

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/12/11 89/13/0168

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 11.12.1996

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §129 Abs4;

BAO §167 Abs2;

BAO §184 Abs3;

BAO §93 Abs3 lita;

EStG 1972 §5;

EStG 1972 §6;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie den Senatspräsidenten Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des M in W, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 18. Jänner 1989, Zl. 6/3-3595/86, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1979 und 1980, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

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

## Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb (nach eigenem Vorbringen seit dem Jahr 1956) als Einzelunternehmer den Handel bzw. das Leasinggeschäft mit selbst importierten Mikrowellenherden, Großkücheneinrichtungen und diversen Automaten. Der Gewinn wurde gemäß § 5 EStG ermittelt.

Im Jahr 1979 nahm der seit Jahren im Spielautomatenhandel tätige Kurt K. geschäftlichen Kontakt mit dem Beschwerdeführer auf. Es wurde vereinbart, englische Spielautomaten zu importieren und in Österreich zu verkaufen. Der Beschwerdeführer sollte den Import der Automaten und Kurt K. deren Verkauf übernehmen, wobei er für das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers als selbständiger Handelsvertreter fungierte. Seine Provision wurde mit 50 % des erzielten Bruttogewinnes vereinbart. Außerdem wurde eine gemeinsame Firma, die H-GmbH gegründet, die

ebenfalls mit dem Verkauf der Spielautomaten befaßt war. Daneben bestand die K-GmbH, in deren Rahmen Kurt K. (ohne Einbeziehung des Beschwerdeführers) seine geschäftlichen Interessen wahrnahm (von der belangten Behörde unbestritten gebliebene Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdeführers).

Aufgrund einer anonymen Anzeige wurde über gerichtlichen Auftrag beim Beschwerdeführer im Jänner 1981 eine Hausdurchsuchung vorgenommen. Dabei wurden zahlreiche geschäftliche und private Unterlagen beschlagnahmt und in der Folge beim Finanzamt verwahrt. In weiterer Folge wurde beim Beschwerdeführer (ebenfalls über Auftrag des Gerichtes) eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG vorgenommen. Der Prüfer traf zum Automatenhandel unter anderem folgende Feststellungen:

Die Steuererklärungen für das Jahr 1979 und 1980 seien mit der Begründung nicht eingereicht worden, daß deren Erstellung infolge der Beschlagnahme der geschäftlichen Unterlagen nicht möglich gewesen sei.

Die Ausgangsrechnungen wiesen keinen Bezug zu den Lieferscheinen auf, obwohl oft zwischen Lieferdatum und Datum der Rechnungsausstellung ein Zeitraum von einem Monat gelegen sei (Verstoß gegen § 129 Abs. 4 BAO). Die Lieferscheine seien größtenteils nicht nummeriert und enthielten nicht den Namen und die Anschrift des Lieferanten. Die Gerätenummern seien fallweise nachträglich eingesetzt worden; eine Trennung für das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers einerseits und die H-GmbH sowie die K-GmbH andererseits sei nicht erfolgt.

Im Zusammenhang mit dem Fehlen von Inventuren, den festgestellten Mengendifferenzen sowie "dem fehlenden Nämlichkeitsnachweis" seien die aufgezeigten formellen Fehler geeignet, "die Richtigkeit des gesamten Warenverkehrs" in Zweifel zu ziehen.

Bei der H-GmbH schienen auf dem Debitorenkonto zwei Rechnungen betreffend den Beschwerdeführer auf, die in dessen Rechenwerk nicht erfaßt worden seien. Es handle sich um insgesamt 13 Spielautomaten mit einem Rechnungsbetrag von S 221.000,-- . Infolge des Fehlens von Inventuren sei der Gerätebestand unter Berücksichtigung von Ein- und Verkauf sowie des Pfändungsprotokolls mit S 5,500.000,-- zum 31. Dezember 1979 und S 600.000,-- zum 31. Dezember 1980 errechnet worden. Eine auf denselben Daten aufbauende Mengenrechnung habe bei insgesamt 3.106 verkauften Spielautomaten eine Differenz von 16 Stück ergeben (errechneter Verkauf: 3.122 Stück).

Dem Prüfer sei eine Liste uneinbringlicher Forderungen im Gesamtausmaß von S 2,782.822,-- (90 Schuldner) vorgelegt worden. Eine stichprobenweise Überprüfung habe ergeben, daß ein Großteil der Forderungsausfälle schon in früheren Jahren zu berücksichtigen gewesen wäre, weil schon damals im Hinblick auf ergebnislose Einbringungsmaßnahmen, Konkursverfahren und "negative Auskünfte bei Auskunfteien" die Uneinbringlichkeit der Forderungen festgestanden sei. Außerdem seien in der Liste auch Forderungen enthalten gewesen, die bereits in der Dubiosen-Rückstellung für das Jahr 1978 aufgeschienen seien und daher nicht nochmals zu einer Forderungsabschreibung (Wertberichtigung) hätten führen können. In der Folge habe der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers eine neue Liste mit Fotokopien der letzten Einbringungsmaßnahmen vorgelegt. Diese Liste habe nur mehr einen Gesamtbetrag an abzuschreibenden Forderungen von S 1,874.632,01 ausgewiesen. Aber auch unter dem so reduzierten abzuschreibenden Forderungsvolumen hätten sich bereits abgeschriebene Forderungen sowie solche befunden, die in Vorjahren als uneinbringlich abzuschreiben gewesen wären. Der Beschwerdeführer habe Forderungen trotz fruchtloser Einbringungsmaßnahmen viele Jahre hindurch in seinen Büchern ausgewiesen. Eine solche Vorgangsweise sei auch nicht dadurch zu rechtfertigen, daß weitere "Verfolgungshandlungen zu kleinen Zufallserfolgen" geführt hätten.

Die vom Prüfer anerkannten Wertberichtigungen zu Forderungen betragen letztlich S 44.000,-- (1979) und S 560.630,67 (1980).

Schließlich stellte der Betriebsprüfer Umsatzverkürzungen fest, denen folgende Ermittlungsergebnisse zugrunde lagen:

Eine Reihe von Einvernahmen und viele vertrauliche Informationen hätten ergeben, daß es im Zusammenhang mit dem Verkauf der Spielautomaten zu Unterfakturierungen und Schwarzgeschäften gekommen sei. Ganz allgemein sei zu sagen, daß in der Zeit "des Verkaufsbooms 1979, 1980 Unterfakturierungen bzw. Schwarzgeschäfte an der Tagesordnung und fast schon als branchenüblich zu bezeichnen" gewesen seien. Kurt K. habe ausgesagt, daß sich die Verkaufstätigkeit "unter der Aufsicht und Kontrolle" des Beschwerdeführers befunden habe. K. habe ungewöhnlich hohe Rabatte vom Listenpreis (S 47.000,--) gewährt. In einigen Fällen sei dadurch sogar der Einkaufspreis (ca. S 17.000,-) unterschritten worden. Im Unternehmen des Beschwerdeführers seien die offiziell fakturierten Erlöse sowie die 50

%igen Provisionen des Kurt K. verbucht worden. Es seien aber auch die "inoffiziellen" Erlöse dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zuzurechnen, weil die Ausgangsrechnungen mit dem Aufdruck der Firma des Beschwerdeführers versehen gewesen seien. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, daß der Verkauf in der Regel von K. durchgeführt worden sei, der die Unterfakturierungen vorgenommen und von den Käufern zusätzlich zu den offiziellen Verkaufspreisen weitere Zahlungen verlangt habe. Selbst wenn der Beschwerdeführer mit "einer gewissen Sorglosigkeit" entsprechende Kontrollmaßnahmen unterlassen habe, müsse er als Unternehmer die Folgen tragen.

Die zusätzlichen "Schwarzzahlungen" hätten gemäß den einzelnen Zeugenaussagen pro Gerät ca. S 20.000,-- betragen. Diese Zeugenaussagen hätten sich auf insgesamt 54 (1979) bzw. 124 (1980) verkaufte Spielautomaten bezogen. Daraus errechneten sich Schwarzzahlungen im Ausmaß von S 915.246,-- (1979) und S 2,101.676,-- (1980).

Da mit an Gewißheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen sei, daß die Unterfakturierungen zum Teil auch bei anderen Kunden vorgenommen worden seien, erscheine ein Sicherheitszuschlag von 10 % angemessen, was zu einer weiteren Umsatzerhöhung von S 3,171.000,-- (1979) bzw. S 3,517.000,-- (1980) führe.

Bei Ermittlung des Gewinnes ging der Betriebsprüfer im wesentlichen von den erklärten Aufwendungen insbesondere auch von den erklärten Provisionszahlungen an K. aus.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Mit Schreiben vom 9. Juli 1985 teilte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers dem Finanzamt mit, er sei beauftragt, Berufung gegen die Abgabenbescheide zu erheben, sei aber derzeit daran gehindert, weil die dafür benötigten geschäftlichen Unterlagen nach wie vor beschlagnahmt seien und der Beschwerdeführer gesundheitlich so stark angegriffen sei, daß "er die für die Abfassung einer Berufung erforderliche Konzentration noch nicht aufbringen kann". Es werde daher um Fristverlängerung ersucht.

Mit Schriftsatz vom 31. Oktober 1985 erhob der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers Berufung, wies aber gleichzeitig darauf hin, daß beabsichtigt sei, diese noch zu ergänzen. Der Beschwerdeführer selbst habe eine Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht verfaßt, die der Berufung angeschlossen sei. Festzustellen sei, "daß bis dato kein einziger Zeuge namhaft gemacht werden konnte, der behauptet hätte, daß er an ... den Beschwerdeführer oder an eine in seiner Firma angestellte Person Überpreise bei Automatenverkäufen bezahlt habe".

In der Stellungnahme des Beschwerdeführers wurde - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung - ausgeführt, daß Kurt K. im Zusammenhang mit dem Verkauf der Spielautomaten stets als selbständiger Handelsvertreter, nie aber als Angestellter des Beschwerdeführers fungiert habe.

Die vom Betriebsprüfer vermißte Inventur für das Jahr 1979 sei selbstverständlich erstellt worden. Es wäre ein Leichtes gewesen, dies durch Einvernahme der Angestellten des Beschwerdeführers zu verifizieren. Möglicherweise sei die Inventur 1979 im Zuge der im Jänner 1981 erfolgten Hausdurchsuchung und Beschlagnahme der Geschäftsunterlagen bzw. während deren nachfolgenden jahrelangen Aufbewahrung in einem Raum des Finanzamtes, in dem Tischtennis gespielt worden sei, abhanden gekommen. Für 1980 sei ebenfalls auf diese Hausdurchsuchung zu verweisen, in deren Verlauf der "gesamte Warenbestand aufgenommen" worden sei, sodaß sich "die Inventurerstellung erübrigt hat".

Was die festgestellte "Mengendifferenz" von

16 Spielautomaten betreffe, sei zu sagen, daß der Prüfer selbst diese Differenz als "nicht so bedeutungsvoll bei der Vielzahl der Geräte" bezeichnet habe. Keinesfalls, so habe der Prüfer gesagt, "wäre dies ein Grund für die Schätzung einer Buchhaltung mit Konsequenzen in Millionenhöhe". Auch sei darauf hinzuweisen, daß auf einem Kontoblatt seines Rechenwerkes der Vermerk angebracht gewesen sei, daß diese Eingangsrechnungen noch verbucht werden müßten.

Es treffe nicht zu, daß auf den Lieferscheinen der Firmenname nicht ausgewiesen worden sei. Die Originale der Lieferscheine hätten sehr wohl diese Angabe enthalten. Ebenso wenig berechtigt sei die Feststellung des Betriebsprüfers, daß fallweise nachträglich Gerätenummern eingesetzt worden seien. Der Prüfer möge konkret die beanstandeten Lieferscheine benennen, um dem Beschwerdeführer die Stellungnahme hiezu zu ermöglichen.

Weiters sei es unrichtig, daß die Lieferscheine nicht getrennt für jedes der drei mit den Spielautomatenverkauf

befäßen Unternehmen aufbewahrt worden seien. Das vom Betriebsprüfer gerügte Fehlen eines Nämlichkeitsnachweises sei unbeachtlich, weil ein solcher Nachweis nicht erforderlich sei. Im übrigen habe der Betriebsprüfer gegenüber der Buchhalterin des Beschwerdeführers mehrfach erklärt, daß die Buchhaltung ordentlich geführt worden sei.

In einer zweiten Ergänzung der Berufung vom 29. November 1985 nahm der Beschwerdeführer zum Problemkreis "uneinbringliche Forderungen" Stellung. Die "erste" Dubiosenliste sei lediglich für den "internen Gebrauch" bestimmt gewesen und habe alle Forderungen enthalten, "die möglicherweise dubios werden könnten". Erst die "zweite" Liste sei nach genauer Überprüfung erstellt worden.

Mit Schreiben vom 3. Februar 1986 ergänzte der Beschwerdeführer seine Berufung abermals, indem er zu den einzelnen Forderungs-Wertberichtigungen Stellung nahm. Diese Stellungnahme setzte er in einem Schreiben vom 10. Juni 1986 (vierte Ergänzung der Berufung) fort. Er legte zu mehr als 40 namentlich angeführten Dubiosenfällen den Schriftverkehr vor, der im wesentlichen aus Mahnungen durch Rechtsanwälte, Auskünfte des Kreditschutzverbandes 1870 sowie verschiedener Detekteien, Konkursanträge, Exekutionen, Ratenvereinbarungen etc. bestand. Anhand dieser Unterlagen erläuterte der Beschwerdeführer in jedem einzelnen Fall die Gründe, die ihn veranlaßt hätten, die betreffende Forderung in den Jahren 1979 und 1980 als uneinbringlich abzuschreiben.

In einer Stellungnahme zur Berufung des Beschwerdeführers vom 9. März 1987 räumte der Betriebsprüfer ein, daß die Vorschrift des § 129 Abs. 4 BAO auf den Beschwerdeführer nicht anwendbar sei, weil er die Spielautomaten "möglicherweise" nicht an Wiederverkäufer geliefert habe. Auch bestünden keine gesetzlichen Vorschriften bezüglich der formellen Gestaltung von Lieferscheinen. Es entspreche aber "dem Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit", zwischen Ausgangsrechnungen und Lieferscheinen einen Bezug herzustellen. Das Unterlassen der Erstellung einer Inventur zum 31. Dezember 1979 könne zwar nicht bewiesen werden, es liege aber die "Vermutung" nahe, daß dies dem Beschwerdeführer im Hinblick auf den "Run nach Glückspielautomaten" und weil sich deshalb die "Ereignisse ... überstürzt haben" aus Zeitmangel nicht möglich gewesen sei.

Ein Nämlichkeitsnachweis sei zwar rechtlich nicht erforderlich, biete aber die Möglichkeit, die Vollständigkeit der Warenbewegungen zu kontrollieren. Mangels eines solchen Nachweises habe beim Beschwerdeführer eine Mengengerichtungen vorgenommen werden müssen, die Differenzen ergeben habe.

Zu den Wertberichtigungen bei Kundenforderungen sei zu sagen, daß der Prüfer sehr wohl "umfassend versucht hat" die Forderungsausfälle zu ermitteln. Die vom Beschwerdeführer vorgelegten zahlreichen Schreiben von Rechtsanwälten, Detekteien, des Kreditschutzverbandes 1870, Ratenvereinbarungen etc. bezeichnete der Prüfer als "Informationen aus zweiter Hand, die nicht den zur Beurteilung der Uneinbringlichkeit objektiven, wahrheitsgetreuen Inhalt der Kundenakte zu erkennen geben".

Dem Umstand, daß die Zeugen im Zusammenhang mit ihrer Darstellung der Unterfakturierungen bzw. Schwarzumsätze den Beschwerdeführer nie namentlich (als Empfänger der Beträge) erwähnt hätten, komme keine Bedeutung zu, weil Kurt K., der vom Beschwerdeführer als selbständiger Handelsvertreter bezeichnet werde, dessen "Erfüllungsgehilfe" bei der praktischen Verkaufsabwicklung gewesen sei. Zum Sicherheitszuschlag sei zu sagen, daß dieser "zu den Elementen der Schätzung" gehöre.

Im übrigen verwies der Betriebsprüfer in einer "internen" Mitteilung an die belangte Behörde auf zahlreiche Fundstellen in seinem Arbeitsbogen, der 2.808 Seiten umfaßte.

In einem Schreiben vom 30. September 1988 wies der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers unter anderem darauf hin, daß im Zuge einer Betriebsprüfung bei der H-GmbH das Vorbringen des Beschwerdeführers, nie "Überpreise" erhalten zu haben, bestätigt worden sei. Dem Schreiben war ein weiteres Schreiben des Beschwerdeführers vom 18. Juli 1988 angeschlossen, in dem dieser (zusammenfassend auf 201 Seiten) zum Berufungsverfahren Stellung nahm. Neben einer Vielzahl von Wiederholungen wurde in dieser Stellungnahme folgendes vorgebracht:

Die Vermutung des Betriebsprüfers, infolge der regen Geschäftstätigkeit mit Spielautomaten habe gar keine Möglichkeit bestanden, eine Inventur zum 31. Dezember 1979 zu erstellen, entbehre jeder Grundlage. Auch gut florierende Unternehmen kämen dieser Verpflichtung nach. Ganz allgemein rügte der Beschwerdeführer den Umstand, daß der Betriebsprüfer Vermutetes als erwiesen angesehen bzw. den Konjunktiv verwendet habe, anstatt

Feststellungen zu treffen. So "dürfte" eine Zuordnung der Spielautomaten zu den einzelnen Unternehmen nicht genau durchführbar gewesen sein. In Wahrheit seien jedoch chronologisch durchnummerierte Listen angelegt worden, die minutiös den Eingangsfakturen entsprochen hätten.

Die Behauptung des Betriebsprüfers, er habe "umfassend versucht", die im Prüfungszeitraum zu berücksichtigenden Forderungsausfälle zu ermitteln, und habe "alle Fälle ... mit der Angestellten durchbesprochen", sei unwahr. Von 73 Fällen seien nur 26 überprüft worden. Dies sei in einem Aktenvermerk der Buchhalterin vom 9. April 1985 festgehalten. Der in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf des Betriebsprüfers, der Beschwerdeführer hätte nicht persönlich an der Aufklärung jenes Sachverhaltes mitgewirkt, der für die Wertberichtigung der Forderungen maßgebend gewesen sei, sondern seine Buchhalterin damit beauftragt, entbehre jeder Berechtigung, weil die Buchhalterin mit den relevanten Tatsachen weit besser vertraut gewesen sei als der Beschwerdeführer. Auf den Seiten 87 bis 107 listete der Beschwerdeführer 36 Dubiosenfälle (mit detaillierten Angaben) auf, die vom Betriebsprüfer für den Prüfungszeitraum nicht als abschreibbar anerkannt worden waren.

Zu den vom Betriebsprüfer als erwiesen angenommenen Umsatzverkürzungen brachte der Beschwerdeführer vor, die Schwarzgelder seien ihm mit der Begründung zugerechnet worden, daß "nach durchaus glaubwürdiger Darstellung" des Kurt K. die gesamte Verkaufstätigkeit unter Aufsicht und Kontrolle des Beschwerdeführers stattgefunden habe. Daß Kurt K. in derselben niederschriftlich festgehaltenen Aussage die Vornahme von Unterfakturierungen ausdrücklich bestritten habe, stehe im Widerspruch zu den gegenteiligen Feststellungen des Betriebsprüfers bzw. zu der von ihm behaupteten Glaubwürdigkeit des Kurt K. Sollte Kurt K. tatsächlich über den fakturierten Rechnungsbetrag hinaus von den Kunden Zahlungen verlangt und erhalten haben, so könnten diese nicht dem Beschwerdeführer zugerechnet werden, da K. als selbständiger Handelsvertreter tätig geworden sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers insofern teilweise Folge, als sie die Abgabenbemessungsgrundlagen für das Jahr 1979 um S 1 Mio. und für das Jahr 1980 um S 2 Mio. kürzte. Begründet wurde dies damit, daß "nicht auszuschließen ist, daß dem Prüfer, obwohl sehr sorgfältig arbeitend - was aus dem Arbeitsbogen zu ersehen ist - bei diesem Wust an Unterlagen der eine oder andere Fehler unterlaufen sein kann".

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:

1. Unterfakturierungen bzw. Zurechnung von "Überpreisen" an den Beschwerdeführer sowie Schätzung:

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, daß Kurt K. beim Verkauf der Spielautomaten zusätzlich zu den fakturierten Preisen Geldbeträge verlangt und erhalten haben könnte; er wendet sich aber dagegen, daß diese Zahlungen ihm zugerechnet wurden.

Die belangte Behörde nimmt als erwiesen an, daß Kurt K. die "Überpreise" im Namen und für Rechnung des Beschwerdeführers kassiert hat und mit diesem "getreulich verrechnete" (Seite 58 des angefochtenen Bescheides). Sie schließt dies im wesentlichen aus folgenden Fakten:

a) Unterfakturierungen bzw. Schwarzgeschäfte seien in der Zeit des Verkaufsbooms von Spielautomaten 1979 und 1980 an der Tagesordnung und fast schon als branchenüblich zu bezeichnen gewesen.

Zu Recht hält der Beschwerdeführer dem entgegen, daß aus dem steuerunehrlichen Verhalten anderer Abgabepflichtiger nicht auf ein gleichartiges Verhalten Einzelner geschlossen werden kann.

b) Zwischen dem Beschwerdeführer und Kurt K. habe ein besonderes Vertrauensverhältnis bestanden. Dafür spreche, daß die vertragliche Vereinbarung betreffend den Ein- und Verkauf der Spielautomaten nur mündlich geschlossen worden sei und Kurt K. Provisionen in Höhe von etwa S 13 Mio. erhalten habe.

Der Gerichtshof kann nicht finden, daß aus dem Umfang geschäftlicher Transaktionen auf ein besonderes Naheverhältnis der beteiligten selbständigen Unternehmer geschlossen werden kann. Daß Kurt K. - wie vom Beschwerdeführer vorgebracht - als selbständiger Handelsvertreter und nicht als Angestellter des Beschwerdeführers tätig war, wird von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen. Wird ein Vertrag bloß mündlich abgeschlossen, so

kann dies unter Umständen im Rahmen der Beweiswürdigung von Bedeutung sein, ein besonderes Vertrauensverhältnis wird dadurch noch nicht dokumentiert und zwar insbesondere dann nicht, wenn die wechselseitig erbrachten Leistungen laufend abgerechnet werden.

c) Fallweise seien Spielautomaten unter dem Einstandspreis verkauft worden, was zur Folge gehabt hätte, daß Kurt K. "einen Bruttoverlust hinzunehmen gehabt" hätte. Da derartiges einem Provisionsverhältnis fremd sei, könne durchaus der Schluß gezogen werden, "daß die Unterlagen und Aussagen des Beschwerdeführers ... irgendwo falsch sein müssen".

Abgesehen davon, daß der fallweise Verkauf einer Ware unter ihrem Einkaufspreis im Geschäftsleben nichts Außergewöhnliches ist, übersieht die belangte Behörde, daß der Beschwerdeführer dem Kurt K. in der Gestaltung der Verkaufspreise freie Hand gelassen hatte und überdies vorgebracht hat, daß für ihn ein fallweiser Verkauf unter dem Einstandspreis damit erklärbar gewesen wäre, daß Kurt K. auch sogenannte "Bonusgeräte" verkauft habe, für die keine Einkaufskosten angefallen seien. Auch der Umfang der Verkaufstätigkeit, der sowohl beim Beschwerdeführer als auch bei Kurt K. zu einem (erklärten) Rohgewinn von je ca. 13 Mio. Schilling in zwei Jahren führte, läßt es nicht zu, aus vereinzelt Verkäufen unter dem Einstandspreis darauf zu schließen, daß dies dem Beschwerdeführer hätte auffallen müssen, was den weiteren Schluß rechtfertigt, die Unterfakturierung sei, wenn schon nicht über seinen Auftrag, so doch zumindest mit seinem Einverständnis erfolgt.

d) Der Beschwerdeführer habe von den Bestimmungen des Steueramnestiegesetzes Gebrauch gemacht. Daraus sei auf ein steuerunehrliches Verhalten zu schließen. Die belangte Behörde bezieht sich dabei auf ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 29. Dezember 1983, in dem im Zusammenhang mit dem Wunsch, die Betriebsprüfung möge "aus ökonomischen Gründen ... schnellst möglich wieder abgeschlossen werden", auf die Bestimmungen des Steueramnestiegesetzes, BGBl. Nr. 569/1982, hingewiesen worden war, wonach Prüfungshandlungen für Zeiträume vor dem 1. Jänner 1979 unter bestimmten Voraussetzungen zu unterbleiben hätten. Der Betriebsprüfer teilte diese Rechtsansicht und hielt in seinem Bericht fest, daß dem genannten Schreiben entsprochen worden sei. Schlüsse auf ein steuerunehrliches Verhalten des Beschwerdeführers hat der Betriebsprüfer daraus zu Recht nicht gezogen. Die Behauptung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe von der Steueramnestie Gebrauch gemacht, erweist sich als völlig aus der Luft gegriffen. Die Bestimmungen des Steueramnestiegesetzes wären von der Abgabenbehörde auch zu beachten gewesen, wenn der Beschwerdeführer nicht aus "ökonomischen Gründen" auf diese hingewiesen hätte.

e) Die Bücher und Aufzeichnungen des Beschwerdeführers wiesen erhebliche Mängel auf.

Abgesehen davon, daß der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung des Beschwerdeführers die meisten der diesbezüglichen Vorwürfe stark abgeschwächt hat, wurden die betreffenden Feststellungen lediglich zum Anlaß genommen, den Wareneinsatz des Beschwerdeführers um insgesamt S 221.000,- zu erhöhen. Für den Beschwerdeführer nachteilige Konsequenzen hat der Betriebsprüfer und ihm folgend die belangte Behörde hingegen aus den formellen Mängeln nicht gezogen. Es erübrigt sich daher, auf die diesbezüglichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid näher einzugehen. Die dem Beschwerdeführer zugerechneten Schwarzerlöse wurden nämlich ausschließlich auf die Zeugenaussagen und auf die Annahme gestützt, daß neben den durch diese Aussagen erwiesenen Sachverhalten auch in anderen Fällen gleichartig vorgegangen worden sei. Dem vom Beschwerdeführer hervorgehobenen Umstand, daß in diesen Zeugenaussagen stets nur Kurt K. als Empfänger der zusätzlichen Schwarzerlöse bezeichnet wurde, mißt die belangte Behörde keine Bedeutung bei.

Auch mit dem Berufungsvorbringen, bei der der H-GmbH zuzurechnenden Verkaufstätigkeit des Kurt K. seien dieselben Zeugenaussagen als Beweismittel herangezogen worden, allerdings mit der Folge, daß sämtliche dort erzielten Schwarzerlöse dem Kurt K. und seiner Ehegattin (als verdeckte Gewinnausschüttungen) zugerechnet worden seien, hat sich die belangte Behörde nicht auseinandergesetzt.

Des weiteren fallen noch folgende Unschlüssigkeiten in der Beweiswürdigung der belangten Behörde auf:

Sie nimmt als erwiesen an, daß Kurt K. die Schwarzerlöse "getreulich verrechnete" und den dabei erwirtschafteten Rohgewinn mit dem Beschwerdeführer je zur Hälfte teilte, rechnet aber dem Beschwerdeführer die Schwarzerlöse nicht nur als Umsatz, sondern auch zur Gänze als Teil des Gewinnes hinzu, ohne die von ihr als erwiesen angesehene 50 %ige Weitergabe der Erlöse in Form von Provisionen an Kurt K. als (zusätzliche) Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Auch in ihrer Gegenschrift nimmt die belangte Behörde zu diesem in der Beschwerde ausdrücklich erhobenen

gravierenden Vorwurf nicht Stellung.

Die belangte Behörde übernimmt in den angefochtenen Bescheid die Aussage des Betriebsprüfers, daß "nach durchaus glaubwürdiger Darstellung" des Kurt K. vom 5. März 1985 dessen Verkaufstätigkeit unter der Aufsicht und Kontrolle des Beschwerdeführers gestanden habe. In derselben Aussage hat Kurt K. die Vornahme von Unterfakturierungen und den Empfang von Schwarzerlösen entschieden bestritten. Eine Aussage, die in ihrem wesentlichen Kern als unwahr festgestellt wird, kann aber nicht ohne weitere Begründung in derselben Sache als durchaus glaubwürdig eingestuft werden.

Da die belangte Behörde sohin nicht schlüssig begründet hat, warum sie Umsätze und Erträge aus den durch Zeugenaussagen erhärteten sowie aus anderen als gleichartig vermuteten Geschäftsvorfällen dem Beschwerdeführer zugerechnet hat, erweist sich der angefochtene Bescheid in diesem Punkt als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

## 2. Wertberichtigungen zu Kundenforderungen:

Von den zahlreichen vom Beschwerdeführer geltend gemachten Wertberichtigungen zu Kundenforderungen hat die belangte Behörde in keinem einzigen Fall konkret dargelegt, aus welchen Gründen sie die Wertberichtigungen im Streitzeitraum für unzulässig hält. Sie bringt lediglich zum Ausdruck, daß sie dem Betriebsprüfer Glauben schenke, alles ordnungsgemäß geprüft zu haben. Demgegenüber sei das Vorbringen des Beschwerdeführers unglaubwürdig, weil im Zuge der Betriebsprüfung zunächst eine Liste mit Wertberichtigungen im Ausmaß von S 2,782.822,-- vorgelegt später aber auf S 1,874.632,01 berichtigt worden sei. Der Beschwerdeführer hat nicht nur diesen Vorgang damit aufgeklärt, daß die erste Liste lediglich für den internen Gebrauch bestimmt gewesen sei und der Ermittlung des tatsächlichen Wertberichtigungserfordernisses gedient habe (zunächst Auflistung aller in Betracht kommenden Kundenforderungen), sondern er hat im Berufungsverfahren detailliert und sehr umfangreich dargestellt, welche Gründe für die Wertberichtigungen (Abschreibungen) als maßgebend angesehen wurden. Insbesondere hat er die laufenden, oft jahrelang fortgesetzten Versuche, Forderungen einbringlich zu machen, anhand von zahlreichen Unterlagen dokumentiert. Anstatt sich mit diesem Vorbringen auseinanderzusetzen, hat die belangte Behörde auf eine Liste des Betriebsprüfers verwiesen, die jene Wertberichtigungen enthält, die der Prüfer als zutreffend anerkannt hat. Aus welchen Gründen die übrigen Wertberichtigungen nicht anerkannt wurden, kann aus dieser Liste nicht entnommen werden. Die belangte Behörde hält es allerdings für möglich, daß dem Betriebsprüfer Fehler und Irrtümer unterlaufen sind, womit sie schließlich ihre Entscheidung begründet, "auch der Einfachheit halber das Betriebsprüfungsergebnis für 1979 um S 1 Mio. und für 1980 um S 2 Mio. an Bemessungsgrundlagen zu kürzen". Für das Ausmaß dieser Kürzung enthält der angefochtene Bescheid nicht einmal den Versuch einer Erklärung.

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. Diesem Erfordernis entspricht der angefochtene Bescheid auch in bezug auf den zweitgenannten Beschwerdepunkt in keiner Weise. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 416/1994.

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1996:1989130168.X00

### **Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)