

TE Vwgh Erkenntnis 1996/9/24 93/13/0018

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.09.1996

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verfassungsgerichtshof;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §101 Abs3;
BAO §115 Abs1;
BAO §148 Abs3 litb;
BAO §167 Abs2;
BAO §188;
BAO §191 Abs1 ltc;
BAO §191 Abs3;
BAO §277;
BAO §290 Abs1;
BAO §303 Abs4;
BAO §81 Abs8;
BAO §93 Abs2;
BAO §93 Abs3 lita;
BAO §97 Abs1;
B-VG Art130 Abs2;
FinStrG §99 Abs2;
VerfGG 1953 §87 Abs1;
VwGG §42 Abs2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, in der Beschwerdesache des Dr. K in W, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 3. Dezember 1992, Zl. 6/3-3444/91-05, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1979 bis 1981) und einheitliche und gesonderte Feststellungen von Einkünften für 1979 bis 1981,

Spruch

I. den Beschuß gefaßt:

Soweit die Beschwerde den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1981 hinsichtlich des Ausspruches über die Vortragsfähigkeit des Verlustes betrifft, wird sie als gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren eingestellt.

II. zu Recht erkannt:

Soweit der angefochtene Bescheid die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften 1979 und 1980 sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1979, 1980 und, ausgenommen die Feststellung über die Vortragsfähigkeit des Verlustes, 1981 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Soweit die Beschwerde die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für 1981 betrifft, wird sie als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 13.040 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen. Der Antrag der G-GmbH & Co KG, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, auf Zuerkennung von Aufwandersatz wird zurückgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war bis zum Ende des Jahres 1981 einer der Kommanditisten der G-GmbH & CO KG (im folgendem KG), die einen Metallgroßhandel betreibt. Am Erfolg und am Betriebsvermögen der KG war er in den Jahren 1979 und 1980 zu 6 %, im Jahre 1981 zu 7,5 % beteiligt.

Nach Abschluß einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der KG für den Zeitraum 1979 bis 1983 wurden zwei mit 20. Juli 1989 datierte BP-Berichte erstellt: Der Bericht I für die Jahre 1979 bis 1981 (sohin bis zum Ausscheiden des Beschwerdeführers aus der KG) und der Bericht II für die Jahre 1982 und 1983. Der Bericht I enthält u.a. folgende Ausführungen:

Tz. 8A (Scheinfakturen): Der Beschwerdeführer habe als geschäftsführender Gesellschafter der KG in den Jahren 1980 und 1981 den Handelsvertreter und Metallhändler BR veranlaßt, der KG "Gefälligkeitsrechnungen" zu legen, das heißt Rechnungen, welchen keine Warenlieferungen des BR zugrunde gelegen seien. Dabei habe der Beschwerdeführer Art, Menge und Preis der zu fakturierenden Ware BR bekanntgegeben und dieser daraufhin die gewünschten Fakturen - gegen ein Entgelt von 0,50 S pro kg der in den Rechnungen ausgewiesenen Warenmenge zuzüglich der ausgewiesenen Umsatzsteuer - erstellt. Zur Abrechnung habe der Beschwerdeführer einen Scheck zu Lasten seines privaten Bankkontos an BR übergeben, um dessen Entgeltsanspruch zu tilgen. Gleichzeitig habe der Beschwerdeführer einen Verrechnungsscheck zu Lasten der KG auf den Betrag der Bruttofakturensumme der "Gefälligkeitsrechnung" ausgestellt und sich seine Einlösung von BR quittieren lassen; BR habe somit für den Empfang der vollen Rechnungssumme gezeichnet, ohne diese erhalten zu haben. Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen werde verwiesen auf die Einvernahmen des BR durch das Finanzamt Wien I als Finanzstrafbehörde vom

14. und 19. Dezember 1984 sowie des Beschwerdeführers durch das Finanzamt Salzburg-Stadt vom 27. und 28. November 1984. BR habe anlässlich einer am 13. Juni 1985 durchgeföhrten Einvernahme zum Umfang der an die KG ausgestellten "Gefälligkeitsrechnungen" erklärt, sämtliche Rechnungen betreffend Zinklieferungen und ca. 50 % der weiteren Rechnungen an die KG seien als Gefälligkeitsrechnungen anzusehen; den verbleibenden Rechnungen lägen tatsächliche Lieferungen zugrunde. BR habe in diesem Zusammenhang ausgesagt, er könne nicht angeben, zu welchem Zweck der Beschwerdeführer die "Gefälligkeitsrechnungen" benötigt habe, er mutmaße jedoch, daß der Beschwerdeführer bestimmte Warenlieferungen nur "schwarz", jedoch preisgünstiger, habe erhalten können und zur Absicherung dieser Mengen die Scheinfakturen benötigt habe.

Tz. 8B (Gewinnverlagerung ins Ausland): Auf Rechnungen der Firma E-Ltd. in London (im folgenden EL) seien in den Jahren 1979 bis 1981 für Zink- und Kupferdraht höhere Preise ausgewiesen worden, als Vergleichsbetriebe für

gleichartige Waren verlangt hätten. Aufgrund von Erhebungen und Zeugeneinvernahmen sei der Prüfer zum Schluß gekommen, daß EL vom Beschwerdeführer als "Scheinfirma" für Gewinnverlagungen in die Schweiz benutzt worden sei. Am 19. und 20. August 1986 sei der Beschwerdeführer vom Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde im Auftrag des Landesgerichtes Salzburg einvernommen worden. Im Zuge dieser Einvernahme sei ihm ein Schreiben vom 24. Februar 1982 vorgelegt worden, aus dem hervorgehe, daß er EL für Gewinnverlagungen in die Schweiz eingeschaltet habe. Im Ermittlungsverfahren sei in diesem Zusammenhang WB, eine ehemalige Angestellte der KG, als Zeugin einvernommen worden und habe ausgesagt, daß, solange der Beschwerdeführer Geschäftsführer der KG gewesen sei, in den Räumlichkeiten der KG auf Blankofakturenformularen der EL geschrieben worden sei. Nach den Feststellungen des Prüfers sei mit dem Ausscheiden des Beschwerdeführers aus der KG zum 31. Dezember 1981 der Geschäftskontakt der KG zur EL beendet worden. Der Prüfer habe Preisvergleiche zwischen den Preisen für Zink- und Kupferdraht angestellt. Hiebei habe sich ergeben, daß die Preise der EL immer deutlich über jenen von Vergleichsbetrieben gelegen seien.

Die Feststellungen zu Tz. 8A und B hätten bewirkt, daß die Buchführung für die Jahre 1979 bis 1981 als nicht ordnungsgemäß anzusehen sei und eine Schätzung durchgeführt werden müsse; Verluste aus diesen Jahren seien nicht vortragsfähig. Die in den "Gefälligkeitsrechnungen" ausgewiesenen Vorsteuern seien nicht abzugsfähig. Die Schätzung des Prüfers ergab folgende Mehrgewinne: Aufgrund der Feststellungen zu Tz. 8A 396.000 S (1980) und 513.000 S (1981), aufgrund der Feststellungen zu Tz. 8B 8.825.600 S (1979), 1.586.900 S (1980) und 5.460.600 S (1981). Diese Mehrgewinne, die der Prüfer im Rahmen der Gewinnverteilung ausschließlich dem Beschwerdeführer (als "Vorweggewinn") zurechnete, werden in den Anlagen zum BP-Bericht I wie folgt berechnet:

Schätzung zu Tz 8A

1980	1981
S	S

Von BR an die K

fakturierten Bruttopreise 10.084.998,-- 13.843.145,--

abzügl. "Gefälligkeits-

rechnung" Hüttenzink 5.545.742,-- 6.352.478,--

verbleiben 4.539.256,-- 7.490.667,--

davon 50 %

"Gefälligkeitsrechnungen" 2.269.628,-- 3.745.333,--

"Gefälligkeitsrechnungen"

a) Hüttenzink 5.545.742,-- 6.352.478,--

b) übrige 2.269.628,-- 3.745.334,--

7.815.370,-- 10.097.812,--

abzügl. Mehrwertsteuer

(15,2543%) 1.192.180,-- 1.540.350,--

verbleiben "Gefälligkeits-

rechnungen" ohne MWSt 6.623.190,-- 8.557.462,--

=====

davon 4% Gewinnspanne 264.260,-- 342.298,--

50% Sicherheitszuschlag 132.130,-- 171.149,--

Summe 396.390,-- 513.447,--

gerundet 396.000,-- 513.000,--

=====

Schätzung zu Tz 8B

Jahr	Art	kg	Diff.in S/kg	S
1979	Zink	273.020	1,25	341.275,--
1979	Cu Draht	2,059.519	3,73	7,682.006,--
				8,023.281,--

+10% Sicherheitszuschlag S 8,825.609,--

1980	Zink	317.188	1,19	377.484,--
1980	Cu Draht	535.272	1,99	1,065.191,--
				1,442.675,--

+10% Sicherheitszuschlag S 1,586.910,--

1981	Zink	352.914	2,--	705.828,--
1981	Cu Draht	1,326.595,--	3,21	4,258.370,--
				4.964.198,--

+10% Sicherheitszuschlag S 5,460.618,--

Den Prüfungsfeststellungen folgend nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1979 bis 1981, Gewerbesteuer 1979 bis 1981 sowie Umsatzsteuer 1980 und 1981 wieder auf und erließ neue Sachbescheide; da das für 1981 ermittelte Ergebnis der KG ein Verlust war, wurde im Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1981 ausgesprochen, daß der Verlust nicht aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung ermittelt und daher nicht vortragsfähig sei. Das Finanzamt nahm auch die Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1982 und 1983 sowie Gewerbesteuer für 1982 bis 1985 wieder auf und erließ neue Sachbescheide; dabei wurde es bei den Gewerbesteuerbescheiden jeweils unterlassen, den Gewerbeertrag um Verlustvorträge (Fehlbeträge) zu kürzen.

Gegen alle vorgenannten Bescheide berief die KG; sie berief weiters gegen den Gewerbesteuerbescheid 1987, und begründete hiezu, das Finanzamt habe vom Gewerbeertrag dieses Jahres nicht den anteiligen Gewerbeverlust aus dem Jahre 1981, sondern den aus dem Jahre 1986 abgezogen.

Mit Eingabe vom 1. August 1991 brachte auch der Beschwerdeführer eine Berufung ein, und zwar gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für 1979 bis 1981 und gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Feststellungsbescheide für 1979 bis 1981. Für die Jahre 1978 bis 1980 sei bereits früher eine Betriebsprüfung durchgeführt und - wie sich aus dem seinerzeitigen BP-Bericht vom 21. Juni 1983 ergibt - ohne Mehrergebnis aus der Geschäftsverbindungen zu BR und EL abgeschlossen worden. Die Verletzung des Verbotes der Wiederholungsprüfung (für die Jahre 1979 und 1980) sei ein grober, die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung entkräftender Verfahrensmangel; es liege daher fehlerhafte Ermessensübung vor. Auch für 1981 sei die Ermessensentscheidung nicht begründet. Des weiteren würden die Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers bekämpft. Die Aussage des BR über Gefälligkeitsrechnungen sei nämlich unwahr. Richtig sei vielmehr, daß jeder Rechnung des BR ein entsprechender Warenzugang zugrundegelegen sei. Unhaltbar sei auch die Feststellung des Prüfers, daß EL überhöhte Preise in Rechnung gestellt habe. Der Prüfer habe die preisbestimmenden Faktoren (Zeitpunkt der Preisvereinbarung, Preisfixierungsarten, Qualitätsunterschiede, Kurssicherung, Wechselkursschwankungen) nicht ausreichend berücksichtigt. Seine Feststellung, die KG habe bei EL zu

teuer eingekauft, sei daher nicht haltbar. Eine Gesamtbetrachtung beweise vielmehr die Ausgewogenheit der Preisgestaltung. Selbst wenn man aber von den Feststellungen der Behörde ausgehe und durch Scheinrechnungen abgedeckte Schwarzeinkäufe und überhöhte Verrechnungspreise als erwiesen ansehe, sei der Verlust ermittelbar und damit vortragsfähig und dürfe der ermittelte Gewinn bzw. Verlust nur nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt und nicht das aus der Geschäftsverbindung mit BR und EL ermittelte Ergebnis dem Beschwerdeführer als Vorweggewinn zugewiesen werden.

Mit Eingabe vom 17. Juli 1992 erhab der Beschwerdeführer Widerspruch im Sinne des § 81 Abs. 8 BAO; es wurde beantragt, die Zustellungen direkt an den Beschwerdeführer (zu Handen seines Vertreters) vorzunehmen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung verwies der Beschwerdeführer unter anderem darauf, daß alle gerichtlichen Strafverfahren, in denen ihm persönliche Bereicherung aus der Tätigkeit bei der KG vorgeworfen sei, vorzeitig eingestellt worden seien.

Über die gemäß § 277 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren verbundenen Berufungen des Beschwerdeführers und der KG wurde gemäß § 290 Abs. 1 BAO einheitlich mit dem angefochtenen Bescheid entschieden. Soweit die Berufungen die Wiederaufnahme der Gewinnfeststellungsverfahren betrafen, wurden sie abgewiesen; die Gewinnfeststellungsbescheide für 1979 bis 1981 wurden dahingehend abgeändert, daß die in den erstinstanzlichen Bescheiden festgestellten Gewinne um die darin enthaltenen Sicherungszuschläge reduziert wurden. Aus diesem Umstand resultiert auch eine Änderung der Gewerbesteuerbescheide für 1979 bis 1981. Im übrigen wurden mit dem angefochtenen Bescheid die erstinstanzlichen Bescheide bestätigt.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde.

Die KG brachte gegen den angefochtenen Bescheid Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof ein. Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28. Februar 1984, B 80/93, wurde er, soweit er die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1981 betrifft, hinsichtlich der Feststellung über die Vortragsfähigkeit des Verlustes und, soweit er Gewerbesteuer 1982 bis 1985 und 1987 betrifft, zur Gänze aufgehoben; im übrigen wurde die Beschwerde der KG gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Behandlung abgetreten. Sie ist beim Verwaltungsgerichtshof unter der Geschäftszahl 94/13/0132 anhängig.

Die belangte Behörde erstattete im gegenständlichen Verfahren eine Gegenschrift. Sie verwies darauf, daß der Verwaltungsakt dem Verfassungsgerichtshof zur Beschwerde der KG vorgelegt worden sei. Mittlerweile wurde der Verwaltungsakt dem Verwaltungsgerichtshof zum Beschwerdeverfahren Zl. 94/13/0132 vorgelegt und stand dem Verwaltungsgerichtshof daher im gegenständlichen Fall zur Verfügung.

Die KG erstattete einen als Gegenschrift bezeichneten

Schriftsatz.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid im Spruch die Person (Personenvereinigung) zu nennen, an die er ergeht. Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, daß sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen; mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Gemäß § 81 Abs. 8 BAO bleiben Vertretungsbefugnisse nach den vorstehenden Absätzen dieses Paragraphen auch für ausgeschiedene Gesellschafter (Mitglieder) von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegenen Zeiträume und Zeitpunkte betreffenden

Maßnahmen bestehen, solange dem nicht von seiten des ausgeschiedenen Gesellschafters (Mitglieds) oder der vertretungsbefugten Person wiedersprochen wird.

Die erstinstanzlichen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Gewinnfeststellungsverfahren 1979 bis 1981 und die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheide sind an die KG ergangen und deren vertretungsbefugten Person im Sinn des § 81 BAO zugestellt worden. Damit sind die Bescheide sowohl der KG als auch deren Gesellschaftern (und somit auch dem Beschwerdeführer) bekanntgegeben und ihnen gegenüber wirksam geworden. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens hat der Beschwerdeführer Widerspruch im Sinn des § 81 Abs. 8 BAO erhoben. Eine Ausfertigung des angefochtenen Bescheides ist an die KG ergangen und der vertretungsbefugten Person im Sinn des § 81 BAO zugestellt worden. Zugleich ist eine Ausfertigung des angefochtenen Bescheides dem Beschwerdeführer zugestellt worden.

Im Kopf der an den Beschwerdeführer zugestellten Ausfertigung des angefochtenen Bescheides (Adreßfeld) ist der Beschwerdeführer genannt, nicht aber die KG, an die der Bescheid gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO zu ergehen hat. Im Spruch des angefochtenen Bescheides kommt aber zum Ausdruck, daß über die Berufung der KG und des Beschwerdeführers als Gesellschafter der KG abgesprochen werde, wobei die Berufung, soweit sie die Wiederaufnahme der Verfahren betrifft, als unbegründet abgewiesen wird und, soweit sie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1979 bis 1981 betrifft, eine Änderung der festgestellten Bemessungsgrundlagen eintritt. Solcherart ist im gegenständlichen Fall dem Erfordernis des § 191 Abs. 1 lit. c BAO entsprochen. Durch die Bekanntgabe an die KG einerseits und - aufgrund des Widerspruchs nach § 81 Abs. 8 BAO - an den Beschwerdeführer anderseits ist dem Wesen der Einheitlichkeit der Feststellung entsprochen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist daher die ihm zugestellte Berufungsentscheidung nicht "als ein rechtlich unwirksamer Nichtbescheid anzusehen".

Der Beschwerdeführer rügt die Unzuständigkeit der belangten Behörde, weil er mit dem angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde II. Instanz erstmals zum Schuldner für Abgaben (Umsatz- und Gewerbesteuer) erklärt worden sei bzw. über Zeiträume abgesprochen worden sei, hinsichtlich derer er weder berufen habe noch hätte berufen dürfen. Dem Beschwerdeführer ist zuzustehen, daß die belangte Behörde bei der Gestaltung des Bescheidspruches ungeschickt vorgegangen ist, weil sie nicht klar zum Ausdruck bringt, welche Teile des Spruches nicht nur die KG, sondern auch den Beschwerdeführer betreffen; sie hat den Beschwerdeführer aber nicht in subjektiven Rechten verletzt. Der Spruch eines Bescheides ist im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1992, 91/15/0085) und unter Heranziehung der Ausführungen der Begründung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 1993, 91/13/0169) auszulegen. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ergibt sich eindeutig, daß die Berufung des Beschwerdeführers "die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, samt den diesbezüglich die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden, alle für die Jahre 1979 bis 1981" betrifft. Solcherart kann der Spruch des angefochtenen Bescheides nicht dahingehend gedeutet werden, daß er sich hinsichtlich Umsatz- und Gewerbesteuer (einschließlich Wiederaufnahme der Verfahren) - anders als der erstinstanzliche Bescheid - auch auf den Beschwerdeführer beziehen würde und ihn als Abgabenschuldner heranzöge. Der Beschwerdeführer bringt im übrigen in der Stellungnahme zur Gegenschrift der belangten Behörde zum Ausdruck, daß er mit dem Beschwerdevorbringen nicht behaupten habe wollen, er wäre für solche Abgaben tatsächlich in Anspruch genommen worden. In bezug auf einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1983 kommt noch dazu, daß der angefochtene Bescheid die Berufung (der KG) als unbegründet abweist. Die Abweisung einer Berufung als unbegründet ist nämlich so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte. Im erstinstanzlichen Bescheid und sohin in der Berufungsentscheidung scheint aber der Beschwerdeführer bei der Verteilung des Gewinnes im Sinn des § 188 Abs. 3 BAO nicht als Teilhaber auf.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die belangte Behörde führt im angefochtenen Bescheid an, BR habe am 13. Juni 1985 ausgesagt, er habe für die Jahre 1980 und 1981 der KG Scheinrechnungen über Zinklieferungen erteilt, denen keinerlei Lieferungen durch ihn zugrundegelegen seien. Hinsichtlich der von ihm gegenüber der KG erteilten Rechnungen über die Lieferung anderer

Metalle treffe dies im Ausmaß von etwa 50 % ebenfalls zu. Der Beschwerdeführer habe am 27. November 1984 ausgesagt, nur ein geringer Teil der in den Rechnungen des BR an die X-GmbH ausgewiesenen Lieferungen sei tatsächlich von BR erbracht worden. Soweit in diesen Rechnungen über Hüttenzink abgerechnet worden sei, könne davon ausgegangen werden, daß BR keinesfalls der Lieferant gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe in der Folge (Vernehmung vom 28. November 1984) auch ausgesagt, daß die Verhältnisse bei der KG zum damaligen Zeitpunkt (1980 und 1981), was die Geschäftsbeziehung zu BR anlangt, ähnlich gestaltet gewesen seien wie bei der X-GmbH, bei welcher er ab dem Jahr 1982 Geschäftsführer gewesen sei. Die Angaben von BR über von ihm erteilte Scheinrechnungen deckten sich somit nach Ansicht der belangten Behörde mit den Angaben des Beschwerdeführers. Der Sachverhalt sei daher entsprechend diesen Aussagen als erwiesen anzunehmen. Weiters habe der Beschwerdeführer am 19. August 1986 angegeben, die Funktion des BR habe im wesentlichen darin bestanden, die Einkäufe von den "Schwarzlieferanten" rechnungsmäßig abzudecken, was sich speziell auf die KG bezogen habe. Erst nach Ablauf der ersten (im Jahre 1983 abgeschlossenen) Betriebsprüfung seien die Manipulationen mit den "Gefälligkeitsrechnungen" ruchbar geworden. Erst dadurch sei der unkorrekt verbuchte Warenbestand erkannt worden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher berechtigt und wegen des erheblichen Umfanges der daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen auch geboten. Zur Frage der Gewinnverlagerung in das Ausland wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Beschwerdeführer habe am 19. August 1986 zugegeben, daß mit EL Überpreisgeschäfte abgewickelt worden seien. Es sei auch ein Schriftstück aktenkundig, in welchem der Beschwerdeführer Herrn Y Geschäfte anbiete, bei denen EL eine zum Originalpreis empfangene Ware zu einem höheren Preis weiterverkaufe, und ausgeführt werde, daß die "direkte Abwicklung" über den Beschwerdeführer erfolge. EL sei unbestritten eine in Großbritannien etablierte "non resident company", die keinerlei Waren hergestellt oder gelagert habe. Es sei unbestritten, daß die Geschäftskontakte der KG zu EL erst durch den Beschwerdeführer zustandegekommen seien und mit dessen Ausscheiden aus der KG geendet hätten. Der Beschwerdeführer habe sich zwar bei seiner Vernehmung zu den Schweizer Konten KU und PE - auf diese sind offensichtlich Gelder aus den Geschäften zwischen der KG und EL geflossen - laufend einer klarenden Aussage entzogen und behauptet, er wisse nicht, wem diese Konten zuzuordnen seien, sie seien aber jedenfalls nicht den Gesellschaftern der KG zuzuordnen. In der Folge habe der Beschwerdeführer aber behauptet, die Vorteile aus Überfakturierungen seien der Firma PL zugekommen. Der Beschwerdeführer habe sich im bisherigen Verfahren so verhalten, daß er erst dann etwas eingestanden habe, wenn es ihm nicht mehr möglich gewesen sei, anderes zu behaupten. Die belangte Behörde nehme an, daß der Beschwerdeführer Nutznießer der vorgenannten Schweizer Konten gewesen sei. Es sei niemals behauptet worden, daß die KG bei EL deshalb eingekauft habe, weil bei anderen Lieferanten Engpässe aufgetreten seien; unbestritten sei aber, daß EL die Waren von jenen Firmen bezogen habe, bei denen ansonsten die KG eingekauft habe. Es sei nicht widerlegt, daß die KG bei EL im einzelnen wie auch im Jahresdurchschnitt teurer eingekauft habe als bei anderen Lieferanten. Aus diesen Tatsachen ergebe sich das Bild, daß EL nur zu Gewinnverschiebungszwecken (in die Schweiz) zugunsten des Beschwerdeführers benutzt worden sei. Ein vom Beschwerdeführer vorgelegtes Gutachten über die Abwicklung von Geschäften in der Metallbranche sei theoretisch abgefaßt, es mangle ihm an Konkretem für den gegenständlichen Fall. Weder die Berufungswerber noch der Gutachter hätten Unterlagen vorgelegt, die konkret die von der Betriebsprüfung getroffenen Preisvergleiche als unzutreffend darstellen würden; derartige Unterlagen seien auch nicht angeboten worden. Es bleibe daher unwiderlegt, daß sowohl die Preise der Einzelgeschäfte zwischen der KG und der EL als auch deren Summe jeweils über den Marktpreisen gelegen seien. Als einzige vernünftige Erklärung für die immer über den Preisen anderer Firmen liegenden Preise der EL könnte nach dem Aspekt cui bono nur eine Gewinnverlagerung ins Ausland und diesfalls zugunsten des Beschwerdeführers, der die Abwicklung der Geschäfte besorgt habe, unterstellt werden. Die Berufungswerber hätten dagegen nur vorgebracht, daß zahlreiche Faktoren im Spiel gewesen seien, weshalb ein Vergleich der Preise unmöglich sei und erwiesen wäre, daß es zu Überpreisen nicht gekommen sei. Eine derartige Gedankenfolge entbehre aber der zwingenden Logik. Auch das Argument, die KG habe trotz der an EL bezahlten Preise die Ware stets mit Gewinn weiterverkauft, ändere an der Gesamtbetrachtung nichts. Es zeige nur auf, daß die Überpreise so geschickt gewählt worden seien, daß sie bei der KG nicht zu Verlusten geführt hätten. Bei derartigen Überpreisen und Verlagerungen von Gewinnen in das Ausland könne von einer ordnungsgemäßen Buchhaltung nicht die Rede sein.

In der Beschwerde wird zugestanden, daß BR reine Gefälligkeitsrechnungen an die KG ausgestellt habe. Dies habe aber nach dem Beschwerdevorbringen lediglich dazu gedient, Schwarzlieferungen von Lieferanten der KG fakturenmäßig abzudecken. Durch diese Vorgänge sei - so die Beschwerde - weder der Beschwerdeführer bereichert worden noch

eine Verkürzung von Abgaben durch die KG eingetreten, was sich auch aus einer Einstellung von Strafverfahren und einem freisprechenden Urteil des Landesgerichtes Salzburg ergebe.

Da somit die Geschäftsabwicklung mit BR (Rechnungslegung trotz Fehlens von Lieferungen durch BR) nicht mehr bestritten ist, erübrigert sich ein Eingehen auf die Verfahrensrügen, die die Beschwerde im Zusammenhang mit diesen Feststellungen vorträgt.

Der Prüfer hat im BP-Bericht I vom 20. Juli 1989 angenommen, daß 4 % des in den von ihm eruierten Gefälligkeitsrechnungen angeführten Nettobetrages der KG (bzw. dem Beschwerdeführer) als Gewinn aus dieser Geschäftsabwicklung zugekommen sei. Er hat zudem einen Sicherheitszuschlag von 50 % angesetzt. Die belangte Behörde hat diese Schätzung abgesehen vom Sicherheitszuschlag übernommen. Im angefochtenen Bescheid führt sie aus, es springe für alle Beteiligten ein Vorteil heraus, wenn BR für Waren, die er nicht geliefert habe, 0,50 S pro kg erhalte, der Schwarzlieferer "gänzlich unversteuert" liefere und der KG die Differenz zwischen dem "Schwarzpreis" plus 0,50 S pro kg und dem Marktpreis verbleibe.

Daß eine Person, die vorsätzlich bei Gestaltungen mitwirkt, mit denen die Allgemeinheit durch Hinterziehung von Abgaben geschädigt werden soll, vom Streben nach Profit getragen ist und sich ihre Beteiligung materiell abgelten lässt, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Sachverhaltsannahme der belangten Behörde kann daher nicht als Ergebnis einer unschlüssigen Beweiswürdigung angesehen werden. Die konkrete Höhe der von der belangten Behörde angenommenen Gewinnspanne wird in der Beschwerde nicht bekämpft. Die Beschwerde zeigt auch nicht auf, daß zur Frage der Gewinnspanne zu Unrecht Beweise nicht aufgenommen worden seien. So hat insbesondere der vom Beschwerdeführer im Berufungsverfahren gestellte Antrag auf Einvernahme des MK, des ehemaligen Leiters der Schmelze T, das Beweisthema der Abwicklung des Wareneinkaufes, nicht aber die Gewinnauswirkung für die KG bzw. den Beschwerdeführer betroffen (vgl. Eingabe des Beschwerdeführer vom 11. September 1991).

Wiederholt verweist der Beschwerdeführer darauf, daß das gerichtliche Strafverfahren gegen ihn wegen des Vorwurfs des Betruges und der Veruntreuung (u.a.) von Vermögen der KG eingestellt worden sei und er von der Anklage wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG mit Urteil des Landesgerichte Salzburg vom 9. Jänner 1995 freigesprochen worden sei. Aus diesem Umstand ergibt sich allerdings entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers eine Bindungswirkung für das Abgabenverfahren nicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. April 1994, 92/15/0170).

Wenn im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebracht wird, (Seite 16) aufgrund der Auswirkungen, die sich aus den neu hervorgekommenen Umständen betreffend die "Scheinrechnungen" ergeben, sei für 1980 und 1981 eine Wiederaufnahme der Verfahren vorzunehmen, so kann angesichts des Ausmaßes dieser Auswirkungen (1980: 264.260 S, 1981: 342.298 S) darin eine gesetzwidrige Ausübung des durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessens nicht erblickt werden, soweit das Jahr 1981 betroffen ist. Die nachstehenden Ausführungen zur Gewinnverlagerung in das Ausland können daran unter dem Gesichtspunkt eines Mißverhältnisses von Wiederaufnahmegrund und steuerlichen Auswirkungen schon deshalb nichts ändern, weil auch die Umstände, aus denen die Behörde die Gewinnverlagerung ableitet, iSD § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen sind. Hinsichtlich des Jahres 1980 gilt folgendes: Bereits im Berufungsverfahren wurde eingewendet, daß für die Jahre 1979 und 1980 eine aufgrund der Bestimmung des § 148 Abs. 3 BAO unzulässige Wiederholungsprüfung durchgeführt worden sei. Aus dem angefochtenen Bescheid (Seite 8f) ergibt sich, daß sich die Prüfung nur hinsichtlich des Jahres 1979 auf § 99 Abs. 2 FinStrG - gemäß dem zweiten Satz dieser Bestimmung gilt für derartige Prüfungen die Einschränkung des § 148 Abs. 3 BAO nicht - stützt (vgl. ebenso Seite 1 der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 7. Mai 1990). Aus lit. b des § 148 Abs. 3 BAO könnte sich die Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung nur dann ergeben, wenn bereits vor Beginn der Prüfung für das betroffene Jahr besondere Anhaltspunkte für das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen hinsichtlich dieses Jahres vorliegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 1993, 92/14/0175); diesbezüglich enthält der angefochtene Bescheid aber keine konkreten Sachverhaltsfeststellungen. Als rechtsirrig erweisen sich jedoch die Ausführungen des angefochtenen Bescheides, die Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung ergebe sich auch dann aus der Bestimmung des § 148 Abs. 3 lit. b BAO, wenn erst durch die Prüfung für das betreffende Jahr Wiederaufnahmegründe entdeckt werden. Aufgrund der Ausführungen des angefochtenen Bescheides kann sohin hinsichtlich des Jahres 1980 ein Verstoß gegen § 148 Abs. 3 BAO nicht ausgeschlossen werden; die Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung ist zwar an sich sanktionslos, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. Juni 1990, 86/13/0168, vom 14. Mai 1991, 90/14/0148 und vom 25. März 1993, 92/16/0117, 0118) ist sie allerdings bei den Erwägungen zur

Ermessensübung nach § 303 Abs. 4 BAO zu berücksichtigen. Da dies nicht erfolgt ist, erweist sich für das Jahr 1980 die Ermessensübung als nicht ausreichend begründet.

Zur Frage der Gewinnverlagerung in das Ausland wird in der Beschwerde nicht mehr bestritten, daß in den Rechnungen der EL an die KG "Überpreise" ausgewiesen sind. Es wird aber behauptet, daß der "Mehrpreis" nicht der KG verblieben, sondern ihren Kunden zugeflossen sei. In der Stellungnahme vom 1. Februar 1995 zur Gegenschrift der belangten Behörde führt der Beschwerdeführer hiezu aus: "Fallweise wurde die EL auch zum Abschöpfen steuerfreier Provisionen verwendet. In solchen Fällen wurde die Ware (zumeist Zink) vom Produzenten/Lieferanten zum Originalpreis an sie verkauft und von dieser zu einem höheren (= über dem Marktpreis liegenden) Preis an einen Dritten weiterverkauft, von wo die Ware wieder an einen Verbraucher (= Endabnehmer) geliefert wurde. Die gesamte Korrespondenz wurde dabei über die Schweizer Adresse geführt ..., während die direkte Abwicklung über mich bzw. die KG erfolgt ist." "Wie bereits erwähnt, wurden die bei der EL abgeschöpften Provisionen zunächst über meine Privatkonten auf die beiden Konten KU und PE durchgeleitet, von wo sie an die Endabnehmer ... gelangt sind." "Ich habe bereits frühzeitig darauf hingewiesen, daß ich weder Inhaber noch Verfügungsberechtigter dieser Konten war. Auch wenn ich zur tatsächlichen Weiterleitung der Gelder von diesen Provisionskonten keine Detailaussage treffen kann, so steht doch fest, daß der Verzinker PL in V Nutznießer des Kontos P. war, während das zweite Konto größtenteils seinem Bruder Ing. ML in Wien (und daneben auch noch einigen anderen Metallhändlern) zugutegekommen ist."

Der Beschwerdeführer hat im Berufungsverfahren, nachdem er zunächst die Feststellbarkeit von "Überpreisen" bestritten hat, mit der Eingabe vom 17. Juli 1992 vorgebracht, er nehme an, der Vorteil aus den Geschäften mit EL sei den Warenabnehmern der KG, insbesondere der Firma PL in V zugekommen. Im Rahmen des Strafverfahrens hat der Beschwerdeführer in der Vernehmung als Beschuldigter durch Finanzamt Salzburg-Stadt vom 27. November 1984 bereits ausgesagt, Empfänger der auf das Konto PE eingegangenen "Provisionen" sei die Firma PL in V gewesen; diese Kommissionen seien zum Ausgleich für die von der Firma PL bezahlten Überpreise in den Wirtschaftsablauf eingeschaltet worden; die Ware sei unter Aufschlag der üblichen Handelsspanne zum in Relation zum überhöhten Einkaufspreis gleichbleibenden überhöhten Preis an die Firma L weiterveräußert worden. Insoweit der Verkaufspreis überhöht gewesen sei, sei jedoch ein Betrag zur Verfügung der Firma L auf das Konto PE überwiesen worden. Im angefochtenen Bescheid wird hiezu (auf Seite 25) ausgeführt, der Beschwerdeführer habe sich bei seiner Vernehmung zu den Schweizer Konten KU und PE laufenden einer klärenden Aussage entzogen (Hinweis auf die Niederschriften vom 27. November 1984 und vom 19. August 1986), und behauptet, er wisse nicht, wem diese Konten zuzuordnen seien; der Beschwerdeführer habe aber schließlich behauptet, die Vorteile aus Überfakturierungen seien der Firma PL in V zugekommen. In der Folge hat es die belangte Behörde als erwiesen angenommen, daß der Beschwerdeführer Nutznießer der Schweizer Konten KU und PE gewesen sei, weil es undenkbar sei, daß jemand Transaktionen der gegenständlichen Art durchführe, ohne selbst einen Nutzen davon zu haben. Der Beschwerdeführer verweist in der Beschwerde zu Recht darauf, daß die belangte Behörde aufgrund seines vorgenannten Vorbringens durch die amtliche Ermittlungspflicht gehalten gewesen wäre, Ermittlungen darüber anzustellen, ob und in welchem Ausmaß die vom Beschwerdeführer genannten Personen (PL und Ing. ML) in die Geschäftsbeziehung zwischen der KG und EL eingebunden gewesen sind, und gegebenenfalls in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu beurteilen, ob eine derartige Einbindung zur Minderung des der KG (bzw. dem Beschwerdeführer) zugeschätzten Gewinnes führt. Die belangte Behörde hat damit Verfahrensvorschriften außer acht gelassen; es ist möglich, daß bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid zu erlassen ist. Für das Jahr 1979 führt dieser Verfahrensfehler bereits zur Rechtswidrigkeit des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Gewinnfeststellungsverfahrens, weil sich die Wiederaufnahme für dieses Jahr ausschließlich auf Tatsachen betreffend die Geschäftsbeziehung der KG zur EL stützt und aufgrund der unterbliebenen Ermittlungen die Gewinnauswirkung dieser Geschäftsbeziehung nicht feststeht.

Die Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für 1979 und 1980 führt auch zur Aufhebung der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Feststellungsbescheide.

Hinsichtlich des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Feststellungsbescheides 1981 ist auszuführen, daß er aufgrund der oben dargestellten Verletzung der amtlichen Ermittlungspflicht betreffend die Einbindung der vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren genannten Personen in die Geschäftsbeziehung zwischen der KG und EL wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben ist. Der Verfassungsgerichtshof hat aber bereits in seinem Erkenntnis vom 28. Februar 1994, B 80/93, ausgesprochen, daß dieser Feststellungsbescheid

hinsichtlich des Abspruches über die Vortragsfähigkeit des Verlustes aufgehoben wird. Hiezu ist folgendes anzuführen: Die aufgrund der Bestimmung des § 188 BAO bescheidmäßig festzustellenden Umstände sind nicht mit einer beliebigen Anzahl von Einzelbescheiden, sondern mit einem einzigen Bescheid pro Jahr und Gesellschaft (Gemeinschaft) festzustellen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 188 Tz. 12). Daraus folgt auch: Wendet sich etwa eine Berufung bloß gegen einen Teil des Spruches eines Bescheides, so erwachsen die anderen Spruchteile dennoch nicht in Rechtskraft; der Berufungswerber kann sohin auch nach Ablauf der Berufungsfrist sein Berufungsbegehren auf diese anderen Teile des Spruches ausdehnen. Andererseits stellen aber einzelne Feststellungen eines Bescheides nach § 188 BAO nicht stets eine untrennbare Einheit mit der Rechtsfolge dar, daß sie durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts nur einheitlich aufgehoben werden könnten. Im gegenständlichen Fall hat der Verfassungsgerichtshof mit dem Erkenntnis B 80/93 den Teil des Spruches, der Feststellungen über die Vortragsfähigkeit des Verlustes tritt, aufgehoben. Der weitere Teil des Spruches ist bislang im Rechtsbestand geblieben und wird mit dem gegenständlichen Erkenntnis aufgehoben.

Das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes B 80/93 ist dem Beschwerdeführer bekannt. Der Beschwerdeführer selbst hat den Verwaltungsgerichtshof mit Eingabe vom 1. Februar 1995 vom Ergehen dieses Erkenntnisses unterrichtet, sodaß es einer Anfrage betreffend Klaglosstellung nicht bedarf.

Es erübrigt sich, auf das weitere Beschwerdevorbringen zur konkreten Höhe des "Überpreises" aus den Rechnungen der EL und zur Frage der Gewinnverteilung einzugehen.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Gewinnfeststellungsverfahren 1979 und 1980 sind sohin mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, und zwar hinsichtlich des Jahres 1980 deshalb, weil die Erwägungen zur Ermessensübung nach § 303 Abs. 4 BAO den Umstand der - nach der Aktenlage - rechtswidrigen Wiederholungsprüfung nicht berücksichtigen, und hinsichtlich des Jahres 1979 wegen Verletzung der Verpflichtung zur amtsweigigen Sacherhaltsermittlung betreffend die Beteiligung von PL und Ing. ML im Rahmen der Geschäftsbeziehung zwischen der KG und EL. Die Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide führt auch zur Aufhebung der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide. Durch die Verletzung der Verpflichtung zur amtsweigigen Sachverhaltsermittlung betreffend die Beteiligung von PL und Ing. ML im Rahmen der Geschäftsbeziehung zwischen der KG und EL ist auch der Gewinnfeststellungsbescheid 1981 mit Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren für 1979 und 1980 sowie betreffend Feststellung für 1979, 1980 und - abgesehen von der Feststellung betreffend Vortragsfähigkeit des Verlustes - 1981 sind sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Soweit die Beschwerde die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für 1981 betrifft, ist sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Soweit im Feststellungsbescheid für 1981 die Feststellung über die Vortragsfähigkeit des Verlustes betrifft, ist sie als gegenstandslos geworden zu erklären.

Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. Der Ersatz von Stempelgebühren war dem Beschwerdeführer im Ausmaß von 540 S (Eingabengebühr für drei Ausfertigungen der Beschwerde, Beilagengebühr für eine Ausfertigung des angefochtenen Bescheides) zuzusprechen. Die KG erstrebt, wie sich aus ihrem Schriftsatz und aus ihrer gesonderten Beschwerdeführung (94/13/0132) ergibt, denselben Erfolg wie der Beschwerdeführer. Ihr kommt daher im gegenständlichen Verfahren nicht die Stellung als mitbeteiligte Partei (§ 21 Abs. 1 VwGG) zu. Ihr Kostenersatzbegehren war daher zurückzuweisen.

Schlagworte

Ermessen

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1993130018.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2026 JUSLINE

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