

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/24 99/13/0213

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.09.2003

## Index

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

## Norm

BAO §288 Abs1 litd;  
BAO §93 Abs3 lita;  
VwGG §41 Abs1;  
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2000/13/0071 E 24. September 2003

## 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 MMag. Ginthör, über die Beschwerde der H in W, vertreten durch Dr. Norbert Lehner und Dr. Alfred Steinbuch, Rechtsanwälte in 2620 Neunkirchen, Seebensteiner Straße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Ia) vom 3. September 1999, Zlen. RV/720-15/08/99, RV/721-15/08/99, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1993 sowie Einkommensteuervorauszahlung 1998, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Anfechtung, somit betreffend Umsatzsteuer 1993, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

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

## Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde über eine Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1993 sowie Einkommensteuervorauszahlung 1998 dahingehend ab, dass der Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid 1993 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 1998 Folge gegeben wurde. Der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1993 wurde teilweise Folge gegeben und die erstinstanzlichen Bescheide wurden abgeändert.

In den Entscheidungsgründen führte die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin betreibe eine Handelsagentur und erziele Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 1993 bis 1995 sei u.a. festgestellt worden, dass eine Provisionsgutschrift vom 31. Oktober 1993 in Höhe von 200.000 S netto als Provisionsaufwand verbucht worden sei, obwohl diese ursprünglich in der "UVA 10/1993" als Erlös erklärt worden sei. Dazu sei im Betriebsprüfungsbericht vom 5. August 1998 "im Zusammenhang mit den berufsgegenständlichen Punkten" Folgendes festgestellt worden:

"Tz 13 Berichtigung der steuerpflichtigen Entgelte 20 %

a) Erlöse aus Provisionen

Die Provisionsgutschrift vom 31.10.1993 i.H. von S 200.000 netto 20 % wurde als Provisionsaufwand verbucht, obwohl sie ursprünglich in der UVA 10/1993 als Erlös erklärt wurde.

Tz 25 Provisionserlöse - Verrechnung W.A. H.

Die Provisionsgutschrift vom 31.10.1993 stellt mit dem Nettobetrag von S 200.000 eine Gewinnzurechnung dar.

Tz. 26 Erlöskürzung

Die Berichtigung lt. Tz 13c stellt mit dem Nettobetrag eine Kürzung dar.

Tz 27 Subprovision

Unter Hinweis auf die Feststellungen lt. Tz 13 a erfolgte 1993 eine Gewinnzurechnung der nicht anerkannten Provisionsausgaben in Höhe von S 200.000.

Die darauf entfallende Vorsteuer beträgt S 40.000."

In der Berufung vom 22. September 1998 gegen die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide 1993 sei ausgeführt worden, die Betriebsprüfung sei im Zusammenhang mit dem Umsatzsteuerbescheid 1993 zum Ergebnis gekommen, dass der Gesamtbetrag der Entgelte 2,046.240,99 S betrage. Davon sei ein Betrag von 274.150,06 (Steuersatz 10 %) richtig, der Betrag von 1,772.090,93 S (Steuersatz 20 %) falsch. Während die Betriebsumsätze im Zusammenhang mit den Provisionen der Firma R. und die Verkäufe von Handelswaren bzw. Anlagevermögen umsatzsteuerpflichtig seien, sei die Verrechnung von Subprovisionen von und an Subvertreter einkommensneutral (die gegenseitigen Umsatzsteuern würden sich durch die Vorsteuerabzüge aufheben). Bei den letztgenannten Umsätzen seien bei der Prüferin Irrtümer entstanden, die vom beigezogenen Ehemann der Beschwerdeführerin nicht sofort hätten richtig gestellt werden können. Das der Betriebsprüferin zur Aufklärung übergebene Schreiben sei nicht akzeptiert worden. Aus einer vorgelegten Aufgliederung der verrechneten Subprovisionen gehe hervor, dass sich aus dieser Verrechnung keine Umsatzsteuerschuld ergeben könne. Der einzige "als Fehler aufscheinende Beleg Wechselfehler der Buchhaltung 1993" sei durch einen Fehler des Geschäftsführers der Firma R. entstanden, der irrtümlich Beträge für bestehende Provisionsforderungen des Unternehmens des Sohnes der Beschwerdeführerin an die Beschwerdeführerin per Bankscheck zur Anweisung gebracht habe. Es seien dies dreimal 80.000 S, zusammen somit 240.000 S, gewesen. Da zu dieser Zeit auch Provisionsforderungen der Beschwerdeführerin an die Firma R. bestanden hätten, sei nicht reklamiert worden, sondern seien die drei Zahlungen als Provisionsakonti vereinnahmt worden. Am 31. Dezember 1994 sei diese Überzahlung in Höhe von 240.000 S festgestellt worden und anstatt einer Berichtigung in Form einer Rückbuchung auf Grund "eines momentanen Kurzschlusses" der Beleg vom 31. Oktober 1993 als Subprovision dem Verrechnungskonto zugeordnet und sogar die Umsatzsteuer abgeführt worden. Seitens des Sohnes der Beschwerdeführerin sei "der Vorsteuerabzug nicht durchgeführt worden, sodass eine Überzahlung der gesamten nicht bestehenden Umsatzsteuerverpflichtung bestehe". Die Umsatzsteuerung durch den Sohn sei zum Fälligkeitszeitpunkt nach Erhalt der Provisionsabrechnung R. vorzeitig durchgeführt worden, sodass natürlich weder für den Sohn noch für die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Fehlüberweisungen Umsatzsteuerpflicht bestanden habe. Trotzdem beinhalte der Umsatzsteuerbescheid der Beschwerdeführerin hierfür die Umsatzsteuerfestsetzung. Die Bemessungsgrundlage von 1,772.090,93 S (erklärt 1,635.764,92 S) und die daraus resultierende Differenz in Höhe von 136.326 S seien falsch. Richtig "wären Umsatzsteuerzahlungen seitens der Bw. wie folgt geleistet worden: Gutschrift aus dem Vorjahr Umsatzsteuer S 37.306,00 sowie Überzahlung aus unrichtiger Umsatzsteuerabführung an das

Finanzamt S 40.000,00". Wie aus den beiliegenden R.-Kontoblättern für das Kalenderjahr 1993 hervorgehe, scheine auf dem Konto der Beschwerdeführerin durch "unrichtige Wechselbuchung Schuld an Bw. auf, die durch die richtige Behandlung des Wechseleskont bei der Bw. nicht bestehe". Das R.-Kontoblatt des Sohnes sei ausgeglichen.

In einem weiteren Schriftsatz vom 28. Februar 1999 im Zusammenhang mit einem Mängelbehebungsauftrag habe die Beschwerdeführerin ausgeführt, dass sowohl sie als auch ihr Sohn im Jahr 1993 den gleichen Geschäftsherrn, die Firma R., gehabt hätten. Dieses Unternehmen habe an die Beschwerdeführerin und ihren Sohn getrennt Provisionsabrechnungen erstellt und hierfür Zahlungen geleistet. Diese Zahlungen seien "teils a conti für später zu erstellende Abrechnungen oder Restzahlungen hierfür". Durch Verschulden des Geschäftsherrn sei eine Provisionsabrechnung an den Sohn erfolgt, seien die Zahlungen aber per Scheck auf das Bankkonto der Beschwerdeführerin vorgenommen worden. Bei der fraglichen Provisionsabrechnung handle es sich um die Abrechnung an den Sohn vom 29. Oktober 1993 in Höhe von 315.175,68 S, die der Sohn in der Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 1993 umsatzsteuerlich richtig behandelt habe. Ebenso seien "abrechnungstechnisch richtig" auf dem Kontoblatt des Geschäftsherrn die "drei hierfür stattfindenden Zahlungen vom 15. September 1993, vom 18. Oktober und 18. November 1993 in Höhe von jeweils 80.000 S erfolgt". Tatsächlich seien jedoch alle drei diesbezüglichen Bankschecks irrtümlich zum Bankkonto der Beschwerdeführerin gelangt und ausbezahlt worden. Anlässlich der Betriebsprüfung für beide Unternehmen im Jahr 1998 seien die aufscheinenden Zahlungen bei der Beschwerdeführerin als unrichtig erkannt und seitens "der Betriebsprüfungen auch entsprechende Vorhaltungen gemacht" worden. Der als Auskunftsperson agierende Ehemann der Beschwerdeführerin habe auch nur darauf verweisen können, dass "hier etwas nicht stimme und dass bei Vornahme der Buchhaltungsabschlussarbeiten 1993 durch ihn selbst (allerdings unrichtig) gehandelt worden sei". Er habe sogar veranlasst, dass ein ihm unklar erscheinender Betrag von 200.000 S durch die Beschwerdeführerin der Umsatzsteuerung zu Unrecht zugeführt worden sei. Erst in der Zeit vor der Schlussbesprechung sei er "zur Erkenntnis des wahren Sachverhaltes gelangt". Die von der Betriebsprüfung in ihrer Zusammenfassung der Erlösberichtigung für 1993 vorgenommenen Gewinnzurechnungen in Höhe von jeweils 200.000 S seien "ebenso zu Unrecht erfolgt wie der Vorsteuerabzug". Die Umsatzsteuer entspreche daher genau der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1993. Der Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid 1993 beruhe auf dem zu Unrecht ermittelten Umsatz 1993.

In der Niederschrift vom 28. Juli 1999 verweise der Berichterstatter - so die belangte Behörde weiter in der Begründung des angefochtenen Bescheides - im Zusammenhang mit der Tz 27, Nichtanerkennung von Provisionsausgaben in Höhe von 200.000 S, darauf, dass lt. Feststellungen der Betriebsprüfung (siehe Tz 13a) dieser Betrag als Provisionsaufwand verbucht worden und diese falsche Verbuchung von der Betriebsprüfung mit der Hinzurechnung korrigiert worden sei. Lt. Beschwerdeführerin sei wahrscheinlich dieser Aufwand storniert worden. Es sei daher seitens des Berichterstatters um diesbezüglichen schriftlichen Nachweis sowie Vorlage des Verrechnungskontos des Sohnes bei der Beschwerdeführerin ab 1991 ersucht worden, wobei eine Aufstellung der Betriebsprüfung, bezeichnet als "W.H., R. - Rechnungsüberblick ...", ausgehändigt worden sei. Im Schriftsatz vom 2. August 1999 verweise die Beschwerdeführerin nochmals auf die Tatsache, dass die "echten Provisionserlöse beider Firmen" vollkommen mit den Aufzeichnungen (Provisionskonten) der Firma R. korrespondieren würden und zur Gänze der steuerlichen Behandlung zugeführt worden seien. In einer weiteren Besprechung am 6. August 1999 sei niederschriftlich vom Berichterstatter darauf hingewiesen worden, dass lt. Aktenlage die zwischen dem Sohn und der Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnungen über gegenseitige Subprovisionen ohne Vorlage der diesbezüglichen Verträge bzw. genaue Nachweise der Verrechnungsmodalitäten auf Grund der bloß allgemeinen Bezeichnungen der Leistungsinhalte in den Rechnungen im Zusammenhang mit den familienhaften Beziehungen zwischen den Rechnungsausstellern nicht anzuerkennen seien. Der Berichterstatter habe darauf hingewiesen, dass demnach nur "die ihm vom Bw. im Zusammenhang mit der Berufung vorgelegte Verrechnung lt. Kontoblatt 'Sachkonto R.' angeführten Provisionen als Erlöse anzusetzen seien". Beim Sohn sei im Jahr 1993 bei dem von der Betriebsprüfung errechneten Übergangsgewinn zusätzlich die aus der Rechnung vom 31. Dezember 1991 bestehende Forderung an die Beschwerdeführerin gewinnerhöhend als Erlös zu erfassen. In diesem Zusammenhang sei dem Ehemann der Beschwerdeführerin ein Entwurf, "bezeichnet als Subprovisionen übermittelt" worden. Der Ehemann der Beschwerdeführerin habe dazu ausgeführt, dass die in dieser Darstellung fehlende Rechnung über 240.000 S vom Sohn an die Beschwerdeführerin tatsächlich nie ausgestellt worden sei. Mit Schriftsatz vom 7. August 1999 habe die Beschwerdeführerin darauf verwiesen, dass bei bloßem Ansatz der Provisionen lt. Sachkonto R. "angesichts des bestehenden Dreiecksverhältnisses das Recht auf Berichtigung der Buchungsfehler verloren gehen würde". Nachweisbar seien durch Buchungsfehler einige Doppelbesteuerungen

vorgenommen und Erlöse in die Buchhaltung aufgenommen worden, die keine steuerpflichtigen Erlöse darstellten. Praktisch all diese Fehler würden sich zum Nachteil der Firmen H. (Anm.: Familienname der Beschwerdeführerin) auswirken. In der Niederschrift vom 11. August 1999 habe der Ehemann der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit "dem in den Vorbesprechungen vom Berichterstatter angeführten Punkt", wonach beim Sohn im Jahr 1993 bei dem von der Betriebsprüfung errechneten Übergangsgewinn zusätzlich die aus der Rechnung vom 31. Dezember 1991 bestehende Forderung an die Beschwerdeführerin gewinnerhöhend als Erlös zu erfassen sei, darauf hingewiesen, dass diese Provision "vermutlich entgegen der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters bei ihm selbst bereits versteuert wurde". Der Ehemann der Beschwerdeführerin sei vom Berichterstatter aufgefordert worden, das diesbezügliche Vorbringen im Wege des steuerlichen Vertreters binnen einer Woche samt entsprechenden Belegen bzw. Nachweis der steuerlichen Erfassung beim Ehemann der Beschwerdeführerin "schriftlich vorzulegen". Gleichfalls sei die Gutschrift im Original vorzulegen und "eine Begründung für die eventuell unrichtigen Ausführungen" in der Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters vom 10. September 1993 zu liefern. Aus der dem Berichterstatter zur Einsicht vorgelegten UVA 12/91 der Beschwerdeführerin gehe hervor, dass darin keine Vorsteuer geltend gemacht worden sei. Eine zusätzliche Kopie der Niederschrift sowie eine weitere Ablichtung der gegenständlichen Vorhaltsbeantwortung vom 10. September 1993 seien dem Ehemann der Beschwerdeführerin für seine am gleichen Tag stattfindende Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter übergeben worden. Im Schriftsatz vom 11. August 1999 beschreibe die Beschwerdeführerin ihre Akquisitionstätigkeit (Auflistung von insgesamt neun Aufgabenbereichen) und verweise darauf, dass es bei nur "einem Akquisiteur keine Aufteilung der Erfolgshonorare gebe". Die Praxis habe jedoch erwiesen, dass "alle beschriebenen Punkte entsprechend beurteilt und die jeweils hiezu erforderliche Arbeit mit dem entsprechenden Erfolgsanteil bedacht werden müsse". Sicherlich trage "das Familienverhältnis dazu bei, dass keine Streitfälle entstehen, worüber naturgemäß R. entscheiden müsste, welche dies aber ablehnen würde". Die persönliche "Veranlagung bzw. Freude und Willen habe" beim Sohn "in den praktisch ausschließlichen Arbeiten zu den Punkten 2, 3, 5, 7 und 9 bestanden, für die Bw. die übrigen Punkte 1, 4 und vornehmlich 8 (Schulung und Hilfestellung für die von R. eingesetzten Werbevertreter mit beschränktem Weisungsrecht)". Die Erfolgsteilung sei anlässlich der bevorstehenden Erstellung der fälligen R. Abrechnung jeweils einvernehmlich abgesprochen worden. Die Berechtigung hiezu ergebe sich aus den einzelnen Verträgen und sei von den Beteiligten auch anerkannt worden. Mit Schriftsatz vom 12. August 1999 habe der steuerliche Vertreter eine Ablichtung einer Provisionsgutschrift vom 30. September 1991, erteilt vom Ehemann der Beschwerdeführerin an die Beschwerdeführerin in Höhe von 255.000 S, vorgelegt. In seinem Schreiben vom 10. September 1993 habe er wegen der Namensgleichheit irrtümlich angenommen, es handle sich um den Sohn.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides wird unter dem Titel "Anerkennung der Provisionszahlungen an den Sohn" ausgeführt, Verträge zwischen nahen Angehörigen seien steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Bei der Prüfung der Frage, ob die "streitgegenständlichen Vereinbarungen" einem Fremdvergleich standhielten, sei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgebend. Im Berufungsfall habe der Sohn der Beschwerdeführerin in der Einnahmen-Ausgabenrechnung 1993 einen Betrag in Höhe von 791.194,62 S als Subprovision an die Beschwerdeführerin geltend gemacht. Von der Betriebsprüfung sei schließlich ein Betrag in Höhe von 582,589,87 S als Aufwand anerkannt worden. "Die diesem Aufwand zugrundeliegenden Rechnungen ergeben folgendes Bild":

"Re. von (Beschwerdeführerin) an (Sohn) betr. Subprovision

bezahlt

am

W 1 (Bl. 41)

19.05.1993

44.806,80

44.773,80

19.5.1993

für geleistete Werbetätigkeit in den Monaten Jan bis Mai

W 2 (Bl. 42)

19.07.1993

88.421,71

40.000,00

19.8.1993

vereinbarte Subprovision für laufende Werbetätigkeit

W 3 (Bl. 44)

15.12.1993

449.361,36

240.000,00

Rest Subprovision für geleistete Werbe- tätigkeit1993

insgesamt

582.589,87

76.420,76

31.8.1993

Barscheck zur Abdeckung Provisions-  
forderung an (Sohn)

Re. von (Sohn) an (Beschwerdeführerin) betr. Subprovision

bezahlt

am

14.07.1993

240.000,00

240.000,00

14.07.1993

einvernehmliche Provision für laufende Werbetätigkeit im Namen der Firma R.

Re. fehlt

240.000,00"

Vergleiche man die vom Sohn erzielten Provisionen, ergebe eine Gegenüberstellung mit den weiterbezahlten Provisionen, dass offenbar vom Sohn von den insgesamt erhaltenen Provisionen in Höhe von 526.263,11 S Subprovisionen in Höhe von "S 791.194 lt. Erkl. (S 582.589 lt. Re der Bw., S 354.861 lt. Berufung)" an die Beschwerdeführerin weiterbezahlt worden seien. Die von der Beschwerdeführerin erhaltenen Provisionen seien bei dieser Gegenüberstellung "natürlich" nicht berücksichtigt worden. Ähnliches sei umgekehrt bei der Beschwerdeführerin festzustellen. Diese habe lt. Bilanz 1993 von den insgesamt erhaltenen Provisionen in Höhe von 668.689 S (Höhe der Provisionen lt. im Berufungsverfahren vorgelegtem R.-Konto) Subprovisionen in Höhe von 480.000 S an den Sohn weiterbezahlt. Auch wenn letztgenannte Subprovision lt. Vorbringen der Beschwerdeführerin auf Grund eines Buchungsfehlers richtigerweise nur mit dem Betrag von 240.000 S anzusetzen wäre, erscheine "dem Senat diese Vorgangsweise unverständlich und auch nicht nachvollziehbar". Unverständlich deswegen, weil auf Grund des diesbezüglichen Vorbringens der Beschwerdeführerin die Erfolgsteilung anlässlich der bevorstehenden Erstellung der fälligen R.-Abrechnung jeweils einvernehmlich abgesprochen worden sei und "daher die jeweiligen Leistungen von demjenigen in Rechnung gestellt werden hätten können, der sie jeweils im überwiegenden Ausmaß erbracht hat". Davon könne "entsprechend der o.a. Darstellung nicht gesprochen werden". Nicht nachvollziehbar deswegen, weil auf Grund der bloß allgemeinen Bezeichnungen der Leistungsinhalte in den Rechnungen die niederschriftlich am 6. August 1999 abverlangten genauen Nachweise der Verrechnungsmodalitäten nicht vorgelegt worden seien. Nach Ansicht der belangten Behörde könnten daher bei der Gewinnermittlung weder die von der Beschwerdeführerin unter dem Titel "Subprovisionen" geltend gemachten Aufwendungen an den Sohn "noch spiegelbildlich" die vom Sohn erhaltenen Subprovisionen berücksichtigt werden. Es sei daher von den Provisionen lt. vorgelegtem R.-Konto auszugehen. Demnach seien von der Firma R. im Jahr 1993 Provisionen in Höhe von 668.689,58 S an die Beschwerdeführerin gezahlt worden. Auf Grund des daraus resultierenden Verlustes in Höhe von 44.273,09 S sei keine Gewerbesteuer vorzuschreiben.

Der angefochtene Bescheid enthält abschließend folgende

"rechnerische Darstellung":

"Umsatzsteuer 1993

netto

USt

Umsätze lt. BE (R.)

557.241,32

111.448,26

Umsatz Handelswaren

578.716,67

115.743,33

verr. Wechselspesen

1.760,50

352,10

Umsätze 20 % lt. BE

1,137.718,49

227.543,70

Umsätze 10 % lt. Erklärung

274.150,06

27.415,01

Vorsteuern lt. Erkl.

223.442,36

auf nicht anerkannte Subprov. entfallende Vorsteuern lt. BE

-80.000,00

Tz 15 iVm Tz 32

-7.542,40

Vorsteuern lt. BE

135.899,96

Einkommensteuer 1993

Summe Erträge lt. G/V

1,193.015,75

abzügl. erkl. Verlust

-20.397,83

1,172.617,92

abzüglich Provisionen 20 % lt. G/V

-1,055.297,73

zuzüglich Provisionen lt. BE (R.- Konto)

557.241,32

Erträge lt. BE

674.561,51

674.561,51

Ausgaben lt. Erkl.

1,193.015,00

nicht anerkannte Subprov. an Sohn

-400.000,00

nicht anerkannte Aufwendungen lt. Bp (Tz. 32)

- 74.180,40

Ausgaben lt. BE

718.834,60

718.834,60

Verlust lt. BE

- 44.273,09"

In der Beschwerde wird beantragt, den angefochtenen Bescheid "im Umfange der Anfechtung (Bescheid über Umsatzsteuer 1993)" wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes bzw. wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der



Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen oder des Inhaltes verschiedener Aussagen (Niederschriften) gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, mwN).

Im gegenständlichen Fall entspricht die Begründung des angefochtenen Bescheides den beschriebenen Anforderungen nicht.

In den Entscheidungsgründen des angefochtenen Bescheides gibt die belangte Behörde lediglich Auszüge aus dem Akteninhalt (insbesondere verschiedener Schriftsätze und Niederschriften) wieder, ohne in klarer, nachvollziehbarer Weise darzustellen, welcher entscheidungswesentliche Sachverhalt sich daraus für ihre Beurteilung im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - nach Vornahme einer entsprechenden Beweiswürdigung - ergeben hat. Dem angefochtenen Bescheid ist nicht einmal bestimmt zu entnehmen, inwieweit die belangte Behörde das Berufungsvorbringen in Bezug auf die von der Beschwerdeführerin behauptete fehlerhafte Verbuchung des Provisionsbetrages von 200.000 S netto zuzüglich 40.000 S Umsatzsteuer gewürdigt oder bei ihren Berechnungen berücksichtigt hat. Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides ist zwar u.a. davon die Rede, dass von den Provisionen lt. vorgelegtem R.-Konto auszugehen sei, eine Auseinandersetzung mit dem in den Entscheidungsgründen u.a. referierten Schriftsatz vom 7. August 1999, wonach lt. den Angaben der Beschwerdeführerin "bei bloßem Ansatz der Provisionen lt. Sachkonto R. angesichts des bestehenden Dreiecksverhältnisses das Recht auf Berichtigung der Buchungsfehler verloren gehen würde", findet sich allerdings im angefochtenen Bescheid nicht.

Der angefochtene Bescheid hat die bekämpften erstinstanzlichen Bescheide offenbar auch unabhängig vom Berufungsbegehren dahingehend abgeändert, dass

u. a. Provisionszahlungen der Beschwerdeführerin an ihren Sohn nicht mehr anerkannt wurden. Nachvollziehbare Sachverhaltsfeststellungen (einschließlich einer entsprechenden Beweiswürdigung) fehlen auch in diesem Bereich. Warum "entsprechend der o.a. Darstellung" nicht von einer steuerlich anzuerkennenden "Erfolgsteilung" gesprochen werden könnte, wird beispielsweise im angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar erläutert.

Im Ergebnis ist damit die Beschwerde schon in ihrem Vorbringen begründet, wonach die Entscheidungsgründe der belangten Behörde betreffend die Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1993 im angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar seien. Der angefochtene Bescheid war damit bereits deshalb - im Umfang der Anfechtung - wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nach § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben, ohne dass auf das Beschwerdevorbringen weiter einzugehen war.

Zum Umfang der Anfechtung ist auf den oben wiedergegebenen Aufhebungsantrag laut Beschwerde (§ 28 Abs. 1 Z 6 iVm § 42 Abs. 2 VwGG) zu verweisen. Dem Vorbringen in der Gegenschrift der belangten Behörde, wonach betreffend Einkommensteuer 1993 mit einer Zurückweisung der Beschwerde vorzugehen sei, weil das steuerpflichtige Einkommen für dieses Jahr "S 0,-" betrage und somit keine Verletzung eines subjektiven Rechtes vorliege, kommt

damit keine Relevanz zu. Zur Klarstellung ist in diesem Zusammenhang allerdings zu der von der Beschwerdeführerin in ihrer Äußerung zur Gegenschrift vertretenen Meinung, die Verletzung eines subjektiven Rechtes hinsichtlich Einkommensteuer 1993 liege deshalb vor, weil nach dem Einkommensteuerbescheid 1993 ein Betrag von 36.820 S an Einkommensteuer nachzuzahlen sei, darauf aufmerksam zu machen, dass die Beschwerdeführerin mit diesem Vorbringen offensichtlich die Einkommensteuerfestsetzung im erstinstanzlichen Bescheid des Finanzamtes vom 7. September 1998 anspricht, an dessen Stelle jedoch die Abgabenfestsetzung durch die belangte Behörde im Rahmen ihrer Berufungserledigung mit dem angefochtenen Bescheid getreten ist (vgl. § 289 Abs. 2 BAO).

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

Wien, am 24. September 2003

#### **Schlagworte**

Begründung Begründungsmangel Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein

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

ECLI:AT:VWGH:2003:1999130213.X00

#### **Im RIS seit**

27.10.2003

**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)