jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/8/2 97/13/0196

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 02.08.2000

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §125 Abs6;
BAO §21 Abs1;
BAO §284;
BAO §303 Abs4;
BAO §307 Abs1;
BAO §93 Abs2;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §6;
EStG 1988 §9;
HGB §198 Abs1;
HGB §198 Abs8 Z1;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 97/13/0197 97/13/0198

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerden des V in W, vertreten durch Dr. Christian Hauser, Rechtsanwalt in Wien IX, Prechtlgasse 9, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, jeweils vom 13. Dezember 1996, Zlen. 1) 16-96/3179/01, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1992 sowie Gewerbesteuer 1990 (97/13/0196), 2) 16-96/3396/01, betreffend Wiederaufnahme der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerverfahren für die Jahre 1987 bis 1989 (97/13/0198) und 3) 16-96/3396/01, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1989 (97/13/0197), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 9.130,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren das Geschäft der Werbung von fördernden Mitgliedern für die X.-Organisation und ab dem Jahre 1991 zusätzlich einen EDV Hard- und Softwarehandel.

Aus der Anwerbung fördernder Mitglieder für die X.-Organisation bezog der Beschwerdeführer, wie einem in den Verwaltungsakten einliegenden Vertrag zwischen ihm und der X.-Organisation entnommen werden kann, für die Werbung von Förderern und die Verwaltung der geworbenen Förderer mit Mitteln der elektronischen Datenverarbeitung Provisionen, die im jeweils ersten Beitragsjahr des neu gewonnenen Förderers 66,66 % der vom Förderer an die X.-Organisation eingezahlten Beträge ausmachten und pro weiterem Beitragsjahr des Förderers in stufenweise reduzierter Höhe anfielen. Zur Durchführung dieser Anwerbung fördernder Mitglieder für die X.-Organisation bediente sich der Beschwerdeführer zahlreicher auf Werkvertragsbasis honorierter Vermittler, denen nach der Gestaltung des in den Verwaltungsakten einliegenden Typenvertrages und einiger Einzelverträge eine Provision zustand, die sich auf der Basis der "Werbeeinheit" berechnete und einen Leistungszuschlag enthielt. Die Provisionsabrechnung sollte monatlich erfolgen, wobei nach dem Inhalt des Werkvertrages mit der monatlichen Auszahlung der abgerechneten Provisionsansprüche sämtliche Provisionsansprüche des Vermittlers aus der der Provisionsabrechnung zugrundeliegenden Leistung abgegolten sein sollten. Bei Widerruf der Erklärung zur Beitragszahlung durch das geworbene Mitglied (Stornierung) sollte das hiefür gezahlte Honorar an den Vermittler allerdings zurückverrechnet werden, wobei der Werkvertrag vorsah, dass sich der Beschwerdeführer dem jeweiligen Vermittler gegenüber zur Sicherstellung seiner eventuellen Forderungen eine Stornorücklage zurückbehalten und sich dazu verpflichten sollte, diese Stornorücklage 28 Monate (nach einem späteren Vertragsmuster 30 Monate) nach ihrer Bildung mit eventuellen Stornoforderungen abzurechnen und den Saldo dem Vermittler auszuzahlen; die Rücklage sollte nach dem Inhalt des Werkvertrages zinsbringend zu Gunsten des Vermittlers angelegt werden.

Im Bericht über eine die Jahre 1987 bis 1989 umfassende abgabenbehördliche Prüfung wurden vom Prüfer Aufzeichnungsmängel in Form von Kassenfehlbeträgen, zeitfolgeunrichtigen Eintragungen, Belegmängeln und Saldodiskrepanzen festgestellt. Da die im § 125 BAO angeführten Buchführungsgrenzen im Kalenderjahr 1985 um mehr als 15 % erstmalig überschritten worden seien und der Abgabenbescheid für das Kalenderjahr 1985 im Jahre 1986 zugestellt und rechtskräftig geworden sei, sei der Beschwerdeführer ab dem 1. Jänner 1987 zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 verpflichtet gewesen, weshalb die von ihm weiterhin gewählte Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 nicht mehr zulässig gewesen sei. Im Hinblick auf die dargestellten Kassenmängel sei die Gewinnermittlung nach § 184 BAO durch Schätzung vorzunehmen gewesen, wobei von den im Rahmen der Betriebseinnahmen - und Betriebsausgabenrechnung ersichtlichen Aufwänden und Erträgen ausgegangen worden sei. Trotz Ableitung des Gewinns aus dem vorhandenen Zahlenmaterial habe es sich um eine globale Schätzung gehandelt, weshalb die im Verfahrensverlauf beantragte Dotierung einer Investitionsrücklage für die Jahre 1987 bis 1989 nicht zulässig gewesen sei. Dem im Prüfungsverfahren gestellten Antrag, die bisher nicht geltend gemachten, in den Provisionsabrechnungen 1989 ausgewiesenen (auf nicht ausbezahlte Stornorücklagen entfallenden) Vorsteuern zusätzlich zu berücksichtigen, sei entsprochen worden. Für bestimmte, von Nichtunternehmern erbrachte Fremdleistungen und Provisionen sei die in Abzug gebrachte Vorsteuer nicht anzuerkennen gewesen; zu weiteren Vorsteuerkürzungen gelangte der Prüfer in einem Fall zufolge des Fehlens einer Rechnung und in anderen Fällen aus dem Grunde des Vorliegens von der Lebensführung zuzuordnenden Ausgaben.

Nach dem Ergehen den Prüfungsfeststellungen folgender Abgabenbescheide machte der Beschwerdeführer in einer u.a. gegen die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1987 und 1989 erhobenen Berufung geltend, dass seiner von der Abgabenbehörde für das Jahr 1987 angenommenen Buchführungspflicht der Umstand entgegenstehe, dass der Abgabenbescheid für das Kalenderjahr 1985 die Buchführungspflicht mangels Hinweises im Sinne des § 125 Abs. 6 BAO nicht habe auslösen können. Es habe die Gewinnermittlung daher weiterhin nach§ 4 Abs. 3 EStG 1972 durchgeführt werden dürfen, in welchem Zusammenhang die Feststellungen über Aufzeichnungsmängel jeglicher Grundlage entbehrten. Hilfsweise wurde das Unterlassen der Dotierung einer Investitionsrücklage bekämpft; es habe sich nicht um eine globale Schätzung gehandelt, weil die Gewinnermittlung auf der Grundlage des zur Verfügung gestellten Zahlenmaterials erfolgt sei.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 28. Juli 1993 wurde der Berufung des Beschwerdeführers gegen die Abgabenbescheide für die Jahre 1987 und 1988 ein Erfolg ebenso versagt wie der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1989, während der Einkommen- und der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1989 abgeändert wurden. Das Entstehen der Buchführungspflicht schon für das Jahr 1987 habe der Prüfer zutreffend erkannt, wird in der genannten Berufungsentscheidung ausgeführt, weil das Fehlen des im § 125 Abs. 6 BAO angeführten Hinweises am Eintritt der Buchführungspflicht nichts ändern könne. Es sei allerdings am 28. November 1988 der Einkommensteuerbescheid 1987 ergangen und noch in diesem Jahr zugestellt worden, womit die Buchführungspflicht mit Ablauf des Jahres 1988 wieder erloschen sei, sodass der Beschwerdeführer berechtigt gewesen sei, den Gewinn für das Jahr 1989 nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln. Der Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid 1989 sei daher in diesem Punkt abzuändern gewesen. Ein Investitionsfreibetrag nach § 9 Abs. 1 EStG 1972 habe für die Jahre 1987 und 1988 nicht gebildet werden können, weil der in diesen Jahren zur Buchführung verpflichtete Beschwerdeführer Bücher nicht geführt habe. Eine steuerfreie Rücklage nach § 9 Abs. 1 EStG 1988 für das Jahr 1989 habe angesichts des laufenden Verlustes für das Jahr 1989 nicht gebildet werden können. Den Umsatz habe der Beschwerdeführer in allen Streitjahren nach vereinbarten Entgelten ermittelt, weshalb das Finanzamt die offenen Forderungen, soweit sie auf bereits erbrachte Leistungen entfallen seien, richtigerweise im Umsatz berücksichtigt habe. Es habe das Finanzamt für die Streitjahre die Umsätze damit richtig ermittelt, wogegen der Beschwerdeführer auch nichts eingewendet habe.

Gegen diese Berufungsentscheidung erhob der Beschwerdeführer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, welcher das Beschwerdeverfahren mit Beschluss vom 17. September 1997, 93/13/0212, nach § 33 Abs. 1 VwGG eingestellt hat, weil im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens (wegen mittlerweile verfügter Wiederaufnahme der Besteuerungsverfahren durch den hier zu 97/13/0198 angefochtenen Bescheid) Klaglosstellung des Beschwerdeführers eingetreten war.

Der mit der Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung des Zeitraumes 1987 bis 1989 betraute Prüfer hatte in einem Aktenvermerk vom 28. Jänner 1991 Folgendes festgehalten:

Der Beschwerdeführer werbe Mitglieder für die X.-Organisation in den Bundesländern Wien, Niederösterreich und Oberösterreich und führe auch die Verrechnung der Mitgliedsbeiträge mittels EDV durch. Die Werbung der Mitglieder erfolge durch eine Vielzahl von Werbern (meist Studenten) gegen Bezahlung einer durch Werkvertrag vereinbarten Provision. Es würden den Werbern auch die im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuge gegen Bezahlung der Treibstoffkosten zur Verfügung gestellt. Zur Deckung etwaiger Stornierungen der Mitgliedschaft durch die Mitglieder würden von den Provisionsansprüchen der Werber bis 20 % als Stornorücklagen zurückgehalten. Diese würden 28 Monate nach der Bildung (vertraglich vereinbart) wieder aufgelöst und angeblich mit dem Werber verrechnet. Bis Prüfungsende seien laut Beschwerdeführer noch keine Aus- oder Nachzahlungen mit den Werbern verrechnet worden. Auf die umsatzsteuerliche und erfolgswirksame Auflösung der in der Bilanz aufscheinenden Stornorücklagen für 1987 (S 105.267,91), 1988 (S 427.796,76) und 1989 (S 743.798,94), jeweils inklusive Umsatzsteuer, wäre daher besonders zu achten.

In der Folge wurde über die Jahre 1990 bis 1992 eine neuerliche abgabenbehördliche Prüfung der Tätigkeit des Beschwerdeführers vorgenommen. In dem darüber erstatteten Bericht vom 28. November 1994 ist Folgendes zu lesen:

Die Provisionen an die Spendenwerber würden vom geprüften Unternehmen zunächst jeweils vermindert um einen Abschlagsbetrag für mögliche Stornierungen seitens der Spender innerhalb von 24 Monaten ausbezahlt. Nach Ablauf dieses Beobachtungszeitraumes entstehe der Anspruch der Werber auf die noch nicht ausbezahlten Differenzbeträge innerhalb weiterer sechs Monate. Im Zuge der Vorbetriebsprüfung sei für die noch nicht ausbezahlten Beträge der Vorsteuerabzug wegen Vorliegens vereinbarter Entgelte für das Jahr 1989 in Höhe von S 123.966,49 gewährt worden. Im Zuge der laufenden Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die genannten Beträge auch nach Ablauf der 30-monatigen Frist nicht an die Werber zur Auszahlung gelangt seien. Die damit verbundene nachträgliche Änderung der Entgelte sei gemäß § 16 UStG 1972 durch Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges im Jahr 1992 zu korrigieren gewesen. Für das Jahr 1992 habe der Beschwerdeführer Aufwendungen in Höhe von S 450.000,-- (ohne Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzuges) unter dem Titel "Marktforschung" geltend gemacht. Nach Anfrage des Prüfungsorganes seien zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung umfangreiche Unterlagen vorgelegt worden, aus denen jedoch kein konkreter Zusammenhang zwischen Leistungsinhalt und verbuchtem Aufwand habe erkannt

werden können. Das Ergebnis der "Marktforschung" habe in Aussagen des Gehalts bestanden, dass Fernsehwerbung effektiver, aber auch sehr teuer sei, dass die Preise für Büroräume in guter Lage hoch seien und dass das Programm ein sehr umfassendes und sehr komplex aufgebautes sei, weshalb die Übersetzung auch mit gelernten Übersetzern gemacht werden müsse. Es weise vor allem aber auch die Verbuchung des Aufwandes im Rechnungswesen des geprüften Unternehmens mit hoher Wahrscheinlichkeit auf eine nicht betriebliche Veranlassung hin. Es sei die Barbehebung des Betrages von S 450.000,-- vom Bankkonto des geprüften Unternehmens nämlich zunächst als Entnahme gebucht und erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 1992 auf das Aufwandskonto umgebucht worden. Als Leistungserbringer und Empfänger des Betrages scheine eine Gesellschaft auf, welche ihren Sitz an derselben Adresse wie das geprüfte Unternehmen habe. Da der Beschwerdeführer nahezu sämtliche Zahlungen unbar abwickle, erscheine die Barbehebung und Barzahlung an ein in denselben Räumlichkeiten befindliches Unternehmen mehr als unüblich. Auf eine bereits durch das Veranlagungsreferat gestellte Anfrage im Zusammenhang mit dem genannten Aufwand habe der Beschwerdeführer lediglich einen handschriftlichen, in serbokroatischer Sprache abgefassten Beleg vorgelegt, der im Sinne des § 11 UStG 1972 keine ordnungsgemäße Rechnung zwischen zwei inländischen Unternehmen darstelle. Dieser Beleg sei zudem mit 15. Oktober 1992 datiert gewesen. Erst auf Verlangen des Prüfungsorganes hin sei ein zweiter Beleg vorgelegt worden, der den Vorschriften des § 11 UStG 1972 entsprochen habe, aber mit 25. September 1992 datiert gewesen sei. Der geltend gemachte Aufwand sei nicht anzuerkennen gewesen, wobei die Gewinnkorrektur durch seine Ausbuchung über das Kapitalkonto erfolgt sei.

Mit Datum vom 18. Jänner 1995 ergingen in der Folge für die Jahre 1990 bis 1992 Abgabenbescheide, gegen welche vom Beschwerdeführer berufen wurde.

Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 27. Juni 1996 auf, bekannt zu geben, in welchem Ausmaß seit dem Jahr 1986 zusätzlich zu den vorerst ausbezahlten Provisionen an fremde Vertreter Nachzahlungen geleistet worden seien, wobei die Nachzahlungen den einzelnen Jahren zuzuordnen und zahlenmäßig genau darzustellen seien. Die von den fremden Vertretern für die Streitjahre ausgestellten Rechnungen seien vorzulegen und die Höhe der in den einzelnen Streitjahren für die fremden Vertreter geltend gemachten Vorsteuern, gesondert für jedes einzelne Jahr bekannt zu geben. Der für den Beschwerdeführer erstellte Marktforschungsbericht wolle in deutscher Sprache vorgelegt und dazu angegeben werden, welche Leistungen für den Beschwerdeführer im Rahmen der Marktforschung erbracht worden seien. Falls die Unterlagen über die dem Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang erbrachten Leistungen nicht in deutscher Sprache abgefasst sein sollten, sei eine beglaubigte Übersetzung beizubringen; aus den bisherigen Ausführungen seien die erbrachten Leistungen nicht zu entnehmen. Für zusätzlich geltend gemachte Vorsteuern seien Rechnungen vorzulegen. Die Fremdüblichkeit des vom Beschwerdeführer mit der am Sitz seines Unternehmens ebenfalls ansässigen Gesellschaft, an welcher der Beschwerdeführer laut Firmenbuchauszug zu 50 % beteiligt sei, geschlossenen Vertrages möge nachgewiesen werden. Die Fremdüblichkeit des gezahlten Honorars sei an Hand des abgeschlossenen Vertrages und auf Grund der erbrachten Leistungen darzustellen. Die bloße Darstellung, welche Maßnahmen in der Folge gesetzt worden seien, reiche nicht dazu aus, weil daraus nicht entnommen werden könne, ob diese Maßnahmen auf Grund der Marktforschung oder auf Grund eigener Überlegungen getätigt worden seien.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers auf die Bestimmungen der §§ 11, 12 und 16 UStG 1972 hingewiesen und behauptet, dass alle Werberabrechnungen den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes entsprächen, wie auch die zugrundeliegenden Leistungen ausgeführt worden seien. Sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges lägen deshalb vor, wobei sich die Höhe des Vorsteuerabzuges aus den in den Streitjahren geltend gemachten Aufwendungen ergebe. Sollte die Vorlage der Werberabrechnungen tatsächlich für erforderlich angesehen werden, werde um Mitteilung gebeten, weil dieses Material sehr umfangreich sei und sicherheitshalber nicht mit der Post geschickt werden solle. Der gewünschte Marktforschungsbericht werde beigelegt, die Übersetzung sei von Frau Mag. F. durchgeführt worden, welche Dolmetscherin sei. Aus Kostengründen möge von einer beglaubigten Übersetzung Abstand genommen werden. Dass der Beschwerdeführer an der im Vorhalt genannten Gesellschaft in den Streitjahren beteiligt gewesen sei, treffe zu, es sei die Beteiligung jedoch erst am 17. November 1992 eingegangen worden, während Auftragsvergabe, Rechnungslegung und Zahlung aber vor diesem Zeitpunkt erfolgt seien, sodass das Rechtsgeschäft zwischen Fremden abgeschlossen worden sei und sich die Frage nach der Fremdüblichkeit gar nicht stelle. Das bezahlte Honorar liege durchaus im Rahmen von Marktforschungsaufträgen.

Mit Schreiben vom 20. November 1996 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer, entweder alle Rechnungen betreffend Provisionen an fremde Vertreter für die Jahre 1986 bis 1992 oder jeweils eine Rechnung aus jedem dieser Jahre mit der schriftlichen Bestätigung vorzulegen, dass alle anderen derartigen Rechnungen gleichartig aussähen. Es werde außerdem davon ausgegangen, dass für diese Jahre keine Rückzahlungen erfolgt seien.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 1996 wurden vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers für die Jahre 1986 bis 1992 jeweils eine als "Provisionsgutschrift" (1990 bis 1992) und "Provisionsabrechnung" (1986 bis 1989) überschriebene Urkunde sowie ein Schreiben des Beschwerdeführers vom 2. Dezember 1996 vorgelegt, mit welchem dieser bestätigte, dass die Form und der Inhalt der Provisionsabrechnungen gegenüber den Spendenwerbern über die Jahre 1986 bis 1992 gleich gestaltet gewesen sei. Adressaten und Summen seien different gewesen.

Mit dem in der nunmehr zu 97/13/0196 protokollierten Beschwerde angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde die erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1991 und 1992 ersatzlos auf und änderte die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1992 sowie den Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1990 ab.

In der Begründung dieses angefochtenen Bescheides wird zunächst das Ergebnis des Prüfungsberichtes vom 28. November 1994 wiedergegebenen und auf die im Ergebnis dieser Prüfung ergangenen Sachbescheide hingewiesen, gegen welche der Beschwerdeführer eine Berufung mit folgendem Vorbringen erstattet habe:

Bezüglich des für Marktforschung aufgewendeten Betrages habe die Bankbewegung mangels Erreichbarkeit des Beschwerdeführers der laufenden Buchhaltung nicht zugeordnet werden können und sei deshalb auf dem Privatkonto gebucht worden. Im Zuge der Bilanzierungsarbeiten habe der Beschwerdeführer mitgeteilt, dass es sich um einen betrieblich veranlassten Aufwand gehandelt habe, für den er nur einen Ersatzbeleg zur Verfügung stellen könne, weil die ursprüngliche Rechnung verloren gegangen sei. Daraus erkläre sich die Beantwortung des diesbezüglichen Fragenvorhaltes und das Unterbleiben einer Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges für diesen Betrag. Auch die weitere Vorlage des Ersatzbeleges sei durch eine nicht informierte Kanzleimitarbeiterin erfolgt, weshalb erst der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers eine Rechnung habe vorlegen können, die den Vorschriften des § 11 UStG 1972 entspreche. Schon damals habe der steuerliche Vertreter erklärt, auch die Abschlüsse des Geschäftspartners des Beschwerdeführers in dieser Sache zu erstellen und in den Unterlagen dieses Unternehmens den Durchschlag der Rechnung gefunden zu haben. Bei der Barabhebung des Betrages habe es sich um einen Barscheck gehandelt, welcher dem Konto des Geschäftspartners gutgeschrieben worden sei. Der Geldfluss sei damit eindeutig nachgewiesen; es stelle auch die Verwendung von Schecks keinen ungewöhnlichen Vorgang dar, weil beispielsweise fast alle Werber mittels Scheck bezahlt würden. Der Geschäftspartner des Beschwerdeführers in dieser Angelegenheit habe im Jahr 1992 nicht dieselbe Adresse gehabt. Wenn dem Prüfer das Ergebnis der Marktforschung nicht aussagekräftig erscheine, könne dies nichts daran ändern, dass die Marktforschung durchgeführt worden sei und das Unternehmen des Beschwerdeführers begonnen habe, die Ergebnisse der Marktforschung in die Tat umzusetzen. Es habe der Beschwerdeführer die Y.-Software in Lizenz erworben, wobei es sich um eine kaufmännische Komplettlösung handle, die mittlerweile übersetzt und adaptiert worden sei. Der Beschwerdeführer sei mehrmals auf Messen in Kroatien gewesen, in einem Großkaufhaus sei ein Pilotprojekt installiert, mit vielen weiteren Interessenten fänden Kaufverhandlungen statt. Es werde deshalb um Anerkennung der Betriebsausgabe in der Höhe von S 374.000,-- sowie der darauf entfallenden Vorsteuer in der Höhe von S 75.000,-- ersucht. Des Weiteren sei vom Beschwerdeführer die Anerkennung von Vorsteuerbeträgen für die Jahre 1990 bis 1992 im bislang noch nicht begehrten Umfang beantragt worden. Zur Frage der Vorsteuerbeträge für Stornorücklagen des Jahres 1989 sei zu sagen, dass die Stornorücklagen teilweise ausbezahlt worden seien, in welchem Umfang eine Vorsteuerkürzung schon deswegen ausscheide. Darüber hinaus sei jedoch eine Rückverrechnung der Vorsteuern überhaupt frühestens zum Zeitpunkt der Verjährung der Forderung möglich, was bedeute, dass eine Auflösung erst nach weiteren drei Jahren oder bei Klagseinbringung oder Verjährungseinwand durchzuführen sei. Da die vom Beschwerdeführer einbehaltenen Stornorücklagen auch ertragsteuerlich nicht berücksichtigt worden seien, werde diesbezüglich eine Erhöhung des Werberaufwandes gegen Verbindlichkeiten beantragt.

Der Prüfer sei diesem Berufungsvorbringen entgegengetreten. Im Rahmen einer Wiederholung der Sachverhaltsdarstellung habe der Prüfer ausgeführt, dass zur Mitgliederanwerbung vom Beschwerdeführer vorwiegend Studenten im Werkvertrag beschäftigt würden, welche für diese Tätigkeit eine Provision erhielten, die sich nach der Anzahlung der angeworbenen Mitglieder und der Dauer der Spendenzahlungen richte (mindestens zwei

Jahre). Laut § 5 des Mustervertrages mit den Vermittlern behalte sich der Beschwerdeführer als Sicherstellung seiner eventuellen Rückforderung gegenüber den Werbern eine "Stornorücklage" ein. Der Beschwerdeführer habe nämlich bei der Betriebsbesichtigung erklärt, bei Unterschreitung eines zweijährigen Mindestzahlungszeitraumes der angeworbenen Mitglieder seine eigenen Provisionen teilweise zurückzahlen zu müssen, wenngleich in seinem Vertrag mit der X.-Organisation eine derartige Klausel nicht enthalten sei. Gegenüber den Studenten verpflichte sich der Beschwerdeführer nun, die einbehaltene Stornorücklage 30 Monate nach ihrer Bildung mit eventuellen Stornos abzurechnen und den verbleibenden Saldo den Werbern auszuzahlen. Demgegenüber seien aber gemäß § 3 Punkt 5 des Mustervertrages gegenüber den Vermittlern mit der monatlichen Auszahlung der abgerechneten Provisionsansprüche sämtliche Forderungen der Werber aus der Provisionsabrechnung abgegolten. Nach Ansicht des Prüfers seien mit der Auszahlung der Provisionen tatsächlich sämtliche Ansprüche der Provisionsempfänger erloschen. Zur Frage des für Marktforschung aufgewendeten Betrages von S 450.000,-- im Jahre 1992 habe der Prüfer die Auffassung vertreten, dass auch nach Durchsicht der im Berufungsverfahren nachgereichten Unterlagen jegliche betriebliche Veranlassung zur Anerkennung von Betriebsausgaben und der nachträglich beantragten Vorsteuern fehle, woran auch der Umstand nichts ändern könne, dass der Geldfluss nachgewiesen und der Ertrag beim leistenden Unternehmen verbucht worden sei. Zur Vorsteuerkorrektur wegen nachträglicher Entgeltsminderung sei daran zu erinnern, dass der Beschwerdeführer für das Jahr 1989 den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt habe, während durch die Vorbetriebsprüfung der Gewinn für dieses Jahr nach § 4 Abs. 1 leg. cit. ermittelt worden sei. Im Zuge dessen sei die Anerkennung der einbehaltenen Beträge als Stornorücklage erfolgt und seien daraufhin vom Beschwerdeführer auch Vorsteuerbeträge in Höhe von S 123.966,49 beantragt worden, die unter der Bedingung anerkannt worden seien, dass die einbehaltenen Beträge innerhalb eines Zeitraumes von 30 Monaten ab Bildung der Stornorücklagen zurückbezahlt würden. Am 28. Juli 1993 sei die Berufungsentscheidung ergangen, aus welcher hervorgehe, dass für das Jahr 1989 die Gewinnermittlung doch nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 habe vorgenommen werden können. Im Rahmen mehrerer Gespräche während der laufenden Betriebsprüfung sei immer wieder zum Ausdruck gekommen, dass es tatsächlich zu keinen Auszahlungen der einbehaltenen Beträge gekommen sei. Es werde in Anlehnung an den vertraglich festgelegten Zeitraum von 30 Monaten vom Prüfer die Ansicht vertreten, dass die Entgeltsminderung endgültig eingetreten und die Vorsteuer in der im Bericht dargestellten Weise zu korrigieren sei. Wenn der Beschwerdeführer nunmehr abweichend von seinen Äußerungen im laufenden Betriebsprüfungsverfahren analog zur Vorgangsweise der Vorbetriebsprüfung die zusätzliche Anerkennung von Vorsteuerbeträgen für abgerechnete, aber nicht ausbezahlte Provisionsaufwendungen begehre, dann sei diesem Begehren nach Auffassung des Prüfers nicht stattzugeben, weil im Gegensatz zur Situation der Vorbetriebsprüfung auf Grund der nunmehr mehrjährigen Erfahrungswerte davon auszugehen sei, dass tatsächlich nur die verminderten Beträge zur Auszahlung gelangt seien und die "Stornorücklagen", wie auch der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers gegenüber dem Prüfer mehrmals betont habe, "nie gelebt worden seien". Es beantrage der Beschwerdeführer nunmehr auch die aufwandswirksame Anerkennung des Stornorückbehaltes. Abgesehen davon, dass es sich bestenfalls um Verbindlichkeiten oder Rückstellungen handeln könne, stelle dieses Begehren des Beschwerdeführers einen Antrag auf Bilanzänderung dar, der deswegen abzuweisen wäre, weil die Beträge schon bei Erstellung der Steuererklärungen hätten berücksichtigt werden können und zudem für eine derartige Position die wirtschaftliche und rechtliche Begründung fehle.

Der Beschwerdeführer sei, wie in der Begründung dieses angefochtenen Bescheides weiter ausgeführt wird, dieser Stellungnahme des Prüfers mit einer Gegenäußerung entgegengetreten, in welcher zur Frage des aufgewendeten Betrages für Marktforschung darauf hingewiesen worden sei, dass ein vorsichtiger Kaufmann sein Unternehmensrisiko abschätzen können müsse, um eine Situation noch dazu im Ausland zu überprüfen. Als ergänzende Unterlage werde ein Angebot an ein Kaufhaus in K. und dessen Annahme vorgelegt, womit als bewiesen erachtet werden könne, dass die in die Marktforschung investierten Beträge auch zu unternehmerischem Erfolg geführt hätten. Zur Vorsteuerkorrektur wegen nachträglicher Entgeltsminderung sei auszuführen, dass sich für die vom Prüfer behauptete Bedingung, nach welcher die Anerkennung der Vorsteuer in Höhe von S 123.966,49 nur unter der Voraussetzung erfolgt sei, dass die einbehaltenen Beträge innerhalb des Zeitraumes von 30 Monaten ab Bildung zurückgezahlt würden, im Prüfungsbericht vom 28. Jänner 1991 keine Feststellung finde. Interne Notizen in Arbeitsbögen könnten keine Rechtswirkung entfalten; derlei sei auch nie besprochen worden. Dass in Gesprächen mit dem Prüfer gesagt worden sei, es käme nie zur Auszahlung von Stornorücklagen, werde bestritten. Tatsächlich komme es immer wieder zu solchen Fällen. Es werde ein Gerichtsurteil aus dem Jahre 1993 vorgelegt, welches dies bestätige. Eine

Vorsteuerkorrektur sei erst im Zeitpunkt der Verjährung durchzuführen. Von Bedeutung sei in diesem Fall auch der Grundsatz von Treu und Glauben, weil sowohl die Vorbetriebsprüfung als auch die belangte Behörde die betroffene Vorgangsweise anerkannt und bestätigt hätten, wobei sie in Kenntnis aller maßgeblichen Umstände gewesen seien. Dass erst nun mehrjährige Erfahrungswerte vorlägen, sei nicht richtig, wenn man bedenke, dass das Unternehmen 1983 eröffnet und mit der vorangegangenen Betriebsprüfung der Zeitraum 1987 bis 1989 überprüft worden sei. Da die Stornorücklage ein Vertragsbestandteil des Beschwerdeführers mit den Werbern sei, spiele in diesem Zusammenhang sein Vertrag mit der X.-Organisation keine Rolle. Die Auslegung des Mustervertrages des Beschwerdeführers mit den Werbern durch den Prüfer sei falsch, was sich aus dem beiliegenden Gerichtsurteil ergebe. Angeschlossen habe der Beschwerdeführer dieser Gegenäußerung eine Ausfertigung eines vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien abgeschlossenen Vergleiches vom 28. Juni 1993 sowie ein vom Beschwerdeführer erstelltes Anbot vom 28. Dezember 1994 und ein vermutlich in kroatischer Sprache gehaltener Text vom 2. März 1995.

Im Anschluss daran wird im angefochtenen Bescheid der von der belangten Behörde am 27. Juni 1996 ergangene Vorhalt sowie dessen Beantwortung durch den Beschwerdeführer wiedergegeben und ausgeführt, dass mit dieser Beantwortung auch ein Konvolut vorgelegt worden sei, welches einen Teil enthalte, der mit "Marktforschung, Marktstudie, Marktanalyse, Markteinstieg für betriebswirtschaftliche Software in Kroatien, Slowenien", in deutscher Sprache enthalte, welcher Text offensichtlich unvollständig sei, ohne dass klar sei, ob es sich bei dem deutschen Text um eine Übersetzung handle oder nicht. Wer den Text verfasst habe, sei nicht zu erkennen, wobei dem deutschen Text Ablichtungen von Visitenkarten und ein nicht in deutscher Sprache abgefasster Text beigelegt gewesen sei. Das der Betriebsprüfung vorgelegte, in deutscher Sprache verfasste Gutachten (oder dessen Übersetzung) stimme jedenfalls mit dem nunmehr in deutscher Sprache vorgelegten Text nicht überein. Über Aufforderung seien schließlich weitere sechs Blätter an Übersetzungen vorgelegt worden, von denen sich auch nicht feststellen lasse, ob es sich dabei um eine teilweise Übersetzung des ursprünglich nicht in deutscher Sprache vorgelegten Textes gehandelt habe. Über Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz habe der Beschwerdeführer schließlich auch weitere Muster von an die Werber gerichteten Provisionsgutschriften vorgelegt und bestätigt, dass alle Provisionsabrechnungen in den Streitjahren gleich gestaltet gewesen seien. Mit Schreiben vom 3. Dezember 1996 habe der Beschwerdeführer einen Meldezettel vorgelegt, aus dem hervorgehe, dass er seinen Wohnsitz im 17. Wiener Gemeindebezirk habe.

Im Erwägungsteil der Begründung des hier angefochtenen Bescheides wird nach Wiedergabe einiger Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1972 zur Frage des Aufwandes von S 450.000,-- darauf hingewiesen, dass das nicht in deutscher Sprache verfasste Dokument vom 15. Oktober 1992, für das eine Übersetzung nicht vorgelegt worden sei, trotzdem erkennen lasse, dass Name und Anschrift des Empfängers der sonstigen Leistung, der Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstrecke, das Entgelt und der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag nicht enthalten gewesen sei, weshalb dieses Schriftstück nicht als Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972 anzusehen gewesen sei. Im Zuge der Betriebsprüfung habe der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers eine Ablichtung der Honorarnote vom 25. September 1992 vorgelegt, die nach eigenen Angaben aus der Buchhaltung des leistenden Unternehmens stamme, womit nicht feststehe, dass diese Honorarnote im Jahre 1992 beim Beschwerdeführer vorhanden gewesen sei. Es fehle der Honorarnote die genaue Bezeichnung von Art und Umfang der sonstigen Leistung, der Zeitraum, über den sich die Leistung erstrecke, und es könne auch nicht festgestellt werden, ob und welche Leistungen im Inland erbracht worden seien. Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der in den Honorarnoten vom 25. September 1992 bzw. vom 15. Oktober 1992 ausgewiesenen Umsatzsteuer seien daher nicht gegeben. Zu den Provisionsabrechnungen gegenüber den Werbern sei auszuführen, dass diesen Provisionsabrechnungen die Art und der Umfang der sonstigen Leistung und der Tag der sonstigen Leistung nicht entnommen werden könne. Bei sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden, genüge die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteige. Aus der Provisionsabrechnung selbst sei dieser Zeitraum nicht zu entnehmen; aus einer Beilage, auf die allerdings in der Provisionsabrechnung nicht hingewiesen werde, könne geschlossen werden, dass der Abrechnungszeitraum einen Kalendermonat übersteige, womit die Angabe des Abrechnungszeitraumes nicht ausreichend sei. Es sei die auf Provisionen für Werber entfallende Umsatzsteuer damit zur Gänze nicht abzugsfähig, womit es sich erübrige, darauf einzugehen, inwieweit die auf zurückbehaltene Beträge entfallende Umsatzsteuer abzugsfähig wäre. In ertragsteuerlicher Hinsicht sei daran festzuhalten, dass eine Verbindlichkeit im bilanzrechtlichen Sinn erst dann vorliege, wenn sie sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach feststehe. Wie der Beschwerdeführer selbst bestätigt habe, habe er seit Beginn seiner Tätigkeit die den Werbern gut geschriebenen Provisionen nur zu einem Teil ausbezahlt und den anderen Teil als

Stornorückbehalt zurückgehalten. Sowohl von der Betriebsprüfung als auch von der belangten Behörde sei der Beschwerdeführer zur Bekanntgabe aufgefordert worden, in welchem Ausmaß er den einbehaltenen Stornorückbehalt nachgezahlt habe. In Beantwortung des Vorhaltes des Finanzamtes habe er nur einen einzigen Fall nachweisen können, in welchem er auf Grund eines gerichtlichen Vergleiches verpflichtet worden sei, einem Arbeitnehmer einen Teil des Stornorückbehaltes und der Auslobungsprämie nachzuzahlen. Der Vorhalt der belangten Behörde sei in diesem Punkt überhaupt nicht beantwortet worden. Damit stehe fest, dass der Beschwerdeführer den Stornorückbehalt für Werber im Werkvertrag nie nachbezahlt habe, weshalb nach den nunmehrigen Feststellungen die vermeintliche Verbindlichkeit nicht bestehe. Es könne hinsichtlich dieses Stornorückbehaltes auch keine Rückstellung gebildet werden, weil diese die Gewissheit voraussetze, dass ein wirtschaftlich das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft drohe. Sei doch die Bildung einer Rückstellung ein Gewinnkorrektivum, das steuerlich nur in der Höhe anzuerkennen sei, in welcher der Erfolg des betroffenen Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet werde. Wie hervorgekommen sei, habe der Beschwerdeführer seit dem Jahre 1987 für die im Werkvertrag tätigen Werber nichts nachgezahlt, womit die Wahrscheinlichkeit, die Stornorücklage den Werbern nachzahlen zu müssen, nicht gegeben sei. Es habe der Beschwerdeführer bereits bei Bilanzerstellung gewusst, dass mit einem zusätzlichen Provisionsaufwand für die Werber praktisch nicht zu rechnen sei, weshalb die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung nicht gegeben seien. Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1991 und 1992 zwei Gewerbebetriebe im Bereiche des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk unterhalten und habe im Bereich des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk gewohnt. Für die Erlassung der Einkommensteuerbescheide sei daher das letztgenannte Finanzamt zuständig gewesen. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1990 bis 1992 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für 1990 seien demnach abzuändern, die Einkommensteuerbescheide für 1991 und 1992 hingegen wegen Unzuständigkeit des Finanzamtes ersatzlos aufzuheben gewesen.

Mit dem in der nunmehr zu 97/13/0198 protokollierten Beschwerde angefochtenen Bescheid verfügte die belangte Behörde gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Wiederaufnahme der mit ihrer Berufungsentscheidung vom 28. Juli 1993 abgeschlossenen Verfahren betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1987 und 1989 mit folgender Begründung:

Nach den Feststellungen im Bericht über die für die Jahre 1987 bis 1989 stattgefundene abgabenbehördliche Prüfung sei vom Prüfer ohne weitere Untersuchung die für die selbständigen Werber in Gutschriften in Rechnung gestellte Umsatzsteuer übernommen, für 1989 diesbezüglich noch weitere Vorsteuer anerkannt und seien bei der Gewinnermittlung ohne weitere Erhebungen Rückstellungen für noch nicht ausbezahlte, aber in Rechnung gestellte Provisionen der Werber berücksichtigt worden. Im Zuge weiterer Ermittlungen nach Abschluss des Berufungsverfahrens sei hervorgekommen, dass die vollen in den Provisionsabrechnungen ausgewiesenen Provisionen tatsächlich nie ausbezahlt worden seien, weil der Beschwerdeführer trotz mehrfacher Anfrage keinen einzigen Fall habe bekannt geben können, in welchem für einen selbständigen Werber seit dem Jahre 1987 zusätzlich zu dem in der Provisionsabrechnung ausgewiesenen Auszahlungsbetrag nachträglich weitere Zahlungen geleistet worden seien. Der am 28. Juni 1993 vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien abgeschlossene Vergleich habe einen Arbeitnehmer und nicht einen selbständigen Werber betroffen. Zusätzlich habe der Beschwerdeführer über Aufforderung der belangten Behörde für die Jahre 1987 bis 1989 Muster von Provisionsgutschriften vorgelegt und gleichzeitig bestätigt, dass alle Provisionsabrechnungen für diese Jahre so gestaltet gewesen seien. Aus diesen Gutschriften gehe aber hervor, dass sie nicht alle Merkmale einer Rechnung nach § 11 UStG 1972 enthalten hätten, weil z.B. die Art und der Umfang der sonstigen Leistung und der Tag der sonstigen Leistung fehle. Damit seien Tatsachen neu hervorgekommen, deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte, wobei es im Hinblick auf die Höhe der in Rede stehenden Beträge nicht unbillig sei, die Verfahren wieder aufzunehmen, weil der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit zu geben sei. Treu und Glauben stehe der gesetzmäßigen Anwendung von Rechtsvorschriften auch dann nicht entgegen, wenn erst durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz Tatsachen neu festgestellt würden und danach eine andere rechtliche Beurteilung erfolge.

Mit dem in der nunmehr zu 97/13/0197 protokollierten Beschwerde angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1989 ab und führte hiezu in der Begründung dieses angefochtenen Bescheides im Wesentlichen Folgendes aus:

Wie aus den vom Beschwerdeführer ausgestellten Gutschriften für die Spendenwerber zu entnehmen sei, fehlten den

Provisionsabrechnungen die Art und der Umfang der sonstigen Leistung und der Tag der sonstigen Leistung; da aus einer Beilage, auf die in der Provisionsabrechnung allerdings nicht hingewiesen werde, geschlossen werden könne, dass der Abrechnungszeitraum einen Kalendermonat übersteige, sei die Angabe des Abrechnungszeitraumes nicht ausreichend erfolgt. Damit sei die auf die Provisionen für Werber entfallende Umsatzsteuer zur Gänze nicht abzugsfähig, weshalb auch die für das Jahr 1989 zusätzlich anerkannte Vorsteuer nicht zu berücksichtigen sei. Für die Jahre 1987 und 1988 sei die Buchführungspflicht des Beschwerdeführers im Grunde des § 125 Abs. 6 BAO zu bejahen, weil das Fehlen des in der genannten Gesetzesstelle vorgesehenen Hinweises im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1985 dem Eintritt der Buchführungspflicht nicht entgegenstehen könne. Für das Jahr 1989 sei allerdings die entstandene Buchführungspflicht des Beschwerdeführers wieder erloschen. Die bei der Gewinnermittlung über Antrag des Beschwerdeführers vom Prüfer berücksichtigte Passivpost aus dem Titel der Stornorücklage bestehe nicht zu Recht, weil hervorgekommen sei, dass der Beschwerdeführer den Stornorückbehalt für Werber nie nachbezahlt habe, sodass dieser Stornorückbehalt auch nicht als Schuld angesehen werden könne. Es könne dafür auch keine Rückstellung gebildet werden, weil keine Wahrscheinlichkeit bestehe, dass der Beschwerdeführer die Stornorücklage den Werbern nachzahlen müsse. Die begehrte Bildung einer Investitionsrücklage für die Jahre 1987 und 1988 hingegen sei zulässig gewesen, weil die Aufzeichnungen dieser Jahre so genau gewesen seien, dass sie den erforderlichen Überblick über die Vermögensverhältnisse geboten hätten. Für das Jahr 1989 scheide angesichts des in diesem Jahr erwirtschafteten Verlustes aus Gewerbebetrieb die Bildung eines steuerfreien Betrages nach § 9 Abs. 1 EStG 1988 aus.

Sämtliche nunmehr angefochtenen Bescheide sind mit 13. Dezember 1996 datiert und wurden auch noch an diesem Tage unter den aus dem hg. Beschluss vom 17. September 1997, 97/13/0134 bis 0136, wiedergegebenen Umständen dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers zugestellt.

Nachdem in den gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden vom Beschwerdeführer das Datum der Zustellung der angefochtenen Bescheide demgegenüber mit dem 16. Dezember 1996 (zur nunmehr zu 97/13/0198 protokollierten Beschwerde mit dem 17. Dezember 1996) genannt worden war, wovon ausgehend die Beschwerden rechtzeitig erhoben gewesen wären, leitete der Verwaltungsgerichtshof über die Beschwerden das Vorverfahren ein. Auf Grund des der Aktenlage entsprechenden Hinweises der belangten Behörde in ihren Gegenschriften auf das tatsächliche Zustelldatum der angefochtenen Bescheide vom 13. Dezember 1996 wurden die erhobenen Beschwerden mit hg. Beschluss vom 28. Mai 1997, 97/13/0016, 0017 und 0018, wegen Versäumung der Einbringungsfrist gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückgewiesen und die vorgelegten Verwaltungsakten der belangten Behörde wieder rückgemittelt.

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 17. September 1997, 97/13/0134 bis 0136, den Anträgen des Beschwerdeführers, ihm gegen die Versäumung der Frist zur Erhebung der Beschwerden die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, stattgegeben hatte, forderte der Gerichtshof die belangte Behörde unter Hinweis auf die Bestimmung § 38 Abs. 2 VwGG auf, die Akten des Verwaltungsverfahrens wieder vorzulegen. Mit Schreiben vom 16. Dezember 1997 legte die belangte Behörde Teile der Verwaltungsakten mit dem Bemerken wieder vor, dass sich die fehlenden Aktenteile beim Landesgericht für Strafsachen Wien befänden, bei welchem ein Finanzstrafverfahren anhängig sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat beschlossen, die anhängigen Beschwerden wegen ihres persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Beschlussfassung zu verbinden, und hat über die Beschwerdefälle erwogen:

Zu der zu 97/13/0196 protokollierten Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1992 sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1990:

Der Beschwerdeführer erklärt sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf Gewährung von Vorsteuerabzug, im Recht auf Durchführung einer Berufungsverhandlung und in seinem Recht verletzt, nicht entgegen dem Grundsatz von Treu und Glauben einer Besteuerung unterworfen zu werden. In Ausführung dieses so formulierten Beschwerdepunktes trägt der Beschwerdeführer vor, die belangte Behörde habe den Begriff der Stornorücklage nicht richtig verstanden. Diese sei für den Beschwerdeführer Fremdgeld, welches er von der X.-Organisation erhalte und an die Werber ausbezahle. Dass die Werber die Stornorücklage beim Beschwerdeführer deponierten, weil dies vertraglich so vorgesehen sei, ändere nichts daran, dass es sich dabei um einen Vermögenswert des Werbers und nicht des Beschwerdeführers handle. Die Stornorücklage sei auch durch die Provisionsabrechnung

umfasst und als Guthabensrechnung vom Beschwerdeführer an den Werber fakturiert. Es stehe dem Beschwerdeführer die Vorsteuer daher schon kraft Rechnungslegung zu. Dass Stornorücklagen (noch) nicht ausbezahlt worden seien, sei der belangten Behörde spätestens seit "der Niederschrift zur Betriebsprüfung vom 28. Jänner 1991" bekannt gewesen, wo der Prüfer handschriftlich festgehalten habe, dass der Vorsteuerabzug für die nicht ausbezahlten Stornorücklagen anerkannt werde. Die Behörde habe die Vorsteuer anerkannt; das Verfahren sei in diesem Sinne durch die belangte Behörde mit ihrem Bescheid vom 28. Juli 1993 rechtskräftig abgeschlossen gewesen. Die nunmehrige Änderung ihrer Rechtsansicht durch die belangte Behörde verstoße gegen Treu und Glauben. Trotz des Antrages des Beschwerdeführers auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sei diese unterblieben und er dadurch am rechtlichen Gehör gehindert gewesen. Im Rahmen einer Berufungsverhandlung hätte der Beschwerdeführer nämlich dargelegt, dass die Behörde irre, wenn sie die Stornorücklage als eine Art steuerlicher Rückstellung betrachte. Durch das Unterbleiben der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer das Missverständnis nicht aufklären können, dass es sich bei den Stornorücklagen tatsächlich um Gelder des Werbers handle, welcher im Weg eines Besitzkonstitutes die Rücklage beim Beschwerdeführer deponiert habe, und dass andererseits der Vorsteuerabzug kraft Rechnungslegung zustehe. Es habe der Beschwerdeführer durch das Unterbleiben der mündlichen Berufungsverhandlung die Behörde nicht darauf hinweisen können, dass er pro Jahr einige tausend Provisionsabrechnungen lege, die den Formvorschriften des Umsatzsteuergesetzes entsprächen und für die daher auch der Vorsteuerabzug zustehe. Stattdessen habe sich die Behörde mit der Einsicht in drei Musterrechnungen begnügt, einen unzulässigen Größenschluss von diesen Musterrechnungen auf mehrere tausende Provisionsabrechnungen gezogen und deshalb den gesamten Vorsteuerabzug für 1990 bis 1992 gestrichen. Dieser Größenschluss komme einer Schätzung gleich, die jedoch auf Grund der Möglichkeit einer exakten Überprüfung jeglicher Grundlage entbehre. Durch das Unterbleiben der Berufungsverhandlung sei dem Beschwerdeführer schließlich auch die Möglichkeit genommen worden, hinsichtlich der nicht anerkannten Betriebsausgabe der Aufwendungen für Marktforschung darzulegen, dass es sich dabei tatsächlich um ein betriebliches Erfordernis gehandelt habe.

Mit diesem Beschwerdevorbringen wird eine zur Aufhebung des hier angefochtenen Bescheides führende Rechtswidrigkeit dieses Bescheides aus nachstehenden Erwägungen jedoch nicht erfolgreich aufgezeigt:

Dass der Beschwerdeführer in seiner Berufung die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt hatte, ist eine Beschwerdebehauptung, von deren Richtigkeit der Verwaltungsgerichtshof auf Grund der Bestimmung des § 38 Abs. 2 VwGG ausgehen kann, weil sich die Berufungsschrift des Beschwerdeführers in den von der belangten Behörde vorgelegten Akten nicht findet. Dass die belangte Behörde eine mündliche Berufungsverhandlung über die Berufung des Beschwerdeführers nicht durchgeführt hat, begründet damit fraglos einen Mangel des berufungsbehördlichen Verfahrens. Ob ein solcher Verfahrensmangel zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus diesem Grunde zu führen hat, hängt allerdings davon ab, ob die Behörde bei Vermeidung dieses Mangels zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, was der Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof so weit darzustellen hat, dass ein solches Ergebnis vom Verwaltungsgerichtshof nicht ausgeschlossen werden kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 9. Juli 1997, 95/13/0044, 0045, vom 24. April 1996, 93/15/0030, vom 18. Juli 1995, 91/14/0047, und vom 20. Juni 1995, 92/13/0173).

Die Relevanz des durch das objektiv rechtswidrige Unterbleiben der beantragten mündlichen Verhandlung bewirkten Verfahrensmangels entsprechend darzustellen, wird vom Beschwerdeführer auch versucht, indem er darstellt, welches Vorbringen er in der mündlichen Berufungsverhandlung, wäre sie durchgeführt worden, erstattet hätte. Es wäre indessen das von ihm erstattete Vorbringen nicht dazu geeignet gewesen, die belangte Behörde unter dessen Berücksichtigung zu einem anderen Bescheid gelangen zu lassen:

Die belangte Behörde hat den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuerabzug für die den im Werkvertrag beschäftigten Werbern (Studenten) vom Beschwerdeführer in den Streitjahren geleisteten Provisionen insgesamt mit der Begründung versagt, dass die vom Beschwerdeführer diesen Werbern ausgestellten Gutschriften nicht jene Inhaltserfordernisse aufgewiesen hätten, die das Gesetz in der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 i.V.m. § 11 Abs. 1 und 8 leg. cit. für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug verlangt.

Dass die vom Beschwerdeführer über Aufforderung der belangten Behörde im Berufungsverfahren vorgelegten und in den dem Verwaltungsgerichtshof übermittelten Verwaltungsakten einliegenden Provisionsabrechnungen ihrer Gestaltung nach den Vorschriften des § 11 Abs. 1 und 8 UStG 1972 nicht genügten, stellt der Beschwerdeführer gar

nicht in Abrede und ist eine Beurteilung der belangten Behörde, der jedenfalls hinsichtlich des letztendlich gut geschriebenen Betrages schon im Lichte der Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z. 5 und 6 UStG 1972 (vgl. hiezu Ruppe, UStG 1994, § 11 Tz 79) ungeprüft der besonderen Voraussetzungen des § 11 Abs. 8 leg. cit. auch nicht erfolgreich entgegenzutreten wäre. Der Beschwerdeführer erblickt vielmehr in der behördlichen Annahme, alle von ihm ausgestellten Provisionsabrechnungen der Streitjahre seien gleich gestaltet gewesen, einen "unzulässigen Größenschluss", worauf er in der mündlichen Berufungsverhandlung hingewiesen hätte. Mit diesem Vorbringen scheint dem Beschwerdeführer aber entgangen zu sein, dass er selbst es war, der der belangten Behörde im Berufungsverfahren die von dieser eingeschlagene und nunmehr kritisierte Vorgangsweise nahe gelegt hatte. Mit Schreiben vom 20. November 1996 hatte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer anheim gestellt, entweder alle die Provisionen betrteffenden Rechnungen oder jeweils eine Rechnung aus jedem der Streitjahre mit der schriftlichen Bestätigung vorzulegen, dass alle anderen derartigen Rechnungen gleichartig aussähen. Entschied sich der Beschwerdeführer dafür, für jedes Jahr eine Provisionsabrechnung vorzulegen und schriftlich zu bestätigen, dass alle anderen ausgestellten Provisionsabrechnungen gleich aussähen, dann kann er sich durch den von der belangten Behörde gezogenen Schluss von der Beschaffenheit der vorgelegten Provisionsabrechnung auf die Beschaffenheit aller anderen Abrechnungen desselben Jahres verfahrensrechtlich nicht beschwert fühlen. Hätte er, wie er nunmehr vorträgt, in der mündlichen Berufungsverhandlung die kritisierte Schlussfolgerung der belangten Behörde als unzutreffend erklärt, wäre dies einem Widerruf seiner schriftlichen Bestätigung vom 2. Dezember 1996 gleich gekommen. Ein solcher Widerruf wäre dem Beschwerdeführer zwar offen gestanden, hätte die belangte Behörde aber zu einer anderen Einsicht nur dann bringen können, wenn der Beschwerdeführer dargelegt hätte, in welchen Punkten sich andere Provisionsabrechnungen des jeweiligen Jahres denn entgegen seiner eigenen schriftlichen Bekundung von den vorgelegten Abrechnungstypen unterschieden hätten. Dies hätte der Beschwerdeführer aber zur Dartuung der Relevanz des Verfahrensmangels der rechtswidrig unterbliebenen mündlichen Berufungsverhandlung auch vor dem Verwaltungsgerichtshof darstellen müssen. Von einem dahin gehenden Vorbringen sind die Beschwerdebehauptungen weit entfernt. Es behauptet der Beschwerdeführer desgleichen nicht, dass er im Falle der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung alle Provisionsabrechnungen der Streitjahre zu dieser Verhandlung mitgebracht und sie dem Berufungssenat zur Einsicht vorgelegt hätte. Das Beschwerdevorbringen zeigt damit nicht auf, dass der Beschwerdeführer mit seinem bei Durchführung der mündlichen Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen die Versagung des Vorsteuerabzuges für die Werberprovisionen in den Streitjahren hätte verhindern können.

Dass dem Beschwerdeführer die Vorsteuer auch aus der Stornorücklage "kraft Rechnungslegung nach dem formalistisch gestalteten UStG" zustehe, weil die Stornorücklage durch die Provisionsabrechnung umfasst und als Guthabensrechnung vom Beschwerdeführer an die Werber fakturiert worden sei, ist ein im Rahmen der Rechtsrüge vom Beschwerdeführer erstattetes Vorbringen, mit welchem er gerade mit dem Hinweis auf die "formalistische Gestaltung" des Umsatzsteuergesetzes außer Acht lässt, dass seine Provisionsgutschriften den Formalanforderungen des Gesetzes eben nicht standhalten konnten. Der zu diesem Ergebnis gelangenden behördlichen Beurteilung setzt der Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof in der Sache kein Argument entgegen.

Soweit der Beschwerdeführer schließlich in der mündlichen Berufungsverhandlung das von ihm gesehene Fehlverständnis der belangten Behörde von der Rechtsnatur der Stornorücklagen in der von ihm geschilderten Weise hätte beseitigen wollen, kommt dieser Frage in umsatzsteuerlicher Hinsicht, wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat, keine Bedeutung mehr zu, wenn die Provisionsgutschriften des Beschwerdeführers ihrer inhaltlichen Gestaltung wegen zur Gänze nicht geeignet sein konnten, ihm den Anspruch auf Vorsteuerabzug zu verschaffen.

Ob die ertragsteuerliche Behandlung der Stornorücklagen der Streitjahre durch Ablehnung des vom Beschwerdeführer insoweit ergänzend begehrten Ansatzes vom Beschwerdepunkt überhaupt umfasst ist, beruhe auf sich. Selbst wenn man dies nach dem Grundsatz, dass Prozesserklärungen so auszulegen sind, dass die Partei nicht um ihren Rechtsschutz gebracht wird, bejahen wollte, wäre die Ablehnung eines Ansatzes der Stornorücklagen auch in ertragsteuerlicher Hinsicht nicht zu beanstanden.

Der Beschwerdeführer konnte ungeachtet eines darauf abzielenden Vorhaltes durch die belangte Behörde im Berufungsverfahren nämlich nicht einen einzigen Fall nennen, in welchem er einen im Werkvertragsverhältnis beschäftigen Spendenwerber die von dessen Provision einbehaltene Stornorücklage je nachgezahlt hätte. Bei diesem auch in der Beschwerde nicht bestrittenen Ermittlungsergebnis konnte die belangte Behörde, ohne sich dem Vorwurf

einer unschlüssigen Beweiswürdigung auszusetzen, sachbezogen davon ausgehen, dass es dem Beschwerdeführer gelungen war, seine Vertragsbeziehungen zu den im Werkvertrag tätigen Spendenwerbern so zu gestalten, dass er diesen einen Teil des ihnen versprochenen Entgelts auf Dauer erfolgreich vorenthalten konnte. Stellten die Stornorücklagen, wie der Beschwerdeführer insoweit durchaus rechtsrichtig argumentiert, zivilrechtlich gewiss eine Verbindlichkeit des Beschwerdeführers gegenüber den Spendenwerbern dar, so kam dieser Verbindlichkeit, da sie von den Gläubigern des Beschwerdeführers in keinem Fall verfolgt wurde, wirtschaftlich keine das Betriebsvermögen des Beschwerdeführers belastende Wirkung zu, weshalb es nicht rechtswidrig war, die nie ausbezahlten Stornorücklagen nicht gewinnmindernd anzusetzen (vgl. hiezu etwa Doralt, EStG3, § 6 Tz 271, sowie das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 89/14/0188). Der Ansatz einer Rückstellung für diese nur mehr zivilrechtlich, aber nicht mehr wirtschaftlich bestehenden Verbindlichkeiten kam aus den von der belangten Behörde dargestellten Erwägungen naturgemäß ebenso wenig in Betracht. Dass ein Ansatz der Stornorücklagen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 1990 unterblieb, war demnach nicht rechtswidrig. Die erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992 wurden von der belangten Behörde ohnehin aus dem Grunde der Unzuständigkeit des Finanzamtes ersatzlos aufgehoben, wogegen der Beschwerdeführer nichts einwendet.

Der Beschwerdeführer hätte in einer durchgeführten Berufungsverhandlung schließlich auch noch darlegen können, dass die nicht anerkannten Aufwendungen für Marktforschung tatsächlich den Charakter einer Betriebsausgabe gehabt hätten, trägt er des Weiteren vor. In ertragsteuerlicher Hinsicht übersieht der Beschwerdeführer mit diesem Vorbringen, dass der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1992, in welchem Streitjahr die umstrittene Aufwendung geltend gemacht worden war, von der belangten Behörde ohnehin behoben wurde. In umsatzsteuerlicher Hinsicht hat die belangte Behörde den für die betroffene Aufwendung in der Folge auch geltend gemachten Vorsteuerabzug mit der Begründung nicht zugelassen, dass für den getätigten Aufwand keine Rechnung vorgelegt worden sei, welche sich nach § 11 Abs. 1 UStG 1972 i.V.m. § 12 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. dazu eignen würde, den begehrten Vorsteuerabzug zu rechtfertigen. Da der Beschwerdeführer dieser behördlichen Beurteilung nicht entgegentritt und in seiner Beschwerde hiezu nichts vorbringt, was eine Unrichtigkeit der diesbezüglichen behördlichen Beurteilung erweisen könnte, wird auch mit dem auf die Aufwendungen für Marktforschung bezogenen Beschwerdevorbringen keine zu seiner Aufhebung führende Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides im Kontext mit dem Unterbleiben der mündlichen Berufungsverhandlung aufgezeigt.

Der Beschwerdeführer macht schließlich noch geltend, es verstoße die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Besteuerung gegen Treu und Glauben, weil die belangte Behörde mit ihrem die Jahre 1987 bis 1989 betreffenden Berufungsbescheid vom 28. Juli 1993 die Frage des Vorsteuerabzuges für Stornorücklagen noch anders beurteilt und nunmehr ihre Rechtsansicht geändert habe. Dem ist zu entgegnen, dass das Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung keinen Verstoß gegen Treu und Glauben bedeutet, sondern die Behörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet ist, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 20. Jänner 1999, 96/13/0090, vom 20. April 1999, 94/14/0149, und vom 27. Mai 1999, 97/15/0142).

Zu der zu 97/13/0198 protokollierten Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerverfahren für die Jahre 1987 bis 1989:

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf Unterbleiben einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ohne Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen, in seinem Recht auf gesetzeskonforme Ermessensübung sowie in seinem Recht auf Verbindung eines Wiederaufnahmebescheides mit dem neuen Sachbescheid verletzt. Er trägt vor, dass in der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung vom 28. Jänner 1991 vom Prüfer festgehalten worden sei, dass dem Ersuchen um Gewährung der Vorsteuer auf nicht ausbezahlte Stornorücklagen entsprochen werde, weshalb es keine neue Tatsache sei, dass derartige Stornorücklagen nicht ausbezahlt worden seien. Die behördliche Vorgangsweise sei unbillig und verstoße gegen Treu und Glauben. Entgegen der Bestimmung des § 307 BAO sei die erste Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 28. Juli 1993 nicht aufgehoben und der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens auch nicht mit dem neuen Sachbescheid verbunden worden. Die Ermessensübung sei nicht dem Gesetz entsprechend und auch nicht zureichend begründet. Wiederaufnahmegründe hinsichtlich der Einkommen- und Gewerbesteuerverfahren für die Jahre 1987 bis

1989 seien überhaupt nicht geltend gemacht worden. Der Grund für den anders lautenden Bescheid liege nicht in neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweisen, sondern in einer geänderten rechtlichen Beurteilung desselben Sachverhaltes durch die Behörde. Dies widerspreche auch der Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO. Es hätte die belangte Behörde auch nicht auf Grund von Mängeln in drei Musterrechnungen ohne nähere Prüfung auf Mängel in einigen tausend Provisionsabrechnungen schließen dürfen, worin eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht liege. Es sei dem Beschwerdeführer im wieder aufgenommenen Verfahren auch kein rechtliches Gehör gewährt worden, weil sämtliche Vorhalte zum Verfahren über die Jahre 1990 bis 1992 ergangen seien.

Die Bestimmung des § 307 BAO wurde mit dem hier angefochtenen Bescheid nicht verletzt. Der hier bekämpfte Wiederaufnahmebescheid und der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassene, zu 97/13/0197 angefochtene Berufungsbescheid in den wieder aufgenommenen Verfahren wurden dem Beschwerdeführer am gleichen Tage zugestellt, sodass dem Verbindungsgebot des § 307 Abs. 1 BAO entsprochen wurde. Eines gesonderten Bescheidspruches über die Aufhebung des das wieder aufgenommene Verfahren zuvor abschließenden Bescheides bedarf es nicht (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. November 1998, 93/14/0151, und vom 11. Juli 1995, 91/13/0145). Ein Fall des § 307 Abs. 2 BAO liegt nicht vor und hätte, wenn er vorgelegen wäre, auch nur den neuen Sachbescheid, nicht aber den hier bekämpften Wiederaufnahmebescheid rechtswidrig machen können.

Es erweist sich auch jenes Vorbringen im Ergebnis nicht als berechtigt, mit welchem der Beschwerdeführer das Vorliegen der von der belangten Behörde als solcher beurteilten Wiederaufnahmegründe bestreitet. Die belangte Behörde sah es im hier angefochtenen Wiederaufnahmebescheid zum einen als neu hervorgekommene Tatsache an, dass die "vollen in den Provisionsabrechnungen ausgewiesenen Provisionen" tatsächlich nicht ausbezahlt worden seien, weil der Beschwerdeführer keinen einzigen Fall habe bekannt geben können, in welchem für einen selbständigen Werber seit dem Jahre 1987 nachträglich weitere Zahlungen geleistet worden seien. Als weitere neu hervorgekommene Tatsache beurteilte die belangte Behörde zum anderen den Umstand, dass die vom Beschwerdeführer über Aufforderung vorgelegten Muster von Provisionsgutschriften nicht alle erforderlichen Merkmale im Sinne des § 11 UStG 1972 enthalten hätten.

In der am 28. Jänner 1991 stattgefundenen Schlussbesprechung der abgabenbehördlichen Prüfung der Streitjahre 1987 bis 1989 wurde festgehalten, dass dem im Prüfungsverfahren gestellten Antrag des Beschwerdeführers auf zusätzliche Anerkennung der in den Gutschriften ausgewiesenen, jedoch auf nicht ausbezahlte Stornorücklagen entfallenden Vorsteuern entsprochen werde. Im Aktenvermerk des Prüfers vom gleichen Tage wird über die Bildung von Stornorücklagen durch den Beschwerdeführer sowie darüber berichtet, dass bis Prüfungsende nach Auskunft des Beschwerdeführers noch keine Aus- oder Nachzahlungen mit den Werbern verrechnet worden seien. Dass der Beschwerdeführer die unter dem Titel der Stornorücklagen zurückbehaltenen Beträge den Spendenwerbern nicht nachzuzahlen pflegte, war der belangten Behörde somit - worin dem Beschwerdeführer beizupflichten ist - schon zum Zeitpunkt ihrer am 28. Juli 1993 ergangenen Berufungsentscheidung über diese Streitjahre bekannt. Nicht aktenkundig hingegen war zu diesem Zeitpunkt die Gestaltung der für die betroffenen Jahre ausgestellten Provisionsabrechnungen gegenüber den Werbern. Die in dem in den wieder aufgenommenen Verfahren neu erlassenen Berufungsbescheid rechtlich zum Anlass für die Verweigerung jeglichen Vorsteuerabzug

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at