

TE Vwgh Erkenntnis 1997/9/11 95/15/0132

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 11.09.1997

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §184 Abs3;

BAO §209 Abs1;

BAO §285 Abs2;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs3 idF 1984/531 ;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Schwarzgruber, über die Beschwerde des KF, vertreten durch Dr. Peter Rosenthal, Rechtsanwalt in Salzburg, Vogelweiderstraße 55, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 20. Dezember 1994, Zl. 146-GA4BK-DBr/92, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Umsatz- und Einkommensteuer 1980 bis 1983) sowie Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1980 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Dienstnehmer. Seit dem Veranlagungsjahr 1980 erklärt er auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Tätigkeit als Provisionsvertreter für Unternehmen der Unterhaltungselektronik; den Gewinn für diese Tätigkeit ermittelt er durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Im Auftrag des Landesgerichtes Salzburg führte die Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) des Finanzamtes beim Beschwerdeführer abgaben- und finanzstrafrechtliche Ermittlungen für den Zeitraum 1980 bis 1988 durch. Im Rahmen dieses Verfahrens fand eine Hausdurchsuchung statt, bei welcher ua ein Notizkalender, der Aufzeichnungen für die Jahre 1973 bis 1988 enthält, und ein DIN A4 Heft mit Aufzeichnungen für die Jahre 1984 bis 1988 beschlagnahmt wurden.

Im Bericht der PAST vom 14. August 1991 wird u.a. festgehalten:

"1.) Notizkalender:

In diesem Notizkalender sind Beträge aufgezeichnet, für die Jahre 1973 - 1977 zusammen in einer Summe, für die Jahre 1978 - 1988 jeweils pro Jahr.

Aus diesen Aufzeichnungen geht hervor, daß auf der linken Spalte einer jeden Seite Verkäufe (Umsätze) erfaßt sind, die meist als Verk. oder Ges VK bezeichnet wurden, auf der rechten Spalte Gewinne, die teilweise unter der Bezeichnung Gewinn, Gew. oder Gew. Ges, teilweise aber auch ohne nähere Bezeichnung, angeführt sind.

Es sind bei den Verkäufen und bei den Gewinnen jeweils 2 Beträge erfaßt, wobei die Verkäufe a) einen Umsatz, der als Basis für eine Provisionsberechnung dient, und b) einen Erlös für Kassettenverkäufe, bei dem auch eine Gesamtanzahl von Kassetten angeführt ist, betreffen.

Die Gewinne betreffen daher a) Provisionseinkünfte und

b) Gewinne aus den Kassettenverkäufen.

1985 - 1988 sind die Gewinne aus Provisionen in Beträge o.R. und m.R. getrennt.

1984 sind die als Basis für die Provisionsberechnung dienenden Verkäufe und die errechneten Provisionsgewinne auf die Firmen B. und F. aufgeteilt, außerdem steht in der Gewinnspalte noch ein Betrag von S 50.000,- mit der Bezeichnung B. Geräte + priv Verkauf.

1985 und 1986 sind jeweils zusätzlich Sonderverkäufe in der Verkaufs- und in der Gewinnspalte angeführt.

	Verkaufsspalte	Gewinnspalte
1985	S 68.500,--	S 11.600,--
1986	S 40.000,--	S 6.800,--

In den Jahren 1984 und 1985 wurden (vom Beschwerdeführer) ein "Gew.Ges." und ein "Ges.Gew." errechnet, in denen jeweils die errechneten Provisionsgewinne, die Gewinne aus den Kassettenverkäufen, der Gewinn "B.-Geräte + priv. Verk." und der Gewinn aus Sonderverkäufen zusammengezählt wurden.

Unterhalb des Jahres 1982 steht eine Überschrift "Ges 1973 - 1982". Auf der linken Verkaufsspalte ist ein Betrag von S 274.620,-- mit der Bemerkung 2020 Kass. erfaßt, auf der rechten Gewinnspalte ein Betrag von S 197.230,--.

Diese 2 Beträge entsprechen der Summe der Kassettenverkaufserlöse und der daraus erzielten Gewinne, die in den einzelnen Jahren 1973 - 1982 in den Verkaufs- und Gewinnspalten aufgezeichnet wurden. Darunter wird auf der linken Spalte ein Betrag von S 19.784.530,-- mit der Bemerkung "Verk." angeführt, auf der rechten Gewinnspalte ein Betrag von S 2.605.150,--

Diese Beträge entsprechen wiederum der Summe der Verkäufe der Jahre 1973-1982, die als Basis für die Provisionsberechnung gedient haben und der Summe der daraus errechneten Provisionseinkünfte. Darunter steht noch mit der Bezeichnung Ges.EK ein Betrag von S 2.802.380,-- der aus den beiden Gesamtgewinnen 1973 - 1982 von S 197.230,-- und S 2.605.150,-- errechnet wurde.

Unterhalb des Jahres 1983 wurde eine ähnliche Berechnung für den Zeitraum 1973 - 1983 durchgeführt, wobei auf der Gewinnspalte ein mit "Gew." bezeichneter Gesamtgewinn 1973 - 1983 von S 3.210.980,-- errechnet wurde.

2.) Rotes DINA 4 Heft:

In diesem Heft sind die Rechnungsnummern, die Nachnamen der Kunden, eine Kurzbezeichnung der gelieferten Ware, ein Prozentsatz für die Provisionsberechnung, die Nettorechnungsbeträge bzw. andere Beträge für die Provisionsberechnung und die errechneten Provisionen in dieser Reihenfolge in jeweils einer eigenen Zeile angeführt.

Es sind nur Rechnungen der Fa. F. von 1984 bis April 1987 erfaßt, weil (der Beschwerdeführer) ab der 2. Jahreshälfte 1984 nur mehr für diese Firma tätig war.

Die aufgelisteten Rechnungsnummern sind nicht fortlaufend, da (der Beschwerdeführer) zwar der einzige Vertreter der Firma F. war, die Firma selbst aber auch Verkäufe getätigt hat.

Es wurden jährlich durchschnittlich 150 Rechnungen auf diese Weise erfaßt.

In insgesamt 10 Fällen wurden in den Jahren 1984 - 1987 unterhalb des Rechnungsbetrages Beträge angeführt, die mit "o. R." bezeichnet wurden.

Auch in diesen Fällen wurden ein Provisionssatz und eine Provision angegeben, unter den Rechnungsnummern und den Kundennamen waren Zeichen (""), die dokumentierten, daß es sich um die gleichen Kunden und um keine eigene Rechnungslegungen gehandelt hat. In keinem Fall wurde eine eigene, zusätzlich gelieferte Ware erwähnt (d.h. daß ein Teil des Rechnungsbetrages "schwarz" bezahlt wurde).

...

Aufgrund dieser Aufzeichnungen im Notizkalender ist von der Abgabenbehörde grundsätzlich nur die eine Schlußfolgerung möglich, daß es sich bei den mit Verkauf bezeichneten Beträgen um Umsätze handelt, die im Falle der Kassettenverkäufe durch (den Beschwerdeführer) selbst und im Falle der Verkäufe für die Firmen B. und F. von diesen erzielt wurden und daß es sich bei den Gewinnen um die (vom Beschwerdeführer) erzielten Einkünfte aus den Kassettenverkäufen und seiner Vertretertätigkeit (Provisionen) handelt.

(Der Beschwerdeführer) hat bisher keine Umsätze (Einkünfte) aus Kassettenverkäufen steuerlich erklärt.

Die aufgezeichneten Gewinne (Provisionen) aus der Vertretertätigkeit seit 1973 sind wesentlich höher als die bisher für die Jahre seit 1980 erklärten.

Es war daher des weiteren die Schlußfolgerung zu ziehen, daß (der Beschwerdeführer) seine steuerpflichtigen Umsätze und Einkünfte der Abgabenbehörde nicht vollständig offengelegt hat.

Diese Schlußfolgerung wird noch dadurch bestätigt, daß ab 1985 im Notizkalender die Provisionen von der F. in Beträgen "m.R."

oder "o.R." aufgeteilt wurden, also in Beträge mit Rechnung und ohne Rechnung.

Bei Ermittlung der Gesamtgewinne der einzelnen Jahre wurden sowohl die Beträge "m.R." und "o.R." berücksichtigt.

Aufschlußreich sind auch die (vom Beschwerdeführer) im roten DINA 4 Heft geführten Aufzeichnungen ..., in denen jeder (vom Beschwerdeführer) für die Fa. F. vermittelte Umsatz in einer eigenen Zeile aufscheint.

In der gleichen Zeile war auch die jeweilige Provision erfaßt, allerdings nicht bei jedem Umsatz, weil (dem Beschwerdeführer) nicht in jedem Fall eine Provision zugestanden ist.

Die beginnend mit 1984 am Jahresende errechneten Gesamtprovisionen wurden ebenfalls in Provisionen "m.R." und Provisionen "o.R." aufgegliedert und stimmen mit Ausnahme einer Differenz von S 502,-- im Jahre 1984 mit den Beträgen laut Notizkalender überein.

Auch die Begleichung der Provisionsansprüche wurde aufgezeichnet.

Es konnten daher grundsätzlich nur die bereits erwähnten Schlußfolgerungen gezogen werden.

Betreffend die 1984 bis 1986 als B.-Geräte + Priv. Verk. und als Sonder VK bezeichneten Verkäufe kam die Abgabenbehörde aufgrund des Notizkalenders zum Ergebnis, daß diese Verkäufe ebenfalls als Einkünfte zu berücksichtigen waren, weil die daraus resultierenden Gewinne in der Gewinnspalte angeführt und in den jährlich errechneten Gesamtgewinnen erfaßt sind."

Aufgrund dieser Feststellungen nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1980 bis 1988 wieder auf und erließ für diese Jahre berichtigte Sachbescheide sowie nach § 296 BAO geänderte Gewerbesteuerbescheide. Dabei ging das Finanzamt davon aus, daß der Beschwerdeführer durch die Provisionen aus der Vertretertätigkeit und durch die Kassettenverkäufe Jahresumsätze erzielt habe, die zwischen ca. 233.000 S (1985) und 472.000 S (1982) lägen, und daraus Gewinne erwirtschaftet habe, deren Höhe von 92.000 S (1986) bis 370.000 S (1982) reiche, während er dem Finanzamt die Kassettenverkäufe nicht und die Ergebnisse aus der Vertretertätigkeit nur mit geringen Beträgen - Gewinne zwischen -22.054 S (1980) und 54.416 S (1988) - bekanntgegeben habe.

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für 1980 bis 1983 sowie gegen alle vorgenannten Sachbescheide brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Er beantragte die Aufhebung der bekämpften Bescheide.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung - abgesehen von der gewinnmindernden Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben von jährlich ca. 10.000 S - keine Folge. In der Begründung wird im wesentlichen ausgeführt:

Die Wiederaufnahme für die Jahre 1980 bis 1983 habe der Beschwerdeführer mit dem Vorbringen bekämpft, es sei bereits Verjährung eingetreten. Dem halte die belangte Behörde entgegen, daß die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zehn Jahre betrage. Zu den Voraussetzungen für eine Abgabenhinterziehung gehöre eine Abgabenverkürzung, die Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht sowie der Vorsatz; der Abgabepflichtige müsse eine Verkürzung der Abgaben durch sein Handeln in Kauf genommen haben. Im gegenständlichen Fall habe der Beschwerdeführer - dies ergebe sich aus der Niederschrift vom 13. März 1991 - eingestanden, es könne sein, daß er von Herrn B. bezahlte Beträge nicht versteuert habe. Er sei von 1973 bis 1984 für B. als Vertreter tätig gewesen. Abgabenverkürzungen für diesen Zeitraum seien sohin unbestritten. Daß eine unternehmerisch tätige Person den abgabenrechtlichen Erfolg eines solchen Handelns zumindest ernstlich für möglich halte, könne angenommen werden. Der Erfolg sei über Jahre verwirklicht worden und vom Beschwerdeführer billigend in Kauf genommen worden. Zudem sei auf die nicht versteuerten Erlöse bzw. Gewinne aus den Kassettenverkäufen zu verweisen. Das gegen die Wiederaufnahme vorgebrachte Argument der Verjährung sei daher nicht stichhaltig.

Gegen die steuerliche Erfassung der Kassettenverkäufe werde in der Berufung vorgebracht, die vom Finanzamt angenommenen Gewinne aus dieser Betätigung setzten einen undenkbar hohen Rohaufschlag voraus. Aus der Anzahl der verkauften Kassetten und aus dem Gesamterlös für den Kassettenverkauf ergebe sich ein Verkaufspreis von ca. 140 S pro Stück. Der Einkaufspreis errechne sich aus den beschlagnahmten Unterlagen mit ca. 38 S pro Stück. Der Beschwerdeführer habe im gegenständlichen Fall unbespielte Musikkassetten erworben, diese auf der eigenen Heim-Musikanlage bespielt und sodann als bespielte Musikkassette weiterverkauft. Die vom Beschwerdeführer als - im Vergleich zum Kassetten-Einzelhandel mit Rohaufschlägen von 45 bis 70% - unüblich hoch bezeichneten Rohaufschläge (laut Berufung 220 bis 240%) ergäben sich aus dieser Art der Betätigung und würden durch die vorgefundene handschriftlichen Aufzeichnungen gestützt. Der Ankauf von Leerkassetten, das Bespielen dieser Kassetten und der anschließende Verkauf der Kassetten (jährlich zwischen 200 und 500 Stück) stelle eine gewerbliche, auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit dar. Die Erlöse seien daher als unternehmerische Umsätze, die Gewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Der Beschwerdeführer habe die Anschaffungskosten der von ihm verwendeten Aufnahmegeräte und Hilfsmittel zwar nicht nachweisen können, er habe sie aber zumindest glaubhaft gemacht. Ausgehend von einer sechsjährigen Nutzungsdauer gehe die belangte Behörde von jährlichen AfA-Beträgen in folgender

Höhe aus: Onkyo-HIFI-Anlage: ca. 3.300 S für 1980 bis 1985,

Tape Decks: ca. 2.900 S für 1983 bis 1988, Technics-HIFI-Anlage ca. 2500 S für 1986 bis 1988, CD-Player ca. 1.000 S für 1987 und 1988. Unter Berücksichtigung der Aufwendungen für Schallplatten und CDs ergebe sich daraus gegenüber den vom Finanzamt bloß pauschal geschätzten Aufwendungen eine Erhöhung der Betriebsausgaben, die zu einer Minderung des Gewinnes aus den Kassettenverkäufen (um Beträge von jährlich ca. 10.000 S) und insoweit zu einer Berufungsstattgabe führe.

Zu den Provisionen aus der Vertretertätigkeit habe der Beschwerdeführer im wesentlichen vorgebracht, die in seinen Notizen mit "o.R." bezeichneten Beträge stellten keine Provisionen dar. Es gehe vielmehr darum, daß er aus Gefälligkeit für Angehörige, Berufskollegen und Freunde Geräte der Firma F. zu einem günstigen Preis besorgt, dafür aber keine Provision oder Bonifikation erhalten habe. Im übrigen müßten den höheren Provisionen auch entsprechende Umsätze bei seinen Geschäftspartnern gegenüberstehen; das Finanzamt habe hierüber keine Feststellungen getroffen.

Nach Ansicht der belangte Behörde habe der Beschwerdeführer gegen die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen für die Jahre 1980 bis 1983 keine konkreten Einwendungen erhoben. Hinsichtlich der Folgejahre erscheine der belangten Behörde der Erklärungsversuch, die in den Aufzeichnungen mit "o.R."

bezeichneten Beträge stellten den Barkaufpreis für Elektrogeräte dar, die er für ihm nahestehende Personen zu einem niedrigen Preis - und daher ohne für sich einen Provisionsanspruch zu erwerben - bei der Firma F. besorgt habe, als nicht glaubwürdig. Er habe zwar einzelne Belege für Verkäufe von Elektrogeräten vorgelegt; diese Belege fänden aber - abgesehen vom Fehlen eines eindeutigen zeitlichen Zusammenhangs - in seinen Aufzeichnungen nur teilweise

Deckung. Wesentlich sei jedoch, daß dieser Erklärungsversuch den Aufzeichnungen im DIN A4 Heft widerspreche; diese Aufzeichnungen enthielten stets nur die für den jeweiligen Auftraggeber vermittelten Geschäfte und den Provisionsanspruch des Beschwerdeführers. Es wäre unlogisch, wenn er bei der bloßen Besorgung von Geräten für Angehörige und Freunde den Preis dieser Geräte von seinen Provisionsansprüchen in Abzug brächte, wie sich dies aus den Aufzeichnungen ergebe. Die belangte Behörde halte es zwar für wahrscheinlich, daß diese Geräteleferungen an nahestehende Personen erfolgt seien; es sei daher auch die Einvernahme dieser Personen entbehrlich. Es gehe aber darum, ob der Beschwerdeführer den Erlös aus der Weitergabe der Geräte an die nahestehenden Personen der Firma F. (oder Firma B.) habe abliefern müssen oder ob sie ihm in Anrechnung auf Provisionsansprüche zur Gänze (oder zumindest zum überwiegenden Teil) verblieben seien. Die belangte Behörde gehe von der letzteren Variante aus. Auch aus den Aufzeichnungen im Notizkalender ergebe sich, daß der Beschwerdeführer - neben seinen Vermittlungsgeschäften - Geräte für Bekannte besorgt und den Erlös der Geräte für sich behalten habe. Nach Ansicht der belangten Behörde sei ein Teil seiner Provisionsansprüche durch Geräte- bzw. Kassettenlieferungen beglichen worden. Es erscheine nicht schlüssig, daß er einerseits "Prov.m.R." in seinen Aufzeichnungen anführe, die in seine Steuererklärungen Eingang gefunden hätten, andererseits aber Summen für "Prov.o.R." aufgezeichnet seien, die keine Provisionen darstellen sollten, zumal in den Aufzeichnungen für alle Jahre aus den beiden Teilbeträgen die Summe errechnet und mit "Prov.Ges." bezeichnet worden sei und er in Anrechnung auf diese - nach seiner Darstellung - gar nicht bestehenden Provisionsansprüche Geräte (für sich und für Bekannte) und weiters Geldbeträge erhalten habe. Soweit der Beschwerdeführer vorgebracht habe, die beschlagnahmten Aufzeichnungen beträfen nicht Provisionsansprüche, sondern bloß Überlegungen für eine Beteiligung am Unternehmen seiner Vertragspartner bzw. für die Wirtschaftlichkeit seiner Vermittlungstätigkeit, halte die belangte Behörde dies für eine Schutzbehauptung. Sie habe Herrn F. von der Firma F. einvernommen. Dieser habe zu den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers keine Stellungnahme abgegeben. Dies scheine verständlich. Die in den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers mit "o.R." bezeichneten Geschäfte fänden in den Umsätzen der Firma F. keine Entsprechung. Soweit der Beschwerdeführer im Hinblick auf die Höhe seiner Provisionseinnahmen einen Vergleich mit anderen Vertretern angestellt wissen will, sei ihm entgegenzuhalten, daß gerade bei Vertretern die zu erzielenden Erträge sehr stark vom persönlichen Einsatz sowie den marktabhängigen Faktoren des Produktes (Nachfrage, Preise, etc.) geprägt seien. In Anbetracht der vom Beschwerdeführer selbst über Jahre hindurch geführten Aufzeichnung seiner Erlöse erübrige sich der Vergleich mit der Verdienstsituation anderer Vertreter.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer bringt vor, der belangten Behörde seien im wesentlichen die im Zuge der Hausdurchsuchung am 13. März 1991 beschlagnahmten Aufzeichnungen, nämlich der Notizkalender und das DIN A4 Heft, zur Verfügung gestanden. Aus diesen Aufzeichnungen habe die Behörde die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Schlüsse gezogen. Hinsichtlich der Kassettenverkäufe habe der Beschwerdeführer vorgebracht, daß sich aus den von der Behörde angenommenen Erlösen ein Rohaufschlag ergebe, der "nicht denkbar erscheint". Hiezu habe die belangte Behörde keine Ermittlungen angestellt und damit Verfahrensvorschriften verletzt. Auch hinsichtlich der Provisionen habe die belangte Behörde eine Beweiswürdigung zu Lasten des Beschwerdeführers vorgenommen. Seine handschriftlichen Aufzeichnungen ließen jedoch vielerlei (verschiedene) Schlußfolgerungen zu. Es sei "keineswegs zwingend", daß die handschriftlichen Notizen Gewinne oder Provisionen bedeuteten. Abgesehen davon, daß zur Untermauerung der Argumentation der belangten Behörde keine weiteren Beweismittel aufgefunden worden seien, sei das Vorbringen des Beschwerdeführers, seine Notizen sollten ihm nur zur Berechnung der Provisionsansprüche und zu Überlegungen über die Wirtschaftlichkeit seiner nebenberuflichen Tätigkeit im Zusammenhang mit Verhandlungen über die Provisionshöhe mit seinen Geschäftspartnern dienen, schlüssig und nachvollziehbar. Es sei auch glaubwürdig, daß er von Kunden und Verwandten, aber auch von seinem großen Bekanntenkreis ersucht worden sei, verschiedene Geräte über die Firmen B. und F. zu besorgen, und daß er aus dieser Tätigkeit keinen Gewinn erzielt, sondern die Geräte zum Selbstkostenpreis abgegeben habe. Die handschriftlichen Aufzeichnungen im Kalender könnten sohin auch damit erklärt werden, daß der Beschwerdeführer hier theoretische Berechnungen angestellt habe,

die ihm in weiterer Folge als Grundlage für Verhandlungen mit seinen Geschäftspartnern (über einen besseren Provisionssatz) dienen sollten. Er habe die Einvernahme bestimmter Personen zum Beweis für seine Behauptungen beantragt; die belangte Behörde habe davon Abstand genommen. Es seien daher Verfahrensvorschriften verletzt worden. Er habe auch darauf verwiesen, daß die unterstellten Provisionsgewinne niemals eintreten können und im Fremdvergleich nicht erzielt würden. Auch hätte die belangte Behörde die Steuerakten der Firma B. einholen müssen, die "glaublich im Jahre 1984 in Konkurs gegangen ist". "Es ist immerhin auch nicht von der Hand zu weisen, daß der Beschwerdeführer gegenüber der Fa. B. möglicherweise rein rechnerisch Provisionsansprüche in einer solchen Höhe hatte, wie sie in den handschriftlichen Aufzeichnungen im braunen Notizbuch aufscheinen, daß diese Zahlungen aber tatsächlich nicht dem Beschwerdeführer zugeflossen sind, weil eben der Geschäftsherr insolvent geworden ist." Die von der belangten Behörde aus den Aufzeichnungen gezogenen Schlüsse seien zwar möglich, stellten aber "nicht die einzige mögliche Interpretation" dar. Auffällig sei auch, daß die angenommenen Umsätze in den Jahren 1980 bis 1984 ein Vielfaches der Umsätze für die Jahre ab 1984 betragen haben sollen. Auch habe die Einvernahme des Zeugen F. ergeben, daß nicht höhere Provisionen geflossen seien, als der Abgabenbehörde offengelegt worden seien. Ein Verfahrensfehler der belangten Behörde bestehet schließlich darin, daß sie für die Jahre 1980 und 1981 den Betrag der Umsatzzuschätzung ungeteilt auch für die Gewinnzuschätzung herangezogen habe.

Der Beschwerdeführer zeigt mit diesem Vorbringen eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf:

Die Beweiswürdigung ist der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, dh ob sie den Denkgesetzen und dem menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1993, 92/17/0296).

Der Beschwerdeführer führt nicht aus, welche Ermittlungen in bezug auf die Rohaufschläge bei den Musikkassetten anzustellen gewesen wären. Soweit er die durchschnittlichen Rohaufschlagssätze des Handels mit derartigen Tonträgern ermittelt und zur Anwendung gebracht wissen will, übersieht er, daß es nicht zur Tätigkeit der Musikhändler gehört, Schallplatten und CDs auf Leerkassetten zu überspielen und diese sodann als bespielte Kassetten zu verkaufen, sodaß eine unmittelbare Vergleichbarkeit nicht gegeben ist.

Der Beschwerdeführer rügt die Unterlassung der Einvernahme von Personen, denen er Elektrogeräte zu einem besonders niedrigen Preis vermittelt habe. Hiezu ist darauf zu verweisen, daß einem Beweisantrag dann nicht entsprochen zu werden braucht, wenn die Beweistatsachen als wahr unterstellt werden. Die belangte Behörde ist ohnedies davon ausgegangen, daß die vom Beschwerdeführer behauptete - und durch den Zeugenbeweis nachzuweisende - Warenlieferung an Personen seines Bekanntenkreises (zu günstigen Preisen) stattgefunden habe. Sie ist allerdings - und dieser Umstand war vom Beweisantrag nicht umfaßt - davon ausgegangen, daß der Beschwerdeführer den Erlös aus dem Verkauf in Anrechnung auf seine Provisionsansprüche aus anderen Geschäften behalten durfte.

Die belangte Behörde war auch nicht gehalten, von Amts wegen Erhebungen bei anderen Vertretern über deren Provisionssätze anzustellen, zumal diese Sätze jeweils individuell vereinbart werden können und die in den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers überwiegend aufscheinenden Sätze von 10% und 12% keinesfalls auffallend unüblich sind.

Zum Vorbringen, die belangte Behörde habe die Steuerakten der Firma B. nicht eingeholt, genügt der Hinweis, daß der Beschwerdeführer einen derartigen Antrag nicht gestellt hat, sodaß auf die Frage der abgabenbehördlichen Geheimhaltungspflicht nach § 48a BAO nicht eingegangen zu werden braucht.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde hält der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. In schlüssiger Weise hat die belangte Behörde aus den handschriftlichen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers die Abgabenbemessungsgrundlagen abgeleitet. Sie konnte dabei insbesondere berücksichtigen, daß der Beschwerdeführer im Notizkalender für einzelne Jahre den Betrag, den die Behörde als Gewinn aus dem Kassettenverkauf angesehen hat, mit den Provisionserlösen zu einem Gesamtbetrag "Ges.EK" bzw. "Ges.Gew." zusammengerechnet hat, was durch die Verantwortung des Beschwerdeführers, die Aufzeichnungen stellten bloße Verhandlungsunterlagen gegenüber den Geschäftspartnern dar bzw. die Position "Prov. o.R." brächte keine Provisionsansprüche zum Ausdruck, nicht erklärbar ist. Im übrigen führt der Beschwerdeführer in der Beschwerde aus, daß es "möglich" ist, aufgrund der aktenkundigen Unterlagen den Sachverhalt so anzunehmen, wie er dem

angefochtenen Bescheid zugrundeliegt. Damit gesteht der Beschwerdeführer eine denkfolgerichtige Beweiswürdigung zu. Soweit in der Beschwerde alternativ vorgebracht wird, die belangte Behörde könne im Rahmen ihrer Beweiswürdigung aus den Aufzeichnungen zwar die richtigen Schlüsse gezogen haben, es könne aber der Fall gewesen sein, daß die von der belangten Behörde angenommenen Provisionsansprüche des Beschwerdeführers wegen Zahlungsschwierigkeiten der Firma B nicht getilgt worden seien, so läge darin - wenn man dieses Vorbringen nicht bloß als Mutmaßung, sondern als Behauptung auffassen sollte - eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung. Daß die Aufzeichnungen bloß Forderungen ausweisen sollten und die Zahlungen wegen der Zahlungsschwierigkeiten eines Vertragspartners ausgeblieben seien, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Wenn der Beschwerdeführer aufzeigt, daß die angenommenen Umsätze in den Jahren 1980 bis 1984 deutlich höher sind als die für die Folgejahre angenommenen Umsätze, zeigt er auch damit keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung auf, zumal der Rückgang der durch den Beschwerdeführer vermittelten Verkäufe von Elektrogeräten vielfache Ursachen haben kann. Mit der Aussage des Zeugen F. (aus dem Bereich der Firma F.) hat sich die belangte Behörde auseinandergesetzt und aufgezeigt, aus welchen Gründen sie diese Aussage nicht dazu veranlaßt hat, von einem Ansatz der Provisionen "o.R." abzusehen.

Der Beschwerdeführer wendet auch ein, die belangte Behörde habe für die Jahre 1981 und 1982 jeweils bei der Umsatz- und Gewinnschätzung denselben Betrag hinzugerechnet und damit den Unterschied zwischen Umsatz und Gewinn verkannt. Hiezu verweist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zu Recht darauf, daß es jeweils um die Hinzurechnung von (Netto)Einnahmen gegangen ist und sie mangels eines entgegenstehenden Vorbringens davon ausgehen konnte, daß die angefallenen Betriebsausgaben bereits in den vom Beschwerdeführer erklärten Jahresgewinnen berücksichtigt waren.

Als Rechtswidrigkeit des Inhaltes rügt der Beschwerdeführer, daß die belangte Behörde der Abgabenbemessung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Gewinne zugrundegelegt hat und nicht jene Gewinne, die sich nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches ergeben hätten. Dadurch sei insbesondere die für die Streitjahre zu entrichtende Gewerbesteuer nicht gewinnmindernd berücksichtigt worden. Nun trifft es zwar zu, daß der Verwaltungsgerichtshof den Betriebsvermögensvergleich als die "allgemeine Gewinnermittlungsart" ansieht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 95/14/0112). Der Beschwerdeführer hat aber die von ihm für die Jahre 1980 bis 1988 erklärten Gewinne aus der Vertretertätigkeit durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt und im übrigen im Verwaltungsverfahren kein Vorbringen erstattet, aus welchem sich eine Verpflichtung zur Schätzung nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches ableiten ließe. Eine Buchführungspflicht ergibt sich aus § 125 BAO in der für die Streitjahre geltenden Fassung für den vom angefochtenen Bescheid umfaßten Zeitraum nicht; auch wenn aufgrund der Hinzuschätzung die Gewinngrenze des § 125 Abs. 1 lit. e BAO überschritten ist, regelt nämlich § 125 Abs. 6 BAO, daß die Verpflichtung zur Buchführung erst mit Beginn des Kalenderjahres eintritt, das auf die Zustellung des maßgeblichen Abgabenbescheides folgt. Dieses Vorbringen des Beschwerdeführers zeigt daher ebenfalls keine Rechtswidrigkeit auf.

Der Beschwerdeführer bringt auch vor, die belangte Behörde habe für die Abgaben der Jahre 1980 bis 1983 zu Unrecht den Eintritt der Verjährung verneint. Sie sei nämlich ohne konkrete Feststellungen davon ausgegangen, daß hinterzogene Abgaben vorlägen (und sohin die zehnjährige Verjährungsfrist zur Anwendung komme). Sie habe angenommen, daß er die Verkürzung von Abgaben eingestanden habe. Seine entsprechende Aussage habe aber gelautet: "Es kann allerdings sein, daß Beträge, die mir Herr B. ausbezahlt hat, während der Zeit, wo er die Fa. B. geleitet hat, hin und wieder nicht der Besteuerung unterzogen wurden." Aus dieser Aussage könne nur die Möglichkeit einer Abgabenverkürzung abgeleitet werden; zudem beziehe sie sich nicht auf einen bestimmten Zeitraum. Die belangte Behörde habe auch keine Feststellungen hinsichtlich des Vorsatzes zur Abgabenverkürzung getroffen. Wenn sie ausführe, es könne angenommen werden, daß eine unternehmerisch tätige Person den abgabenrechtlichen Erfolg ihres Handelns zumindest ernstlich für möglich halte, so sei dies lediglich eine Vermutung. Aber selbst wenn die Abgaben hinterzogen worden wären, wäre hinsichtlich des Jahres 1980 Verjährung eingetreten, weil die erste nach außen erkennbare Amtshandlung, sohin die erste Unterbrechungshandlung, durch die Hausdurchsuchung im März 1991 gesetzt worden sei.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten:

Aus dem Obenstehenden ergibt sich die Unbedenklichkeit der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde betreffend die Kassettenverkäufe und die Provisionen aus der Vertretertätigkeit. Die Umsätze und Gewinne aus den

Kassettenverkäufen hat der Beschwerdeführer nicht, jene aus der Vertretertätigkeit nur teilweise in seine Abgabenerklärungen aufgenommen. Daraus folgt bereits die Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht iSd § 33 FinStrG (objektive Tatseite), ohne daß es einer Bezugnahme auf das "Geständnis" des Beschwerdeführers bedarf.

Aus den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde ergibt sich, daß der Beschwerdeführer in seinen handschriftlichen Aufzeichnungen die nicht in die Abgabenerklärungen aufgenommenen Umsätze und Gewinne neben den der Abgabenbehörde erklärten Umsätzen und Gewinnen erfaßt und zudem die Gewinnsumme "Ges.EK" bzw "Ges.Gew" berechnet hat. Wenn die belangte Behörde bei dieser Sachlage davon ausgegangen ist, daß die Abgabenverkürzung vorsätzlich herbeigeführt worden sei, also auch die subjektive Tatseite der Abgabenhinterziehung gegeben sei, so kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Was die Verjährung der das Jahr 1980 betreffenden Abgaben anlangt, ist darauf zu verweisen, daß zu den Amtshandlungen, die gemäß § 209 Abs. 1 BAO den Lauf der Verjährung unterbrechen und dazu führen, daß die Verjährungsfrist neu zu laufen beginnt, auch die Zustellung von Abgabenbescheiden gehört (vgl. die bei Ritz, BAO-Kommentar, § 209 BAO Tz 10, zitierte hg. Rechtsprechung). Wie die belangte Behörde in der Gegenschrift aufzeigt, ergibt sich aus der Aktenlage, daß die Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1980 im August 1983 erlassen worden sind. Bei Durchführung der Hausdurchsuchung im Jahr 1991 war sohin entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers die zehnjährige Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen.

Der Beschwerdeführer bringt schließlich vor, die mündliche Berufungsverhandlung habe am 25. November 1993 stattgefunden, sei aber vertagt worden. Am 20. Dezember 1993 habe eine weitere Berufungsverhandlung stattgefunden. Betrachte man die Senatszusammensetzung, so falle auf, daß der Berufungssenat in den beiden Verhandlungen unterschiedlich zusammengesetzt gewesen sei. Vom Senat der zweiten Berufungsverhandlung, der schließlich auch die Entscheidung gefällt habe, hätten nur drei der fünf Mitglieder auch dem Senat der ersten Berufungsverhandlung angehört. In der Verhandlung vom 25. November 1993 habe der Beschwerdeführer seine Sache persönlich und ausführlich darstellen können. In der zweiten Berufungsverhandlung seien seine Argumente nicht mehr "dermaßen detailliert erörtert worden, wie zuvor." Darin sei eine Mängelhaftigkeit des Berufungsverfahrens zu erblicken.

Der Beschwerdeführer zeigt mit diesem Vorbringen nicht auf, was ihn daran gehindert habe, seine Argumente auch in der zweiten Verhandlung detailliert vorzutragen. Im übrigen entspricht es der hg. Rechtsprechung, daß auch im Falle einer Vertagung die mündliche Verhandlung ohne Wiederholung aller Beweisaufnahmen vom Senat in anderer Zusammensetzung fortgesetzt werden darf, wenn nur das Ergebnis des bisherigen Verfahrens aktenkundig ist und der Berichterstatter dem Senat ein klares Bild von den bisherigen Ergebnissen verschafft (vgl. die bei Stoll, BAO-Kommentar, 2773, zitierte hg. Judikatur). Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 20. Dezember 1993 (OZ 555) ergibt sich, daß der Berichterstatter die Sache zur Gänze neu vorgetragen hat. Solcherart liegt die behauptete Rechtswidrigkeit nicht vor.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VOBGBI. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995150132.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

24.01.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at