

TE Vwgh Erkenntnis 1992/3/25 86/13/0055

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.03.1992

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §45 Abs3;
BAO §115 Abs1;
BAO §115 Abs2;
BAO §161 Abs1;
BAO §161 Abs2;
BAO §161 Abs3;
BAO §183 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des B in W, vertreten durch Dr. B, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 27. Jänner 1986, Zl. 6/1-1843/28/83, betreffend Umsatzsteuer 1977 sowie Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1976 bis 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt einen Handel mit Maschinen und chemischen Produkten; er ermittelt seinen Gewinn gemäß § 5 EStG 1972. Durch ein Schreiben vom 28. September 1981 erhielt die Finanzverwaltung Kenntnis davon, daß der Beschwerdeführer seit vielen Jahren von der Firma N. in Kopenhagen Provisionen für die Vermittlung von Geschäften in Ungarn und in der Tschechoslowakei erhalten habe. Die Provisionen seien über Verlangen des Beschwerdeführers gleichmäßig auf zwei Bankkonten überwiesen worden, und zwar auf ein Konto bei der CA-BV in Wien und auf ein Konto der Hypobank in München.

Ermittlungen im Zuge einer Betriebsprüfung ergaben, daß der Beschwerdeführer lediglich die Eingänge auf dem

Wiener Konto in seine Bücher aufgenommen hatte. Über Vorhalt erklärte der Beschwerdeführer am 7. Dezember 1981, daß sämtliche Provisionen der Firma N. auf sein Wiener Konto überwiesen worden seien; er verfüge über kein ausländisches Konto.

Im Rechtshilfeweg konnte die Abgabenbehörde feststellen, daß der Beschwerdeführer über ein Konto bei der Bayrischen Hypotheken- und Wechselbank, Filiale Bad Reichenhall, verfügte und daß auf diesem Konto folgende Eingänge verzeichnet waren:

Wirtschaftsjahr	Betrag (in S umgerechnet)
1975/76	S 69.430,--
1976/77	S 77.000,--
1977/78	S 0,--
1978/79	S 1.349.550,--
1979/80	S 965.117,--.

Neben diesem Konto wurde ein zweites Konto beim selben Kreditinstitut festgestellt, auf das der Großteil aller Eingänge des ersten Kontos überwiesen wurde. Auf dem zweiten Konto wurden bis zu seiner Auflösung keine Abgänge festgestellt. Die Auflösung dieses Kontos erfolgte am 16. Dezember 1981, nachdem der Beschwerdeführer am 7. Dezember 1981 mitgeteilt hatte, über kein derartiges Konto zu verfügen.

In weiterer Folge teilte der Beschwerdeführer der Abgabenbehörde mit, daß auf sein "Münchener Konto" nur solche Provisionen überwiesen worden seien, die er treuhändig zwecks Weitergabe an Empfänger in Oststaaten übernommen habe. Zum Beweis dafür legte der Beschwerdeführer drei nahezu wortgetreu gleichlautende Schriftstücke vor, die auf dem Firmenpapier eines schwedischen, eines dänischen und eines italienischen Unternehmens geschrieben waren und in denen bestätigt wurde, daß die auf dem Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank verbuchten Beträge dem Beschwerdeführer "treuhändig zur Erledigung von Provisionsansprüchen.... in Staatshandelsländern" überwiesen worden seien. Die für den Beschwerdeführer selbst bestimmten Provisionen seien hingegen nach Österreich überwiesen worden.

Der Betriebsprüfer rechnete die auf dem Konto der Bayrischen Hypothekenbank eingegangenen Provisionen dem Beschwerdeführer zu. Außerdem versagte er den vom Beschwerdeführer (schon bisher) als Betriebsausgaben geltend gemachten "Ostprovisionen" und "Sachgeschenken" die Abzugsfähigkeit, weil sich der Beschwerdeführer geweigert hatte, dem Prüfer die Namen und Adressen der Empfänger bekannt zu geben. Dabei handelte es sich um folgende Beträge:

Wirtschaftsjahr	Ostprovisionen	Sachgeschenke
1976/77	S 1.022.003,--	S 28.610,--
1977/78	S 1.019.474,--	S 35.584,--
1978/79	S 718.515,--	S 27.041,--
1979/80	S 447.093,--	S 16.590,--.

Der bezüglich der Sachgeschenke geltend gemachte Vorsteuerabzug wurde ebenfalls nicht anerkannt.

Noch vor Abschluß der Prüfung hatte der Beschwerdeführer erklärt, er sei bereit und in der Lage, die Namen und Adressen der Empfänger bekannt zu geben. Da jedoch einerseits die Annahme von Provisionen in den Oststaaten mit hohen Strafen geahndet werde und andererseits "in Österreich eine intensivere Spionagetätigkeit von Seiten der Ostblockstaaten" festzustellen sei, wobei sich die Agenten "des öfteren auch Zugang zu verschiedenen Geschäftsstücken der Verwaltungsbehörden beschafft haben", könne die Bekanntgabe nur "einer entscheidungsbefugten Person" (Finanzamtsvorstand, Ombudsman oder Bundesminister für Finanzen) gegenüber erfolgen, um die weitere Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers nicht zu gefährden.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Die einzelnen Provisionen und ihr jeweiliger Zusammenhang mit konkreten

Geschäften sei dem Betriebsprüfer bekannt gegeben worden. Der Prüfer habe die Hingabe der Provisionen auch nicht in Zweifel gezogen; die steuerliche Anerkennung der Provisionen als Betriebsausgaben sei nur deswegen verweigert worden, weil die Empfänger nicht gemäß § 162 BAO bekannt gegeben worden seien. Sinn dieser Vorschrift sei, steuermindernd geltend gemachte Absetzbeträge beim Empfänger steuerlich erfassen zu können. Unterliege jedoch ein ausländischer Empfänger nicht der österreichischen Steuerpflicht und bestehe kein Zweifel an der Hingabe der abgesetzten Beträge, so müsse die Absetzung auch steuerlich anerkannt werden. Im übrigen bestehe nach wie vor die Bereitschaft, Namen und Adressen der Empfänger einer "entscheidungsbefugten Person" bekannt zu geben.

Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 20. Februar 1984 auf, innerhalb eines Monats für jedes Streitjahr eine detaillierte Aufstellung der Empfänger der Provisionszahlungen sowie dazugehöriges Beweismaterial vorzulegen. Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen, die im wesentlichen mit Schwierigkeiten des Nachweises der tatsächlichen Übergabe der Provisionen, der Trennung von Provisionen und "Quasi - Gehaltszahlungen", Termindruck, Urlaubszeit sowie der Schwierigkeit, einen Zeugen stellig zu machen, begründet wurden, legte die Steuerberatungsgesellschaft des Beschwerdeführers ein mit 20. November 1984 datiertes Schreiben vor, in dem die "vermittelten Faktursummen" und die "Ostzahlungen" getrennt in "Quasi - Gehälter" und "Schmiergelder" sowie die dem Beschwerdeführer verbliebenen Provisionen summiert nach Wirtschaftsjahren aufgelistet waren. Weiters waren die durchschnittlichen Prozentsätze der "Quasi - Gehälter", Schmiergelder und dem Beschwerdeführer verbliebenen Provisionen gemessen an den Faktursummen ausgewiesen. Angeschlossen waren dem Schreiben Listen über Provisionszahlungen, auf denen die Empfänger lediglich mit je einem Großbuchstaben und dem Herkunftsland aufschienen. Als Begründung hiefür wurde auf die Unzumutbarkeit der Namensnennung hingewiesen. Schließlich wurde noch ein Zeuge zur Glaubhaftmachung der Provisionszahlungen in Aussicht gestellt.

In der Folge wurde dieser Zeuge, eine Frau W, einvernommen. W gab an, als Dolmetscherin für den Beschwerdeführer in der Tschechoslowakei und in Ungarn tätig gewesen zu sein. Sie könne bestätigen, daß vom Beschwerdeführer Provisionen bezahlt worden seien. Die mit verschiedensten Großbuchstaben verschlüsselten Empfänger kenne sie alle. Es handle sich um tschechische oder ungarische Staatsbürger, die in diesen Ländern wohnhaft seien.

Als Partei einvernommen erklärte sich der Beschwerdeführer bereit, Namen und Adressen der Provisionsempfänger der Abgabenbehörde mündlich bekannt zu geben. Die Daten dürften aber nicht "in irgendeiner Form in den Akten aufscheinen".

Die belangte Behörde wies die Berufung im wesentlichen ab, indem sie die Abgabenvorschreibungen geringfügig abänderte, den Provisionszahlungen jedoch unter Hinweis auf § 162 BAO die Abzugsfähigkeit versagte.

Diesen Bescheid hob der Bundesminister für Finanzen gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO mit der Begründung auf, die belangte Behörde hätte dem Beschwerdeführer die Möglichkeit der Namensnennung unter den von ihm gewünschten Bedingungen einräumen müssen.

Im fortgesetzten Verfahren brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers vor, dieser habe die Provisionen größtenteils im Ausland bar bezahlt. Zu diesem Zweck habe er Bargeld (vorwiegend in österreichischer und deutscher Währung) auf seine Geschäftsreisen mitgenommen. In vielen Fällen sei bei der Übergabe niemand dabei gewesen. Ein Teil der Provisionszahlungen sei auch in Österreich und der BRD erfolgt, und zwar dann, wenn sich die Empfänger dort anlässlich eines Urlaubes aufgehalten hätten. Irgendwelche schriftliche Unterlagen über die Provisionszahlungen bzw. Empfangsbestätigungen gebe es nicht. Soweit dem steuerlichen Vertreter bekannt sei, habe der Beschwerdeführer "die schwache Hälfte der erhaltenen Provisionen weitergegeben". Bei den als "Quasi - Gehälter" bezeichneten Beträgen handle es sich um Zahlungen an die Einzelpersonen "A" in der Tschechoslowakei und "K" in Ungarn (verschlüsselte Namensbezeichnung). Der Vorhalt, daß der Beschwerdeführer für jene Geschäfte, hinsichtlich derer die Provisionen auf das Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank geflossen seien, selbst keine Vergütung erhalten hätte, wurde damit beantwortet, daß die genannten Firmen überdies auf das Wiener Konto des Beschwerdeführers Einzahlungen getätigt hätten. Er (der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers) werde bemüht sein, dafür einen Nachweis zu erbringen.

Vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers wurden außerdem zwei weitere Bestätigungen betreffend die Geldüberweisungen auf das Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank von einer belgischen und einer bundesdeutschen Firma vorgelegt. Diese Bestätigungen waren wiederum wortgetreu gleich mit den drei bereits vorgelegten Bestätigungen der schwedischen, dänischen und italienischen Firma.

Die Ehegattin des Beschwerdeführers gab als Zeugin vernommen an, sie sei im Unternehmen ihres Ehegatten als Einzelprokuristin beschäftigt. Sie begleite ihren Ehegatten fast immer auf seinen Geschäftsreisen. Die Provisionen seien bar in Kuverts übergeben worden. Sowohl beim Kuvertieren als auch bei der Übergabe der Kuverts sei sie anwesend gewesen. Teilweise habe sie auch selbst Beträge übergeben. Unterlagen bzw. schriftliche Belege gebe es keine. Fallweise seien auch Überweisungen durchgeführt worden. Die diesbezüglichen Belege seien aus Sicherheitsgründen vernichtet worden.

Bei einer weiteren Einvernahme des Beschwerdeführers vom 17. Mai 1985 gab dieser an, die gesamte Provision einschließlich Subprovision habe zwischen 10 % und 30 %, meist jedoch zwischen 20 und 25 % betragen. Er werde in der Buchhaltung nachsehen, ob Durchschläge von Fakturen über Geschäfte vorhanden seien, für die "sowohl auf das Konto Bad Reichenhall als auch auf das Wiener Konto Provisionen gezahlt wurden".

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 18. Juni 1985 gab der Beschwerdeführer auf Befragen an, er habe seinerzeit die Existenz eines ausländischen Kontos deswegen geleugnet, weil er "panisch erschreckt" darüber war, "daß das, was ich bisher diskret behandelt habe, nunmehr an die Öffentlichkeit kommen würde".

Gleichzeitig legte der Beschwerdeführer eine Liste vor, in der die Namen und Adressen der Provisionsempfänger unverschlüsselt angeführt waren. Außerdem wurden die Sachzuwendungen unter Angabe des Anschaffungstages, der Anschaffungskosten sowie der Namen und Adressen der Empfänger bekannt gegeben.

Über Verlangen des Vorsitzenden des Berufungssenates erläuterte der Beschwerdeführer die verschiedenen Funktionen der Provisionsempfänger (zB Einkaufschef einer Konfektionsfabrik, Direktor einer Wäscherei, technischer Leiter einer Hemdenfabrik, Einkäufer von staatlichen Außenhandelsunternehmen, Präsident einer Genossenschaft etc.).

Bei seiner Einvernahme vom 2. Juli 1985 gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers bekannt, daß für "sämtliche als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionsaufwendungen" keine Bewilligungen der Österreichischen Nationalbank vorlagen. Weiters gab er Namen und Adressen von Personen bekannt, die als Zeugen dafür einvernommen werden könnten, daß die Überweisungen auf das Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank ausschließlich zur Bezahlung von Provisionen an dritte Personen bestimmt waren.

In der Folge legte der Beschwerdeführer verschiedene schriftliche Bestätigungen von Personen vor, die für die provisionsüberweisenden Firmen tätig waren:

a) Schreiben des Erik N. vom 28. Juni 1985; bestätigt wurde die Verpflichtung des Beschwerdeführers zur Weitergabe von Subprovisionen an bestimmte Leute in Ungarn und in der Tschechoslowakei. Erik N. habe den Eindruck gehabt, daß die Kunden (Subprovisionsempfänger) stets zufrieden gewesen seien. Man könne Ostgeschäfte ohne Subprovisionen auf Dauer schwerlich abwickeln.

b) Schreiben des Dr. Remo P. vom 9. Juli 1985; bestätigt wurde, daß die auf das Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank überwiesenen Provisionen ausschließlich für die Weitergabe an Empfänger in Ungarn und in der Tschechoslowakei bestimmt waren. Man sei ganz sicher, daß die Beträge "auch dort richtig angekommen sind". Es habe Gelegenheit bestanden, mit Kunden darüber zu sprechen.

c) Schreiben der Michaela A. vom 4. Juli 1985; bestätigt wurde wie unter a) und b). Zusätzlich wurde darauf hingewiesen, daß die für den Beschwerdeführer bestimmten Provisionen auf sein Wiener Konto überwiesen worden seien.

d) Schreiben des Inger I. vom 27. Juni 1985; bestätigt wurde, "daß wir niemals während unserer langjährigen Zusammenarbeit Provisionsverlangen von Ihren Kunden oder Vertretern erhalten haben".

e) Schreiben des Bernd S. vom 26. Juni 1985; bestätigt wurde, daß der Beschwerdeführer mit der Weiterleitung von Subprovisionen beauftragt war. Bernd S. sei bei der Weiterleitung zum Teil selbst anwesend gewesen.

f) Schreiben des Dirk C. vom 23. September 1985; bestätigt wurde die Überweisung von Subprovisionen auf das Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank in Bad Reichenhall und ihre verlässliche Weitergabe an ungarische Kunden. Dirk C. habe sich davon anlässlich diverser Besuche in Ungarn überzeugen können.

g) Schreiben vom 2. Oktober 1985 des Poul St. (= ident mit jener Person, die seinerzeit die Abgabenverwaltung vom Konto des Beschwerdeführers bei der Bayrischen Hypothekenbank in Kenntnis gesetzt hatte); bestätigt wurde, daß die

auf das bekannt gegebene Konto überwiesenen Beträge als Subprovisionen für Personen in Ungarn und in der Tschechoslowakei gedacht waren. Dies sei dem Schreiber klar geworden, seitdem er selbst beim Export in Oststaaten mittätig sei.

Die belangte Behörde vernahm insgesamt vier Personen als

Zeugen:

a) Aussage des Peter R., Gebietsvertreter der schwedischen

Firma E. für die Oststaaten mit Ausnahme der DDR: Er habe jemanden gebraucht, der ihm bei den Ostgeschäften "die Tür öffnet". Diese Aufgabe hätte der Beschwerdeführer wahrgenommen. Die dafür bezahlte Provision sei zur Hälfte für den Beschwerdeführer selbst und zur anderen Hälfte für die maßgebenden Personen in den Oststaaten bestimmt gewesen und habe 5 % plus 5 % betragen. Der Beschwerdeführer habe die andere Hälfte sicherlich an diese Personen weitergeleitet. Er (der Zeuge) wäre sonst von den Geschäftspartnern auf die Bezahlung der Provisionen angesprochen worden. Namen könne er keine nennen.

b) Aussage der Michaela A., Außenhandelsreferentin der

Firma M. in Mailand: Der Beschwerdeführer sei das "Bindeglied"

der Firma M. zu den Oststaaten gewesen. Über die Höhe der an ihn gezahlten Provisionen könne sie nichts sagen. Der

Beschwerdeführer habe etwas mehr als die Hälfte der Provision für sich behalten und den Rest weitergegeben. Die Arbeit des Beschwerdeführers sei "äußerst kompliziert" gewesen. Er habe eine Vertrauensbasis zu den "Hintermännern" in den Oststaaten aufbauen und erhalten müssen. Auslandszahlungen müßten nach italienischem Recht bei einer italienischen Bank angemeldet werden. Überweisungen an Personen im Ostblock auf ein

Namenskonto seien nicht möglich. Aus diesem Grund seien die Zahlungen über Vorschlag des Beschwerdeführers auf das auf ihn

lautende Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank überwiesen worden. Die für den Beschwerdeführer bestimmten Provisionsteile seien direkt nach Österreich geflossen. Anlässlich von Messen

und anderen Kontakten habe festgestellt werden können, daß der Beschwerdeführer tatsächlich die für dritte Personen bezahlten Provisionsteile weitergeleitet habe; die betreffenden Empfänger

hätten sich nämlich diskret bedankt. Sie (die Zeugin) sei auch

oft bei der Übergabe von Provisionen an Ostblockleute dabei

gewesen, zB auf Messen. Sie habe persönliche Aufzeichnungen geführt, aus denen hervorging, "wer was erhalten hatte". Die

Aufzeichnungen seien jedoch "nach Abwicklung des Geschäftes zerrissen" worden. Auf Befragen, warum die Provisionen nicht

zur Gänze über das österreichische Konto des Beschwerdeführers gelaufen seien, gab die Zeugin an, man wollte den

Beschwerdeführer nicht belasten, weil dieser sonst "in

Österreich ... Einkommensteuer hätte bezahlen müssen".

Anschließend berichtigte die Zeugin diese Aussage in der Weise,
sie meine "nicht direkt Einkommensteuer ... sondern ... Steuern

im allgemeinen". Sie sei sicher, daß die Empfänger der vom Beschwerdeführer weiter geleiteten Provisionen in Österreich nicht steuerpflichtig gewesen seien.

c) Aussage des Bernd S., seinerzeit Vertriebsleiter der Firma K. in Augsburg: Der Beschwerdeführer habe die Interessen der Firma K. hauptsächlich in Ungarn wahrgenommen. Es habe sich um den Vertrieb von Wäschereimaschinen gehandelt. Ostgeschäfte verlangten eine absolute Vertrauensbasis und Verlässlichkeit. An die Höhe der Provisionen für den Beschwerdeführer könne er sich nicht mehr erinnern. Daneben seien sogenannte "nützliche Abgaben" an Empfänger aus Ostblockländern bezahlt worden. Die Schmiergeldaufzeichnungen darüber seien nach endgültigem Abschluß der Geschäfte vernichtet worden. Die nützlichen Abgaben seien betragsmäßig an die dem Beschwerdeführer zustehenden Provisionen herangekommen. Die Übergabe habe der Beschwerdeführer besorgt. Anlässlich von Messen sei er (der Zeuge) bei solchen Übergaben auch anwesend gewesen. Er sei nie auf allfällige ausstehende Zahlungen angesprochen worden. Er sei sicher, daß der Beschwerdeführer der Firma nicht mehr "nützliche Abgaben" verrechnet habe, als er tatsächlich weiter geleitet habe. Die ungarischen Geschäftspartner hätten sonst den Beschwerdeführer als unseriös bezeichnet. In Wahrheit sei aber dessen Seriosität stets betont worden. Auf Befragen, ob er alle ungarischen Mittelsleute gekannt habe, antwortete der Zeuge: "Ich glaube ja. Es waren dies ca. 30 bis 50 Personen". Er glaube nicht, daß eine dieser Personen in Österreich steuerpflichtig gewesen sei.

Warum die für die geschäftliche Abwicklung erforderlichen Provisionen auf zwei getrennte Konten des Beschwerdeführers überwiesen worden waren, konnte der Zeuge nicht sagen.

d) Aussage der Jutta B., Ehegattin des Beschwerdeführers:

Die Zeugin legte Kopien von handschriftlichen Auszügen der "Ostbücher" des Beschwerdeführers vor und erläuterte sie. Den Auszügen könnten Land, Kurzbezeichnung der staatlichen Einkaufsfirma, Bestellnummer, Bestelldatum, Letztabnehmer, Gegenstand der Lieferung, Fakturenbetrag, Rabatt, Lieferdatum und Fakturenummer entnommen werden. Hinweise auf Provisionen bzw. Subprovisionen enthielten die Auszüge nicht. Die Zeugin sagte aus, die mit Schreiben vom 20. November 1984 vorgelegte Liste der Provisionsempfänger sei mit Hilfe der Ostbücher, aus denen die einzelnen Geschäftsabschlüsse entnommen werden konnten, weiters mit Hilfe der auf dem Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank verbuchten Provisionen, der in Einzelfällen "zufällig erhalten gebliebenen Aufzeichnungen" des Beschwerdeführers sowie der den einzelnen Mittelsmännern zustehenden Provisionssätze "rechnerisch rekonstruiert worden".

Bei einer weiteren Einvernahme vom 25. Oktober 1985 ersuchte der Beschwerdeführer, die mündliche Berufungsverhandlung möglichst bald durchzuführen und nicht abzuwarten, ob sich in Hinkunft die Möglichkeit ergebe, die verbleibenden von ihm genannten Zeugen in Österreich zu vernehmen, da er aus finanziellen Gründen an einem raschen Abschluß des Verfahrens interessiert sei. Zu den Aufgaben des Beschwerdeführers als Provisionsüberbringer habe es auch gehört, für die Veranlagung dieser Beträge im Auftrag und Namen der Empfänger zu sorgen bzw. dabei behilflich zu sein. Insbesondere seien auch Wertpapiere (Bezugsrechte) angeschafft worden. Es sei "ziemlich sicher", daß er kein eigenes auf seinen Namen lautendes Wertpapierdepot gehabt habe. Das Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank habe sich "in ein Ordo- und ein Subkonto" geteilt. Sonst habe der Beschwerdeführer über keine ausländischen Konten verfügt. Das Subkonto habe dazu gedient, Zinsen (Kupons) gutschreiben zu lassen sowie Depotgebühren zu verbuchen. Nach Bekanntwerden der Konten habe der Beschwerdeführer diese aufgelöst und sich den Betrag von DM 142.406,-- auszahlen lassen. Der Betrag sei anschließend aufgeteilt und an jene Personen weitergeleitet worden, für die er bestimmt war.

In der fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung vom 20. November 1985 gab der Beschwerdeführer über Befragen an, das Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank habe er deswegen eröffnet, weil er nach den damaligen Bestimmungen der Österreichischen Nationalbank die Namen der Empfänger hätte nennen müssen, was ihm nicht zumutbar gewesen sei. Auch sei damals noch eine Switch-Prämie von 5 % zu zahlen gewesen, die der Beschwerdeführer nicht hätte weiterverrechnen können.

Der Vorsitzende des Berufungssenates teilte dem Beschwerdeführer mit, daß beabsichtigt sei, die Provisionen laut Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank zur Hälfte, die "Wiener Provisionen" zu zwei Dritteln und die Sachgeschenke zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers bezeichnete diesen Vorschlag als nicht akzeptabel und ersuchte (in Anlehnung an eine bereits im Betriebsprüfungsverfahren beabsichtigte, in der Folge allerdings nicht vorgenommene Schätzung) um "Anerkennung von 80 % der Wiener Provisionen sowie 87,5 % der Bad Reichenhaller Provisionen".

Die belangte Behörde gab der Berufung teilweise statt, indem sie - wie in Aussicht gestellt - einen Teil der geltend gemachten Subprovisionen und sämtliche Sachgeschenke als Betriebsausgaben anerkannte.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer bekämpft zunächst die Beweiswürdigung der belangten Behörde. Ergebnis dieser Beweiswürdigung war, daß die belangte Behörde es nicht als erwiesen angesehen hat, der Beschwerdeführer habe Subprovisionen in dem von ihm behaupteten Ausmaß an Empfänger in Oststaaten (Tschechoslowakei und Ungarn) weitergegeben. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers wird jedoch diese Sachverhaltsannahme der belangten Behörde durch eine Reihe gravierender Fakten gestützt:

Zunächst spricht gegen den Beschwerdeführer, daß dieser einen maßgeblichen Teil der Provisionen auf ein Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank überweisen ließ und dieses Konto nicht nur der Abgabenbehörde gegenüber verschwieg, sondern sogar ausdrücklich dessen Existenz leugnete. Die von ihm hiefür vorgebrachten Gründe vermögen nicht zu überzeugen. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 18. Juni 1985 hat der Beschwerdeführer vorgebracht, er habe die Existenz des Kontos in Abrede gestellt, weil er "panisch erschreckt" darüber war, daß das, was er bisher diskret behandelt habe, nunmehr an die Öffentlichkeit kommen würde. Schon diese Aussage spricht gegen die ursprüngliche Erklärung des Beschwerdeführers, daß das Konto nur zur Aufnahme von Treuhandgeldern bestimmt gewesen sei, weil diesfalls die Erklärung für das Verschweigen des Kontos im naheliegenden Hinweis darauf bestanden hätte, daß auf dem Konto keine dem Beschwerdeführer zurechenbaren Vermögenswerte verbucht worden seien.

Der Wahrheit näher dürfte die Aussage der vom Beschwerdeführer beantragten Zeugin Michaela A. kommen, die die Überweisung der Provisionen auf das geheimgehaltene Konto in der BRD damit erklärte, man habe den Beschwerdeführer nicht belasten wollen, weil dieser sonst in Österreich Einkommensteuer (später korrigiert auf Steuern im allgemeinen) bezahlen hätte müssen.

In der fortgesetzten Berufungsverhandlung vom 20. November 1985 versuchte der Beschwerdeführer schließlich die Funktion des Kontos bei der Bayrischen Hypothekenbank mit devisenrechtlichen Überlegungen zu begründen. Diesem Argument hält die belangte Behörde zu Recht entgegen, daß das Unterhalten eines Geheimkontos in der BRD ebenfalls gegen devisenrechtliche Vorschriften verstoßen habe. Dazu kommt, daß der Beschwerdeführer stets behauptet hat, die Weitergabe der Provisionen sei regelmäßig in kuvertierten Barbeträgen erfolgt. Warum das Beheben von Barbeträgen bei der Bayrischen Hypothekenbank problemloser gewesen sein sollte als bei einem österreichischen Geldinstitut, bleibt unerfindlich. Tatsächlich hat der Beschwerdeführer auch umfangreiche Subprovisionszahlungen (nach eigener Behauptung in vier Jahren mehr als S 3,2 Millionen) aus den auf das österreichische Bankkonto überwiesenen und ordnungsgemäß verbuchten Provisionserlösen an Empfänger in Ostblockländern weitergegeben, wobei die Vorgangsweise, nämlich die persönliche Übergabe von kuvertiertem Bargeld, dieselbe gewesen ist wie bei jenen Subprovisionen, die aus den Eingängen auf dem Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank stammten.

Der Beschwerdeführer hat demnach keine schlüssigen Argumente vorgebracht, die die Führung des geheimgehaltenen Kontos in der BRD - sieht man von dem in der Aussage der Michaela A. genügend deutlich gemachten "steuersparenden" Effekt ab - erklären könnten.

Die Ansammlung eines Betrages von DM 142.406,-- auf dem Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank, das unmittelbar nach seinem Bekanntwerden aufgelöst wurde, spricht ebenfalls gegen die Weitergabe sämtlicher dort eingegangenen Beträge an Subprovisionsempfänger. Die diesbezügliche Verantwortung des Beschwerdeführers, es habe auch zu seinen Aufgaben gehört, die Subprovisionen für die Empfänger zu verwalten und günstig anzulegen,

steht nicht nur im Widerspruch zu der stets behaupteten Übergabe der Subprovisionen in Kuverts, sondern erscheint auch deswegen nicht glaubhaft, weil der Beschwerdeführer eine für die verschiedenen Subprovisionsempfänger GETRENNTE Kapitalanlage (Wertpapiere), die zwangsläufig auch die Führung entsprechender Aufzeichnungen erforderlich gemacht hätte, nicht einmal behauptet hat. Eine globale, für alle Subprovisionsempfänger einheitliche Kapitalanlage muß jedoch erst recht als unglaubwürdig bezeichnet werden, weil nach den übereinstimmenden Vorbringen des Beschwerdeführers und der von ihm geführten Zeugen sämtliche Unterlagen betreffend die zustehenden Subprovisionen nach jeweiligem Abschluß der vermittelten Geschäfte vernichtet worden waren, sodaß nicht einmal der Beschwerdeführer, geschweige denn jene Personen, die Anspruch auf Subprovisionen gehabt haben, in der Lage gewesen wären, die durch Jahre angesammelten und für alle Subprovisionsempfänger gemeinsam angelegten Geldbeträge den einzelnen empfangsberechtigten Personen zuzurechen.

Schon diese Umstände berechtigten die belangte Behörde zu der Annahme, daß nicht alle vom Beschwerdeführer behaupteten Subprovisionen tatsächlich an dritte Personen geflossen sind. Es erübrigts sich daher, auf weitere von der belangten Behörde aufgegriffene Fakten einzugehen, die zusätzlich für diese Sachverhaltsannahme sprachen, hinsichtlich derer aber vom Beschwerdeführer unvollständige Sachverhaltsermittlung, unschlüssige Beweiswürdigung und Verstoß gegen die Gewährung des Parteiengehörs vorgebracht werden (Qualifikation des Kontos und des Subkontos bei der Bayrischen Hypothekenbank, unaufgeklärte Kontenbewegungen, "Quasi - Gehälter" an "A" und "K", treuhändige Anschaffung von Bezugsrechten, Widersprüche bei der Anzahl der Subprovisionsempfänger, Zweifel an der Beweiskraft der wortgetreu gleichlautenden Bestätigungen verschiedener Firmen über die Bezahlung der Provisionen etc.).

Bemerkt sei lediglich, daß die an sich unberechtigte Rüge des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe bestimmte Zeugen nicht einvernommen, auch im Widerspruch zu seinem Ersuchen bei der Einvernahme vom 25. Oktober 1985 steht, die belangte Behörde möge keine weiteren Zeugen mehr einvernehmen, sondern das Verfahren möglichst rasch abschließen.

Unbegründet ist auch das Vorbringen, die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer nicht vorgehalten, daß sie an der Weitergabe sämtlicher geltendgemachter Subprovisionen Zweifel hege. Abgesehen davon, daß sämtliche Zeugen zu diesem Beweisthema befragt und ihre Aussagen dem Beschwerdeführer vorgehalten worden waren, erstreckt sich die Pflicht der Abgabenbehörde zur Gewährung des Parteiengehörs gemäß § 183 Abs. 4 BAO auf die durchgeführten Beweise und auf das Ergebnis der Beweisaufnahme, nicht jedoch auf das Ergebnis der Beweiswürdigung.

Auch der behauptete Verstoß gegen die Bestimmung des § 161 BAO liegt nicht vor. Die belangte Behörde war in einem umfangreichen Beweisverfahren bemüht, den steuerlich anzuerkennenden Subprovisionsaufwand des Beschwerdeführers zu ermitteln. Daß dies vor allem deswegen scheiterte, weil der Beschwerdeführer zugegebenermaßen über keinerlei Aufzeichnungen und Unterlagen verfügt, die Namen der Subprovisionsempfänger trotz wiederholter Aufforderung hiezu durch mehr als eineinhalb Jahre nicht genannt und schließlich laut Aussage seiner Ehegattin nur rechnerisch aufgrund der vermittelten Geschäfte rekonstruierte Subprovisionslisten vorgelegt hat, denen keine stärkere Beweiskraft zukam als den Behauptungen des Beschwerdeführers selbst, ist nicht der belangten Behörde anzulasten.

Da die belangte Behörde keinen Zweifel daran hegte, daß dem Beschwerdeführer dem Grunde nach Aufwendungen für die Bezahlung von Subprovisionen erwachsen waren, sah sie sich schließlich zur Schätzung der als Betriebsausgaben anzuerkennenden Beträge genötigt. Daß auch der Beschwerdeführer die Notwendigkeit einer Schätzung erkannte, geht sowohl aus seinem Antrag in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 20. November 1985 hervor, den Provisionsaufwand in Anlehnung an einen Schätzungsvorschlag im Zuge der Betriebsprüfung mit 80 % bzw. 87,5 % der geltend gemachten Beträge anzuerkennen, als auch aus der Beschwerde selbst, in der sich auf S 26 folgende Aussage findet:

"Geht man von den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde aus, so ist ihre Berechtigung, ein Schätzungsverfahren durchzuführen, unbestritten. Betritten wird aber, daß sie bei Vornahme der Schätzung und Auswahl der von ihr zur Anwendung gebrachten Schätzungsmethode sich im Rahmen des gesetzlichen Ermessensspielraumes bewegt hat."

Unter diesem Gesichtspunkt bestreitet der Beschwerdeführer zunächst, daß keine ZEITNAHEN Unterlagen vorhanden

gewesen seien. Nun hat er aber selbst stets beteuert, alle Unterlagen betreffend die Subprovisionen vernichtet zu haben. Andere Unterlagen betreffend die vermittelten Rechtsgeschäfte mögen vorhanden und zeitnahe gewesen sein, konnten jedoch nicht Beweis über das Ausmaß der weitergegebenen Subprovisionen machen.

Der Beschwerdeführer rügt weiters, die belangte Behörde habe nicht versucht, durch Befragung der Zeugen Anhaltspunkte dafür zu gewinnen, in welcher Höhe üblicherweise Provisionen bei Ostgeschäften zu bezahlen seien. Diese Rüge ist aktenwidrig. Wie den Aussagen der Zeugen zu entnehmen ist, konnten die meisten von ihnen auf Befragen keine Angaben über die Provisionshöhe machen. Lediglich Peter R. hat das Ausmaß der Provisionen mit 5 % für den Beschwerdeführer selbst und 5 % für die Weitergabe an Subprovisionsempfänger beziffert. Nun fällt auf, daß dieses Ausmaß weniger als die Hälfte dessen beträgt, was der Beschwerdeführer selbst als übliche Provision bezeichnet hat, nämlich meist zwischen 20 % und 25 %. Schenkt man dem vom Beschwerdeführer geführten Zeugen Peter R. glauben, so erscheinen auch die übrigen Zeugenaussagen durchaus glaubwürdig, wonach die Subprovisionsempfänger ihre Provisionen nie eingemahnt hätten. Bewegten sich nämlich die Subprovisionen nur in der Größenordnung von 5 %, so verblieb dem Beschwerdeführer nicht bloß - wie von ihm behauptet - ein ähnlich hoher Betrag, sondern ein Mehrfaches davon. Die zuverlässige Weitergabe der Subprovisionen, die von den Zeugen als sicher bezeichnet wurde, stand daher der Annahme der belangten Behörde, daß der Beschwerdeführer wesentlich höhere Teile der Provisionen für sich behalten hat als von ihm behauptet wurde, nicht entgegen.

Der Beschwerdeführer erblickt einen Widerspruch darin, daß die belangte Behörde einerseits eine Schätzung nach dem Aufwand als nicht zielführend bezeichnet (Seite 100 des angefochtenen Bescheides) und andererseits den Subprovisionsaufwand mit zwei Dritteln der erklärten Beträge anerkannt hat. Er übersieht, daß eine Schätzung des Aufwandes Anhaltspunkte für dessen Höhe voraussetzt, während ein "Sicherheitsabschlag", wie ihn die belangte Behörde vorgenommen hat, lediglich von der Annahme getragen wird, daß entsprechende Teile der als Subprovision abgesetzten Beträge in Wahrheit dem Beschwerdeführer verblieben sind. Daß die belangte Behörde zu dieser Annahme berechtigt war, wurde bereits dargelegt. Ein Widerspruch ist in dieser Schätzungsmethode, die ebenfalls zum Ziel hat, dem tatsächlichen Aufwand des Beschwerdeführers so nahe als möglich zu kommen, nicht erkennbar.

Bei den weitwendigen Zahlenvergleichen betreffend die "Quasi - Gehälter" der Subprovisionsempfänger "A" und "K", mit denen der Beschwerdeführer eine Unschlüssigkeit bzw. Widersprüchlichkeit der Schätzung aufzeigen will, übersieht er, daß die belangte Behörde an diesen behaupteten Subprovisionen, die in keinen unmittelbaren Zusammenhang mit einzelnen abgeschlossenen Geschäften gebracht werden konnten, zwar besondere Zweifel hegte und daher das Ausmaß ihres Sicherheitsabganges mit diesen Zweifeln begründete; daraus kann aber nicht der Schluß gezogen werden, daß die Aufwandsschätzung, die mangels hinreichender konkreter Beweisergebnisse notwendigerweise ein verhältnismäßig hohes Schätzungsrisiko beinhaltete, darin bestanden hätte, bloß einzelnen im Detail behaupteten Subprovisionen die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben zu versagen. Dies wäre keine Schätzung gewesen, sondern eine Kürzung der geltend gemachten Betriebsausgaben um bestimmte Beträge, deren Eigenschaft als Betriebsausgaben die belangte Behörde nicht als erwiesen angenommen hätte.

Was das Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank betrifft, so ist zunächst darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde auch hier zu einer verhältnismäßig groben Schätzung genötigt war. Als Orientierungshilfe konnte sie jedoch unbedenklich den Umstand berücksichtigen, daß von den Provisioneingängen, die in einem Zeitraum von 5 Jahren insgesamt (umgerechnet) S 2.461.097,-- betrogen, noch ca. S 1 Million zum Zeitpunkt der Auflösung des Kontos vorhanden war, die in der Folge angeblich aufgeteilt und an die Subprovisionsempfänger weitergeleitet wurde. Wie dies ohne Aufzeichnungen und Unterlagen möglich gewesen sein soll, wird vom Beschwerdeführer nicht geklärt. Darüber hinaus spricht dieser Kontostand sowohl gegen die stets behauptete laufende Weitergabe der Subprovisionen in kuvertierten Barbeträgen als auch gegen die Richtigkeit des Vorbringens, der Beschwerdeführer sei beauftragt gewesen, die Subprovisionen im Namen der einzelnen Empfänger günstig anzulegen.

Wenn sich daher die belangte Behörde von der Überlegung leiten ließ, daß die auf das Konto bei der Bayrischen Hypothekenbank überwiesenen Beträge nur etwa zur Hälfte als Subprovisionen weitergegeben wurden, zur anderen Hälfte aber beim Beschwerdeführer verblieben sind, so ist darin keine Unschlüssigkeit zu erkennen.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Parteiengehör Rechtliche Würdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1986130055.X00

Im RIS seit

25.03.1992

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at