jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/9/21 2001/13/0227

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.09.2005

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §26 Z4;

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 Beschwerde des GR in K, vertreten durch Dr. Wolf-Georg Schärf, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Tiefer Graben 21/3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat Va, vom 2. Juli 2001, Zl. RV/332-16/13/2001, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betätigt sich u.a. auch als Veranstalter von Seminaren. Nach Durchführung einer die Jahre 1995 bis 1997 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung ergingen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für diese Jahre. Während der Beschwerdeführer die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1996 unbekämpft ließ, erhob er gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1997 Berufung, in welcher er die Bescheide mit folgendem Vorbringen bekämpfte:

1) Umsätze aus "Bewerbungstrainings, Rhetorikseminaren und Timemanagingseminaren" für Schüler und Studenten seien entgegen der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 11 UStG 1994 steuerpflichtig behandelt worden. Der Beschwerdeführer habe von öffentlichen Schulen den Auftrag erhalten, "diverse Seminarveranstaltungen" im Schulgebäude abzuhalten, weshalb die daraus erzielten Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z. 11 UStG 1994 steuerfrei seien.

2) Am 31. Dezember 1995 sei im Zuge von "Um- und Nachbuchungen" unter dem Titel "Seminaraufwand" ein Betrag in Höhe von S 385.000,-- aufwandsmäßig erfasst worden. Auf Grund des nachgereichten Beleges handle es sich dabei um Bau- und Renovierungsarbeiten am "Betriebsort" (Zusammenlegung von Seminarräumen). Der Nettobetrag sei zu aktivieren und die Vorsteuer sei anzuerkennen, weil eine ordnungsgemäße Rechnung vorliege.

3) Weiters werde beantragt, "folgende Reisekosten und die darin enthaltene Vorsteuer geltend zu machen, da die entsprechenden Reisekostenabrechnungen vorliegen:

1995

Diäten netto

ATS 37.890,90

Vorsteuer

ATS 3.789,09

Kilometergelder

ATS 46.238,80

Reisekosten somit insgesamt

ATS 84.129,70

1997

Diäten netto

ATS 136.853,63

Vorsteuer

ATS 13.685,36

Kilometergelder

ATS 246.450,40

Reisekosten somit insgesamt

ATS 383.304,03"

4) Schließlich werde beantragt, Vorsteuer aus Trainerhonoraren im Ausmaß von Beträgen in Höhe von S 42.312,80 für 1995 und von S 4.800,-- für 1997 anzuerkennen, weil Rechnungen bzw. Gutschriften im Sinne des § 11 UStG 1994 vorgelegt worden seien.

Nachdem vom Prüfer eine Stellungnahme zur Berufung erstattet worden war, in welcher die Feststellungen des Prüfungsberichtes zusammengefasst wiederholt worden waren, trat der Beschwerdeführer dieser Stellungnahme mit einer Äußerung entgegen, in welcher er sein Berufungsvorbringen wiederholte.

Mit Schreiben vom 9. März 2001 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer u.a. dazu auf, die Kursprogramme (Dauer, Lehrziel, Art und Umfang des Lehrstoffes) vorzulegen und die in der Berufung aufgestellte Behauptung zu erläutern, von öffentlichen Schulen Aufträge zur Durchführung von Veranstaltungen im Schulgebäude erhalten zu haben; auch die diesbezüglichen Belege (Aufträge, Lehr- und Veranstaltungsprogramme, Teilnehmerlisten, Rechnungen) mögen vorgelegt werden. Des Weiteren möge die Rechnung über Bau- und Renovierungsarbeiten (Punkt 2 des Berufungsvorbringens) und mögen die Reisekostenabrechnungen für die Jahre 1995 und 1997 (Punkt 3 des Berufungsvorbringens) sowie die Rechnungen und Gutschriften hinsichtlich der Vorsteuerbeträge aus Trainerhonoraren (Punkt 4 des Berufungsvorbringens) vorgelegt werden.

Mit Schreiben vom 28. März 2001 wurden vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers Ablichtungen von Schriftstücken vorgelegt, welche im Begleitschreiben als "Rechnung vom 29. Dezember 1995 über die Renovierung", als "Nachweis über die Trainerhonorare" für 1995 und 1997 und als "Reisekostenabrechnungen 1995 (13 Kopien)" und "Reisekostenabrechnungen 1997 (56 Kopien)" bezeichnet wurden. Zu den auf die begehrte Steuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z. 11 UStG 1994 bezogenen Anfragen und Vorlageersuchen der belangten Behörde enthielt das Schreiben kein Vorbringen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers zu den Punkten 2) und 4) seines Berufungsvorbringens teilweise Folge, während der Beschwerdeführer mit seinen zu den Punkten 1) und 3) des Berufungsvorbringens verfolgten Anliegen gänzlich erfolglos blieb.

Zur beanspruchten Steuerfreiheit der Umsätze aus den Seminaren führte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides nach Wiedergabe der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 11 UStG 1994 und der zur Bestimmung des § 6 Z. 11 UStG 1972 ergangenen Judikatur aus, dass die Vorschrift des§ 6 Abs. 1 Z. 11 UStG 1994 den Nachweis der Ausübung einer den öffentlichen Schulen vergleichbaren Tätigkeit erfordere. Diesen Nachweis habe der Beschwerdeführer nicht erbracht, weil er es im Berufungsverfahren ungeachtet ergangener Aufforderung unterlassen habe, detaillierte Angaben zum angebotenen Lehrprogramm oder Lehrziel zu machen. Es gehe die belangte Behörde deshalb in ihrer Beweiswürdigung davon aus, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers mit jener einer öffentlichen Schule nicht vergleichbar, sondern vielmehr als eine solche anzusehen sei, auf welche die Befreiungsbestimmung nicht angewendet werden könne. Da keine mit öffentlichen Schulen vergleichbaren Lehrinhalte vermittelt worden seien, sei auch die Befreiungsbestimmung für Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht anwendbar. Der Beschwerdeführer habe zudem auch jegliche Aufklärung in dieser Hinsicht unterlassen.

Das zu Punkt 3) der Berufung verfolgte Anliegen des Beschwerdeführers erledigte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides mit folgenden Ausführungen:

"3) Dem Berufungsbegehren hinsichtlich der für die Jahre 1995 und 1997 als Betriebsausgaben geltend gemachten Reisekosten und der damit zusammenhängenden Vorsteuer kann auf Grund der erst in Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung im Berufungsverfahren nachgereichten Reisekostenabrechnungen nicht gefolgt werden, da der Senat in freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO zu dem Schluss gekommen ist, dass diese Unterlagen offenbar nachträglich in einem Zug verfasst wurden (gleiches Schriftbild, gleicher Stift) und damit als Nachweis nicht in Betracht kommen. Hätte doch der (Beschwerdeführer) schon im Bp-Verfahren die Möglichkeit gehabt, diese Nachweise, wären sie schon damals wirklich vorhanden gewesen, vorzulegen (Bp-Bericht Tz 29, ESt-Akt S 25-16), womit auch die Rechtsprechung über den höheren Wahrheitsgehalt von Erstaussagen zur Anwendung kommt (u.a.VwGH 27. September 1995, 90/13/0054, ÖStZB 1996, 306). Abgesehen davon hat der (Beschwerdeführer) hinsichtlich der geltend gemachten Kilometergelder im Jahre 1997 50.296 km zurückgelegt (246.450:4,9), wobei das amtliche Kilometergeld nur bis 30.000 km p. a. möglich ist und darüber hinaus gehende Aufwendungen nur durch Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen abschreibbar sind. Schließlich stellt sich auf Grund des Umfanges der Reisetätigkeit zu den hier nicht anerkannten Reisekosten die Frage, wie und wann der (Beschwerdeführer) noch Zeit für die Ausübung seiner nichtselbständigen Tätigkeit hatte."

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde erklärt sich der Beschwerdeführer seinem Vorbringen nach in seinem Recht auf Umsatzsteuerfreiheit solcher Tätigkeiten, die unter die Steuerbefreiung des Art. 13 A Abs. 1 lit. i der

6. Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, und in seinem Recht auf ertrag- und umsatzsteuerliche Berücksichtigung von Reisekosten als

verletzt, während er zu den in den Punkten 2) und 4) seines Berufungsvorbringens angesprochenen Sachverhalten keinen Beschwerdepunkt geltend macht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde, auf welche der Beschwerdeführer repliziert hat, erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen hat, muss die Begründung eines Bescheides u.a. erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und welche Überlegungen die Behörde dazu bewogen haben, einen anderen als den vom Abgabenpflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 11. Mai 2005, 2002/13/0142, m.w.N.). Die Ermittlung der sachlichen Grundlagen der behördlichen Entscheidung ist der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle insoweit zugänglich, als es zu beurteilen gilt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, indem sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (siehe die bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 167 Tz 10, angeführten Nachweise, sowie etwa auch das hg. Erkenntnis vom 9. Februar 2005, 2001/13/0156).

Die wiedergegebenen Ausführungen der belangten Behörde, mit welchen sie im angefochtenen Bescheid das Berufungsbegehren des Beschwerdeführers auf umsatz- und ertragsteuerliche Anerkennung von Reisekosten als unbegründet zu erweisen versucht hat, können der verwaltungsgerichtlichen Prüfung nicht standhalten.

Schon die Annahme, dass die vorgelegten Unterlagen "offenbar nachträglich in einem Zug verfasst wurden (gleiches Schriftbild, gleicher Stift)", ist mit dem Bild der Aktenlage nicht in Einklang zu bringen. Das "Schriftbild" der Reisekostenabrechnungen zeigt im Gegenteil durchaus unterschiedliche Handschriften und Durchstreichungen, was die behördliche Feststellung, die Reiserechnungen seien nachträglich "in einem Zug verfasst" worden, in einen mit der Lebenserfahrung nicht zu vereinbarenden Widerspruch zu dem aus der Aktenlage zu gewinnenden Augenschein bringt. Was die belangte Behörde mit dem Hinweis auf den "gleichen Stift" meint, ist aus dem Bild der Unterlagen auch nicht zu erkennen. Diese sind Ablichtungen und gleichen einander vornehmlich in ihrem durch den Vorgang der Ablichtung hervorgerufenen Farbton und in der Verwendung des jeweils gleichen Formulars.

Hält somit schon die Feststellung nachträglicher Erstellung dieser Unterlagen "in einem Zug" der Prüfung nicht stand, dann gilt dies in gleicher Weise für die von der belangten Behörde aus dieser Annahme abgeleiteten Folgerungen. Ob die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die in den "Reisekostenabrechnungen" dokumentierten Reisebewegungen geglaubt oder nicht geglaubt hat, wird in der Begründung des angefochtenen Bescheides nämlich nicht klargestellt. Soweit den von der belangten Behörde gemachten Andeutungen zu entnehmen sein soll, dass die belangte Behörde festgestellt haben wollte, der Beschwerdeführer habe die in den Abrechnungen dokumentierten Reisebewegungen tatsächlich gar nicht vollzogen, wäre es an der belangten Behörde gelegen gewesen, dies für jeden einzelnen Fall erstens festzustellen und zweitens zu begründen. Der Hinweis auf eine "Rechtsprechung über den höheren Wahrheitsgehalt von Erstaussagen" war keine geeignete Begründung. Abgesehen davon, dass diese "Rechtsprechung" keine rechtlichen Aussagen enthält, sondern nur häufig - aber deswegen nicht zwingend und immer - zutreffende Erfahrungen aus der Ermittlungspraxis wiedergibt, kann das Unterbleiben einer früheren Vorlage von Urkunden nicht ohne Weiteres einer "Erstaussage" im Sinne der damit angesprochenen Fallkonstellationen aus der verwaltungsgerichtlichen Judikatur gleichgehalten werden.

Dass der Beschwerdeführer "Reisekostenabrechnungen" vorgelegt hat, in denen vielfach gar nicht von ihm, sondern von anderen Personen ausgeführte Reisebewegungen dokumentiert wurden, ist in diesem Zusammenhang allerdings anzumerken. Was den Beschwerdeführer dazu berechtigen sollte, Reiseaufwendungen fremder Personen umsatz- und ertragsteuerlich für sich geltend zu machen, wird er im fortzusetzenden Verfahren erst zu erklären haben. Auch für das Unterbleiben einer Vorlage der Reisekostenabrechnungen im erstinstanzlichen Verfahren wird der Beschwerdeführer eine Erklärung anzubieten haben. Die von der belangten Behörde (erst) im angefochtenen Bescheid artikulierten Zweifel an der zeitlichen Vereinbarkeit der vom Beschwerdeführer behaupteten Reisebewegungen mit einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit zu zerstreuen, wird dem Beschwerdeführer ebenso Gelegenheit zu geben sein. Dass es nicht als rechtswidrig anzusehen ist, statt des Kilometergeldes die tatsächlich erwachsenen Fahrtaufwendungen anzusetzen, weil die Aufwandsschätzung durch das Kilometergeld sich bei wachsender Kilometeranzahl immer mehr von der Wirklichkeit entfernt, hat der Verwaltungsgerichtshof zwar schon des Öfteren ausgesprochen (siehe die hg. Erkenntnisse vom 19. Mai 2005, 2001/15/0088, vom 17. Dezember 2002, 2002/14/0081, Slg. NF. Nr. 7.773/F, vom 30. November 1999, 97/14/0174, und vom 8. Oktober 1998, 97/15/0073, Slg. NF. Nr. 7.317/F); inwieweit welche dem Beschwerdeführer wegen tatsächlich durchgeführter beruflicher Reisen real entstandenen Aufwendungen wodurch als steuerrechtlich berücksichtigt anzusehen sind, bedarf aber noch der Klärung.

Dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Reisekosten einer eingehenden Prüfung ihrer Berechtigung auch unter den von der belangten Behörde in ihren Begründungsausführungen angedeuteten Gesichtspunkten durchaus bedürfen, kann nicht zweifelhaft sein. Das Berufungsbegehren des Beschwerdeführers auf Anerkennung (zusätzlicher) Reisekosten hatte eine entsprechende Prüfungspflicht der belangten Behörde auszulösen, die mangels Verschlimmerungsverbotes im abgabenrechtlichen Berufungsverfahren gegebenenfalls auch zur Verweigerung einer Anerkennung in erster Instanz schon anerkannter Reiseaufwendungen hätte führen können. In die Vornahme der gebotenen eingehenden Prüfung der Reiseaufwendungen des Beschwerdeführers ist die belangte Behörde aber nicht eingetreten. Diese Prüfung hätte es nämlich erfordert, nach Durchführung eines gesetzmäßigen Ermittlungsverfahrens unter Wahrung der Mitwirkungsrechte (und Inanspruchnahme der Mitwirkungspflichten) des Beschwerdeführers zunächst die von ihm in den Streitjahren beruflich geleisteten Reisebewegungen und dann die ihm daraus entstandenen Aufwendungen festzustellen.

Mit der im angefochtenen Bescheid stattdessen vorgenommenen Abweisung des diesbezüglichen Berufungsbegehrens des Beschwerdeführers ohne konkrete Sachverhaltsfeststellungen, nachvollziehbare Beweiswürdigung und Wahrung seines Rechtes auf Mitwirkung am Ermittlungsverfahren (§§ 115 Abs. 2 und 183 Abs. 4 BAO) hat die belangte Behörde zu diesem Punkt des angefochtenen Bescheides Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung die Erlassung eines im Spruche anders lautenden Bescheides nicht ausgeschlossen werden kann.

Der von der belangten Behörde in der Gegenschrift unternommene Versuch, den versäumten Begründungsaufwand nachzutragen, muss scheitern, weil eine solche Vorgangsweise dem Verwaltungsgerichtshof die Erfüllung seiner Aufgabe, den angefochtenen Bescheid gemäß § 41 Abs. 1 VwGG auf Grund des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes zu überprüfen, nicht mehr ermöglicht (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 24. November 2004, 2000/13/0183, 0184). Dass die gebotene Auseinandersetzung mit den vorgelegten Unterlagen und den darin festgehaltenen Daten durch die diesbezüglichen Ausführungen der Gegenschrift inhaltlich auch noch nicht ausreichend geleistet worden wäre, sei zur Vermeidung von Missverständnissen für das fortgesetzte Verfahren angemerkt.

Da der angefochtene Bescheid schon unter diesem Gesichtspunkt aufzuheben war, erübrigte sich in Erledigung der vorliegenden Beschwerde ein Eingehen auf die Frage einer Berechtigung der vom Beschwerdeführer behaupteten Umsatzsteuerfreiheit seiner aus der Seminartätigkeit erzielten Honorare. Die Anregung des Beschwerdeführers auf Einholung einer Vorabentscheidung nach Art. 234 EG zur Auslegung der Bestimmung des Art. 13 A. Abs. 1 lit. i der Richtlinie 77/388/EWG war deshalb nicht aufzugreifen. Dass sich für das fortzusetzende Verfahren auch zu diesem offen gebliebenen Streitpunkt eine Verbreiterung der Tatsachengrundlagen empfiehlt, zu welcher der Beschwerdeführer einen erheblichen Beitrag zu leisten hätte, sei der Vollständigkeit halber ebenso angemerkt wie der Umstand, dass die zur Erledigung der Berufung im fortzusetzenden Verfahren zuständige Behörde in diesem Zusammenhang auch dem im Prüfungsbericht anklingenden Sachverhaltselement Augenmerk zuzuwenden haben wird, dass der Beschwerdeführer über seine Leistungen verschiedentlich Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis gelegt zu haben scheint.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

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

Wien, am 21. September 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130227.X00

Im RIS seit

19.10.2005

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at