteln (beispielsweise Sachverhaltsangaben der Beschwerdeführerin oder ihres steuerlichen Vertreters in Besprechungen und Vorhaltsbeantwortungen), der rechtlichen Würdigung und einer Darstellung der betragsmäßigen Auswirkung hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen. Der von der Betriebsprüfung als erwiesen angenommene Sachverhalt sei begründet und nachvollziehbar dargestellt und entspreche auch den Erfordernissen einer schlüssigen Bescheidbegründung nach § 93 BAO.

Unter dem Titel "Sachverhalt und Vorbringen der Bw. zu den Feststellungen der Betriebsprüfung" wird im erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, entsprechend dem von der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhalt (Tz. 20 des Prüfungsberichtes) sei davon auszugehen, dass die Bücher und die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin nicht den Vorschriften des § 131 BAO genügten. Abgesehen davon, dass die Steuererklärungen für die Jahre 1991 bis 1993 verspätet eingereicht worden seien, entsprächen die in den Umsatzsteuererklärungen dieser Jahre angegebenen Erlöse auch nicht den Daten der Gewinn- und Verlustrechnungen. Dies gelte auch für die für das Jahr 1994 bisher nur vorläufig eingereichten Steuererklärungen. Für 1995 und 1996 seien weder Steuererklärungen noch Jahresabschlüsse abgegeben worden (es lägen lediglich Saldenbilanzen vor). Die Richtigkeit der auf den vorgelegten Konten durchgeführten Buchungen sei nicht gegeben, weil z. B. Umbuchungen durchgeführt worden seien, die nicht nachvollziehbar seien und auch seitens der Beschwerdeführerin nicht hätten aufgeklärt werden können. Auch seien die durch die Beschwerdeführerin für den gesamten Prüfungszeitraum vorgelegten Buchhaltungsunterlagen unvollständig. Es fehlten beispielsweise Grundaufzeichnungen in Form der Leistungsverzeichnisse, um die durch die Beschwerdeführerin an ihre Kunden erbrachten Leistungen nachzuweisen. Auch seien nicht sämtliche Ausgangsrechnungen vorgelegt worden. Die Rechnungen wiesen zum Teil weder eine Nummerierung noch die Angabe

eines Leistungszeitraumes auf. Die Aufsaldierung verschiedener aktiver und passiver Verrechnungskonten sei durch die Beschwerdeführerin unbegründet geblieben. Wegen der festgestellten Mängel sei auch die Ermittlung der jährlichen Erlöse bzw. der Nachvollzug der verbuchten Zahlungen nicht möglich. Auf Grund der schwer wiegenden Mängel im gesamten Prüfungszeitraum sei jedenfalls die Schätzungsberechtigung gegeben gewesen. Die großteils allgemein gehaltenen Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Berufungsschrift und der Stellungnahme zu den einzelnen durch die Betriebsprüfung festgestellten Punkten, hätten in keiner Weise zur Klärung von Umsatzdifferenzen, Umbuchungsvorgängen usw. beigetragen. Ziel jeder Schätzung bleibe jedoch die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätten. Daher sei - abweichend von der Ermittlungsmethode der Betriebsprüfung - seitens der belangten Behörde in Anlehnung an die im Berufungsverfahren vorgelegten Berechnungen der Beschwerdeführerin die Umsatzermittlung "mittels Debitorenprobe (unter Berücksichtigung von Anzahlungen, sämtlichen Forderungsausfällen etc.)" durchgeführt worden. Dabei hätten sich für die Jahre 1991, 1992 und 1996 nur geringfügige Abweichungen zu den Ist-Umsätzen lt. Beschwerdeführerin ergeben. Die sich in den Jahren 1993 bis 1995 ergebenden Abweichungen zu den von der Beschwerdeführerin angegebenen Ist-Umsätzen resultierten aus umsatzsteuerlich bisher nicht erfassten (über Verrechnungskonten abgewickelten) Zahlungen der Kanzlei Dr. S. (1993 rd. 4 Mio., 1994 4,5 Mio. und 1995 5,18 Mio. S). Die Berechnungen seien der Beschwerdeführerin im Zuge der Berufungsverhandlung zur Kenntnis gebracht und von dieser, nach einer Korrektur für das Jahr 1993, als richtig anerkannt worden. Die im Schätzungswege auf Basis einer Debitorenprobe ermittelten Umsätze seien der nachfolgenden Berechnung zu entnehmen, wobei die Beträge die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer darstellten. Nach der entsprechenden Darstellung der Umsatzsteuer und Vorsteuerbeträge wird sodann im erstangefochtenen Bescheid festgehalten, den Berufungen hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1991 bis 1996 sei deshalb teilweise stattzugeben gewesen.

In der Folge beschäftigte sich die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid mit verschiedenen - im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht mehr strittigen - Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes, in denen sie der Berufung - vor allem wegen des in der Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringens - Folge gab. Hinsichtlich "Verdeckte Ausschüttung - generell" hielt die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid fest, dass diesbezüglich (Tz. 42 bis 44 des Betriebsprüfungsberichtes) der Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. S. in der mündlichen Berufungsverhandlung erklärt habe, die Kapitalertragsteuer persönlich - als Gläubiger - zu übernehmen und die verdeckten Ausschüttungen daher "von den reinen Ausschüttungsbeträgen vorzunehmen" seien.

Zu "Tz. 42 - Bezogene Leistung von Fa. E. GmbH" wird im erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, nach den Feststellungen durch die Betriebsprüfung seien Eingangsrechnungen der E. GmbH auf dem Konto "bezogene Leistungen" in den Jahren 1992 und 1993 jeweils auf Grund von Umbuchungen per 30. September doppelt erfasst worden. Dadurch seien sowohl der Aufwand erhöht (und damit das Einkommen der Beschwerdeführerin geschmälert) als auch die Vorsteuer doppelt beansprucht worden. In der Folge sei diese (scheinbar gegenüber der E. GmbH bestehende) erhöhte Verbindlichkeit zum 30. September 1993 auf das Verrechnungskonto "Kanzlei Dr. S." umgebucht worden. Die auf diesem Konto bestehende Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber der Kanzlei Dr. S. bzw. Dr. S. sei dadurch in Höhe von insgesamt 3.112.368 S vermindert worden. In dieser Vorgangsweise habe die Betriebsprüfung die Gewährung eines Vermögensvorteiles an den Gesellschafter-Geschäftsführer in Form einer verdeckten Ausschüttung gesehen. Die Beschwerdeführerin habe in einer Ergänzung zur Berufung und in der mündlichen Berufungsverhandlung dahingehend argumentiert, dass es sich dabei lediglich um Fehlbuchungen gehandelt habe, ohne dafür jedoch "irgendwelche Nachweise vorzulegen". Im Rahmen der Berufungsverhandlung habe die Beschwerdeführerin außer Streit gestellt, dass das Einkommen der Jahre 1992 und 1993 um jeweils 1.556.184 S (inklusive Umsatzsteuer) zu erhöhen sei. Diese Beträge seien daher jedenfalls den jeweiligen Jahreseinkommen außerbilanzmäßig hinzuzurechnen. Die Hinzurechnungen erfolgten allerdings nicht unter dem Titel "Korrektur einer Fehlbuchung", sondern unter dem Titel "verdeckte Ausschüttung". Dies habe, da ein dem Gesellschafter gewährter Vermögensvorteil zu Grunde liege, auch zur Folge, dass für 1993 Kapitalertragsteuer festzusetzen sei (diese Kapitalertragsteuer führe in den Wirtschaftsjahren 1992 und 1993 aber zu keiner betragsmäßigen Änderung des Einkommens der Beschwerdeführerin). Der Vermögensvorteil ergebe sich daraus, dass eine Forderung der Beschwerdeführerin, die tatsächlich auf Grund von Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers bestanden habe, durch Umbuchung einer auf der doppelten Verbuchung von Eingangsrechnungen beruhenden (somit nicht realen) Verbindlichkeit im Jahr 1993 in nicht unbeachtlicher Höhe (nämlich von mehr als 3 Mio. S) gekürzt worden sei. Die Forderung habe sich damit als getilgt dargestellt, sodass es zu keinen Rückzahlungen der getätigten Entnahmen

gekommen und somit dieses Vermögen der Beschwerdeführerin entzogen worden sei. Dem Argument der Beschwerdeführerin, es habe sich lediglich um Fehlbuchungen gehandelt, sei zunächst entgegenzuhalten, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um ein Wirtschaftstreuhandunternehmen handle, bei dem in Bezug auf die ordnungsgemäße Erstellung von Buchhaltungen und Jahresabschlüssen ein strenger Maßstab anzulegen sei. Für das buchmäßige (aber nicht tatsächliche) Entstehen dieser Verbindlichkeit seien "pro Jahr 4 Buchungen auf Basis von je 2 Umbuchungen nötig" gewesen. Es sei unglaublich, dass mehrere "Fehlbuchungen" mit hohen Beträgen (noch dazu in zwei unterschiedlichen Abrechnungszeiträumen) bei Vorliegen der gebotenen Überwachungspflicht bei der Erstellung der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung nicht auffielen und korrigiert würden. Die Bilanzen für die Jahre 1992 und 1993 seien allerdings mit diesen falschen Daten erstellt und dem Finanzamt vorgelegt worden. Im Jahr 1993 seien nicht nur die falschen Umbuchungen hinsichtlich des Aufwandes unberichtigt geblieben, sondern es sei noch zusätzlich die "künstliche" Verbindlichkeit umgebucht und mit einer Forderung aufgerechnet worden. Selbst wenn die Verbindlichkeit zu Recht bestanden hätte, wäre keine Rechtsgrundlage für eine derartige Aufrechnung vorhanden. Es entspreche nicht den Gepflogenheiten (noch dazu bei einem Betrag in dieser Höhe), die Aufrechnung dieser Verbindlichkeit mit einer (damit nicht im Zusammenhang stehenden) gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer bestehenden Forderung auf Grund einer Entscheidung eines Dienstnehmers vorzunehmen. Es sei davon auszugehen, dass die Veranlassung dazu von einem befugten Entscheidungsträger und mit Kenntnis des Geschäftsführers getroffen worden sei. Weiters sei auch darauf zu schließen, dass eine Umbuchung in der genannten Höhe, die das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers betroffen und eine schuldbefreiende Wirkung gehabt habe, nicht ohne dessen Wissen und Wollen erfolgt sei. Auch die Umstände, dass im gesamten Prüfungsverfahren keine Erklärung für diese Vorgangsweise abgegeben worden und auch bis dato keine Korrektur dieser "Fehlbuchungen" erfolgt sei, sprächen gegen das Vorliegen von "Fehlbuchungen" und gegen unbeabsichtigtes Vorgehen. Sämtliche der belangten Behörde vorgelegte Unterlagen bauten auf den aus den Jahren 1992 und 1993 resultierenden falschen Buchhaltungsgrundlagen auf. Der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung sei auf Grund des Sachverhaltes gegeben und dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Vermögensvorteil erwachsen. Das objektive Tatbild sei durch die Minderung des Einkommens der Beschwerdeführerin erfüllt und die subjektive Tatseite durch die beschriebene Vorgangsweise des Geschäftsführers, der auch gleichzeitig Gesellschafter sei, gegeben.

Zum "Antrag auf Erhöhung der Wertberichtigung zu Kundenforderung" enthält der erstangefochtene Bescheid die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin am Ende der mündlichen Berufungsverhandlung den Antrag gestellt habe, die Wertberichtigung zu Kundenforderungen für die Jahre 1991 bis 1994 um je 500.000 S und für die Jahre 1995 und 1996 um je 1,500.000 S (insgesamt bis 1996 um 4,5 Mio. S) zu erhöhen. Unter Pauschalwertberichtigungen - so die weiteren Ausführungen im erstangefochtenen Bescheid - seien solche Wertberichtigungen zu verstehen, die einem allgemeinen Forderungsrisiko Rechnung trügen. Solche Wertberichtigungen seien seit dem Steuerreformgesetz 1993 für Forderungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 1993 enden, nicht mehr zulässig.

Einzelwertberichtigungen seien steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestünden, die einzelnen Forderungen zuzurechnen seien. Es müssten somit Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen sei, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen würden. Die Beschwerdeführerin habe zu ihrem Antrag lediglich eine Auflistung "Wertberichtigungsbedarf 1994 bis 1996" (bestehend aus zwei Seiten) vorgelegt, in der Kundenkonten (lediglich mit Kontonummern) und deren jeweiliger Saldo zum Jahresende ausgewiesen seien. Einer in der Liste angeführten Erläuterung sei zu entnehmen, dass mit dem Ausfall der Forderungen z.B. wegen Konkurses, Vergleichs oder Prozesses zu rechnen sei. Für 1996 sei der Liste beispielsweise rechnerisch ein Gesamtsaldo von 11,1 Mio. S als Wertberichtigungsbedarf zu entnehmen. Stelle man diesen Saldo dem Saldo der Forderungen aus der Saldenbilanz 1996 gegenüber, würde dies bedeuten, dass mehr als 60 % der gesamten Forderungen dieses Jahres als "dubios" zu betrachten wären. Weiters sei anzuführen, dass Beträge in Höhe von rd. 3 Mio. S in den Jahren 1997 bis 2000 "ausgebucht" worden seien. Davon beträfen rd. 2,8 Mio. S allein das Jahr 1997. Eine Verifizierung all dieser Beträge sei mangels Unterlagen nicht möglich. Weitere Unterlagen, die den Wertberichtigungsbedarf per Bilanzstichtag 1991, 1992 und 1993 nachwiesen, die aufgelisteten Salden in Bezug auf eine Zuordnung zu konkreten Rechnungen erläuterten oder Ausführungen enthielten, wann das konkrete Ereignis (z.B. der Konkurs) eingetreten sei, seien nicht vorgelegt worden. Es könne "nicht grundsätzlich davon ausgegangen werden", dass schon im Jahr des Entstehens der Forderung mit deren Ausfall zu rechnen sei, was aber z.B. für 1996 auf Grund der Auflistung angenommen werden müsste. Wie den Ausführungen zu den Tz. 32 und 33 zu entnehmen sei, sei durch die Beschwerdeführerin der konkrete Nachweis für die lt. Saldenbilanz bestehende Wertberichtigung der

Jahre 1994 bis 1996 mittels Unterlagen erst in der Berufungsverhandlung erbracht worden. Es seien daher Wertberichtigungen für 1994 und 1995 in Höhe von 4,5 Mio. S und für 1996 in Höhe von 5,1 Mio. S anerkannt worden. Die weiteren "pauschal" beantragten Erhöhungen seien mangels konkreter Nachweise als unzulässig zu beurteilen.

Zur "Festsetzung von Verspätungszuschlägen" wird im erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, auf Grund der Nichtabgabe der Steuererklärungen für die Jahre 1991 bis 1993 seien die Bemessungsgrundlagen durch das Finanzamt ursprünglich im Schätzungswege zu ermitteln und die Abgaben entsprechend festzusetzen gewesen. Für 1991 seien erst im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens am 1. Juli 1994 die Erklärungen samt den Jahresabschlüssen abgegeben worden. Die Erklärungen und Jahresabschlüsse für die Jahre 1992 und 1993 seien erst am Beginn des Betriebsprüfungsverfahrens im Juli bzw. September 1995 beigebracht worden. Für 1995 und 1996 seien bisher nur Saldenbilanzen, jedoch keine Jahresabschlüsse, Gewinn- und Verlustrechnungen oder Steuererklärungen abgegeben worden. Trotz mehrmaligen Verlängerungen der Einreichfristen für die Jahre 1991 bis 1993 habe die Beschwerdeführerin diese nicht eingehalten. Zur Begründung habe sie nur jeweils allgemein auf die Arbeitsüberlastung in der Kanzlei sowie organisatorische Probleme mit den Mitarbeitern hingewiesen. Die Verspätung könne damit keinesfalls als entschuldbar betrachtet werden. Auch der Umstand, dass die Erklärungen für 1991 bis 1993 erst nach erfolgtem Schätzungsverfahren vorgelegt worden seien, schließe jede Entschuldbarkeit aus. Zudem sei die Höhe des durch die verspätete bzw. gar nicht erfolgte Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils als nicht unbeträchtlich zu beurteilen. Die infolge der Wiederaufnahme der Verfahren bzw. des Ergehens der endgültigen Abgabenbescheide durchgeführte Festsetzung der Verspätungszuschläge zur Umsatzsteuer 1991, 1992, 1995 und 1996, Körperschaftsteuer 1991 bis 1993, 1995 und 1996 sowie Gewerbesteuer 1991 bis 1993 sei unter Berücksichtigung der Kriterien für die Ermessensübung zu Recht erfolgt. Von der Beschwerdeführerin seien in der Berufungsschrift keine Argumente zum Sachverhalt vorgebracht worden, die zu einer anderen Beurteilung hätten führen können, sondern es sei "nur grundsätzlich gegen die Festsetzung der Verspätungszuschläge berufen" worden. Der im Zuge der Ermessensübung festgesetzte Prozentsatz für die Ermittlung des Verspätungszuschlages im Ausmaß von 10 % sei jeweils nur auf die entsprechenden Nachforderungsbeträge anzuwenden, sodass sich durch die Änderung der festgesetzten Abgabenbeträge durch den erstangefochtenen Bescheid eine teilweise stattgebende Berufungserledigung ergebe.

Mit dem zur hg. Zl. 2001/13/0282 angefochtenen Bescheid (im Folgenden: zweitangefochtener Bescheid) sprach die belangte Behörde über die Berufung der Beschwerdeführerin betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1996 dahingehend ab, dass der Berufung teilweise Folge gegeben wurde. Streitpunkt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bildet dazu - ebenso wie zum erstangefochtenen Bescheid - die zu Tz. 42 des Betriebsprüfungsberichtes ("Bezogene Leistung von Fa. E. GmbH") festgestellte verdeckte Ausschüttung, die im zweitangefochtenen Bescheid im Wesentlichen gleich lautend wie im erstangefochtenen Bescheid begründet wird. Dem - trotz mehrmaligen, auch schriftlichen Hinterfragens - im gesamten Prüfungsverfahren (Zeitraum Mai 1995 bis Mai 1998) nicht vorgebrachten, sondern erstmals im Berufungsverfahren geltend gemachten Argument der "Fehlbuchung" könne nicht gefolgt werden. Durch die Erklärung des Gesellschafter-Geschäftsführers Dr. S., die Kapitalertragsteuer selbst zu tragen, liege aus diesem Titel keine weitere verdeckte Ausschüttung vor. Die Bemessung der Kapitalertragsteuer erfolge daher von den Ausschüttungsbeträgen mit den jeweiligen Steuersätzen nach § 95 EStG 1988.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen des persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Die Beschwerdeführerin behauptet zum erstangefochtenen Bescheid eine Unzuständigkeit der belangten Behörde und begründet dies damit, dass es bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hinsichtlich der Zusammensetzung der Berufungssenate keine feste Geschäftsverteilung gebe und die Beisitzer "wohl aus einer Liste, aber daraus willkürlich einberufen werden".

Zu diesem Vorbringen ist zu sagen, dass das Recht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter im Bereich der Verwaltung auf die zuständige staatliche Behörde als solche bezogen ist. Es garantiert nicht das Einschreiten bestimmter Organwalter oder eine bestimmte Zusammensetzung der Berufungssenate und erfordert solcherart auch keine "feste Geschäftsverteilung" (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 8. Juni 1999, B 1148/98, Slg. Nr. 15496). Daraus ergibt sich auch, dass es sich im gegebenen Zusammenhang nicht um die Frage der Zuständigkeit der belangten Behörde handelt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, 98/15/0215). Eine

Unzuständigkeit der belangten Behörde zeigt die Beschwerde somit mit ihrem auch nur allgemein gehaltenen Vorbringen betreffend "willkürliche" Einberufung der Senatsmitglieder (Beisitzer) nicht auf.

Zur in der Beschwerde enthaltenen Anregung, der Verwaltungsgerichtshof möge beim Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften der BAO über die Wiederaufnahme des Verfahrens beantragen, ist zunächst auf die diesbezüglich ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Verfassungskonformität dieser Bestimmungen zu verweisen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 5. März 1988, B 70/87, Slg.Nr. 11635). Soweit die Beschwerde in diesem Zusammenhang (ausschließlich) einen Verstoß gegen § 1 des Rechts-Überleitungsgesetzes, StGBI 1945/6, ins Treffen führt (die Wiederaufnahmevorschriften hätten nämlich ihren Hintergrund im nationalsozialistischen Gedankengut), geht dies schon deshalb ins Leere, weil die mit 1. Jänner 1962 in Kraft getretenen Bestimmungen der BAO, BGBl 1961/194, jedenfalls vom Anwendungsbereich des angesprochenen Rechts-Überleitungsgesetzes nicht erfasst sein konnten.

Soweit in der gegen den erstinstanzlichen Bescheid gerichteten Beschwerde eine "mangelhafte bzw. fehlende Bescheidebegründung" gerügt wird, ist diese Kritik einerseits anhand des Bescheidinhaltes (in dem sich die belangte Behörde eingehend mit den einzelnen Streitpunkten auseinandergesetzt und auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin jeweils gewürdigt hat) nicht nachvollziehbar. Andererseits wird durch weitgehend im Allgemeinen bleibende Verfahrensrügen noch nicht deren Relevanz aufgezeigt (dass allfällige Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Rahmen der Berufungsentscheidung saniert werden können, hat die belangte Behörde im Übrigen zutreffend im erstangefochtenen Bescheid angemerkt).

Zur Umsatzermittlung mittels "Debitorenprobe" hat die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, dass sie die Umsatzermittlung in Anlehnung an die im Berufungsverfahren vorgelegten Berechnungen der Beschwerdeführerin vorgenommen habe. Abweichungen zu den Ist-Umsätzen der Beschwerdeführerin der Jahre 1993 bis 1995 resultierten aus bisher nicht erfassten Zahlungen der Kanzlei Dr. S. Die Berechnungen seien der Beschwerdeführerin im Zuge der Berufungsverhandlung zur Kenntnis gebracht und von dieser, nach einer Korrektur für das Jahr 1993, als richtig anerkannt worden. Warum es demgegenüber dem Vertreter der Beschwerdeführerin lt. dem Beschwerdevorbringen verwehrt gewesen sein sollte, die Debitorenprobe zu überprüfen und zu korrigieren, macht die Beschwerde nicht einsichtig. Soweit die Beschwerde zudem die Festsetzung der Umsatzsteuer 1993 nur dahingehend bekämpft, dass der Umsatzsteuerbescheid 1993 wegen "Falschberechnung nicht stimmt", wird allein durch diese Behauptung, die in keiner Weise konkretisiert, noch keine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides zur Darstellung gebracht.

Die belangte Behörde hat sich im erstangefochtenen Bescheid mit einem erst in der Berufungsverhandlung gestellten Antrag auf Erhöhung der Wertberichtigung zu Kundenforderungen auseinandergesetzt und u.a. ausgeführt, dass für einen Wertberichtigungsbedarf zu den Bilanzstichtagen 1991, 1992 und 1993 kein konkreter Nachweis erbracht worden sei. Abgesehen davon, dass das Beschwerdevorbringen, wonach die im erstangefochtenen Bescheid geforderten Unterlagen deshalb nicht hätten beigebracht werden können, weil es sich um Forderungen gehandelt habe, deren konkrete Rechnungen zu spät ausgestellt worden seien, sodass sie verjährt seien, im verwaltungsgerichtlichen Verfahren dem Neuerungsverbot nach § 41 Abs. 1 VwGG unterliegt, wird auch in der Beschwerde insgesamt nicht dargetan, anhand welcher konkreter Anhaltspunkte die strittigen Wertberichtigungen hätten gerechtfertigt werden können.

Dass angesichts der Jahre hindurch praktizierten verspäteten (oder auch überhaupt unterlassenen) Abgabe der Steuererklärungen eine ins Treffen geführte Arbeitsüberlastung der Kanzlei der Beschwerdeführerin diese nicht im Hinblick auf die vorgeschriebenen Verspätungszuschläge nach § 135 BAO entschuldigen konnte, hat die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid zutreffend festgestellt. Daran kann auch das Beschwerdevorbringen nichts ändern, wonach versucht worden sei, durch die Abgabe von "Erklärungen für Klienten vorzugsweise Honorareinkommen zu erzielen, wobei dann naturgemäß die eigenen Erklärungen hintanstehen müssen".

Sowohl im erst- als auch im zweitangefochtenen Bescheid wurde in Bezug auf unstrittig zu Unrecht vorgenommene doppelte Verbuchungen von Eingangsrechnungen der E. GmbH in den Jahren 1992 und 1993 eine weitere Umbuchung zum 30. September 1993 auf das Verrechnungskonto "Kanzlei Dr. S.", wodurch eine Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber Dr. S. vermindert wurde, als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. S im Jahr 1993 gewertet. Dem (trotz bereits im Prüfungsverfahren erfolgten Hinterfragens) erstmals im Berufungsverfahren

erstatteten Vorbringen der Beschwerdeführerin, es habe sich bei der Umbuchung im Jahr 1993 um eine auf einem Irrtum beruhende Fehlbuchung gehandelt, wurde in den angefochtenen Bescheiden kein Glauben geschenkt. Bei der in den angefochtenen Bescheiden näher dargestellten Beweiswürdigung stützten sich die belangten Behörden u. a. auf die Eigenschaft der Beschwerdeführerin als Wirtschaftstreuhandunternehmen, von dem grundsätzlich eine ordnungsgemäße Erstellung des Rechnungswesens erwartet werden könne, auf das mehrmalige Vorliegen behaupteter "Fehlbuchungen" in verschiedenen Abrechnungszeiträumen und in beträchtlicher - auch die Einbindung des Gesellschafter-Geschäftsführers in die strittigen Buchungsvorgänge nahe legender - Betragshöhe sowie auf eine bis dato nicht erfolgte Korrektur der "Fehlbuchung". Diese Beweiswürdigung, die entgegen dem Beschwerdevorbringen in den angefochtenen Bescheiden auch "logisch nachvollziehbar" dargestellt ist, ist nicht als unschlüssig zu erkennen. Eine derartige Unschlüssigkeit lässt sich auch nicht aus dem nur unbestimmten Beschwerdevorbringen, wonach etwa die "eigenen Angelegenheiten" immer "nur zwischendurch" (und damit fehleranfällig) erledigt würden (während "bei Arbeiten für Klienten eine besondere Sorgfalt und Kontrolle angewandt" werde), ableiten.

Die Beschwerden waren daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 14. Dezember 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130281.X00

Im RIS seit

23.01.2006

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at