jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/4/20 2003/13/0165

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.04.2004

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §114;
BAO §115;
BAO §147;
BAO §148 Abs1;
BAO §148 Abs3;
BAO §148;
BAO §166;
BAO §167 Abs2;
BAO §184;
BAO §303 Abs4;
FinStrG §115;
FinStrG §55;
FinStrG §99 Abs2;
VwGG §41 Abs1;

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 der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des B in T, Liechtenstein, vertreten durch Mag. Dr. Othmar Mair, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Fallmerayerstraße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 29. März 1999, Zl. RV 131.96/1-T7/96, betreffend u.a. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1989 und 1992 und Einkommensteuer 1989 bis 1992 sowie Umsatzsteuer 1989 und 1992 und Einkommensteuer für 1989 bis 1992,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie Umsatzsteuer 1989 betrifft, zurückgewiesen, und

2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird die Beschwerde 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, welcher sich in Abgabenerklärungen betreffend die Streitjahre als Architekt bezeichnet, von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid jedoch als planender Baumeister angesehen wird, betrieb in den Streitjahren in M. ein Planungsbüro, welches sich mit "Planung, Innenarchitektur und Wirtschafts- und Fremdenverkehrsplanung" beschäftigt hat. Er ermittelte seinen Gewinn daraus nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und erklärte aus dieser Tätigkeit Umsätze bzw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Auf Grund eines Prüfungsauftrages vom 7. April 1993, welcher als Gegenstand der Prüfung u.a. die Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1991 auswies, wurde beim Beschwerdeführer, beginnend mit 14. April 1993, eine abgabenbehördliche Prüfung vorgenommen. In der Niederschrift über eine am 23. April 1993 durchgeführte Schlussbesprechung hielt der Prüfer U u.a. fest, dass zu einem Objekt B ein IFB von rund 93.000 S für 1991, für ein Objekt F ein IFB von rund 56.000 S für 1990 und für ein Objekt H eine AfA für einen auszuscheidenden Grundanteil in Höhe von 2.000 S (1990) und 4.000 S (1991) nicht anzuerkennen seien. Weiters schied der Prüfer eine AfA für ein Fahrzeug in Höhe von 10.400 S (1990) und 20.800 S (1991) aus. Weiters scheine der Verkauf eines CAD-Computers nach Liechtenstein in den Aufzeichnungen nicht auf, weshalb der Prüfer für 1990 zusätzliche Betriebseinnahmen von 131.000 S ansetzte. Laufende Kosten für einen PKW von 20.000 S (1990) und 43.000 S (1991), Spenden in Höhe von 8.900 S (1990) sowie eine Gästebewirtung von je 30.000 S (1989, 1990 und 1991) sah der Prüfer als private Ausgaben und erkannte sie nicht als Betriebsausgaben an. Weiters habe der Beschwerdeführer für Beratung Betriebsausgaben in Höhe von 20.000 S (1991) und 34.000 S (1990) geltend gemacht, diese Beratung sei jedoch anderen Unternehmen erteilt worden, die nicht dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien.

Der erwähnte Prüfungsauftrag wurde am 15. Dezember 1993 mit dem Vermerk "die vom Finanzamt gewünschte Fortsetzung bzw. Ergänzung dieser Prüfung durch (Betriebsprüfer M(wird vom (Beschwerdeführer(akzeptiert" versehen. Darunter scheint die Unterschrift des Beschwerdeführers auf.

Ein weiterer mit 2. August 1994 datierter Vermerk auf dem Prüfungsauftrag enthielt die Aussage, dass die Prüfung auf die Umsatz- und Einkommensteuer 1992 ausgedehnt werde. Diese Ausdehnung wurde dem Beschwerdeführer am 2. September 1994 zur Kenntnis gebracht und vom damaligen steuerlichen Vertreter abgezeichnet.

Im Ergebnis dieser abgabenbehördlichen Prüfung hielt der Prüfer M in seinem Bericht vom 13. Dezember 1995 fest, dass der Prüfungsauftrag am 16. Oktober 1995 "auf § 99 FinStrG" geändert worden sei.

Unter Tz 12 stellte der Prüfer fest, dass von den für 1989 geltend gemachten Vorsteuern ein Betrag von 20.800 S als abziehbar nicht anzuerkennen sei. Der steuerpflichtige Umsatz für 1992 erhöhe sich (Tz 13) um rund 1,100.000 S, u.a. weil mit Honorarzahlungen nach Liechtenstein saldierte Honorare nicht in den Erlösen enthalten seien.

Unter Tz 22 hielt der Prüfer fest, dass an die P AG in Vaduz, Liechtenstein, "Subhonorare" bezahlt und als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien, welche auf eine für diese Größenordnung unübliche Form abgerechnet worden seien. Aus mehreren, im Einzelnen angeführten Gründen rechnete der Prüfer die Anteile der P AG zur Gänze dem Beschwerdeführer zu. Die von der P AG dem Beschwerdeführer am 15. Dezember 1990 ausgestellte Endabrechnung für Planungsarbeiten an verschiedenen Projekten in Höhe von 6,300.000 S erkenne der Prüfer aus in weiterer Folge dargelegten Gründen als Betriebsausgabe nicht an.

Im Jahr 1991 habe die P AG dem Beschwerdeführer für Planungsarbeiten an verschiedenen Projekten 7,548.448 S in Rechnung gestellt. Auf Grund dieser Rechnung seien am 31. Dezember 1991 5,790.000 S (Rechnungsbetrag abzüglich geleisteter Anzahlungen) an die P AG überwiesen worden. Unter dem Titel "Anteilskauf sowie Projektplanung Point Europe" sei von der P AG ein Betrag von 5,700.000 S auf ein dem Beschwerdeführer zuzurechnendes Konto in Österreich überwiesen, dort am 15. Jänner 1992 5,685.690 S gutgeschrieben worden (Überweisungsbetrag abzüglich Spesen) und am selben Tag seien von diesem Konto 5,680.000 S auf das Betriebskonto des Beschwerdeführers weiter überwiesen worden. In Höhe des an den Beschwerdeführer rückgeflossenen Betrages von 5,600.000 S würden die von der P AG 1991 in Rechnung gestellten Beträge als Betriebsausgaben nicht anerkannt.

Da für das Jahr 1992 weder verrechnete Leistungen nachgewiesen worden seien, noch die Verbuchung bei der P AG nachvollziehbar gewesen sei, stelle ein Gesamtbetrag von 820.000 S als Differenz zwischen der von der P AG in

Rechnung gestellten Summe von 1,270.000 S und dem vom Beschwerdeführer der P AG in Rechnung gestellten Betrag von 450.000 S keine Betriebsausgabe dar.

Schließlich hielt der Prüfer unter Tz 23 seines Berichtes fest, dass die Firma Point Europe dem Beschwerdeführer mit Rechnung vom 26. November 1989 Entwicklungs- und Grundlagenpläne um ein Pauschalhonorar von 120.000 US-$ in Rechnung gestellt habe. Die Zahlung des Beschwerdeführers an Point Europe in Höhe von 1,502.200 S sei als Betriebsausgabe abgesetzt worden. Tatsächlich würden die "eingekauften Planungskosten" keinen Betriebsaufwand darstellen, weil weder konkrete Arbeiten für Point Europe nachgewiesen noch Rechnungen über durchgeführte Leistungen erstellt worden seien. Vielmehr habe die P AG Planungskosten von 234.000 US-$ in Rechnung gestellt und allfällige Planungsleistungen der Point Europe gegenüber erbracht. Der geltend gemachte Aufwand sei aus den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Betriebsausgaben auszuscheiden gewesen.

Mit Bescheiden vom 15. Jänner 1996 setzte das Finanzamt nach Wiederaufnahme der Verfahren die Umsatzsteuer 1989 und 1992 sowie die Einkommensteuer 1989 bis 1992 den Prüferfeststellungen entsprechend fest.

Dagegen berief der Beschwerdeführer im Wesentlichen mit der Begründung, die Betriebsprüfung verneine die Rechtspersönlichkeit der P AG und rechne deren Rechtsgeschäfte in voller Höhe dem mit 49 % an ihr beteiligten Beschwerdeführer in Österreich zu Unrecht zu. Eine der Berufung beigelegte vergleichende Aufstellung der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens des Beschwerdeführers einerseits und der P AG andererseits zeige, dass die wirtschaftlichen Erfolge der beiden Unternehmen vergleichbar seien und für die Verlagerung von Gewinnen "kein Raum" gegeben sei. Weiters habe der Beschwerdeführer schon vor der Gründung der P AG im Juni 1990 in erheblichem Umfang mit der Einzelunternehmung des HV, Büro für Raumplanung in Liechtenstein, zusammengearbeitet. Ablösezahlungen von Vorplanungen und Kosten der Vorprojekte für das vom Beschwerdeführer auszuführende Projekt (Point Europe) seien Aufwendungen für das Umlaufvermögen des Beschwerdeführers.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 1996 wies das Finanzamt die Berufung ab. Weder die Rechtspersönlichkeit noch die wirtschaftliche Aktivität der P AG würden verneint, sondern aus der Nichtvorlage mehrfach geforderter Unterlagen (Einreich- und Polierplanung) ziehe das Finanzamt den Schluss, die Leistungen, welche die P AG dem Beschwerdeführer in Rechnung gestellt habe, seien im Unternehmen des Beschwerdeführers und nicht in Vaduz, Liechtenstein, erbracht worden. Den Berufungsausführungen, der Aufwand für Vorplanungen der Point Europe seien Aufwendungen für das Umlaufvermögen des Beschwerdeführers, hielt das Finanzamt entgegen, dass es sich tatsächlich um eine Akontozahlung zur Ablöse einer bestehenden Hypothek gehandelt habe. Zu den nicht anerkannten Honorarzahlungen an die P AG hielt das Finanzamt fest, dass bei aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Zusammenstellung der Dienstleistungen der P AG beispielsweise herausgegriffenen Projekten offensichtliche Unterschiede zwischen Leistungszeitraum und Bemessungsgrundlage für die dem Beschwerdeführer von der P AG verrechneten Leistungen bestünden. Während der Beschwerdeführer über eine ausgezeichnete EDV-mäßige Ausstattung verfügt habe (Anschaffungswert der CAD-Computer einschließlich Software etwa 6,400.000 S) sei die P AG erst Mitte 1990 gegründet worden und habe zum Zeitpunkt der Ersterfassung der Planungsdaten noch gar nicht über eine moderne CAD-Anlage verfügt. Anfänglich sei vielmehr vom Beschwerdeführer eine weitgehend wertlose Anlage aus 1985 zur Verfügung gestellt worden. Aus den bei einzelnen Projekten angeführten Gründen ergebe sich, dass die Leistungen nicht von der P AG erbracht worden seien. So sei der einzige Ansprechpartner für ein Projekt ein Angestellter des Beschwerdeführers gewesen, obwohl die Grundlagenermittlung und die Vorentwürfe vom Büro des HV als Subunternehmer erbracht worden sein sollen, wesentliche Leistungen für ein weiteres Projekt seien bereits vor der Gründung der P AG erbracht und der auftraggebenden Gemeinde verrechnet worden, bei einem anderen Projekt habe im Februar 1989 ein Gebäudemodell auf Grund der Pläne und Unterlagen des Unternehmens des Beschwerdeführers erstellt werden können und das Unternehmen des Beschwerdeführers habe am 20. Dezember 1989 die Vorentwürfe und am 17. April 1990 die Einreichplanung an die Gemeinde M. verrechnet, wobei ein drittes Unternehmen die Polierplanung am 9. Juli 1990 verrechnet habe.

An den vom Beschwerdeführer ohne nähere Begründung eingebrachten Vorlageantrag schloss sich ein über mehrere Jahre hinziehendes Verwaltungsverfahren mit Vorhalten der belangten Behörde und Stellungnahmen des Beschwerdeführers an.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 1989 zur Gänze und der Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 1992 teilweise Folge.

Zwei Wohnungen eines von der belangten Behörde dem Beschwerdeführer zugerechneten Wohn- und Geschäftshauses seien nicht von betriebszugehörigen Arbeitnehmern benützt, sondern vom Beschwerdeführer an eine Z KG vermietet worden. Der Mieterin sei der Mietzins dennoch von der P AG in Rechnung gestellt worden. Die auf diese Mieteinnahmen entfallende Umatzsteuer für 1992 sei daher vom Beschwerdeführer geschuldet.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren und den Einkommensteuerbescheid 1989 wies die belangte Behörde als unbegründet ab, der Berufung betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 bis 1992 wurde teilweise Folge gegeben.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers habe es sich bei der nach der Schlussbesprechung vom 23. April 1993 fortgesetzten Prüfung um keine "Doppelprüfung" gehandelt, welche dem § 148 Abs. 3 BAO widersprochen hätte. Die Beendigung einer Prüfung erfolge erst durch den Bescheid über die Wiederaufnahme des entsprechenden Abgabenverfahrens, nicht durch die Schlussbesprechung, weshalb auch nach einer Schlussbesprechung weitere Prüfungsmaßnahmen ohne einen neuerlichen Prüfungsauftrag stattfinden dürften. Im Übrigen habe der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers in seiner Stellungnahme vom 25. September 1998 behauptet, dass der Abgabenbehörde bereits zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung am 23. April 1993 sämtliche Tatsachen bekannt gewesen seien, welche sie später zur Wiederaufnahme des Verfahrens veranlasst hätten. Tatsächlich habe der die Schlussbesprechung vom 23. April 1993 durchführende Prüfer U bereits die wesentlichen Sachverhaltsfeststellungen getroffen, auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten und dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht. Allein diese nicht unwesentlichen Feststellungen würden eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen. Der Vertreter des Beschwerdeführers habe in seiner Stellungnahme vom 25. September 1998 ausgeführt, dem damaligen Prüfer U seien vor der Schlussbesprechung auch die Jahresabschlüsse der P AG für die Jahre 1990 und 1991 vorgelegt worden. Der Prüfer U habe im Verwaltungsverfahren am 18. November 1998 als Zeuge ausgesagt, er habe die "Honorare für Fremdarbeiten" betreffend Point Europe, Büro des HV und die P AG überprüft und für weitere Ermittlungen keinen Anlass gesehen. Daher handle es sich nach Ansicht der belangten Behörde lediglich um einen falschen Eindruck von der "steuerrechtlichen Relevanz der getroffenen Feststellungen", welche die Behörde nicht hindere, aus diesen Feststellungen zu anderen rechtlichen Ergebnissen zu gelangen. Jedenfalls habe der Beschwerdeführer der Fortsetzung der Prüfung am 15. Dezember 1993 ausdrücklich zugestimmt. Dem im Verwaltungsverfahren erhobenen Vorwurf, dabei hätten dem Beschwerdeführer die nötige Anleitung und Aufklärung erteilt werden müssen, hielt die belangte Behörde entgegen, dass der Beschwerdeführer einerseits anwaltlich vertreten gewesen sei und andererseits kein Verlangen danach gestellt habe. Da die hervorgekommenen Umstände nicht bloß geringfügige steuerliche Auswirkungen gezeigt hätten, sei dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit zu geben. Die Verfahren seien daher wieder aufzunehmen gewesen.

Zu den vom Beschwerdeführer im Jahr 1989 als Betriebsausgaben geltend gemachten Betrag von 1,502.200 S hielt die belangte Behörde fest, dass der Beschwerdeführer (bei einer mündlichen Vorsprache am 26. August 1998) angegeben habe, bei Point Europe handle es sich um eine in Kalifornien eingetragene Firma, die in Arizona in der Nähe eines Indianerreservates und Skigebietes ein größeres Areal besitze, auf dem eine Hotel- und Freizeitanlage errichtet werden sollte. Die Anteile an Point Europe seien je zur Hälfte in amerikanischer und europäischer Hand. Der amerikanische Anteil werde von WV und der europäische Teil von einer Gruppe, der der Beschwerdeführer angehöre, gehalten. Präsident der Gesellschaft sei damals WV gewesen. Die im Namen des Beschwerdeführers angekauften Hotel-Entwicklungspläne hätten von ihm abgeändert und von Point Europe zurückgekauft werden sollen, welche dann das geplante Projekt in Arizona habe verwirklichen wollen. Zu einer Verwirklichung dieses Projektes und zu einem Rückkauf der Pläne sei es jedoch nach Feststellung der belangten Behörde nicht gekommen. Der Beschwerdeführer habe einen "Zusammenarbeitsvertrag" vom 27. November 1989 zwischen WV einerseits und ihm und der B (Familienname des Beschwerdeführers) Corp. andererseits vorgelegt, dessen Punkt I. zufolge WV in Arizona ein Projekt eines Hotels und verschiedener Geschäftsgebäude mit allen für den Winter- und Sommersport notwendigen Einrichtungen entwickelt habe. Die Vertragsteile würden zur Realisierung und späteren Betreibung dieses Projektes zusammenarbeiten. WV und seine Ehefrau seien nach Punkt II. des Vertrages gemeinsame Eigentümer des Grundes, auf dem das Projekt errichtet werden solle. Zur Abgeltung der bisher aufgelaufenen Kosten und Tätigkeiten einschließlich der Kosten für das Grundstück bezahle der Beschwerdeführer nach Punkt III. des Zusammenarbeitsvertrages bis 30. Jänner 1990 einen Betrag von insgesamt 866.502 US-$, wovon ein Teilbetrag von

80.000 US-$ sofort und ein weiterer Betrag von 40.000 US-$ bis spätestens 29. Dezember 1989 zu bezahlen sei, und zwar "unter dem Titel des Verkaufes der Entwicklungspläne an (Beschwerdeführer(, wobei diesbezüglich von WV eine Rechnung ausgestellt und die Abschreibung für die Steuer durch (Beschwerdeführer) entsprechend genutzt" werde. Der Beschwerdeführer werde dafür zur Hälfte ("ideeller Hälfte") hinsichtlich des dem WV und seiner Ehefrau gehörenden Grundstückes als Miteigentümer "eingetragen". Bei Fertigstellung des Gesamtprojektes erhalte WV noch 150.000 US-$ aus dem Titel "Vorleistungen für das Entwickeln des Projektes". Für die Realisierung des Projektes werde nach Punkt III. des Vertrages die protokollierte Gesellschaft Point Europe Inc. herangezogen. Die B Corp. erhalte von der Point Europe Inc. die Hälfte der Geschäftsanteile von WV und seiner Ehefrau ins Eigentum übertragen, sodass an dieser Gesellschaft die B Corp. oder der Beschwerdeführer einerseits und WV andererseits je zur Hälfte beteiligt seien. Zum Erwerb dieser Beteiligung seien von dem bei einer angeführten Bank in M und auf Point Europe Inc. lautenden Konto 656.000 US-$ am 28. März 1990 an Point Europe in die USA überwiesen worden. Der Beschwerdeführer als späterer Präsident von Point Europe habe in einem Schreiben vom 19. April 1994 einem der Gesellschafter der Point Europe mitgeteilt, dass sich die "Gruppe Europa" mit 50.000 Anteilen zu einer Gesamtsumme von 866.502 US-$ aus K mit 11.873 Anteilen, aus der Z GesmbH (der Adressatin jenes Schreibens) mit 11.873 Anteilen, aus LB mit 712,5 Anteilen und aus dem Beschwerdeführer mit 25.541,5 Anteilen zusammensetze. WV halte die amerikanischen 50.000 Anteile. Die Anteilsinhaber K und Z GesmbH hätten am selben Tag, an dem der Beschwerdeführer 656.000 US-$ überwiesen hätte, jeweils 2,5 Millionen S und LB 150.000 S auf das auf Point Europe Inc. lautende Konto einbezahlt. Obwohl es sich bei diesen Zahlungen um den Erwerb der genannten Anteile an Point Europe gehandelt habe, sei sowohl vom Beschwerdeführer, der für Z GesmbH die Einzahlung vorgenommen habe, als auch von LB (einer nahen Angehörigen des Beschwerdeführers) als Zahlungsgrund "Hotelentwicklungskosten" angegeben worden. K habe als Verwendungszweck "Grundkauf - anteilig" angegeben. Einem von WV an den Beschwerdeführer und an LB gerichteten Telefax vom 5. April 1990 sei zu entnehmen, dass der am 28. März 1990 zum Ankauf der Anteile an Point Europe überwiesene Betrag zur Ablösung der auf dem Grundstück lastenden Hypothek verwendet worden und dafür bereits 120.000 US-$ bezahlt worden seien. Als Zahlungsgrund für diese Überweisung sei vom Beschwerdeführer die "Rechnung vom 3.2.90, Plankosten" angegeben gewesen. Dem Zusammenarbeitsvertrag vom 27. November 1989 und dem an die Z GesmbH gerichteten Schreiben vom 19. April 1994 sowie dem an den Beschwerdeführer und LB gerichteten Telefax vom 5. April 1990 sei zusammenfassend zu entnehmen, dass sich WV verpflichtet habe, sein im Privatbesitz befindliches Grundstück lastenfrei an Point Europe zu übertragen und gegen Bezahlung des im Punkt II. des Zusammenarbeitsvertrages genannten Betrages von

866.502 US-$ dem Beschwerdeführer und seinen Partnern 50 % der Geschäftsanteile an Point Europe zu überlassen. Demnach handle es sich bei der im Jahr 1989 an Point Europe geleisteten und als Betriebsausgabe geltend gemachten Zahlung von 1,502.200 S (120.000 US-$) nicht - wie vom Beschwerdeführer vorgeschoben - um den Kaufpreis für im Interesse des Beschwerdeführers gelegene Pläne, die nach durchzuführenden Änderungen wieder an den Verkäufer hätten rückveräußert werden sollen, sondern um einen Anteil am Kaufpreis für die vom Beschwerdeführer an Point Europe erworbenen Geschäftsanteile. Dass für die Vorplanung angelaufene Kosten in die Berechnung des Kaufpreises für die Anteile einbezogen worden sind, möge zutreffen, ändere aber nichts daran, dass die Zahlungen dem Erwerb der Geschäftsanteile an Point Europe und nicht dem angeblichen Kauf von Plänen gedient hätten. Abgesehen davon, dass es zu einem Rückkauf der Pläne nicht gekommen sei, halte die belangte Behörde die vorgeschobene Vorgangsweise für lebensfremd, weil sich keine wirtschaftlich sinnvolle Erklärung dafür finde, warum ein Bauherr die Pläne für ein geplantes Projekt zur Durchführung von Ergänzungen und Änderungen an den Architekten verkaufen und nach den durchgeführten Änderungen von diesem wieder zurückkaufen sollte. Derartige Leistungen würden im Wirtschaftsleben in der Form eines Auftragsverhältnisses und nicht in der vom Beschwerdeführer konstruierten Form durchgeführt.

Zu den vom Beschwerdeführer für 1990 bis 1992 als Betriebsausgaben geltend gemachten Honoraren an die P AG hielt die belangte Behörde fest, dass die P AG dem Beschwerdeführer in einer "Endabrechnung" am 15. Dezember 1990 für "Planungsarbeiten an diversen Projekten laut Aufstellung (vereinbart zwischen Herrn HV und Herrn (Beschwerdeführer()" ein Honorar in der Höhe von 6,300.000 S in Rechnung gestellt habe. Nach Abzug zweier im August und November 1990 geleisteter Akontozahlungen von zusammen 330.000 S habe sich ein offener Betrag von 5,970.000 S ergeben. Diesen Betrag habe der Beschwerdeführer mit Überweisungsauftrag vom 27. Dezember 1990 von seinem bei einer Bank in M. geführten Betriebskonto an die P AG überwiesen. Dieses Geld sei letztlich über ein Treuhänderkonto am 7. Jänner 1991 auf das bei einer Bank in Vaduz geführte, auf die P AG lautende Konto umgebucht

worden. Am 14. Jänner 1991 sei von der P AG der Betrag von 5,500.000 S auf das auf den Beschwerdeführer lautende, bei der Bank in M geführte Konto mit dem Stichwort "Amerika" rücküberwiesen worden. Als Zahlungsgrund sei angeführt worden "Lt. Kaufvertrag v. 21.12.90 betreff Grundstückskauf v. 2 Grundparzellen in Vista Californien". Auf diesem Konto des Beschwerdeführers habe samt Zinsen eine Darlehensschuld in der Höhe von 6,065.000 S ausgehaftet. Das Darlehen sei vom Beschwerdeführer im Jahr 1989 zum Ankauf von zwei Grundstücken in Kalifornien aufgenommen worden. Zumindest eines dieser beiden Grundstücke sei nach dem Ankauf bebaut und vom Beschwerdeführer und von seiner damaligen - mittlerweile geschiedenen - Ehefrau genutzt worden. Hinsichtlich der in der in Rede stehenden Rechnung der P AG vom 15. Dezember 1990 angeführten Planungsarbeiten habe der Beschwerdeführer dem Prüfer eine Zusammenstellung mit insgesamt 17 Projekten vorgelegt, bei denen die P AG ab 1990 Planungsleistungen für ihn erbracht haben solle. Mit Ausnahme zweier Projekte handle es sich ausschließlich um Projekte im Zillertal. In dieser Zusammenstellung seien für jedes Projekt die geschätzten Baukosten, das davon abgeleitete Gesamthonorar und der Anteil der angeblich von der P AG erbrachten Planungsleistungen am Gesamthonorar angeführt. Die P AG habe danach bei den meisten der angeführten Projekte "die Grundlagenermittlung, die Vorentwürfe, die Entwürfe, die Einreichpläne und zum Teil auch die Polier- und die Einreichungsplanung durchgeführt". Für jeden dieser Planungsabschnitte sei der Prozentsatz am Gesamthonorar gesondert ausgewiesen. Nach dieser Zusammenstellung hätte die P AG dem Beschwerdeführer in den Jahren 1990 bis 1992 Planungsleistungen in der Höhe von insgesamt rund 15,300.000 S erbracht. Der Bilanz der P AG zum 31. Dezember 1990 sei zu entnehmen, dass sich im Anlagevermögen neben Beteiligungen an drei Gesellschaften nur eine Büromaschine im Wert von 212 Schweizer Franken und ein Computer samt Software im Wert von rund 4.800 Schweizer Franken befunden habe und die angeblich gekauften Grundstücke in Kalifornien nicht aktiviert worden seien. Über den Grundstückserwerb durch die P AG sei auch kein Kaufvertrag vorgelegt worden.

Für 1991 habe die P AG dem Beschwerdeführer am 20. Dezember 1991 für "Planungsarbeiten an diversen Projekten laut Aufstellung (vereinbart zwischen HV und (Beschwerdeführer()" ein Honorar in Höhe von 7,548.448 S in Rechnung gestellt. Nach Abzug der in der Rechnung angeführten, während des Jahres geleisteten Akontozahlungen habe sich ein zu entrichtender Betrag von 5,790.000 S ergeben, den der Beschwerdeführer der P AG überwiesen habe. Der Beschwerdeführer habe von Dezember 1989 bis Jänner 1991 für den Ankauf von Anteilsrechten an der Point Europe Inc. von seinem Betriebskonto rund 7 bis 8 Millionen Schilling in die USA überwiesen. Mit Zahlungsauftrag vom 3. Jänner 1992 seien von der P AG 5,700.000 S auf das mit "Point Europe" bezeichnete Konto an die Bank in M rücküberwiesen worden. Als Zahlungsgrund sei "Anteilskauf sowie Projektplanung Point Europe" angegeben worden. Nach Abzug von Spesen seien am selben Tag 5,680.000 S auf das Betriebskonto des Beschwerdeführers umgebucht worden. Dadurch sei das weit über den eingeräumten Rahmen von 3,000.000 S überzogene Kontokorrentkonto (Stand vor Überweisung 9,600.000 S) zu einem großen Teil wieder abgedeckt worden. Die steuerliche Vertreterin habe dem Prüfer in einem Schreiben vom 10. Mai 1995 auf Vorhalt geantwortet, dass ein Verkauf von Point Europe noch nicht erfolgt sei.

Für das Jahr 1992 stellte die belangte Behörde fest, dass die P AG dem Beschwerdeführer für erbrachte Planungsleistungen ohne Angabe konkreter Projekte Akontozahlungen von insgesamt 1,270.000 S in Rechnung gestellt habe. Mehrere dieser Rechnungsbeträge seien vom Betriebskonto des Beschwerdeführers bar abgehoben worden. Dem gegenüber habe der Beschwerdeführer der P AG am 13. Oktober 1992 450.000 S für "Planungs- und Dienstleistungen für diverse Projekte gem. Absprache" in Rechnung gestellt und um Überweisung dieses Betrages ersucht. Dieser Betrag sei aber nicht aus Liechtenstein überwiesen, sondern vom Beschwerdeführer auf sein Betriebskonto bar einbezahlt worden. Nach Saldierung dieser Zahlung von 450.000 S mit den Akontozahlungen an die P AG seien vom Beschwerdeführer 820.000 S aus Fremdleistungen der P AG als Betriebsausgaben angesetzt worden.

Zusammenfassend stellte die belangte Behörde für die Jahre 1990 bis 1992 fest, dass es sich bei der P AG in Liechtenstein um ein operatives Unternehmen handle. Der Beschwerdeführer sei zu 49 % an der P AG beteiligt. HV, der zu 51 % daran beteiligt gewesen sei, betrachtete die belangte Behörde allerdings als Treuhänder für den Beschwerdeführer. Nach den Angaben im Schreiben des HV vom 26. April 1990 wäre ihm sein Kapitalanteil vom Beschwerdeführer in Form eines Darlehens zur Verfügung gestellt worden. In der Rechnung vom 15. Mai 1990 sei hingegen dieser Betrag von HV als Honorar für "Planungsarbeiten an diversen Projekten" ausgewiesen und in der Lastschriftanzeige vom 25. Mai 1990 seien als Zahlungsgrund für die Überweisung wiederum "Gründungskosten" der P AG angeführt. Den Behauptungen des Beschwerdeführers, aus früheren Verrechnungen habe er Schulden bei HV

gehabt, die er zum Zeitpunkt der Gründung der P AG in dieser Form teilweise zurückbezahlt habe, schenkte die belangte Behörde keinen Glauben. Die Widersprüche zwischen den Angaben in diesen drei erwähnten Unterlagen hätten nicht aufgeklärt werden können. Hätte der Beschwerdeführer bei HV tatsächlich Schulden für erbrachte Leistungen in Höhe des Kapitalanteils von

25.500 Schweizer Franken gehabt, so wäre es völlig unverständlich, warum HV beim Beschwerdeführer ein Darlehen hätte aufnehmen sollen, wenn er gleichzeitig Forderungen für erbrachte Leistungen in dieser Höhe gehabt hätte. Der Beschwerdeführer habe darüber hinaus als Aktionär mit 49 % Anteilen und als Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsbefugnis bestimmenden Einfluss auf die Geschäftsführung der P AG gehabt. So sei die P AG nahezu ausschließlich mit dem Beschwerdeführer in geschäftlicher Beziehung gestanden. Die Subhonorarzahlungen an die P AG seien als Kaufpreis für den angeblichen Erwerb von Beteiligungen (Point Europe) und Grundstücken in Kalifornien wieder an den Beschwerdeführer zurückgeflossen. Dass der Kauf der Grundstücke in Kalifornien durch die P AG nicht nur in den Bilanzen der P AG nicht aufscheine, sondern tatsächlich im Außenverhältnis noch nicht durchgeführt worden sei, habe der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren selbst eingeräumt, weil dieser Kauf so lange "auf Warteschlange" liege, bis die Streitigkeiten in Amerika gerichtlich geklärt seien. Selbst wenn man den behaupteten Anteilskauf durch die P AG nicht allein als Rechtfertigung für den Rückfluss der Subhonorarzahlungen ansehe, sei dieser Ankauf nach Ansicht der belangten Behörde nur aus der beherrschenden Stellung des Beschwerdeführers bei der P AG erklärlich. Es wäre im Wirtschaftsleben nahezu ausgeschlossen, dass ein fremdes Unternehmen ohne jegliche Sicherheit mehrere Millionen Schilling für den Erwerb von Firmenanteilen bezahle, obwohl nicht einmal abgeklärt sei, ob ein Erwerb möglich sei. Zudem sei völlig ungeklärt, welche wirtschaftliche Bedeutung der Ankauf der Anteile an Point Europe und insbesondere der vom Beschwerdeführer und seiner geschiedenen Ehefrau genutzten Grundstücke in Kalifornien für die P AG gehabt haben sollte.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei es allerdings nicht entscheidungswesentlich, ob HV als Treuhänder gedient habe und dem Beschwerdeführer wirtschaftlich der gesamte Kapitalanteil an der P AG zuzuordnen sei, sondern ob die P AG die dem Beschwerdeführer in Rechnung gestellten Leistungen auch tatsächlich erbracht habe. Nach Angaben des Beschwerdeführers seien zwischen der P AG und ihm keine schriftlichen Vereinbarungen über die von der P AG zu erbringenden Leistungen abgeschlossen worden. Dies sei schon an Hand der Größe der Aufträge ungewöhnlich und nicht fremdüblich. Woraus sich der jeweilige Rechnungsbetrag von 5,970.000 S (1990) und 7,548.448 S (1991) im Einzelnen zusammensetze, habe der Beschwerdeführer nicht anzugeben vermocht. Zahlungen diesen Umfanges ohne Wissen, auf welche Leistungen sich die Abrechnungen bezögen und wie diese Leistungen konkret berechnet worden seien, wären zwischen fremden Unternehmen ausgeschlossen. Nach einer ausführlichen Beschreibung von 23 Projekten gelangte die belangte Behörde zusammenfassend zum Ergebnis, dass aus den vorgelegten Plänen und Unterlagen feststellbar sei, dass die P AG als Subunternehmerin zumindest bei einigen der angeführten Projekte Leistungen erbracht habe, keineswegs aber in jenem Ausmaß, wie vom Beschwerdeführer behauptet und von der P AG in Rechnung gestellt. Zum einen seien die angeblich von der P AG erbrachten Leistungen bereits vor deren Gründung durchgeführt worden, zum anderen hätten sich bei einigen Projekten überhaupt keine Hinweise ergeben, dass die P AG Planungsleistungen erbracht hätte. Soweit die P AG mitgearbeitet habe, habe sie nicht eigene getrennte Planungsabschnitte bearbeitet, sondern immer in enger Zusammenarbeit mit dem Unternehmen des Beschwerdeführers gestanden. Darüber hinaus sei bei einigen der dargestellten Projekte bei der Ermittlung der Subhonorare der P AG von einem höheren Gesamthonorar ausgegangen worden, als der Beschwerdeführer seinen Auftraggebern in Rechnung gestellt habe. Auch bei den anderen Projekten sei das ausgewiesene Honorar nicht fremdüblich, weil dem Beschwerdeführer keine Gewinnspanne geblieben wäre, sondern die P AG für den von ihr angeblich erbrachten Anteil an der Gesamtleistung den entsprechenden Anteil am vom Beschwerdeführer vereinbarten Gesamthonorar zugesprochen erhalten hätte. Auf Grund der Mitarbeiterzahl der P AG, der Betriebsaufwendungen und der der P AG zur Verfügung stehenden Betriebsmittel halte es die belangte Behörde für ausgeschlossen, dass die P AG im Jahr 1990 Planungsleistungen für den Beschwerdeführer im Wert von 6,300.000 S erbracht haben sollte. Die P AG habe erst am 1. Juli 1990 ihren Betrieb aufgenommen. Während die P AG lediglich zwei Dienstnehmer beschäftigt habe, habe das Unternehmen des Beschwerdeführers mit rund 10 Mitarbeitern einen Umsatz aus Planungsleistungen von rund 13,000.000 S erzielt. Dem im Berufungsverfahren vorgebrachten Einwand, die vor der Gründung der P AG erbrachten, von ihr jedoch verrechneten Leistungen wären tatsächlich vom Einzelunternehmer HV erbracht worden, welcher die vor der Gründung der P AG von ihm erbrachten Leistungen nach deren Gründung der P AG in Rechnung gestellt habe, die diese wiederum an den Beschwerdeführer weiterverrechnet

habe, halte die belangte Behörde nicht für glaubhaft. Aus den vorgelegten Unterlagen (Plänen und Skizzen) habe sich kein Hinweis dafür ergeben, dass das Planungsbüro des HV Arbeiten in erheblichem Umfang erbracht habe. Außerdem wäre es unüblich, diese im Auftrag des Beschwerdeführers getätigten Planungsleistungen nicht mit dem Beschwerdeführer selbst, sondern über die P AG abzurechnen, die zum Zeitpunkt der Auftragserteilung und Leistungserbringung noch gar nicht existiert habe. Zudem seien einzelne dem Planungsbüro des HV zuordenbare Leistungen vom Beschwerdeführer ohnehin als Subhonorarzahlungen an HV geltend gemacht und von der belangten Behörde als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Den Umfang, in dem die P AG in den Streitjahren für den Beschwerdeführer tatsächlich Planungsleistungen erbracht habe, könne die belangte Behörde lediglich schätzen. Dazu stellte sie darauf ab, dass die P AG hauptsächlich als Subunternehmer für den Beschwerdeführer tätig gewesen sei (rund 80 % deren Umsatzes sei mit dem Beschwerdeführer erzielt worden) und dass der Gesamterlös des Beschwerdeführers gemeinsam von den Mitarbeitern seines Unternehmens und der P AG erwirtschaftet worden sei, weshalb die belangte Behörde das Verhältnis von Mitarbeitern zum Umsatz als eine geeignete Größe für den auf die P AG entfallenden Umsatz und damit für die an den Beschwerdeführer erbrachten Leistungen ansah. Der Versichertenliste der Tiroler Gebietskrankenkasse entnahm die belangte Behörde, dass der Beschwerdeführer im Jahresdurchschnitt 11 (1990), 14 (1991) und wiederum 11 (1992) Mitarbeiter beschäftigt habe. Bei der P AG seien nach der vorliegenden Lohnsteuerabrechnung 1990 (ab 1. Juli) ein Geschäftsführer und ein halbtägig als freier Mitarbeiter beschäftigter Angestellter tätig gewesen, 1991 sei ein Mitarbeiter das ganze Jahr, ein weiterer Mitarbeiter ab 1. März, eine weitere Mitarbeiterin ab 1. Juli, eine weitere Mitarbeiterin ab 1. August und ein Mitarbeiter das ganze Jahr halbtägig beschäftigt gewesen. 1992 dürften über das Jahr verteilt zwei Mitarbeiter beschäftigt gewesen sein. Aus dem Verhältnis zur Anzahl der Mitarbeiter von 11:1 (1990), 14:3 (1991) und 11:2 (1992) gelangte die belangte Behörde von den Erlösen des Beschwerdeführers von 13,228.000 S (1990), 15,940.000 S (1991) und 9,284.000 S (1992) ausgehend zu Anteilen der P AG an diesen Umsätzen von gerundet 1,100.000 S (1990) und 2,815.000 S (1991) sowie 1,428.000 S (1992). Daher erkannte die belangte Behörde von den geltend gemachten Subhonoraren von 6,300.000 S (1990) und 7,548.448 S (1991) lediglich 1,100.000 S (1990) und 2,815.000 S (1991) an. Das für 1992 geltend gemachte Subhonorar von 820.000 S erkannte die belangte Behörde zur Gänze an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der vor ihm gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 25. Juni 1999, B 933/99-3, abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Umsatzsteuer 1989:

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1989 zur Gänze Folge. Der Beschwerdeführer konnte dadurch in seinen Rechten nicht verletzt werden. Die Beschwerde war daher in diesem Umfang - durch einen gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat - gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

2. Umsatzsteuer 1992:

Der Beschwerdeführer erachtet sich in Ausführung des Beschwerdepunktes in seinem Recht auf Anerkennung von Betriebsausgaben, in seinem Recht auf Unterbleiben der Wiederaufnahme des Verfahrens sowie in seinem Recht auf Anerkennung von Vorsteuern verletzt.

Soweit die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid seiner Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 1992 keine Folge gegeben hatte, betraf die insoweit erfolgte Abweisung seiner Berufung die Einbeziehung von aus Sicht der belangten Behörde vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen in die von ihm zu versteuernden Umsätze. Im Recht auf Vorsteuerabzug wurde der Beschwerdeführer dadurch nicht verletzt. Im Übrigen enthält die Beschwerde kein gesondertes Vorbringen dazu und war deshalb in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

3. Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter hier nicht interessierenden Voraussetzungen und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im

Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Für die Beurteilung einer Tatsache als neu hervorgekommen ist allein auf den Zeitpunkt der Erlassung jenes (letzten) Abgabenbescheides abzustellen, dessen zu seiner Erlassung führendes Verfahren wieder aufzunehmen wäre (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. November 2001, 97/13/0078). Soweit daher der Beschwerdeführer das Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen deshalb verneint und lediglich eine andere Würdigung bereits bekannter Tatsachen ins Treffen führt, weil bei der seiner Ansicht nach zweiten Prüfung nach dem 15. Dezember 1993 keine gegenüber dem Ergebnis der seiner Ansicht nach mit Schlussbesprechung vom 23. April 1993 beendeten Prüfung hervorgekommen seien, gehen seine Ausführungen deshalb ins Leere. Weder behauptet der Beschwerdeführer noch ist aus den vorgelegten Verwaltungsakten ersichtlich, dass diese bei der (seiner Ansicht nach "ersten") Prüfung bis zur Schlussbesprechung vom 23. April 1993 hervorgekommenen und bei der (seiner Ansicht nach "zweiten") Prüfung nach dem 15. Dezember 1993 bereits bekannten und "nicht neu hervorgekommenen Tatsachen" vor Erlassung der durch die in Rede stehende Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens aufgehobenen Abgabenbescheide bekannt gewesen wären.

Soweit der Beschwerdeführer in Ausführung der Verfahrensrüge das Verbot einer Doppelprüfung und das Unterlassen der Manuduktionspflicht anspricht, bekämpft er die Ausübung des Ermessens der belangten Behörde bei der Wiederaufnahme der Verfahren.

Gemäß § 148 Abs. 1 BAO in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung vor der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, haben sich die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Buch- und Betriebsprüfungen (§ 147) beauftragten Organe zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen. Der Prüfungsauftrag hat nach § 148 Abs. 2 leg. cit. den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben und - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen. Für einen Zeitraum, für den eine Buch- und Betriebsprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf gemäß § 148 Abs. 3 leg. cit. ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur in den im Gesetz im Einzelnen angeführten Fällen erteilt werden.

Für Prüfungen der Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen oder der Zahlungen gilt nach § 151 Abs. 2 leg. cit. § 148 sinngemäß.

Wenn der Beschwerdeführer die nach dem 15. Dezember 1993 fortgesetzte Prüfung deshalb als rechtlich nicht gedeckt sieht, weil es am Prüfungsauftrag gemangelt habe, entfernt er sich vom Akteninhalt. Der in den vorgelegten Verwaltungsakten enthaltene Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 7. April 1993 bezeichnet zwei Prüfungsorgane, umfasst u.a. die Abgabenarten Umsatz- und Einkommensteuer, die Zeiträume 1989 bis 1991 und enthält den Vermerk, dass die vom Finanzamt gewünschte Fortsetzung bzw. Ergänzung der Prüfung durch das zweite auf der Vorderseite bezeichnete Prüfungsorgan vom Beschwerdeführer akzeptiert werde. Dies hat der Beschwerdeführer am 15. Dezember 1993 mit seiner Unterschrift bestätigt. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob es sich bei den ab 15. Dezember 1993 gesetzten Prüfungshandlungen - wie der Beschwerdeführer vertritt - um eine dem § 148 Abs. 3 BAO zuwiderlaufende "Doppelprüfung" gehandelt habe, was bei der Ausübung des Ermessens durch die belangte Behörde bei der Wiederaufnahme der Verfahren zu berücksichtigen gewesen wäre. Lediglich eine ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen durchgeführte Wiederholungsprüfung ist an die im § 148 Abs. 3 vorgesehenen Voraussetzungen geknüpft. Im Beschwerdefall kann anhand des vom Beschwerdeführer nicht bestrittenen und am Prüfungsauftrag vermerkten Einverständnisses mit der Fortsetzung der Prüfung nicht davon gesprochen werden kann, dass die Prüfung ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen wiederholt worden wäre.

Dass - wie von der belangten Behörde hervorgehoben - bereits bis zur Schlussbesprechung vom 23. April 1993 ausreichend Wiederaufnahmegründe gefunden worden seien und diese bereits zu nicht unerheblichen Abgabennachforderungen geführt hätten, bestreitet der Beschwerdeführer nicht, er gesteht in der Beschwerde selbst zu, dass dem Prüfer zum Zeitpunkt der erwähnten Schlussbesprechung bereits alle Tatsachen bekannt gewesen seien.

Letztlich führt der Beschwerdeführer ins Treffen, das Finanzamt hätte dem damals unvertretenen Beschwerdeführer die Unterschrift unter die Zustimmungserklärung entlockt und nicht die nötige Anleitung und Aufklärung gegeben.

Gemäß § 113 BAO haben die Abgabenbehörden den Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter

vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren. Weder behauptet der Beschwerdeführer, dass er ein solches Verlangen gestellt habe, noch ist den vorgelegten Verwaltungsakten ein solches Verlangen zu entnehmen. Bereits deshalb erweist sich die Verfahrensrüge als unbegründet, die belangte Behörde sei ihrer Anleitungspflicht nicht nachgekommen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. November 2002, 97/13/0177).

Hinsichtlich der Ausdehnung der Prüfung auf das Streitjahr 1992 bemängelt der Beschwerdeführer, dass diese ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen erfolgt sei. Dazu genügt es, auf § 148 Abs. 1 BAO hinzuweisen, wonach ein Prüfungsauftrag (für eine erstmalige Prüfung) dem Abgabepflichtigen lediglich vorzuweisen ist. Gleiches gilt entsprechend für die Ausdehnung einer solchen Prüfung, weshalb es einer Zustimmung des Abgabepflichtigen hiezu nicht bedarf.

Durch die "Änderung der Prüfung auf § 99 Abs. 2 FinStrG" sieht der Beschwerdeführer das Erfordernis, sämtliche Unklarheiten zu Gunsten des Beschwerdeführers zu werten, als verletzt an. Damit vermengt der Beschwerdeführer jedoch den für das Finanzstrafverfahren geltenden Grundsatz "in dubio pro reo" mit dem auch im Beschwerdefall anzuwendenden, in § 167 Abs. 2 BAO festgelegten Grundsatz, wonach die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen haben, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei hat die belangte Behörde bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu begründen, warum sie ihrer Feststellung jene Möglichkeit zu Grunde legt, die sie für wahrscheinlicher hält als die andere (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 19. Februar 2002, 98/14/0213). Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich. Im Übrigen ist der Beschwerdeführer daran zu erinnern, dass auch eine nach § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführte Prüfung in dieser Norm nur ihren Veranlassungsgrund, nicht aber ihre verfahrensrechtliche Grundlage hat, welche sich unverändert in den Bestimmungen der §§ 147 ff BAO findet. Dass die Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens gegen einen Abgabepflichtigen Recht und Pflicht der Abgabenbehörde zur Feststellung des Sachverhaltes in freier Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO im Abgabenverfahren beschränken würde, findet im Gesetz keine Stütze (siehe das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Soweit der Beschwerdeführer letztlich die im Prüfungsverfahren seiner Ansicht nach rechtswidrig erlangten Beweise ins Treffen führt und dem angefochtenen Bescheid den Verstoß gegen ein generelles Beweisverwertungsverbot anlastet, ist er daran zu erinnern, dass die gesetzlichen Vorschriften über die Gestaltung abgabenbehördlicher Prüfungen kein Beweisverwertungsverbot für die Ergebnisse allenfalls den Auftrag überschreitender Prüfungen enthalten, sodass der Beschwerdeführer der belangten Behörde auch eine Überschreitung des Prüfungsrahmens nicht mit Erfolg entgegenhalten kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 2003/13/0147).

Auch das Vorbringen, die belangte Behörde hätte den Ausgang des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens abwarten müssen, um dann dafür Sorge zu tragen, dass der Beschwerdeführer in einem - allenfalls fortzusetzenden - Ermittlungsverfahren, ohne seine Verteidigungsrechte als Beschuldigter zu gefährden, wieder als Abgabepflichtiger am Abgabenverfahren hätte teilnehmen können, führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Der Beschwerdeführer übersieht, dass eine solche Verpflichtung gesetzlich nicht vorgesehen ist. § 55 FinStrG ordnete bis zur Änderung durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 421/1996 im Gegenteil an, dass in Strafverfahren wegen Hinterziehung oder wegen fahrlässiger Verkürzung von veranlagten Abgaben vom Einkommen und von Umsatzsteuer die Hauptverhandlung erst durchgeführt werden durfte, wenn das Ergebnis der rechtskräftigen endgültigen Abgabenfestsetzung für den Zeitraum vorgelegen war, den die strafbare Tat betraf.

Zusammenfassend erweist sich daher die Beschwerde - soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme der Verfahren richtet - als unbegründet.

4. Einkommensteuer 1989 bis 1992:

Die belangte Behörde versagte Zahlungen an die Point Europe Inc. (1989) und an die P AG (1990 bis 1992) die Anerkennung als Betriebsausgaben mit der Begründung, diese Zahlungen seien insoweit nicht für die in Rechnung gestellten Planungsleistungen der Rechnungsaussteller erbracht worden.

Gemäß § 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. Die dabei vorgenommene Beweiswürdigung ist vom Verwaltungsgerichtshof nur darauf zu prüfen, ob die Tatsachenfeststellungen den Denkgesetzen und der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen oder in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, 2001/15/0144).

Mögen auch einzelne Umstände für sich genommen für die Behauptungen des Beschwerdeführers sprechen, so durfte die belangte Behörde aus dem sich ergebenden Gesamtbild ihrer Feststellungen schlüssig zu dem von ihr gefundenen Ergebnis gelangen:

a) Einkommensteuer 1989:

Die belangte Behörde kam zur Überzeugung, dass der 1989 von der Point Europe Inc. in Rechnung gestellte Betrag von 120.000 US- $ (1,502.200 S) nicht als Entgelt für den Ankauf von Plänen, sondern als Teil der Anschaffungskosten für Gesellschaftsanteile anzusehen sei. Dazu stützt sie sich - wie oben näher wiedergegeben - auf den Umstand, dass keine konkreten Arbeiten für die Point Europe Inc. nachgewiesen worden seien, dass es der Lebenserfahrung widerspreche, wenn ein Planungsbüro Pläne ankaufe und nach allfälliger Änderung zurückverkaufe, dass der vom Beschwerdeführer vorgebrachte Rückverkauf tatsächlich noch nicht stattgefunden habe, obwohl bereits mehrere Jahre vergangen seien, und dass nach einem Zusammenarbeitsvertrag mit WV, welcher die Hälfte der Anteile an der Point Europe Inc. besessen habe, ausdrücklich der in Rede stehende Betrag einen Teil des Gesamtkaufpreises darstelle, welcher vom Beschwerdeführer für seine Anteile an der Point Europe Inc. zu entrichten gewesen sei. Während zwei Anteilsinhaber, die Z GesmbH und eine dem Beschwerdeführer nahestehende natürliche Person (LB), bei den Überweisungen für die von ihnen übernommenen Anteile an der Point Europe Inc. als Zahlungsgrund "Hotelentwicklungskosten" angegeben hätten, hätte eine dem Beschwerdeführer nicht nahestehende Person (Herr K) als Verwendungszweck "Grundankauf - anteilig" angegeben.

Dagegen bringt der Beschwerdeführer lediglich vor, dass das von der belangten Behörde gefundene "Bild" auf Grund der Aktenlage zu stimmen scheine. Inhaltlich werde die Angelegenheit vom Beschwerdeführer aber nach wie vor anders gesehen. "Die Gesellschaft hat diese Vorleistungen (Planungshonorare etc.) auf jeden Fall zu bezahlen, wobei diese Zahlungen schlussendlich dem Beschwerdeführer zufließen werden. Zum heutigen Zeitpunkt steht nur die exakte Höhe dieser Zahlung noch nicht fest." Damit zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, inwieweit die von der belangten Behörde vorgenommene Beweiswürdigung unschlüssig wäre.

b) Einkommensteuer 1990 bis 1992:

Die belangte Behörde setzte sich zwar damit auseinander, ob der Beschwerdeführer wirtschaftlicher Eigentümer der P AG und HV lediglich sein Treuhänder gewesen sei, hielt diese Frage letztlich aber nicht für entscheidungswesentlich und ließ die Antwort darauf dahingestellt. Sie sah als maßgeblich vielmehr an, ob die P AG die in Rechnung gestellten Leistungen auch tatsächlich erbracht hat. Daher erübrigt es sich, auf das Beschwerdevorbringen näher einzugehen, soweit es die von der belangten Behörde als nicht entscheidungswesentlich beurteilten Fragen betrifft.

Die belangte Behörde kam zum Ergebnis, die in den drei Streitjahren 1990 bis 1992 von der P AG dem Beschwerdeführer in Rechnung gestellten Leistungen wären nicht in diesem Umfang, sondern zu einem wesentlich geringeren Teil erbracht worden. Die belangte Behörde stützte sich dabei darauf, dass die P AG erst am 1. Juli 1990 ihren Betrieb aufgenommen habe, dass bei einigen der näher dargestellten Projekte bei Ermittlung der Subhonorare der P AG von einem höheren Gesamthonorar ausgegangen worden sei, als der Beschwerdeführer seinen Auftraggebern in Rechnung gestellt habe, dass es auf Grund der Mitarbeiterzahl, der Betriebsaufwendungen und der zur Verfügung stehenden Betriebsmittel ausgeschlossen sei, die P AG hätte im Vergleich zur Mitarbeiterzahl, zu den Betriebsaufwendungen und zu den Betriebsmitteln des Unternehmens des Beschwerdeführers ihm gegenüber Leistungen in diesem Umfang erbracht.

Hinsichtlich des Jahres 1990 stellt die belangte Behörde überdies fest, dass die Subhonorarzahlungen an die P AG unter dem Titel des Kaufpreises für den angeblichen Erwerb von Firmenbeteiligungen und Grundstücken in Kalifornien durch die P AG wieder an den Beschwerdeführer zurückgeflossen seien. Der Anteilserwerb an Point Europe durch die P AG sei allerdings nach den Angaben des Beschwerdeführers selbst wegen Streitigkeiten der Aktionäre im Außenverhältnis noch nicht durchgeführt worden.

Der Beschwerdeführer wendet dagegen ein, dass der Zahlungsfluss von 5,970.000 S lückenlos nachgewiesen sei und der Erlös in der Bilanz der P AG aufscheine. Eine unterschiedliche zeitliche Erfassung von Buchungsvorgängen zwischen Österreich und Liechtenstein sei "in Ordnung". Dabei übersieht der Beschwerdeführer, dass die belangte Behörde den Zahlungsfluss nicht in Abrede gestellt hat, sondern den Kauf von Anteilen an der Point Europe Inc. durch die P AG als nicht gegeben, vielmehr als Vorwand für den teilweisen Geldrückfluss angesehen hat. Der Argumentation der belangten Behörde, der behauptete Anteilskauf durch die P AG wäre im Übrigen nur aus der beherrschenden Stellung des Beschwerdeführers bei der P AG erklärlich, weil ein fremdes Unternehmen mehrere Millionen S für den Erwerb von Firmenanteilen nicht bezahlen würde, ohne Sicherheit zu erhalten, und obwohl nicht einmal abgeklärt sei, ob der Erwerb überhaupt möglich sei, und diese Frage offensichtlich auch nach acht Jahren noch nicht habe geklärt werden können, entgegnet der Beschwerdeführer, dass dieser Grundkauf der P AG gerade deshalb möglich gewesen sei, weil HV 51 % am Aktienkapital der P AG halte. Daher sei "es für Herrn HV kein fremdes Unternehmen". Der Beschwerdeführer lässt damit allerdings offen, warum die P AG, welche seinem Vorbringen zufolge von HV beherrscht gewesen sei, dem Beschwerdeführer 5,700.000 S für Gesellschaftsanteile zahlen solle, die dieser noch nicht einmal besessen hatte und deren Erwerb durch den Beschwerdeführer noch unsicher war.

Der Feststellung der belangten Behörde, die P AG sei erst zum 1. Juli 1990 gegründet worden, weshalb die belangte Behörde es für unglaubwürdig halte, dass vor der Gründung durchgeführte Arbeiten von der P AG tatsächlich geleistet worden wären, hält der Beschwerdeführer entgegen, dass er geschäftliche Beziehungen zu HV bereits Mitte 1989 begonnen habe, HV zu 51 % Eigentümer der P AG sei und die vor der Gründung der P AG begonnenen und zum Zeitpunkt der Gründung der P AG noch nicht abgeschlossenen Planungsleistungen durch das Unternehmen des HV durchgeführt, schließlich aber mit der P AG abgerechnet worden seien. Damit entkräftet der Beschwerdeführer aber die Annahme der belangten Behörde nicht, dass es unlogisch wäre, für von HV dem Beschwerdeführer gegenüber erbrachte Leistungen die P AG zwischenzuschalten. Außerdem hat die belangte Behörde Arbeiten geringeren Umfanges, welche - wie sich aus den Planunterlagen ergeben habe - vom Unternehmen des HV erbracht worden sind und für die HV Honorare in Rechnung gestellt hatte, als Betriebsausgaben anerkannt. Hinsichtlich der behaupteten, von der P AG in Rechnung gestellten, angeblich von HV erbrachten Leistungen hätten sich nach den Feststellungen der belangten Behörde aus den Planunterlagen keine Hinweise ergeben, dass diese tatsächlich vom Unternehmen des HV erbracht worden wären.

Der Beschwerdeführer trägt vor, es gebe eine jährliche Endabrechnung der P AG sowie eine Zusammenstellung der Dienstleistungsarbeiten der P AG für das Unternehmen des Beschwerdeführers. Aus der Zusammenstellung der Dienstleistungsarbeiten lasse sich ableiten, auf welche Leistungen sich die Jahresabrechnungen bezögen. Dem ist entgegen zu halten, dass die belangte Behörde darin den Versuch gesehen hat, im Nachhinein durch eine pauschale Berechnung den einzelnen Projekten Honorare zuzuordnen, welche in Summe annähernd den als Betriebsausgaben geltend gemachten Subhonorarzahlungen entsprächen. Der Begründung, dass bei einigen der dargestellten Projekte bei Ermittlung der Subhonorare der P AG von einem höheren Gesamthonorar ausgegangen worden sei, als der Beschwerdeführer seinen Auftraggebern in Rechnung gestellt habe, und auch bei den übrigen Projekten mangels Gewinnspanne nicht von einem fremdüblichen Honorar ausgegangen werden könne, weshalb sie die behauptete Leistungsbeziehung in Abrede stellte, entgegnet der Beschwerdeführer nichts.

Dass die P AG auch nach ihrer Gründung auf Subunternehmerleistungen durch HV deshalb angewiesen gewesen wäre, weil nur jenem die Möglichkeit gegeben wäre, Grenzgänger zu beschäftigen, führt der Beschwerdeführer als Begründung dafür an, warum die P AG die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht haben könne. Damit verstößt der Beschwerdeführer gegen das vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehende Neuerungsverbot (§ 41 Abs. 1 VwGG).

Dem Begründungselement der belangten Behörde, die P AG habe nicht über die technische Ausstattung des Unternehmens des Beschwerdeführers verfügt und deshalb die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbringen können, hält der Beschwerdeführer lediglich entgegen, der belangten Behörde sei bekannt, dass die P AG den überwiegenden Teil der Erlöse über den Einsatz von Fremdleistungen durch das Unternehmen des HV erzielt habe, welcher über eine zumindest technisch gleichwertige Ausstattung wie der Beschwerdeführer verfügt habe. Damit entfernt sich der Beschwerdeführer von der Aktenlage, hat er doch in einer von ihm gefertigten Stellungnahme angegeben, was HV höchst interessiert habe, seien die Computeranlagen des Beschwerdeführers gewesen, die gegenüber denen des HV sehr viel leistungsstärker gewesen seien und für HV ein vollkommen neues Gesichtsfeld

durch die Anwendung von 3D-Bearbeitungen eröffnet hätten. Den Feststellungen der belangten Behörde, aus den vorgelegten Unterlagen (Plänen und Skizzen) habe sich kein Hinweis dafür ergeben, dass das Planungsbüro des HV Arbeiten in erheblichem Umfang erbracht habe, hält der Beschwerdeführer nichts entgegen.

Zusammenfassend ist es daher nicht als unschlüssig zu erachten, wenn die belangte Behörde auf Grund der von ihr getroffenen Feststellungen zum Ergebnis gelangt ist, die P AG habe die von ihr in Rechnung gestellten Planungsarbeiten nicht im gesamten Umfang dem Beschwerdeführer gegenüber geleistet. Zu Recht durfte die belangte Behörde den Umfang der von der P AG tatsächlich geleisteten und damit den als Betriebsausgaben anzuerkennenden Teil der von der P AG in Rechnung gestellten Planungsarbeiten schätzen.

Bei der Höhe der Schätzung ging die belangte Behörde vom Verhältnis der Mitarbeiter im Unternehmen des Beschwerdeführers und der P AG aus. Dabei berücksichtigte die belangte Behörde, dass die P AG hauptsächlich als Subunternehmen für den Beschwerdeführer mit rund 80 % ihres Umsatzes tätig gewesen sei und dass der Gesamterlös des Beschwerdeführers gemeinsam von den Mitarbeitern seines Unternehmens und der P AG erwirtschaftet worden sei. Der Versichertenliste der Tiroler Gebietskrankenkasse entnahm die bel

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at