jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/5/28 99/14/0021

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.05.2002

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §114;
BAO §115 Abs1;
BAO §148 Abs3 litb;
BAO §184;
BAO §303 Abs4;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der A Gesellschaft m.b.H. in K, vertreten durch Preslmayr & Partner, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Dr. Karl Lueger-Ring 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat III) vom 27. November 1998, Zl. RV 82/1-5/97, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Körperschaftsteuer 1989 bis 1992), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Steuerberater PM war an der beschwerdeführenden Steuerberatungs-GmbH zu 25 % beteiligt. Bis zum Jahre 1992 war er auch ihr Geschäftsführer.

Im Jänner 1994 fand bei der Beschwerdeführerin eine Buch- und Betriebsprüfung für den Zeitraum 1990 bis 1992 statt. Diese Prüfung führte zu keinen Feststellungen, welche zu Änderungen gegenüber den von der Beschwerdeführerin erklärten und den Abgabenbescheiden zu Grunde liegenden Besteuerungsgrundlagen geführt hätten.

Auf Grund eines Prüfungsauftrages vom 26. September 1995 fand ab 19. Oktober 1995 eine den Zeitraum 1989 bis 1993 umfassende Buch- und Betriebsprüfung statt. Dabei wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

JR, eine Dienstnehmerin der Steuerberatungskanzlei des PM, habe laufend dem einzelunternehmerischen Steuerberatungsbetrieb des PM Dienstleistungen erbracht, indem sie für dessen Klienten Jahresabschlüsse erstellt habe. Ein Teil dieser Arbeiten sei - unter Vorgabe eines Werkvertrages - der Beschwerdeführerin verrechnet worden. Damit habe die Beschwerdeführerin Arbeitslohn geleistet, welchen der Gesellschafter PM hätte tragen müssen. Die Übernahme dieses Aufwandes sei als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen. Der Höhe nach werde dieser Anteil an den für Leistungen der JR verrechneten Beträge, denen tatsächlich keine Leistungen an die Beschwerdeführerin zu Grunde lägen, mit S 50.000,-- für jedes der Jahre von 1989 bis 1993 geschätzt (Tz 40a des Betriebsprüfungsberichtes vom 30. Oktober 1996).

Eine weitere verdeckte Gewinnausschüttung sei darin zu erblicken, dass die Beschwerdeführerin an MM, den Sohn des PM, der im Betrieb der Beschwerdeführerin eine "Schnupperlehre" absolviert habe, für diese Tätigkeit im Jahre 1991 eine um S 29.000,-- überhöhte Entlohnung geleistet habe (Tz 40c des Betriebsprüfungsberichtes).

Im Zuge der Prüfung wurde weiters festgestellt, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 1991 und 1992 von ihrer Klientin Karin M jährlich einen Honoraranteil von S 10.000,-- (brutto), den sie tatsächlich vereinnahmt habe, nicht als Betriebseinnahme erfasst habe. Im Hinblick darauf und auf Grund von formellen Mängeln im Kassabuch gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass für die Jahre 1991 und 1992 die Betriebseinnahmen jeweils um einen Sicherheitszuschlag von S 20.000,-- (netto) zu erhöhen seien. Auch diese nicht erfassten Honorarzahlungen der Klientin Karin M sowie die Sicherheitszuschläge seien als verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen (Tz 40d und 40e des Betriebsprüfungsberichtes).

Schließlich sei für das Jahr 1992 der Betrag von 3.970 S, der für die Einladung betriebsfremder Personen aufgewendet worden sei, als Repräsentationsaufwendung anzusehen und daher nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen (Tz 41 des Betriebsprüfungsberichtes).

Den Prüfungsfeststellungen entsprechend nahm das Finanzamt in der Folge die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1989 bis 1992 wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Die Beschwerdeführerin berief gegen die Wiederaufnahmebescheide. Das Finanzamt habe eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt, obwohl bereits im Jahr 1994 für einen Teil der Streitjahre, nämlich die Jahre 1990 bis 1992, eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt worden sei. Die Wiederholungsprüfung sei ohne Beachtung der Verfahrensvorschrift des § 148 Abs. 3 BAO abgehalten worden.

In der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 3. Februar 1997 wird darauf verwiesen, Grundlage für die Durchführung der Wiederholungsprüfung sei die Anzeige der JR (Aussage vom 25. Jänner 1995) gegen PM gewesen. Zudem habe die bei PM ab 31. Juni 1995 durchgeführte Betriebsprüfung "mutmaßliche Wiederaufnahmsgründe" ergeben, die bei der ab 19. Oktober 1995 bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Betriebsprüfung eine Bestätigung gefunden hätten. Insbesondere sei festgestellt worden, dass die Beschwerdeführerin Arbeitslohn für die bei PM angestellte JR übernommen und dadurch eine verdeckte Gewinnausschüttung getätigt habe. Auf Grund einer schriftlichen Mitteilung der Klientin Karin M habe der Prüfer auch festgestellt, dass ab 1991 Zahlungen von jährlich S 10.000,-- an die Beschwerdeführerin geleistet, aber von dieser nicht erfasst worden seien.

In der Folge brachte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 10. März 1997 vor, das Finanzamt habe nicht dargetan, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. Es sei nicht richtig, dass der Prüfer anlässlich der ersten Prüfung die Zusammenhänge zwischen der Kanzlei des PM und der Beschwerdeführerin nicht habe erkennen können. Die behauptete Schwarzzahlung der Klientin Karin M werde bestritten, das Finanzamt habe der Klientin zu Unrecht Glauben geschenkt. Es werde erforderlich sein, die Mitarbeiter des Friseursalons der Karin M zu vernehmen, weil sich daraus ergeben werde, dass der Friseursalon in Wahrheit dem Ehemann der Karin M zuzurechnen sei und diese offensichtlich aus Angst vor der Aufdeckung dieses Treuhandverhältnisses unrichtige Angaben betreffend die strittigen Zahlungen von jeweils S 10.000,-- abgegeben habe. Bei den Zahlungen handle es sich nämlich um solche des Ehemannes an seine Ehefrau zum Zwecke der Teilabstattung jenes Verwaltungsaufwandes, welcher im Honorar der Steuerberatungskanzlei bestehe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juli 1997 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Vor Beginn und während der zweiten Betriebsprüfung seien Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die im bisherigen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die Aussagen der Zeuginnen JR und Katharina E vom

25. bzw. 27. Jänner 1995 hätten sich in dem die Steuerberatungskanzlei des PM betreffenden Prüfungsverfahren

bewahrheitet und zur Aufdeckung von Manipulationen, insbesondere im Bereich der Betriebsausgaben (Lohnaufwendungen), aber auch der Betriebseinnahmen geführt. Da PM Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen sei, habe der Verdacht auf ähnliche Abgabenverkürzungen bei der Beschwerdeführerin bestanden. Auch aus den Aussagen der beiden Zeuginnen JR und Katharina E sei hervorgegangen, dass Schwarzhonorare an PM gezahlt worden seien. Karin M habe am 30. Mai 1995 dem Finanzamt einen Brief mit folgendem Inhalt geschrieben:

"Bestätige die Vereinbarung mit (PM), dass ab dem Jahre 1989 oder 1990 S 24.000,-- zu je S 2.000,-- monatlich per Erlagschein und einmal im Jahr S 10.000,-- ohne Rechnung bezahlt wurden. Diese Abmachung wurde mit (PM) persönlich vereinbart und wurden die S 10.000,-- nach Abschluss übergeben. Mit 'Abschluss' ist die Erstellung der Steuererklärung gemeint."

Diese Darstellung finde in den bei Karin M vorgefundenen Aufschreibungen über die Honorarabrechnungen seine Bestätigung.

Am 19. September 1995 seien Angestellte des PM von Bediensteten des Finanzamtes befragt worden. Aus den Antworten ergebe sich, dass die Abrechnung der Leistungen von Angestellten des PM an die Beschwerdeführerin teilweise zwecks Gewinnverlagerung erfolgt seien. Der Beschwerdeführerin sei zu viel verrechnet worden. Die Abrechnung sei von PM unter Mithilfe von EE - diese sei für die Schreibarbeiten zuständig gewesen - durchgeführt worden. PM habe bestimmt, wie die Belege verbucht werden müssten.

Wenn im Rahmen der Betriebsprüfung aus diesen, nach Abschluss der ersten Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Umständen geschlossen worden sei, dass die von JR der Beschwerdeführerin verrechneten Arbeiten in Wahrheit (im Rahmen eines Dienstverhältnisses) an PM erbracht worden seien, so könne dies nicht als unschlüssig angesehen werden. Der Prüfer habe festgestellt, dass die in den Abrechnungen an die Beschwerdeführerin angeführten, für Klienten erstellten Jahresabschlüsse zum Teil für den Betrieb des PM erstellt worden seien, und dass dies aus der klientenbezogenen Auswertung von Tagesarbeitsberichten ersehen werden könne.

Wären diese Umstände bereits im Zuge der ersten Betriebsprüfung bekannt geworden, hätte dies zu einer entsprechenden Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1990 bis 1992 geführt. Zwar habe bereits damals der Prüfer vermutet, dass den an RM ausgezahlten Beträgen keine entsprechenden Arbeitsleistungen gegenüberstünden, doch hätten gerade die von PM veranlassten "Fälschungen" in Form von nachgeschriebenen Umbuchungslisten und die vorgetäuschten Arbeiten dazu geführt, dass sich der Betriebsprüfer habe täuschen lassen. Anhaltspunkte für Schwarzhonorare hätten sich im Zuge der ersten Betriebsprüfung nicht ergeben.

Hinsichtlich der Schwarzzahlung der Karin M sei es nach Ansicht des Finanzamtes nicht erforderlich, die Aussagen der Mitarbeiter des Friseursalons M einzuholen, weil das behauptete Treuhandverhältnis nichts an dem erwiesenen Geldfluss an den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ändere.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung am 24. Juni und 23. September 1998 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Berufungsvorentscheidung sei dargelegt worden, welche konkreten Umstände gegeben gewesen seien, die das Finanzamt zur Erteilung eines Prüfungsauftrages nach § 148 Abs 3 lit b BAO berechtigten. Die Aussagen der Zeuginnen JR und Katharina E vom 25. bzw. 27. Jänner 1995, die sich in der Betriebsprüfung betreffend PM bewahrheitet und zur Aufdeckung zahlreicher, von PM veranlasster Manipulationen geführt hätten, hätten im Hinblick darauf, dass PM Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen sei, den Schluss nahe gelegt, dass ähnliche Abgabenverkürzungen auch bei der Beschwerdeführerin vorgenommen worden seien. Im Zuge der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung habe sich sodann herausgestellt, dass in allen Prüfungsjahren Lohn- bzw. Gehaltsaufwendungen von zumindest S 50.000,-- (jährlich) zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien und dass zumindest für die Jahre 1991 und 1992 Betriebseinnahmen von S 10.000,-- nicht erklärt worden seien. Diese neu hervorgekommenen Tatsachen seien für eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1989 bis 1992 ausreichend. Im Prüfungsbericht und in der Berufungsvorentscheidung werde dies schlüssig dargetan. Diesen Ausführungen schließe sich die belangte Behörde an. Die Ausführungen des Vertreters der Beschwerdeführerin in der ersten mündlichen Berufungsverhandlung und im

Schriftsatz vom 3. August 1998 gingen nicht konkret auf die Überlegungen und Schlussfolgerungen in der Berufungsvorentscheidung ein und seien daher nicht geeignet, den Berufungssenat vom Ergebnis seiner Feststellungen abzubringen. Die Einwendungen der Beschwerdeführerin zielten darauf ab, die Aussagen der JR seien unglaubwürdig und daher nicht geeignet, die Wiederaufnahme der Verfahren zu stützten. Nach Ansicht der belangten Behörde ergebe sich allerdings aus dem Prüfungsbericht und den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung eindeutig, dass sich der Kern der Aussagen der JR, nämlich die Geltendmachung überhöhter, den tatsächlichen Leistungen gegenüber der Beschwerdeführerin nicht entsprechender Entgeltszahlungen, bestätige. JR habe am 25. Jänner 1995 gegenüber dem Finanzamt angegeben:

"Ich bin seit 1.1.1979 bei (PM) bzw bei der (Beschwerdeführerin) beschäftigt, zuerst auf Basis eines Werkvertrages und danach auf Basis eines Dienst- und Werkvertrages bis 5.1.1995."

Aus Zeugenaussagen der JR in der Verhandlung vor dem Bezirksgericht Villach vom 27. Juni 1995 ergebe sich:

"Ich hatte mit (PM) oder der Klägerin nicht nur ein Dienstverhältnis, sondern auch ein Werkvertragsverhältnis. ... Dazu ist zu sagen, dass ich ... bei (PM) nur mit S 16.500,-- Bruttolohn beschäftigt wurde, sowie S 9.000,-- brutto aus dem Werkvertragsverhältnis mit (PM) bekommen habe. Was Letzteres anlangt, so war es kein formelles, denn ich durfte ja nicht offiziell ein solches Werkvertragsverhältnis eingehen und zwar aus berufsrechtlichen Gründen."

Am 19. September 1995 sei JR vom Finanzamt als Zeugin vernommen worden; aus ihrer Aussage ergebe sich, dass PM der Beschwerdeführerin zu viel verrechnet habe und die Abrechnung unter Mithilfe der für Schreibarbeiten zuständigen Karin E erfolgt sei. Die Aussage der JR in der Verhandlung vom 27. Juni 1995 (vor dem Bezirksgericht) widerspreche nicht ihrem sonstigen Vorbringen; aus den Aussagen der JR ergebe sich, dass sie im Rahmen ihres Dienstverhältnisses zu PM zum Teil fingierte Leistungen der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt habe. Durch diese Vorgangsweise hätte ihr der von PM zwecks Ersparung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnabgaben vorenthaltene Lohn durch die Beschwerdeführerin gezahlt werden sollen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin wendet sich zunächst gegen die Beweiswürdigung der belangten Behörde betreffend die Schwarzzahlung der Karin M und betreffend die Unrichtigkeit der Verrechnung von Leistungen der JR. Die Beschwerdeführerin habe in ihrer Äußerung vom 10. März 1997 zur Stellungnahme des Betriebsprüfers dargelegt, die angebliche Schwarzzahlung betreffe Zahlungen zwischen den Eheleuten M. Karin M habe offensichtlich aus Angst vor Aufdeckung eines Treuhandverhältnisses (sie führe den Friseurbetrieb als Treuhänderin für ihren Ehemann) der Abgabenbehörde gegenüber eine unrichtige Angabe gemacht. Die vermeintliche Schwarzzahlung sei schriftlich festgehalten worden, es widerspreche aber dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut, dass über Schwarzzahlungen Aufzeichnungen gemacht würden. Hinsichtlich der unrichtigen Verrechnung von Leistungen der JR habe das Finanzamt der Zeugenaussage von JR Glauben geschenkt. Die belangte Behörde habe das Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht berücksichtigt, wonach JR widersprüchliche Zeugenaussagen getätigt habe, weil sie vor dem Bezirksgericht Villach - anders als vor der Abgabenbehörde - angegeben habe, in einem Werkvertragsverhältnis (zur Beschwerdeführerin) gestanden zu sein.

Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist oder ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Juli 1998, 98/14/0021).

Im gegenständlichen Fall hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand.

Der belangten Behörde lagen die Zeugenaussage der Katharina E (Sekretärin des PM) vom 27. Jänner 1995 und die Zeugenaussage der JR (Bilanzbuchhalterin und Revisionsassistentin des PM) vom 25. Jänner 1995 vor, aus denen sich übereinstimmend ergibt, dass PM einen Teil der Steuerberatungshonorare "schwarz" vereinnahmt habe. In der Zeugenaussage der Katharina E ist in diesem Zusammenhang der Familienname der Karin M genannt. Am 21. Juni 1995 hat JR dem Finanzamt gegenüber dezidiert angegeben, dass die Beschwerdeführerin die in Rede stehende Schwarzzahlung von S 10.000,-- pro Jahr vereinnahmt habe. Schließlich hat Karin M am 30. Mai 1995 dem Finanzamt ausdrücklich schriftlich mitgeteilt, dass sie der Beschwerdeführerin zusätzlich zur monatlichen Zahlung von

S 2.000,-- einmal jährlich einen Betrag von S 10.000,-- "ohne Rechnung" bezahlt habe; die entsprechende Vereinbarung sei mit PM persönlich getroffen worden, die S 10.000,-- seien ihm "nach Abschluss" (gemeint nach Erstellung der Steuererklärungen) übergeben worden. Entgegen dem Beschwerdevorbringen liegt kein offizieller, der Beschwerdeführerin zurechenbarer Beleg vor, in welchem die Schwarzzahlung ausgewiesen ist; die Rechnung, welche die Beschwerdeführerin an Karin M gestellt hat, weist eine solche Zahlung nicht aus. Im gegebenen Zusammenhang ist es ohne Bedeutung, ob Karin M den Frisiersalon auf eigene Rechnung oder als verdeckte Treuhänderin für ihren Ehemann geführt hat. Die belangte Behörde war daher auch nicht gehalten, zum Beweisthema des Vorliegens eines Treuhandverhältnisses Zeugen (die Dienstnehmer des Friseurbetriebes) zu vernehmen.

Die belangte Behörde hat auf Grund der Aussage der JR die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass diese in keinem Werkvertragsverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden sei. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei die Glaubwürdigkeit der Zeugin JR deshalb erschüttert, weil sie in einem anderen Verfahren, nämlich in einem Zivilprozess vor dem Bezirksgericht Villach, ausgesagt habe: "ich hatte mit (PM) oder der (Beschwerdeführerin) nicht nur ein Dienstverhältnis sondern auch ein Werkvertragsverhältnis". Die Beschwerdeführerin verkennt, dass diesem Satz wegen der Verwendung des Wortes "oder" nicht die Aussage entnommen werden kann, es hätte ein Werkvertragsverhältnis zu ihr bestanden. Im Ergebnis hat die belangte Behörde zu Recht diese vor dem Bezirksgericht Villach getätigte Aussage nicht als Indiz gegen die Glaubwürdigkeit der Zeugin gewertet.

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, bei der Beschwerdeführerin habe bereits im Jahre 1994 eine Buch- und Betriebsprüfung (für den Zeitraum 1990 bis 1992) stattgefunden. Bei dieser Prüfung seien die Beziehungen zwischen dem Einzelunternehmen des PM (Steuerberatungskanzlei) und dem Steuerberatungsbetrieb der Beschwerdeführerin untersucht worden. Aus den Aufzeichnungen des seinerzeitigen Betriebsprüfers gehe eindeutig hervor, dass das Hauptaugenmerk der Prüfung darin gelegen gewesen sei, die Verrechnungsmodalitäten bzw. Kostenverrechnungen zwischen dem Einzelunternehmen und der Beschwerdeführerin festzustellen. Aus diesem Grunde könne nicht davon ausgegangen werden, dass nunmehr im Zuge der (zweiten) Betriebsprüfung, welche im Oktober 1995 begonnen worden sei, hinsichtlich dieser Verrechnungsmodalitäten Tatsachen neu hervorgekommen wären. Wenn die Behörde seinerzeit falsche Schlüsse aus der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin gezogen oder es unterlassen habe, "offen liegende Zweifel aufzuklären", könne darin kein Wiederaufnahmegrund erblickt werden.

Mit diesem Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, weil die von ihr angesprochene erste Betriebsprüfung (im Jahre 1994 durchgeführte Betriebsprüfung) zu keiner Wiederaufnahme von Verfahren geführt hat. Vor der mit dem angefochtenen Bescheid im Instanzenzug verfügten Wiederaufnahme der Verfahren waren die Körperschaftsteuerverfahren 1990 bis 1992 durch die Bescheide mit Ausfertigungsdatum 26. Juni 1991, 8. Mai 1992, und 29. April 1993 abgeschlossen worden. Im Hinblick auf die Wiederaufnahme dieser Verfahren wären daher auch solche Tatsachen als im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen anzusehen, die der Behörde im Zuge der 1994 durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung bekannt geworden sind.

Zutreffend verweist die belangte Behörde allerdings auch darauf, dass ihr jene Tatsachen, die zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt haben, erst im Laufe des Jahres 1995 bekannt geworden sind. Erst durch die Zeugenaussagen der JR und der Katharina E und das Schreiben der Karin M wurde dem Finanzamt im Zusammenhang mit den daraufhin durchgeführten Prüfungshandlungen bekannt, dass die Beschwerdeführerin Leistungen der JR, für welche sie Betriebsausgaben geltend gemacht hat, (teilweise) nicht erhalten hat, sodass die betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen nicht gegeben ist, und dass die Beschwerdeführerin Honorare, welche ihr von Katharina M gezahlt worden sind, nicht als Betriebseinnahmen erfasst hat.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die erwähnten Umstände stellen solche Tatsachen dar. Daran ändert nichts, dass auch auf Grund der Aussagen der JR nicht exakt ermittelbar war, welcher konkrete Teil der von der Beschwerdeführerin im Hinblick auf die behaupteten Werkleistungen der JR als Betriebsausgaben abgesetzten Beträge keine betriebliche Veranlassung aufweist, sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung an PM darstellt. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin steht es daher der Wiederaufnahme nicht entgegen, dass das Finanzamt die Höhe der nicht als Betriebsausgaben anzuerkennenden Beträge im Schätzungswege pauschal mit S 50.000,-- pro Jahr angenommen hat.

Wenn es auch das Ziel jeder Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, so ist doch jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. April 1998, 97/15/0076). Dass die belangte Behörde bei ihrer Schätzung von Tagesarbeitsberichten des Jahres 1993 - diese klientenbezogenen Berichte lassen erkennen, für welche Klienten JR im Einzelnen tätig geworden ist - ausgegangen ist, lässt die Schätzung nicht als unschlüssig erkennen, zumal die Beschwerdeführerin weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde vorbringt, dass sich die Verhältnisse gegenüber jenen der Vorjahre in relevantem Ausmaß geändert hätten, und solches auch aus den Zeugenaussagen der JR nicht zu entnehmen ist. Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass der angefochtene Bescheid nur über die Wiederaufnahme abspricht und es für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall nicht auf den exakten Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung ankommt.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, bei der im Instanzenzug verfügten Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren deshalb unrichtig Ermessen geübt zu haben, weil ein Missverhältnis zwischen den die Wiederaufnahme auslösenden neu hervorgekommenen Tatsachen einerseits und der durch die Wiederaufrollung sich ergebenden Mehrsteuern bestehe.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten: Die Wiederaufnahmegründe betreffen die unrichtige Verrechnung von Entgelten für Leistungen der JR sowie die nicht im Rechenwerk der Beschwerdeführerin erfassten Honorarzahlungen der Karin M. Mit dem erstgenannten Wiederaufnahmegrund sind Gewinnerhöhungen von jährlich S 50.000,-- in den Jahren 1989 bis 1992, mit dem zweitgenannten solche von S 8.330,-- in den Jahren 1991 und 1992 verbunden. Nicht im Zusammenhang mit diesen Wiederaufnahmegründen stehen lediglich die Gewinnerhöhung auf Grund der Nichtanerkennung eines Teiles von S 29.000,-- des an MM gezahlten Gehaltes im Jahr 1991 und die Nichtanerkennung der Kosten von S 3.970,-- für eine Einladung im Jahr 1992, weil darin Repräsentationsaufwand im Sinne des § 12 Abs. 1 KStG zu erblicken sei. Bei dieser Sachlage kann von einem Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren insgesamt in Relation zu den Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe keine Rede sein.

Aus § 148 Abs 3 lit b BAO ergibt sich die Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung, wenn bereits vor Beginn der Prüfung für das betroffene Jahr besondere Anhaltspunkte für das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen gegeben sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. September 1996, 93/13/0018, Slg. 7121/F). Wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend ausführt, waren die Zeugenaussagen der JR vom 19. September 1995 und vom 25. Jänner 1995 sowie die Zeugenaussage der Katharina E und das Schreiben der Karin M vom 30. Mai 1995 vor dem Hintergrund des § 148 Abs 3 lit b BAO eine ausreichende Grundlage für die neuerliche Prüfung auf Grund des Prüfungsauftrages vom 26. September 1995.

Soweit die Beschwerdeführerin schließlich eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Hinblick darauf rügt, dass bei der im Jahre 1994 durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung die "Querverbindungen" zwischen dem Steuerberatungsbetrieb des PM einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits unbeanstandet geblieben seien, bei der Wiederholungsprüfung aber von dieser Beurteilung abgewichen worden sei, verkennt sie, dass die allfällige Unterlassung von Handlungen keine Grundlage für Treu und Glauben bilden kann.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 28. Mai 2002

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999140021.X00

Im RIS seit

23.09.2002

Zuletzt aktualisiert am

17.12.2012

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at