jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/3/31 96/13/0002

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.03.1998

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
25/01 Strafprozess;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §37;
BAO §115 Abs1;
BAO §116;
BAO §119;
BAO §183 Abs3;
BAO §184 Abs2;
BAO §21 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §6 Z1;
EStG 1972 §6 Z2;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §6;
FinStrG §33 Abs1;
StPO 1975 §260;
VwRallg;

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 WK in W, vertreten durch MMag. Dr. Rudolf Jirovec, Rechtsanwalt in Wien I, Bauernmarkt 24, gegen den Bescheid der

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 16. August 1994, Berufungssenat I, Zl. 6/1 - 1021/94-05, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1985 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch über Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1986, 1987 und 1988 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen, somit im Umfang der Bekämpfung des angefochtenen Bescheides auch in seinem Abspruch über Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1985 und 1989, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.860,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Steuerberater und entfaltete in den Streitjahren daneben noch weitere wirtschaftliche Aktivitäten anderer Art. Im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden nach amtswegiger Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren der Jahre 1985 bis 1988 für diese Jahre und das Jahr 1989 Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erlassen, die der Beschwerdeführer in einigen Punkten mit Berufung bekämpfte.

Der nunmehr angefochtene Bescheid, mit welchem der Berufung des Beschwerdeführers jeglicher Erfolg versagt geblieben war, wurde vom Beschwerdeführer zunächst beim Verfassungsgerichtshof angefochten, welcher die Behandlung der bei ihm erhobenen Beschwerde jedoch mit Beschluß vom 27. Februar 1995, B 2051/94, abgelehnt und sie gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat.

Über die vom Beschwerdeführer in Befolgung des ihm erteilten Mängelbehebungsauftrages verbesserte Beschwerde, die zu dieser erstattete Gegenschrift der belangten Behörde und die dagegen vom Beschwerdeführer vorgetragene Replik hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Engagement im Holzhandel (Tz. 32, 45h, 45i, 51 und 52 des Prüfungsberichtes vom 11. Jänner 1993):

Viel Geld steckte der Beschwerdeführer in den Streitjahren in ein in Niederösterreich ansässiges, im folgenden als "B.-GmbH" bezeichnetes Holzhandelsunternehmen. Der Beschwerdeführer tat dies in unterschiedlicher Weise insofern, als er einerseits eine überaus verlustreiche stille Beteiligung zu diesem Unternehmen einging und dieses Unternehmen andererseits auch dadurch unterstützte, daß er Warengeschäfte über die Steuerberatungskanzlei in einer wirtschaftlich zu deren Lasten gehenden Weise abwickelte und dem genannten Unternehmen des weiteren auch eine von ihm gekaufte Liegenschaft vermietete, ohne dabei entsprechende Mieteinkünfte real zu lukrieren. Den Versuchen des Beschwerdeführers, die Ergebnisse seines Engagements für die B.-GmbH mit den Gewinnen aus der Steuerberatungstätigkeit auszugleichen, trat der Prüfer in seinem Bericht vom 11. Jänner 1993 mit folgenden Argumenten entgegen:

Der Beschwerdeführer habe im Zuge seiner Geschäftsverbindung zur B.-GmbH Holzein- und -verkäufe über seine Steuerberatungskanzlei durchgeführt. Diese Geschäftsfälle einschließlich der als Aufwand verbuchten Forderungsausfälle seien als zur Einkunftsquelle "Steuerberatung" artfremde Vorgänge auszuscheiden. Es seien die Ein- und Verkäufe ohne Preisaufschlag erfolgt, sodaß hinsichtlich dieses Holzhandels auch keine Einkunftsquelle mit Gewinnerzielungsabsicht vorgelegen sei, was Anlaß gebe, sie als private Vorgänge zu behandeln (Tz. 32).

Mit Wirkung vom 1. Februar 1985 habe sich der Beschwerdeführer als echter stiller Gesellschafter an der B.-GmbH beteiligt. Gegenstand des Vertrages sei die Gewährung eines "Darlehens" von bis zu S 5,000.000,-- gegen eine auf gebundenen Sparbüchern übliche Verzinsung bei Gewinn und eine 50 %ige Beteiligung bei Verlust (höchstens bis zur Höhe der Einlage) gewesen. In der Folge habe der Beschwerdeführer aber noch erhebliche weitere Darlehen und Vorfinanzierungen gewährt, die Ende 1989 mit S 8,281.659,65 ausgehaftet seien. Da das Unternehmen nur Verluste erlitten habe, habe der Beschwerdeführer Verlustanteile tragen müssen, die im Kalenderjahr 1987 S 1,207.962,--, im Kalenderjahr 1988 S 1,088.650,-- und im Kalenderjahr 1989 S 1,178.000,-- betragen hätten. Der Beschwerdeführer habe die B.-GmbH schon seit deren Bestehen als Steuerberater betreut und sei über die finanzielle Entwicklung des Unternehmens informiert gewesen. Daß das laufend verlustbringende Unternehmen nur mit zusätzlichen finanziellen Stützungen weiter habe betrieben werden können, sei verständlich; die Bereitschaft des Beschwerdeführers hiezu lasse allerdings berufliche Gründe nicht erkennen. Eine Gewinnerzielungsabsicht habe der Gründung der stillen

Gesellschaft nicht zugrundeliegen können, weil das Unternehmen schon zum Abschlußzeitpunkt des Gesellschaftsvertrages über die stille Gesellschaft stark überschuldet, die vertragliche Erfolgsaussicht überwiegend negativ gewesen sei und weil zuletzt auch die weiteren Geldzuflüsse überhaupt nicht mehr vertraglich abgesichert worden seien. Die stille Beteiligung könne demnach als Einkunftsquelle nicht angesehen werden (Tz. 51).

Im September 1985 habe der Beschwerdeführer eine Liegenschaft in N. gekauft und diese anschließend (an die B.-GmbH) vermietet. Die bisher angesetzten Einnahmen seien größtenteils fiktive Beträge, die gar nicht eingegangen seien. Als Betreuungskosten angesetzte Beträge seien Eigenleistungen und daher nicht absetzbar, es hätten hiezu auch keine Spesenbelege vorgelegt werden können. Kreditzinsen seien zum Teil als Kanzleikosten der Steuerberatungskanzlei abgesetzt worden. Bei Ansatz tatsächlich erhaltener Beträge ergebe sich für den Prüfungszeitraum ein Gesamtverlust in Höhe von S 266.627,--; dieser Verlust müßte sich durch mindestens weitere acht Jahre nach dem Prüfungszeitraum selbst auf der Basis entsprechender Einnahmen weiter erhöhen. Ab Herbst 1990 sei die Liegenschaft als Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers in eine Kommanditgesellschaft eingebracht worden, weshalb ab diesem Zeitpunkt ein anderer Sachverhalt vorliege. In langfristiger Betrachtung der jährlichen Betriebsergebnisse zu Beginn der Vermietung und unter Berücksichtigung des Umstandes, daß keine schriftlichen und damit belegbaren Mietvereinbarungen getroffen worden seien, stelle auch die Vermietung dieser Liegenschaft an die B.-GmbH in den Streitjahren keine Einkunftsquelle dar (Tz. 52).

Die als Betriebsausgabe abgesetzten Bankkreditkosten für das Grundstück in N. seien dementsprechend hinzuzurechnen (Tz. 45h); Wechsel- und Kreditzinsen "zur Finanzierung der B.-GmbH" seien ebenfalls als nicht betrieblich veranlaßt zuzurechnen (Tz. 45i).

Der Beschwerdeführer setzte dem in seiner Berufung folgende Ausführungen entgegen:

Die Erfolgsaussicht der B.-GmbH sei durch wiederholte Engpässe in der Rohstoffbeschaffung beeinträchtigt worden. Um die stille Gesellschaft erfolgreich werden zu lassen, sei die Vorfinanzierung des Holzeinkaufes zur Gesundung des Betriebes beschlossen worden, wobei die Überlegung geherrscht habe, daß bei Weiterlieferung des eingekauften Holzes zum Anschaffungspreis eine Sanierung der Gesellschaft möglich sein müßte. Ein günstiges Betriebsergebnis der B.-GmbH hätte zu positiven Einkünften aus Kapitalvermögen geführt. Einige Monate habe diese Art der Holzfinanzierung auch klaglos funktioniert und es hätten die Zahlungseingänge die Anschaffungskosten der Wareneinkäufe auch gedeckt. Im Augenblick der Aufnahme der Finanzierung sei Kostendeckung zu erwarten gewesen; daß die B.-GmbH zahlungsunfähig geworden sei, sei bei Beginn der Holzlieferungen nicht abzusehen gewesen. Die Einlagen im Rahmen der stillen Gesellschaft seien zur Fortsetzung des Betriebes, zur Erhaltung der Arbeitsplätze und zur Vermeidung von Not der dort Tätigen vorgenommen worden. Widrige Umstände hätten zum Verlust aus dieser stillen Gesellschaft geführt. Daß die Gesellschaft zum Abschlußzeitpunkt überschuldet gewesen sei, treffe zu, gerade zur Überwindung dieser Überschuldung sei die stille Gesellschaft ja gegründet worden. Im Augenblick der Bildung der stillen Gesellschaft habe man "natürlich" ein Konzept gehabt und die Erfolgsaussichten positiv beurteilt. Wenn es einer Gesellschaft finanziell schlecht gehe, müßten immer wieder in Blitzaktionen Gelder zugeführt werden, um mit einer solchen "letzten finanziellen Hilfe" den wirtschaftlichen Zusammenbruch zu vermeiden. Im Augenblick der Gründung der stillen Gesellschaft hätten sich positive Aussichten bei einer Weiterführung der B.-GmbH ergeben und damit Gewinne und nicht Verluste aus Kapitalvermögen. Im Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaft und deren Vermietung sei eine Vorschau-Rechnung angestellt worden, welche in einem angemessenen Zeitraum (ca. 10 Jahre) einen Einnahmenüberschuß habe erwarten lassen. Wie eine angeschlossene Rechnung zeige, wäre in einem Zeitraum von ca. 10 bis 15 Jahren ein Überschuß zu erwarten gewesen. Eine im Jahre 1988 angefallene Großreparatur sei im Augenblick der "Übernahme" nicht absehbar gewesen. Ein Rückschluß auf die Ertragsfähigkeit ab Beginn der Vermietung dürfe von den gegenwärtigen Erkenntnissen her nicht gezogen werden. Bei Eingehen "der vereinbarten Mieten" und bei "Entfall der unvorhergesehenen Großreparatur" wäre bereits nach fünf Jahren ein Einnahmenüberschuß aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden. Im Ergebnis dieser Ausführungen müßten auch die als Aufwand ausgeschiedenen Bank-, Wechsel- und Kreditkosten als Aufwand anerkannt werden.

In seiner Stellungnahme zur Berufung verwies der Prüfer zunächst darauf, daß der Hinweis des Beschwerdeführers, die Zahlungseingänge hätten die Anschaffungskosten der Wareneinkäufe gedeckt, irreführend sei. Es hätten die Kundenzahlungseingänge bei der B.-GmbH zwar die Holzlieferrechnungen von der Kanzlei des Beschwerdeführers gedeckt, doch seien Zahlungen an die Kanzlei des Beschwerdeführers eben gerade nicht geleistet worden, wodurch sich die "Holzforderung" der Kanzlei des Beschwerdeführers ständig erhöht habe. Kostendeckung reiche für

Gewinnerzielung noch nicht hin. Das "Konzept" über die positive Beurteilung der Erfolgsaussichten der B.-GmbH bestehe aus einer Seite, auf der Aufwand und Ertrag je Kalenderwoche mit nicht nachvollziehbaren Summen angegeben seien, wovon noch Finanzierungskosten, AfA und Steuern abgezogen würden; ein solches Berechnungsblatt stelle keine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Kalkulation und Vorausschau dar. Die vom Beschwerdeführer in der seiner Berufung beiliegenden Aufstellung angeführten zusätzlichen Mieteinnahmen seien von ihm selbst vorgeschossene Beträge (interne Verrechnung) und könnten in einer Vorschau daher nicht berücksichtigt werden. Eine schriftliche Vereinbarung über zu leistende Mieten habe zunächst gar nicht vorgelegt werden können; es habe lediglich vor Beendigung des Prüfungsverfahrens der Mieter mit einem Schreiben vom 2. Oktober 1992 plötzlich Mietzahlungen für 1991 und 1992 nachträglich zugesagt. Mit Reparaturen müsse bei einem älteren Haus gerechnet werden. Finanzierungskosten der B.-GmbH könnten nicht ernstlich als Betriebsausgaben der Steuerberatungskanzlei geltend gemacht werden.

Der Beschwerdeführer hielt dem entgegen, daß die Vorgänge im Zusammenhang mit der B.-GmbH nun einmal in der Buchhaltung seiner Steuerberatungskanzlei erfaßt gewesen seien, weshalb auch die mit diesen Vorgängen verbundenen Finanzierungskosten als Betriebsausgabe hätten angesetzt werden müssen. Daß das Konzept für die B.-GmbH nur aus einem Blatt bestanden habe, habe nichts zu bedeuten, weil auch "in Prachtbänden gebundene Konzepte der verstaatlichten Industrie" keinen Erfolg gebracht hätten, sondern mit Riesenverlusten geendet hätten, die von der Allgemeinheit getragen werden müßten. Es habe für die B.-GmbH zu Beginn der stillen Gesellschaft auch ein ausführliches Konzept gegeben, welches aber vor allem wegen der Insolvenz des Unternehmens im Zeitpunkt der Prüfung nicht mehr habe aufgefunden werden können. Für die Vermietung von Liegenschaften sei nach der Liebhabereiverordnung ein langfristiger Beobachtungszeitraum vorgesehen. Bei Übernahme der Finanzierung der Holzlieferungen sei an den Verlust der daraus entstandenen Forderungen nicht gedacht worden, dieser sei erst durch die Zahlungsunfähigkeit der B.-GmbH eingetreten. Kein Unternehmer werde Warenlieferungen in der Erwartung eintretender Forderungsverluste durchführen.

Im angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde die Bekundungen des Prüfers und des Beschwerdeführers wieder, gab dann eine zusammengefaßte Darstellung der Aussagen verwaltungsgerichtlicher Erkenntnisse zur Liebhabereiproblematik und schloß diese mit dem Hinweis auf das Erfordernis der objektiven Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit für ihre Beurteilung als Einkunftsquelle ab; diese objektive Ertragsfähigkeit sei ein Sachverhaltselement, das die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu beurteilen habe. Die im Rahmen der Steuerberatungskanzlei durchgeführten Holzeinkäufe seien zur Gewinnerzielung nicht geeignet gewesen, weil das eingekaufte Holz ohne Gewinnaufschlag an die B.-GmbH weitergeliefert worden sei. Es seien diese Holzlieferungen überhaupt nur deshalb über die Kanzlei des Beschwerdeführers durchgeführt worden, weil die Lieferanten an die B.-GmbH auf Grund deren Überschuldung gar nicht mehr geliefert hätten, was auch der Beschwerdeführer bestätigt habe. Wenn anderen Lieferanten klar gewesen sei, daß sie bei Lieferungen an die B.-GmbH ihre Forderungen verlieren würden, so hätte dies auch dem Beschwerdeführer klar sein müssen, weshalb diese Forderungsabschreibungen als betrieblicher Vorgang nicht gewertet werden könnten. Die Erfolgsaussichten der vom Beschwerdeführer eingegangenen stillen Beteiligungen habe der Beschwerdeführer nicht dokumentieren können. Das von ihm behauptete zusätzliche Konzept über diese Erfolgsaussichten habe er nicht vorgelegt. In der Vermietung der Liegenschaft in N. sei vom Vorliegen eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes von fünf Jahren auszugehen, nach dessen Ende die Vermietungstätigkeit aufgegeben worden sei. Der in diesem Zeitraum erwirtschaftete Gesamtverlust lasse auch die betroffene Vermietung nicht als Einkunftsquelle beurteilen. Die Kosten der Großreparatur seien nach der Lebenserfahrung in die Vorschaurechnung durchaus einzubeziehen gewesen.

Vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes trägt der Beschwerdeführer vor, die von der Abgabenbehörde angestellte rückblickende Betrachtungsweise sei insofern als unzulässig zu beurteilen, als maßgebend nur die Frage gewesen sein könne, wie sich die Ertragsaussichten des jeweiligen wirtschaftlichen Engagements zum Zeitpunkt seines Eingehens dargestellt hätten. Der Beschwerdeführer habe im Verwaltungsverfahren "fundiert" dargelegt, weshalb Gewinne für die stille Gesellschaft zu erwarten gewesen seien. Es liege insofern zumindest ein nicht eindeutiges Ergebnis bei Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit vor, sodaß auch dem subjektiven Willen des Steuerpflichtigen Bedeutung hätte beigemessen werden müssen. Im Umfang der Vermietung des Gebäudes in N. hätte die belangte

Behörde berücksichtigen müssen, innerhalb welchen Zeitraumes von einem Rückfluß des eingesetzten Kapitals hätte ausgegangen werden können. Der gewählte Beobachtungszeitraum sei zu kurz gewesen, aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Rechnung ergebe sich der von der belangten Behörde ermittelte Verlust nicht.

Mit Rücksicht auf die Vermengung der im Zusammenhang mit dem Engagement für die B.-GmbH stehenden Geschäftsvorfälle mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Steuerberater ist zunächst klarzustellen, daß die auf Tätigkeiten im Zusammenhang mit der B.-GmbH bezogenen Aktivitäten in das Rechenwerk des Steuerberatungsbetriebes des Beschwerdeführers von vornherein nicht aufzunehmen waren. Daß der Holzhandel zum Tätigkeitsfeld der Steuerberatung zählte, wird auch vom Beschwerdeführer nicht behauptet. Umso unverständlicher ist es anzusehen, wenn der Beschwerdeführer versucht hat, Aufwendungen im Zusammenhang mit seinem Engagement für die B.-GmbH als Betriebsausgaben seiner Steuerberatertätigkeit geltend zu machen. Daß die belangte Behörde diesem Ansinnen nicht gefolgt ist, war im Blickpunkt der gebotenen Trennung der einzelnen Einkunftsquellen eines Abgabepflichtigen zunächst keinesfalls rechtswidrig.

Es hätte der angefochtene Bescheid in der hier behandelten Frage Rechte des Beschwerdeführers im Ergebnis freilich dann verletzen können, wenn die stille Beteiligung des Beschwerdeführers an der B.-GmbH als Einkunftsquelle der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z. 5 der Einkommensteuergesetze und die von ihm vorgenommene Vermietung der Liegenschaft in N. an die nämliche Gesellschaft als Einkunftsquelle der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z. 6 der Einkommensteuergesetze zu beurteilen und damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen des Beschwerdeführers als Werbungskosten anzuerkennen gewesen wären; die Abwicklung von Holzwareneinkäufen im Rahmen der Steuerberatungskanzlei hätte sich nach dem diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers solcherart als eine die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen aus der stillen Gesellschaft unterstützende Betätigung verstehen lassen, was im gegebenen Zusammenhang den Anfall von Werbungskosten im Rahmen dieser Einkunftsart denkmöglich gemacht hätte. Daß die belangte Behörde der vom Beschwerdeführer zur B.-GmbH eingegangenen stillen Beteiligung und der an diese Gesellschaft erfolgten Vermietung der im Jahre 1985 angekauften Liegenschaft in N. den Charakter von Betätigungen im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 5 und 6 der Einkommensteuergesetze aber abgesprochen hat, war nach Lage des konkreten Falles im Ergebnis nicht rechtswidrig.

Wie der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen hat, kommt es für die Beurteilung einer Betätigung als Einkunftsquelle entscheidend auf die Frage an, ob die beurteilte Tätigkeit in der konkret betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis abzuwerfen; ergibt die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild, so ist zu prüfen, ob die Betätigung mit subjektivem Ertragsstreben, also dem Streben nach Erzielung eines positiven steuerlichen Gesamtergebnisses, ausgeübt wird, wobei ein solches Streben durch das Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu identifizieren ist. Es hat der Gerichtshof im genannten Erkenntnis eines verstärkten Senates auch klargestellt, daß die Frage, ob eine Betätigung objektiv geeignet ist, sich innerhalb eines bestimmten Zeitraumes lohnend zu gestalten, ebenso eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage ist wie der Umstand, ob der, der sich betätigt, damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis überhaupt erzielen will. In verfahrensrechtlicher Hinsicht hat der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis zum Ausdruck gebracht, daß es Sache des einen Verlustausgleich begehrenden Steuerpflichtigen ist, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offenzulegen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen läßt; die den Abgabepflichtigen nach § 119 BAO treffenden Pflichten bringen es nämlich mit sich, daß der Abgabepflichtige alle für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände offenlegt, worunter insbesondere alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer zunächst verlustbringenden Tätigkeit in absehbarer Zeit fallen, die nur dem Abgabepflichtigen bekannt sein können und für die er demnach auch näher an Sache und Beweis als die Abgabenbehörde ist.

Auf der Basis der dargestellten verfahrensrechtlichen Grundsätze kann der belangten Behörde im Beschwerdefall nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie den angesprochenen Betätigungen des Beschwerdeführers im Eingehen der stillen Beteiligung und des dafür getätigten Hilfsgeschäftes des Holzhandels und der Vermietung seiner Liegenschaft an den Geschäftsherrn der stillen Gesellschaft Einkunftsquelleneigenschaft abgesprochen hat (vgl. hiezu etwa auch die hg. Erkenntnisse vom 22. Oktober 1996, 95/14/0146, und vom 28. Oktober 1997,95/14/0060, denen vergleichbar ertragsaussichtslose Fallkonstellationen zugrunde lagen). Daß nichts dafür sprach, daß sich das Engagement des Beschwerdeführers als stiller Gesellschafter in vertretbarer Zeit im Sinne eines steuerlich positiven

Gesamtergebnisses lohnen könnte, hat schon der Prüfer mit Argumenten begründet, denen der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren mit nichts als unsubstantiiert gebliebenen Behauptungen über angeblich vorhanden gewesene Konzepte einer positiven Ertragserwartung entgegengetreten ist. Daß die die vertraglich vereinbarte Höchstgrenze der "Darlehensgewährung" erheblich übersteigenden weiteren Geldzuflüsse zuletzt nicht einmal mehr vertraglich abgesichert waren, ist eine von der Behörde getroffene Sachverhaltsfeststellung, die vom Beschwerdeführer ebenso nicht bestritten wurde wie die zur "Vermietung" getroffene Feststellung, daß es sich bei den angesetzten "Einnahmen" größtenteils um fiktive Beträge gehandelt habe, die in Wahrheit gar nicht eingegangen waren. In gleicher Weise läßt der Beschwerdeführer auch die Feststellung der Behörde unbestritten, daß die Kundenzahlungseingänge bei der B.-GmbH zwar die Holzlieferungen der Kanzlei des Beschwerdeführers gedeckt hätten, daß von der B.-GmbH jedoch Zahlungen an den Beschwerdeführer nicht geleistet worden seien, wodurch sich dessen Forderung aus den Holzeinkäufen ständig erhöht habe. Daß das solcherart betriebene Engagement des Beschwerdeführers für die B.-GmbH sich in absehbarer Zeit hätte lohnen können, lag nach den vom Beschwerdeführer unbestritten gelassenen Sachverhaltsfeststellungen dermaßen fern, daß es tatsächlich fundierter Erläuterungen des Beschwerdeführers bedurft hätte, aus welchen besonderen konkreten Gründen sowohl die stille Beteiligung als auch die Vermietung der Liegenschaft an den Geschäftsherrn der stillen Gesellschaft dennoch ertragreich sein würde. An solchen Ausführungen hat es der Beschwerdeführer aber im Verwaltungsverfahren ebenso fehlen lassen, wie er auch vor dem Verwaltungsgerichtshof der Liebhabereibeurteilung der belangten Behörde mehr als allgemein gehaltene Einwände nicht entgegenzusetzen weiß.

Was den Beschwerdeführer wirklich dazu veranlaßt hat, der B.-GmbH derartige Summen zur Verfügung zu stellen, ist im Dunklen geblieben. Steuerliche Vorteile aus diesen Aufwendungen zu lukrieren, aber muß dem Beschwerdeführer mangels Einkunftsquelleneigenschaft seines diesbezüglichen Einsatzes verwehrt bleiben. Für eine steuerliche Berücksichtigung der im Zusammenhang mit der B.-GmbH getätigten Aufwendungen auch im Zusammenhang mit der an diese unternommenen Vermietung der Liegenschaft in N. bestand, wie die belangte Behörde im Ergebnis zutreffend erkannt hat, kein rechtlicher Grund.

2. Zurechnung ungeklärter Bareingänge (Tz. 45b des Prüfungsberichtes vom 11. Jänner 1993):

Im Prüfungsbericht wurde festgestellt, daß auf dem Kanzleigirokonto und in der Kanzleikassa des Beschwerdeführers vereinzelt größere Bargeldeinzahlungen vorzufinden gewesen seien, für die kein eindeutiger Zahlungsgrund habe nachgewiesen werden können. Auch die zugehörigen Bank- bzw. Kassenbelege hätten nur namensneutrale Barerläge oder Eigenbelege dargestellt. Da die Herkunft dieser Beträge nicht habe geklärt werden können, seien sie einschließlich eines 10 %igen Sicherheitszuschlages als bisher nicht erklärte Kanzleieinnahmen hinzugerechnet worden.

Der Beschwerdeführer brachte hiezu in seiner Berufung vor, bereits seit seinem 14. Lebensjahr in der Kanzlei seines Vaters mitgearbeitet zu haben und daher sehr viele Klienten seit dieser Zeit zu kennen. Da er ein hilfsbereiter Mensch sei, habe er wiederholt an Bekannte oder Klienten ohne schriftliche Bestätigungen "Geldvorlagen" gegeben. Er habe die Verrechnungskonten in seiner Buchhaltung, die er nicht persönlich führe, nicht laufend überprüft, sodaß es habe geschehen können, daß er von einem Sparbuch Vorlagen gegeben habe, welche vom Geldempfänger dann über das Bankkonto zurückgezahlt worden seien. Im einzelnen habe es sich um folgende Vorgänge gehandelt:

a) Frau F.:

Der Beschwerdeführer habe das Ehepaar F. seit 1945 betreut. Nachdem Frau F. Witwe geworden sei, habe sie ihre Eigentumswohnung, die sie immer wieder an ihren verstorbenen Mann erinnert habe, gegen eine andere Wohnung austauschen wollen. Da ein Kauf 1982 möglich gewesen sei, habe Frau F. als Zwischenfinanzierung bis zum Verkauf der bisher innegehabten Eigentumswohnung S 380.000,-- benötigt. Der Verkauf der ersten Wohnung habe erst am 5. Juni 1985 erfolgen können, sodaß dann erst die Rückzahlung der gewährten Vorlage habe erfolgen können. Als Beweis könnten Erklärungen der Frau F. und ihres Sohnes dienen. Der Beschwerdeführer legte eine von Frau F. unterfertigte maschinschriftliche Erklärung vor, die an den Beschwerdeführer adressiert ist, als Betreff das Thema Geldverrechnung D. - F. nennt und folgenden Wortlaut hat:

"Anläßlich des Erwerbes der Eigentumswohnung ... wie des

Verkaufes der Wohnung ... hatten wir von Ihnen eine Vorlage von

ca. S 380.000,-- erhalten.

Im August 1985 wurde diese Summe zurückverrechnet.

Wir bestätigen hiermit, daß Sie aus diesem Vorgang weder eine Provision noch ein Honorar erhalten haben. Unsere Verrechnung ist voll ausgeglichen."

Neben dieser Erklärung findet sich eine handschriftliche Bestätigung des Sohnes der Frau F. in welcher dieser erklärt, daß ihm als Sohn "nebenstehende Umstände" bekannt seien und er den Inhalt dieser Bestätigung hunderprozentig bekräftigen könne.

b) Fritz S.:

Mit diesem Versicherungsmakler habe der Vater des Beschwerdeführers schon seit 1932 zusammengearbeitet, welche Zusammenarbeit der Beschwerdeführer bis zum Tode des Fritz S. fortgesetzt habe. Um die Jahresmitte 1985 habe bei einer plötzlichen Spitalseinlieferung im Krankenhaus Rudolfstiftung ein Depot von S 100.000,-- erlegt werden müssen, welches der Beschwerdeführer vorgestreckt habe. Am 18. November 1985 habe der Beschwerdeführer von den Mitarbeitern der Firma S. zur Abdeckung dieser Vorlage und "für künftige Fälligkeiten" (S 84.787,30) eine Summe von S 185.000,-- überwiesen erhalten. Als Beweis könne die Erklärung der Mitarbeiterin Luise R. dienen, sonst seien keine Verwandten vorhanden. Der Beschwerdeführer schloß eine mit 10. Mai 1992 datierte Erklärung einer Luise R. an, in welcher diese bekundete, daß es ihr als langjähriger Mitarbeiterin des Fritz S. bekannt sei, daß im Jahr 1984 und 1985 seitens des Beschwerdeführers wiederholt Geldvorlagen an ihren Chef gegeben worden seien. Da es sich um Privat-Verrechnungen gehandelt habe, hätten diese Verrechnungen in der Buchhaltung ihres Chefs keinen Niederschlag gefunden. Im Jahr 1985 sei für die gegebenen Vorlagen und für die künftigen Fälligkeiten eine Anzahlung erfolgt. Sie könne auf Grund ihrer Erinnerung bestätigen, daß in den Verrechnungsbetrag keinerlei Provisionen oder Honorare für Leistungen des Beschwerdeführers enthalten gewesen seien. Ihres Wissens sei die Verrechnung S. - Beschwerdeführer vollkommen ausgeglichen.

c) Margarethe L.:

Frau L. sei dem Beschwerdeführer seit dem Jahre 1932 bekannt. Als sich Frau L. dem 88. Lebensjahr genähert habe, habe sie sich in ein Altersheim "einkaufen" wollen und zu diesem Zweck S 600.000,-- benötigt, die der Beschwerdeführer ihr vorgestreckt habe. Frau L. habe dem Beschwerdeführer versprochen, nach Rückgabe der Wohnung und der Veräußerung der an sich wertvollen Möbelstücke diese Vorlage zurückzuzahlen. Schließlich habe sich der Gesundheitszustand aber so verschlechtert, daß an eine Aufnahme in ein Altersheim nicht habe gedacht werden können, sodaß seit 1987 mit der Rückzahlung der Vorlage begonnen worden sei. Unter anderem habe der Beschwerdeführer am 20. Juli 1987 von Frau L. S 380.000,-- zur Einzahlung an seine Bank übernommen. Diese Summe sei aber am 23. Oktober 1987 nochmals an Frau L. durch die Bank des Beschwerdeführers vorgestreckt worden. Der Prüfer habe diese Belege bezweifelt, weil es sich jeweils um Bareinzahlungen und Barauszahlungen gehandelt habe, auf welche nur der Hinweis L. vermerkt gewesen sei. Tatsächlich strittig seien nur

S 600.000,--. Warum solle die Rückzahlung von S 380.000,-- an die Bank nicht stimmen? Als Beweis werde die Einvernahme des Dr. W. beantragt. Der Beschwerdeführer legte hiezu ein Schreiben des Dr. Günther W. an ihn vom 19. Mai 1992 vor, in welchem bestätigt wurde, daß der Beschwerdeführer für Frau L., die Tante des Dr. W., Vorlagen getätigt habe, die diese dann mit Banküberweisung abgedeckt habe. Es sei Dr. W. nicht bekannt, daß es sich dabei um Honorare, Provisionen oder dergleichen gehandelt haben könnte; Dr. W. wisse vielmehr, daß der Beschwerdeführer aus langjähriger persönlicher Freundschaft Erledigungen für Frau L. kostenlos getätigt habe. Nach dem Wissensstand des Dr. W. habe zum Todestag von Frau L. weder ein Guthaben zu Gunsten des Beschwerdeführers noch eine Schuld an die Verlassenschaft bestanden. Des weiteren schloß der Beschwerdeführer ein Schreiben des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters Dkfm. Wolfgang G. vom 17. Juli 1989 an ihn an, in welchem dem Beschwerdeführer vom genannten Wirtschaftsprüfer das Mitgefühl am Tod von Frau L. ausgedrückt wird.

d) Elio M.:

Herr M. habe seit dem Jahr 1982 beabsichtigt, einen Eissalon in Österreich zu erwerben. Unter Umgehung der italienischen Devisengesetze habe er nach und nach Gelder zur treuhändigen Verwahrung beim Beschwerdeführer deponiert. Diese Vorgangsweise italienischer Staatsbürger sei kein Einzelfall, wie aus immer wiederkehrenden Zeitungsmeldungen bekannt sei. Weil die Lira einem ständigen Wertverfall unterliege, würden viele Italiener in

Schillingen in Österreich anlegen. Daß Herr M. ausgerechnet den Beschwerdeführer zum Depot gewählt habe, liege darin begründet, daß er einen Eissalon habe erwerben wollen und die Kanzlei des Beschwerdeführers zu diesem Zeitpunkt 85 Eiserzeuger betreut habe. Herr M. habe beim Beschwerdeführer bis zum Ende des Zeitraumes der abgabenbehördlichen Prüfung S 1,587.559,-- und bis zur erfolgten Rückzahlung im Frühjahr 1993 insgesamt S 2,297.559,-- deponiert. Als Beweis hiefür legte der Beschwerdeführer ein maschinschriftliches Schreiben des Elio M. vom 3. März 1986 vor, in welchem in deutscher Sprache der Beschwerdeführer damit beauftragt wird, für ihn in der nächsten Zeit einen Eissalon in Wien zu finden. Es solle ein guter Platz sein und der Preis solle entsprechen. Da der Schreiber zur italienischen Lira kein Vertrauen habe, werde er seine Ersparnisse nach und nach nach Wien bringen und er bitte den Beschwerdeführer diese für den entscheidenden Augenblick bereitzuhalten. Der Schreiber werde vor allem in den Sommermonaten bei seinen Besuchen in Wien die Beträge, welche er ersparen könne, beim Beschwerdeführer für die Zwecke der Anschaffung deponieren. In einem Schreiben einer Speiseeismaschinenhandelsgesellschaft vom 4. Mai 1992 an den Beschwerdeführer wird bestätigt, daß dem Unternehmen seit 1983 bekannt sei, daß der Beschwerdeführer für einen italienischen Interessenten einen guten Standort für einen Eissalon finden solle. Diverse Gespräche hätten aber ergeben, daß die vom italienischen Interessenten angesparten Beträge bislang nicht ausgereicht hätten, um einen Eissalon an einem guten Standort zu erwerben. Des weiteren schloß der Beschwerdeführer zu diesem Punkt noch Ablichtungen zweier in italienischer Sprache verfaßter Schreiben des Elio M. an ihn vom 25. August 1992 und vom 17. Februar 1993 sowie eines von ihm mit 18. Februar 1993 datierten Schecks über S 2,297.559,-- an.

Zusammengefaßt vertrat der Beschwerdeführer in seiner Berufung die Auffassung, daß eine Zurechnung der betroffenen Beträge zum Betriebsgewinn nicht denkmöglich sei, weil es sich in jedem Fall um begründete Geldbewegungen in der Privatsphäre gehandelt habe. Da die Konten überprüft worden seien, erweise sich auch die Anrechnung eines Sicherheitszuschlages nicht als gerechtfertigt.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, daß in den Kanzleibilanzen des Beschwerdeführers verschiedene Forderungen und Schulden aus "Verrechnungsgeldern" enthalten seien. Es habe festgestellt werden können, daß zahlreiche Verrechnungskonten für Klienten und andere Personen geführt würden. Die sich dabei ergebenden Geldbewegungen würden über die Kanzlei-Kassa bzw. über Kanzlei-Girokonten geführt und die Verrechnungsbeträge wie Eigenbeträge verwendet. Auf einigen Konten hätten sich Bewegungen von auffallend hohen runden Beträgen ergeben, zu denen nur Eigenbelege hätten vorgelegt werden können. Die Darstellung des Beschwerdeführers habe unglaubwürdige Vorgänge ergeben, wobei die Herkunft von großen Bargeldbeträgen nicht habe geklärt werden können. Es sei für diese Beträge auch keine Verzinsung erfolgt und die vom Beschwerdeführer behaupteten Forderungen gegenüber den betroffenen Klienten seien auch aus seinen Vermögensteuererklärungen nicht ersichtlich. Im weiteren Verlauf seiner Stellungnahme zur Berufung setzte sich der Prüfer mit den zu den einzelnen Fakten a) bis d) vorliegenden Urkunden auseinander und vertrat zusammengefaßt die Auffassung, daß ein nachvollziehbarer Beweis über die Herkunft der eingelangten Barbeträge aus näher dargelegten Erwägungen nicht als erbracht anzusehen sei. Eine Bestätigung über die erfolgte Auszahlung eines Betrages von S 380.000,-- an Frau F. habe nicht vorgelegt werden können. Ein vorgelegter Grundbuchsbeschluß über den Verkauf einer Eigentumswohnung durch den Sohn der Frau F. und ein Sparbuch mit einer Einlage von S 390.000,-- am 4. Dezember 1984 und Abhebungen im Zeitraum von Dezember 1984 bis Juli 1985 würden nicht schlüssig beweisen, von wem die Bareinlage am 13. August 1985 und zu welchem Zweck sie erbracht worden sei. Auch für die Behauptung eines Erlages eines unverzinslichen Vorschusses für Fritz S. im Krankenhaus Rudolfstiftung habe ein Nachweis nicht vorgelegt werden können. Die Angaben der ehemaligen Angestellten des Fritz S. stünden nicht im Einklang mit der Verbuchung am Verrechnungskonto. Es widerspreche auch der Lebenserfahrung, daß jemand größere Geldbeträge zur Verrechnung ausgebe, ohne diese Beträge quittiert zu erhalten. Auch erscheine es als unglaubwürdig, daß der Beschwerdeführer noch nach vielen Jahren mit Sicherheit angeben könne, diesem oder jenem in bestimmten Jahren große Geldbeträge in bestimmter Höhe vorgestreckt zu haben, ohne genaue Aufzeichnungen darüber geführt zu haben. Daß Kreditgewährungen nicht, Rückflüsse hingegen genauestens verbucht worden seien, erscheine ebenso unlogisch. Aus der Verlassenschaftsabhandlung des Friedrich S. seien größere Spar- und Wertpapierguthaben evident, welche die Notwendigkeit eines Geldvorschusses durch den Beschwerdeführer unbegründet erscheinen ließen. Weder die Erbschaftsteuererklärung des Klienten, noch die Vermögensteuererklärungen des Beschwerdeführers ließen Anhaltspunkte für den behaupteten Sachverhalt des unverzinslichen Vorschusses von S 100.000,-- im Krankenhaus Rudolfstiftung erkennen. Auch die Behauptung des Beschwerdeführers, Frau L. private Darlehen von insgesamt S

600.000,-- vor dem Jahr 1983 gegeben zu haben, hätten durch Bestätigungen oder Aufzeichnungen nicht erhärtet werden können. Lediglich ein in Deutschland wohnhafter Neffe von Frau L. habe über Aufforderung des Beschwerdeführers schriftlich bestätigt, daß der Beschwerdeführer Vorlagen getätigt habe, die Frau L. dann abgedeckt habe. Genaue Beträge und Zeitpunkte seien aus diesem Schreiben nicht ersichtlich. Da dieser Zeuge demnach keine genaueren Angaben habe machen können, sei auf die im Berufungsschreiben beantragte Vernehmung dieses Zeugen verzichtet worden. Es sei damit auch die Herkunft der Bareinlagen im Jahr 1987 von S 600.000,-- zuzüglich S 380.000,-- nicht schlüssig aufgeklärt worden. Die Einzahlungsbelege für die vom italienischen Konditor angeblich erlegten Barbeträge bestünden aus Kassen-Eigenbelegen oder bankmäßigen Barerlagsquittungen, auf denen handschriftlich der Name beigefügt worden sei. Schriftliche Vereinbarungen über Betragshöhen, Zweck der Zahlungen, Verzinsung oder Empfangsbestätigungen hätten nicht vorgelegt werden können. Am 26. Februar 1993 (wenige Wochen nach Abschluß der Prüfung) sei die totale Rückzahlung der angesammelten Beträge nach Auskunft des Beschwerdeführers in der Weise erfolgt, daß eine Klientin am 18. Februar 1993 ohne Quittung einen Scheck über S 2,297.559,-- zur Weiterleitung an Elio M. erhalten habe, welchen Scheck der Genannte am 26. Februar 1993 in Innsbruck eingelöst habe. Den maschingeschriebenen Brief vom 3. März 1986 in deutscher Sprache habe der Beschwerdeführer nach eigener Auskunft selbst geschrieben. Der in italienischer Sprache geschriebene Brief vom 25. August 1992 - der Beschwerdeführer beherrsche die italienische Sprache - sei anläßlich der Prüfung mit dem Schriftzug des Verfassers, im Zeitpunkt der Stellungnahme jedoch ohne einen solchen Schriftzug vorgelegt worden. Das maschingeschriebene Schreiben vom 17. Februar 1993 in italienischer Sprache enthalte keine Unterschrift des angeblichen Verfassers. Da die vom Beschwerdeführer vorgelegten Schreiben als einzige Beweismittel entweder von ihm selbst geschrieben worden oder vom angeblichen Absender nicht unterschrieben worden seien, erscheine ihre Beweisfähigkeit äußerst eingeschränkt. Die Veranlassung für die in früheren Jahren getätigten Einlagen erscheine hiedurch jedenfalls nicht bewiesen. Die Einlagen erschienen damit weiterhin als unaufgeklärt. Da nur größere Entgeltkonten überprüft worden seien, sei für die nicht geprüften Fremdgeldkonten ein Sicherheitszuschlag von 10 % angesetzt worden, weshalb auch der diesbezügliche Einwand des Beschwerdeführers unbegründet sei.

Der Beschwerdeführer trat dieser Stellungnahme des Prüfers zu seiner Berufung mit dem Hinweis entgegen, daß es richtig sei, daß er bei der Überprüfung der Verrechnungskonten im betroffenen Zeitraum leider eine zu geringe Sorgfalt aufgewendet habe, was aber durch seine berufliche Überlastung gewiß entschuldbar sei. Gewährt seien die Mittel aus Sparbüchern worden; die mit Banküberweisungen durchgeführten Rückzahlungen seien unglücklicherweise in der Buchhaltung erfaßt worden. Daß es für italienische Staatsbürger durchaus üblich sei, ihre Reserven oder für Investitionen angesammelte Mittel in Österreich oder in der Schweiz zu deponieren, sei aus der Literatur bekannt. Elio M. habe durch die Rückführung der Mittel erst im Februar 1993 einen 20 %igen Wechselkursgewinn erreicht.

Die belangte Behörde erachtete in der Begründung des angefochtenen Bescheides die vom Beschwerdeführer gegebene Darstellung des Vorliegens von Darlehensrückzahlungen für nicht glaubhaft, weil der Beschwerdeführer sich auch die Hingabe der Darlehensvaluta nicht habe bestätigen lassen. Daß derart hohe Geldbeträge ohne Bestätigung hingegeben würden, widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die Darlehensforderungen seien weder aus den Vermögensteuererklärungen noch aus dem Verlassenschaftsakt im Fall Frau L. zu ersehen. Eine Verzinsung der Darlehen sei nicht erfolgt. Auch hinsichtlich des Elio M. hätten die vorgelegten Beweismittel die belangte Behörde von der Richtigkeit der vom Beschwerdeführer gegebenen Darstellung nicht zu überzeugen vermocht. Da nur die großen Konten überprüft worden seien und damit gerechnet werden müsse, daß auch auf den übrigen Konten nicht erklärte Einnahmen aufschienen, erscheine die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 % gerechtfertigt.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof trägt der Beschwerdeführer zu diesem Punkt vor, daß die belangte Behörde übersehen habe, daß der Beschwerdeführer schließlich Wirtschaftstreuhänder und als solcher berufsbedingt auch über Fremdgelder verfügungsberechtigt sei; dies enthalte auch die Berechtigung, Darlehen gegen spätere Rückzahlungen zu geben. Auf die einzelnen Fälle einzugehen, erübrige sich deswegen, weil der angefochtene Bescheid in diesem Umfang deswegen schon rechtswidrig sei, weil die belangte Behörde die vorgelegten Belege und Beweismittel völlig übergangen und die beantragten Zeugen nicht vernommen habe. In der Replik ergänzt der Beschwerdeführer sein Vorbringen dahin, daß etwa im Falle der Frau L. die Behörde einen nicht nachvollziehbaren Betrag von S 957.120,-- als ungeklärt angesehen habe. Die Einvernahme des Zeugen Dr. W. etwa hätte die Richtigkeit der Angaben des Beschwerdeführers bestätigt und es hätte die belangte Behörde dabei auch ihr offensichtlich wichtig erscheinende Fragen aus dem Verlassenschaftsakt und die im Verfahren nicht erörterte Frage der Verzinsung klären

können. Eine Vernehmung der genannten Personen als Zeugen hätte sich schon aus der amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde ergeben. Die in der Gegenschrift aufgestellte Behauptung der belangten Behörde, daß kein Verfahrensfehler vorliege, müsse als unhaltbar angesehen werden.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen insbesondere auch dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, daß der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 24. September 1996, 95/13/0214, ÖStZB 1997, 419, mit weiteren Nachweisen). Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. abermals das soeben zitierte Erkenntnis). Die Sachgrundlagenermittlung der Behörde unterliegt der Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes dahin, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde, und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen, ohne daß der Verwaltungsgerichtshof dazu berufen wäre, seine Beweiswürdigung an die Stelle der behördlichen zu setzen und solcherart die inhaltliche Richtigkeit des behördlichen Beweiswürdigungsprozesses in Ansehung seines Ergebnisses zu beurteilen (vgl. neben dem bereits zitierten Erkenntnis vom 24. September 1996, 95/13/0214, ÖStZB 1997, 419, für viele auch das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1993, Slg. N.F. Nr. 6.784/F, S. 335 des Sammlungsbandes).

Der Beschwerdeführer erhebt gegen die belangte Behörde den Vorwurf, im gegebenen Zusammenhang von ihm beantragte Beweise nicht aufgenommen zu haben. Dieser Vorwurf ist insoweit unberechtigt, als er sich auf die vom Beschwerdeführer im Verfahren vorgelegten Unterlagen bezieht, weil diese Unterlagen von der belangten Behörde im Ergebnis ihres Beweiswürdigungsprozesses in Bestätigung der von der Erstbehörde vertretenen Sachgrundlagenlösung in die angestellten Erwägungen einbezogen wurden. Unerledigt blieb lediglich ein einziger vom Beschwerdeführer gestellter Beweisantrag, nämlich der zum Faktum der Frau L. gestellte Antrag auf Vernehmung des Zeugen W. Von diesem Zeugen lag eine vom Beschwerdeführer vorgelegte und in die Beweiswürdigungsüberlegungen der Behörde eingeflossene schriftliche Bekundung dieses Zeugen über seine Erinnerungen an den betroffenen Sachverhalt vor. Der Inhalt dieser Bekundung erschien der Behörde so vage, daß sie deswegen, weil dieser Zeuge keine genaueren Angaben machen könne, von der vom Beschwerdeführer in seiner Berufung beantragten Vernehmung dieses Zeugen Abstand nahm, wie dies der den Erwägungen der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung erkennbar beitretenden Auffassung der belangten Behörde entnommen werden muß. Ein zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus diesem Grund führender Verfahrensfehler kann der belangten Behörde vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang aber deswegen nicht mit Erfolg vorgeworfen werden, weil der Beschwerdeführer es seinerseits unterlassen hat, seinen Beweisantrag in einer Weise zu gestalten, mit welcher die Vernehmung des Zeugen W. durch die Abgabenbehörde erforderlich geworden wäre.

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages setzt nämlich die ordnungsgemäße Angabe auch des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, somit jener Punkte und Tatsachen voraus, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen. Erheblich ist ein Beweisantrag dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung dazu beitragen kann, Klarheit über eine sacherhaltserhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 1996, 94/13/0152, vom 29. Mai 1996, 93/13/0255, und vom 17. September 1997, 93/13/0180). Konnte der vom Beschwerdeführer beantragte Zeuge in seiner der Abgabenbehörde vorgelegten schriftlichen Bekundung den vom Beschwerdeführer dargestellten Sachverhalt seiner Erinnerung nach nur in einer sehr allgemein gehaltenen Form "bestätigen", ohne über den vom Beschwerdeführer vorgetragenen konkreten Lebenssachverhalt etwas wiederzugeben, dann wäre es am Beschwerdeführer gelegen, in seinem Beweisantrag auf Vernehmung desselben Zeugen durch die Abgabenbehörde darzutun, daß der genannte Zeuge im Falle seiner

Vernehmung durch die Abgabenbehörde mehr als das zu bekunden in der Lage sein würde, was er bereits schriftlich von sich gegeben hatte. Mit der bloßen Formulierung des Beweisantrages durch Angabe des Namens dieses Zeugen und der Erklärung, dessen Einvernahme zu beantragen, wurde vom Beschwerdeführer der Behörde ein taugliches Beweisthema nach Lage des konkreten Falles nicht in solcher Weise mitgeteilt, daß die belangte Behörde die Vernehmung dieses Zeugen hätte durchführen müssen, um Verfahrensrechte des Beschwerdeführers nicht zu verletzen. Daß der Zeuge Dr. W. das würde aussagen können, was er schriftlich bekundet hatte, hat die belangte Behörde ihren Erwägungen ohnehin erkennbar zugrunde gelegt. Daß der Zeuge mehr als das hätte bekunden können, wäre durch präzise Formulierung des Beweisthemas vom Beschwerdeführer zu erklären gewesen.

Daß der Beschwerdeführer weitere Zeugen im Verwaltungsverfahren nicht beantragt hatte, ist ihm im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens offensichtlich selbst bewußt geworden, weil er sich in seiner Replik auf den Vorwurf einer Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht durch die Behörde mit der Behauptung zurückzieht, die Behörde wäre beim gegebenen Sachverhalt zur amtswegigen Vernehmung aller vom Beschwerdeführer im vorliegenden Zusammenhang namhaft gemachten Personen verpflichtet gewesen. Eine solche Verpflichtung vermag der Gerichtshof im Beschwerdefall nicht zu erkennen. Sache des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren wäre es gewesen, von ihm gewünschte Zeugen unter konkreter präziser Angabe des durch ihre Vernehmung unter Beweis zu stellenden Themas zur Vernehmung zu beantragen. Daß er dies unterlassen hat, kann er nicht der belangten Behörde erfolgreich zum Vorwurf machen.

Daß die belangte Behörde aber in Würdigung der ihr vorliegenden Beweismittel die Sachfrage des Vorliegens einer ausreichenden Erklärung über die Herkunft der auf verschiedenen Konten des Beschwerdeführers eingelangten Beträge nicht im Sinne des Verfahrensstandpunktes des Beschwerdeführers gelöst hat, war ein Akt der Beweiswürdigung, dem ein die Qualität einer Rechtsverletzung in der Sachgrundlagenermittlung anhaftender Fehler nicht erfolgreich vorgeworfen werden kann. Soweit der Beschwerdeführer die auf Verrechnungskonten eingelangten Beträge mit der Rückzahlung von ihm früher gewährter Darlehen zu erklären versucht hat, konnte die belangte Behörde ohne Verstoß gegen das allgemein menschliche Erfahrungsgut damit argumentieren, daß es in der Tat wenig wahrscheinlich ist, lange zurückliegende Darlehensgewährungen im Gedächtnis zu behalten, Darlehen solchen Ausmaßes ohne schriftliche Bestätigungen gewährt zu haben, darüber auch nicht Buch geführt zu haben, die Rückzahlungen hingegen demgegenüber detailliert zu verbuchen. Des weiteren konnte die belangte Behörde vom Beschwerdeführer unwidersprochen darauf verweisen, daß die behaupteten Darlehensforderungen auch in den Vermögensteuererklärungen des Beschwerdeführers nicht vorzufinden waren. Die von der belangten Behörde zum Depot des italienischen Konditors aufgezeigten Zweifelhaftigkeiten der vom Beschwerdeführer hiefür vorgelegten Schreiben blieben vom Beschwerdeführer sachlich unerwidert. Ist die belangte Behörde bei dieser Beweislage zum Ergebnis gelangt, daß dem Beschwerdeführer die behauptete außerbetriebliche Herkunft der auf den Konten vorgefundenen Beträge nicht einsichtig zu machen gelungen sei, dann bewegte sich die belangte Behörde mit diesem Akt ihrer Beweiswürdigung innerhalb jenes Rahmens, in dem sie nach § 167 Abs. 2 BAO Recht und Pflicht zur Beurteilung des Erwiesenseins von Tatsachen nach freier Überzeugung wahrzunehmen hatte. Daß der im Zusammenhang mit Frau L. hinzugerechnete Betrag nicht nachvollziehbar sei, trägt der Beschwerdeführer in seiner Replik zu Unrecht vor. Wie sich aus der im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Kontenentwicklung entnehmen läßt, erstrecken sich die ungeklärt gebliebenen Zahlungseingänge auf Beträge von S 980.000,-- im Jahre 1987 und auf einen weiteren Betrag von S 80.000,-- im Jahre 1988. Daß der letztgenannte Betrag im Jahre 1988 nicht hinzugerechnet und für das Jahr 1987 nur ein um ebenso nicht geklärte Fremdausgaben vermindeter Betrag den Betriebsergebnissen hinzugerechnet worden ist, hat eine zu Lasten des Beschwerdeführers gehende Rechtswidrigkeit des Schätzungsergebnisses nicht bewirkt. Zum Sicherheitszuschlag aus dem Grunde unterbliebener Durchforstung anderer Fremdgeldkonten trägt der Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof nichts mehr vor.

Es haftet dem angefochtenen Bescheid die geltend gemachte Rechtswidrigkeit demnach auch in diesem Punkte nicht an.

3. Hinzurechnung abgeschriebener Klientenforderungen (Tz. 45a des Prüfungsberichtes vom 11. Jänner 1993):

Der Prüfer stellte fest, daß der Beschwerdeführer verschiedene länger aushaftende Klientenforderungen als Aufwand (Minderung der Erlöse) ausgebucht habe, weil diese angeblich uneinbringlich geworden seien. Eine genaue Überprüfung dieser Forderungen habe ergeben, daß in etlichen Fällen diese Forderungen deshalb eine beträchtliche Höhe erreicht hätten, weil der Beschwerdeführer für seine Leistungen zwar laufend Honorarnoten gelegt habe, welche

aber viele Jahre hindurch nicht oder nur in geringfügiger Höhe bezahlt worden seien. Der Beschwerdeführer habe oft aus humanitären Gründen, weil besondere Verhältnisse zu diesen Klienten vorgelegen seien, es unterlassen, diese Forderungen rechtzeitig einbringlich zu machen. Es seien demnach jene Honorarforderungen, die nach mindestens dreijähriger Beratungstätigkeit noch unbeglichen gewesen und abgeschrieben worden seien, als privat bedingter Forderungsnachlaß über Entnahmen auszubuchen gewesen. Der Forderungsnachlaß aus privaten Gründen betreffe näher genannte Klienten im Umfang der Kalenderjahre 1986, 1987 und 1988.

Der Beschwerdeführer stellte in seiner Berufung dar, daß und weshalb Versuche zur gerichtlichen Eintreibung der offenen Honorarforderungen in den vom Prüfer aufgegriffenen Fällen aussichtslos gewesen wären. Kein wirtschaftlich denkender Mensch werde bei langjährigen Geschäftsbeziehungen und dem Erkennen der Uneinbringlichkeit der Honorarforderung und der Aussichtslosigkeit von Eintreibungsversuchen gerichtliche Schritte unternehmen, welche nur zusätzliche Kosten, aber keinen wirtschaftlichen Erfolg bringen könnten. Bei einem durchschnittlichen Jahresumsatz von S 11,5 Mio. sei es nicht sinnvoll, ausständige 8 % von Honorarforderungen mit hohem Aufwand zu verfolgen, während gleichzeitig sinnvolle ertragbringende Arbeit geleistet werden könnte. In jedem Betrieb gebe es einen gewissen Bodensatz, der nicht einbringlich sei. Die Bewertung der Kundenforderungen müsse in der EDV alljährlich bis längstens 15. Jänner des Folgejahres erfolgen.

Der Prüfer erwiderte dem in seiner Stellungnahme zur Berufung, daß der Verzicht auf die Einbringung von Honorarforderungen aus humanitären Gründen keine betrieblich veranlaßte Vermögensminderung darstelle. Der Beschwerdeführer habe in den betroffenen Fällen weiterhin Leistungen erbracht, obwohl die bisher erbrachten Leistungen ungeachtet gelegter Honorarnoten noch nicht honoriert gewesen seien. Versuche zur Einbringlichmachung habe der Beschwerdeführer nicht nachweisen können. Die Erbingung von Leistungen ohne entsprechende Verfolgung der Honoraransprüche stelle eine Tätigkeit aus humanitären Gründen dar.

Der Beschwerdeführer setzte dem in einer Stellungnahme entgegen, daß es nicht den Gepflogenheiten seines Betriebes entspreche, langjährige Klienten in dem Augenblick aus der Betreuung zu entlassen, in dem sie in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten seien. Der Beschwerdeführer werde in solchen Fällen von den verschiedensten Stellen regelmäßig gebeten, den in Schwierigkeiten geratenen Betrieb nicht im Stich zu lassen. Durch eine solche Tätigkeit seiner Kanzlei werde weiterer Schaden für die Wirtschaft und den Klienten vermieden. Daß die Arbeit des Beschwerdeführers "im Dienste unseres Landes" durch die Hinzurechnung abgeschriebener Kundenforderungen bestraft werden solle, sehe der Beschwerdeführer nicht ein. Die Belastung der Klientenkonten mit Honorarnoten, deren wahrscheinliche Uneinbringlichkeit der Beschwerdeführer schon im Zeitpunkt der Legung dieser Noten gewußt habe, sei zu dem Zweck erfolgt, den betreuten Klienten zu zeigen, welche Aufwendungen man für sie erbracht habe. Das Unterlassen kostenverursachender aussichtsloser Einbringungsmaßnahmen könne dem Beschwerdeführer nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Im angefochtenen Bescheid trat die belangte Behörde der Auffassung des Prüfers auch in diesem Punkte mit der Begründung bei, daß ein Forderungsverzicht zu Betriebsausgaben nur dann führen könne, wenn dieser Verzicht aus betrieblichen Gründen erfolgt sei. Ein Forderungsverzicht aus privaten Gründen hingegen führe zu einer gewinnerhöhenden Entnahme. Der Beschwerdeführer habe im Zuge des Prüfungsverfahrens selbst ausgeführt, Steuerberater aus Leidenschaft zu sein und nicht dazu zu arbeiten, um reich zu werden. Bei Wirtschaftstreuhändern mit Charakter lasse das Gewissen es nicht zu, Klienten fallen zu lassen, die in wirtschaftlicher oder beruflicher Notlage seien. Diese Ausführungen des Beschwerdeführers ließen erkennen, daß er aus privaten und nicht aus beruflichen Gründen auf die Forderungen verzichtet habe. Es könne die Abschreibung dieser Forderungen daher auch nicht als betrieblicher Vorgang beurteilt werden.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof trägt der Beschwerdeführer vor, daß die belangte Behörde vom Vorliegen eines Forderungsverzichtes in Verkennung der Rechtslage ausgegangen sei, weil der Beschwerdeführer auf seine Forderungen ja nicht verzichtet, sondern diese nur wegen Uneinbringlichkeit abgeschrieben habe. An der Uneinbringlichkeit der abgeschriebenen Forderungen könne sachverhaltsbezogen nicht gezweifelt werden. Hätte die belangte Behörde Zweifel gehabt, wäre es an ihr gelegen, sich durch entsprechende Ermittlung von der tatsächlichen Uneinbringlichkeit der abgeschriebenen Forderungen zu überzeugen. Der Beschwerdeführer habe weitaus überwiegend Klienten, welche ihre Honorare laufend bezahlen. Daß die einlangenden Honorare von gewinnbringenden Klienten zu versteuern seien, Ausfälle bei gleicher Tätigkeit als Einkunftsquelle aber nicht gelten könnten, dürfe nicht sein.

In ihrer Gegenschrift vermeint die belangte Behörde, daß der Beschwerdeführer in diesem Punkte den dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Sachverhalt verkenne. Es gehe nämlich auch die belangte Behörde davon aus, daß die Forderungen uneinbringlich seien; hinsichtlich jener Forderungen, für die durch länger als drei Jahre keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden seien, liege allerdings ein Forderungsverzicht auf Grund privater Motive vor. Ein Forderungsverzicht könne auch durch Unterlassung von Einbringungsmaßnahmen schlüssig erfolgen.

In seiner Replik tritt der Beschwerdeführer dieser behördlichen Argumentation mit der Behauptung entgegen, daß für das Unterlassen entsprechender Einbringungsmaßnahmen, soweit solche keine Kosten verursacht hätten, kein Beweisergebnis vorliege.

Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Bestehen am Bilanzstichtag berechtigte Zweifel an der Einbringlichkeit einer Forderung, dann ist eine solche Forderung am Bilanzstichtag abzuschreiben (vgl. Doralt, EStG3, § 6 Tz. 20f, sowie etwa das hg. Erkenntnis vom 27. September 1995, 92/13/0310).

Daß die betroffenen Honorarforderungen des Beschwerdeführers zu den Bilanzstichtagen der Kalenderjahre 1986, 1987 und 1988 tatsächlich als uneinbringlich zu beurteilen waren, ist eine vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgetragene Behauptung, der die belangte Behörde schon im angefochtenen Bescheid nicht mehr erkennbar entgegengetreten ist; sie gesteht dies in der Gegenschrift auch ausdrücklich zu. Die belangte Behörde macht dem Beschwerdeführer vielmehr zum Vorwurf, gegen die zu den betroffenen Bilanzstichtagen eingetreten gewesene Uneinbringlichkeit der betroffenen Forderungen einerseits nicht rechtzeitig Vorkehrungen getroffen und andererseits weiterhin Leistungen erbracht zu haben, obwohl mit deren Honorierung nicht mehr ernstlich zu rechnen sein würde.

Dieser von der belangten Behörde dem Beschwerdeführer gemachte Vorwurf war aber rechtlich nicht geeignet, die Hinzurechnung der vom Beschwerdeführer abgeschriebenen Honorarforderungen zu rechtfertigen. Waren die Forderungen als uneinbringlich anzusehen, dann waren sie nach den Bewertungsgrundsätzen des § 6 der Einkommensteuergesetze schon nach dem Prinzip der Bilanzwahrheit in die Bilanz nicht mehr aufzunehmen. Ob der Beschwerdeführer durch früher gesetzte Einbringungsmaßnahmen die eingetretene Uneinbringlichkeit der Forderungen hätte verhindern können, ist für die Frage der gebotenen Abschreibung zum Bilanzstichtag uneinbringlich gewordener Forderungen ebenso ohne Belang wie der von der belangten Behörde ins Treffen geführte Umstand der Erbringung weiterer in ihrer Honorierung höchst ungewisser Leistungen für solche Klienten durch den Beschwerdeführer. Der von der belangten Behörde gewählte Argumentationsansatz des Entnahmecharakters eines Verzichtes auf eine betriebliche Forderung aus außerbetrieblich zu beurteilenden Gründen trägt den Standpunkt der belangten Behörde nicht. Nur der Verzicht auf einen realisierbaren Anspruch entnimmt dem Betriebsvermögen ein Wirtschaftsgut und führt es ins Privatvermögen über. Die Abschreibung einer uneinbringlich gewordenen Forderung hingegen bewirkt eine solche Wertverschiebung vom betrieblichen in den außerbetrieblichen Bereich tatsächlich nicht und stellt demnach auch keine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 der Einkommensteuergesetze dar.

Mit der Hinzurechnung der für die Kalenderjahre 1986 bis 1988 vom Beschwerdeführer abgeschriebenen Klientenforderungen hat die belangte Behörde die Rechtslage demnach verkannt und den angefochtenen Bescheid mit seinen auf dieser Hinzurechnung aufbauenden Absprüchen für die Kalenderjahre 1986 bis 1988 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Aus den zu 3. genannten Gründen war der angefochtene Bescheid demnach in seinen Absprüchen für die Besteuerungsperioden 1986 bis 1988 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben, während die Beschwerde im Umfang der Bekämpfung der behördlichen Abgabenfestsetzung für die Kalenderjahre 1985 und 1989 gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994; das Kostenmehrbegehren an Stempelmarken

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at