jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/10/24 2001/13/0237

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.10.2005

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §163;
BAO §167 Abs2;
BAO §184;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
EStG 1988 §4 Abs4;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2001/13/0259

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 des Dr. FH in W, vertreten durch Dr. Christian Hauser, Rechtsanwalt in 1090 Wien, Prechtlgasse 9, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) 1. vom 14. August 2001, Zl. RV/164-15/05/98, betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 1986 bis 1988 (hg. Zl. 2001/13/0237), sowie 2. vom 18. September 2001, Zl. RV/321-15/05/96, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1993 (hg. Zl. 2001/13/0259), zu Recht erkannt:

Spruch

Der zur hg. Zl. 2001/13/0237 angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, der zur hg. Zl. 2001/13/0259 angefochtene Bescheid wird wegen Rechtwidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 2.345,76 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist praktischer Arzt. Nach dem Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung vom 9. August 1990 stellte der Prüfer in den Jahren 1986 bis 1988 auf Grund einer Vermögensdeckungsrechnung Unterdeckungen

von (zunächst) 1986 S 922.744,--, 1987 S 1,060.700,-- und 1988 S 1,434.519,-- fest. Nach den näheren Ausführungen hiezu in der Tz 9 des Betriebsprüfungsberichtes sei vom Beschwerdeführer versucht worden, diese Differenz aufzuklären. Folgende Beträge seien allerdings von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden:

1986

1987

1988

2.)

Kunst M.

290.000,-

3.)

Goldmünzen

375.000,-

4.)

§ 4 (6)

30.000,-

30.000,-

30.000,-

7.)

Sparbuch

400.000,-

8.)

Verkauf Kunst

130.000,-

9.)

Verkauf Einrichtung

326.000,-

10.)

Kunst Deutschland

330.000,-

11.)

G. Büromöbel

160.534,-

16.)

Karenzgeld

30.000,-

17.)

Pension K.

182.000,-

182.000,-

182.000,-

19.)

U 12/88

134.000,-

20.)

Änderung Lebenshaltung

150.000,-

150.000,-

150.000,-

Unterdeckung lt. Bp.

464.744,-

729.771,-

1,151.297,-

Zurechnung lt. Bp.

465.000,-

730.000,-

1,150.000,-

Nach Tz 10 des Prüfungsberichtes vom 9. August 1990 wurden auch Verrechnungsbeträge gegenüber der A. und der M. GmbH (deren Geschäftsanteile zu 100 % im Eigentum des Beschwerdeführers bzw. zu 99,6 % im Eigentum seiner

Ehefrau gestanden seien) nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil die diesbezüglichen Leistungen nicht konkret beschrieben worden seien, ein Fremdvergleich in den meisten Fällen nicht möglich und vom Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung kein Nachweis darüber erbracht worden sei, wie das Entgelt für die angeführten Leistungen ermittelt worden sei (für "Blumenbetreuung" sei jedoch ein Betrag von 20.000 S jährlich ebenso zu berücksichtigen gewesen wie eine AfA für Geräte betreffend "Fernruf und Praxisklimatisierung").

Die gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Abgabenbescheide erhobene Berufung des Beschwerdeführers blieb erfolglos. Der diesbezügliche Berufungsbescheid vom 3. Mai 1995, Zl. 15-91/1226/05 (im Folgenden: Vorbescheid), wurde vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft und führte zu dem hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 95/13/0282 und 0283 (im Folgenden: Vorerkenntnis). Mit diesem Erkenntnis wurde der Vorbescheid hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1986 bis 1988 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Vorerkenntnis kritisierte der Verwaltungsgerichtshof zur "Vermögensdeckungsrechnung" wesentliche Begründungslücken und teilweise nur kursorische Ausführungen (den Anforderungen an die Begründung eines Abgabenbescheides in Hinblick auf eine ordnungsgemäße Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung werde der Vorbescheid nicht gerecht). Zur "Nichtanerkennung bestimmter Betriebsausgaben 1988" im Zusammenhang mit der "Verrechnung" mit der A. GmbH und der M. GmbH vermochte der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis die von der belangten Behörde vorgenommene Beurteilung, wonach die strittigen Beträge nicht gewinnmindernd bei der Arztpraxis des Beschwerdeführers zu berücksichtigen seien, (vor dem Hintergrund der damaligen Bescheid- und Beschwerdeausführungen) nicht als unschlüssig zu erkennen.

Mit dem zur hg. Zl. 2001/13/0237 angefochtenen Bescheid (im Folgenden: erstangefochtener Bescheid) gab die belangte Behörde der Berufung betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 1986 bis 1988 im fortgesetzten Verfahren teilweise Folge. Zur "Gewinnermittlung" führte sie aus, auf Grund der festgestellten Vermögensunterdeckung hätten die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung gemäß § 163 BAO nicht für sich. Sie seien daher der Abgabenerhebung nicht zu Grunde zu legen. Zu den Punkten 2., 8. und 10. (jeweils Verkauf von Kunstgegenständen) könne nicht widerlegt werden, dass der Beschwerdeführer die von ihm angegebenen Kunstgegenstände tatsächlich verkauft habe und die ihm dafür zugeflossenen Geldmittel zur Verfügung gestanden seien. Die entsprechenden Beträge seien daher bei der Berechnung der Unterdeckung in Abzug zu bringen. Zu den "Goldmünzen Pkt. 3." sei allerdings weder der Ein- noch der Verkauf nachgewiesen worden. Die Goldmünzen seien auch nicht in der Vermögensteuererklärung angeführt worden (was der Beschwerdeführer auch nicht bestritten habe). Dies lasse darauf schließen, dass die Goldmünzen "überhaupt nie zum Vermögen des Bw gehört haben und er folglich diese auch nicht verkauft haben kann". Der entsprechende Geldfluss sei nicht nachgewiesen worden bzw. sei "auch aufgrund der obigen Ausführungen nicht glaubhaft". Selbst wenn man zum "Sparbuch Pkt. 7." den Berufungsausführungen folgend annehme, dass "Sparbuch und Kredit zum 1. Jänner 1986 vorhanden waren, kann das Sparbuch nicht als Geldfluss gewertet werden, da nach eigenen Angaben des Bw das Guthaben dieses Sparbuches zur Rückzahlung des Kredits verwendet wurde, sodass die Geldmittel zur Deckung der Lebenshaltungskosten nicht zur Verfügung standen". Betreffend Punkt 9. liege hinsichtlich des Verkaufes der Einrichtung nur eine "Gefälligkeitsbestätigung" des Ing. B. vor (anlässlich einer Befragung habe dieser angegeben, dass mit Ausnahme des "Mahagoniwohnzimmers" keine Einrichtungsgegenstände vorgewiesen werden könnten, die Stickereien und Stühle weiterverkauft und die "Teppichbrücken" unauffindbar verräumt seien). Die Angaben zur Bezahlung des Kaufpreises durch Ing. B. seien unglaubwürdig, weil es unwahrscheinlich sei, dass dieser 150.000 S zu Hause in der Handkassa aufbewahrt gehabt habe. Auch sei es nicht verständlich, dass zur Bezahlung von Einrichtungsgegenständen, "die nicht gebraucht werden, da diese weiterveräußert wurden", eine Sammlung von Silbermünzen im Wert von 50.000 S hingegeben worden wäre. Hinsichtlich Software habe Ing. B. keine Angaben machen können und es sei unwahrscheinlich, dass "jemand Software im Wert von S 60.000,00 kauft, ohne Angaben hierüber machen zu können". Betreffend "Büromöbel Gattin Pkt. 11" sei festzuhalten, dass diese Möbel in der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1987 nicht angeführt worden seien. Es habe auch nicht nachgewiesen werden können, dass diese Büromöbel tatsächlich angeschafft worden seien. Der Umstand, dass der Ankauf der Möbel in der Buchhaltung der A. GmbH erfasst sei, lasse keinen Rückschluss auf den Anschaffungszeitpunkt zu. Wenn diese Möbel "tatsächlich angeschafft wurden, kann diese Anschaffung nur nach dem 1. Jänner 1987 erfolgt sein, sodass einem eventuellen Veräußerungserlös die Anschaffungskosten gegenüberstehen und somit der Verkaufserlös zur Deckung der Lebenshaltungskosten nicht zur Verfügung stand." Zur "Änderung der Lebenshaltung Pkt. 20" seien die

vom Beschwerdeführer angegebenen Lebenshaltungskosten von jährlich 250.000 S in keiner Weise dokumentiert. Als Grundlage für die Schätzung hätten die vom Österreichischen Statistischen Zentralamt herausgegebenen Konsumerhebungen 1984 gedient, wobei sich diesbezüglich ein Durchschnittswert von 391.000 S ergeben habe. Berücksichtige man "all diese Umstände", seien auf Grund der speziellen Lebenssituation des Beschwerdeführers (6 Kinder, sehr großes Wohnhaus) Lebenshaltungskosten in Höhe von 400.000 S "realistischer" als solche von 250.000 S. Hinzuweisen sei auch auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer einerseits ausführe, dass für Privatfahrten keine Autos zur Verfügung stünden, andererseits aber angebe, sowohl ihm als auch seiner Ehefrau seien für Privatfahrten eigene Pkw zur Verfügung gestanden. Insgesamt hätten sich somit drei Fahrzeuge im Besitz der Familie des Beschwerdeführers befunden. Zu den Punkten "U 12/88 Pkt. 19" und "§ 4 Abs. 6 Pkt. 4" sei entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung dem Vorbringen des Beschwerdeführers zu folgen und in diesen beiden Punkten die Unterdeckung entsprechend zu vermindern. Die Pension der Schwiegermutter (Pkt. 17.) habe lt. Angaben des Beschwerdeführers in den Streitjahren 182.000 S betragen. Da die Schwiegermutter an den Beschwerdeführer 40.000 S an Miete bezahlt habe, die seitens der Betriebsprüfung anerkannt worden sei, verblieben somit 142.000 S. Da die Schwiegermutter bei den Lebenshaltungskosten der Familie des Beschwerdeführers nicht berücksichtigt worden sei, müssten ihre Lebenshaltungskosten gesondert berechnet werden. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass die Schwiegermutter zur Deckung ihrer Lebenshaltungskosten 5.000 S monatlich bzw. 60.000 S jährlich benötigt habe. Somit verblieben 82.000 S jährlich, die die Schwiegermutter der Familie des Beschwerdeführers habe zur Verfügung stellen können, wodurch die Unterdeckung weiter vermindert werde. Die im Ergebnis verbleibende Unterdeckung lt. Vermögensdeckungsrechnung rechtfertige die Annahme, es lägen nicht erklärte Einkünfte aus der Arztpraxis vor. Die nicht erklärten Einkünfte könnten durchaus von Privatpatienten stammen, weil der Beschwerdeführer selbst angebe, dass er auch in der Vorsorgemedizin tätig sei und immer wieder "prominente Patienten, deren Namen er aber nicht nennen könne, behandle. Diesen Feststellungen der BP hat der Bw nicht widersprochen".

Zur "Verrechnung mit A. GmbH und M. GmbH" wird im erstangefochtenen Bescheid unter "Fremdvergleich" darauf hingewiesen, der Beschwerdeführer gebe selbst an, dass lt. Kostenvoranschlägen anderer Unternehmen höhere Kosten verrechnet worden seien. Daraus könne ersehen werden, dass die Leistungsverrechnung nicht fremdüblich sei. Die Verrechnung geringerer Kosten sei nur wegen des Naheverhältnisses des Beschwerdeführers zu den beiden Gesellschaften zu erklären. Hinsichtlich "Bewertung der geistigen Leistung des Bw" wird im erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, sämtliche vom Beschwerdeführer durchgeführten Arbeiten seien "von jedem praktischen Arzt zu bewältigen". Zur Bewältigung des in der Praxis anfallenden Verwaltungsaufwandes bediene sich der Beschwerdeführer eines EDV-Systems. Der Beschwerdeführer habe dieses System im Rahmen der beiden Gesellschaften entwickelt. Durch den Umstand, dass er die beiden Gesellschaften selbst betreibe, würden seine eigenen Leistungen in Geldwerte gefasst und von den Gesellschaften in Rechnung gestellt. Eine Abgrenzung zwischen geistiger Leistung und Materialaufwand sei nicht möglich. Darüber hinaus falle der Materialaufwand beim Gewerbebetrieb und nicht beim Einzelunternehmen des Beschwerdeführers an. Die Leistungen des Personals würden durch besonders hohe Personalkosten beim Einzelunternehmen abgedeckt. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers seien diese Leistungen auch nicht deswegen anzuerkennen, weil, "gebe es die beiden GesmbH nicht, der Aufwand jedenfalls beim Einzelunternehmen angefallen wäre".

Im Bericht vom 1. März 1996 über eine beim Beschwerdeführer für den Zeitraum 1989 bis 1993 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung ist unter Tz. 19 betreffend "Verrechnung mit A. und M. GmbH" festgehalten, zwischen dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers und den beiden Gesellschaften seien im Prüfungszeitraum - im Prüfungsbericht näher aufgelistete - Beträge verrechnet worden. Wie bei der "Vor-Bp" seien die Leistungen von der Steuerberatungskanzlei beschrieben worden. Der Beschwerdeführer habe es sich zur Aufgabe gemacht, ein System zu entwickeln, das es einem praktischen Arzt ermögliche, sämtliche Daten für die Patientenbetreuung oder Administration gegenüber den Krankenkassen auf Abruf bereit zu haben. Dazu und zum Vertrieb dieses Systems bediene sich der Beschwerdeführer der beiden Gesellschaften. Diese Tätigkeit stehe jedoch in keinem Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit. Der Großteil der angeführten Kosten betreffe Leistungen für die Entwicklung und Aufrechterhaltung eines EDV-Systems. Da von der Betriebsprüfung keinerlei mit der ärztlichen Tätigkeit im Zusammenhang stehende betriebliche Veranlassung für diese Kosten erkannt werden könne, stellten diese keine Betriebsausgaben dar (lt. Tz. 13 des Prüfungsberichtes erfolgte in den Jahren 1989 bis 1993 auch eine entsprechende Kürzung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge). Unter Tz. 20 des Prüfungsberichtes wird betreffend "KFZ-Kosten" ausgeführt, vom Beschwerdeführer sei im Prüfungszeitraum "ein Kleinbus bis zu 100 % betrieblich genutzt erklärt"

worden. Da keine überwiegende betriebliche Nutzung dieses Kleinbusses gegeben sei, könnten die auf den Kleinbus entfallenden Kfz-Kosten nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Ein Vorsteuerabzug sei ebenfalls nicht möglich. Im Privatvermögen des Beschwerdeführers befinde sich seit März 1990 ein zweiter Pkw. Für dieses Fahrzeug seien keine Kosten als Betriebsausgaben erklärt worden. Für vereinzelte Krankentransporte mit dem Kleinbus sowie für die Fahrten Wohnung - Ordination mit den beiden Fahrzeugen würden von der Betriebsprüfung jährlich 7.000 km als betrieblich gefahren (mit dem amtlichen Kilometergeld) angesetzt.

Mit Schriftsatz vom 29. Mai 1996 erhob der Beschwerdeführer gegen die nach Maßgabe des Prüfungsberichtes ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1989 bis 1993 Berufung. Zur Begründung wurde im Wesentlichen auf die Berufung vom 30. November 1990 gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1986 bis 1988 ("Pkt. 2 der Begründung") verwiesen und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. September 2001 legte der Beschwerdeführer einen Schriftsatz vor, in dem auch Anträge zur Einvernahme von Patienten enthalten waren. Lt. der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers u.a. vor, dass die Verrechnungen mit den anführten Gesellschaften zwar nicht als fremdüblich angesehen werden könnten, eine Schätzung der Aufwendungen als Betriebsausgaben aber erfolgen sollte.

In dem anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung beigebrachten Schriftsatz wird ausgeführt, zur Behauptung der Betriebsprüfung, der Beschwerdeführer habe es sich zur Aufgabe gemacht, ein System zu entwickeln, das es dem praktischen Arzt ermögliche, sämtliche Daten der Patientenbetreuung auf Abruf bereitzuhalten, sei auf die Vorhaltsbeantwortung vom 5. Februar 1990 zu verweisen, in der die Gründe der EDV-Organisation dargelegt worden seien (vor allem sei ein EDVgestütztes Dokumentationssystem notwendig gewesen, um Vorhalten der Gebietskrankenkasse betreffend die ärztlichen Leistungen des Beschwerdeführers entgegentreten zu können). Der Beschwerdeführer habe auch nicht behauptet, dass die EDV-Leistungen ärztliche Tätigkeiten darstellten, sie hätten jedoch der ärztlichen Tätigkeit sowie der kassenseitigen Verrechnung und "der Abwehr von Regressansprüchen seitens der Krankenkassen" gedient. Es stimme nicht, dass der Großteil der angeführten Kosten Leistungen betreffe, die für die Entwicklung und Aufrechterhaltung eines EDV-Systems erbracht worden seien. Es treffe auch nicht zu, dass durch die Einschaltung der beiden Gesellschaften die geistigen Leistungen des Beschwerdeführers bewertet und als Betriebsausgabe abgesetzt worden seien. Immerhin stünden den dem Beschwerdeführer verrechneten Leistungen erhebliche Sachaufwendungen der Gesellschaften gegenüber (so habe etwa die A. GmbH Abschreibungen, Instandhaltung, Geräte und Maschinen sowie andere Sachaufwendungen zu tragen gehabt). Gäbe es die A. GmbH nicht, wären die erheblichen Sachaufwendungen durch die Ordination des Beschwerdeführers zu tragen gewesen. Zum Nachweis der erbrachten Leistungen werde die Einvernahme von - in einer beiliegenden Liste näher genannten - Patienten als Zeugen beantragt. Von der Betriebsprüfung seien sämtliche Ausgaben an die A. und M. GmbH gestrichen worden. Dies führe dazu, dass in der Ordination des Beschwerdeführers kein Aufwand mehr für die Bedienung des Telefons (außerhalb der Ordinationszeiten), für die Terminverwaltung, für Büromaterial, Reinigung usw. enthalten sei. Das Gleiche gelte für Ausgaben betreffend "betriebsstatistischer Analyse, Vorsorgetests, Patientenfrequenzbeobachtung, Laborkontrolle, Pulsoxymeternutzung udgl."; auch seien sämtliche Kopierkosten gestrichen worden. Die Kosten für die EDV-Einschulung seiner Mitarbeiter seien ebenfalls nicht mehr als Betriebsausgabe anerkannt worden. Weiters seien Leistungen der Gebietskrankenkasse gegenüber verrechnet und von dieser auch bezahlt worden, denen nunmehr kein Aufwand mehr gegenüberstehe. Sollte die belangte Behörde zur Ansicht gelangen, dass die Eingangsrechnungen der A. und der M. GmbH nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen seien, so werde die Schätzung der für diese Leistungen zweifelsohne zu erbringenden Ausgaben beantragt. Auch entspreche es nicht der Steuergerechtigkeit, wenn die Ausgaben der Arztpraxis gestrichen und nicht gleichzeitig die Betriebseinnahmen der GmbH gekürzt würden.

Mit dem zur hg. Zl. 2001/13/0259 angefochtenen Bescheid (im Folgenden: zweitangefochtener Bescheid) gab die belangte Behörde der Berufung vom 29. Mai 1996 keine Folge. Im zweitangefochtenen Bescheid referierte die belangte Behörde den Verlauf des Berufungsverfahrens und gab dazu u.a. den Inhalt der Berufung "betreffend Vorjahre" wieder, in der u.a. die Kfz-Kosten lt. dem (seinerzeitigen) Betriebsprüfungsbericht bekämpft worden waren. Im Erwägungsteil des zweitangefochtenen Bescheides wird betreffend "Verrechnung mit A. GmbH und M. GmbH" zunächst unter "Fremdvergleich" bzw. "Bewertung der geistigen Leistung des Bw" inhaltsgleich ausgeführt wie im erstangefochtenen Bescheid. Im Schriftsatz, den der Beschwerdeführer anlässlich der mündlichen Verhandlung

vorgelegt habe, werde - so die belangte Behörde weiter in ihrer Begründung - auf die Vorhaltsbeantwortung vom 5. Februar 1990 verwiesen. In dieser sei für die meisten der angeführten Leistungen angegeben worden, dass es sich in erster Linie um Systemkosten handle. Es sei somit der Betriebsprüfung zuzustimmen, dass die geistigen Leistungen des Beschwerdeführers bewertet und in Geldwerte gefasst würden. Würde der Beschwerdeführer diese Leistungen im Rahmen der Ordination erbringen, hätte er keine Möglichkeit, seine eigenen geistigen Leistungen zu bewerten und als Betriebsausgaben abzusetzen. Daraus könne ersehen werden, dass die Verrechnung mit den beiden Gesellschaften nur den Zweck verfolgt habe, "überhaupt Betriebsausgaben für die Entwicklung des EDV-Systems bei der Ordination als Betriebsausgaben absetzen zu können". Da die belangte Behörde grundsätzlich nicht bestreite, dass sich der Beschwerdeführer eines EDV-Systems bediene, habe die beantragte Einvernahme der Zeugen entfallen können. Wenn der Beschwerdeführer die Meinung vertrete, dass die Aufwendungen jedenfalls bei der Ordination zu berücksichtigen seien, stelle sich die Frage, warum der Beschwerdeführer die Aufwendungen nicht direkt bei der Ordination geltend gemacht, sondern den Umweg über die GmbH gewählt habe. Ein Grund sei sicherlich darin zu erblicken, dass die geistigen Leistungen des Beschwerdeführers bewertet worden seien, die bei der Ordination keinesfalls zu Betriebsausgaben führten. Ein weiterer Grund könne darin erblickt werden, dass die Leistungen überwiegend durch den Beschwerdeführer selbst bzw. durch die Angestellten der Ordination erbracht worden seien. Die eigenen Leistungen "würden zu keinen Betriebsausgaben in der Ordination führen und die Leistungen der Angestellten der Ordination werden durch besonders hohe Personalkosten abgegolten". Eine Anerkennung der Kosten bei der Ordination - wenn auch im Schätzungswege - "würde dazu führen, dass die Verrechnung - zumindest teilweise - doch als fremdüblich zu qualifizieren wäre, was zu den obigen Ausführungen im Widerspruch steht". Zu den "Kfz-Kosten" führte die belangte Behörde im zweitangefochtenen Bescheid aus, der Beschwerdeführer habe nicht nachweisen können, dass der Kleinbus überwiegend betrieblich genutzt worden sei. Nach den eigenen Angaben werde der Bus zu 25 % von der Ehefrau für Krankentransporte etc. genutzt. Bewegliche Sachen würden erst bei einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % zum Betriebsvermögen. Dem Umstand, dass der Kleinbus und der Privat-PKW fallweise auch zu Krankentransporten benutzt worden sei, sei dadurch Rechnung getragen worden, dass für jährlich 7.000 Kilometer das amtliche Kilometergeld als Betriebsausgabe angesetzt worden sei.

Mit der zur hg. Zl. 2001/13/0237 erhobenen Beschwerde wird der erstangefochtene Bescheid hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1986 bis 1988, mit der zur hg. Zl. 2001/13/0259 erhobenen Beschwerde der zweitangefochtene Bescheid betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1993 angefochten.

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

Zum erstangefochtenen Bescheid:

Auch im fortgesetzten Verfahren sah die belangte Behörde wegen der von ihr festgestellten so genannten Vermögensunterdeckung die Vermutung einer ordnungsmäßigen Buch- bzw. Aufzeichnungsführung nach § 163 BAO als widerlegt an.

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.

Bereits im Vorerkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Bescheidbegründung dargestellt. Zu Recht rügt die Beschwerde zum erstangefochtenen Bescheid, dass dessen Begründung zum Teil wiederum nicht nachvollziehbar sei, wobei auch auf das Vorbringen des Beschwerdeführers vor allem im Berufungsverfahren nicht im Einzelnen eingegangen worden sei.

Zu den Goldmünzen (Punkt 3. der strittigen Vermögensdeckungsbeträge) wird in der Beschwerde vorgebracht, auf den Einwand des Beschwerdeführers, dass der Käufer der Goldmünzen habe anonym bleiben wollen, jedoch das Verkaufsrealisat unmittelbar nach dem Verkauf in die Kassa bzw. Bank eingelegt worden sei, sei der erstangefochtene Bescheid ebenso wenig eingegangen, wie auf den Einwand, dass zwar die Münzen in der Vermögensteuererklärung nicht erfasst worden seien, das Vermögen aber ohnedies negativ gewesen sei und Vermögensteuer nicht angefallen wäre. Dieses bereits in der Berufungsschrift vom 30. November 1990 unter näherer Sachverhaltsschilderung enthaltene Vorbringen (das bzgl. eines Verkaufserlöses von 190.000 S auch dahingehend konkretisiert war, dass dieser Betrag unmittelbar nach dem Verkauf "in die Kassa bzw. die Bank eingelegt worden" sei) hätte die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid zumindest beweiswürdigend berücksichtigen müssen, wobei auch darauf hinzuweisen ist,

dass es bei formell ordnungsmäßiger Buchführung Aufgabe der Abgabenbehörde ist, deren sachliche Unrichtigkeit einwandfrei nachzuweisen (vgl. z.B. Ritz, BAO3, § 163, Tz 2, und das hg. Erkenntnis vom 21. September 2005, 2001/13/0265).

Zum Sparbuch (Punkt 7.) macht der Beschwerdeführer geltend, dass in der Vermögensdeckungsrechnung, die von der belangten Behörde in keiner Weise gewürdigt worden sei, die Rückzahlung des Kredites sehr wohl als Ausgabe angesetzt, jedoch das Sparbuch nicht berücksichtigt worden sei. Damit sei aber "der Zufluss aus dem Sparbuch" (Sparbucheinlage von 400.000 S) im erstangefochtenen Bescheid "mit der unschlüssigen Begründung abgelehnt" worden, dass dieses "ohnehin" zur Rückzahlung eines (in der Vermögensdeckungsrechnung nicht berücksichtigten) Kredites verwendet worden sei.

Wenn die belangte Behörde in der Gegenschrift ihre Bescheidbegründung damit zu verteidigen versucht, sie habe sich damit im erstangefochtenen Bescheid nur der Meinung der Betriebsprüfung angeschlossen, dass weder "Sparbuch noch Kredit zum Vermögen des Bf gehört haben", kann ihr nicht gefolgt werden. Weder dem Prüfungsbericht noch den Ausführungen des Prüfers in seiner Stellungnahme zur Berufung ist zu entnehmen, dass das Vorbringen des Beschwerdeführers zur Erklärung der festgestellten Vermögensunterdeckung (auch) in Form des Sparbuches schon deswegen ins Leere ginge, weil damit ohnedies nur allenfalls ein Kredit abgedeckt worden wäre, den der Prüfer bei der Ermittlung der Unterdeckung nicht berücksichtigt hätte (auf Seite 6 der Berufungsschrift vom 30. November 1990 wird im Übrigen auch der Inhalt eines im Rahmen der Betriebsprüfung übergegebenen Aktenvermerkes vom 6. März 1990 wiedergegeben, nach dem ein Kredit von rd. 500.000 S in der Vermögensdeckungsrechnung 1986 enthalten sei). Damit kann aber das Beschwerdevorbringen, das der Begründung im erstangefochtenen Bescheid zum Punkt des Sparbuches Unschlüssigkeit vorwirft, nicht ohne Weiteres von der Hand gewiesen werden.

Betreffend Punkt 9. ("Verkauf Einrichtung") übergeht die belangte Behörde bei ihrer Beweiswürdigung doch auch wesentliches Berufungsvorbringen (und Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung), das u.a. zu erläutern versuchte, warum der Barbetrag von 150.000 S in der Handkasse des Ing. B. gewesen sei (nach den Aussagen des Ing. B. sei damit der Ankauf eines neuen Autos beabsichtigt gewesen) oder die Einrichtungsgegenstände teilweise nicht mehr hätten vorgewiesen werden können (u.a. wegen einer Zwischenlagerung wegen Umbaus), sowie weiters geltend machte, dass der Betriebsprüfung, die einen vorgelegten Karton mit Disketten zum strittigen Punkt des Softwareverkaufes außerdem nicht einmal habe überprüfen wollen, im Rahmen eines Aktenvermerkes vom 6. März 1990 eine Beilage übergeben worden sei, an Hand derer der Zufluss des Betrages von 326.000 S annähernd nachvollzogen werden könne.

Im Zusammenhang mit dem strittigen Punkt 11. (Büromöbel Gattin) hat der Beschwerdeführer in seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers im Berufungsverfahren darauf hingewiesen, dass zum Stichtag 1. Jänner 1987 überhaupt keine Vermögensteuererklärung abgegeben worden sei. Warum die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid dennoch vom Vorliegen einer Vermögensteuererklärung zu diesem Stichtag ausging (in der die Möbel nicht angeführt worden seien), stellt die belangte Behörde nicht dar. Die Annahme im erstangefochtenen Bescheid, wonach die Anschaffung der Möbel nur nach dem 1. Jänner 1987 habe erfolgt sein können, ist weiters ebenfalls nicht stichhältig, zumal auch der Prüfer etwa in seiner Stellungnahme zur Berufung die Anschaffung der Möbel in Zusammenhang mit der Gründung einer Art "Privatschule" durch die Ehefrau des Beschwerdeführers gebracht hat, die vom Beschwerdeführer in der Gegenäußerung in das Jahr 1985 datiert wird.

Bereits auf Grund dieser aufgezeigten Mängel, welche die Vermögensdeckungsrechnungen für die Jahre 1986 (Punkt 7., Sparbuch), 1987 (Punkte 9., Verkauf Einrichtung, und 11., G. Büromöbel) sowie 1988 (Punkt 3., Goldmünzen) betreffen, war der erstangefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, ohne dass auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen war.

Zur nicht erfolgten Anerkennung bestimmter Betriebsausgaben 1988 in Bezug auf eine "Verrechnung" mit der A. GmbH und der M. GmbH konnte der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis keine Unschlüssigkeit in der im Vorbescheid dargestellten Beurteilung erkennen. Inwieweit dies auch auf den nunmehr erstangefochtenen Bescheid zutrifft (bzw. die nicht anerkannten Betriebsausgaben lt. Beschwerde auch Wechselwirkungen zur 1988 vorgenommenen Vermögensdeckungsrechnung haben müssten), kann wegen der bereits aus anderen Gründen erfolgten Aufhebung des erstangefochtenen Bescheides hinsichtlich des Streitjahres 1988 dahingestellt bleiben (vgl. im Übrigen dazu auch die folgenden Erwägungen zum zweitangefochtenen Bescheid).

Der erstangefochtene Bescheid war daher, soweit er die Umsatz- und die Einkommensteuer für die Jahre 1986 und 1988 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Zum zweitangefochtenen Bescheid:

Zur "Verrechnung mit der A. GmbH und M. GmbH" hat die belangte Behörde die diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben bei der ärztlichen Tätigkeit zur Gänze nicht anerkannt, wobei sie sich auf einen Fremdvergleich und auf die fehlende Abzugsfähigkeit "geistiger Leistungen" des Beschwerdeführers bei seiner selbständigen Tätigkeit stützte. Dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung bzw. in dem beigebrachten Schriftsatz, wonach Aufwendungen (jedenfalls für den Ordinationsbetrieb notwendige Sachaufwendungen), wenn schon keine fremdübliche Verrechnung anerkannt werde, zumindest im Schätzungswege berücksichtigt werden sollten, trat die belangte Behörde im zweitangefochtenen Bescheid mit der Begründung entgegen, dass eine Anerkennung der Kosten bei der Ordination - wenn auch im Schätzungswege - dazu führen würde, dass die Verrechnung - zumindest teilweise - doch als fremdüblich zu qualifizieren wäre. Mit dieser Begründung hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Dem Fremdvergleich kommt Bedeutung nur im Rahmen der Beweiswürdigung zu (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 2001/13/0300); er führt bei unangemessenen Gestaltungen für sich auch noch nicht zu einer gänzlichen Ausblendung der Leistungsbeziehung (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2005, 2003/15/0100 u.a.). Eine nicht fremdüblich erfolgte Verrechnung steht somit - einer auf andere Weise glaubhaft gemachten - Anerkennung von Betriebsausgaben grundsätzlich nicht entgegen, sodass die vom Beschwerdeführer begehrte Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Schätzungswege nicht mit dem Hinweis auf einen Widerspruch zur Beurteilung hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Verrechnung verweigert werden konnte (verschiedene Sachaufwendungen sind im Übrigen bei vergleichbarer Sachlage auch im erstangefochtenen Bescheid berücksichtigt worden). Dass allerdings auf diese Weise kein "Unternehmerlohn" (etwa in Form "geistiger Leistungen") zur Betriebsausgabe gemacht werden könnte, ist in diesem Zusammenhang der Vollständigkeit halber festzuhalten (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 16. September 2003, 98/14/0031, und vom 31. März 2005,2000/15/0117).

Der zweitangefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes nach § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben (wobei auch auf die erstmals in der Beschwerde erfolgte Bekämpfung der für diese Streitjahre von der Betriebsprüfung anerkannten Kfz-Kosten nicht mehr einzugehen war).

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

Wien, am 24. Oktober 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130237.X00

Im RIS seit

24.11.2005

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at