jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/4/22 95/13/0129

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.04.1998

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §2 Abs4 Z2;
EStG 1972 §28;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §2 Abs4 Z2;
EStG 1988 §28;
UStG 1972 §11 Abs1;
UStG 1972 §12;
UStG 1972 §20;
UStG 1972 §21;
UStG 1972 §6 Z11;

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 DDDr. Jahn, über die Beschwerde des EG in W, vertreten durch Dr. Friedrich H. Knöbl, Rechtsanwalt in Wien XII, Meidlinger Hauptstraße 28, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 20. März 1995, Zl. 16-94/3378/04, betreffend Umsatzsteuer 1987 bis 1992 und Einkommensteuer 1987 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch über Umsatzsteuer für das Jahr 1990 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im übrigen, somit im Umfang der Bekämpfung der Absprüche des angefochtenen Bescheides auch über Umsatzsteuer 1987 bis 1989, 1991 und 1992 sowie über Einkommensteuer 1987 bis 1990, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Lehrer, war in den Streitjahren Geschäftsführer einer Handelsgesellschaft und erklärte darüber hinaus u.a. auch noch Umsätze und Einkünfte aus selbständig ausgeübter Schilehrertätigkeit und aus Vermietung und Verpachtung. Nach den Ergebnissen einer die wirtschaftlichen Aktivitäten des Beschwerdeführers in den Jahren 1987 bis 1990 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt nach Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1987 bis 1990 den Prüfungsergebnissen entsprechende neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für diese Jahre sowie vorläufige Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992.

Der gegen alle diese Bescheide vom Beschwerdeführer erhobenen Berufung gab die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid nur im Umfang ihres Abspruches über Einkommensteuer für das Jahr 1988 teilweise Folge, während sie die Berufung im übrigen als unbegründet abwies. Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde, die dazu erstattete Gegenschrift der belangten Behörde und das vom Beschwerdeführer mit weiteren Schriftsätzen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erstattete Vorbringen hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Mit Rücksicht auf die von der belangten Behörde gewählte Gestaltung der Begründung des angefochtenen Bescheides sieht sich der Verwaltungsgerichtshof zunächst dazu veranlaßt, neuerlich auf jene Anforderungen an die Begründung eines Bescheides zu verweisen, die er in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, zumal im Hinblick auf das Erfordernis einer zusammenhängenden Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes dargelegt hat. Daß die Begründung des nunmehr angefochtenen Bescheides hinter den im genannten Erkenntnis formulierten Anforderungen weit zurückbleibt, führt im Beschwerdefall nur deswegen nicht zur gänzlichen Aufhebung des angefochtenen Bescheides, weil sich zu einzelnen Streitpunkten des Beschwerdefalles entweder das Unterbleiben einer dem Beschwerdeführer in der betroffenen Hinsicht widerfahrenen Rechtsverletzung daraus ergibt, daß der Beschwerdeführer seinerseits die Rechtslage verkennt, oder sich dem Kontext der Bescheidbegründung mit gerade noch ausreichender Deutlichkeit doch noch entnehmen läßt, welche Sachverhaltskonstellation die belangte Behörde ihrer rechtlichen Beurteilung zugrunde gelegt hat.

1. Umsatzbesteuerung der Einkünfte aus Schilehrertätigkeit:

Der Beschwerdeführer trat der Ablehnung der von ihm in Anspruch genommenen Steuerbefreiung für die Umsätze aus Schilehrertätigkeit aus dem Grunde des § 6 Z. 11 UStG 1972 im Verwaltungsverfahren mit der Begründung entgegen, Schifahren zähle in Österreich zur Allgemeinbildung und gehöre für die vom Beschwerdeführer ausgebildeten Lehrer in dieser Disziplin zur Berufsausbildung. Die belangte Behörde setzte der Auffassung des Beschwerdeführers im angefochtenen Bescheid entgegen, daß sich die Begünstigung des § 6 Z. 11 UStG 1972 nur auf die Umsätze von Schulen, aber nicht auf die Umsätze einzelner Vortragender dieser Institute erstrecke. In der Beschwerde verharrt der Beschwerdeführer in seiner Auffassung, mit seiner Schilehrertätigkeit eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit auszuüben.

Der vom Beschwerdeführer vorgetragenen Auffassung, dem Gesetzestext des § 6 Z. 11 UStG 1972 lasse sich eine Ausnahme seiner Tätigkeit von der normierten Steuerfreiheit nicht entnehmen, steht eben dieser Gesetzestext entgegen, der da lautet:

Von den unter § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, daß eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

Der Beschwerdeführer betreibt unbestritten weder eine Schule noch eine Einrichtung, sodaß schon deshalb die Steuerbefreiung des § 6 Z. 11 UStG 1972 nicht zur Anwendung kommen konnte; mit der bloßen Unterweisung in der

Fertigkeit des Schilaufes wird eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit zudem nicht ausgeübt, weil eine solche Vergleichbarkeit ein Lehrangebot erfordert, mit welchem sich der Lehrstoff in den von der betroffenen Einrichtung unterrichteten Gegenständen auch dem Umfang und dem Lehrziel nach jenem von öffentlichen Schulen nähert (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. Februar 1997, 95/14/0126, und vom 21. Juni 1993, 91/15/0151, ÖStZB 1994, 97, auf deren Gründe gemäß § 43 Abs. 2 letzter Satz VwGG verwiesen werden kann).

2. Vermittlungsprovision:

Eine vom Prüfungsorgan beanstandete Zahlung eines Betrages von S 10.000,-- im Jahre 1988 unter dem Titel einer Anzahlung für ein näher genanntes Objekt erklärte der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren damit, daß es sich beim betroffenen Haus um ein für ihn interessantes Objekt gehandelt habe, dessen Ankauf letztlich nicht zustandegekommen sei. Auf Grund der zufriedenstellenden Geschäftsbedingungen und der korrekten Vermittlung eines anderen Objektes einerseits und, um weitere Projekte angeboten zu bekommen, andererseits, sei diese Vermittlungsprovision bezahlt worden. Der Beschwerdeführer habe sich der Bezahlung dieser Vermittlungsprovision letztlich nicht entziehen können; es könne diese Zahlung nicht deswegen der Privatsphäre zugeordnet werden, weil die Absicht, damit eine Einkunftsquelle zu erwerben, nicht realisiert worden sei.

Im angefochtenen Bescheid verneinte die belangte Behörde den Werbungskostencharakter dieser Zahlung mit der Begründung, daß vergebliche Aufwendungen nur dann Werbungskosten darstellten, wenn sie in einem klar erkennbaren Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Einkunftsart stünden. Wenn der Beschwerdeführer in der Berufung vorgebracht habe, daß ihm der betroffene Betrag zufolge Rücktritts vom Kaufvertrag verlorengegangen sei, dann habe sich der Beschwerdeführer von einer zunächst ins Auge gefaßten Tätigkeit zurückgezogen, was nach dem Schrifttum einer damit im Zusammenhang stehenden Aufwendung die Eigenschaft als Werbungskosten nehme.

In der Beschwerde wird dagegen ins Treffen geführt, daß die von der belangten Behörde eingenommene projektsbezogene Sichtweise "den gesamtwirtschaftlichen Zusammenhängen" der Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht entspreche, beschäftige sich dieser doch mit dem Ankauf, der Renovierung und Weiterveräußerung von Immobilien. Er könne sich der Zahlung von Maklerprovisionen auch bei letztlich nicht erfolgreichen Projekten nicht entziehen; auch für solche Projekte getätigte Ausgaben seien seiner gesamten Geschäftstätigkeit zuzuordnen und daher zum Abzug zuzulassen.

Auch zu diesem Streitpunkt des Beschwerdefalles verkennt der Beschwerdeführer die Rechtslage. Mit seiner Forderung einer "gesamtwirtschaftlichen" Betrachtungsweise übersieht der Beschwerdeführer die Notwendigkeit des Zusammenhanges von Werbungskosten mit einer bestimmten Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechtes. Mehrere Einkunftsquellen sind stets getrennt als solche zu beurteilen, was nach ständiger Rechtsprechung im besonderen auch für mehrere Mietobjekte gilt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. April 1997, 94/15/0126, und vom 2. März 1993, 92/14/0182, ÖStZB 1993, 533). Die Berücksichtigung des vom Beschwerdeführer geleisteten Betrages als Werbungskosten scheitert schon daran, daß diese Kosten keinem Wirtschaftsgut zugeordnet werden konnten, das ihm als Quelle von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1972 gedient hatte. Setzt die Anerkennung von Aufwendungen vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten voraus, daß ein Mietobjekt vorhanden ist, dessen Vermietung in einer nach außen tretenden Weise erkennbar beabsichtigt ist (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. Juni 1997, 94/15/0227, und vom 27. Juli 1994, 92/13/0175, ÖStZB 1995, 78), dann kommen Aufwendungen für ein in der Folge tatsächlich nicht erworbenes Mietobjekt als Werbungskosten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zwangsläufig nicht in Betracht. Führen selbst die Anschaffungskosten der Einkunftsquelle im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten grundsätzlich nicht zu Werbungskosten (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, Tz 21 zu § 16 EStG 1972, ebenso wie das zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ergangene hg. Erkenntnis vom 28. September 1994, 93/13/0240), dann muß dies umso mehr für Kosten im Zusammenhang mit der beabsichtigten Anschaffung einer Einkunftsquelle gelten, wenn es zur Anschaffung dieser Einkunftsquelle in der Folge nicht gekommen ist (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, a.a.O., Tz 59 zu § 16 EStG 1972).

Angesichts dieser Rechtslage erübrigt es sich, die Frage zu untersuchen, ob der Beschwerdeführer mit seinem auf den Grund der betroffenen Zahlung bezogenen Vorbringen eine zwingende Veranlassung zur Leistung dieser Zahlung überhaupt ausreichend einsichtig machen konnte.

3. Zusätzlicher Ansatz von Mietzinseinnahmen im Schätzungswege:

Zu Tz 23 lit. a des Prüfungsberichtes vom 30. Dezember 1993 stellte der Prüfer fest, daß die erklärten Mieteinnahmen des vom Beschwerdeführer vermieteten Hauses R.-Gasse 4 für das Jahr 1989 erheblich niedriger als die Einnahmen nach den Zinslisten seien. Der Beschwerdeführer habe dies mit Mietausfällen begründet, die jedoch nur zum Teil hätten zugeordnet werden können, sodaß eine Mietzinsdifferenz von S 11.364,38 netto für dieses Jahr unaufgeklärt geblieben sei. Zudem sei in der Aufstellung des Beschwerdeführers über Mietausfälle auch die Mieterin der Wohnung Top 13 dieses Hauses erwähnt, welche in einer mit ihr aufgenommenen Niederschrift jedoch die Behauptung, Mietzinse nicht bezahlt zu haben, entschieden bestritten habe. Der Beschwerdeführer habe dem entgegengesetzt, daß er die durch diese Mieterin bewirkten Mietausfälle bei Auszug dieser Mieterin durch Zurückbehaltung der von ihr geleisteten Kaution teilweise kompensiert habe. Dem stehe allerdings entgegen, daß die betroffene Mieterin niederschriftlich ausgesagt habe, die geleistete Kaution von S 10.000,-- bis auf einen Betrag von S 1.000,-- beim Auszug aus der Wohnung zurückerhalten zu haben. Schließlich habe eine Erhebung beim Meldeamt ergeben, daß in den Jahren 1988 bis 1990 in bestimmten Wohnungen dieses Hauses Ausländer gemeldet gewesen seien, ohne daß für eine Vermietung der betroffenen Wohnungen Einnahmen erklärt worden seien. Die Aufzeichnung der Mieterlöse für die Jahre 1988 bis 1990 müsse daher als unvollständig und mangelhaft beurteilt werden, weshalb die Ermittlung der Einnahmen im Schätzungswege vorzunehmen gewesen sei. Der Prüfer setzte deshalb für das Jahr 1989 sowohl die unaufgeklärt gebliebene Mietzinsdifferenz von S 11.364,38 als auch Einnahmen von der Mieterin der Wohnung Top 13, solche auch für das Jahr 1990, an und schätzte auf der Basis eines monatlichen Bruttomietzinses von S 3.000,-- für die Jahre 1988 bis 1990 weitere Beträge hinzu.

In der Berufung bestritt der Beschwerdeführer, nicht erklärte Mieteinnahmen bezogen zu haben; die Zinslisten enthielten nur die begehrten Zinse, während in der Überschußermittlung nur die eingenommenen Mietzinse berücksichtigt worden seien. Auf Anmeldungen habe der Beschwerdeführer nach der damaligen Rechtslage keinen Einfluß gehabt. Die Mieterin der Wohnung Top 13 habe Belege über geleistete Zahlungen nicht vorweisen können; sie spreche nur schlecht deutsch und habe mit dem Ausdruck "Belege" in Wahrheit Zinsvorschreibungen gemeint, die sie auch bekommen, jedoch nicht bezahlt habe. Dies sei beweisbar, weil diese Mieterin vor Beendigung des Vertrages die Wohnung habe räumen müssen, was im Streit wegen der unterbliebenen Zahlung geschehen sei. Die Differenz zwischen erklärten Mietzinseinnahmen und den nach den Zinslisten zu erwartenden Zinszahlungen erkläre sich damit, daß der Beschwerdeführer erhaltene Kautionen auf nicht bezahlte Mietzinse umgewandelt habe; eine endgültige Klärung der Fälle, in denen eine Aufrechnung einbehaltener Kautionen gegen nicht bezahlte Zinse möglich geworden sei, sei erst Ende 1992 erfolgt. Ausländer in den verschiedenen Wohnungen des Hauses R.-Gasse 4 habe der Beschwerdeführer nicht einquartiert. Er wisse auch nicht, ob Ausländer dort gewohnt hätten. Die mit dem Umbau des Hauses in den Jahren 1989 bis 1990 beauftragten Unternehmer L. und G. hätten das Haus 1988 bis 1990 sozusagen "in ihrem Besitz" gehabt, weil ja umgebaut worden sei.

In einem Schreiben vom 5. Februar 1993, auf welches der Beschwerdeführer in seiner Berufung zusätzlich verwies, hatte er vorgebracht, mit G., dem Bauleiter der Firma L., die Generalsanierung dieses Hauses vereinbart zu haben. Der Beschwerdeführer habe dabei nichts dagegen gehabt, wenn das Bauunternehmen in den fensterlosen Räumen des Gebäudes seine Bauarbeiter wohnen lassen würde. Die auf der Zinsliste aufscheinenden Mieter, die auch Miete bezahlt hätten, seien vielleicht dort auch angemeldet gewesen, hätten aber tatsächlich nicht mehr dort gewohnt und auf hohe Ablösen ihres Mietrechtes spekuliert. Schon der Umstand, daß dort ausschließlich polnische Gastarbeiter gemeldet gewesen seien und auch G. Pole gewesen sei, der sich selbstverständlich seiner Landsleute als Bauarbeiter bedient habe, spreche für die Glaubwürdigkeit dieser Darstellung. Daß sich aus den Meldedaten der Mieter, wie dem Beschwerdeführer im Prüfungsverfahren vorgehalten worden war, andere Berufsbezeichnungen solcher Mieter als einer Tätigkeit als Bauarbeiter ergäben, habe nichts zu bedeuten, weil sich bekanntlich viele Bewohner von Osteuropa "im goldenen Westen", unabhängig vom ursprünglich erlernten Beruf, als Fremdarbeiter zu verdingen pflegten. Anmeldungen dienten auch zur Erlangung von Aufenthaltsbewilligungen, auf solche Anmeldungen und die Aufnahme von Familienangehörigen in solche Anmeldungen habe der Beschwerdeführer keinen Einfluß nehmen können.

In seiner Stellungnahme zur Berufung verwies der Prüfer auf die unaufgeklärt gebliebene Mietzinsdifferenz für das Jahr 1989 von S 11.364,38 und auf die Ergebnisse der Aussage der ehemaligen Mieterin der Wohnung Top 13. Die Behauptung des Beschwerdeführers, daß diese Mieterin den Zins nicht gezahlt habe, lasse sich mit dem Umstand nicht in Einklang bringen, daß die Mieterin die von ihr geleistete Kaution beim Auszug aus der Wohnung bis auf einen kleinen Betrag vollständig zurückerhalten habe, was im Falle aushaftender Mietzinse wohl wenig verständlich wäre.

Darauf replizierte der Beschwerdeführer, daß die vollständige Zurückzahlung der Kaution an die Mieterin der Wohnung Top 13 noch kein Beweis dafür sei, daß diese Mieterin den Zins immer bezahlt hätte. Wenn überhaupt, dann sei ihr die Kaution nur deshalb zurückgegeben worden, weil sie die Herausgabe der Wohnung verweigert habe. Der Ausgang von Delogierungsklagen sei sehr ungewiß, die damit verbundenen Kosten überstiegen erlegte Kautionen, zudem drohe "der Verlust der Wohnung für den Hauseigentümer (siehe Hauptmietrecht)", sodaß der Beschwerdeführer damals sicher die wirtschaftlichste und sicherste Methode gewählt habe, um aus dem Streit einigermaßen gut auszusteigen.

Den Ausführungen des angefochtenen Bescheides zu diesem Punkte kann mit gerade noch ausreichender Deutlichkeit entnommen werden, daß die belangte Behörde sachverhaltsbezogen vom Vorliegen tatsächlich geleisteter Zinszahlungen durch die Mieterin der Wohnung Top 13 und davon ausging, daß in den betroffenen Jahren Wohnungen im Hause R.-Gasse 4 vermietet waren, die zu vom Beschwerdeführer nicht erklärten Mieteinnahmen geführt hatten, was den vom Prüfer vorgenommenen schätzungsweisen Ansatz zusätzlicher Mietzinseinnahmen rechtfertige.

In der Beschwerde wird hiezu auf die Möglichkeit von Anmeldungen in Wohnungen eines Hauses ohne Wissens des Hauseigentümers verwiesen und vorgebracht, daß sich die belangte Behörde nicht auf die Aussage einer polnischen Mieterin stützen dürfe, die der deutschen Sprache nur beschränkt mächtig gewesen sei. Im Sachverhaltsteil des Beschwerdevorbringens wird ausgeführt, daß angesichts der Einstellung der Zahlung durch die Mieterin es für den Beschwerdeführer naheliegend gewesen sei, auf offene Mietzinszahlungen im Wege der Gegenrechnung der Kaution zu verzichten, um auf diese Art "die querulierende Mieterin ohne Einschaltung der Schlichtungsstelle loszuwerden". Den Ausführungen der Beschwerde zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides läßt sich zu diesem Punkt die Behauptung des Beschwerdeführers entnehmen, daß die Einvernahme der betroffenen Zeugin unter Beiziehung eines Dolmetschers ergeben hätte, daß sämtliche von ihr getätigten Zahlungen beim Beschwerdeführer auch verbucht worden seien. Die darüber hinaus beantragte Einvernahme von Mietern sei vom Prüfer und von der belangten Behörde nicht durchgeführt worden. In keiner Phase des Verfahrens sei dem Beschwerdeführer Möglichkeit gegeben worden, durch seine Vernehmung unrichtige oder unklare Aussagen Dritter richtigzustellen.

Ausreichende Indizien für eine sachliche Unrichtigkeit der vom Abgabepflichtigen geführten Bücher oder Aufzeichnungen rechtfertigen nach § 184 Abs. 3 BAO eine Schätzung der Grundlagen der Abgabenerhebung.

Daß die belangte Behörde die vom Prüfer georteten Indizien für die sachliche Unrichtigkeit der betroffenen Einnahmenaufzeichnungen des Beschwerdeführers als ausreichend angesehen hat, die Schätzungsbefugnis zu begründen, ist Ergebnis einer im angefochtenen Bescheid in gerade noch ausreichender Weise getroffenen Feststellung, der eine vom Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der ihm aufgetragenen Rechtskontrolle aufzugreifende Rechtswidrigkeit in der Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen nicht anhaftet. Hatte der Beschwerdeführer ihm vom Prüfer vorgehaltene Differenzen zwischen den erklärten Mieteinnahmen und den nach den Zinslisten zu erwartenden Mieteinnahmen mit Mietzinsausfällen insoweit nicht nachvollziehbar erklären können, als er für den Ausfall eines Betrages von S 11.364,38 im Jahre 1989 keinen Grund zu nennen wußte, dann war zunächst schon dieser Umstand geeignet, die sachliche Richtigkeit der vom Beschwerdeführer aufgezeichneten Mietzinseinnahmen in Zweifel zu ziehen. Daß der Beschwerdeführer für den Ausfall von Mietzinseinnahmen im Umfang dieses vom Prüfer als unerklärt befundenen Betrages eine nachvollziehbare Erklärung hätte geben können, behauptet er auch gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof nicht.

Das Sachvorbringen des Beschwerdeführers zur Beendigung des Mietverhältnisses mit der Mieterin der Wohnung Top 13 im Hause R.-Gasse 4 ist bis zuletzt widersprüchlich geblieben, indem der Beschwerdeführer nämlich noch im Sachverhaltsteil seiner Beschwerdeschrift erneut von einer Einbehaltung der von dieser Mieterin geleisteten Kaution ausgeht, während er im Verwaltungsverfahren, konfrontiert mit der Aussage der Mieterin, ihre Kaution bis auf einen Betrag von S 1.000,-- zurückerhalten zu haben, dazu angegeben hat, sich zur Rückzahlung der Kaution im überwiegenden Teil zu dem Zweck bereit gefunden zu haben, die Mieterin ohne Rechtsstreit zur Räumung der Wohnung zu bewegen. Diese auch schon im Verwaltungsverfahren bestandene Widersprüchlichkeit des Sachvorbringens des Beschwerdeführers in dieser Frage läßt es als eine Rechtswidrigkeit der Sachgrundlagenermittlung nicht erkennen, wenn die belangte Behörde der von der genannten Mieterin gegebenen Darstellung gefolgt ist. Aktenkundige Hinweise darauf, daß die Mieterin aus Gründen unzureichender Sprachkenntnisse zu einer richtigen Beantwortung der ihr bei der niederschriftlichen Vernehmung gestellten Fragen außerstande gewesen wäre, finden sich nicht; weshalb sich aus einer Vernehmung der Mieterin unter Beiziehung eines

Dolmetschers die Verbuchung sämtlicher von ihr getätigten Zahlungen beim Beschwerdeführer hätte ergeben sollen, ist nicht recht verständlich. Die im gegebenen Zusammenhang als Verfahrensrüge verstehbaren Beschwerdeausführungen stellen ihres allgemein gehaltenen Charakters wegen den Aufhebungsgrund einer Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht tauglich dar, weil es hiezu gehört hätte, dem Verwaltungsgerichtshof gegenüber darzulegen, welcher im Rahmen welcher Verfahrenshandlung gestellte, ordnungsgemäß formulierte Beweisantrag von der belangten Behörde nicht durchgeführt wurde und im Falle seiner Durchführung weshalb zu welcher anderen Sachverhaltsgrundlage des angefochtenen Bescheides hätte führen können.

Das aus der unaufgeklärt gebliebenen Mietzinseinnahmendifferenz und der Widersprüchlichkeit des Sachvorbringens des Beschwerdeführers zur Frage der Erzielung von Mietzinseinnahmen aus der Wohnung Top 13 resultierende Bestehen von Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen der Mietzinseinnahmen des betroffenen Hauses läßt es aber auch nicht mehr als bedenklich erscheinen, wenn die belangte Behörde, der Beurteilung des Prüfers folgend, auch den Umstand der polizeilichen Meldung zahlreicher weiterer Personen in der Umbauphase des Hauses zum Anlaß für die Hinzuschätzung weiterer Mietzinseinnahmen an den Beschwerdeführer genommen hat. Blieb das Vorbringen des Beschwerdeführers doch auch zu dieser Frage widersprüchlich und unklar. Seinen Bekundungen, von der Bewohnung von Wohnungen durch ausländische Mieter nicht zu wissen, stand sein Vorbringen entgegen, nichts dagegen gehabt zu haben, wenn die von ihm mit dem Umbau des Hauses beauftragten Unternehmer ihre mit den Arbeiten beschäftigten Landsleute im Hause wohnen ließen. Daß ein Vermieter auf Mietzinseinnahmen aus der Überlassung von Wohnungen in einem ihm gehörigen Haus zugunsten Dritter verzichtet, ist ein Sachverhalt, der grundsätzlich eines überzeugenden Beweises bedürfte. Daß der Beschwerdeführer die von ihm im Zuge des Prüfungsverfahrens einmal vorgetragene Behauptung seiner Zustimmung zur Bewohnung von Wohnungen des Hauses durch Arbeiter der von ihm beauftragten Unternehmer je unter Beweis gestellt hätte, trägt er auch vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht vor. Es erweisen sich damit insgesamt die Sachverhaltsgrundlagen, auf deren Basis die belangte Behörde zur Annahme einer Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde für die Mietzinseinnahmen des Hauses R.-Gasse 4 in den betroffenen Jahren gelangte, als mit einer vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Rechtswidrigkeit der Sachgrundlagenermittlung nicht behaftet.

Ein Vorbringen, mit dem die Höhe des Schätzungsergebnisses im Umfang der vorgenommenen Hinzurechnungen sich substantiiert als bestritten erkennen ließe, hat der Beschwerdeführer auch in seinen sich weitwendig in Einzelheiten behördlicher Beweiswürdigungsüberlegungen verlierenden Ausführungen vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht erstattet.

4. Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der G.-GmbH vom 19. November 1990 und der Firma L. vom 22. März 1990:

Mit Rechnung Nr. 51 vom 22. März 1990 wurde dem Beschwerdeführer von einer Firma Hans-Peter L.

Elektroinstallationen - Gerätehandel - Bagger- und Fräsarbeiten - Service, Zentralheizungen - Gas-Wasserinstallationen - Wärmepumpen - Hauswasseranlagen, ein Betrag von S 32.200,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer für Lieferung und Neueinbau einer Sprechanlage für 15 Wohnungen in der R.-Gasse 4 mit Geräten in jeder Wohnung, mit der Namenstafel bei der Haustüre und Vorbereitung auch für die später auszubauenden Wohnungen über die Arbeitszeit laut Lieferschein für einen Leistungszeitraum vom 28. Februar bis 5. März 1990 in Rechnung gestellt.

Eine Rechnung Nr. 52 des nämlichen Rechnungslegers vom gleichen Tage bezieht sich auf detailliert angeführte Arbeiten in den Wohnungen 4 und 5 im ersten Stock des Hauses R.-Gasse 4, auf näher bezeichnete Arbeiten im Stiegenaufgang und in Kellern dieses Hauses, nennt einen Rechnungsbetrag von S 144.500,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer und gibt als Leistungszeitraum die Zeitstrecke vom 20. Jänner bis 11. Februar 1990 an.

Die Rechnung Nr. 1001 schließlich der G.-GmbH Baufirma vom 19. November 1990 nennt als Betreff die Abrechnung der Baustelle R.-Gasse 4, Innenausbau, Fassade hofseitig, Dachkonstruktion, Wohnungsausbau Nr. 7, 9, 10, Stiegenaufgang-Sanierung, Wohnungsausbau Nr. 8, Sanierung Keller Nr. 1, 2, Sanierung und Neuerrichtung der Straßenfassade und kündigt gesonderte Verrechnung der Errichtung der Liftanlage an. Diese Rechnung beläuft sich über einen Nettobetrag von S 2,823.300,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Auf dieser Rechnung findet sich ein handschriftlicher Vermerk des Inhaltes: "Umbauarbeiten durchgeführt in der Zeit vom 8.1.1990 bis 19.11.1990" mit dem handschriftlichen Hinweis: "ergänzt am 9.2.1993 durch" Unterschrift.

Im Zuge einer Vernehmung durch den Prüfer gab Hans-Peter L. am 23. März 1993 zu Protokoll, seit Gründung der G.-

GmbH 50 % ihrer Stammanteile zu halten. Dieses Unternehmen sei zum Zweck des Import- und Exporthandels zum überwiegenden Teil mit Südfrüchten und Textilien gegründet worden und habe mit Bauwesen, wie in der Rechnung vom 19. November 1990 angeführt, nie etwas zu tun gehabt, wofür auch nie eine Gewerbeberechtigung bestanden habe. Hans-Peter L. habe die Rechnung Nr. 1001 der G.-GmbH vom 19. November 1990 das erste Mal am 9. Februar 1993 gesehen, als der Beschwerdeführer ihm diese Rechnung vorgehalten und ihn dazu aufgefordert habe, den handschriftlichen Zusatz über den Leistungszeitraum der Umbauarbeiten auf dieser Rechnung zu vermerken. L. habe dies getan, weil er der Meinung gewesen sei, daß noch Beträge offen seien und er diese dadurch ausbezahlt bekommen würde. Es handle sich bei dieser Rechnung um eine reine Gefälligkeitsrechnung. G. spreche als polnischer Staatsbürger nur gebrochen deutsch und "dürfte daher überhaupt nicht in der Lage sein", diese Rechnung zu formulieren. Es seien in dieser Rechnung auch Posten enthalten, die in gesonderten Rechnungen der Firma Hans-Peter L. enthalten seien. Bezüglich dieser gesonderten Rechnungen erstatte L. anschließend Selbstanzeige, da dies reine Gefälligkeitsrechnungen ohne Leistungsaustausch und ohne Bezahlung seien. Die Gefälligkeitsrechnungen seien auf Betreiben des G. entstanden, weil dieser angeblich eine eigene Baufirma habe gründen wollen, aber schon vorher Rechnungen an den Beschwerdeführer und diesem nahestehende Firmen habe legen müssen. Zu der angekündigten späteren Überrechnung dieser Rechnungen an L. sei es nie gekommen, weil G. vorher mit Geld das Land verlassen habe. Dem Zeugen sei bekannt, daß G. mit dem Beschwerdeführer Bauarbeiten u.a. auch in der R.-Gasse 4 durchgeführt habe; G. habe dazu zwar keine Befähigung gehabt, jedoch Leute gekannt, die sich dabei ausgekannt hätten. Die Arbeiter dürfte G. möglicherweise gemeinsam mit dem Beschwerdeführer organisiert und untergebracht bzw. verwendet haben. Die Einzelfirma L. habe in der R.-Gasse 4 nie gearbeitet noch Arbeiter einquartiert. Bei den von der Firma L. an den Beschwerdeführer und seine Handelsgesellschaft ausgestellten Rechnungen handle es sich um reine Gefälligkeitsfakturen, die L. auf Anweisung des G. geschrieben habe. Die L. von G. hiezu übergebenen Notizen hätten auch die Beträge enthalten, die G. und der Beschwerdeführer ausgehandelt hatten. Der Zeuge ersuche um Weiterleitung seiner Selbstanzeige an das für ihn zuständige Finanzamt und um milde Beurteilung.

In der Folge langte beim Finanzamt auch noch ein mit 7. Mai 1990 datiertes Schreiben des L. an den Beschwerdeführer ein, in welchem unter Bezugnahme auf ein Schreiben des Beschwerdeführers an die "Baufirma L." vom 3. April 1990 mit der Aufforderung zur Besorgung entsprechender Baugenehmigungen und Aufstellung entsprechender Schilder der Baufirma ausgeführt wird, daß die Firma L. keine Baufirma, sondern ein kleiner Elektrobetrieb ohne Arbeiter sei. Hans-Peter L. habe hingegen mit Herrn G. eine GmbH zum Zwecke eines Hülsenfrüchtehandels gegründet, an welcher L. mit 50 % beteiligt sei und die Prokura habe. Der guten Ordnung halber werde betont, daß L. u.a. auch an der R.-Gasse 4 Bauarbeiten nicht durchgeführt habe, auch zukünftig keine Bauarbeiten durchführen werde, weil er dazu auch keine Gewerbeberechtigung habe.

Der Beschwerdeführer bestritt im weiteren Verlaufe des Prüfungsverfahrens die von L. in seiner Vernehmung gemachten Angaben ebenso wie die Richtigkeit von Datierung und Inhalt des zuletzt genannten Briefes des L. Der Beschwerdeführer verwies auf logische Unstimmigkeiten in den Bekundungen des L., führte den Umstand des Vorliegens entsprechender Dokumente über Baustoffeinkäufe und Subauftragsverhältnisse ins Treffen, legte schriftliche Bekundungen mehrerer Personen zum Sachverhalt in Form von Gedächtnisprotokollen vor, wobei er die Vernehmung der betroffenen Personen beantragte, und bot unter Vorlage entsprechender Urkunden desgleichen die vollständige Nachprüfung aller Zahlungsflüsse und den Beweis für die Erbringung der verrechneten Leistungen durch das Unternehmen sowohl des Hans-Peter L. als auch der G.-GmbH an.

Der Prüfer ließ den Vorsteuerabzug für die Rechnung der G.-GmbH vom 19. November 1990 mit der Begründung nicht zu, daß die ursprüngliche Rechnung den Leistungszeitraum nicht ausgewiesen habe und die Behebung diese Mangels materiell unrichtig sei. Daß Bauarbeiten in der R.-Gasse ausgeführt worden seien, stehe außer Zweifel. Die vom Beschwerdeführer begehrte Vernehmung von Zeugen könne die gesetzlichen Formmängel der Rechnung nicht beseitigen. Die Rechnungen der Firma Hans-Peter L. vom 22. März 1990 mit den Nettobeträgen von S 144.500,-- und S 32.200,-- ließ der Prüfer zum Vorsteuerabzug mit der Begründung nicht zu, daß L. niederschriftlich ausgesagt habe, daß es sich bei diesen beiden Fakturen um reine Gefälligkeitsrechnungen gehandelt habe, denen weder Leistungsaustausch noch Zahlung zugrunde gelegen sei. Da diese Arbeiten nicht von der auf den Rechnungen ausgewiesenen Firma L. durchgeführt worden seien, berechtigten die Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug. Nach dem Inhalt eines vom Beschwerdeführer angefertigten Gedächtnisprotokolles sei vom Beschwerdeführer im Frühjahr 1991 verlangt worden, die Hälfte der Steuerschuld der Firma L. zu begleichen, die G. durch seine Rechnung vom 19.

November 1990 verursacht hatte. Ein solches Begehren des Rechnungslegers sei bei gesetzlich korrekter Geschäftsabwicklung unverständlich, bei Vorliegen einer Gefälligkeitsrechnung, wie von L. behauptet, jedoch nicht unüblich.

In seiner Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, daß die Firma L. mit den Umbauarbeiten begonnen, die G.-GmbH das Bauvorhaben aber schließlich im Einvernehmen aller Beteiligten fortgeführt, abgeschlossen und abgerechnet habe.

Zeitüberschneidungen bei Zahlungen entsprächen in solchen Fällen der Erfahrung des täglichen Lebens, müsse man doch berücksichtigen, daß G. einerseits Bauleiter bei der Firma L. und andererseits Geschäftsführer der G.-GmbH gewesen sei, deren Prokurist wiederum L. gewesen sei. Wenn Hans-Peter L. die nachträgliche Bestätigung des Leistungszeitraumes auf der Rechnung vom 19. November 1990 damit begründet habe, daß er sich noch Geld aus offenen Forderungen erhofft habe, dann stehe dies in unauflöslichem Widerspruch zu seiner Behauptung, daß die G.-GmbH Bauarbeiten für den Beschwerdeführer gar nicht durchgeführt habe. Leistung und Zahlung stünden fest, angesichts der erfolgten Behebung des vorgelegenen Formmangels der fehlenden Angabe des Leistungszeitraumes könne der Vorsteuerabzug nicht rechtens versagt werden.

In der Stellungnahme zur Berufung vertrat der Prüfer die Auffassung, daß die nicht bezweifelbaren Arbeiten im Haus R.-Gasse 4 nicht von L., G. oder der G.-GmbH, sondern von steuerlich nicht erfaßten, vorwiegend ausländischen Bauarbeitern durchgeführt worden seien. Die G.-GmbH sei nur zwecks Ermöglichung des Vorsteuerabzuges für den Beschwerdeführer eingeschaltet worden. Zu dieser Ansicht müsse man auf Grund der niederschriftlichen Aussage des L. vom 23. März 1993 und auf Grund des "bereits oftmals zitierten" Schriftverkehrs über die Bauabwicklung des Hauses gelangen. Daß der Beschwerdeführer seine Häuser von Unternehmen hätte renovieren lassen, von denen ihm bekannt gewesen sei, daß es sich nicht um Baufirmen handle, erscheine nicht glaubwürdig. Die Vorsteuer aus den betroffenen Rechnungen sei nicht abzugsfähig, weil das auf der Rechnung angegebene leistende Unternehmen nicht tatsächlicher Leistungserbringer gewesen sei.

Der Beschwerdeführer replizierte dazu durch Erstattung eines umfangreichen Sachvorbringens, mit welchem er der Sachverhaltsannahme des Prüfers entgegentrat und auf die Durchführung der von ihm bereits zuvor beantragten Beweise drang.

Die Begründung des dem Berufungsbegehren des Beschwerdeführers auch in dieser Hinsicht nicht stattgebenden Bescheides stellt nach auszugsweiser Wiedergabe der Bekundungen des Beschwerdeführers und der Erwiderungen des Prüfers sowie von Inhaltsteilen vom Beschwerdeführer vorgelegter Schriftstücke und einzelner Ermittlungsergebnisse in der Folge im Erwägungsteil Betrachtungen über die Einsichtigkeit der vom Beschwerdeführer gegen die Sachverhaltsannahmen des Prüfers vorgetragenen Kritikpunkte und über den Informationswert einzelner Beweisergebnisse an, wobei sich diese Betrachtungen auf die Frage zu konzentrieren scheinen, ob die Rechnung der G.-GmbH vom 19. November 1990 den Leistungszeitraum nach dem Inhalt ihrer im Jahre 1993 erfolgten Ergänzung in einer Weise beschrieben hatte, die mit dem von der belangten Behörde betrachteten Akteninhalt in Einklang zu bringen wäre. Lassen sich die Ausführungen des angefochtenen Bescheides zu diesem Punkt in Richtung einer Verneinung dieser von der belangten Behörde behandelten Frage verstehen, so finden sich auf die beiden Rechnungen der Firma L. vom 22. März 1990 beziehbare Ausführungen, welche die Aberkennung des Vorsteuerabzuges auch aus diesen Rechnungen im angefochtenen Bescheid erklären würden, überhaupt nicht mehr.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof macht der Beschwerdeführer zu diesem Streitpunkt des Beschwerdefalles eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides im Umfang der Sachverhaltsgrundlagenermittlung der Behörde geltend.

Ob sich der Begründung des angefochtenen Bescheides entnehmen läßt, von welchem konkreten Lebenssachverhalt die belangte Behörde in bezug auf die Rechnung der G.-GmbH vom 19. November 1990 nun eigentlich ausgegangen ist, erscheint angesichts der an früherer Stelle schon beurteilten generellen Unzulänglichkeit der Bescheidbegründung mehr als fraglich. Es kann eine Beantwortung dieser Frage aber ebenso unterbleiben wie im Falle ihrer Bejahung eine Beurteilung der ebenso fragwürdigen Schlüssigkeit einer Beweiswürdigung, die zu Feststellungen geführt haben würde, wie sie den Sachverhaltsannahmen des Prüfers entsprochen hätten.

Wie die belangte Behörde in der Gegenschrift nämlich insoweit zutreffend einwendet, hat die Versagung des Vorsteuerabzuges für die Rechnung der G.-GmbH vom 11. November 1990 den Beschwerdeführer deswegen in seinem

Recht auf Vorsteuerabzug nicht verletzt, weil diese Rechnung eine den Vorsteuerabzug zulassende Gestalt erst durch eine Ergänzung erhielt, die unbestritten im Jahre 1993 erfolgt ist.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z. 4 UStG 1972 muß eine Rechnung den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum enthalten, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Daß die Rechnung der G.-GmbH vom 19. November 1990 in ihrer ursprünglichen Gestalt diese Angabe nicht enthalten hatte, bestreitet der Beschwerdeführer nicht. Werden Rechnungen durch den Rechnungsausteller berichtigt oder ergänzt, so ist aber der Vorsteuerabzug grundsätzlich erst für den Voranmeldungs-(Veranlagungs-)zeitraum zulässig, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. September 1996, 95/14/0068, mit weiterem Nachweis). Die erst im Jahre 1993 erfolgte Ergänzung der betroffenen Rechnung konnte demnach auf einen vor dem Jahr der erfolgten Ergänzung gelegenen Zeitraum nicht zurückwirken. Soweit der Beschwerdeführer wie im Verwaltungsverfahren auch in seiner Replik vor dem Verwaltungsgerichtshof auf die bei Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer III, Anmerkung 214 zu § 11 UStG 1972, wiedergegebene Verwaltungspraxis verweist, ist aus diesem Verweis für ihn nichts zu gewinnen, weil auf eine von der Rechtslage abweichende Verwaltungsübung kein vor dem Verwaltungsgerichtshof verfolgbarer Rechtsanspruch besteht.

Anders verhält es sich freilich mit den beiden Rechnungen der Firma L. vom 22. März 1990, denen der Mangel des Fehlens eines Leistungszeitraumes nicht anhaftete und hinsichtlich derer sich der Begründung des angefochtenen Bescheides überhaupt nichts mehr entnehmen läßt, was die im Spruch des Bescheides bestätigte Versagung des Vorsteuerabzuges auch für diese Rechnungen rechtfertigen könnte. Daß der belangten Behörde diese beiden Rechnungen als ebenso einen Streitpunkt des von ihr zu entscheidenden Berufungsfalles völlig aus den Augen verloren zu haben scheint, verrät sie in der Gegenschrift, in welcher sie vorträgt, daß es im gegenständlichen Fall nicht um Leistungen der Firma L, sondern um solche der G.-GmbH ginge. Ob eine behördliche Beweiswürdigung, die zu einem den Ausschluß auch dieser Rechnungen vom Vorsteuerabzug rechtfertigenden Sachverhalt geführt hätte, vor dem Prüfungsmaßstab der Übereinstimmung mit dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und mit den Denkgesetzen bestehen könnte, ist angesichts des Fehlens jeglicher als Sachverhaltsfeststellung verstehbarer Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides zu diesem Streitpunkt vom Verwaltungsgerichtshof derzeit nicht zu untersuchen.

Im Umfang der Verweigerung des Vorsteuerabzuges auch für die Rechnungen der Firma L. vom 22. März 1990 leidet der Abspruch des angefochtenen Bescheides über Umsatzsteuer 1990 schon mangels Vorliegens irgendwelcher Sachverhaltsfeststellungen zu diesem Thema an Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Hinsichtlich der übrigen Streitpunkte des Abspruches des angefochtenen Bescheides über Umsatzsteuer 1990 und hinsichtlich der übrigen Absprüche des angefochtenen Bescheides wurde mit seinem Spruch eine Verletzung der vom Beschwerdeführer als verletzt gerügten Rechte aus den dargelegten Gründen nicht bewirkt. Der angefochtene Bescheid war somit allein in seinem Abspruch über Umsatzsteuer 1990 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben, während die Beschwerde im übrigen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof aus den im § 39 Abs. 2 Z. 3 und 6 VwGG genannten Gründen Abstand genommen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994. Die Abweisung des Kostenmehrbegehrens gründet sich darauf, daß die Umsatzsteuer im Pauschbetrag für den Schriftsatzaufwand bereits enthalten ist, daß dieser Pauschbetrag alle Schriftsätze eines Verfahrens abgilt und daß die weiteren Schriftsätze des Beschwerdeführers im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung ebenso nicht erforderlich waren wie die über die Ausfertigung des angefochtenen Bescheides hinaus mit der Beschwerde vorgelegten Beilagen; an Stempelgebühren waren demnach lediglich S 360,-- für den Beschwerdeschriftsatz und S 180,-- für die einfach vorzulegende Ausfertigung des angefochtenen Bescheides zuzusprechen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1995130129.X00

Im RIS seit

19.02.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at