

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/6/7 2001/14/0187

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 07.06.2005

## Index

E3L E09301000;  
E6j;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art17;  
61987CJ0342 Hoge Raad VORAB;  
BAO §115 Abs1;  
BAO §119 Abs1;  
BAO §183 Abs1;  
EStG 1988 §4 Abs3;  
EStG 1988 §4 Abs5;  
UStG 1994 §11 Abs12;  
UStG 1994 §11 Abs14;  
UStG 1994 §11 Abs7;  
UStG 1994 §11 Abs8;  
UStG 1994 §12;  
UStG 1994 §17;  
UStG 1994 §18 Abs1;  
UStG 1994 §18 Abs2 Z1;  
UStG 1994 §19 Abs2 Z1 litb;  
UStG 1994 §4 Abs1;  
UStG 1994 §4 Abs3;  
UStG 1994 §6 Abs1 Z27;  
UStG 1994 §6 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Rechtsanwalts in V, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 7. August 2001, Zl. RV 10/1-6/01, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 1998, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Der Beschwerdeführer ist als Rechtsanwalt tätig und erzielt daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die er durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1996 bis 1998 traf die Prüferin umfangreiche Feststellungen: Die gemäß § 4 Abs. 3 EStG geführten Aufzeichnungen wiesen formelle und materielle Mängel auf, Honorare und sonstige Einkünfte des Beschwerdeführers seien teilweise nicht der Umsatz- und Einkommensteuer unterzogen worden, eine Rechnung an die Ehefrau sei zu Unrecht gelegt worden, Vorsteuern seien doppelt oder aus anderen Gründen zu Unrecht beansprucht worden, Tagesgelder würden nur in einem geringeren Umfang zustehen, im Einzelnen aufgeschlüsselte Ausgaben seien gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig oder tatsächlich nicht im Sinne des § 19 EStG 1988 abgeflossen.

Das Finanzamt schloss sich den im Betriebsprüfungsbericht vom 28. März 2000 vertretenen steuerlichen Beurteilungen an und erließ in wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen sämtliche auf Grund der Prüfungsfeststellungen ergangenen Sachbescheide. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 als unbegründet ab und gab der Berufung betreffend Einkommensteuer dieser Jahre teilweise Folge.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

### 1. Schätzung der durchlaufenden Posten:

In Tz. 16 des gemäß § 151 Abs. 3 BAO erstatteten Berichts über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe im Jahr 1996 die in den Zahlungseingängen enthaltenen durchlaufenden Posten nur zu einem geringen Teil (am Konto 800 - Durchläufer, Barauslagen) getrennt vom Honorareingang erfasst. Am Monats- bzw. Jahresende seien die verausgabten durchlaufenden Posten (Gerichtskostenmarken, Bundesstempelmarken, Vollzugskosten, Verwaltungsabgaben, Drittschuldneräußerungen) und die Betriebsausgaben an Post, Kopien und Flug-Taxi- Bahnspesen von den gebuchten Nettohonoraren (Konto 802) "durch händische Ermittlung in Abzug gebracht und der sich daraus ergebende Betrag als Nettohonorare 20 %" erklärt worden.

Diese Ermittlung entspräche nicht den gesetzlichen Bestimmungen. Gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1994 gehörten die durchlaufenden Posten nicht zum Entgelt und seien daher "für die Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage in jedem Fall gesondert aufzuzeichnen".

Auf Grund der mangelhaften Aufzeichnungen sei die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlage erfolge "laut Vorschlag des Abgabepflichtigen in Anlehnung an die Jahre 1997 und 1998". Der durchschnittliche Anteil der in den Bruttoeinnahmen enthaltenen durchlaufenden Posten habe in den Jahren 1997 und 1998 12,40% betragen. Dieser Prozentsatz werde der Schätzung für das Jahr 1996 zu Grunde gelegt.

In den Jahren 1997 und 1998 habe der Beschwerdeführer zwar den gesetzlichen Bestimmungen entsprochen und die Nettohonorare getrennt von den vereinnahmten durchlaufenden Posten aufgezeichnet, doch seien bis Mai 1998 die verausgabten durchlaufenden Posten (bzw. zu Unrecht als solche gewertete Post- und Kopierspesen) zusätzlich am Monats- bzw. Jahresende von den Nettohonoraren "durch händische Ergänzung" in Abzug gebracht worden. Aus der Rückgängigmachung dieser Vorgangsweise ergäben sich Erhöhungen der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen von 553.711,19 S (1997) und von 256.686 S (1998).

In seiner Berufung sprach sich der Beschwerdeführer gegen die schätzungsweise Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage 1996 im Wesentlichen mit der Begründung aus, sein Schätzungsvorschlag würde

den tatsächlichen Gegebenheiten widersprechen und damit den Charakter einer Strafbesteuerung annehmen. Die "Betriebsprüferin und ihr Vorgesetzter" müssten durchaus in der Lage gewesen sein, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln. "Um Klarheit zu schaffen", ziehe er jedweden Vorschlag auf Schätzung nach § 184 BAO zurück. Die Abgabenbehörde könne "die Kontostände der Kanzlei-Konten per 31.12.1995 und die Konto-Stände per Jahresende bzw. per 31.12.1998" feststellen. "Der Überschuss über die Einnahmen während dieser Periode zu den Ausgaben innerhalb dieser Periode stellt abzüglich der Abgrenzungsposten diejenige Geldmenge dar, die der Bemessungsgrundlage für die USt und für die ESt zu Grunde zu legen ist". In der Buchhaltung seien auch die Privatentnahmen nachvollziehbar dargetan. Die Abgabenbehörde habe den Zeitpunkt der Vereinnahmung und den Zeitpunkt der Verausgabung der durchlaufenden Posten zur Gänze außer Acht gelassen, wiewohl dies ohne weiteres auf Grund der Buchhaltung festzustellen gewesen wäre. Vorgelegt werde das Leistungsverzeichnis betreffend den Akt St/Ri. Daraus ergebe sich, dass der Eingang am 26. November 1993 von 3.000 S und am 30. September 1991 von 6.058,34 S mit dem gesamten Kostenbetrag als Kosteneingang der 20 %igen Mehrwertsteuer unterworfen worden und die Gerichtskostenmarken von 750 S und von 690 S vorher auf der Einnahmenseite nicht als durchlaufende Posten, sondern erst im Rahmen der händischen Korrektur berücksichtigt worden seien. So gesehen sei die händische Korrektur vollkommen zu Recht erfolgt. Durch die Nichtberücksichtigung dieser Umstände habe die Abgabenbehörde die durchlaufenden Posten auf der Einnahmenseite und auf der Ausgabenseite unrichtig zum Nachteil des Beschwerdeführers ermittelt.

Der Beschwerdeführer habe infolge früherer Beanstandungen eine "sukzessive Umstellung der Verbuchungen dergestalt" vorgenommen, "dass zum Teil die vereinnahmten DL-Posten erfasst, zum Teil nicht erfasst wurden und dass zum Teil die verausgabten DL-Posten erfasst bzw. nicht erfasst wurden". Leistungsblätter seien der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt worden. Aus diesen ergebe sich, dass auch im Jahre 1998 die verausgabten durchlaufenden Posten als "Fremdgeld/AUS" und die vereinnahmten durchlaufenden Posten als "Kosten/EIN" eingebucht worden seien. Die später vorgenommene händische Korrektur habe deshalb nicht zu einer zusätzlichen Verringerung der vereinnahmten durchlaufenden Posten geführt. Die Schätzung für das zweite Quartal 1998 habe die Prüferin zu Unrecht vorgenommen, weil auch im Jahr 1998 "die Vorgangsweise nicht durchwegs so eingehalten (wurde), wie dies die Betriebsprüferin dargestellt" habe. Es seien zwar die vereinnahmten durchlaufenden Posten auf dem Konto Nr. 800 erfasst, die verausgabten durchlaufenden Posten aber nicht gesondert in der Buchhaltung berücksichtigt worden. Die Prüferin habe für die Monate Jänner bis Mai 1998 eine dem Beschwerdeführer nicht übermittelte Aufstellung angefertigt und diese dann auf die übrigen Monate des Jahres 1998 "hochgerechnet". Auch für diese Hochrechnung fehle die gesetzliche Schätzungsgrundlage.

In ihrer Gegenäußerung erwiderte die Prüferin, im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung sei zur Diskussion gestanden, entweder sämtliche Zahlungseingänge, die auf dem "Konto 802 - Honorare 20 %" gebucht worden seien, in Honorare und eingegangene durchlaufende Posten nachträglich zu trennen, oder die in den Zahlungseingängen enthaltenen durchlaufenden Posten im Schätzungswege zu ermitteln. Der Beschwerdeführer habe sich für Letzteres entschieden und sich dafür ausgesprochen, die Verhältnisse der Jahre 1997 und 1998 als Schätzungsgrundlage heranzuziehen. Wie sich der Prozentsatz von 12,40 ermittelt habe, könne beiliegenden detaillierten Aufstellungen entnommen werden. Solcherart hätten sich im Schätzungswege ermittelte, durchlaufende Posten von 503.677,26 S ergeben. Dem stünden laut Erklärung geltend gemachte Ausgaben an durchlaufenden Posten in Höhe von 681.212,10 S gegenüber. In diesen Ausgaben seien jedoch auch Kostenvorschüsse von 186.458 S enthalten, welche, wenn sie vom Klienten bezahlt worden seien, auf Fremdgeldeingang verbucht worden seien. Stelle man die Ausgaben an durchlaufenden Posten den laut Prüfung geschätzten Einnahmen an durchlaufenden Posten gegenüber, ergebe sich, dass dieser Betrag in etwa gleich hoch sei und die Schätzung der Betriebsprüfung den tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen entsprechen würde. Ziehe man nämlich von dem als durchlaufende Posten bezeichneten Betrag von 681.212,10 S die gesondert verbuchten Kostenvorschüsse in Höhe von 186.458,06 S ab, verblieben Ausgaben für durchlaufende Posten von 494.754,04 S, während die Einnahmen an durchlaufenden Posten im Schätzungswege mit 503.677 S ermittelt worden seien.

Der vom Beschwerdeführer vorgelegte Akt St/Ri. würden sich auf einen außerhalb des Prüfungszeitraumes gelegenen Geschäftsfall beziehen. Zu den vorgelegten Leistungsblättern sei zu bemerken, dass diese das Jahr 1998 betreffen. Für dieses Jahr sei seitens der Betriebsprüfung weder eine "Hochrechnung" noch eine Schätzung der durchlaufenden Posten erfolgt. Vielmehr seien lediglich jene Ausgaben an durchlaufenden Posten und Betriebsausgaben (Post) für die

Monate Jänner bis Mai 1998, die "zusätzlich lt. Erkl. händisch von den Nettohonoraren 20% in Abzug gebracht wurden" und solcherart die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage zu Unrecht gekürzt hätten, den Umsätzen wieder hinzugerechnet worden. Die Korrektur der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage des Jahres 1998 sei deshalb von Jänner bis Mai erfolgt, weil ab Juni 1998 die angeführte unrichtige Vorgangsweise nicht mehr angewandt worden sei.

Einkommensteuerlich seien die eingegangenen durchlaufenden Posten seitens der Prüferin bei der Gewinnermittlung ausgeschieden worden, sodass die Behauptung des Beschwerdeführers, durchlaufende Posten seien in die Umsatz- und Einkommensteuerbemessungsgrundlage einbezogen worden, nicht zuträfe.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in diesem Punkt keine Folge. Die vom Beschwerdeführer gewählte Vorgangsweise, Einnahmen an durchlaufenden Posten zum größten Teil am Honorarkonto zu verbuchen und in weiterer Folge verausgabte durchlaufende Posten sowie Betriebsausgaben an Post, Kopien usw. von den gebuchten Nettohonoraren in Abzug zu bringen, widerspräche der Bestimmung des § 4 Abs. 3 UStG 1994. Danach zählten Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabte, nicht zum Entgelt. Dies indiziere die unabdingbare Notwendigkeit der getrennten buchhalterischen Erfassung von durchlaufenden Posten und Einnahmen bzw. Ausgaben.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei die Steuerbemessungsgrundlage durch eine Teilschätzung der Einnahmen an durchlaufenden Posten richtiggestellt worden. Soweit der Beschwerdeführer die Richtigkeit der erklärten Nettohonorare in Frage gestellt und bemängelt habe, dass die Prüferin von den erklärten Beträgen ausgegangen sei, sei ihm zu entgegnen, dass kein Grund zur Annahme bestehe, dass sämtliche Positionen unrichtig verbucht worden seien. Die Schätzung der durchlaufenden Posten sei mit dem Beschwerdeführer eingehend besprochen und begründet worden. Für die vom Beschwerdeführer angeregte Vollschätzung durch Heranziehung der Kontostände zum 31. Dezember 1995 und 31. Dezember 1998 bestehe - da Aufzeichnungen im Wesentlichen geführt worden seien - kein Anlass. Auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, das Finanzamt habe den Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung der durchlaufenden Posten außer Acht gelassen, sei nicht zielführend. Im Jahr 1997 sowie im Zeitraum Jänner bis Mai des Jahres 1998 sei, den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend, eine getrennte Erfassung der Nettohonorare (Konto Nr. 802) und der durchlaufenden Posten (Konto Nr. 800) erfolgt. Da von den gebuchten Nettohonoraren jedoch zusätzlich am Monats- bzw. Jahresende die verausgabten durchlaufenden Posten und Betriebsausgaben an Post und Kopien durch händische Ergänzung in Abzug gebracht worden seien, sei es notwendig gewesen, die somit zu Unrecht in Abzug gebrachten Beträge wieder hinzuzurechnen.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof trägt der Beschwerdeführer vor, er habe seine "allfällige Zustimmung zur Schätzung" in der Berufung ausdrücklich widerrufen. Die belangte Behörde hätte auch für das Jahr 1996 die Besteuerungsgrundlagen so wie für die Jahre 1997 und 1998 ermitteln können. Nur die Aufrollung der gesamten Einnahmen und Ausgaben unter Trennung der durchlaufenden Posten wäre eine Vorgangsweise gewesen, die der Wahrheit möglichst nahe gekommen wäre. Für die Jahre 1997 und 1998 habe die Prüferin eine solche konkrete Aufstellung vorgenommen. Der amtswegigen Wahrheitsermittlung durch die Abgabenbehörden sei keine rechtliche Grenze gesetzt, zumal die Eintragungen in den Buchhaltungsunterlagen zum Teil unrichtig, zum allergrößten Teil aber zum Nachteil des Steuerpflichtigen unrichtig seien und jedenfalls, wie für die Jahre 1997 und 1998, auch für das Jahr 1996 hätten überprüft und richtiggestellt werden können.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1994 gehören nicht zum Entgelt Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten). Nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 scheiden durchlaufende Posten auch bei der Gewinnermittlung aus. Der Begriff des durchlaufenden Postens ist im Einkommensteuer- und Umsatzsteuerrecht gleich auszulegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1991, 91/14/0034).

Bei Rechtsanwälten gehören zu diesen Posten insbesondere die Gerichtsgebühren und Stempelkosten, weil der Anwalt dabei nach außen hin für jedermann erkennbar im Namen seines Klienten tätig wird; nicht hingegen zählen zu diesen Posten Portospesen und sonstige Barauslagen, die von den Klienten vergütet werden, da solche Spesenbeträge zwar auf Rechnung, jedoch nicht im Namen des Klienten geleistet werden (vgl. mit weiteren Nachweisen das denselben Beschwerdeführer betreffende hg. Erkenntnis vom 23. April 2002, 98/14/0017).

Gemäß § 18 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Dieser Aufzeichnungspflicht ist nach der Bestimmung des § 18 Abs. 2 Z 1

leg. cit. dann Genüge getan, wenn im Falle der Istbesteuerung die vereinnahmten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen. Da die Entgelte aufzuzeichnen sind, ist das Honorar ohne die von den Klienten vergüteten durchlaufenden Posten festzuhalten.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer für das Jahr 1996 der Bestimmung des § 18 Abs. 2 UStG 1994 entsprechende Aufzeichnungen nicht geführt hat. Die für dieses Jahr vorgenommene Ermittlung der Entgelte durch Abzug der verausgabten Beträge an durchlaufenden Posten entsprach nicht dem Gesetz. Die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers (für das Jahr 1996) waren damit nicht nur formell unrichtig, sondern sie ermöglichten auch keine sachlich richtige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, weil es auf den Zeitpunkt der Verausgabung der durchlaufenden Gelder nicht ankam. Die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde ist daher zu bejahen.

Umfang und Intensität der amtswegigen Ermittlungspflicht sind nur unter Bedachtnahme auf die korrespondierenden Pflichten der Partei bestimmbar (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 92/14/0224). Dass der Beschwerdeführer zumindest im Laufe des Verwaltungsverfahrens seinen abgabenrechtlichen Pflichten entsprochen und versucht hätte, aus vorhandenen Belegen nachträglich eine Trennung seiner Einnahmen in Leistungsentgelte und in durchlaufende Posten vorzunehmen, behauptet er nicht. Ebenso wenig macht die Beschwerde Gründe geltend, welche gegen die von der belangten Behörde angewandte Schätzungsmethode - die Verhältnisse der Folgejahre heranzuziehen - sprächen. Soweit der Beschwerdeführer der belangten Behörde zum Vorwurf macht, für 1996 anders als für die Jahre 1997 und 1998 die Höhe der auf durchlaufende Posten entfallenden Honoraranteile nicht exakt ermittelt zu haben, geht er an den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung vorbei, wonach der Beschwerdeführer für diese Jahre - anders als für das Jahr 1996 - ohnedies entsprechend gesonderte Aufzeichnungen der reinen Leistungsentgelte (ohne durchlaufende Posten) geführt hat. Nicht nachvollziehbar ist schließlich die Verfahrensrüge, die belangte Behörde hätte nicht von den "erklärten Einnahmen und den erklärten Ausgaben" ausgehen dürfen, sondern durch "Gegenüberstellung der jeweiligen Kontostände zu einem gewissen Zeitpunkt" eine "Gesamtaufrollung der tatsächlichen Ausgaben und Einnahmen" vornehmen müssen.

Dem Beschwerdevorbringen gelingt es damit weder das Fehlen einer Schätzungsberechtigung, noch Mängel der von der belangten Behörde herangezogenen Schätzungsmethode aufzuzeigen.

## 2. Privatanteil PKW:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde der Privatanteil an den Aufwendungen für einen PKW der Marke BMW 525i von 10 % auf 25 % erhöht.

In seiner Berufung beantragte der Beschwerdeführer, von einer Erhöhung des erklärten Privatanteils Abstand zu nehmen. Begründend wies er darauf hin, dass ihm ein zweites Fahrzeug der Type Land-Rover zur Verfügung gestanden sei und sich die zurückgelegten betrieblichen Fahrten auf Grund der Eintragungen im Kalender jedenfalls schätzungsweise nachvollziehen ließen.

Dem hielt die Prüferin in ihrer Stellungnahme entgegen, dass die jährliche Kilometerleistung des Fahrzeuges rund 19.000 km betragen habe. Davon seien die laut Reisekostenaufstellung zurückgelegten Fahrten zur Gänze als betrieblich veranlasst anerkannt worden. Von den verbliebenen Fahrten habe die Prüferin - wie aus der beigefügten Aufstellung hervorgehe - einen weiteren Teil als betrieblich veranlasst anerkannt und lediglich rund

4.750 km jährlich als Privatfahrten ausgeschieden. Bei der Schätzung des Privatanteils sei auch der Umstand berücksichtigt worden, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers ein eigenes Fahrzeug (Range-Rover) besitze und der Beschwerdeführer nach seinen eigenen Angaben damit jährlich etwa 1.500 bis 2.000 km zurückgelegt habe.

Die belangte Behörde bestätigte im angefochtenen Bescheid den von der Prüferin mit 25 % angenommenen Privatanteil mit der Begründung, gemessen am Maßstab der allgemeinen Lebenserfahrung liege eine private Kilometerleistung von geschätzten 4.750 km jährlich selbst dann noch an der unteren Grenze des Vertretbaren, wenn man den Angaben des Beschwerdeführers folgend davon ausgehe, dass er jährlich zwischen 1.500 und 2.000 km mit dem Fahrzeug der Ehefrau zurückgelegt habe.

In der Beschwerde wird gerügt, die Annahme eines Privatanteils von 25 % sei nicht nachvollziehbar. Die Prüferin sei

offensichtlich von den "Tagesgeldaufzeichnungen des Abgabepflichtigen auf dem Konto 4711" ausgegangen und habe dabei übersehen, dass diese Aufstellung unvollständig sei. Dort seien nämlich nur diejenigen Fahrten erfasst, welche Orte betreffen würden, die von Kanzleisitz des Beschwerdeführers über 20 km bzw. über 30 km entfernt seien. Kürzere betriebliche Fahrten seien in dieser Reisekostenaufstellung nicht enthalten.

Diese Ausführungen verstoßen - soweit sie sich gegen die dem Beschwerdeführer in der Stellungnahme der Prüferin bekannt gegebenen Schätzungsgrundlagen beziehen - gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu beachtende Neuerungsverbot. Im Verwaltungsverfahren hat der Beschwerdeführer ungeachtet des ihm eingeräumten Parteienghörs keine substantiellen Einwendungen gegen die von der Prüferin angewandte Schätzungsmethode vorgebracht. Dass Fahrtenbücher oder sonstige Aufzeichnungen eine genauere Ermittlung der privat zurückgelegten Fahrten ermöglicht hätten, behauptet der Beschwerdeführer im Übrigen nicht.

Zur Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe es unterlassen, seine Ehefrau "zu befragen, welche Km-Leistung mit dem priv. Fahrzeug im Jahr durchschnittlich durchgeführt wird und zu welchen Fahrten überhaupt der PKW, Marke BMW, priv. genutzt wird", weist der Beschwerdeführer in der Folge selbst darauf hin, dass er einen entsprechenden Beweisantrag nicht gestellt hat. Dass die Ehefrau - anders als der Beschwerdeführer - Aufzeichnungen über die Privatfahrten des Beschwerdeführers geführt hätte, wird im Übrigen auch in der Beschwerde nicht behauptet. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabensanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht im Sinne des § 119 BAO (vgl. das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1996). Warum die Abgabenbehörde auch ohne entsprechenden Beweisantrag des Beschwerdeführers hätte annehmen müssen, dass seine Ehefrau weitergehende Angaben zu den privaten Fahrten des Beschwerdeführers machen könnte, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf. Zur Durchführung von Erkundungsbeweisen verpflichtet auch der Grundsatz der Amtswegigkeit die Abgabenbehörde nicht (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, 97/15/0167).

### 3. Umsatzsteuerliche Behandlung gepfändeter Forderungen:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurden die vom Beschwerdeführer erklärten Umsätze des Jahres 1998 um Honorarbeträge von insgesamt 119.519,47 S netto mit der Begründung erhöht, der Beschwerdeführer habe seine seitens der Finanzbehörde gepfändeten Honorarforderungen bisher nicht der Umsatzsteuer unterzogen, sondern "bei Eingang (von den Klienten) als Fremdgeldzugang erfasst und bei Zahlung an das Finanzamt als Fremdgeldausgang gebucht". Ein direkt vom Massekonto an das Finanzamt eingezahltes Honorar habe in den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers überhaupt keinen Niederschlag gefunden.

In seiner Berufung vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, bei den gepfändeten Honoraren handle es sich um durchlaufende Posten. Soweit Zahlungen direkt an das Finanzamt erfolgt seien, stellten die gepfändeten Beträge "weder Betriebseinnahmen, noch Betriebsausgaben, noch eingehende durchlaufende Posten, noch ausgehende durchlaufende Posten" dar, weil sie die Einnahmen und Ausgaben des Beschwerdeführers nicht tangiert hätten. Zudem würden diese Eingänge bereits die 20 %ige Mehrwertsteuer, die der Abgabenbehörde ohnedies zugekommen sei, beinhalten. Die gepfändeten Forderungen seien in ihrer Gesamtheit, somit einschließlich Umsatzsteuer, der Abgabenbehörde zugute gekommen. Würde eine entsprechende Erfassung im Rechenwerk des Beschwerdeführers erfolgen, liege in Wahrheit eine Doppelzahlung der Umsatzsteuer vor.

Im angefochtenen Bescheid ist die belangte Behörde dieser Ansicht des Beschwerdeführers zu Recht nicht gefolgt. Die gepfändeten Honorare stellen Entgelt für die vom Beschwerdeführer seinen Klienten gegenüber erbrachten Leistungen dar und unterliegen als solche der Umsatzsteuer. Die auch die Umsatzsteuer enthaltenden Honorarforderungen, welche dem Finanzamt im Wege der Pfändung zugekommen sind, haben die Abgabenschulden des Beschwerdeführers vermindert. Dieser Vorgang ist der Abgabeneinhebung zuzuordnen. Im Rahmen des angefochtenen Bescheides ging es hingegen um die zutreffende Festsetzung der Abgaben, u.a. der Umsatzsteuer für 1998. Diese Festsetzung hatte unabhängig von der Verwendung der Honorarzahlungen zu erfolgen.

Anders als im Verwaltungsverfahren rügt der Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof auch, dass die Umsatzbesteuerung der gepfändeten Honorare im Jahr 1998 gegen die Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z. 1 lit. b UStG 1994 (Istbesteuerung) verstoßen habe, weil die Pfändung als solche noch zu keiner Vereinnahmung des Entgeltes führe. Erst wenn der Drittschuldner Zahlungen leiste, läge eine Vereinnahmung des Entgeltes vor.

Auch mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deshalb nicht aufgezeigt,

weil der Beschwerdeführer nicht behauptet, dass die Vereinnahmung durch das Finanzamt tatsächlich nicht im Jahr 1998 erfolgt wäre. Anzumerken ist überdies, dass die belangte Behörde in der Gegenschrift zu diesem erstmals vor dem Verwaltungsgerichtshof gemachten Vorbringen auf die Aktenlage verweist, wonach die gepfändeten Honorare noch im Jahr 1998 bei der Abgabenbehörde eingegangen seien.

Soweit der Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof auf das Vorliegen einer Doppelbelastung mit Umsatzsteuerbeträgen hinweist, welche dem Finanzamt im Wege der Forderungspfändung ohnedies zugekommen seien, vermischt er neuerlich den Vorgang der Abgabefestsetzung mit jenem der Abgabeneinhebung. Dass Honorareingänge auch dann der Einkommensteuer zu unterziehen sind, wenn sie vom Beschwerdeführer (freiwillig oder zwangsweise) zur Begleichung von Abgabenschulden Verwendung gefunden haben, liegt auf der Hand.

#### 4. Erfassung von Honoraren - Einzelfälle:

Der Beschwerdeführer rügt, die belangte Behörde habe "die Frage der Honorare 20%, die in der Buchhaltung als Honorare 0% angeführt sind" einkommen- und umsatzsteuerlich unrichtig gelöst. Bei dem Betrag in Höhe von 2.860 S handle es sich um durchlaufende Posten (Gerichtskostenmarken), welche am 15. September 1998 (in der Rechtssache Robert R. gegen Martin P.) verausgabt und am 17. September 1998 vereinnahmt worden seien, worauf in der Stellungnahme vom 26. Februar 2001 (Vorlageantrag) hingewiesen worden sei.

Zu diesem Vorbringen ist der Beschwerdeführer auf die in Übereinstimmung mit der Aktenlage stehenden Ausführungen der belangten Behörde in der Gegenschrift zu verweisen, wonach der besagte Betrag nicht in der Auflistung jener Beträge aufscheint, welche im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatzsteuer unterworfen wurden.

Dem Umstand, dass im Zusammenhang mit der Scheidungssache der Andrea H. vom Beschwerdeführer verausgabte (an sich) durchlaufende Posten uneinbringlich geworden sind, hat die belangte Behörde entgegen dem Beschwerdevorbringen Rechnung getragen, indem sie die diesbezüglichen Zahlungen in Höhe von insgesamt 2.610 S als Betriebsausgabe anerkennt und den Gewinn des Jahres 1998 um diesen Betrag vermindert hat. Dass in "zahlreichen anderen Causen" Barauslagen uneinbringlich geworden seien - wie in der Beschwerde behauptet wird - ist ein Vorbringen, das im Verwaltungsverfahren nicht zur Darstellung gebracht wurde und das auch vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht konkretisiert wird. Die damit verbundene Verfahrensrüge, die darauf hinausläuft, die abgabenbehördliche Prüfung habe nicht von Amts wegen entsprechende Erhebungen gepflogen, verkennt neuerlich, dass Umfang und Intensität der amtswegigen Ermittlungspflicht nur unter Bedachtnahme auf die korrespondierenden Pflichten der Partei bestimmbar sind.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, die für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Die entsprechenden Grundlagen sind daher vom Abgabepflichtigen der Behörde beizubringen. Dieser Pflicht durfte sich der Beschwerdeführer auch nicht durch einen Antrag auf Beiziehung eines Sachverständigen aus dem Fachgebiet des Buchhaltungswesens entledigen. Im Übrigen stellt der Antrag, einen Buchsachverständigen zur "Richtigkeit meines Vorbringens und die Unrichtigkeit der Ergebnisse der BP" beizuziehen, keinen tauglichen Beweisantrag dar, weil er keine konkreten unter Beweis zu stellenden Tatsachen benennt. Soweit der Beschwerdeführer die Richtigkeit seiner Buchhaltung unter Hinweis auf festgestellte Unzukömmlichkeiten seiner Buchhaltungskraft selbst in Frage stellte, strebte er damit einen unzulässigen Erkundungsbeweis an. Im Übrigen wäre es dem Beschwerdeführer unbenommen geblieben, wenn er Zweifel an der Richtigkeit seines Rechenwerkes hegte, einen Sachverständigen seines Vertrauens beizuziehen.

#### 5. Honorarerlöse - Rechtsschutzversicherungen:

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer "Honorarersätze", die ihm von Rechtsschutzversicherungen seiner Klienten überwiesen worden seien, bisher zu Unrecht nicht der Umsatzsteuer unterworfen habe. Dies führte zu entsprechenden Erhöhungen der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen der Streitjahre 1996 bis 1998.

In der Berufung verwies der Beschwerdeführer auf eine näher bezeichnete Causa ("Firma C."). In diesem Fall habe die Rechtsschutzversicherung am 8. November 1995 einen Betrag von 11.433 S überwiesen. Dabei habe es sich um das Nettohonorar gehandelt. Die "reine USt" sei von der "Firma C." am 30. Jänner 1996 überwiesen und vom Beschwerdeführer als "reine USt" gebucht worden. Diese Buchungsweise sei "ust-neutral" und "verzerrt keinesfalls das

Bild". Die nunmehr von der Prüferin vorgenommene Unterwerfung der Honorarersätze, die netto bezahlt worden seien, unter dem Normalsteuersatz von 20% sei "nur dann estneutral, wenn die später zugeflossene reine USt als reine USt auch berücksichtigt" werde. Werde aber der Eingang vom 8. November 1995 der Umsatzsteuer unterworfen, wie dies in den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden des Finanzamtes für 1995 geschehen sei, dann "bildet die nunmehrige Vorgangsweise durch die Bp eine Est-Neutralität nur dann, wenn die reine USt von S 3.467,58 am 30.01.1996 aus der USt-Belastung ausgeschieden und der Betrag von S 3.467,58 dem Normalsteuersatz unterworfen" werde.

Der Berufung blieb in diesem Punkt unter Hinweis auf die Stellungnahme der Prüferin, in der im Einzelnen dargestellt worden sei, dass eine entsprechende Berücksichtigung des schon im Jahr 1995 erfassten Zahlungseinganges erfolgt sei, ein Erfolg versagt.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof vertritt der Beschwerdeführer die Ansicht, dass das "Vorgehen der RS-Versicherer, Netto-Beträge zu überweisen und die spätere allfällige Nichteinbringlichkeit des reinen USt-Betrages durch den Klienten nicht dazu führen kann, dass die netto überwiesenen Beträge der 20%igen USt unterliegen". Im Fall der "Firma C." habe sich der Beschwerdeführer vorerst gegenüber der Rechtsschutzversicherung geweigert, die Umsatzsteuer bei seinem Klienten einzutreiben. Aus diesem Grund habe die Versicherung am 30. Jänner 1996 den fehlenden "reinen" Umsatzsteuerbetrag überwiesen. Dem weiteren Vorbringen zu diesem Punkt ist zusammengefasst die Befürchtung des Beschwerdeführers zu entnehmen, dass der schon im Jahr 1995 eingegangene Betrag im Jahr 1996 neuerlich, somit doppelt, erfasst worden sein könnte.

Bei der vom Beschwerdeführer angewandten Methode der Istbesteuerung entsteht die Steuerschuld für Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994). So lange für eine ausgeführte Leistung kein Entgelt vereinnahmt wurde, kann bei der Istbesteuerung keine Steuerschuld entstehen. Andererseits ist bereits mit der Entgegennahme von Vorschüssen oder Anzahlungen die Entstehung der Steuerschuld verbunden. Durchlaufende Posten sind auch bei der Istbesteuerung nicht zu erfassen (vgl. zum Ganzen Ruppe, UStG2, § 17, Tz. 27ff).

Einkommensteuerlich kommt es bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 gleichfalls auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Betriebseinnahmen an.

Wird wie im Beschwerdefall das Entgelt nach der Willenserklärung des Leistenden zunächst ohne die darauf entfallende Umsatzsteuer entrichtet, ändert dies nichts daran, dass die Zahlung Gegenleistung für die vom Unternehmer erbrachte Leistung darstellt und - ungeachtet einer allfälligen Widmung als "reines Entgelt" - nach Maßgabe des Zuflusses (unter Herausrechnung des darauf entfallenden Steuerbetrages) der Umsatzsteuer zu unterziehen ist. Kommt es in der Folge im Zusammenhang mit der Leistungserbringung des Unternehmers zu weiteren Zahlungen (unter dem Titel der "reinen Umsatzsteuer") liegt auch darin ein Teil der Gegenleistung.

Wie aus der dem Beschwerdeführer im Berufungsverfahren übermittelten Zusammenstellung der Prüferin hervorgeht, war in der Rechtssache der "Firma C." von einem Bruttobetrag von 13.910,58 S (Eingang 1995 von 11.433 S und 1996 von 3.467,58 S abzüglich darin enthaltener Gerichtskostenmarken von 990 S) und somit von einer Umsatzsteuerbemessungsgrundlage von 11.592,15 S auszugehen, wobei sowohl bei der umsatzsteuerlichen Schätzung (vgl. Pkt. 1) der Honorarerlöse ohne durchlaufende Posten wie auch bei der Gewinnermittlung der bereits 1995 eingegangene Betrag von 11.433 S im Ergebnis aus der Bemessungsgrundlage für 1996 ausgeschieden wurde. Anzumerken ist, dass sich nach der Aktenlage der "reine Umsatzsteuerbetrag von 3.467,58 S" auf eine offenbar ursprünglich höhere Honorarforderung von netto 17.337,90 S bezogen hat.

Der Beiziehung eines Buchsachverständigen bedurfte es zur Beantwortung der Frage, wie die von den Rechtsschutzversicherungen bezahlten Honorare umsatz- und einkommensteuerlich zu behandeln sind, nicht.

#### 6. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Von der Prüferin wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1997 und 1998 für seine Ehefrau im Zusammenhang mit deren Vermietungseinkünften diverse Reinigungs- und Instandhaltungsarbeiten durchgeführt und darüber Rechnungen (vom 31. März, 13. Juni, 30. Juni und 18. November 1997 sowie vom 5. September, 4. Dezember und 8. Dezember 1998) mit Umsatzsteuerausweis gelegt habe. Es lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und umsatzsteuerpflichtige Entgelte vor.



In der dagegen erhobenen Berufung beschränkte sich der Beschwerdeführer darauf, die Nachhaltigkeit der für seine Ehefrau ausgeübten Tätigkeit zu bestreiten.

Der Berufung blieb ein Erfolg versagt, weil die belangte Behörde die Nachhaltigkeit der Tätigkeit mit der Begründung als gegeben ansah, dass der Beschwerdeführer die in Rechnung gestellten Reinigungs- und Instandhaltungsarbeiten über einen längeren Zeitraum hindurch erbracht habe. Weiters verwies die belangte Behörde darauf, dass die Ehefrau die entsprechenden Beträge als Werbungskosten bzw. die ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern geltend gemacht habe und der Beschwerdeführer die Umsatzsteuerbeträge - folge man seinem Vorbringen - jedenfalls auf Grund der Rechnungslegung schulde.

Auch vor dem Verwaltungsgerichtshof bestreitet der Beschwerdeführer nicht, die seiner Ehefrau in Rechnung gestellten Arbeiten aufgrund von unter fremdüblichen Bedingungen geschlossenen Leistungsvereinbarungen erbracht zu haben. Aus welchen Gründen nicht von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen wäre, legt der Beschwerdeführer ebenso wenig dar, wie er nicht ausführt, warum die belangte Behörde nicht von einer nachhaltigen Tätigkeit hätte ausgehen dürfen. Solcherart wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vom Beschwerdeführer nicht dargetan.

Der Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 stand dem Beschwerdeführer entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht zu, weil er in den Jahren 1997 und 1998 keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte erzielt hat. Dass gegen die Veranlagungsgrenzen und die damit verbundene differenzierte Behandlung von Arbeitnehmern gegenüber anderen Steuerpflichtigen keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, hat der Verfassungsgerichtshof wiederholt erkannt (vgl. die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 41, Tz. 2, gegebenen Rechtsprechungshinweise).

Soweit der Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof erstmals den Zufluss der in Rechnung gestellten Beträge bestreitet, muss dieses Vorbringen im Hinblick auf das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bestehende Neuerungsverbot unbeachtlich bleiben.

7. Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 bzw. Abs. 14 UStG 1994:

Dem Betriebsprüfungsbericht ist zu diesem Punkt zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer mit Rechnung vom 9. Dezember 1997 seiner Ehefrau einen Betrag von 12.000 S zuzüglich 20% Umsatzsteuer "weiterverrechnet" habe. Diesem Vorgang liege eine Leistung des Hubert H. zu Grunde, über die dieser am 24. Februar 1992 abgerechnet habe und die vom Beschwerdeführer seinerzeit bezahlt worden sei.

In der Berufung erläuterte der Beschwerdeführer, seine Ehefrau habe die von Hubert H. gelegte Rechnung ursprünglich "in ihre Buchhaltung aufgenommen", was von der Abgabenbehörde aber nicht anerkannt worden sei, weil die Rechnung auf den Beschwerdeführer gelautet habe. Um den seiner Ehefrau bevorschussten Betrag von ihr zurück zu erhalten, habe er die gegenständliche Rechnung gelegt. Die Umsatzsteuer sei ausgewiesen worden, um der Ehefrau den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Da ihr der Vorsteuerabzug in der Folge aber ohnedies versagt worden sei, entspreche es nicht der "Steuerneutralität", den Beschwerdeführer diesen Betrag auf Grund der Rechnungslegung vorzuschreiben.

Die belangte Behörde ließ die Steuerfestsetzung aufgrund der Rechnungslegung unverändert.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof bekräftigt der Beschwerdeführer, dass der strittigen Rechnungslegung eine Leistungserbringung seinerseits nicht zu Grunde liege. Solcherart hat die belangte Behörde aber zu Recht den Tatbestand der Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung als erfüllt gesehen. Hatte Hubert H. die Leistung erbracht, war nur er berechtigt darüber Rechnung zu legen bzw. gegebenenfalls die von ihm ausgestellte Rechnung hinsichtlich des Leistungsempfängers zu berichtigen.

Auf das in der Beschwerde in Abrede gestellte Zufließen des der Ehefrau in Rechnung gestellten Betrages kam es nicht an. Nach § 19 Abs. 3 UStG 1994 entsteht in den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 leg.cit. die Steuerschuld nämlich (auch bei der Istbesteuerung der Leistungsentgelte) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

8. Vorsteuerabzug für Reinigungsarbeiten:

Nach den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung hat der Beschwerdeführer mittels Gutschrift über die

seitens der Silvia W. erbrachten Leistungen abgerechnet. Die ausgewiesenen Vorsteuerbeträge von 3.833,33 S (1997) und 3.586,66 S (1998) seien nicht abzugsfähig, weil Frau W. - wie aus der mit ihr aufgenommenen Niederschrift vom 7. Mai 1999 hervorgehe - nicht zum Umsatzsteuerausweis berechtigt gewesen sei.

Dagegen wendete sich die Berufung des Beschwerdeführers mit dem Vorbringen, Silvia W. habe zweimal wöchentlich für ihn Reinigungsarbeiten durchgeführt und sei deshalb als zum Umsatzsteuerausweis berechtigte Unternehmerin anzusehen.

Die belangte Behörde wies die Berufung in diesem Punkt ab. Auf Grund der Zeugenaussage der Silvia W. sei davon auszugehen, dass es sich bei den strittigen Abrechnungen um Gutschriften im Sinne des § 11 Abs. 7 und 8 UStG 1994 gehandelt habe, welche vom Beschwerdeführer ausgestellt worden seien. Die Bezeichnung als "Rechnung" ändere an dieser Beurteilung ebenso wenig wie der Umstand, dass Silvia W. die Abrechnungen unterschrieben habe. Bei Frau W. handle es sich um eine so genannte Kleinunternehmerin, deren Umsätze unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 fielen. In rechtlicher Hinsicht vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass im Falle einer Abrechnung mittels Gutschrift die auf Grund der Steuerbefreiung zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger auch dann nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden könne, wenn der Umsatzsteuerausweis im guten Glauben erfolgt sei.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof tritt der Beschwerdeführer der Ansicht der belangten Behörde entgegen, dass die Abrechnungen mittels so genannter Gutschriften erfolgt seien. Der bloße Umstand, dass eine Angestellte des Beschwerdeführers die Rechnungen geschrieben habe, könne nicht schon zur Annahme führen, dass keine Rechnungslegung durch Silvia W. vorliege.

Im Beschwerdefall kann - was beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verkennen - dahin gestellt bleiben, ob die gegenständlichen Abrechnungen von der Abgabenbehörde zu Recht als Gutschriften beurteilt wurden. Wie der Verwaltungsgerichtshof nämlich im Erkenntnis vom 3. August 2004, 2001/13/0022, mit näherer Begründung ausgeführt hat, ist im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1994 ein Vorsteuerabzug für eine Steuer ausgeschlossen, die nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Abrechnung mittels Gutschrift oder durch Rechnungen anderer Art vorgenommen wurde. Entscheidend ist damit lediglich, ob für die strittigen Umsätze - wie von der belangten Behörde angenommen - die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zum Tragen kam und Silvia W. aus diesem Grund nicht zum Ausweis von Umsatzsteuer berechtigt war.

Nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, dessen Umsätze im Veranlagungszeitraum 300.000 S nicht übersteigen. Gemäß Abs. 3 leg.cit. kann der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 leg.cit. verzichtet.

In der Unterfertigung von Abrechnungsbelegen, in denen Umsatzsteuer ausgewiesen wird, kann ein Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 leg.cit. schon deshalb nicht erblickt werden, weil ein derartiger Verzicht wirksam nur gegenüber dem Finanzamt erklärt werden kann. Dass Silvia W. entgegen der behördlichen Sachverhaltsannahme gegenüber dem Finanzamt auf die Anwendung der Steuerbefreiung verzichtet hätte, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Auch bietet die Aktenlage und das Vorbringen des Beschwerdeführers keinerlei Anhaltspunkt dafür, dass Silvia W. in den Jahren 1997 und 1998 den Betrag von 300.000 S übersteigende Umsätze erzielt haben könnte. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass Silvia W. die Umsatzsteuer nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet hat, was einem Vorsteuerabzug nach der angeführten Rechtsprechung entgegen stehen musste.

#### 9. Privatanteil Telefon 1997:

Mit dem angefochtenen Bescheid bestätigte die belangte Behörde die Feststellung der Prüferin, von den gesamten Aufwendungen für den in der Privatwohnung des Beschwerdeführers gelegenen Telefonanschluss seien lediglich 25% als betrieblich veranlasst zu erkennen, weil der Beschwerdeführer für die Jahre 1996 und 1998 selbst einen Privatanteil von 75% eingeräumt habe und die Telefonkosten der Rechtsanwaltskanzlei überdies zur Gänze - ohne Ausscheiden eines Privatanteils - als Betriebsausgaben berücksichtigt worden wären.

Die belangte Behörde hat sich mit dieser Begründung den Ausführungen der Prüferin in ihrer Stellungnahme vom 29. September 2000 angeschlossen. Den in dieser Stellungnahme enthaltenen Sachverhaltsfeststellungen zur

Berechnung des Privatanteils ist der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht entgegen getreten. Vor diesem Hintergrund verstößt der nunmehrige Einwand, der Beschwerdeführer habe tatsächlich nur für vier Monate den betrieblichen Anteil der Telefonkosten geltend gemacht, sodass die belangte Behörde im Ergebnis nur ein Zwölftel der tatsächlich angefallenen Telefonkosten des Privatanschlusses berücksichtigt habe, gegen das Neuerungsverbot.

#### 10. Vorsteuerabzug bei Reisekosten:

Im angefochtenen Bescheid wurden - den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung folgend - Vorsteuern aus Reisekosten mit der Begründung nicht anerkannt, dass die darüber erstellten Belege die gemäß § 13 Abs. 4 UStG 1994 erforderlichen Angaben (über Abfahrts- und Rückkunftszeit) nicht aufgewiesen hätten.

Einkommensteuerlich anerkannte die belangte Behörde gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 geltend gemachte Diäten mit der Begründung nicht, dass der Beschwerdeführer regelmäßige Fahrten zum BG Klagenfurt (jährlich zwischen 74 und 85) unternommen habe und daher davon auszugehen sei, dass er an diesem Ort einen weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet habe, sodass - abgesehen von einer Anfangsphase - Mehraufwendungen für Verpflegung nicht anzuerkennen seien. Auch die Fahrten zum BG Bleiburg erfüllten den Begriff der Reise nicht, weil dieser Ort im örtlichen Nahebereich der Kanzlei gelegen sei.

Dagegen wendet sich die Beschwerde mit dem Vorbringen, die belangte Behörde habe verkannt, dass für die Frage, ob eine Reise vorliege, nicht der jeweilige Gerichtsstandort maßgeblich sei, sondern der gegebenenfalls weiter vom Kanzleisitz entfernt gelegene Ort der tatsächlichen Streitverhandlung. Zum BG Bleiburg würden auch Sprengel gehören, die nicht mehr im örtlichen Nahebereich seiner Kanzlei gelegen seien. Auch habe der Beschwerdeführer nicht nur das BG Klagenfurt aufgesucht, sondern an Verhandlungen an Ort und Stelle außerhalb des Gerichtsstandortes teilgenommen. Im Übrigen wiesen die Reisespesenabrechnungen des Beschwerdeführers alle nach § 13 Abs. 4 UStG 1994 erforderlichen Angaben auf.

In ihrer Gegenschrift verweist die belangte Behörde auf die vom Beschwerdeführer gewählte Diktion "BG Bleiburg, Ort/Stelle", die auf ein Tätigwerden am Ort des Bezirksgerichtes schließen lasse sowie auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nach der auch größere Einsatzgebiete als Mittelpunkt der Tätigkeit in Betracht kämen.

§ 4 Abs. 5 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung vor der mit BGBl. I Nr. 71/2003 vorgenommenen Neufassung normiert, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 30. Jänner 2003, 99/15/0085, und vom 27. März 2003, 2001/15/0223, zu § 4 Abs. 5 EStG 1988 in der Stammfassung ausgesprochen hat, ordnet die Bestimmung nicht an, dass Aufwendungen "ohne Nachweis ihrer Höhe" anzuerkennen seien. Der normative Inhalt des § 4 Abs. 5 EStG 1988 in seiner Stammfassung besteht lediglich in einer betragsmäßigen Begrenzung der Absetzbarkeit von Verpflegungsmehraufwendungen.

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren Mehraufwendungen für Verpflegung im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht nachgewiesen. Solcherart entspricht es schon aus diesem Grund dem Gesetz, dass die belangte Behörde die gegenständlichen Aufwendungen nicht (im begehrten Ausmaß) als Betriebsausgaben berücksichtigt hat. In der Beschwerde wird auch nicht konkret aufgezeigt, welcher Verpflegungsmehraufwand dem Beschwerdeführer tatsächlich erwachsen sei.

§ 13 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 lautet:

"Für eine im Inland ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise kann der Unternehmer - unbeschadet der sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 - die auf die Mehraufwendungen für Verpflegung entfallende abziehbare Vorsteuer nur aus den nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnen."

§ 13 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 stellt eine Anknüpfung an die einkommensteuerliche Regelung dar. Da im gegenständlichen Fall mangels eines Nachweises die Verpflegungsmehraufwendungen einkommensteuerlich keine Berücksichtigung finden konnten, steht auch der korrespondierende Vorsteuerabzug nicht zu.

#### 11. Abfluss von Steuerzahlungen:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurden als Betriebsausgaben des Jahres 1997 geltend gemachte Beträge

an Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag mit der Begründung gewinnerhöhend angesetzt, dass die die Jahre 1992 bis 1994 betreffenden Steuerbeträge zwar im Jahr 1997 (nach vorhergehender Aussetzung) am Abgabenkonto vorgeschrieben, tatsächlich aber nicht entrichtet worden seien.

In seiner Berufung vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, die im Jahr 1997 vorgeschriebenen Steuerbeträge seien "jedenfalls irgend einmal und zwar innerhalb des Prüfungszeitraumes vom 01.01.1996 bis 01.01.1999" bezahlt worden und stellten daher Betriebsausgaben dar.

Die belangte Behörde gab der Berufung in diesem Punkt keine Folge, weil aus dem Abgabenkonto hervorginge, dass die im Jahr 1997 vorgeschriebenen Steuerbeträge im Prüfungszeitraum nicht entrichtet worden seien.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof wirft der Beschwerdeführer der belangten Behörde vor, sie habe es unterlassen, Erhebungen darüber anzustellen, auf Grund welcher Belege der Beschwerdeführer die beanstandeten Buchungen vorgenommen habe. Es sei davon auszugehen, dass sein Steuerberater keine Buchungen geduldet hätte, ohne dass dafür die entsprechenden Überweisungsbelege vorgelegen wären. Die belangte Behörde stelle eine "bloße Vermutung" an, die durch nichts erwiesen sei.

Diese Rüge ist unberechtigt. Der Vorwurf, sich auf bloße Mutmaßungen zu stützen, ist allenfalls dem Beschwerdeführer selbst zu machen. Schon in der Stellungnahme der Prüferin wird auf eine entsprechende Kontoabfrage verwiesen, während es der Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof noch im Dunkeln lässt, wann und in welcher Form die strittigen Abgaben seiner Ansicht nach tatsächlich entrichtet wurden. Überdies steht der Hinweis auf die Verlässlichkeit seines Rechenwerkes in Widerspruch zu dem vom Beschwerdeführer an anderer Stelle der Beschwerde gemachten Vorbringen über Fehler seiner Buchhaltungskraft, welche sogar die Beiziehung eines Buchsachverständigen erforderlich machen würden.

#### 12. Privataufwendungen:

In diesem Zusammenhang ist vor dem Verwaltungsgerichtshof noch strittig, ob die im Verfahren zur hg. Zahl 95/10/0194 der Ehefrau des Beschwerdeführers auferlegten Kostenersätze an das Land Kärnten beim Beschwerdeführer als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Die belangte Behörde hat die Berücksichtigung des Betrages in Höhe von 4.565 S als Betriebsausgabe des Beschwerdeführers mit der Begründung abgelehnt, dass die Kostenersatzpflicht ausschließlich die Ehefrau des Beschwerdeführers betroffen habe.

Gegen die Beurteilung als Privataufwand wendet sich die Beschwerde mit dem Vorbringen, der Beschwerdeführer habe seine Ehefrau in dem Verfahren in Ausübung seines Berufes als Rechtsanwalt vertreten. Im Rahmen des eingegangenen Vollmachtsverhältnisses sei der Beschwerdeführer nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet gewesen, Zahlungen im Namen und auf Rechnung der Ehefrau zu erbringen. Die gegenständliche Zahlung der Verfahrenskosten sei daher nicht auf die persönliche Beziehung zurückzuführen, sondern wäre in gleicher Weise auch für fremde Klienten geleistet worden. Solcherart stelle die "Verausgabung nicht Privatvergnügen des Rechtsanwaltes, sondern eine betriebliche Ausgabe" dar.

Mit diesem Einwand ist der Beschwerdeführer auf die unter Pkt. 1 gemachten Ausführungen zu verweisen. Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, stellen - auch wenn die Verausgabung vor der Vereinnahmung erfolgt - durchlaufende Posten dar, welche bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 außer Ansatz zu bleiben haben.

#### 13. Unterhaltskosten:

In seiner Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998 hat sich der Beschwerdeführer auch dagegen gewandt, dass die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes nur mit dem Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 berücksichtigt worden waren. Tatsächlich seien monatliche Kosten in Höhe von 10.000 S angefallen, welche als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen wären.

Die belangte Behörde gab der Berufung in diesem Punkt unter Hinweis auf die Bestimmungen der §§ 20 Abs. 1 Z 1, 34 Abs. 1, 37 Abs. 7 Z 1, 4 und 5 sowie § 34 Abs. 8 EStG 1988, die der Berücksichtigung tatsächlicher Unterhaltskosten entgegenstünden, keine Folge.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof wiederholt der Beschwerdeführer zu diesem Beschwerdepunkt die schon in seiner Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 9. September 1998, Zl. RV 480/5-7/98, vorgebrachten Einwendungen.

Mit dem angeführten Bescheid wurde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 1995 festgesetzt und dabei seinem Antrag, über den Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 hinaus, Unterhaltszahlungen an die Söhne als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, keine Folge gegeben. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Erkenntnis vom 28. Mai 2002, 98/14/0157, als unbegründet abgewiesen. Auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses, die in gleicher Weise für die hier strittigen Veranlagungszeiträume der Jahre 1996 bis 1998 zutreffen, wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen.

Da die Beschwerde somit insgesamt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermochte, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 7. Juni 2005

#### **Gerichtsentscheidung**

EuGH 61987J0342 Hoge Raad VORAB

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

ECLI:AT:VWGH:2005:2001140187.X00

#### **Im RIS seit**

30.06.2005

#### **Zuletzt aktualisiert am**

18.11.2011

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

© 2024 JUSLINE

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

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