jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/2/27 98/15/0188

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.02.2003

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §115;
BAO §192;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §289 Abs2;
BAO §93 Abs3 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des Mag. E in H, vertreten durch Dr. Erich Holzinger, Rechtsanwalt in 8940 Liezen, Rathausplatz 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 22. September 1998, Zl. RV/085-06/09/98, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Einkommensteuer 1991 und 1992), Einkommensteuer 1991 bis 1993 sowie Umsatzsteuer 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Wiederaufnahme der Verfahren und die Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1993 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Wirtschaftstreuhänder. Im Bericht vom 11. Oktober 1996 über eine abgabenbehördliche Prüfung über den Zeitraum 1991 bis 1993 (jeweils Umsatz- und Einkommensteuer) wird unter Tz 13 ausgeführt, auf Grund des Feststellungsverfahrens (Beschwerdeführer) und Mitges. seien für den Beschwerdeführer anteilige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1991 bis 1993 von jeweils 5.018 S anzusetzen. Zur "Privatnutzung PKW" ist unter Tz 14 zu lesen, für die private Nutzungsmöglichkeit eines der durch die K. WT-GmbH bzw. G. WT-GmbH angemieteten Pkws sei für den Beschwerdeführer ein monatlicher Sachbezugswert in Höhe von 7.000 S anzusetzen. Die Geschäftsführerentschädigungen des Beschwerdeführers erhöhten sich damit für die Jahre 1991 bis 1993 um jeweils 84.000 S. Unter Tz 15 des Prüfungsberichtes findet sich die Feststellung, unter den

Betriebsausgaben des Jahres 1992 scheine eine Position "Subhonorar Werkvertrag Schreibarbeit" G. in Höhe von netto 120.000 (brutto 144.000) S auf. Für diese Aufwendungen sei keine Vorsteuer geltend gemacht worden. Nach Ansicht des Prüfers seien die diesbezüglichen Verrechnungen zwischen G. und dem Beschwerdeführer als Scheinrechnungen zu qualifizieren. Aus Aussagen und Vermerken der Meldebehörde gehe hervor, dass Frau G. u.a. in einschlägigen Lokalen im so genannten Rotlichtmilieu als Tänzerin und Bardame gearbeitet habe. Am 6. April 1992 habe Frau G. durch einen Beschluss des Vermittlungsausschusses des Arbeitsamtes die Zustimmung zur Ausübung einer Tätigkeit als Fremdsprachenkorrespondentin erhalten. Die Aussage des Beschwerdeführers, G. habe eine juristische Ausbildung gehabt, erscheine als Zweckbehauptung, weil ansonsten beim Arbeitsamt ein Nachweis über die juristische Ausbildung hätte vorgelegt werden können. Insgesamt sei damit eine Gewinnberichtigung für 1992 in Höhe von 120.000 S vorzunehmen. Betreffend "außergewöhnliche Belastung - Bürgschaftsübernahme" ist der Tz 18 des Prüfungsberichtes zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1993 eine Schuldentilgung in Höhe von 225.251 S aus der Übernahme diverser Bürgschaften für die F.-Z. GmbH als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht habe. Der Beschwerdeführer sei sowohl Gesellschafter als auch Geschäftsführer dieser GmbH gewesen. Eine Bürgschaftsübernahme durch den Gesellschafter-Geschäftsführer treffe diesen als unternehmergleiches Wagnis nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988. Die Bürgschaftsübernahme könne daher zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen.

Lt. Tz 32 des Prüfungsberichtes wurde zur - lediglich die Einkommensteuer betreffenden - Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1991 bis 1992 auf die Tz 13 bis 15 verwiesen. Zur Umsatzsteuer enthielt der Prüfungsbericht keine Feststellungen, die zu einer Abweichung gegenüber den veranlagten bzw. den vom Beschwerdeführer erklärten Bemessungsgrundlagen führten.

Das Finanzamt erließ unter Berücksichtigung der Feststellungen im Prüfungsbericht nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 1991 und 1992 (Bescheide jeweils vom 17. März 1997). Unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte mit Bescheid vom 17. März 1997 die Veranlagung für die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1993, wobei die Umsatzsteuer erklärungsgemäß mit 35.450 S festgesetzt wurde.

In der Berufung vom 21. April 1997 machte der Beschwerdeführer zu den auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheiden geltend, diese seien hinsichtlich der Abweichungen gegenüber den Steuererklärungen sachlich unbegründet und mit Rechtsmängeln behaftet. Zu den Vermietungseinkünften lt. Tz 13 des Prüfungsberichtes wurde in der Berufung im Wesentlichen vorgebracht, die Feststellungen über die anteiligen Einkünfte resultierten aus den Feststellungen einer Betriebsprüfung bei der K. WT-GmbH. Tatsächlich lägen aber keine Einkünfte dieser Vermietungsgemeinschaft vor. Zur "Privatnutzung PKW" (Tz 14 des Prüfungsberichtes) wurde in der Berufungsschrift beantragt, keine Privatnutzung als Geschäftsführerentschädigung dem Einkommen hinzuzurechnen. Der Beschwerdeführer verwies auf die Berufung im Besteuerungsverfahren der K. WT-GmbH vom 17. Jänner 1997. Dass keine private Nutzung des PKWs durch den Beschwerdeführer vorgelegen sei, sei dadurch zu beweisen, dass aus den Reisekostenaufzeichnungen "Diäten", die von der Abgabenbehörde geprüft worden seien, ersichtlich sei, dass ausschließlich betriebliche Fahrten vorlägen (siehe "Kilometer-Nachvollzug"). Auch die Tankbelege bestätigten die Richtigkeit der Reisekostenaufzeichnungen. Private Urlaubsfahrten seien mit dem Pkw nicht unternommen worden. Darüber hinaus sei dem Beschwerdeführer ein privates Kraftfahrzeug zur Verfügung gestanden. Zur Frage der Scheinrechnungen G. (Tz 15 des Prüfungsberichtes) wurde unter Bezugnahme auf die Berufung der K. WT-GmbH vom 17. Jänner 1997 zusammenfassend ausgeführt, dass die "Entrichtung" der einzelnen Detailleistungen lt. den Abrechnungen von G. von der Abgabenbehörde nicht bestritten worden sei. Nachdem es der Abgabenbehörde nicht gelungen sei, Detailleistungen als nicht erbracht anzuführen, habe sie versucht, "über Vermutungen und Mutmaßungen eine Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben zu konstruieren". Es seien ausreichend Unterlagen vorgelegt worden, die die Schreibarbeiten von Frau G. belegten. Die Abgabenbehörde habe auch nicht behauptet, dass die gegenständliche Entlohnung unangemessen hoch gewesen sei. Auf die Vorhaltsbeantwortung mit Niederschrift vom 28. Februar 1996 werde hingewiesen, bei der im Rahmen von 32 Fragen der Sachverhalt dargestellt worden sei. Die Abgabenbehörde habe diesen Sachverhalt nicht gewürdigt. In der Zwischenzeit habe der Aufenthaltsort von Frau G. in der Dominikanischen Republik eruiert werden können. Sie habe im Rahmen einer eidesstattlichen Erklärung vor einem Notar bekundet, dass sie sowohl die genannten Leistungen erbracht habe als auch die ordnungsgemäße Bezahlung erfolgt sei. Zur Bürgschaftsübernahme (Tz 18 des

Prüfungsberichtes) sei festzuhalten, dass der Sachverhalt von der Abgabenbehörde nur unvollständig erhoben und dargestellt worden sei. Die Bürgschaft sei nämlich im Zusammenhang mit der Berufsausübung des Beschwerdeführers zu sehen. Der Beschwerdeführer sei nämlich geschäftsführender Gesellschafter der K. WT-GmbH gewesen. Er habe aus dieser Geschäftsführertätigkeit maßgeblich seine Einkünfte, die er mittels Werkvertrag abgerechnet habe, erzielt. Die K. WT-GmbH habe wiederum namhafte Beträge seit Aufnahme der Tätigkeit der F.-Z. GmbH von dieser in Form von Honoraren bezogen. Diese Honorare wären nicht möglich gewesen, wenn die "gegenständliche Gesellschaft nicht ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen hätte". Die Aufnahme der Geschäftstätigkeit sei nur deshalb möglich gewesen, weil der Beschwerdeführer die Bürgschaftserklärung für die damals aufgenommenen Kreditverbindlichkeiten abgegeben habe. Damit sei ein Kausalzusammenhang zwischen der Erzielung der Einkünfte des Beschwerdeführers und der Übernahme der Bürgschaft gegeben. Das Eingehen der Verbindlichkeit sei bereits zwangsläufig gewesen, weil es typischerweise mit der Berufsausübung des Beschwerdeführers im Zusammenhang gestanden sei. Der Beschwerdeführer habe bereits mehrfach Bürgschaften übernommen, um seine Einkunftserzielung zu sichern. Nur durch Übernahme der Bürgschaften sei es dem Beschwerdeführer möglich, wesentliche Einkunftsteile jeweils im Rahmen der Steuerberatung zu erzielen. Da die Bestreitung des Aufwandes erst im Falle des Schlagendwerdens der Bürgschaft zum Tragen komme und dies vom persönlichen Willen des Beschwerdeführers unabhängig sei, lägen "erzwingbare Schulden" vor. Die Aufwendungen seien daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. In einem ergänzenden Berufungsschriftsatz vom 2. Mai 1997 wurde beantragt, die Zahlungen in eventu als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anzusetzen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für Einkommensteuer 1991 und 1992, Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 1991 bis 1993 sowie Umsatzsteuer 1993 als unbegründet ab. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, bei der diesbezüglichen Ermessensübung sei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Im Beschwerdefall sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer 120.000 S für Schreibarbeiten von Frau G. sowie 225.251 S für die Schuldentilgung aus einer Bürgschaft betreffend die F.-Z. GmbH erklärt habe. Die näheren Umstände der angeführten Sachverhalte seien aber erst durch die abgabenbehördliche Prüfung bekannt geworden und nicht von nur geringfügiger steuerlicher Auswirkung. Die amtswegige Wiederaufnahme sei daher zu Recht erfolgt.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurde im angefochtenen Bescheid festgestellt, dass die Einkünfte im Rahmen eines Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO für die Jahre 1991 bis 1993 für den Beschwerdeführer in Höhe von jeweils 5.018 S festgestellt worden seien. Ein Bescheid, dem ein Feststellungsbescheid vorgelagert sei, könne nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im vorgelagerten Bescheid getroffenen Entscheidungen unrichtig seien (ein solcher Einwand könne nur gegen den Grundlagenbescheid erhoben werden). Die gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1993 eingebrachte Berufung sei daher diesbezüglich gemäß § 252 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen gewesen.

Zur "Privatnutzung PKW" wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, da der von der K. WT-GmbH u.a. "gemietete Mercedes 600 SE lt. Betriebsprüfung ausschließlich vom Bw. verwendet wurde, die Mietverträge wegen der 21 Tagefrist immer erneuert wurden, obwohl das Fahrzeug nicht zurückgegeben wurde, ist aufgrund der im Steuerrecht anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die Anmietung als eine Einheit zu sehen". Der Beschwerdeführer habe somit der Abgabenbehörde nicht glaubhaft machen können, dass er das Fahrzeug tatsächlich nur für die K. WT-GmbH verwendet habe, weshalb die belangte Behörde zur Überzeugung gelange, dass es der Lebenserfahrung widerspräche, wenn mit diesem Fahrzeug keine Privatfahrten durchgeführt worden wären. Wenn auch nicht unbedingt ein Fahrtenbuch zu führen sei, seien doch andere geeignete Aufzeichnungen zu führen, aus denen hervorgehe, dass keine Privatnutzung erfolge. Solche Unterlagen habe der Beschwerdeführer der Abgabenbehörde nicht vorgelegt. Der Beschwerdeführer habe somit einen "Vorteil aus dem Gesellschaftsverhältnis" erlangt, der mangels genauer Unterlagen mit dem Höchstbetrag für Sachbezüge (7.000 S pro Monat) als "Hilfswert (da Sachbezüge nur bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit zur Anwendung kommen und nicht auch bei Einkünften aus selbständiger Arbeit)", angesetzt worden sei.

Im Jahr 1992 habe der Beschwerdeführer Betriebsausgaben von 120.000 S (exklusive Umsatzsteuer) für Schreibarbeiten (Skriptenerstellung etc.) der Frau G. geltend gemacht. Um einen Nachweis zu erlangen, dass G. tatsächlich befähigt gewesen sei, diese Schreibarbeiten durchzuführen, sei von der Betriebsprüfung auch das "Umfeld"

von Frau G. untersucht worden. In der Zeit vom 5. Juni 1991 bis 31. Mai 1992 sei sie in verschiedenen Lokalen beschäftigt gewesen, wobei sie vom 6. April 1992 bis 31. Dezember 1992 auch als Beschäftigte des Steuerberaters Dr. H. aufscheine. Die Betriebsprüfung habe eindeutige Nachweise erbringen können, dass Frau G. im so genannten "Rotlichtmilieu" als Tänzerin und Bardame gearbeitet habe. Eine vom Beschwerdeführer behauptete juristische Ausbildung habe vom Arbeitsamt nicht bestätigt werden können. Die Betriebsprüfung habe daher die Echtheit der vom Beschwerdeführer vorgelegten Schreibentwürfe der Frau G. bezweifelt, die Leistungserstellung der Skripten an sich allerdings nicht bestritten, diese Leistung aber dem Beschwerdeführer zugerechnet. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Ausführungen in der Berufung vom 17. Jänner 1997 der K. WT-GmbH gehe ins Leere, weil dort mit keinem Wort auf die strittigen 120.000 S eingegangen werde. Ebenso sei die nach mehrmaligen Urgenzen vom Beschwerdeführer am 6. November 1995 vorgelegte schriftliche Honorarvereinbarung zwischen der K. WT-GmbH und Frau G., die von Frau G. als Werkvertragsnehmerin und dem Geschäftsführer (Beschwerdeführer) für die K. WT-GmbH als Werkvertragsgeberin unterschrieben worden sei, für den Beschwerdefall nicht maßgeblich. Die strittigen 120.000 S seien nämlich als Betriebsausgaben des Beschwerdeführers und nicht der K. WT-GmbH geltend gemacht worden. Eine diesbezügliche Honorarvereinbarung habe der Beschwerdeführer nicht vorlegen können, ebenso fehle jeder Nachweis über einen stattgefundenen Zahlungsfluss. Die belangte Behörde komme daher zur Überzeugung, dass den 120.000 S steuerlich unbeachtliche Scheinrechnungen zu Grunde gelegen seien.

Die strittige Bürgschaft sei vom Beschwerdeführer für die F.- Z. GmbH aufgenommen worden, an der der Beschwerdeführer lt. Firmenbuch zu 50 % beteiligt gewesen sei. Seit 4. März 1987 sei der Beschwerdeführer auch Geschäftsführer dieser GmbH gewesen. An der K. WT-GmbH sei der Beschwerdeführer lt. Firmenbuch mit 100 % beteiligt. Der Beschwerdeführer bringe vor, dass er die strittige Bürgschaft habe übernehmen müssen, weil ansonsten die F.-Z. GmbH nicht den Auftrag zur steuerlichen Vertretung an die K. WT-GmbH erteilt hätte. Die belangte Behörde sei allerdings zur Überzeugung gelangt, dass der Beschwerdeführer auf Grund seiner "machthabenden Stellung (= Gesellschafter-Geschäftsführer) auch ohne Bürgschaftsübernahme die Möglichkeit hatte, den Auftrag zur steuerlichen Vertretung" an die K. WT-GmbH zu erteilen, weshalb eine Zwangsläufigkeit nicht gegeben sei. In eventu werde vom Beschwerdeführer beantragt, die Schuldentilgung in Höhe von 225.251 S als Betriebsausgaben anzuerkennen. Aufwendungen z. B. eines Steuerberaters aus einer von ihm für einen Klienten übernommenen Bürgschaft könnten dann als betrieblich angesehen werden, wenn der Steuerberater den Klienten nur durch die Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten könne. Übernehme hingegen der Steuerberater auch eine "Beteiligung des Klienten", müsse diese Vereinbarung den für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien entsprechen. Da aber die steuerliche Vertretung der K. WT-GmbH und nicht dem Beschwerdeführer erteilt worden sei, könne der Beschwerdeführer "selbst aus dieser Causa keine Betriebsausgaben geltend machen". Die Bürgschaftsübernahme des Beschwerdeführers sei daher auf Grund des "speziellen o.a. Sachverhaltes steuerlich unbeachtlich und stellt weder eine außergewöhnliche Belastung noch eine Betriebsausgabe" dar.

Betreffend "Formelle Mängel und Parteiengehör" wird im angefochtenen Bescheid u.a. ausgeführt, der Beschwerdeführer halte in einer Berufungsergänzung vom 29. Juli 1997 fest, dass ihm der von der Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme zur Berufung zitierte Handakt und die Ermittlungsunterlagen für das Betriebsprüfungsverfahren des Beschwerdeführers nicht zur Kenntnis gebracht worden seien. Diesem Vorbringen sei entgegenzuhalten, dass in der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 5. Juni 1997 auf den Handakt, die Ermittlungsunterlagen sowie den Prüfungsbericht betreffend die K. WT-GmbH und nicht auf den Handakt, die Ermittlungsunterlagen oder den Prüfungsbericht betreffend den Beschwerdeführer verwiesen worden sei, weil es einen Handakt betreffend das Betriebsprüfungsverfahren des Beschwerdeführers nicht gebe. Der Vollständigkeit halber werde auch festgehalten, dass der Beschwerdeführer im Schreiben vom 24. Juli 1997 bestätigt habe, dass er eine Kopie des ca. 3500 Seiten umfassenden Handaktes der K. WT-GmbH erhalten habe, sodass einzelne Teile, auf die sich die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme bezogen habe, nicht mehr hätten vorgehalten werden müssen.

Zu einem erstmals im Schriftsatz vom 18. Mai 1998 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, dass diesem verspätet gestellten Antrag (die Berufung selbst sei am 21. April 1997 erhoben worden) nicht habe Folge gegeben werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur Nichtdurchführung einer mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde wird im angefochtenen Bescheid zu Recht ausgeführt, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung dieser Verhandlung wegen der Antragstellung erst im

Schriftsatz vom 18. Mai 1998 nicht bestand. Dies gilt auch dann, wenn keine Berufungsvorentscheidung erlassen wird und demzufolge kein Vorlageantrag möglich ist, in dem die Partei den Antrag auf mündliche Verhandlung stellen könnte (vgl. Ritz2, BAO, Tz 1 zu § 284, mwN). Soweit in der Beschwerde im Wesentlichen geltend gemacht wird, es sei für den Beschwerdeführer nicht absehbar gewesen, dass keine Berufungsvorentscheidung erlassen werde und demnach eine Antragstellung für ihn im Vorlageantrag nicht mehr möglich sein werde, ist überdies anzumerken, dass damit noch keineswegs gesagt ist, dem Beschwerdeführer wäre eine Antragstellung in der Berufungsschrift vom 21. April 1997 nicht möglich gewesen.

Wenn in der Beschwerde in Bezug auf die Abweisung der Berufung nach § 252 BAO betreffend die Vermietungseinkünfte des Beschwerdeführers in den Jahren 1991 bis 1993 von jeweils 5.018 S geltend gemacht wird, dass die (der Beschwerde auch in Ablichtung beigeschlossenen) Feststellungsbescheide über diese Vermietungseinkünfte vom 11. Mai 1998 erst nach den erstinstanzlichen Wiederaufnahme- und Sachbescheiden vom 17. März 1997 ergangen seien (es sich deshalb bei den erstinstanzlichen Bescheiden um keine abgeleiteten Bescheide handeln könne), zeigt der Beschwerdeführer im Ergebnis keine Rechtsverletzung durch den angefochtenen Bescheid auf. Ein zweitinstanzlicher Abgabenbescheid hat nämlich getreu der Bestimmung des § 192 BAO die Feststellungen jener Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Erlassung des zweitinstanzlichen Abgabenbescheides - im Beschwerdefall somit des angefochtenen Bescheides vom 22. September 1998 - dem Rechtsbestand angehören (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 2000, 2000/13/0042, und vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175). Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren wurden die festgestellten Vermietungseinkünfte entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht nach der Begründung des angefochtenen Bescheides ohnedies nicht mehr herangezogen.

Für die nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotene Begründung eines Abgabenbescheides hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen die Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass eine solche Begründung erkennen lassen muss, 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 einem 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 (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2002, 98/15/0210). 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 (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0200). Auch wenn Abgabenverfahren gegenüber verschiedenen Steuerpflichtigen in einem zeitlichen Zusammenhang abgeführt werden, müssen Prozesshandlungen gegenüber jedem einzelnen Steuerpflichtigen gesetzt werden (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2001, 98/15/0089).

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen zeigt die Beschwerde zutreffend wesentliche Verfahrensmängel des angefochtenen Bescheides auf, wobei dessen Nachprüfbarkeit durch die offenbar lückenhafte Vorlage der Verwaltungsakten an den Verwaltungsgerichtshof zusätzlich erschwert wird.

Zur Frage der sämtliche Streitjahre betreffenden "Privatnutzung PKW" (Tz 14 des Prüfungsberichtes vom 11. Oktober 1996) ist der im angefochtenen Bescheid angeführte Zusammenhang zwischen einer ständig gegebenen Erneuerung von Mietverträgen betreffend das KFZ Mercedes 600 SE und einer "somit" nicht gegebenen Glaubhaftmachung der ausschließlich betrieblichen Nutzung durch den Beschwerdeführer als Gesellschafter-Geschäftsführer der K. WT-GmbH nicht nachvollziehbar. Die belangte Behörde weist zwar zutreffend darauf hin, dass zum Nachweis fehlender Privatfahrten nicht "unbedingt ein Fahrtenbuch" zu führen sei (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1995, 92/13/0200), geht aber nicht weiter auf die in der

Berufungsschrift angesprochenen Beweismittel (insbesondere Reisekostenaufzeichnungen "Diäten" oder Tankbelege) ein, wozu in der Beschwerde beispielsweise betont wird, dass der Betriebsprüfer (im Prüfungsverfahren betreffend die K. WT-GmbH) "die Reisekostenaufzeichnungen (Tagesdiätenblätter), Tankbelege, Service- und Reparaturrechnungen geprüft hat und der Tagesterminkalender in detaillierter Form (ein Tag je Seite) zur Verfügung stand und daraus nachgewiesen werden kann, dass keine Privatfahrten durchgeführt wurden". Unverständlich ist schließlich der im angefochtenen Bescheid in diesem Zusammenhang angesprochene "Vorteil aus dem Gesellschaftsverhältnis", der eher eine Wertung als (in der Beschwerdeschrift auch vorsichtshalber bekämpfte) verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 27 EStG 1988 nahe legt, währenddessen die strittigen Sachbezüge lt. Betriebsprüfung und den darauf beruhenden Einkommensteuerbescheiden als Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers gewertet wurden.

Ein fehlendes Eingehen auf das Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren wirft die Beschwerde der belangten Behörde auch im Zusammenhang mit der nicht erfolgten Anerkennung von Betriebsausgaben in Höhe von 120.000 S im Jahr 1992 für Schreibarbeiten der Frau G. (Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes) vor. Eine Bestreitung der Leistungserstellung durch Frau G. sei bisher nicht erfolgt, die gegenteilige Annahme lt. angefochtenem Bescheid (Leistungserstellung ja, aber Zurechnung an den Beschwerdeführer selbst) sei unter Verletzung der Vorschriften über das Parteiengehör getroffen worden und stehe auch in Widerspruch zu den im Prüfungsverfahren betreffend die K. WT-GmbH erstatteten Vorbringen (z.B. Vorlage ausreichender Unterlagen über die Ausführung von Schreibarbeiten durch Frau G.). Vor allem rügt der Beschwerdeführer, dass die Nichtberücksichtigung der Ausgaben für Schreibarbeiten von Frau G. bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit als Steuerberater nur eine Folge des bei der K. WT-GmbH durchgeführten Prüfungsverfahrens gewesen sei, ohne dass gegenüber ihm konkret Prozesshandlungen in Bezug auf die strittige Ausgabenposition von 120.000 S gesetzt worden seien. Die Unrichtigkeit dieses Beschwerdevorbringens kann schon deshalb nicht erkannt werden, weil es die belangte Behörde im Rahmen der Aktenvorlage unterlassen hat, die offenbar auch von ihr als maßgeblich erachteten Unterlagen aus dem bei der K. WT-GmbH durchgeführten Prüfungsverfahren vollständig vorzulegen. Ausgehend von den der Beschwerde beigelegten Schriftstücken (so Auszüge aus der Berufungsschrift vom 17. Jänner 1997 im Besteuerungsverfahren der K. WT-GmbH) handelte es sich bei den von Frau G. durchgeführten Arbeiten im Wesentlichen um Schreib- und Übersetzungstätigkeiten. Dass Frau G. im so genannten "Rotlichtmilieu" tätig geworden sei, spricht für sich allein auch noch nicht gegen die behauptete Leistungserbringung, zumal die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auch eine Beschäftigung bei einem Steuerberater H. (lt. Beschwerde habe es sich richtigerweise um die H. WT-GmbH gehandelt) im Zeitraum vom 6. April bis 31. Dezember 1992 feststellte. Die fehlende Würdigung der Vorhaltsbeantwortung mit Niederschrift vom 28. Februar 1996 (eine solche mit 32 Fragen findet sich im Übrigen ebenfalls nicht in den vorgelegten Verwaltungsakten) hat der Beschwerdeführer bereits in der Berufungsschrift gerügt. In der Berufungsschrift hat der Beschwerdeführer weiters auf eine mittlerweile erfolgte eidesstattliche Erklärung von Frau G. betreffend Leistungserbringung und Bezahlung hingewiesen. Der angefochtene Bescheid hat es auch unterlassen, sich mit diesem Vorbringen auseinander zu setzen (in der der Beschwerde als Beilage 39 bzw. 40 beigelegten Erklärung vom 21. März 1997 werden u.a. die Ausbildung und Befähigung von Frau G. zur Ausübung der in Rede stehenden Arbeiten und auch die - finanziellen - Hintergründe zur Betätigung als Animierdame und Tänzerin in verschiedenen Nachtlokalen näher erläutert). Wenn in der Gegenschrift geltend gemacht wird, die entsprechende eidesstattliche Erklärung sei erst im Beschwerdeverfahren vorgelegt worden, fällt der belangten Behörde auch insofern ein Verfahrensmangel zur Last, als sie es unterlassen hat, diese im Verwaltungsverfahren anzufordern (nach den Beilagen zur Beschwerde - Seiten 31 bis 40 der Stellungnahme im Berufungsverfahren der K. WT-GmbH vom 13. Mai 1997 - ist außerdem davon auszugehen, dass diese Erklärung ohnedies Teil der von der belangten Behörde auch im Beschwerdefall ihrer Entscheidung zu Grunde gelegten Akten der K. WT-GmbH war). Berechtigt erscheint ebenfalls der Vorwurf mangelnden Parteiengehörs in Bezug auf den fehlenden Nachweis über einen "stattgefundenen Zahlungsfluss". Eine solche Feststellung sei lt. Beschwerde erstmals im angefochtenen Bescheid erfolgt und finde sich beispielsweise nicht im Prüfungsbericht vom 11. Oktober 1996 (die Zahlungsabwicklung ergebe sich außerdem aus einer Stellungnahme im Betriebsprüfungsverfahren der K. WT-GmbH; als Beilagen 42 und 42 A zur Beschwerde wurden diesbezüglich eine Zahlungsbestätigung vom 30. September 1992 und eine Rechnung vom 30. Juli 1992 vorgelegt).

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich für den angefochtenen Bescheid, dass dieser hinsichtlich Einkommensteuer 1991 bis 1993 mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (betreffend "Privatnutzung PKW" für die Jahre 1991 bis 1993 und "Schreibarbeiten G." im Jahr 1992) belastet ist, wobei diese

Rechtswidrigkeit auch auf die Bescheide betreffend die Verfahrenswiederaufnahme 1991 und 1992 durchschlägt, weil eine Wiederaufnahme nur dann zulässig ist, wenn im wieder aufgenommenen Verfahren ein anders lautender Bescheid zu erlassen ist (vgl. § 303 Abs. 4 BAO). Zur Wiederaufnahme der Verfahren ist zudem darauf hinzuweisen, dass der angefochtene Bescheid als Wiederaufnahmegründe nur den Betrag von 120.000 S für die strittigen Schreibarbeiten von Frau G. sowie die Schuldentilgung wegen einer Bürgschaft in Höhe von 225.251 S anspricht. Dabei übersah die belangte Behörde offensichtlich, dass die Schuldentilgung im Zusammenhang mit der Bürgschaft im Jahr 1993 erfolgte und damit schon deshalb keinen Bezug zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1991 und 1992 haben konnte und die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben für Schreibarbeiten von Frau G. nur das Jahr 1992 betraf, sodass jedenfalls die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1991 im angefochtenen Bescheid unbegründet blieb.

Der angefochtene Bescheid war somit bereits deshalb, soweit er die Wiederaufnahme der Verfahren und die Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1993 betrifft, nach § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Hinsichtlich Umsatzsteuer 1993, für die ohnedies eine erklärungsgemäße Veranlagung erfolgte, zeigt die Beschwerde allerdings keine Rechtsverletzung auf, sodass insoweit die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Bei diesem Verfahrensergebnis war auf die Frage der steuerlichen Auswirkung der vom Beschwerdeführer im Jahr 1993 geleisteten Zahlung wegen einer schlagend gewordenen Bürgschaft, hinsichtlich der sich der Beschwerdeführer lt. Beschwerde in seinem Recht auf Anerkennung als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 als verletzt erachtet und der belangten Behörde u. a. wesentliche Verfahrensmängel vorwirft, nicht mehr näher einzugehen (zum allfälligen Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftszahlung sowie zu dazu notwendigen konkreten Sachverhaltsfeststellungen vgl. im Übrigen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 2001, 98/14/0052).

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Anspruch auf Schriftsatzaufwand besteht nach § 48 Abs. 1 Z 2 VwGG nur für die Einbringung der Beschwerde, nicht jedoch für eine Stellungnahme zur Gegenschrift (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 686).

Wien, am 27. Februar 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1998150188.X00

Im RIS seit

05.05.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at