

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.03.1993

Geschäftszahl

89/14/0281

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des HF in X, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in X, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat III, vom 6. Oktober 1989, ZI 6/36/3-BK/Hö-1989, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer wurde mit Urkunde vom 11. April 1985 zum Steuerberater bestellt. Den Gewinn aus dieser Tätigkeit ermittelt er gemäß § 4 Abs 3 EStG 1972. Seine Kanzlei befindet sich in derselben Wohnung, in der sein Bruder EF ein Buchhaltungsbüro betreibt.

Im Streitjahr stellte EF dem Beschwerdeführer einen Betrag in der Höhe von 176.625 S zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in der Höhe von 35.325 S für diverse Buchhaltungs- und Beratungstätigkeiten (Steuerberatung) in Rechnung, den der Beschwerdeführer als Aufwand für Fremdleistungen als Betriebsausgabe geltend machte bzw wovon er die Vorsteuer beanspruchte.

Anlässlich einer auch das Streitjahr umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung weigerte sich der Beschwerdeführer unter Hinweis auf seine berufliche Verschwiegenheitspflicht nach § 27 WT-BO, Honorarnoten vorzulegen bzw die Namen von Klienten bekanntzugeben. Diese Weigerung hielt der Beschwerdeführer während des gesamten Abgabenverfahrens aufrecht. Der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Aufwand für Fremdleistungen in der Höhe von 176.625 S wurde nicht als Betriebsausgabe anerkannt und die darauf entfallende Vorsteuer in der Höhe von 35.325 S nicht zum Abzug zugelassen. Der Prüfer führte aus, nach den Angaben des Beschwerdeführers sei diese Honorarnote im Lauf des Jahres 1985 in Teilbeträgen bezahlt worden. Den jeweiligen Zeitpunkt der Zahlungen und die Zahlungsmodalitäten habe der Beschwerdeführer während der Prüfung (23. November 1987 bis 27. Jänner 1988) nicht bekanntgeben können. Erst nach Übergabe des Schlußbesprechungsprogrammes habe der Beschwerdeführer am 4. Februar 1988 ein Kontoblatt "Verrechnung E-F" vorgelegt. (Daraus sind Datum und Höhe der einzelnen Zahlungen ersichtlich. Bei der Schlußbesprechung am 10. Februar 1989 legte der Beschwerdeführer außerdem eine Aufstellung der von seinem Bruder an ihn erbrachten Leistungen sowie Bankkontoauszüge vor.) Die Zahlungen seien bar und ohne Quittung erfolgt. Auf die an den Beschwerdeführer gerichtete Frage, warum er das Kontoblatt nicht bereits während der Prüfung vorgelegt habe, habe dieser geantwortet, das wisse er nicht mehr. Der Prüfer schloß aus seinen Feststellungen, das Kontoblatt sei nachgeschrieben worden. Im Gegensatz zur erst am 15. Juli 1987 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1985 habe der Beschwerdeführer in der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 1985 nur einen Betrag in der Höhe von 6.850,60 S als Vorsteuer beansprucht. Die Vorsteuer habe für diesen Zeitraum laut Spesenbuch (in dem der Aufwand für die vom Bruder verrechneten Leistungen nicht enthalten ist) 750,60 S betragen. Der Beschwerdeführer habe nicht angeben können, woher die Vorsteuer in der Höhe von 6.100 S komme. Die in der Honorarnote des Bruders vom 31. Dezember 1985 ausgewiesene Vorsteuer in der Höhe von 35.325 S sei in der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 1985 jedenfalls nicht geltend gemacht worden. Der Prüfer vertrat daher die Ansicht, vom

Bruder des Beschwerdeführers sei zunächst eine Honorarnote in der Höhe von 36.600 S inklusive 20 % Umsatzsteuer in der Höhe von 6.100 S gelegt worden. Der Prüfer anerkannte daher als Aufwand für Fremdleistungen nur einen Betrag in der Höhe von 36.600 S als Betriebsausgabe. Die Vorsteuer in der Höhe von 6.100 S ließ er nicht zum Abzug zu, weil keine Rechnung im Sinn des § 11 UStG vorgelegen sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers im gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1985, wobei es zur Begründung auf den Bericht verwies.

In der Berufung gegen diese Bescheide vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, die Aufwendungen für die von seinem Bruder in Rechnung gestellten Buchhaltungs- und Beratungstätigkeiten seien zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen. Im Jahr 1985 habe er einige Klienten seines Bruders übernommen, für die dann beide Leistungen erbracht hätten. Die Rechnungen über die Gesamtleistungen seien von ihm an die Klienten gelegt worden. Da sein Bruder auch direkt an die Klienten hätte fakturieren können, habe er keinen Gewinnaufschlag verrechnet. Die detaillierte Aufstellung der Leistungen sei dem Finanzamt am 10. Februar 1988 (Datum der Schlußbesprechung) vorgelegt worden. Daß er dem Prüfer während der Prüfung weder den Zeitpunkt der Zahlungen noch die Zahlungsmodalität bekanntgegeben habe, beruhe auf einem beiderseitigen Irrtum. Er habe dem Prüfer immer erklärt, die Zahlungen seien bar erfolgt und auf den Kontoauszügen unter dem Vermerk "E" zu finden. Er habe es daher wahrscheinlich nicht für nötig gehalten, dem Prüfer das Kontoblatt mit der genauen Aufstellung über die an seinen Bruder geleisteten Zahlungen vorzulegen. Auf Grund der vorgelegten Aufstellung der erbrachten Leistungen sei die Annahme des Prüfers, sein Bruder habe ursprünglich eine andere Rechnung ausgestellt, nicht mehr schlüssig. Da bei der Schlußbesprechung außerdem Rechnungen im Sinn des § 11 UStG vorgelegt worden seien, sei auch die beanspruchte Vorsteuer in der Höhe von 35.325 S zum Abzug zuzulassen.

In einer Stellungnahme zu diesen Ausführungen gab der Prüfer an, er habe den Beschwerdeführer mehrmals aufgefordert, Zeitpunkt und Art der Zahlungen an seinen Bruder bekanntzugeben und Unterlagen darüber vorzulegen. Weder der Beschwerdeführer, noch dessen Bruder hätten während der Prüfung konkrete Angaben machen oder die Zahlungen nachweisen können, weil diese bar und ohne Quittungen erfolgt seien. Erst am 4. Februar 1988 habe der Beschwerdeführer das Kontoblatt "Verrechnung E-F" vorgelegt. Der Prüfer habe während der gesamten Prüfung kein einziges gleichartiges Kontoblatt gesehen, weil der Beschwerdeführer keine derartigen Kontoblätter verwende. Auffallend sei auch, daß der Beschwerdeführer weder erklären könne, warum er die in der strittigen Rechnung ausgewiesene Vorsteuer in der Höhe von 35.325 S nicht in die Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 1985 aufgenommen habe, noch woher die geltend gemachte Vorsteuer in der Höhe von 6.100 S komme.

In einer zu dieser Stellungnahme abgegebenen Gegenäußerung gab der Beschwerdeführer an, die Feststellung des Prüfers, auch sein Bruder habe keine Angaben über die an ihn geleisteten Zahlungen machen können, sei unzutreffend, weil dieser dazu nicht befragt worden sei. Der Prüfer habe sich überdies nie mit der Frage befaßt, ob ein Leistungsaustausch zwischen ihm und seinem Bruder stattgefunden habe. Für den Vorsteuerabzug sei nicht die Bezahlung einer Rechnung, sondern nur das Vorliegen eines Leistungsaustausches relevant. Die Zahlungen seien lediglich für die Anerkennung der Aufwendungen als Betriebsausgaben von Bedeutung. Daß er Zahlungen an seinen Bruder geleistet habe, sei wohl unbestritten. So habe sein Bruder zB direkt bei einem Klienten einen Betrag in der Höhe von 14.660 S kassiert und diesen als Aktontozahlung einbehalten. Dieser Betrag scheine auch auf dem vorgelegten Kontoblatt auf. Andere Zahlungen seien vom Bankkonto aus getätigt, mit dem Vermerk "E" versehen und auf dem Kontoblatt eingetragen worden. Warum er in der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 1985 einen falschen Vorsteuerbetrag geltend gemacht habe, könne er nach zweieinhalb Jahren nicht mehr sagen. Der Beschwerdeführer verwies in diesem Zusammenhang auch auf seine Angaben anlässlich einer Vernehmung vor der Finanzstrafbehörde am 12. Juli 1988, bei der er ausgeführt hatte, er habe die Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 1985 vermutlich deshalb nicht berichtet, weil er ohnedies eine Einkommensteuernachzahlung aus der Veranlagung 1985 erwartet habe. Auf die Entgegnung, daß die Jahreserklärung 1985 erst für einen viel späteren Zeitpunkt zu erwarten gewesen sei, gab der Beschwerdeführer bei der Vernehmung an, das sei damals noch nicht vorauszusehen gewesen. (Anmerkung: Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1985 wurde so wie die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1985 am 15. Juli 1987 beim Finanzamt eingereicht.) Da er zur Geltendmachung der Vorsteuer nicht verpflichtet sei, könne ihm, wie der Beschwerdeführer in der Gegenäußerung darlegte, kein Nachteil erwachsen, wenn er diese erst in der Jahreserklärung geltend mache. Die Feststellung des Prüfers, er habe ansonsten keine gleichartigen Kontoblätter verwendet, sei insofern nicht richtig, als er solche für alle Klienten, für die er Buchhaltungen erstellt habe, verwendet habe.

In Ergänzung der Berufung legte der Beschwerdeführer eine Aufstellung der Umsätze der Jahre 1983 bis 1987 und der Gewinne der Jahre 1983 bis 1986 seines und des Unternehmens seines Bruders vor. Dazu führte er aus, wenn man den von seinem Bruder in Rechnung gestellten Betrag bei ihm nicht als Betriebsausgabe bzw zum Vorsteuerabzug zulasse, ergebe sich im Streitjahr eine vollkommen atypische Entwicklung des Umsatzes und Gewinnes.

Die belangte Behörde forderte den Bruder des Beschwerdeführers als Auskunftsperson auf, bekanntzugeben, für welchen Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum er den in Rechnung gestellten Betrag der Umsatzsteuer

unterworfen bzw wann er die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt habe. Außerdem wurde um Vorlage der entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen bzw Einzahlungsbelege ersucht.

Das Auskunftersuchen beantwortete EF damit, daß er auf die mit 31. Dezember 1985 datierte Ausgangsrechnung laufend Akontozahlungen von seinem Bruder erhalten habe. Wann die einzelnen Zahlungen erfolgt seien, gehe aus der dem Finanzamt übergebenen Aufstellung hervor. Er habe die Zahlungen für den Zeitraum in die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommen, in dem er das Geld erhalten habe (Ist-Besteuerung), und die Umsatzsteuer jeweils rechtzeitig an das Finanzamt abgeführt. Diesbezügliche Unterlagen könne er jedoch nicht vorlegen, weil ihm diese für die Jahre bis einschließlich 1985 abhanden gekommen seien. In diesem Zusammenhang verwies er auch auf die Ergebnisse der bei ihm durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und seine Vernehmungen vor der Finanzstrafbehörde. (Wegen des Fehlens der Unterlagen wurden die von EF erzielten Betriebsergebnisse für die Jahre 1983 bis 1985 vom Prüfer geschätzt. Vor der Finanzstrafbehörde gab EF zunächst an, der Beschwerdeführer und er hätten im Juni oder Juli 1986 ihr gemeinsames Büro umorganisiert. Es sei möglich, daß seine Unterlagen im Zuge der Umstellungsarbeiten auf unerklärliche Weise in Verlust geraten seien. Bei einer weiteren Vernehmung gab er an, daß seine Unterlagen versehentlich einem Klienten mitgegeben worden sein könnten. Aus geschäftlichen Gründen sei es ihm jedoch nicht möglich gewesen, bei allen Klienten diesbezügliche Nachforschungen anzustellen.)

Die belangte Behörde nahm in die Aufzeichnungen und Belege des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 1985 Einsicht und hielt sodann in einem Aktenvermerk fest, es "können keine über die bisherigen unbestrittenen Feststellungen hinausgehende Sachverhaltselemente getroffen werden".

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Auf Grund der wirtschaftlichen Verflechtung der Unternehmen des Beschwerdeführers und seines Bruders seien die Rechtsbeziehungen der beiden unter dem Gesichtspunkt der von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu prüfen. Danach fehle es jedenfalls an eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarungen, wie sie unter Fremden üblich seien.

In Würdigung des im wesentlichen unbestrittenen Sachverhaltes führte die belangte Behörde weiter aus, die Honorarnote vom 31. Dezember 1985 sei zwar als letzte Betriebsausgabe des Jahres 1985 im Spesenbuch eingetragen, die Vorsteuer in der Höhe von 35.325 S sei jedoch in der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 1985 nicht geltend gemacht worden. Die Entgegnung des Beschwerdeführers, er sei nicht verpflichtet, Vorsteuern geltend zu machen, überzeuge nicht, weil er auch auf die übrigen, geringfügigen Vorsteuern laut Spesenbuch nicht verzichtet habe. Über während des Jahres geleistete Akontozahlungen lägen weder Teilhonorarrechnungen noch Quittungen vor. Die vom Bruder des Beschwerdeführers behauptete Versteuerung dieser Beträge könne nicht überprüft werden, weil die Unterlagen des Bruders in Verlust geraten seien. Nach den Angaben des Prüfers habe der Beschwerdeführer während der abgabenbehördlichen Prüfung die genauen Zahlungstage nicht angeben können. Der Vermerk "E" sei auf den Bankkontoauszügen erst anlässlich deren Vorlage bei der Schlußbesprechung vorgefunden worden. Die Darlegungen des Beschwerdeführers, warum er das Kontoblatt "Verrechnung E-F" trotz Aufforderung durch den Prüfer nicht schon im Zug der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegt habe, seien ebenfalls nicht glaubwürdig. Es sei daher der Beweiswürdigung des Prüfers - auch hinsichtlich des Bestehens einer ursprünglichen Rechnung in der Höhe von 35.325 S (richtig wohl: 36.600 S) inklusive Vorsteuer in der Höhe von 6.100 S - zu folgen. Der Beschwerdeführer habe sich weiters zu Unrecht auf die Verschwiegenheitspflicht nach § 27 WT-BO berufen, weil diese gegenüber der Abgabenbehörde nicht bestehe. Dieser Einwand habe die eindeutige Zuordnung der Klienten zum Beschwerdeführer einerseits und zu seinem Bruder anderseits verhindert, weil der Beschwerdeführer der Abgabenbehörde gegenüber auch Klienten seines Bruders vertrete, um die sogenannte "Quotenregelung" in Anspruch nehmen zu können. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Aufstellung über die Umsätze und Gewinne seines Unternehmens und des seines Bruders sei nicht aussagekräftig, weil die Betriebsergebnisse des Bruders für die Jahre 1983 bis 1985 geschätzt worden seien. Hinzuweisen sei auch auf die Tatsache, daß der Beschwerdeführer seine Steuererklärungen für das Jahr 1985 erst am 15. Juli 1987 beim Finanzamt eingereicht habe. Zu diesem Zeitpunkt habe er bereits gewußt, daß die strittige Honorarnote bei seinem Bruder wegen der Schätzung keine steuerlichen Auswirkungen haben werde.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer wendet zunächst ein, der angefochtene Bescheid sei schon deshalb inhaltlich rechtswidrig, weil er die herangezogenen Gesetzesstellen nicht nenne.

Aus dem angefochtenen Bescheid geht zweifelsfrei hervor, daß die Anerkennung des in der Honorarnote vom 31. Dezember 1985 ausgewiesenen Betrages als Betriebsausgabe sowie die damit in Zusammenhang stehende Vorsteuer strittig sind. Eine ausdrückliche Nennung der den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens

ohnedies bekannten Gesetzesbestimmungen (§ 4 Abs 4 EStG 1972, § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1972) konnte daher unterbleiben.

In der Folge erhebt der Beschwerdeführer den Vorwurf, die von der belangten Behörde geforderte schriftliche Fixierung der Vertretungsbefugnisse zwischen seinem Bruder und ihm sei wirklichkeitsfremd. Bei den Buchhaltungsarbeiten handle es sich um ein Dauerauftragsverhältnis, die Beratungstätigkeiten erfolgten nach Bedarf (Abwesenheit oder Überbeanspruchung des Beschwerdeführers). Nach außen sei das Vertretungsverhältnis bekannt und von den Klienten auch erwünscht gewesen, weil es eine prompte und flexible Beratung ermöglicht habe. Die von der belangten Behörde zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes seien nicht einschlägig, weil es sich in den diesen Erkenntnissen zugrundeliegenden Fällen um innerbetriebliche Verhältnisse, nicht hingegen um ein Dreiecksverhältnis (Beschwerdeführer - EF - Klient) - wie im gegenständlichen Fall - gehandelt habe. Überdies habe die belangte Behörde das Thema "Verträge zwischen nahen Angehörigen" erstmals im angefochtenen Bescheid zur Sprache gebracht und der Beschwerdeführer sei in diesem Zusammenhang auch nie ausdrücklich über die Vertragsgestaltung mit seinem Bruder befragt worden.

Wenn der Beschwerdeführer mit dem letztgenannten Vorwurf auch im Recht ist, so zeigt er damit dennoch keinen wesentlichen Verfahrensmangel auf. Abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer im Abgabenverfahren sehr wohl zur Aufgabenteilung zwischen seinem Bruder und ihm Stellung genommen hat und er in der Beschwerde sogar behauptet, eine eindeutige vertragliche Fixierung der Aufgaben sei wirklichkeitsfremd, hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid nicht allein auf die sogenannte "Angehörigenjudikatur" gestützt. Sie ist auch der Argumentation des Prüfers gefolgt und hat dem Beschwerdeführer in freier Beweiswürdigung weder die Erbringung der in der Honorarnote vom 31. Dezember 1985 verrechneten Leistungen durch seinen Bruder noch die Bezahlung der Honorarnote durch ihn geglaubt. Es erübrigt sich daher, auf die weiteren Argumente des Beschwerdeführers gegen die Heranziehung der sogenannten "Angehörigenjudikatur" einzugehen.

Der Beschwerdeführer erhebt weiters den Vorwurf, der vom Prüfer am 23. November 1987 im Arbeitsbogen festgehaltene Aktenvermerk, in dem ausgeführt werde, der Beschwerdeführer habe während des ganzen Prüfungszeitraumes nicht angeben können, wann und wie die Akontozahlungen geleistet worden seien, entspreche nicht den Formvorschriften des § 89 BAO und sei daher nicht als Beweismittel heranzuziehen.

Diesem Vorwurf ist entgegenzuhalten, daß sich die betreffende handschriftliche Notiz im Arbeitsbogen des Prüfers befindet, weshalb kein Zweifel besteht, daß diese vom Prüfer stammt. Nicht ersichtlich ist, warum jede einzelne Anmerkung des Prüfers im Arbeitsbogen noch mit dessen Unterschrift versehen werden sollte. Ergänzend wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, daß es im Abgabenverfahrensrecht kein generelles Beweisverwertungsverbot gibt, weshalb sogar ein Beweismittel, das unter Rechtsverletzung zustande gekommen ist, zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes heranzuziehen wäre (vgl Stoll, aaO, Seite 389).

Dem Vorwurf des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe gegen § 183 Abs 4 BAO verstoßen, weil sie ihm vor Erlassung des angefochtenen Bescheides keine Gelegenheit gegeben habe, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern, ist entgegenzuhalten, daß die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid im wesentlichen auf die Feststellungen des Prüfers gestützt hat. Die belangte Behörde hat zwar in die Aufzeichnungen und Belege des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 1985 Einsicht genommen, hiebei jedoch festgestellt, daß der vom Prüfer dargestellte Sachverhalt den Tatsachen entspricht. Die im gemäß § 151 Abs 3 BAO erstellten Bericht und in der Stellungnahme zur Berufung enthaltenen Feststellungen des Prüfers aber wurden dem Beschwerdeführer unbestrittenmaßen zur Kenntnis gebracht. Ebenso hatte der Beschwerdeführer Kenntnis vom Ergebnis der Befragung seines Bruders durch die belangte Behörde, weil er selbst als ausgewiesener Vertreter seines Bruders den diesbezüglichen Schriftsatz verfaßt hat.

Hinsichtlich der Frage, ob der Vermerk "E" auf den Bankkontoauszügen des Beschwerdeführers bereits während der abgabenbehördlichen Prüfung enthalten gewesen oder erst später angebracht worden ist, hat die belangte Behörde lediglich die beiden einander widersprechenden Aussagen des Beschwerdeführers und des Prüfers entsprechend gewürdigt. Worin bei dieser Vorgangsweise das Parteiengehör verletzt sein könnte, ist nicht erkennbar. Der Beschwerdeführer gibt auch nicht an, welche Beweise er zur Erhärtung seines Standpunktes noch hätte anbieten können. Mit dem allgemein gehaltenen Vorwurf, die Behörde habe oftmals Bezug auf seine Angaben bzw die des Prüfers im Finanzstrafverfahren genommen, ohne konkret anzugeben, zu welchen Fragen der Beschwerdeführer dadurch nicht habe Stellung nehmen können, zeigt er ebenfalls keine Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Zu wenig konkret ist auch die Behauptung, die belangte Behörde habe seiner Verantwortung nicht ausreichend Beachtung geschenkt und dadurch gegen die Grundsätze der freien Beweiswürdigung verstoßen.

Der Vorwurf, sein Bruder sei im Verwaltungsverfahren nie zum Zeitpunkt der erhaltenen Zahlungen befragt worden, ist unzutreffend, weil sich das an seinen Bruder gerichtete Auskunftersuchen der belangten Behörde ausdrücklich auf das Abgabenverfahren des Beschwerdeführers bezogen hat.

Der Beschwerdeführer meint weiters einerseits, die belangte Behörde habe sich mit der Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches zwischen seinem Bruder und ihm überhaupt nicht auseinandergesetzt, andererseits, selbst der Prüfer habe das Bestehen eines Leistungsaustausches grundsätzlich anerkannt. Daraus, daß die belangte Behörde von dem im wesentlichen unbestrittenen Sachverhalt ausgegangen ist und sich der

Beweiswürdigung des Prüfers angeschlossen hat, wobei dieser einen Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Bruder - wenn auch in anderem als den behaupteten Umfang - nicht in Abrede gestellt hat, ist bereits erkennbar, daß der vom Beschwerdeführer erhobene Vorwurf nicht zutrifft.

Unzutreffend ist auch die Rüge des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe sich mit der strittigen Rechnung nicht auseinandergesetzt. Aus der Rechnung geht - entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers - überhaupt nicht hervor, welche Leistungen damit im einzelnen abgerechnet wurden. Dies ist erst aus einer bei der Schlußbesprechung vorgelegten Aufstellung ersichtlich. Außerdem hat die belangte Behörde sehr wohl dargelegt, warum sie die Erbringung von Leistungen durch den Bruder des Beschwerdeführers in diesem Umfang nicht als erwiesen angesehen hat. Daß die Buchhaltungsleistungen des Bruders durch dessen Handschrift eindeutig feststellbar gewesen wären, ist eine im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung im Sinn des § 41 VwGG. Während des gesamten Abgabenverfahrens hatte sich der Beschwerdeführer auch ausdrücklich geweigert, Honorarnoten vorzulegen bzw die Namen von Klienten bekanntzugeben, weswegen es der Abgabenbehörde nicht möglich war, den Umfang der Leistungen des Bruders festzustellen.

Der Beschwerdeführer meint weiters, die auf der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 1985 beruhende Feststellung des Prüfers, sein Bruder habe zunächst eine Honorarnote über 36.600 S inklusive 20 % Umsatzsteuer in der Höhe von 6.100 S ausgestellt, sei reine Spekulation. Die Behörde hätte ihre Sachverhaltsfeststellungen auf die vorgelegten Beweise stützen müssen.

Dem ist zu erwidern, daß der Beschwerdeführer zu dieser Frage nicht nur keine Beweise vorgelegt, sondern nicht einmal eine Erklärung abgegeben hat, wofür er in der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 1985 Vorsteuer in der Höhe von 6.100 S geltend gemacht hat. Der Beschwerdeführer ist überdies eine glaubwürdige Erklärung dafür schuldig geblieben, warum er die in der strittigen Honorarnote ausgewiesene Vorsteuer in der Höhe von 35.325 S nicht in diese Umsatzsteuervoranmeldung aufgenommen hat. Die Beweiswürdigung des Prüfers, der sich die belangte Behörde angeschlossen hat, ist daher schlüssig und steht mit durch den Beschwerdeführer bewiesenen Tatsachen nicht im Widerspruch.

Die vom Beschwerdeführer als Unternehmensanalyse bezeichnete Aufstellung der Umsätze und Gewinne der Unternehmen des Beschwerdeführers und seines Bruders ist in keiner Weise geeignet, die Beweiswürdigung der belangten Behörde zu widerlegen. Diese Aufstellung ist nicht nur deshalb nicht aussagekräftig, weil - wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat - die Betriebsergebnisse des Bruders für die Jahre 1983, 1984 und 1985 geschätzt werden mußten, sondern auch, weil der Beschwerdeführer seine Steuerberatungskanzlei erst im Jahr 1985 eröffnet hat, weshalb Vergleiche zwischen den Jahren 1983 und 1984 einerseits und den Folgejahren andererseits nicht zielführend sind.

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

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.