

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/11/19 97/15/0010

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.11.1998

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AVG §37;  
AVG §45 Abs2;  
BAO §115 Abs1;  
BAO §150;  
BAO §166;  
BAO §169;  
BAO §183 Abs3;  
BAO §183;  
BAO §303 Abs4;  
BAO §93 Abs3 lita;  
B-VG Art130 Abs2;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des W in G, vertreten durch Hügel Dallmann & Partner, Rechtsanwälte in Mödling, Lerchengasse 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 5. November 1996, Zl. GA 6-96/5128/10, betreffend Einkommensteuer 1991 einschließlich Wiederaufnahme des Verfahrens, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1991 u.a. Einkünfte aus

selbständiger Arbeit als Architekt in Höhe von S 43.332,--. Dabei stand einem Architektenhonorar von S 1.293.332,-- eine mit "Fremdleistung" bezeichnete Ausgabenposition in Höhe von S 1.250.000,-- gegenüber. Die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1991 erfolgte (insoweit) erklärungsgemäß (Bescheid vom 30. März 1993).

Im Jahr 1996 fand beim Beschwerdeführer u.a. betreffend die Einkommensteuer 1991 bis 1993 eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Unter Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 15. April 1996 findet sich unter "Scheinrechnung" die Feststellung, in einer Selbstanzeige vom 24. Jänner 1996 sei erklärt worden, daß im Zuge der Erstellung der Einnahmen- und Ausgaben-Rechnung 1991 Betriebsausgaben in der Höhe von S 1.250.000,-- geltend gemacht worden seien, die nur zu einem Teil gerechtfertigt gewesen seien. Aufgrund einer Kontrollmitteilung habe die Betriebsprüfung untersucht, ob von der Firma

"Industrial Consultans & Engeneering Ltd." überhaupt Leistungen an den Beschwerdeführer erbracht worden seien. Es seien diesbezüglich Pläne vorgelegt worden, die jedoch alle die Firmenbezeichnung des Beschwerdeführers aufgedruckt hätten. Ein Nachweis, daß seitens der genannten Firma irgendwelche Leistungen erbracht worden seien, habe nicht vorgelegt werden können. Es sei daher - entsprechend der Kontrollmitteilung - davon auszugehen, daß eine Scheinrechnung vorliege und der Betrag von S 1.250.000,-- keine Betriebsausgabe darstelle. Laut Betriebsprüfungsbericht kam es noch in verschiedenen anderen Punkten zu einer Verfahrenswiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigenden Feststellungen. Die Ermessensübung zur Wiederaufnahme des Verfahrens wird in der Tz. 27 des Betriebsprüfungsberichtes dahingehend begründet, daß die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolge. Dabei sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen.

Aktenkundig ist im Anschluß an den Betriebsprüfungsbericht ein "Engeneering-Consulting-Vertrag", abgeschlossen zwischen der "Industrial Consultans & Engeneering Ltd. Gotwick Manor, Hammerwood, West Sussex, England" (im folgenden: I.C. Ltd.) und dem Beschwerdeführer, vom 6. März 1990 und ein Leistungsverzeichnis der I.C. Ltd. über von ihr aufgrund des Vertrages vom 6. März 1990 durchgeführte Leistungen ("technische Beratungstätigkeit" und "Planzeichnungen" mit verschiedenen dafür zu leistenden Geldbeträgen). Zum Leistungsverzeichnis ist eine Honorarnote vom 14. August 1991 aktenkundig, die einen Gesamtbetrag von S 1.500.000,-- ausweist, der auf ein Konto der I.C. Ltd. in London überwiesen werden solle (dieser Gesamtbetrag wurde mit Rechnung vom 8. November 1991 auf S 1.250.000,-- vermindert). Als Ansprechpartner der I.C. Ltd. ist in verschiedenen in Ablichtung ebenfalls im Akt befindlichen Schriftstücken N. genannt.

Laut einer Niederschrift vom 28. März 1996 gab die auch als steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers ausgewiesene Steuerberaterin Mag. W. in einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren folgendes als Auskunftsperson zu Protokoll:

"Ich wurde von Hrn. N. etwa im Jahr 1989 aufgesucht, nachdem er sich vorher tel. angemeldet hat. Die Initiative für diese Kontaktaufnahme ist von N. ausgegangen. Im Rahmen einer Besprechung hat N. verschiedene Vorschläge gemacht, die darauf hinausliefen, bei Klienten Betriebsausgaben zu erhöhen. Soweit ich mich erinnere, hat er weder schriftl. Unterlagen vorgewiesen, noch eine Visitkarte übergeben. Er hat lediglich eine Telefonnummer angegeben, unter der er zeitweise erreichbar wäre. Es hat sich dabei um eine Wiener Telefonnummer gehandelt. Ich hatte nicht den Eindruck, daß er Wirtschaftswissenschaftler wäre, ich erinnere mich lediglich, daß er angegeben hat, daß sein Vater Steuerberater gewesen sei, weshalb auch er sich auskenne. Die Vorschläge des N. lauteten dahingehend, daß er Firmen, die Steuern sparen wollen, zu erhöhten Betriebsausgaben verhelfen könne, und zwar in der Form, daß er über bestimmte Firmen, die im Ausland ihren Sitz haben, Rechnungen ausstellen lassen könnte, worin Leistungen verschiedener Art aufscheinen würden: techn. Beratung, Werbung, Verkaufsseminare, Managementberatung. Ich kann mich nicht erinnern, ob darüber hinaus auch "Ostblockschulung, EDV-Dienstleistungen, Optionsverträge, Handelsgeschäfte" und weitere derartige Leistungen angeboten wurden, ich habe ausschließl. mit N. zu tun gehabt, mir sind die Namen E., A. und K. nicht bekannt. Von N. wurden sowohl Rechnungen für gar nicht erbrachte Leistungen angeboten, als auch Rechnungen mit überhöhten Beträgen für tatsächl. doch erbrachte Leistungen. Mir ist in Erinnerung, daß von zwei Firmen die Rede war, deren Namen ich nicht mehr weiß, von denen die eine ihren Sitz in Campione hatte und die andere in England. Auf mich machte N. den Eindruck, als Vermögensberater tätig zu sein. Der Kontakt mit (Beschwerdeführer) ist in der Form zustande gekommen, daß ich ihm die Telefonnummer des Hrn. N. mitgeteilt habe. Die bei (Beschwerdeführer) durchgeführte Betriebsprüfung ist inzwischen abgeschlossen, vom Abgabepfl. wird hinsichtl. der von E. ausgestellten Rechnungen eine Berufung erhoben werden. Im Lauf der Gespräche

mit N. ist nie der Eindruck entstanden, daß N. Angestellter einer Gesellschaft sei, sondern daß er sein eigener Geschäftsherr sei."

Aktenkundig sind weiters verschiedene mit N. vor Finanz- bzw. Finanzstrafbehörden aufgenommene Vernehmungsprotokolle sowie eine Niederschrift mit dem Beschwerdeführer vom 12. April 1996.

Mit Bescheid vom 30. April 1996 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1991 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ zugleich einen Einkommensteuerbescheid für das genannte Jahr, in dem es den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung Rechnung trug. Die Begründung des Wiederaufnahmbescheides verweist auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In der Berufung vom 31. Mai 1996 vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, hinsichtlich der Wiederaufnahme enthalte der erstinstanzlichen Bescheid keine ausreichende Begründung. Es könne ihm deshalb nicht entnommen werden, warum die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1991 verfügt worden sei. Auch seien die Behauptungen der Betriebsprüfung, wonach die I.C. Ltd. tatsächlich keine Leistungen erbracht habe, unrichtig. Er habe anlässlich der Schlußbesprechung vom 12. April 1996 darauf hingewiesen, daß diese Firma aufgrund des Vertrages vom 6. März 1990 im Geschäftsjahr 1991 Leistungen als Subunternehmer für den Beschwerdeführer erbracht habe. Der Beschwerdeführer habe im Jahr 1990 den Auftrag erhalten, in P. eine Niederlassung einer deutschen Firma mit einer Auftragssumme von ca. S 110,000.000,-- zu errichten. Der Beschwerdeführer sei organisatorisch nicht in der Lage gewesen, diesen Großauftrag allein durchzuführen. Er sei deshalb gezwungen gewesen, Subunternehmer zu beschäftigen. Aus diesem Grund sei u.a. mit der I.C. Ltd. der Engeneering & Consulting Vertrag abgeschlossen worden. Ein weiterer Subunternehmervertrag sei mit Herrn Alois W. abgeschlossen worden. Alois W. sei bekannt gewesen, daß "neben ihm noch ein weiterer Subunternehmer für den Beschwerdeführer tätig wurde, der ebenso wie Herr W. u.a. mit der Anfertigung von Plänen betraut war" (Beweis: Zeuge Alois W. - unter näherer Angabe einer Adresse). Da der Beschwerdeführer nur geringe Erfahrungen im Industriebau gehabt habe, sei er gezwungen gewesen, die I.C. Ltd. als Subunternehmer zu beschäftigen. Diese habe die technische Beratung und die "Überzeichnung der von ausländischen Firmen angefertigten Pläne auf die Ausführungspläne" übernommen. Es hätten auch französische Pläne auf die Ausführungspläne übertragen werden müssen. Da der Beschwerdeführer über keine Französischkenntnisse verfüge, habe die Übertragung dieser Pläne von der I.C. Ltd. vorgenommen werden müssen. Mit Ende ihrer Tätigkeit habe die I.C. Ltd. in einem Leistungsverzeichnis abgerechnet und schließlich mit Schreiben vom 14. August 1991 die Honorarnote gelegt. Wegen mangelhafter Leistungsausführung sei dieses Honorar auf S 1,250.000,-- verringert und wegen weiterer Mängel nochmals ein Betrag von S 60.000,-- an den Beschwerdeführer zurücküberwiesen worden. Der zwischen dem Beschwerdeführer und der I.C. Ltd. abgeschlossene Vertrag, die zwischen dem Beschwerdeführer und der I.C. Ltd. geführte Korrespondenz, die Vorlage der von der I.C. Ltd. angefertigten Pläne, der Überweisungsbeleg, der Devisenzahlungsauftrag, die Korrespondenz zwischen dem Beschwerdeführer und der I.C. Ltd. und die Angaben des Beschwerdeführers "beweisen eindeutig", daß die I.C. Ltd. tatsächlich Leistungen erbracht und der Beschwerdeführer das Honorar in Höhe von S 1,250.000,-- überwiesen habe. Von den Betriebsprüfern werde lediglich eingewendet, daß auf den Plänen nur der Name des Beschwerdeführers aufscheine, nicht jedoch die I.C. Ltd. Dieses Argument sei unbeachtlich, weil es branchenüblich sei, daß Architekten, die lediglich als Subunternehmer tätig würden, auf den Plänen nicht aufschiene. - In der Berufung wird nach verschiedenen Textpassagen unter "BEWEIS" neben "PV" und diversen Schriftstücken jeweils der Zeuge Michael N., Adresse dem Finanzamt M. amtsbekannt, angeführt.

In der Stellungnahme vom 15. Juli 1996 zur Berufung wies der Betriebsprüfer darauf hin, daß in der dem Beschwerdeführer übermittelten Abschrift des Prüfungsberichtes, auf den auch der erstinstanzliche Bescheid verweise, die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme ausreichend begründet worden sei. Es sei unbestritten, daß der Beschwerdeführer einen Großauftrag erhalten habe, des weiteren sei eine Anzahl von Subunternehmern beauftragt worden. Ein Nachweis, daß seitens der I.C. Ltd. tatsächlich Arbeiten durchgeführt worden seien, habe allerdings nicht erbracht werden können. Zum Vorbringen mangelnder "geeigneter Französischkenntnisse" sei festzustellen, daß weder aus der Auftragserteilung noch dem Leistungsverzeichnis oder der Honorarnote der I.C. Ltd. hervorgehe, daß "Übersetzungsarbeiten" durchgeführt worden seien. Im Zuge von "UVA-Prüfungen und durchgeführten Hausdurchsuchungen" sei festgestellt worden, daß I.C. Ltd. inländischen Kunden mit Hilfe der von E. in Steueroasen gegründeten Firmen durch Ausstellung von Scheinrechnungen Beihilfe zur Abgabenverkürzung geleistet

habe. Aus beschlagnahmten Unterlagen gehe hervor, daß die Gründung der Firmen in den Steueroasen nur zu dem Zweck erfolgt sei, um die steuerliche Absetzbarkeit von Mitgliedsbeiträgen, Spenden etc. "der Kunden der Scientology Church" als Betriebsausgaben in Österreich zu ermöglichen und zusätzliche Einnahmen zu erzielen. Es sei festgestellt worden, daß die Firma I.C. Ltd. weder im englischen Telefonbuch "Directory Enquiries" noch im "Live Index at Companies House" aufscheine. Bei Auslandssachverhalten sei von einer erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen auszugehen.

Mit Schriftsatz vom 16. August 1996 führte der Beschwerdeführer zur Stellungnahme des Betriebsprüfers aus, von der Firma I.C. Ltd., vertreten durch N., sei die Leistung lt. Leistungsverzeichnis erbracht worden. Die Einarbeitung und die Übertragung der technischen Angaben der französischen Firma in seine Architekten-Ausführungspläne sei nur ein Teil der von N. erbrachten Leistung. N. sei nicht als Dolmetscher engagiert worden, sondern, wie vom Beschwerdeführer bereits mehrmals betont, zur Ausführung von technischen Lösungen, Einarbeitung von technischen Angaben und Erstellung von Architekturplänen lt.

Leistungsverzeichnis. Als Beweismittel sei in erster Linie die von ihm erbrachte Arbeit, "nämlich die Architekten-Ausführungspläne zu sehen". Diese lägen "in großer Menge vor, können jederzeit eingesehen und zur Begutachtung herangezogen werden". Die Rückzahlung der S 60.000,-- sei in bar erfolgt und nicht versteuert worden, "daher erfolgte von mir die Selbstanzeige".

Die belangte Behörde gab der Berufung im strittigen Punkt der Zahlung für "Femdleistung" nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung keine Folge. Zum Vorbringen in dieser mündlichen Berufungsverhandlung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, im Zuge der Verhandlung sei ein Schreiben der irischen Handelsstelle vorgelegt worden, in dem bestätigt werde, daß die in Rede stehende Firma registriert sei. Der Beschwerdeführer habe ausgeführt, daß das Honorar für den Auftrag in P. S 3.000.000,-- betragen habe. Er habe den Eindruck gehabt, daß sich N. bei seiner Auftragserfüllung Subunternehmer bedient habe. Er könne jedoch nicht sagen, wer diese Subunternehmer gewesen seien. Das Projekt habe sehr rasch abgewickelt werden müssen, sodaß eine Überprüfung hinsichtlich der Subunternehmer nicht habe vorgenommen werden können. Es sei zu Schwierigkeiten gekommen, N. habe ihm mit "dem Anwalt" gedroht. In der Folge sei das Honorar auf S 1.250.000,-- herabgesetzt worden. Aufgrund "weiterer Schwierigkeiten" seien noch weitere S 60.000,-- nachgelassen worden. Zur Geschäftsanbahnung sei N. an ihn herangetreten; der Beschwerdeführer habe vermutet, daß er seine Telefonnummer von seiner steuerlichen Vertretung, Mag. W., erhalten habe. Auf Vorhalt, wonach der Vertrag sehr ungenau gehalten sei, habe der Beschwerdeführer ausgeführt, daß dieser Vertrag jederzeit kündbar gewesen sei. Die Leistung sei in einzelnen Abschnitten erbracht worden, N. habe auch Korrekturen an den Plänen vorgenommen. Die mit Mag. W. aufgenommene Niederschrift vom 28. März 1996 sei in der Berufungsverhandlung verlesen worden; der Beschwerdeführer habe eingeräumt, daß ihm der Inhalt der Niederschrift bereits im Zuge seiner Einvernahme vom 12. April 1996 zur Kenntnis gebracht worden sei. Der Beschwerdeführer habe durch Vorlage von Plänen den Berufungssenat zu überzeugen versucht, daß er "die ganze Arbeit nicht selbst durchgeführt haben könnte, dies wäre technisch nicht möglich gewesen". Auf manchen Plänen hätten sich mit Schablone geschriebene Korrekturen mit dem Beisatz "Neundl" befunden, wobei der Beschwerdeführer vorgebracht habe, N. habe diese Korrekturen vorgenommen.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens vertrat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Ansicht, daß der erstinstanzliche Bescheid auf den Betriebsprüfungsbericht verweise und dort die Gründe für die Wiederaufnahme hinreichend dargelegt seien. Es sei erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden, daß bestimmte, in Fakturen ausgewiesene Beträge nicht als Ausgaben anerkannt werden könnten, weil tatsächlich keine Leistungen erfolgt seien. Es liege weder ein behördliches Verschulden an einer früheren Nichtfeststellung vor, noch könne von bloß geringfügigen Auswirkungen gesprochen werden.

Betreffend die Zahlung an I.C. Ltd. enthält der angefochtene Bescheid zunächst Ausführungen zu E., N. und Mag. W. Dabei wird auch auf eine am 14. Juli 1993 bei N. durchgeführte Hausdurchsuchung hingewiesen, bei der Disketten gefunden worden seien, auf denen Empfänger von Scheinrechnungen, ausgestellt von Firmen, die E. zuzurechnen seien, gefunden worden seien. Der Beschwerdeführer sei als Empfänger einer solchen Rechnung aufgeschienen. N. habe als Beschuldigter gemäß § 57 Abs. 3 FinStrG ausgeführt, daß es sich bei den Firmen I.C. Ltd. und International Management Consulting Ltd. um "E. Firmen" handle. N. habe angegeben, er sei weder an diesen Firmen beteiligt, noch jemals deren Angestellter gewesen. Er habe nur für E. bestimmte Tätigkeiten entfaltet. Nach Auffassung des Senates habe N. keine Leistungen im Sinne des "Consulting-Vertrages" (Arbeiten für das Projekt in P.) erbracht. In Anbetracht

des Umstandes, daß N. bereits zweimal durch die Behörde einvernommen worden sei und ausführliche Protokolle vorlägen (auf sämtliche für das Berufungsverfahren wesentlichen Punkte, wie die Geschäftsanbahnung, das Verhältnis zu der I.C. Ltd., zu E. und zum Beschwerdeführer sowie die Tätigkeit des N. für diese Personen, sei eingegangen worden), werde auf dessen neuerliche Einvernahme verzichtet. Da die Existenz weiterer Subunternehmer nicht den Streitgegenstand betreffe, werde auch von der Einvernahme des Zeugen Alois W., der zu diesem Beweisthema von dem Beschwerdeführer angeführt worden sei, Abstand genommen. In seiner niederschriftlichen Aussage vom 12. April 1996 habe der Beschwerdeführer ausgeführt, er habe den Eindruck gehabt, daß N. die von ihm in Aussicht gestellten Arbeiten nicht persönlich erbringe, sondern sich dazu einer oder mehrerer Subfirmen bediene. Für den Beschwerdeführer sei immer nur N. die Kontaktperson gewesen, andere Namen seien ihm nicht bekannt gewesen. Es scheine der belangten Behörde äußerst unglaublich, daß der Beschwerdeführer offenbar nie überprüft habe, welche Stellung N. bei der I.C. Ltd. gehabt habe, "ob er überhaupt für diese Firma auftreten dürfe". Es entspreche nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten, daß ein Unternehmer einer Firma einen Auftrag erteile, von der er noch nie etwas gehört habe und von der er keinerlei Referenzen kenne. Es erscheine "extrem unglaublich", daß ein Architekt, der "an einem S 110,000.000,-- Projekt arbeitet, Planungsaufgaben einer Person überträgt, die er nicht kennt, von der er nicht weiß, ob sie überhaupt Ahnung von dem Gewerbe hat". Schließlich hafte der Beschwerdeführer für die Richtigkeit der von ihm erstellten Pläne. Dem Beschwerdeführer wäre es offenbar gleichgültig gewesen, ob bzw. bei wem er allenfalls Regreß nehmen könnten; der Schaden des Beschwerdeführers durch die Inanspruchnahme aus einer allfälligen Haftung hätte weit über das vereinbarte Honorar von S 1,500.000,-- hinausgehen können. Dazu komme, daß es unglaublich sei, mit einer Person, die sich per Telefon melde und Dienste anbiete, ohne längeres Zögern einen Vertrag über S 1,500.000,-- abzuschließen. Der Berufungssenat sei daher der Überzeugung, daß der Beschwerdeführer von Beginn an gewußt habe, daß der wahre Hintergrund des "Geschäftes" in der erhofften Steuerersparnis gelegen sei. Es sei evident, daß N. niemals technische Pläne gezeichnet habe. N. sei auch nicht in der Lage gewesen, Korrekturen vorzunehmen, "er besitzt auch keine derartige Ausbildung". Daß N. niemals Arbeiten an dem gegenständlichen Projekt durchgeführt habe, sei dem Beschwerdeführer, der als Architekt wohl hätte erkennen müssen, daß N. über kein einschlägiges Fachwissen verfüge, nach Ansicht der belangten Behörde auch bewußt gewesen. Das offensichtliche Desinteresse an den angeblichen Subunternehmern lasse erkennen, daß dem Beschwerdeführer der wahre Gehalt des "Geschäftes" in Form von Steuerersparnis bekannt gewesen sei. Erst in der mündlichen Berufungsverhandlung sei eine schlecht lesbare Kopie eines Firmenbuchauszuges vorgelegt worden, wonach eine "Fa. Industrial Consultans and Engineering Ltd." in Irland registriert sei. An dieser Firma seien E. und N. beteiligt. Die I.C. Ltd. sei jedoch gegenüber dem Beschwerdeführer stets mit der Adresse "Gotwick Manor Estate Hammerwood East Grinstead West Sussex RH 19 Py England" aufgetreten. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers habe vorgebracht, es habe sich bei der englischen Adresse um eine Zweigstelle gehandelt. Die I.C. Ltd. sei aber in England weder im "Live Index at Companies House (vergl. Firmenbuch) noch im Telefonbuch" zu finden. Der Beschwerdeführer habe nicht erklären können, warum die - nunmehr genannte - Firma Industrial Consultans & Engineering Ltd. unter einer Adresse eines anderen Staates aufgetreten sei, in dem sie nicht einmal im Telefonbuch registriert sei. Auf den Plänen scheine stets der Firmenwortlaut des Beschwerdeführers auf, es existiere kein einziger Plan mit dem Firmenwortlaut der I.C. Ltd. Daraus, daß es branchenunüblich sei, daß ein Subunternehmer auf Plänen aufscheine, lasse sich für die Berufung nichts gewinnen. Nach dem "Engineering-Consulting-Vertrag" sei nämlich der Leistungsgegenstand nicht ausschließlich die Erstellung von Plänen gewesen. Auch der Beschwerdeführer habe ausgeführt, daß die genannte Firma für die Erarbeitung von technischen Lösungen und zur Einarbeitung von technischen Aufgaben engagiert worden sei. Unterlagen über derartige Leistungen, auf denen sich "im Kopf ganz sicher" der Firmenwortlaut der I.C. Ltd. gefunden hätte, existierten allerdings nicht. In den Unterlagen befände sich lediglich ein "Leistungsverzeichnis", daß jedoch nur allgemein und nicht aussagekräftig sei. Der gesamte Rechnungsbetrag gliedere sich nur in acht verschiedene Posten, ohne - wie dies branchenüblich sei - genaue Aufstellungen über die erbrachten Arbeiten (nach Anzahl der Arbeitsstunden, Materialverbrauch) zu enthalten. Der Betriebsprüfung seien auch Pläne einer französischen Firma (erforderlich für den Maschinenbau) vorgelegt worden, die jedoch in keinen Zusammenhang mit Leistungen der I.C. Ltd. gebracht werden könnten. Bei den übrigen Korrespondenzen habe es sich um allgemein gehaltene Ausführungen gehandelt, die keiner tatsächlich erbrachten Leistung zugeordnet werden könnten. Nach Auffassung der belangten Behörde handle es sich nur um Schriftstücke,

die der Vortäuschung eines Geschäftes dienten. Insbesondere wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzel im Ausland hätten, liege eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei vor. Aus der Registrierung der "Fa. Industrial Consultants & Engineering Ltd." in Irland lasse sich für die Berufung - wie dargelegt - nichts gewinnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens rügt der Beschwerdeführer unter dem Titel einer "inhaltlichen Rechtswidrigkeit", die Rechtsansicht der belangten Behörde, wonach der erstinstanzliche Bescheid durch den Verweis auf die Begründung im Betriebsprüfungsbericht hinsichtlich der Wiederaufnahme ausreichend begründet gewesen sei, sei verfehlt.

Dazu ist zu sagen, daß ein Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht dann rechtlich zulässig ist, wenn aus diesem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (daß insoweit dem Betriebsprüfungsbericht relevante Mängel anhafteten, wird in der Beschwerde nicht behauptet). Außerdem hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Zulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme ohnedies auch insoweit eigenständig begründet, als sie darauf hinwies, es sei im gegenständlichen Fall erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden, daß in den Fakturen ausgewiesene Beträge nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten, weil ihnen keine tatsächlichen Leistungen zugrunde lägen; auch zur Ermessensübung wird auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem der Rechtssicherheit hingewiesen. Die Beschwerde erläßt nicht erkennen, warum diese Begründung nicht geeignet wäre, den Wiederaufnahmbescheid zu tragen.

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. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangte, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zustandegekommen sind.

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid aufgrund des durchgeführten Verfahrens sachverhaltsmäßig zum Ergebnis gelangt, daß den von der I.C. Ltd. verrechneten Beträgen nicht die dazu angegebenen Leistungen zugrunde gelegen seien.

Der belangten Behörde ist keine Unschlüssigkeit vorzuwerfen, wenn sie es als "extrem unglaublich" bezeichnete, daß bei der gegebenen Auftragssumme und dem vereinbarten Subhonorar von S 1,500.000,- Planungsaufgaben einer Person oder Firma - noch dazu mit einem nur allgemein gehaltenen Vertragswerk - übertragen würden, deren nähere Qualifikation oder Identität dem Beschwerdeführer im wesentlichen unbekannt sei. Auch die vom Beschwerdeführer unwidersprochen gebliebenen Aussagen seiner steuerlichen Vertreterin betreffend die Person N. mußten Zweifel an der Berechtigung der unter "Fremdleistung" geltend gemachten Betriebsausgabenposition wecken. Es wäre daher schon deshalb - ungetacht des Auslandsbezuges - Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, durch geeignetes, mit entsprechenden Beweismitteln und Beweisanträgen untermauertes Vorbringen den Betriebsausgabencharakter der strittigen Zahlung nachzuweisen. Die belangte Behörde durfte zu Recht davon ausgehen, daß ihm dies nicht gelungen ist.

In der Beschwerde wird geltend gemacht, daß die "Firma Industrial Consultants" eine "Private Company Ltd. by Shares" sei und in Dublin in das irische Firmenbuch eingetragen sei. Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang Erhebungen über diese Firma und deren Tätigkeit vermißt und dazu in bezug auf den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union auch auf die Möglichkeiten der "Richtlinie des Rates über die gegenseitige Amtshilfe" hinweist, ist ihm zu erwidern, daß es seine Sache gewesen wäre, diesbezügliche Beweisanträge zu stellen. Aufgrund der Vorlage einer - schlecht lesbaren - Ablichtung eines irischen Firmenbuchauszuges (lediglich) zum Nachweis der Existenz der "in Rede stehenden Firma" im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung war die belangte Behörde zu diesbezüglichen Erhebungen nicht verpflichtet. Auch macht diese zutreffend in ihrer Gegenschrift darauf aufmerksam, daß auch seitens des Beschwerdeführers nicht habe erklärt habe werden können, warum die I.C. Ltd. unter einer Adresse eines anderen Staates aufgetreten sei, "in dem sie nicht einmal im Telefonbuch eingetragen ist".

Daß Zahlungsvorgänge (und sei es auf ein Konto der I.C. Ltd.) tatsächlich stattgefunden haben, hat die belangte Behörde nicht bestritten. Zahlungsvorgänge können aber für sich noch nicht als Beweismittel für deren rechtliche Grundlage angesehen werden. Unberechtigt ist der Beschwerdevorwurf, die belangte Behörde habe die vorgelegte

Korrespondenz mit der I.C. Ltd. (bzw. N.) bei ihrer Entscheidung nicht beachtet. Sie hat vielmehr ausdrücklich darauf hingewiesen, daß sie diesen Schriftverkehr als vorgetäuscht betrachte. In dieser Beurteilung kann ihr angesichts der Verfahrensergebnisse nicht entgegengetreten werden. Das Vorbringen in der Beschwerde, der Beschwerdeführer habe niemals behauptet, daß N. persönlich die technische Beratung und Anfertigung der Pläne vorgenommen habe, steht im Widerspruch zu insoweit gegenteiligem Vorbringen im Verwaltungsverfahren (so etwa in der Äußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers oder in der mündlichen Berufungsverhandlung). Im Rahmen der Berufungsverhandlung vorgelegte Pläne mit den Beisatz "Neundl" sollten laut Angaben des Beschwerdeführers in dieser Verhandlung Korrekturen durch N. belegen. Daß mit diesem Kürzel angegeben werden sollte, daß die Pläne durch die "Industrial Consultants gezeichnet bzw. korrigiert wurden", stellt - worauf die Gegenschrift zutreffend verweist - ein im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässiges erstmaliges Vorbringen dar.

Es ist zwar zutreffend, daß der Beschwerdeführer in der Berufung N. unter "Beweis" mehrmals genannt hat. Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages setzt allerdings die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1998, 96/13/0002). Eine derartig qualifizierte Beantragung der Zeugeneinvernahme des N. erfolgte nicht, sodaß die Behörde - abgesehen davon, daß ein ordnungsgemäßer Beweisantrag grundsätzlich auch die Adresse des Zeugen zu bezeichnen hat (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Juli 1996, 92/13/0020) - im Sinn des § 183 Abs. 3 BAO nicht zur Beweisaufnahme verpflichtet war. Das gleiche gilt für die in der Berufungsschrift beantragte Einvernahme des Zeugen Alois W. Diesem sei lt. Berufung bekannt gewesen, daß "neben ihm noch ein weiterer Subunternehmer für den Beschwerdeführer tätig wurde, der ebenso wie Herr W. u.a. mit der Anfertigung von Plänen betraut war". Da die Beschäftigung von Subunternehmern an sich aber im Beschwerdefall (siehe beispielsweise die Stellungnahme des Betriebsprüfers zu Berufung) ohnedies nicht in Streit stand, konnte die belangte Behörde zu Recht wegen der Unerheblichkeit der unter Beweis zu stellenden Tatsachen von der beantragten Zeugeneinvernahme absehen.

Daß die belangte Behörde mit ihren Ausführungen zu den Ergebnissen einer Hausdurchsuchung und den dabei aufgefundenen Disketten die Grundsätze des Parteiengehörs verletzt hat, trifft zu. Damit ist aber für den Beschwerdeführer nichts gewonnen, weil die Qualifikation als "Scheinrechnung" betreffend den strittigen Betriebsausgabenbetrag allein - wie dargelegt - die übrigen Erwägungen des angefochtenen Bescheides zu tragen vermögen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 416/1994.

Wien, am 19. November 1998

**Schlagworte**

Ermessen VwRallg8 Ermessen

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1997150010.X00

**Im RIS seit**

11.07.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

05.10.2008

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