jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/6/7 95/15/0049

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.06.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
BAO §93 Abs3 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Zehetner, über die Beschwerde des S in G, vertreten durch Dr. Volkmar Schicker, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Jasomirgottstraße 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 28. Dezember 1994, GZ. 6/5 - 5059/94-03, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 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 S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren Geschäftsführer einer GmbH, die sich vor allem mit Text- und Datenverarbeitung befasst und deren Gesellschafter im Streitzeitraum eine in Liechtenstein ansässige AG war (in der Folge: CCI). Daneben ist er Steuerberater. In den Streitjahren stellte ihm die CCI EDV-Hard- und Software, Kanzleiräume, Personal etc. zur Verfügung. Das von ihm hiefür geleistete Entgelt wurde in seiner Einnahmen/Ausgaben-Rechnung als Betriebsausgabe erfasst.

Im Bericht über die die Streitjahre erfassende abgabenbehördliche Prüfung beim Beschwerdeführer als Steuerberater wurde unter Tz. 15 Folgendes festgehalten:

"TZ 15) Bezahlte Leistungsverrechnung an CCI Ges.m.b.H.

Für den Zeitraum 1986 bis 1990, für den die CCI GesmbH die Kanzleitätigkeit mit allen Angestellten für Dr. S.

(Beschwerdeführer) übernahm, wurde um insgesamt S 1,274.879,00 mehr an die CCI GesmbH bezahlt, als von dieser in Rechnung gestellt.

Rückflüsse von der CCI GesmbH wurden aber nicht berücksichtigt. Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen wurden zudem in überhöhtem Ausmaß gewinnmindernd abgezogen, dadurch verwirrende und unrichtige Buchungen bei der CCI GesmbH Beträge doppelt erfasst wurden.

Zum Beispiel führten alle von Dr. S. (Beschwerdeführer) in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 6.9.1993 angeführten Buchungen, die laut seinen Angaben richtigerweise über das Geldverrechnungskonto erfolgen hätten müssen, zu Doppelerfassungen von Aufwand bei Dr. S. (Beschwerdeführer).

1987

1988

1989

rückbezahlte bzw. doppelt

geltendgemachte

Leistungsverrechnung

mit CCI GesmbH

110.000,--

700.000,--

460.000,--

Überrechnung von

CCI an Dr. S

(Beschwerdeführer)

53.849,--

_____

_____

_____

_____

Erfolgsänderung lt. BP

110.000,--

700.000,--

513.849,--"

========

========

========

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen der Betriebsprüfung, verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1987 bis 1989 und erließ neue Sachbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die Wiederaufnahmebescheide und die Einkommensteuerbescheide Berufung.

Darin führte er aus, in der Tz. 15 des BP-Berichtes werde im ersten Absatz festgestellt, dass er im Zeitraum 1986 bis 1990 um S 1,274.879,-- mehr an CCI bezahlt habe als von dieser an ihn in Rechnung gestellt worden sei. Betriebsausgaben seien bei ihm als Einnahmen/Ausgaben-Rechner nur Zahlungen. Seine Betriebsausgaben stünden mit der Rechnungslegung durch einen Dritten in keinem Zusammenhang.

Die im zweiten Absatz der Tz. 15 des BP-Berichtes getroffene Feststellung über "verwirrende und unrichtige Buchungen bei CCI" sei deshalb verwunderlich, weil der Betriebsprüfer diese Buchungen ohne Probleme durchschaut und einfach dargestellt habe. Die Buchungen bei CCI seien durch den seinerzeitigen Mitarbeiter Gerhard R., dessen Fähigkeiten zur Führung einer Buchhaltung im Laufe der Zeit infolge des zunehmenden Alkoholmissbrauches immer mehr abnahmen, durchgeführt worden. Aus der CCI-Buchhaltung würden sich in den Jahren 1987 bis 1989 Gesamtkosten für Personal, Raum- und EDV-Miete sowie allgemeiner Verwaltungsaufwand von rund S 5,142.000,-- ergeben, wovon S 4,425.000,-- vom Beschwerdeführer als für seine Steuerberatungskanzlei aufgelaufene Kosten ersetzt worden seien. Daraus ergäben sich durchschnittlich pro Jahr zu ersetzende Kosten von rund S 1,475.000,--, welche beim Beschwerdeführer als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Dies entspreche gegenüber dem durchschnittlichen Jahresumsatz von S 2 Mio. einem mit anderen Kanzleien vergleichbaren Wert. Rückflüsse seien eher selten gewesen und seien als solche gekennzeichnet worden. Als Beispiel führe er hier gerade die von der Betriebsprüfung im Jahre 1989 dem Ergebnis hinzugerechnete Umsatzsteuerüberrechnung von S 53.849,-- an, welche laut beiliegender Kopie des Einnahmen/Ausgaben-Protokolles 1989 als "Minus-Leistungsverrechnung" verarbeitet worden sei.

Wie der Beschwerdeführer bereits gegenüber der BP ausgeführt habe, sei seine finanzielle Lage besonders gegen Ende des Prüfungszeitraumes sehr angespannt gewesen. Er habe daher zur Beschaffung flüssiger Mittel oft kurzfristige Abhebungen oder Einzahlungen (Scheck- oder Barbewegungen zwischen seinem Konto und dem CCI-Konto) durchführen bzw. privaten Geldbedarf auch durch Ausnützen eines Überziehungsrahmens auf dem CCI-Bankkonto decken müssen. Sein Verrechnungskonto bei CCI habe im Prüfungszeitraum immer einen Saldo zu seinen Gunsten aufgewiesen. Dies habe natürlich auch zu offensichtlich "verwirrenden" Buchungen auf den Bank- bzw. Buchhaltungskonten geführt. Es sei jedoch nochmals auch aus CCI-Sicht festzustellen, dass einerseits der Kostenersatz (Leistungsverrechnung) in der von ihm bezahlten Höhe erfolgt sei, jedoch andererseits die Geldverwendung bei CCI damit nichts zu tun habe. Es wäre CCI wohl auch freigestanden, ihren Bankkredit mit dem vom Beschwerdeführer bezahlten Geld abzubauen, während der Beschwerdeführer zur Deckung seines Geldbedarfes einen eigenen Bankkredit beantragen und ausnützen hätte können (allerdings wesentlich schwieriger durchführbar). Stattdessen habe er die Überziehungsmöglichkeiten des CCI-Kredites zur Deckung seines eigenen Geldbedarfes ausgenützt. Dies deshalb, weil er gewusst habe bzw. ihm von der Z. manchmal angedroht worden sei, dass er für diesen CCI-Kredit bei der Z. eine persönliche Haftung übernommen hätte, und die Z. demnächst von ihm die Abdeckung dieses CCI-Kredites verlangen würde. Dies sei dann auch in der Folge in einem gerichtlichen Vergleich (Kopie anbei) geschehen.

Abschließend wurde die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde von der belangten Behörde Emma Z. einvernommen. Die mit ihr aufgenommene Niederschrift lautet:

"Die vom Betriebsprüfer der Auskunftsperson vorgehaltenen Beträge sind nach Meinung des Dienstgebers Rückflüsse, aus der CCI Ges.m.b.H., welche nicht aufwandsmindernd bei der Einzelfirma S. sind.

Auf Seite 185 ist ersichtlich, dass der Betrag von S 53.849,--

aufwandsmindernd erfasst ist! Zu den anderen mir vorgehaltenen Beträgen kann ich keine Angaben machen."

Am 11. November 1994 wurde die Vorbehaltsbeantwortung vom 10. November 1994 des Beschwerdeführers der belangten Behörde überreicht. Darin führte der Beschwerdeführer aus, bei seiner Vorsprache am 15. September 1994 - wegen Verlegung der für 20. September 1994 angesetzten Berufungsverhandlung - sei ihm vom Vorsitzenden des Berufungssenates ein mündlicher Vorhalt bekannt gegeben worden, zu dem er wie folgt Stellung nehme:

A) Verluste eines Steuerberaters

In den Jahren 1984 bis 1988 habe sich der Beschwerdeführer neben seiner Tätigkeit als Steuerberater mit der Anpassung eines Deutschen "Renodat"-Softwarepaketes für Rechtsanwälte und Notare auf österreichische Verhältnisse, sowie dessen Vertrieb in Österreich beschäftigt. Sein Interesse an diesem Softwarepaket und seine

Überzeugung von einem Gewinn bringenden Verkauf habe sich insbesonders auf die Aussagen und die umfangreiche Mithilfe seitens des X.-Vertriebes gestützt. Trotz jahrelanger umfangreicher Bemühungen hätten nur einige wenige Verkäufe realisiert werden können, sodass X. im Jahre 1988 den bis dahin bestehenden Vertriebspartnervertrag beendet und keine weiteren Verkaufsbemühungen gesetzt habe. Rückblickend betrachtet habe er in diesen Jahren dem Ausbau und der Vergrößerung seiner Steuerberatungskanzlei zu wenig Zeit gewidmet, sodass auch bei sparsamster Gestaltung der Kosten und einem minimalen Mitarbeiterstand die Ausgaben für die Kanzlei die Einnahmen in einigen Jahren überstiegen hätten. Seit dem Erkennen dieser Ursachen habe er sich bemüht, neue Klienten zu gewinnen, um die Auslastung des Kanzleibetriebes zu verbessern. Diese Bemühungen seien aus der Natur der steuerberatenden Tätigkeit sehr langwierig und begännen erst jetzt tatsächliche Verbesserungen zu zeigen. Die Verluste aus dem Kanzleibetrieb bzw. zum Teil seinen Lebensunterhalt habe er durch Aufnahme von zusätzlichen Hypothekarkrediten und Ausnützung des Überziehungsrahmens der CCI bestritten. Die Ausnützung des CCI-Überziehungsrahmens für vorübergehende Liquiditätsengpässe (Hinweis auf Seite 2 und 3 der Berufung) sei ihm deshalb gestattet worden, weil er für diesen Überziehungsrahmen die persönliche Haftung übernommen habe. Nach Zahlungsunfähigkeit der CCI habe er in einem Vergleich einer Rückzahlung zustimmen müssen.

B) Falschbuchungen

Die "Falschbuchungen" seien von Dr. B. bzw. Okoär. Dr. A. mit dem Hinweis auf die Seite 179 des Arbeitsbogens sowie die weitere Übergabe von Kopien der Seiten 183, 184 und 189 des Arbeitsbogens begründet worden. Da er aus diesen Unterlagen keine "Falschbuchungen" habe entnehmen können und die beiden Herren auch keine weiteren Erläuterungen hätten geben können, habe Dr. B. ersucht, möglichst viele der "Falschbuchungen" vor der Berufungsverhandlung zu klären. Während seines Urlaubes sei ein diesbezüglicher Gesprächstermin zwischen der belangten Behörde und seiner Mitarbeiterin Emma Z. vereinbart worden. Aus der mit dieser aufgenommenen Niederschrift sei im Wesentlichen zu ersehen, dass der im Betriebsprüfungsbericht zu seinen Lasten gerechnete Betrag von S 53.849,-- sehr wohl aufwandsmindernd in seinen Grundaufzeichnungen erfasst worden sei. Zu den weiteren Beträgen habe seine Mitarbeiterin keine Angaben machen können, weil der Prüfer nur allgemein seine Feststellungen bzw. Globaleinschätzungen wiederholt habe und keinerlei konkrete Hinweise auf die vorgehaltenen "Falschbuchungen" gegeben habe. Um wenigstens von seiner Seite dem Ersuchen des Vorsitzenden des Berufungssenates, die Buchhaltungsfragen vor der Berufungsverhandlung zu klären, Folge zu leisten, habe er mit der Mitarbeiterin Emma Z. eine Klärung der "verwirrenden Buchungen" seines seinerzeitigen Mitarbeiters Gerhard R. durchgeführt. Mit dem seinerzeit verwendeten Buchhaltungsprogramm seien alle hier relevanten Buchungen der Jahre 1987 bis 1990 so gebucht worden, dass der Grundsatz der Kontenreinheit beachtet werde. Auf dem Konto Leistungsverrechnung (Beilage 6) seien alle Zahlungen, die von ihm unter dem Titel Leistungsverrechnung erbracht worden seien, sowie die in diesem Zeitraum durchgeführten umsatzsteuerlichen Abrechnungen erfasst worden.

Auf einem Verrechnungskonto S. (Beilage 7) seien alle von ihm getätigten Ein- und Auszahlungen bzw. Überrechnungen gebucht worden. Auf beiden Konten seien die Buchungen chronologisch fortlaufend vom 1.1.1987 bis 31.8.1990 erfolgt. Aus diesen Konten sei zu ersehen, dass zwischen Leistungsverrechnung und Verrechnungskonto S. keine Zusammenhänge bestünden, dass das Konto Leistungsverrechnung mit den Aufzeichnungen seiner Einnahmen/Ausgaben-Rechnung übereinstimme (chronologisch und betragsmäßig), dass keine "Doppelerfassungen" vorgekommen seien und somit die von Gerhard R. auf den seinerzeitigen Konten (Beilage 8) durchgeführten "verwirrenden Buchungen" leicht aufzulösen seien. Die Summe der Buchungen auf dem "neuen Konto" Leistungsverrechnung und in den Aufzeichnungen seiner Einnahmen/Ausgaben-Rechnung vom 1.1.1987 bis 31.8.1990 (Übereinstimmung mit Bilanzzahlen CCI) ergebe je S 6,260.867,25. In den Kalenderjahren 1987 bis 1989 betrügen diese Summen jeweils

S 4,439.000,--. Aus der Beilage 9 (Saldenliste) sei zu ersehen, dass die Salden der "neuen Konten" mit den Salden der "alten Konten" übereinstimmmten. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass er im Prüfungszeitraum (auch später) seinen Finanzbedarf

1.

durch Ausnützen seines Überziehungsrahmens,

2.

durch (vom CCI-Gesellschafter erlaubte) Ausleihung vom CCI-Konto,

3.

durch kurzfristige private Ausleihungen und

4.

durch längerfristige Aufnahme von Hypothekarkrediten (Beilagen 1 und 2)

gedeckt habe. Die jeweilige Deckung des Finanzierungsbedarfes sei im Wesentlichen von dem sich auf den einzelnen Bankkonten bietenden Möglichkeiten abhängig gewesen und sei in keinem Zusammenhang mit der Leistungsverrechnung gestanden. Ein von der Betriebsprüfung behaupteter Zusammenhang zwischen Leistungsverrechnung und Geldausleihungen über das Verrechnungskonto habe niemals bestanden. Dies sei unter anderem aus den neu gebuchten Konten zu ersehen, während sich der von der Betriebsprüfung behauptete Zusammenhang wohl auf die "Falschbuchungen" des früheren Mitarbeiters Gerhard R. gestützt habe. Ein solcher Zusammenhang könne allein schon deshalb nicht vorliegen, weil die Summe der ihm zugerechneten "Entnahmen" (richtig: Ausleihungen) betragsmäßig aus den in der Beilage 10 dargestellten "anderen Zahlungseingängen" der CCI gedeckt werden könne. Er stelle den Antrag, die Mitarbeiterin Emma Z. (es folgt genaue Adresse) zum Beweis dafür einzuvernehmen, dass die von ihr durchgeführten Buchungen vollständig den alten Buchungen entsprechen und lediglich den richtigen Konten chronologisch zugeordnet worden seien. Weiters zum Beweis dafür, dass die Darstellung der CCI-Zahlungseingänge der Buchhaltung entnommen sei.

Der Beschwerdeführer stellte weiters den Antrag, die volle Akteneinsicht - insbesondere in den Arbeitsbogen - zu gewähren, weil ihm vier Seiten des Arbeitsbogens als Nachweis für "Falschbuchungen" vorgehalten worden seien und somit der Arbeitsbogen unzweifelhaft Bestandteil des Aktes sei und die Betriebsprüfung S 53.849,-- nicht als Ausgabe anerkannt habe, obwohl auf der ihm nicht vorgelegten Seite 185 des Arbeitsbogens die Richtigkeit dieser Betriebsausgabe bereits aktenkundig gewesen sei, aber erst anlässlich der Besprechung mit der Mitarbeiterin Emma Z. vom Prüfer als richtig anerkannt worden sei. Er sei daher der Überzeugung, dass in anderen Teilen des Arbeitsbogens weitere, seine Darstellung unterstützende Tatsachen zu finden seien.

Auf der seinerzeitigen Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung sei die nebulose Formulierung "alle erforderlichen Beweismittel für ihre Berufungsbehauptung sind mitzubringen", eingetragen gewesen. Dies bedeute seines Erachtens, dass der Berufungssenat außer den beiden oben ausgeführten Vorhaltspunkten nicht gewillt sei, weitere Vorhaltspunkte bekannt zu geben. Er sehe sich daher gezwungen, den gesamten Akt (Arbeitsbogen) im Hinblick auf weitere Vorhaltungen oder Fragen des Berufungssenates durchzuarbeiten, um der obigen nebulosen Formulierung Folge leisten zu können. Auf Grund dieser vom Berufungssenat ihm auferlegten Zeit raubenden Verpflichtung beantrage er weiters, ihm für die eingehende und umfangreiche Akteneinsicht genügend Zeit einzuräumen und ihm sodann für die Beibringung der Behelfe und Beweismittel oder für die Stellung neuer Beweisanträge einen Zeitraum von mindestens vier Wochen bis zur mündlichen Berufungsverhandlung zu gewähren.

Zum Vorwurf von "Nachbuchungen anlässlich des Jahresabschlusses seiner Einnahmen/Ausgaben-Rechnung" sei nochmals auszuführen, dass bei Erstellung von Jahresabschlüssen "verbundener Unternehmen" es nicht nur üblich, sondern notwendig sei, Kontenabstimmungen, -bereinigungen, -berichtigungen, etc. durchzuführen. Im konkreten Fall seien von seinem seinerzeitigen Mitarbeiter Gerhard R. auf verschiedenen CCI-Konten Buchungen seiner Akontozahlungen durchgeführt worden. Gerhard R. habe außerdem beide Unternehmen (CCI, Steuerberatungskanzlei) betreffende Belege zeitweise abgelegt, eingeschlossen, und erst nach seinem Gutdünken zur weiteren Bearbeitung an seine Mitarbeiterin Eva H., die die Einnahmen/Ausgaben-Rechnung geführt habe, weitergegeben. Dies eben oft erst nach Jahresende, wobei er auf bezügliche Vorhaltungen keine vernünftigen Gründe für sein Verhalten habe angeben können. Dies ändere jedoch daran nichts, dass die Belege letztlich richtig verarbeitet worden seien und der Vorhalt, dass diese Vorgangsweise zu unrichtigen Erfassungen geführt habe, unberechtigt sei. Zum Beweis der Richtigkeit des obigen Vorbringens stelle er den Antrag, die Mitarbeiterin Eva H. (es folgt genaue Adresse) als Zeugin einzuvernehmen. Zusammenfassend dürfe er feststellen, dass er zu allen konkreten Vorhaltungen ausführlich Stellung genommen habe und weitere Stellungnahmen bzw. Beweisanträge nach Akteneinsicht vorbringen werde."

(Dieser Vorhaltsbeantwortung sind umfangreiche Beilagen angeschlossen).

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde über die Berufung entschieden. Hinsichtlich der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer

1987 bis 1989, sowie Einkommensteuer 1987 und 1988 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Hingegen wurde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

In der Begründung wurde zunächst das Verwaltungsgeschehen ausführlich dargestellt. Sodann führte die belangte Behörde aus, die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1987 bis 1989 sei gerechtfertigt.

Zu den Einkommensteuerbescheiden 1987 bis 1989 hat die belangte Behörde wie folgt erwogen:

Nach Darstellung des - eingangs wiedergegebenen unstrittigen -

Sachverhaltes und Wiedergabe der mit Emma Z. aufgenommenen Niederschrift vertrat die belangte Behörde die Auffassung, der Beschwerdeführer widerspreche sich, wenn er einerseits behaupte, zu den Emma Z. vorgehaltenen Beträgen hätte diese keine Angaben machen können, weil der Betriebsprüfer nur allgemein seine Feststellungen bzw. globalen Schätzungen wiederholt habe und keinerlei konkrete Hinweise auf die ihr vorgehaltenen "Falschbuchungen" gegeben hätte, andererseits aber die Feststellung dahingehend relativiere, dass der im Betriebsprüfungsbericht zu Lasten des Beschwerdeführers gerechnete Betrag von S 53.849,-- sehr wohl als aufwandsmindernd in den Grundaufzeichnungen enthalten habe festgestellt werden können.

Emma Z. sei auf Grund der vom Beschwerdeführer dem Betriebsprüfer ausgehändigten Unterlagen sehr wohl in der Lage gewesen festzustellen, dass der Betrag von S 53.849,-- aufwandsmindernd erfasst worden sei. Wenn der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1994 erkläre, die Mitarbeiterin hätte zu den anderen Beträgen als S 53.849,-- keine Angaben gemacht, so stehe dieser Behauptung der Inhalt der Niederschrift gegenüber, wonach "diese Beträge nach Meinung des Dienstgebers Rückflüsse aus der CCI seien, welche nicht aufwandsmindernd bei der Einzelfirma wären".

Zum Antrag des Beschwerdeführers, ihm Einsicht in den gesamten Akt inklusive Arbeitsbogen zu geben, führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer übersehe, dass die Betriebsprüfung auf Grund der ihm bekannten und dem Betriebsprüfer vorgelegten Unterlagen durchgeführt worden sei. Die Antragstellung auf Gewährung der Akteneinsicht sei daher in Verschleppungsabsicht gestellt worden.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers über die Verhaltensweise seines damaligen Mitarbeiters Gerhard R. führte die belangte Behörde aus, es erscheine wenig wahrscheinlich, dass dem Geschäftsherrn die Untüchtigkeit seines Gehilfen nicht bekannt sei. Die Verhaltensweisen des Mitarbeiters Gerhard R. seien kein Beweisthema, sodass die beantragte Einvernahme der Eva H. unterbleiben könne.

Der Behauptung des Beschwerdeführers, die Belege wären letztlich richtig verarbeitet worden, sei entgegenzuhalten, dass er eben nur diese Theorie vertrete, ohne hiefür konkrete Belege vorlegen zu können, welche dem Betriebsprüfer nicht bereits zur Kenntnis gebracht worden wären.

Die beantragte mündliche Berufungsverhandlung sei vorerst für den 20. September 1994 anberaumt worden und auf Bitte des Beschwerdeführers abgesetzt und auf den 17. November 1994 verschoben worden. An den Beschwerdeführer sei die Vorladung zu diesem neu ausgeschriebenen Verhandlungstermin abgesandt worden. Der Beschwerdeführer sei zur Berufungsverhandlung nicht erschienen.

Die belangte Behörde führte weiters aus, die vom Beschwerdeführer mit der Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1994 vorgelegten Beilagen Leistungsverrechnung und Verrechnungskonto enthielten zwar die Buchungen chronologisch fortlaufend vom 1. Jänner 1987 bis 31. August 1990, dies könne jedoch an der vom Beschwerdeführer praktizierten und von der Betriebsprüfung aufgezeigten Verhaltensweise nichts ändern. Der an die Betriebsprüfung gerichteten Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 6. September 1993 sei zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer von seinem Konto einen Scheck über S 300.000,-- auf das CCI-Konto eingelegt und gleichzeitig S 100.000,-- als Kassageld abgehoben habe. Die tatsächliche Verrechnung mit der Kassa-CCI sei am 23. Dezember erfolgt. In diesem Zusammenhang habe der Beschwerdeführer selbst festgestellt, dass alle Bankabhebungen bei CCI für Kassagelder über das Geldverkehrskonto hätten gebucht werden müssen. In der Vorhaltsbeantwortung habe der Beschwerdeführer festgehalten, dass er von den mittels Scheck behobenen S 300.000,-- den oben angeführten 4 x S 15.000,-- Kassageld noch weitere S 40.000,-- hinzugefügt habe. Diese aus der Vorhaltsbeantwortung entnommene Handlungsweise des Beschwerdeführers sei auf der ihm zur Kenntnis gebrachten Seite 179 buchhalterisch dargestellt und ihm vorgehalten worden, dass infolge Nichtsaldierung die Buchungen doppelte Erfassungen des ihm erwachsenen

Aufwandes zur Folge gehabt hätten. Anlässlich der Vorsprache des Beschwerdeführers am 15. September 1994 seien ihm zu dem strittigen Punkt "Falschbuchungen" Kopien der Seiten 179, 183, 184 und 191 ausgehändigt worden, um ihm Gelegenheit zur Äußerung zu geben. Dazu habe der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1994 ausgeführt, er könne aus diesen Unterlagen keine "Falschbuchungen" entnehmen. Auf dem vorgelegten Konto Leistungsverrechnung und Verrechnungskonto sei zu ersehen, dass zwischen diesen beiden Konten keine Zusammenhänge bestünden, dass das Konto Leistungsverrechnung mit den Aufzeichnungen der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung des Beschwerdeführers chronologisch und betragsmäßig übereinstimme, dass keine "Doppelerfassungen" vorgekommen seien und dass schließlich die von Gerhard R. auf den seinerzeitigen Konten durchgeführten "verwirrenden Buchungen" leicht aufzulösen seien. Dem sei zu entgegnen, dass aus den dem Beschwerdeführer vorgelegten Buchungen ersichtlich sei, dass sich am Kapitalfluss nichts geändert habe, auch wenn andere Konten angesprochen worden und somit die Beilagen des Beschwerdeführers nicht geeignet gewesen seien, die Feststellungen des Betriebsprüfers zum Sachverhalt zu widerlegen.

Der Betriebsprüfer habe in seiner Stellungnahme zur Berufung festgehalten, die Buchungen wären in Zusammenarbeit mit der Buchhalterin des Beschwerdeführers soweit geklärt worden, dass sich die in Textziffer 15 des Betriebsprüfungsberichtes vorgenommenen Zurechnungen ergeben hätten. Diese Mitarbeiterin hätte bei der Einvernahme am 27. September 1994 festgestellt, dass die ihr vorgehaltenen Beträge nach Meinung des Dienstgebers Rückflüsse aus der CCI seien, welche nicht aufwandsmindernd bei der Einzelfirma seien.

Die belangte Behörde sei auf Grund dieser Angabe der Mitarbeiterin des Beschwerdeführers, unter Berücksichtigung der Aussagen des Beschwerdeführers, unter Berücksichtigung der Aussagen des Beschwerdeführers in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. September 1993 im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens, wonach alle Bankabhebungen bei CCI für Kassagelder über das Geldverkehrskonto hätten gebucht werden müssen, aber auch unter Berücksichtigung der übrigen in dieser Begründung aufgezeigten Argumente zu der Auffassung gelangt, dass die in der TZ 15 des Betriebsprüfungsberichtes vorgenommenen Zurechnungen für Rückflüsse und Doppelerfassungen betreffend die Jahre 1987 und 1989 zu Recht erfolgt seien. Weder der Beschwerdeführer noch seine Mitarbeiterin Emma Z. seien in der Lage gewesen, Aufklärung über die strittigen Erfolgsänderungen zu bieten. Tatsächlich seien vom Beschwerdeführer alle relevanten Buchungen der Jahre 1987 bis 1990 mit dem seinerzeit verwendeten Buchhaltungsprogramm so gebucht worden, dass der Grundsatz der Kontenreinheit beachtet worden sei. Der Betriebsprüfer habe nur auf Grund der vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen seinen Prüfungsbericht erstellen können. Nach Einsichtnahme in das der belangten Behörde vorgelegene Beweismaterial habe der Beschwerdeführer lediglich andere Konten angesprochen. Die von dem Betriebsprüfer aufgezeigten Mängel habe der Beschwerdeführer allerdings anhand des von ihm zur Verfügung gestellten Beweismaterials nicht aufklären können. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1988 sei daher als unbegründet abzuweisen. Die im Jahr 1989 erfolgte Überrechnung von CCI an den Beschwerdeführer in Höhe von S 53.849,-- sei in den Grundaufzeichnungen des Beschwerdeführers aufwandsmindernd enthalten. Da die Betriebsprüfung diesen Betrag in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage 1989 mit einbezogen habe, sei der Berufung insoferne stattzugeben gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde mit dem Begehren, ihn kostenpflichtig aufzuheben. Der Beschwerdeführer erachtet sich insofern in seinem Recht verletzt, als die Gewinne aus seiner selbstständigen Tätigkeit im Jahre 1987 um S 110.000,-- , 1988 um S 700.000,-- und 1989 um S 460.000,-- zu hoch zum Ansatz gebracht worden seien, wodurch ihm eine erhöhte Einkommensteuer vorgeschrieben worden sei.

Sowohl unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften macht der Beschwerdeführer geltend, die belangte Behörde habe die im Prüfungsbericht unbegründet festgestellte Erfolgsänderung übernommen und nicht einmal versucht, auf seine präzisen und umfangreichen Sachverhalts- und Rechtsausführungen einzugehen. Er habe seine Darlegungen substanziiert und präzise vorgebracht, Beweismaterial vorgelegt und verschiedene Beweisanträge gestellt, um seinen Rechtsstandpunkt, die Leistungsverrechnung und Ausleihungen stünden in keinem Zusammenhang, zu begründen. Bei seiner Vorsprache am 15. September 1994 habe ihm der Vorsitzende des Berufungssenates die Seite 179 des Arbeitsbogens mit dem Hinweis vorgelegt, daraus seien die Falschbuchungen zu ersehen. Auf seine Bitte um Konkretisierung irgendeines Zusammenhanges zwischen diesen Beispielkonten und den ebenfalls ohne konkrete Hinweise vorgehaltenen Seiten

183, 184 und 191 des Arbeitsbogens sei der Vorsitzende nicht eingegangen. Er habe die Einvernahme seiner früheren Mitarbeiterin Emma Z. und Eva H. als Zeugen unter anderem zum Beweis dafür beantragt, dass die in den Beilagen 6 und 7 zur Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1994 vorgelegten Buchhaltungskonten inhaltlich vollkommen mit den seinerzeitigen Buchungen übereinstimmten und lediglich eine Vereinfachung und damit Verbesserung der Übersichtlichkeit aller relevanten Buchungssätze zeigten. Des Weiteren sollte Beweis dafür erbracht werden, dass bei den Abstimmungsarbeiten zwischen der CCI-Buchhaltung und seiner Einnahmen/Ausgaben-Rechnung bei Erstellung der jeweiligen Jahresabschlüsse nur die in einem gewissen Umfang immer notwendigen Um- und Nachbuchungen bzw. Erfolgsänderungen durchgeführt worden seien. Die Aussagen dieser beiden Personen hätten die Entstehung des vorgelegten Beweismaterials und alle Vorgänge bei den Abschlussarbeiten aufklären können. Wenn ihm selbst Einsicht in die Akten der Betriebsprüfung gegeben worden wäre, und er wie beantragt zur mündlichen Berufungsverhandlung geladen worden wäre, hätte er die vorgelegten umfangreichen Beweisunterlagen eingehend erläutern können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Berufungsentscheidung hat unter Anderem eine Begründung zu enthalten. Ein zentrales Element der Begründung ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt. Aus der Begründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt. Diese die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen haben schließlich darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen.

Nach § 115 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Diese amtswegige Ermittlungspflicht befreit aber den Abgabepflichtigen nicht von seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch stehen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, zweite Auflage, § 115, Rz. 4 bis 13, mit Hinweisen auf die hg. Judikatur).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegt die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, das heißt, ob sie unter anderem den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 13. November 1986, Slg. 6170/F).

Die belangte Behörde wirft dem Beschwerdeführer vor, er habe die vom Betriebsprüfer "aufgezeigten Mängel" (Seite 16 des Bescheides) bzw. die "von ihm praktizierten und von der Betriebsprüfung aufgezeigten Verhaltensweisen" (Seite 14 zweiter Absatz des Bescheides) nicht aufklären können. Damit meint die belangte Behörde offenbar die in Tz. 15 des Betriebsprüfungsberichtes enthaltenen Feststellungen. Der Beschwerdeführer macht hiezu - wie bereits im Verwaltungsverfahren - geltend, dass sich weder allein daraus, noch im Zusammenhang mit den von der belangten Behörde angesprochenen Seiten des Arbeitsbogens 179, 183, 184 und 191 ohne weitere konkrete Hinweise die behaupteten "Falschbuchungen" entnehmen ließen.

In der Tz 15 des Prüfungsberichtes wird festgehalten, Rückflüsse von der CCI seien nicht berücksichtigt worden. Weiters ist hier festgehalten, dass die "als Betriebsausgabe geltend gemachten Zahlungen in überhöhtem Ausmaß gewinnmindernd" abgezogen worden seien, weil sie durch verwirrende und unrichtige Buchungen bei der CCI Beträge doppelt erfasst worden seien. In der Tabelle wird lediglich ein Gesamtbetrag für rückbezahlte bzw. doppelt geltend gemachte Leistungsverrechnung ausgeworfen. Um welche "Rückflüsse" bzw. "rückbezahlte Leistungsverrechnung" es sich im Einzelnen handelt, kann dem Bescheid nicht entnommen werden. Warum diese den Unterlagen des Beschwerdeführers angeblich zu entnehmenden Buchungsdaten nicht im Detail festgehalten werden, ist nicht begründet. Die Anführung in der Tz 15, "die als Betriebsausgabe geltend gemachten Zahlungen wurden zudem in überhöhtem Ausmaß gewinnmindernd abgezogen, da durch verwirrende und unrichtige Buchungen bei der CCI Beträge doppelt erfasst wurden", ist nicht nachvollziehbar. Im Bescheid fehlt jede Feststellung über die als Betriebsausgabe geltend gemachten Zahlungen. Die weitere Aussage, diese Zahlungen seien in überhöhtem Ausmaß gewinnmindernd abgezogen worden, ist offenbar auf die "verwirrende und unrichtige Buchung" bei der CCI zurückzuführen. Warum die Buchungen bei der CCI dazu führen, dass die wohl klar feststellbaren Zahlungen des

Beschwerdeführers an die CCI beim Beschwerdeführer im überhöhten Ausmaß gewinnmindernd abgezogen worden seien, ist begründungslos geblieben. Diese unklaren Angaben in der Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes werden auch durch den wiederholten Hinweis auf die Seiten 179, 183, 184 und 191 des Arbeitsbogens nicht aufgehellt. Davon abgesehen kann der bloße Hinweis auf bestimmte Aktenseiten Feststellungen im Bescheid nicht ersetzen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Rz. 11 zu § 93).

Wenn die belangte Behörde dazu (in Seite 11/12 des Bescheides) ausführt, die ehemalige Mitarbeiterin des Beschwerdeführers sei in der Lage gewesen, zu diesen Beträgen Angaben zu machen, ist ihr entgegenzuhalten, dass lediglich hinsichtlich der Buchung über S 53.849,-- eine konkrete Angabe gemacht wurde. Die Zeugin konnte gegenüber dem Prüfer und der belangten Behörde den richtigen Buchungsvorgang in den Unterlagen darstellen. Hinsichtlich der übrigen Beträge wurde lediglich die pauschale Aussage getätigt, "diese Beträge seien nach Meinung des Dienstgebers Rückflüsse aus der CCI, welche nicht aufwandsmindernd bei der Einzelfirma seien". Damit hat die Zeugin weder die einzelnen Beträge und die konkreten Buchungsdaten, noch Ursache und Grund der Rückflüsse genannt. Sie hat lediglich Mitteilung über das ihr genannte Ergebnis der "Rückflüsse" gemacht.

Im gegenständlichen Fall ist aber die Tatsache der Geld(rück)flüsse an sich nicht strittig, wohl aber der Titel derselben. Während die belangte Behörde (wie der Prüfer) die Rückzahlung von Entgelten annimmt, behauptet der Beschwerdeführer eine auf dem Verrechnungskonto auszuweisende Darlehensgewährung.

Nach den dargestellten Anforderungen an die Bescheidbegründung muss aber jener Sachverhalt angeführt sein, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt, und weiters die Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung angegeben sein, wobei auf das Vorbringen des Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend jene Erwägungen darzustellen sind, welche die belangte Behörde bewogen haben, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. April 1999, 97/15/0062). Soweit sich daher die belangte Behörde in der Bescheidbegründung (Seite 13, 14, 16) lediglich auf die der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebrachten Angaben des Beschwerdeführers beruft, übersieht sie die umfangreichen Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1994 im Rahmen des Berufungsverfahrens. Der pauschale Hinweis in der Bescheidbegründung (Seite 15 und 16) darauf, dass die Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 10. November 1994 die aufgezeigten Mängel nicht hätte aufklären können, genügt nicht den dargestellten Anforderungen einer eingehenden Auseinandersetzung mit dem einzelnen Vorbringen. Die belangte Behörde wird sich daher im fortzusetzenden Verfahren auch mit dem Titel der Rückflüsse von der CCI an den Beschwerdeführer auseinander zu setzen haben.

Der angefochtene Bescheid erweist sich bereits aus diesen Gründen als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, sodass er gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 7. Juni 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1995150049.X00

Im RIS seit

21.02.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at