jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/10/16 97/13/0126

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.10.2002

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1972 §11;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des A S in W, vertreten durch Dr. Michael Gnesda, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Schwarzenbergplatz 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat XIa) vom 12. Mai 1997, Zl. GA 6 - 94/2128/11, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1987 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 927,62 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren Geschäftsführer der im Transportgewerbe tätigen M GesmbH (nunmehr M AG) und an ihr als Gesellschafter beteiligt.

Im Gefolge einer bei der M GesmbH gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung für die Streitjahre gelangte der Prüfer u.a. zum Ergebnis, dass die M GesmbH auf Scheinrechnungen angeführte Entgelte zu Unrecht als Betriebsausgaben im Umfang von 497.700 S (1987), 1,472.016 S (1988) und 403.290 S (1989) und auf diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge zu Unrecht als Vorsteuern im Umfang von 99.540 S (1987), 294.403 S (1988) und 80.658 S (1989) geltend gemacht habe. Der Prüfer ging vom "Einbekenntnis" des P.T. in seinen Vernehmungen am 11. Jänner und 23. März 1991 aus, dass jener Scheinrechnungen, d. h. Rechnungen, für die keine tatsächlichen Lieferungen erbracht worden waren, auf Rechnungspapieren einer R GesmbH, einer DH KG und einer Sp GesmbH ausgestellt habe. Da andererseits auch tatsächliche Leistungen in Form von Schuttabfuhr und Deponierung auf eigener Deponie erbracht worden seien, habe P.T. aus seiner Erinnerung versucht, die vorgelegten Rechnungen in solche über tatsächlich erbrachte Leistungen und in jene ohne Leistungserbringung zu trennen. In seiner Aussage bei der erstmaligen Vernehmung vor der Sicherheitsdirektion für Niederösterreich vom 30. Oktober 1989 habe P.T. als Zuordnungsmerkmal für die Scheinrechnungen erklärt, dass diese daran erkennbar

seien, dass auf ihnen nur die Gesamtmenge der angeblich durchgeführten Beförderungen und Deponierungen, bei den tatsächlichen Beförderungen jedoch genau die Lieferschein-Nummern einzeln angeführt seien. Der Prüfer beurteilte jene Eingangsrechnungen der M GesmbH als Scheinrechnungen, zu welchen keine Lieferscheine vorlägen bzw. bei denen (in den zwei Fällen der ER 764 und 765 aus 1987) Bestellscheine über Pauschalmengen vorlägen. Für diese Scheinrechnungen sei kennzeichnend, dass die Quittierung vorweg durch Bestätigung auf dem Rechnungsbeleg erfolgt und der tatsächliche Zahlungsfluss "intern" durch den Beschwerdeführer und Frau C.M. abgezeichnet worden sei. Der Prüfer wurde in seiner Ansicht durch die Zeugenaussage der C.M., einer Mitarbeiterin des Rechnungswesens und späteren Prokuristin der M GesmbH, bestärkt, welche am 7. November 1990 ausgesagt habe, "ich habe auch gewusst, dass Herr P.T. namens der R GesmbH Rechnungen an die M GesmbH ausgestellt hat, obwohl keine Fuhren auf die Deponie durchgeführt worden waren".

Der Betriebsleiter der M GesmbH, Ing. O. Sch., habe am 7. November 1990 als Zeuge vernommen zugestanden, dass in den Jahren 1987 bis 1988 je nach Bedarf etwa vier bis fünf, möglicherweise auch bis zu sechs "Schwarzarbeiter" beschäftigt gewesen seien, welche je Arbeitsstunde 40 S "brutto für netto" ausbezahlt erhalten hätten. C.M. habe die Beschäftigung von "Schwarzarbeitern" mit einer Anzahl von fünf bis sechs Personen bestätigt. Die Bezahlung sei durch den Betriebsleiter Ing. O. Sch. erfolgt, welcher das dafür erforderliche Geld vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt erhalten habe.

Der Prüfer zog von den seiner Ansicht auf Grund der Scheinrechnung zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen einen geschätzten Lohnaufwand für die "Schwarzarbeiter" von 208.000 S (1987), 384.000 S (1988) und 0 S (1989) ab und gelangte so zu Beträgen von 289.700 S (1987), 1,088.016 S (1988) und 403.290 S (1989), welche er als dem Beschwerdeführer zugeflossene verdeckte Gewinnausschüttungen wertete.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte mit Bescheiden vom 21. Dezember 1992 - nach Wiederaufnahme der betroffenen Verfahren - die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Streitjahre neu fest, wobei es jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung sowie die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwies.

In der u.a. dagegen erhobenen Berufung bestritt die M GesmbH das Vorliegen von Scheinrechnungen. Der Beschwerdeführer trat der Berufung der M GesmbH gemäß § 257 BAO bei. In einem den Berufungsbeitritt ergänzenden Schriftsatz sprach der Beschwerdeführer den Aussagen des P.T. jegliche Glaubwürdigkeit ab, weil es sich bei jenem um einen "in Strafhaft befindlichen Desperado" handle, welcher bislang siebenfach vorbestraft sei, darunter wegen Wirtschaftsdelikten, zweifach wegen fahrlässiger Krida und zuletzt in Verbindung mit Diebstahl, wegen Unterschlagung sowie des schweren gewerbsmäßigen Betruges, und in Deutschland auch wegen "Vortäuschung einer Straftat". Zum Beweis dafür beantragte der Beschwerdeführer die Beischaffung verschiedener Gerichtsakten. Überdies würden die zu verschiedenen Zeitpunkten getätigten Aussagen des P.T. zahlreiche Widersprüche aufweisen.

Im Besonderen wies der Beschwerdeführer auf die Aussage des P.T. vom 19. Oktober 1992 hin, wonach jener "diese Rechnungen 1988 eingestellt" habe und "es ab 1989 solche Rechnungen nicht mehr geben" dürfe. Als Merkmal für die "Scheinrechnungen " habe P.T. bei seiner Vernehmung am 20. März 1990 auch angeführt, dass er die Rechnungsnummer eher wahllos angegeben habe, was im bisherigen Ermittlungsverfahren "unerhärtet" geblieben sei. Schließlich seien vier Rechnungen aus 1989 als Scheinrechnungen beurteilt worden, obwohl P.T. sie bei seiner Vernehmung am 11. Jänner 1991 ausdrücklich als "echte" Rechnungen für tatsächlich erbrachte Leistungen angesprochen habe.

Der Stellungnahme des Prüfers zu diesem Schriftsatz trat der Beschwerdeführer in einer Gegenäußerung entgegen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde die Berufung der M AG (früher M GesmbH) abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Nach der Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und nach allgemeinen rechtlichen Ausführungen zum Scheingeschäft und zu den Erfordernissen einer Rechnung iSd § 11 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden UStG 1972 führt die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides an, dass im gegenständlichen Fall das Vorliegen von Scheinrechnungen sowie die Beschäftigung von Schwarzarbeitern strittig sei.

Die Feststellungen des Prüfers übernimmt die belangte Behörde nicht. In der weiteren Begründung des angefochtenen Bescheides setzt sich die belangte Behörde beweiswürdigend mit Ansichten des Prüfers einerseits und des

Beschwerdeführers andererseits auseinander. Diesem Beweiswürdigungsteil lassen sich einzelne Sachverhaltsfeststellungen entnehmen. Danach ergebe sich, "dass es zur Ausstellung von Rechnungen ohne zugrundeliegende tatsächliche Leistungsbeziehung bzw. zur Anstellung von sogenannten Schwarzarbeitern gekommen" sei.

Zu einzelnen dargestellten Eingangsrechnungen - welche als Scheinrechnungen gesehen wurden - ist den behördlichen Feststellungen zu entnehmen, dass die damit abgerechneten Leistungen nicht erbracht worden seien, dass bei manchen Rechnungen Buchhaltungsvermerke über eine Bezahlung über das Bankkonto, andererseits eingelöste Barschecks vorlägen und dass bei zwei Rechnungen (Eingangsrechnung 307 und 332 aus 1988) getrennte Barschecks über den Nettobetrag und über den Umsatzsteuerbetrag vorlägen, dass die Rechnungen aus 1989 mit Verrechnungsscheck bezahlt worden seien, wobei die Beträge auf "dem PSK-Konto" gutgeschrieben worden seien.

Zusammenfassend hält die belangte Behörde fest, "dass die von der Betriebsprüfung vorgenommene Unterscheidung, wonach jene Rechnungen, für die Lieferscheine vorhanden waren, auf denen jede einzelne Fuhr von Bediensteten der Bw. quittiert ist, und zusätzlich der Erhalt der Rechnungssumme von P.T. auf einem ordnungsgemäß ausgestellten Kassabeleg bestätigt wurde, als Betriebsausgabe anerkannt wurden, hingegen jene Rechnungen, für die keine Lieferscheine vorlagen, die Quittierung vorweg durch Bestätigung auf dem Rechnungsbeleg erfolgte und der tatsächliche Zahlungsfluss intern durch (den Beschwerdeführer(und C.M. abgezeichnet wurden, als Scheinrechnungen beurteilt wurden, ... als zutreffend anzusehen" sei.

Die von der belangten Behörde anzustellende Beweiswürdigung unterliegt insoweit der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als sie gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstößt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. März 2002, 96/13/0148).

Die belangte Behörde leitet ihre Feststellung, dass " es zur Ausstellung von Rechnungen ohne zugrunde liegende tatsächliche Leistungsbeziehung" gekommen sei, sohin auf solchen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge nicht als Vorsteuer abzuziehen seien, zunächst aus "den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des P.T." ab.

Die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Persönlichkeitsbeschreibung des P.T. macht nicht einsichtig, warum P.T. mit dem auch sich selbst belastenden grundsätzlichen Eingeständnis, Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, wahrheitswidrig ausgesagt haben soll. Den Beweisantrag auf Beischaffung verschiedener Gerichtsakten zum Nachweis der verschiedenen Vorstrafen des P.T. durfte die belangte Behörde unbeachtet lassen, weil der vom Beschwerdeführer insoweit behauptete Sachverhalt (Persönlichkeit des P.T.) von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen wurde.

Auch die Aussage der C.M. am 7. November 1990, sie habe gewusst, dass P.T. namens der R GesmbH Rechnungen an die M GesmbH ausgestellt habe, obwohl keine Fuhren nach T. durchgeführt worden waren, durfte die belangte Behörde für die Richtigkeit ihrer Feststellungen, P.T. habe Scheinrechnungen ausgestellt, heranziehen. Die der Zeugin vom Beschwerdeführer unterstellte Absicht, sie habe mit dieser Aussage nur allgemein zum Ausdruck bringen wollen, dass ihrer Erinnerung nach gewissen Rechnungen keine Fuhren nach T. zu Grunde lägen, wohl aber Fuhrleistungen von oder zu anderen Orten, lässt die mit der Zeugin aufgenommene Niederschrift über die Vernehmung vom 7. November 1990 nicht erkennen. Weiters ist dieser Aussage auch nicht zu entnehmen, dass Beförderungen für die M GesmbH nach T. niemals durchgeführt worden seien. Der Beweisantrag des Beschwerdeführers zum Nachweis, dass in T. abgelagerte Materialien mit dem im Bereich der M GesmbH aufgefundenen Materialien gleich seien, durfte von der belangten Behörde daher unbeachtet bleiben, weil die belangte Behörde offensichtlich angenommen hat, dass zumindest manchen der nicht als Scheinrechnungen gewerteten Rechnungen Leistungen zu Grunde gelegen seien, welche eine Deponierung von Material der M GesmbH in T. zum Inhalt hatten, und somit das Vorhandensein solchen Materials außer Streit stand.

Die von C.M. und dem Betriebsleiter der M GesmbH, Ing. O. Sch., zugestandene Tatsache, die M GesmbH habe "Schwarzarbeiter" beschäftigt, wird in der Beschwerde letztlich damit in Abrede gestellt, dass Ing. O. Sch. bei seiner Aussage den "Begriff eines 'Schwarzarbeiters' bestenfalls auf die unterlassene Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse und auf die Unterlassung der Einholung einer Arbeitsbewilligung nach dem AuslBG" bezogen habe. Abgesehen davon dass der Beschwerdeführer für diese Auslegung der Aussage keinen Hinweis anführt, weist die belangte Behörde in der Gegenschrift zu Recht darauf hin, dass der Zeuge ausgesagt habe, die "Schwarzarbeiter" hätte ihren Lohn "brutto für netto" erhalten, was der Auslegung des Beschwerdeführers widerspricht. Die behördliche Feststellung, die M GesmbH habe 1987 und 1988 Schwarzarbeiter beschäftigt, begegnet somit keinen Bedenken des

Gerichtshofes. Bei dieser Sachlage drängt sich der Schluss auf - ohne dass die belangte Behörde dies ausdrücklich als Beweggrund anspricht -, dass die für die Bezahlung dieser "Schwarzarbeiter" benötigten Bargeldbeträge von Barabhebungen im Zusammenhang mit Scheinrechnungen stammten.

Wenn auch die grundsätzliche Feststellung der belangten Behörde, dass es zur Ausstellung von Scheinrechnungen im Streitzeitraum gekommen ist, auf Grund der vom Gerichtshof für unbedenklich befundenen Beweiswürdigung als nicht rechtswidrig erkannt werden kann, so trifft dies doch nicht auf alle der solcherart beurteilten Eingangsrechnungen zu.

Die belangte Behörde betrachtet jene Rechnungen als Scheinrechnungen, für die keine Lieferscheine vorgelegen, die Quittierung vorweg durch Bestätigung auf dem Rechnungsbeleg erfolgt und der tatsächliche Zahlungsfluss intern durch den Beschwerdeführer und C.M. abgezeichnet worden seien. Hinsichtlich der Eingangsrechnungen 764 (Rechnungsnummer 103/87 vom 15. September 1987) und 765 (Rechnungsnummer 107/87 vom 21. September 1987) lagen aber - wie den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Verwaltungsakten zu entnehmen ist - Bestellscheine vor. Damit gerät die belangte Behörde mit ihrer allgemeinen Begründung über das Abgrenzungsmerkmal zu echten Rechnungen hinsichtlich dieser beiden Eingangsrechnungen in Widerspruch. Die vom Prüfer für diese beiden Rechnungen herangezogene Begründung, es lägen zwar Lieferscheine vor, aber nur über "Pauschalmengen", hat die belangte Behörde nicht übernommen. Wenn sie zu diesen beiden Rechnungen beweiswürdigend ausführt, dass für das Vorliegen von Scheinrechnungen spreche, dass die Bezahlung der Rechnungen erst zwei Monate nach deren Ausstellung erfolgt sei, bleibt sie eine Erklärung dafür schuldig.

Hinsichtlich der Eingangsrechnungen für 1988 begründet die belangte Behörde ihre offensichtliche Annahme, es handle sich bei den angeführten neun Eingangsrechnungen um Scheinrechnungen, auch damit, dass die Angaben des P.T. in seiner Aussage mit jenen der Betriebsprüfung "völlig ident" seien. Damit befindet sie sich allerdings im Widerspruch zur Aktenlage. Der Prüfer stützte sich allgemein zwar auch auf eine Aussage des P.T. vom 30. Oktober 1989 über das Merkmal der Scheinrechnungen (auf diesen seien nur Gesamtmengenangaben, keine Lieferscheinnummern vermerkt), welches auf die in Rede stehenden Rechnungen aus 1988 zutrifft. Eine Niederschrift über diese Aussage ist in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthalten. Offenbar schwebt der belangten Behörde jedoch die Aussage des P.T. bei seiner Vernehmung am 11. Jänner 1991 vor, wo ihm die einzelnen Rechnungen mit den dazugehörigen Nummern und Ausstellungsdaten vorgehalten wurden und er jeweils anführte, ob es sich seiner Erinnerung nach um Scheinrechnungen oder um "echte" Rechnungen handle. Die von der belangten Behörde gesehene Übereinstimmung dieser Aussagen mit der Beurteilung der Betriebsprüfung trifft aber auf die Eingangsrechnungen 112 (Rechnungsnummer 028/88 vom 19. Februar 1988 der DH KG) und 182 (Rechnungsnummer 132/88 vom 9. März 1988 der DH KG) nicht zu, hat doch P.T. in der erwähnten Aussage diese beiden - von der belangten Behörde unter die Scheinrechnungen gezählten - Rechnungen als "echt" bezeichnet.

Soweit schließlich das Jahr 1989 betroffen ist, rügt der Beschwerdeführer zu Recht, dass sich die belangte Behörde mit seinem Vorbringen im Berufungsverfahren nicht auseinandergesetzt hat, dass P.T. in seiner Aussage bei der Vernehmung am 19. Oktober 1992 angegeben hatte, "1988 habe ich diese Rechnungen eingestellt, ab 1989 dürfte es diese Rechnungen nicht mehr geben". Ebenso hat die belangte Behörde selbst angenommen, dass für das Jahr 1989 keine Geldbeträge für "Schwarzarbeiter" erforderlich waren, hat sie doch - im Gegensatz zu den beiden Vorjahren - von den nicht als Aufwendungen anerkannten Rechnungsbeträgen des Jahres 1989 den Aussagen der C.M. und des Ing. O. Sch. folgend keine Beträge für Löhne von "Schwarzarbeitern" abgezogen. Damit fiel aber zumindest ein für die Jahre 1987 und 1988 heranziehbarer Beweggrund für das Verlangen von Scheinrechnungen im Jahr 1989 weg.

Weiters gründet die belangte Behörde den Scheinrechnungscharakter der Eingangsrechnungen aus 1989 u.a. darauf, dass diese Rechnungen zwar - anders als die durch Barzahlungen "beglichenen" Rechnungen der Vorjahre - mit Verrechnungsscheck bezahlt worden seien, allerdings "die Bankkonten des P.T. jeweils in der Zeit vor und nach der Gutschrift des Verrechnungsschecks entsprechende Kassenabhebungen" aufgewiesen hätten. Wenn die belangte Behörde dazu ausführt, dass "die Auffassung der Betriebsprüfung, dass ein Rückfluss von baren Geldbeträgen an den Aussteller des Verrechnungsschecks nicht undenkbar erscheine, nicht unzutreffend" sei, hat sie damit nicht ausgedrückt, dass sie diese Vorgangsweise als erwiesen angenommen habe, sondern lediglich die Möglichkeit eines solchen Rückflusses in den Raum gestellt. Im Übrigen hat die belangte Behörde Feststellungen, von welchem Konto wann welche Beträge abgehoben worden seien, nicht getroffen.

Letztlich verweist die belangte Behörde selbst darauf, dass die Eingangsrechnungen 534 und 535

(Rechnungsnummer 34/89 vom 26. Juni 1989 und Rechnungsnummer 035a/89 vom 29. Juni 1989) "teilweise mit Gegenrechnungen beglichen" worden seien. Dem sich für das Ausstellen von Scheinrechnungen aufdrängenden Beweggrund eines Erfordernisses von Bargeldbeträgen zur Entlohnung von "Schwarzarbeitern" widerspricht die "Begleichung von Scheinrechnungen" in der Form der Aufrechnung mit Leistungen, welche dem "Scheinrechnungsleger" erbracht worden seien.

Die aufgezeigten Begründungmängel des angefochtenen Bescheides lassen ein anderes als das von der belangten Behörde gefundene Ergebnis als möglich erscheinen. Damit hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG aufzuheben war.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Der Ersatz der Stempelgebühren war im Rahmen des gestellten Antrages zuzuerkennen (§ 59 Abs. 1 VwGG). Gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 Eurogesetz BGBl. I Nr. 72/2000 war der Betrag in Euro auszudrücken.

Wien, am 16. Oktober 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1997130126.X00

Im RIS seit

05.02.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at