jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/5/8 99/15/0016

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 08.05.2003

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §22 Z1 litb;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des Dr. H in G, vertreten durch Dr. Hans Litschauer, Rechtsanwalt in 1090 Wien, Wasagasse 6/16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 9. Dezember 1998, Zl. RV123-06/05/97, betreffend u.a. Gewerbesteuer 1988 bis 1993 sowie Umsatz- und Einkommensteuer 1990 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid Gewerbesteuer 1988 bis 1993 sowie Einkommen- und Umsatzsteuer 1990 bis 1993 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 972,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In den Steuererklärungen bezeichnete der Beschwerdeführer die Art seines Unternehmens als "Vermögenstreuhandkanzlei, Unternehmensberater".

Im Bericht über die für den Zeitraum 1988 bis 1993 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung wird unter Tz 24 ausgeführt, der Beschwerdeführer habe seine im Prüfungszeitraum erzielten Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit erklärt, sie seien allerdings nach Ansicht des Prüfers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Der Beschwerdeführer habe weder durch ein Hochschulstudium noch durch die in der Verordnung BGBl. Nr. 254/1978 vorgeschriebene Unternehmensberaterprüfung einen Befähigungsnachweis erbracht. Auch eine Auswertung der

vorgelegten Ausgangsrechnungen führe zur Beurteilung, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen, weil der in den Rechnungen ausgewiesene Leistungsumfang hauptsächlich die "Erfassung von Unterlagen sowie die Erstellung von Abschlussrechnungen" umfasse. Die Einkünfte unterlägen sohin der Gewerbesteuer.

Unter Tz 19 des Berichtes wird ausgeführt, eine vom Prüfer durchgeführte Vermögensdeckungsrechnung habe nicht aufgeklärte Unterdeckungen in folgender Höhe ergeben: 1990 S 201.816,--, 1991 S 1,126.465,--, 1992 S 46.455,--, 1993 S 186.517,--. Diese Unterdeckungen seien den erklärten Betriebsergebnissen hinzuzuschätzen.

Die Vermögensdeckungsrechnung wurde wie folgt durchgeführt:

Für die Jahre 1988 bis 1992 wurde der vom Beschwerdeführer nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Gewinn um die als AfA geltend gemachten Beträge erhöht, weil es in Höhe dieser Beträge nicht zu einem Geldabschluss gekommen sei. Für das Jahr 1993 ging der Betriebsprüfer von einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG aus und zog den Betrag der Entnahmen aus dem Betriebsvermögen heran. Den auf diese Weise ermittelten Geldzufluss des Beschwerdeführers aus seinem betrieblichen Bereich erhöhte der Prüfer um die außerbetrieblichen Einkünfte des Beschwerdeführers sowie um privat aufgenommene Kredite, die nichtselbständigen Einkünfte der Ehefrau des Beschwerdeführers und Einnahmen aus dem Verkauf zweier Yachten. Die auf diese Weise ermittelte Summe betrachtete der Prüfer als den Betrag, welcher dem Beschwerdeführer im jeweiligen Jahr im Privatbereich an Geldmittel zur Verfügung gestanden sei. Von diesem Betrag wurden Zahlungen des Beschwerdeführers für den Ankauf zweier Yachten, für den Ankauf von Grundstücken, für Kreditrückzahlungen und Versicherungsprämien sowie für geschätzte Lebenshaltungskosten und geringfügige andere Ausgaben in Abzug gebracht. Dabei ergaben sich für 1988 und 1989 geringfügige Geldmittelüberschüsse von ca. S 60.000,-- und ca. S 18.000,--. Für die Jahre 1990 bis 1993 ergaben sich jährliche Unterdeckungen von insgesamt ca. S 1,5 Mio.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheide betreffend Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer 1988 bis 1993 brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Er wandte sich einerseits dagegen, dass seine betriebliche Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit beurteilt werde, und andererseits gegen die Zuschätzung. Zur Begründung führte er aus, er verfüge einerseits über eine Gewerbeberechtigung als Vermögenstreuhänder ("treuhändige Verwahrung und Verwaltung von Vermögensrechten aller Art"), andererseits über eine Gewerbeberechtigung als Unternehmensberater und Unternehmensorganisator. Bis 1995 habe der überwiegende Teil seiner Tätigkeiten den Bereich der Tätigkeit als Vermögenstreuhänder und Verwalter betroffen. Was seine Tätigkeit als Unternehmensberater anlange, sei zunächst zu beachten, dass die Bezeichnung seinerzeit "Betriebsberater einschließlich Betriebsorganisator" gelautet habe, weshalb der für ihn ausgestellte Gewerbeschein noch diese frühere verwendete Bezeichnung enthalte. In seiner Funktion als stellvertretender Fachgruppenvorsteher der Unternehmensberater in der Wirtschaftskammer Niederösterreich, aber auch als Bundeskammerfunktionär der Unternehmensberater sei es dem Beschwerdeführer in diversen Verhandlungen mit Dr. K und Dr. S vom Bundesministerium für Finanzen gelungen, die Tätigkeit des Unternehmensberaters in den Katalog der freiberuflichen Tätigkeiten nach § 22 EStG 1988 hineinzubringen. Ein Steuerpflichtiger erziele dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Unternehmensberater, wenn er seine Tätigkeit auf Grund eines Gewerbescheines ausübe. Der Begriff des Unternehmensberaters sei nur in der Gewerbeordnung geregelt. Nur Personen mit der entsprechenden Gewerbeberechtigung seien befugt, diese Berufsbezeichnung zu führen und die entsprechende Tätigkeit nach dem Berufsrecht auszuüben. Das Tätigkeitsfeld des Beschwerdeführers umfasse prozessorientierte Unternehmensberatung, Unternehmensführung, Organisation und Verwaltung sowie Finanz- und Rechnungswesen. Hinsichtlich der vom Betriebsprüfer angestellten Vermögensdeckungsrechnung wird in der Berufung vorgebracht, dass der Beschwerdeführer die Jachten als Vermögenstreuhänder und Verwalter für andere Personen erworben habe. Als Beilage zur Berufung legte er eine von ihm erstellte Vermögensdeckungsrechnung vor, welche für jedes der Streitjahre eine Überdeckung auswies.

Die vom Beschwerdeführer erstellte Vermögensdeckungsrechnung unterscheidet sich von jener des Betriebsprüfers u.a. darin, dass bei Ermittlung der aus dem betrieblichen Bereich resultierenden liquiden Mittel für die Jahre 1988 bis 1990 auch der Betrag des Buchwertes der ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter hinzugerechnet wurde (1988: S 286.595,--, 1989: S 127.104,--, 1990: S 65.750,--), und dass zusätzliche Mittel aus dem Verkauf von Booten angesetzt wurden.

In einer - auch dem Beschwerdeführer zugestellten - Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung wird ausgeführt,

die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Betriebsberater sei zwar durch dessen Gewerbeschein gedeckt, die Zuordnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit bzw. § 22 EStG 1988 sei jedoch "infolge des nicht erbrachten Befähigungsnachweises" (Nachsicht von der Erbringung des Befähigungsnachweises) nicht möglich. Zur Vermögensdeckungsrechnung des Beschwerdeführers wird ausgeführt, dass die Position "Buchwerte ausgeschiedener Wirtschaftsgüter" anzuerkennen sei, die weiteren Angaben aber belegmäßig nachgewiesen werden müssten. Der Betriebsprüfer habe die im Zuge der abgabebehördlichen Prüfung vom Beschwerdeführer vorgelegten Treuhandverträge "mangels notarieller Beglaubigung nicht anerkannt", diesbezüglich sei auch ein Geldfluss zwischen dem Treugeber und dem Beschwerdeführer nicht festgestellt worden.

In der Folge gab der Beschwerdeführer dem Finanzamt Name und Anschrift der Käufer von Booten, deren Verkaufserlös in seiner Vermögensdeckungsrechnung enthalten ist, bekannt. Er legte weiters ein Schreiben der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 18. Juni 1991 vor, aus welchem sich ergibt, dass die Finanzlandesdirektion die betriebliche Tätigkeit des Beschwerdeführers für das Jahr 1987 als vermögensverwaltende Tätigkeit im Sinne des § 22 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 beurteilt hat.

In einer weiteren Eingabe brachte der Beschwerdeführer vor, sollte die belangte Behörde - anders als dies der Beurteilung der Finanzlandesdirektion für das Jahr 1987 entspreche - den Hauptteil seiner betrieblichen Tätigkeit nicht als die Tätigkeit eines Vermögensverwalters, sondern als jene eines Unternehmensberaters ansehen, so verweise er nochmals darauf, dass auf Grund des im Jahre 1980 stattgefundenen Nachsichtsverfahrens die volle Befähigung für die Tätigkeit als Unternehmensberater "nachgewiesen" worden sei. Hinsichtlich der Vermögensdeckungsrechnung habe der Beschwerdeführer glaubhaft machen können, dass von einer Unterdeckung keine Rede sein könne, sondern in allen geprüften Jahren die Liquidität zur Gänze ausreichend gewesen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer behaupte, betriebliche Tätigkeiten auf Grund folgender Berufsberechtigungen auszuüben: "Unternehmensberater, Insolvenzberater, technisches Büro, Büro für Innenarchitektur und Vermessungstechnik, Lebens- und Sozialberater, psychologischer Berater, Datenverarbeiter und Informationstechniker, Vermögensberater, Vermögenstreuhänder und Verwalter". Die belangte Behörde gehe davon aus, dass die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit eines Datenerfassers in Form eines im Werkvertrag tätigen Bilanzbuchhalters steuerlich als gewerbliche Tätigkeit einzustufen sei. Auch die unbefugte Ausübung der einem Steuerberater vorbehaltenen Tätigkeit sei als gewerblich zu beurteilen. Hinsichtlich dieser festgestellten Tätigkeit des Beschwerdeführers habe für die bloße Behauptung einer Betriebs- bzw. Unternehmensberatung kein Beweis erbracht werden können. Hingegen hätten genügend Anhaltspunkte für die Datenerfassungstätigkeit des Beschwerdeführers bestanden. Auf die Feststellungen im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung (hinsichtlich der Auswertung der vorgelegten Ausgangsrechnungen) sei die Berufung nicht eingegangen. Hinsichtlich der Vermögensdeckungsrechnung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Beschwerdeführer habe die Erzielung von ausländischen Einkünften in den Steuererklärungen nicht offen gelegt und dies damit begründet, dass die Ausgaben sich ungefähr mit den Einnahmen decken würden. Für diese Behauptung sei er jedoch jeglichen Beweis schuldig geblieben. Da somit eine zuverlässige Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht gegeben sei, seien die Besteuerungsgrundlagen nach § 184 BAO zu schätzen. Der Beschwerdeführer bzw. seine Ehefrau hätten im Prüfungszeitraum mit drei Kreditverträgen und einem Bürgschaftsvertrag Fremdgelder in Höhe von S 2,64 Mio. aufgenommen, wobei die einzelnen monatlichen Belastungen (Rückzahlungen) in den jeweiligen Jahresgewinnen keine Deckung fänden. Wenn nunmehr vom Beschwerdeführer durch den Hinweis auf einen Treuhandvertrag vom 1. März 1991 versucht werde, die vom Betriebsprüfer im Wege der Vermögensdeckungsrechnung vorgenommene Zurechnung hintanzuhalten, werde dem entgegengehalten, dass der Treuhandvertrag mit den Vereinbarungen über den Erwerb von Vermögenswerten, die Aufbringung der erforderlichen Mittel und die Verwaltung der Vermögenswerte derart unbestimmt formuliert sei, dass eine Fremdüblichkeit des Vertrages im Zusammenhang mit der persönlichen Haftungsübernahme des Beschwerdeführers für die erwähnten Kredite bzw. der Bürgschaftsübernahme zu verneinen sei. Auch habe der Beschwerdeführer die im Treuhandvertrag erwähnte wirtschaftliche Beziehung zur Firma P und zu einer erbauten Fabrik in Ankara nicht offen gelegt. Da somit dem Beschwerdeführer der Beweis des Vorliegens eines Treuhandverhältnisses mangels Fremdüblichkeit des Treuhandvertrages nicht gelungen sei, andere stichhaltige Beweise gegen die Richtigkeit der Vermögensdeckungsrechnung des Betriebsprüfers aber nicht vorgelegt worden seien, sei von deren Richtigkeit auszugehen, zumal der behauptete Zahlungsfluss zwecks Rückerstattung der gewährten Kredite an den Treugeber

ebenfalls nicht als fremdüblich anzusehen sei, und der Beschwerdeführer bei einer Vernehmung ausgeführt habe, er habe aus diesen Kreditrückzahlungen derzeit eine Forderung an den Treugeber. Für das Boot M sei kein Treuhandvertrag vorgelegt worden, sodass auch in diesem Falle von einem Eigengeschäft des Beschwerdeführers auszugehen gewesen sei, zumal die Fremdfinanzierung als nicht fremdüblich anzusehen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde. Ihrem Inhalt nach bekämpft sie den angefochtenen Bescheid, soweit er Gewerbesteuer und soweit er die Gewinnzuschätzungen auf Grund der Vermögensdeckungsrechnung betrifft (Veranlagungsjahre 1990 bis 1993).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Die Begründung eines Abgabenbescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Es ist dies jener Sachverhalt, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In dem zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200 mwH).

Im gegenständlichen Fall entspricht die Begründung des angefochtenen Bescheides den beschriebenen Anforderungen nicht:

1. Abgabenbescheide 1990 bis 1993 - Vermögensdeckungsrechnung:

Der angefochtene Bescheid lässt nicht erkennen, aus welchen Gründen die belangte Behörde die den erstinstanzlichen Bescheiden zugrundeliegende Vermögensdeckungsrechnung zur Gänze übernimmt und damit die vom Beschwerdeführer im Berufungsverfahren vorgelegte Vermögensdeckungsrechnung zur Gänze verwirft. Die belangte Behörde unterlässt vor allem jegliche Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen, dass der Prüfer bei seiner Vermögensdeckungsrechnung den Buchwert ausgeschiedener Wirtschaftsgüter unberücksichtigt gelassen habe.

Bei Berücksichtigung des Buchwertes ausgeschiedener Wirtschaftsgüter wäre davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer in den Jahren 1988 bis 1990 um ca. S 480.000,-- mehr an Geldmitteln zur Verfügung gestanden seien als vom Prüfer angenommen. Der angefochtene Bescheid hätte sich auch damit auseinander setzen müssen, ob diese zusätzlichen Geldmittel, sollte sich deren Vorhandensein erweisen, auch zu einer Minderung der in der Vermögensdeckungsrechnung für die Folgejahre angenommenen Unterdeckung führt, zumal die genannten zusätzlichen Geldmittel zur Finanzierung von in der Vermögensdeckungsrechnung für die Folgejahre angeführten Ausgaben hätten dienen können.

Im gegebenen Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass der Prüfer in seiner - dem Beschwerdeführer zugestellten - Stellungnahme zur Berufung ausführt, "anzuerkennen sind die Buchwerte für ausgeschiedene Wirtschaftsgüter". Entgegen der Behauptung in der Gegenschrift der belangten Behörde kann diese Stellungnahme des Prüfers nicht dahingehend verstanden werden, dass der Beschwerdeführer den Ansatz der Buchwerte erst hätte

nachweisen müssen und ein solcher Nachweis nicht erbracht werden konnte. Im Übrigen hätte ein Blick in die im Verwaltungsakt befindlichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen zur Feststellung, ob der Beschwerdeführer bei Ermittlung der von ihm erklärten Gewinne die Position Buchwert ausgeschiedener Anlagen in Abzug gebracht hat, genügt.

2. Gewerbesteuer:

Der angefochtene Bescheid lässt in keiner Weise den konkreten Tätigkeitsbereich des Beschwerdeführers erkennen. Er spricht lediglich von Anhaltspunkten für eine Datenerfassungstätigkeit und beschränkt sich im Übrigen auf einen Verweis auf den Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung (Tz 24), wo von vorgelegten Ausgangsrechnungen des Beschwerdeführers die Rede ist und ausgeführt wird, dass "der darin ausgewiesene Leistungsumfang hauptsächlich die Erfassung von Unterlagen sowie die Erstellung von Abschlussrechnungen" umfasse. Die belangte Behörde setzt sich weder mit dem Berufungsvorbringen auseinander, wonach die Tätigkeit des Beschwerdeführers vorwiegend vermögensverwaltend sei und von den Abgabenbehörden für das Jahr 1987 als vermögensverwaltende Tätigkeit anerkannt worden sei, noch stellt sie dar, ob es sich bei der von ihr in sachverhaltsmäßiger Hinsicht angenommenen Tätigkeit um eine Hilfestellung im Aufbau bzw. der Organisation des Rechnungswesens des Beschwerdeführers handelt. In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass die Beratung im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens zu den berufsrechtlich zulässigen Tätigkeiten eines Unternehmensberaters gehört (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 22 Tz 19, und das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 94/15/0030, wonach eine selbständige Tätigkeit im Sinn des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 auch dann vorliegt, wenn der Unternehmensberater nicht die gesamte Palette seiner Berufsbefugnis ausnutzt, sondern seine Tätigkeit auf einzelne Bereiche einschränkt).

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, war der angefochtene Bescheid sohin hinsichtlich der Jahre 1990 bis 1993 sowie hinsichtlich Gewerbesteuer 1988 bis 1993 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 501/2001. Der Pauschalsatz nach der Verordnung beinhaltet bereits die Umsatzsteuer. Der Ersatz der Stempelgebühren war im beantragten Ausmaß zuzusprechen, die Umrechnung gründet sich auf § 3 Abs. 2 EuroG, BGBl. I 72/2000. Wien, am 8. Mai 2003

Schlagworte

Begründung Begründungsmangel Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150016.X00

Im RIS seit

18.06.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at