jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/11/28 97/14/0062

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.11.2000

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §162;
BAO §167 Abs2;
EStG 1972 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde der W OHG in K, vertreten durch Dr. Manfred Opetnik, Rechtsanwalt in 9100 Völkermarkt, Hauptplatz 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 10. April 1997, Zl. RV 153/1-7/96, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbesteuer 1982 und 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende OHG (vertreten durch den Gesellschafter W.) betreibt ein Dentallabor. Sie machte bereits in den Jahren 1977 bis 1981 Betriebsausgaben für an die deutschen Zahnärzte Dr. H., Dr. S. und Dr. N. geleistete Umsatzboni geltend. Die Umsatzboni seien auf Sparbücher eingezahlt worden und danach den Ärzten zugekommen. Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung und auf Grund der Ergebnisse eines mit Deutschland geführten Rechtshilfeverfahrens wurden die Umsatzboni der Jahre 1977 bis 1981 zum Teil als Betriebsausgaben anerkannt.

Für die Jahre 1982 und 1983 machte die Beschwerdeführerin Umsatzboni in Höhe von S 1,026.409,-- (1982) und S 736.536,-- (1983), geleistet an das liechtensteinische Unternehmen ID, geltend. Der Zahlung dieser Umsatzboni liege folgende Vereinbarung vom 11. August 1982 zugrunde:

"Vaduz, 11. August 1982

Vermittlung von Aufträgen zwischen Zahnärzten und

zahntechnischen Labors

Sehr geehrte Herren,

wir durften Ihnen Ende Juli 1982 unsere neu gegründete Firma

sowie unser Betätigungsfeld persönlich vorstellen.

An dieser Stelle möchten wir noch einige Präzisierungen anbringen und Ihnen unsere üblichen Geschäftsbedingungen mitteilen.

Bisher vertreten wir ausschließlich die Interessen von Zahnärzten, die außerhalb von Österreich tätig sind. Im übrigen medizinischen Bereich sind wir bisher nicht tätig geworden. Auf Grund der voraussehbaren Entwicklung im Dentalbereich werden wir darin - zumindest für die nächsten Jahre - auch nicht tätig werden.

In der vertraglich geregelten Zusammenarbeit mit zahntechnischen Labors verpflichtet sich unsere Unternehmung, den Auftragsbestand nach Möglichkeit zu gewährleisten. Dies bedeutete, dass wir bei Ausfall eines Ihrer Kunden unser Möglichstes tun werden, damit wir Ihnen einen neuen Kunden mit demselben oder einem höheren Auftragsvolumen vermitteln können.

Bedingung für diese Verpflichtung ist es jedoch, dass auch die bestehenden Kundenbeziehungen in die Vermittlungstätigkeit von unserer Unternehmung integriert werden.

Wir empfehlen uns deshalb zur Übernahme der Vermittlungstätigkeit zwischen Ihrer Unternehmung und den von ihr belieferten ausländischen Zahnärzten.

Unsere Kommission beträgt 30 % der fakturierten Umsätze. Die Umsatzabrechnungen haben monatlich, die diesbezüglichen Zahlungen zweimonatlich zu erfolgen. ID-Anstalt oder ein von ihr beauftragter Wirtschaftsprüfer ist jederzeit zu den üblichen Geschäftszeiten berechtigt, die Geschäftsbücher unserer Vertragsunternehmen, d.h. der Firma (die Beschwerdeführerin(, betreffend die Umsatzabrechnungen einzusehen und zu prüfen oder einsehen und prüfen zu lassen.

Die Bezahlung der vereinbarten Kommissionen hat auf eines der nachstehend angeführten Konti unserer Gesellschaft bei der Liechtensteinischen ..., zu erfolgen: öS-Kto.Nr. ... .

Zu Ihrer Information erhalten Sie in der Beilage eine Kopie des Handelsregisterauszuges betreffend unsere Unternehmung.

Es würde uns freuen, mit Ihnen in Geschäftsbeziehung treten zu dürfen.

Sollten Sie für Ihre Firma eine Zusammenarbeit mit unserer Unternehmung als nützlich erachten und mit unseren obigen allgemeinen Bedingungen einverstanden sein, bitten wir Sie, die beiliegende Kopie dieses Schreibens rechtsgültig unterzeichnet an uns zu retournieren.

Sollten Sie eine Zusammenarbeit zu den genannten Bedingungen nicht als vorteilhaft erachten, erwarten wir gerne Ihre diesbezügliche Stellungnahme.

In der Zwischenzeit verbleiben wir, mit freundlichen Grüßen, ID-Anstalt."

Die den Provisionszahlungen an die ID zugrunde liegenden Arbeitsumsätze haben laut einer dem Prüfer vorgelegten Aufstellung betragen:

Arbeitsumsatz
1982

Provision 1982
(30 %)

Arbeitsumsatz
1983

Provision 1983
(1. Halbjahr 30 %,
2. Halbjahr 25 %)

Dr. S

S

2,773.357

S

832.007

S

1,244.521
(erstes Halbjahr)
1,439.138
(zweites Halbjahr)

S

733.139

Dr. N.

S

180.298

S

54.089

S

13.588
(30 %)

S

3.397

Dr. H.

S

459.485

S

137.846

S

0

S

0

Dr. B.

S

8.224

S

2.467

S

0

S

0

gesamt

S

1,026.409

S

736.536

Die Beschwerdeführerin gab dazu an, die Arbeitsumsätze der ID an näher bezeichneten Tagen für die einzelnen Quartale gemeldet zu haben. Die Bezahlung sei durch Überweisung auf die liechtensteinischen Konten der ID erfolgt.

Der Prüfer anerkannte die geltend gemachten Umsatzboni nicht als Betriebsausgabe an. Bei der ID handle es sich um ein liechtensteinisches Sitzunternehmen. Die Anstalt besitze keine Firmentafel, habe keinen eigenen Telefonanschluss, trete nach außen hin nicht in Erscheinung und sei auch nicht im Gewerbe- und Genossenschaftsregister in Liechtenstein eingetragen. Auch die Zusammensetzung des Verwaltungsrates sowie das Vorliegen einer eigenen Repräsentanz, die für die Vertretung unzähliger Sitzgesellschaften in Liechtenstein amtsbekannt sei, weise auf das Vorliegen einer bloßen Sitzgesellschaft hin. Die Umsatzboni seien laut Vorbringen der Beschwerdeführerin letztendlich den drei deutschen Zahnärzten zugeflossen. Die ID habe trotz Rückgang des Auftragsbestandes der Beschwerdeführerin keinen neuen Kunden zugeführt. Letztlich habe die Vereinbarung mit der liechtensteinischen Anstalt der Beschwerdeführerin nur finanzielle Nachteile erbracht. Eine solche Vertragsgestaltung sei wirtschaftlich unvernünftig und erfülle abgabenrechtlich den Tatbestand der §§ 22 und 23 BAO.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und ließ die in den Jahren 1982 und 1983 geltend gemachten Umsatzboni nicht zum Abzug zu.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, ihr sei bei Abschluss der Vereinbarung mit der liechtensteinischen Anstalt wenig Verhandlungsspielraum geblieben, da die Beschwerdeführerin zu diesem Zeitpunkt "praktisch nur mehr von einem Arzt Aufträge" erhalten habe. Da sich die erwarteten und angekündigten Erfolge nicht eingestellt hätten, sei der Vertrag mit der ID in der Folge ohnedies gekündigt und jegliche Zusammenarbeit mit ihr eingestellt worden.

Mit in Rechtskraft erwachsener Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 1988 wurden die strittigen Umsatzboni (vorläufig) nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Gleichzeitig wurde der Beschwerdeführerin jedoch in Aussicht gestellt, die an die ID gezahlten Provisionen dann "in entsprechender Höhe" als Betriebsausgaben bei ihr zu berücksichtigen, wenn die wahren hinter der ID stehenden Empfänger festgestellt und besteuert worden seien.

Am 30. September 1991 brachte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbesteuer für 1982 und 1983 ein. Die Beschwerdeführerin habe in Erfahrung gebracht, dass die deutschen Abgaben- bzw. Finanzstrafverfahren gegen Dr. N. und Dr. S. mittlerweile abgeschlossen worden seien. Die näheren Umstände mögen im Rechtshilfewege festgestellt werden.

Mit Schreiben vom 8. Juli 1992 teilte das zuständige deutsche Finanzamt mit, Dr. N. habe anerkannt, im Wege der ID-Anstalt von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1981 (!) bis 1983 näher bezeichnete Beträge als Umsatzboni erhalten zu haben. Mit Bescheiden vom 8. September 1993 nahm das Finanzamt die strittigen Verfahren von Amts wegen wieder auf und anerkannte die von Dr. N. bestätigten Rückvergütungen als Betriebsausgaben.

Am 26. Juli 1995 brachte die Beschwerdeführerin einen neuerlichen Antrag auf Wiederaufnahme der strittigen Verfahren ein. Die Beschwerdeführerin habe von den deutschen Finanzbehörden erfahren, dass nunmehr auch der "Steuerfall Dr. S." abgeschlossen worden sei; die näheren Umstände mögen im Rechtshilfewege mit Deutschland abgeklärt werden.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 1995 teilte die Oberfinanzdirektion Nürnberg mit, dass bei Dr. S.

Provisionszahlungen im Zusammenhang mit seinen Geschäftsbeziehungen zur beschwerdeführenden Gesellschaft für das Jahr 1982 in Höhe von DM 32.718,-- und für das Jahr 1983 von DM 20.000,-- als steuerpflichtige Einnahmen angesetzt worden seien. Dr. S., vom österreichischen Auskunftsersuchen unterrichtet, lege Wert auf die Feststellung, dass die von der Beschwerdeführerin behaupteten Zahlungen tatsächlich nicht geleistet worden seien und der Ansatz von Teilbeträgen nur aus verfahrensökonomischen Gründen erfolgt sei.

Über entsprechenden Vorhalt des Finanzamtes entgegnete die Beschwerdeführerin, die Aussage des Dr. S. sei völlig unglaubwürdig. Die beschwerdeführende OHG habe ursprünglich drei deutsche Kunden beliefert: Dr. H., Dr. N. und Dr. S. Als die "ganze Provisionsangelegenheit in Deutschland aufgegriffen" worden sei, habe Dr. H. unverzüglich eine Selbstanzeige erstattet und den gesamten Provisionsfluss in Deutschland versteuert. Dr. N. und Dr. S. hätten die Beschwerdeführerin veranlasst, eine Selbstanzeige zu machen und die Schuld auf sich zu nehmen (d.h. das Vorliegen fingierter Betriebsausgaben zu behaupten). In der Zwischenzeit habe Dr. N. die erhaltenen Provisionszahlungen jedoch zur Gänze einbekannt und nachversteuert. Bei Dr. S. seien in den Jahren 1980 und 1981 insgesamt ca. S 680.000,-- als Provisionseinnahmen versteuert worden. Wenn er nunmehr behaupte, dass er diese Versteuerung lediglich aus verfahrensökonomischen Gründen auf sich genommen habe, erscheine dies gänzlich unglaubwürdig. Zu berücksichtigen sei weiters, dass mit Kündigung des mit der ID-Anstalt geschlossenen Vertrages durch die Beschwerdeführerin unverzüglich auch die Aufträge durch Dr. S. eingestellt worden seien. Dr. S. habe in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der beschwerdeführenden OHG (Dr. K.) erklärt, die Beschwerdeführerin würde wieder Aufträge erhalten, wenn sie wieder Provisionszahlungen an die ID leiste. Weiters bot die Beschwerdeführerin mehrere Personen, die bei Geldübergaben an Dr. S. persönlich anwesend gewesen seien, als Zeugen an.

Der Stellungnahme angeschlossen war auch ein Schreiben des von der beruflichen Verschwiegenheitspflicht entbundenen Steuerberaters Dr. K. vom 3. Mai 1990, gerichtet an die "Rechtsbehelfsstelle" des Finanzamtes Nürnberg-Ost. Darin wird u. a. ausgeführt, dass laut Vertrag mit der ID ursprünglich 30 % Provisionen von sämtlichen ausländischen Umsätzen und nach Reklamation durch die Beschwerdeführerin 25 % an Provisionen der ID bezahlt werden mussten. Die von der Beschwerdeführerin vierteljährlich ermittelten Umsätze seien von der Steuerberatungskanzlei überprüft und an die ID-Anstalt weitergemeldet worden. Eine wesentliche Vertragsbedingung von ID sei gewesen, dass auch für 1982 für sämtliche ausländischen Umsätze Provisionen bezahlt werden müssten.

Die Abrechnungen für 1982 und 1983 hätten folgende

Provisionen ergeben:

"1982

Umsatz:

3,421.363,83

davon 30 %

S

1,026.409,--

1983

Umsatz:

2,697.247,--

Provision

S

736.536,--"

Hierauf seien folgende Zahlungen geleistet worden:

"23.11.1982

S

150.000,--

03.05.1983

S

150.000,--

06.04.1983

S

500.000,--

18.11.1983

S

100.000,--

21.12.1983

S

100.000,--

20.01.1984

S

102.945,--

20.01.1985

S

30.000,--

25.04.1985

S

211.251,--

17.05.1985

Rückzahlung Fehlüberweisung

S

175.407,50

28.06.1985

S

30.000,--

27.11.1985

S

450.000,-- "

Der Restbetrag von 114.156,50 sei durch die ID erlassen worden.

Zwischen Dr. S. und der Beschwerdeführerin sei in den Gesprächen und Abrechnungen immer von einem Prozentsatz in Höhe von 20 % gesprochen und auch "nur dieser intern verrechnet" worden. Der für die Beschwerdeführerin handelnde Gesellschafter W. sei "sicher, dass ihm von ID im Laufe der Zeit ca. S 1,1 Mio. übergeben" worden sei, die er an Dr. S. weitergeleitet habe.

Glaublich am 15. Mai 1987 sei es in der Kanzlei des Steuerberaters Dr. K. zu einem Zusammentreffen zwischen Dr. S. und zwei weiteren namentlich genannten Personen einerseits sowie dem Gesellschafter W. gekommen. Dabei sei vereinbart worden, die beschwerdeführende GmbH solle eine fingierte Selbstanzeige erstatten, um solcherart Dr. S. vor eventuellen steuerlichen oder kassenrechtlichen Verfolgungen in Deutschland zu schützen, während Dr. S. seine grundsätzliche Bereitschaft erklärt habe, für die Steuernachzahlung aufzukommen. Strittig sei dabei lediglich die Frage geblieben, ob Dr. S. zu diesem Zeitpunkt bereits für sämtliche Steuernachzahlungen aufgekommen sei oder noch ein Geldfluss von Dr. S. an die beschwerdeführende OHG zu erfolgen habe. Dr. S. habe in diesem Gespräch auch eingeräumt, für die Jahre 1982 und 1983 ca. S 1,1 Mio. an Provisionen erhalten zu haben. Dr. S. habe aber andererseits darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin mit ihm jahrelang gute Umsätze gemacht habe und sie daher durchaus einen Teil der anstehenden Steuernachzahlung übernehmen könne. Eine Einigung sei letztlich in diesem Punkt nicht erzielt worden. Was mit dem Differenzbetrag zwischen den an die liechtensteinische Anstalt bezahlten Provisionen und den an Dr. S. zugeflossenen Provisionen passiert sei, entziehe sich der Kenntnis des Steuerberaters.

In der Folge erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide für die Jahre 1982 und 1983, in denen sie die in Deutschland bei Dr. S. der Besteuerung unterworfenen Umsatzboni von S 225.754,-- (1982) und S 138.000,-- (1983) als Betriebsausgaben anerkannte.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung, wiederholte im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und betonte insbesondere, dass die in Deutschland erfolgte Versteuerung der Provisionszahlungen bei Dr. S. den tatsächlichen Gegebenheiten widerspreche.

Der bei der Beschwerdeführerin als Zahntechniker tätige Günther K. erklärte als Zeuge einvernommen, er sei glaublich kurz vor Weihnachten 1982 auf Grund einer Erkrankung des Gesellschafters W. beauftragt worden, nach Deutschland zu fahren und Dr. S. ein Kuvert zu übergeben. Da das Kuvert verklebt gewesen sei, könne er nicht angeben, wie viel Geld sich darin befunden habe.

Der ebenfalls als Zahntechniker bei der beschwerdeführenden OHG beschäftigte Anton G. gab als Zeuge befragt an, er wisse wohl, dass an Dr. S. Zahlungen zu leisten gewesen seien. Der nähere Inhalt der diesbezüglichen Vereinbarungen sei ihm jedoch unbekannt. Auf Grund eines Krankenhausaufenthaltes des Gesellschafters W. sei er beauftragt worden, Dr. S. ein verschlossenes Kuvert zu übergeben. Er wisse, dass sich in diesem Kuvert Geld befunden habe, nicht jedoch um welchen Betrag es sich dabei gehandelt habe.

Die Gattin des Gesellschafters W. gab als Zeugin am 14. Juni 1996 vom Finanzamt befragt an, sie wisse aus Erzählungen ihres Gatten, dass Bonusgelder an Dr. S. zu bezahlen gewesen seien. Sie sei zwei- bis dreimal mit ihrem Gatten zur Praxis von Dr. S. gefahren. Nähere Angaben darüber, wann dies gewesen sei und über die Höhe der übergebenen Beträge könne sie jedoch nicht machen.

Der von der Beschwerdeführerin ebenfalls als Zeuge namhaft gemachte Steuerberater Dr. K. wiederholte seine schon gegenüber den deutschen Behörden gemachten Angaben, wonach Dr. S. anlässlich einer Besprechung in seiner Kanzlei erklärt habe, für die Jahre 1982 und 1983 ca. einen Betrag von S 1,1 Mio. erhalten zu haben und hinsichtlich

eines weiteren Betrages von S 200.000,-- nicht mehr zu wissen, ob ihm dieser Betrag zugeflossen sei oder nicht.

Über entsprechenden Vorhalt der belangten Behörde brachte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 24. Februar 1997 ergänzend vor, Dr. S. habe dem Gesellschafter W. gegenüber erklärt, dass ihm von den an die ID überwiesenen 25 %- bzw. 30 %-igen Provisionen ca. 20 % netto verblieben seien. Die Geldübergabe an Dr. S. sei dergestalt erfolgt, dass der Gesellschafter W. über Anweisung von Dr. S. bei einer Tiroler Bank Bargeldbeträge entgegen genommen und sie Dr. S. in Deutschland persönlich ausgehändigt habe. W. habe dabei lediglich einen "Scheck" oder einen "Auszahlungsschein" zu unterfertigen gehabt und daraufhin das Geld erhalten. Eine Konto-Nr. sei ihm nicht bekannt.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin Dr. K. ergänzend an, die Geschäftsbeziehung zu Dr. S. habe erst im Jahre 1980 begonnen. Es sei in Deutschland üblich gewesen, dass zahntechnische Labors Provisionen an die Ärzte hätten zahlen müssen. Darüber gebe es Zeitungsartikel und Berichte. Diese Vorgangsweise sei im Jahre 1981 oder 1982 aufgekommen. Für die Jahre 1977 bis 1981 hätten die deutschen Ärzte eingestanden, Geld erhalten zu haben; auch Dr. S. Ende 1981 habe Dr. S. der Beschwerdeführerin angeboten, weiterhin Aufträge zu erhalten, wenn Provisionen an die liechtensteinische Gesellschaft geleistet würden. Dr. N. und Dr. H. wollten bei diesem Geschäft nicht mitmachen und hätten deshalb im Jahr 1982 nur noch vereinzelt Aufträge erteilt. Dr. S. hingegen habe weiterhin die Beschwerdeführerin beauftragt. Allerdings hätten sich mit Einschaltung der liechtensteinischen Anstalt die Provisionssätze auf 30 % erhöht. Die Beschwerdeführerin habe zum damaligen Zeitpunkt kaum österreichische Kunden beliefert. Erst im Jahre 1982, nachdem Dr. H. und Dr. N. als Auftraggeber verloren gegangen seien, habe es die Beschwerdeführerin geschafft, die Inlandsumsätze zu erhöhen. 1982 sei die Beschwerdeführerin praktisch vor dem Nichts gestanden und daher gezwungen gewesen, auf sämtliche Bedingungen der ID einzugehen. Nach Verhandlungen mit Dr. S. sei seitens der ID die offizielle Mitteilung ergangen, der Provisionssatz werde auf 25 % reduziert. Schließlich habe die Beschwerdeführerin den Vertrag mit der ID Ende 1983 mündlich gekündigt, wobei Dr. S. im gleichen Zuge gesagt habe, er werde der Beschwerdeführerin nun keine Aufträge mehr erteilen. Tatsächlich habe Dr. S. in den Jahren 1984 bis 1986 noch jeweils Aufträge in Höhe von rund S 1,000.000,-- (im Gegensatz zu dem früheren Auftragsvolumen von S 6,000.000,--) erteilt. Da die Steuerverfahren in Deutschland noch nicht abgeschlossen gewesen seien, habe Dr. S. die Beschwerdeführerin durch diese (verringerte) Auftragserteilung "warm gehalten". Der Vertrag mit der ID sei zwar im August 1982 abgeschlossen worden, man habe aber die Abrechnung rückwirkend bereits ab 1. Jänner 1982 vornehmen müssen.

Über Vorhalt, was mit der Provisionsvereinbarung ab 1982 gegenüber den deutschen Ärzten geschehen sei, denen die Beschwerdeführerin bereits aus den Vorjahren gegenüber "direkt" verpflichtet gewesen sei, wurde ausgeführt, bis Juni 1982 habe "die Sache" geruht, weil die deutschen Ärzte nicht gewusst hätten, was in Deutschland bezüglich der Provisionsangelegenheit passieren würde.

Die Beschwerdeführerin schränkte schließlich ihr Berufungsbegehren dahingehend ein, anstelle der bisher vom Finanzamt zugelassenen Provisionszahlungen an Dr. S. in Höhe von insgesamt S 363.754,-- solche in der bezeugten Höhe von S 1,1 Mio. anzuerkennen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die bloße Nennung einer "Briefkastenfirma" genüge der Forderung des § 162 BAO nach Bekanntgabe des Empfängers der abgesetzten Beträge nicht. Bei der ID handle es sich unstrittig um ein derartiges Sitzunternehmen. Die ID habe gegenüber der Beschwerdeführerin nahezu keine Leistung erbracht. Bezüglich der "wahren" Empfänger des an die ID überwiesenen Geldes konkret befragt, habe der Gesellschafter W. erklärt, diese nicht zu kennen. Auf Grund der Umstände, dass Dr. S. ihm geraten habe, mit der ID den Vertrag abzuschließen und dass nach der Kündigung des Vertrages mit der ID die Aufträge des Dr. S. eingestellt worden seien, vermute die Beschwerdeführerin, dass (auch) Dr. S. hinter der ID gestanden sei. Auf Grund der Feststellungen im Rechtshilfeverfahren mit Deutschland sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass Dr. N. und Dr. S. "gewisse Beträge" von den an die ID geleisteten Zahlungen erhalten haben. Das Finanzamt habe folglich die bei den beiden Zahnärzten in Deutschland der Besteuerung unterworfenen Beträge bei der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Diese Ansicht sei auf Grund des Umstandes, dass es mit den deutschen Ärzten schon vor dem Berufungszeitraum Geschäftsbeziehungen gegeben habe und auch nur die drei bzw. vier deutschen Ärzte in die Abrechnung mit der ID einbezogen worden seien, nachvollziehbar.

Dem Begehren auf Berücksichtigung weiterer als der vom Finanzamt angesetzten Beträge als Betriebsausgaben könne hingegen kein Erfolg beschieden sein. Die Beschwerdeführerin wäre im Hinblick auf ihre erhöhte Mitwirkungspflicht verhalten gewesen, schon von vornherein für die entsprechende Sicherung der Beweismittel Sorge zu tragen. Der Nachweis eines entsprechenden Zahlungsflusses werde auch nicht durch die Aussage des Zeugen Dr. K. erbracht. Es könne wohl sein, dass Dr. S. erklärt habe, S 1,1 Mio. von der ID erhalten zu haben, doch bedeute dies noch keineswegs, dass es sich dabei um einen von der Beschwerdeführerin über die ID weitergeleiteten Zahlungsfluss handeln müsse. Dr. S. habe außer der beschwerdeführenden GmbH nämlich auch noch andere Labors z.B. in der Schweiz oder in Jugoslawien beschäftigt. Angesichts der Unkenntnis der hinter der ID stehenden Personen bleibe es völlig offen, von welchen Labors die ID "gespeist" worden sei. In den Jahren 1980 und 1981 sei ein Provisionssatz von lediglich 10 % zur Verrechnung gelangt, wobei Dr. S. auch die diesbezüglichen Provisionen nur zum Teil in Deutschland versteuert habe. Die Beschwerdeführerin habe nicht darzulegen vermocht, auf welchem Wege Dr. S. die rund S 1,1 Mio. erhalten habe. Bei den beiden von der Beschwerdeführerin der Oberfinanzdirektion Nürnberg genannten Beträgen von S 584.671,42 (1982) und S 536.731,80 (1983) handle es sich laut Ausführungen im Schreiben vom 24. Februar 1997 nicht um einen Zahlungsbetrag, sondern um einen errechneten Provisionsanteil des Dr. S. In diesen, in Summe etwa den Betrag von S 1,1 Mio. ergebenden Beträgen, könne daher kein Nachweis des Zahlungsflusses erblickt werden. Auch habe der Gesellschafter W. keine Angaben zur Behebung der Geldbeträge vom österreichischen Kreditinstitut und deren Überbringung an Dr. S. machen können. Er habe weder das Bankinstitut konkret angegeben, noch habe er konkrete Aussagen hinsichtlich der Höhe der Geldbeträge, des Zeitpunktes der Behebung oder den Behebungsmodus machen können. Zudem sei auch die Vorgangsweise, dass sich der "Zahler" noch als "Geldbote" für allfällige Empfänger des Geldes betätige, im Geschäftsleben nicht als üblich zu bezeichnen. Als unüblich müsse auch die Vorgangsweise in den Jahren 1977 bis 1981 angesehen werden. So habe die Beschwerdeführerin eine unrichtige Selbstanzeige erstattet, um dadurch die deutschen Zahnärzte vor einer Steuernachzahlung zu bewahren. Andererseits habe die Beschwerdeführerin aber die dafür von den deutschen Ärzten erhaltene Entschädigung nicht als Betriebseinnahme angesetzt. Dadurch habe sich schon in den Vorjahren bei "bekannten Empfängern" eine vollkommen unklare Situation ergeben, welche im Berufungszeitraum durch die "Zwischenschaltung" der ID noch verstärkt worden sei.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Die belangte Behörde hat die Nichtanerkennung der Provisionszahlungen an die ID-Anstalt auf die Bestimmung des § 162 BAO gestützt.

§ 162 BAO lautet:

"(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."

Mit Erkenntnis vom 13. November 1985, 84/13/0127, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Zahlungen an eine liechtensteinische "Briefkastenfirma" ausgeführt, dass mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen ist, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind.

Bei einer "Briefkastenfirma" liegt der Verdacht nahe, dass die an sie bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsgewalt ausgeschieden sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1999, 93/13/0200). Als Empfänger kann aber anstelle einer im Ausland ansässigen "Briefkastengesellschaft" die hinter ihr stehende Person angesehen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Juli 1995, 91/13/0154, 0186).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde den begehrten Betriebsausgabenabzug im Wesentlichen mit der Begründung versagt, die Beschwerdeführerin habe erklärt, die hinter der liechtensteinischen Briefkastenfirma ID stehenden Personen nicht zu kennen. Die Beschwerdeführerin hat dem bereits im Verwaltungsverfahren entgegengehalten, dass die liechtensteinische Anstalt quasi als Durchleitungsstelle für die den deutschen Zahnärzten zu gewährenden Umsatzboni gedient habe. Als tatsächliche Empfänger der Zahlungen an die ID seien daher

- jedenfalls teilweise - namentlich genannte deutsche Zahnärzte anzusehen. Dr. N. habe den Erhalt von Geldern der Beschwerdeführerin im Wege der ID bestätigt. Für den Zahlungsfluss an Dr. S. gelte nichts anderes. Dr. S. habe das Zustandekommen weiterer Aufträge davon abhängig gemacht, dass Provisionen an die ID gezahlt werden und in weiterer Folge vor Zeugen erklärt, im Wege der ID bereits ca. 1,1 Mio. an Provisionen erhalten zu haben.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die Beweiswürdigung ist insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (vgl. Ritz, BAO-Kommentar2, § 167 Tz 10).

Die belangte Behörde hat es für glaubwürdig erachtet, dass Dr. N. und - dies ist für den Beschwerdefall relevant - Dr. S. "gewisse" Umsatzvergütungen aus den von der Beschwerdeführerin an die ID geleisteten Zahlungen erhalten haben. Dies gelte allerdings nur für jene Beträge, die von Dr. S. aus "verfahrensökonomischen Gründen" anerkannt worden seien. Im Übrigen wäre die Beschwerdeführerin "angesichts der vorliegenden Verhältnisse auf Grund der erhöhten Mitwirkungspflicht" verhalten gewesen, schon von vornherein für eine entsprechende Beweismittelsicherung Sorge zu tragen. Das Finanzamt habe alles in seinem Bereich Mögliche unternommen. Es sei nicht zu erwarten, dass Dr. S. entgegen seinen Angaben vor den deutschen Behörden (von der belangten Behörde befragt) den Erhalt von rund S 1,1 Mio. bestätigen werde. Auch die Aussage des Zeugen Dr. K., wonach Dr. S. ihm gegenüber erklärt habe, den strittigen Betrag im Wege der ID erhalten zu haben, stelle keinen geeigneten Nachweis dar. Dr. S. habe nämlich auch mit anderen Labors in anderen Ländern zusammengearbeitet, sodass es angesichts der "Unkenntnis" der hinter der ID stehenden Personen offen bleibe, von welchen Labors die ID "gespeist" worden sei. Zudem sei es auch in den Vorjahren zu Differenzen zwischen jenen Beträgen gekommen, die die Beschwerdeführerin als Betriebsausgabe abgesetzt und jenen, die Dr. S. als Einnahme versteuert habe.

Die Beschwerdeführerin rügt in diesem Zusammenhang, dass im angefochtenen Bescheid eine "unzulässige Bewertung" der Zeugenaussage des Dr. K. vorgenommen werde.

Die belangte Behörde hat die Aussage des Zeugen Dr. K. nicht als unglaubwürdig eingestuft, sie aber als wenig sachdienlich angesehen, weil es möglich sei, dass Dr. S. auch von anderen Labors im Wege der ID Umsatzvergütungen erhalten habe und sich die von Dr. K gemachte Aussage auf derartige Geldflüsse beziehen könne. Mit dieser Würdigung der Zeugenaussage setzt sich die belangte Behörde allerdings in Widerspruch zu den protokollierten Angaben des Zeugen. Danach hat Dr. K. in der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich erklärt, dass sich der Betrag von S 1,1 Mio. - zwischen dem Gesellschafter W. und Dr. S. insoweit unstrittig - auf die wechselseitigen Geschäftsbeziehungen bezogen habe, während ein weiterer Zufluss an Dr. S. in Höhe von S 200.000,-- in der Zuordnung strittig geblieben sei. Es kann daher nicht als schlüssig angesehen werden, wenn die belangte Behörde aus dem Umstand, dass die hinter der ID stehenden Personen unbekannt geblieben seien, folgert, der von Dr. K. genannte Betrag könne Dr. S im Wege der ID auch von anderen Labors zugewendet worden sein.

Der belangten Behörde ist einzuräumen, dass die Beschwerdeführerin durch die "Umleitung der Provisionen" über eine liechtensteinische Anstalt ein Verhalten gesetzt hat, das es rechtfertigt, an ihren Angaben Zweifel zu hegen. Dies umso mehr als die Beschwerdeführerin auch keinen plausiblen Grund dafür genannt hat, weshalb sich die Umsatzvergütung an Dr. S. gegenüber den Vorjahren von 10 auf 20 % verdoppelt haben sollte. Diesen Zweifeln nachzugehen hat die belangte Behörde jedoch unterlassen. Es trifft nämlich nicht zu, dass weitere Ermittlungen im gegenständlichen Beschwerdefall den Abgabenbehörden nicht zuzumuten waren. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin wurden die deutschen Finanzbehörden im Jahre 1990 von ihrem von der Verschwiegenheitspflicht entbundenen Steuerberater Dr. K. von all jenen Vorgängen in Kenntnis gesetzt, die die Beschwerdeführerin auch gegenständlich vorgebracht hat; insbesondere vom Inhalt der am 15. Mai 1987 in der Kanzlei des Dr. K. stattgefundenen Besprechung, zu der von Dr. S. auch zwei weitere Personen beigezogen worden waren. Ob diese Angaben Gegenstand von Ermittlungen der deutschen Abgabenbehörden waren und welche Erkenntnisse dabei zu Tage getreten sind, hat die belangte Behörde ebenso wenig erfragt wie das zuständige Finanzamt, das sich im Rechtshilfewege im Wesentlichen auf die Fragestellung beschränkt hat, welche Beträge in Deutschland der Besteuerung unterworfen worden seien.

Aus der Bestimmung des § 162 BAO ist nicht abzuleiten, dass nur jene Beträge, die beim bekannt gegebenen

Empfänger einer Besteuerung zugeführt wurden, als Betriebsausgaben anzuerkennen sind. Die belangte Behörde durfte sich daher im Rechtshilfeweg nicht darauf beschränken, die in Deutschland besteuerten Beträge festzustellen und in Österreich zum Abzug zuzulassen, ohne jene Beweismittel zu kennen und einer eigenen Würdigung zu unterziehen, welche in Deutschland zur Besteuerung gerade dieses Betrages geführt haben.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. Nr. 416/1994. In dem nach dieser Verordnung pauschalierten Schriftsatzaufwand ist die Umsatzsteuer bereits enthalten. Der Ersatz von Stempelgebühren war nur für drei Beschwerdeausfertigungen und eine Ausfertigung des angefochtenen Bescheides zuzusprechen.

Wien, am 28. November 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1997140062.X00

Im RIS seit

14.03.2001

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at