

TE Vwgh Erkenntnis 2014/1/30 2013/15/0157

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 30.01.2014

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

ABGB §1175;

UStG 1994 §2 Abs1;

1. ABGB § 1175 heute
2. ABGB § 1175 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2014
3. ABGB § 1175 gültig von 01.01.1812 bis 31.12.2014
1. UStG 1994 § 2 heute
2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2013/15/0159

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerden des DL und des GK in W, vertreten durch Dr. Herbert Hubinger, Rechtsanwalt in 4560 Kirchdorf an der Krems, Hauptplatz 8, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 18. Juli 2012, Zl. RV/1147-L/04, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte 1999 bis 2002,

Spruch

1. den Beschluss gefasst (Zl. 2013/15/0157):

Die Beschwerde wird, soweit sie die Feststellung der Einkünfte betrifft, zurückgewiesen; und

2. zu Recht erkannt (Zl. 2013/15/0157):

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Umsatzsteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

3. den Beschluss gefasst (Zl. 2013/15/0159)

Die Beschwerde wird wegen Konsumation des Beschwerderechtes als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung

Für die Jahre (u.a.) 1999 und 2000 fand bei der T GmbH, für die Jahre 2001 und 2002 bei der S Ltd eine abgabenbehördliche Prüfung statt, die jeweils zu dem Ergebnis führten, dass die von diesen Gesellschaften erzielten Umsätze und Einkünfte nicht diesen Gesellschaften, sondern einer aus DL und GK (den beschwerdeführenden Parteien) bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts zuzurechnen seien.

Der Prüfer stütze diese Beurteilung hinsichtlich der T GmbH auf folgende Umstände:

Der im Firmenbuch vom 10. August 1999 bis 27. September 2000 als Alleingesellschafter-Geschäftsführer eingetragene PR sei am 23. Jänner 2001 in Folge seiner Alkoholsucht gestorben. Er sei bereits Jahre vorher nicht mehr arbeitsfähig und am Arbeitsmarkt nicht vermittelbar gewesen, weshalb er Sozialhilfe beansprucht habe. PR habe über keine Ausbildung und berufliche Erfahrung verfügt, die ihn befähigt hätten, ein Personalleasingunternehmen als Geschäftsführer zu leiten.

Vom September 2000 bis zur Löschung der T GmbH habe SR als alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter fungiert. Laut seiner eigenen Aussage habe er diese Funktion tatsächlich aber nie ausgeübt. Im Frühjahr 2001 habe die T GmbH ihren Gewerbebetrieb aufgegeben.

Da PR Alkoholiker und SR nur auf dem Papier Geschäftsführer der T GmbH gewesen seien, könnten der T GmbH Einkünfte nicht zugerechnet werden. PR und SR seien auf Grund der aufgezeigten Umstände nicht die willensbildenden Organe bei Ausübung des Personalleasinggeschäftes gewesen. Sie hätten nicht über die aus der Personalleasingtätigkeit erwirtschafteten Einnahmen verfügen und auch keine Betriebsausgaben veranlassen können. Zu keiner Zeit seien sie in der Lage gewesen, geschäftlich relevante Entscheidungen zu treffen.

Bei der Frage, wer eine einkunftsverschaffende Tätigkeit tatsächlich ausgeübt habe, sei der Prüfer auf DL gestoßen, der bereits vor Beginn der eigentlichen Geschäftstätigkeit Büroräumlichkeiten für die T GmbH angemietet habe. In der Folge sei auch GK für die T GmbH tätig geworden. Die Aussagen der "beiden Herren", sie hätten mit PR ein Einstellungsgespräch geführt und wären als Dienstnehmer der T GmbH eingestellt worden, müssten angesichts des geschäftlichen und persönlichen Unvermögens des PR als Schutzbehauptungen zurückgewiesen werden. Im Gegensatz zu diesen Aussagen habe SR erklärt, dass DL und GK "entscheidungsrelevant" tätig gewesen seien. Die Aussagen des SR seien plausibel, während DL und GK stets widersprüchliche Auskünfte erteilt hätten. Zudem seien im Zuge der bei DL durchgeführten Hausdurchsuchung einzelne Kontoauszüge des betrieblichen Bankkontos der T GmbH vorgefunden worden. Dies lasse darauf schließen, dass DL über Telebanking Zugriff auf die betrieblichen Konten der T GmbH gehabt habe. Die Einkünfte aus dem Personalleasinggeschäft seien daher zu gleichen Teilen DL und GK zuzurechnen; während die nach außen suggerierte Darstellung, die T GmbH habe am Markt teilgenommen und sei somit Steuerschuldner, in freier Beweiswürdigung als unrichtig zurückzuweisen sei.

Da dem Prüfer keine Bücher und Aufzeichnungen über die Personalleasinggeschäfte vorgelegt worden seien, seien Umsatz und Gewinn anhand der Bankein- und -ausgänge der auf die T GmbH lautenden Girokonten zu schätzen.

Für die Jahre 1999 und 2001 kam der Prüfer zu Umsätzen von jeweils 6,666.666,67 S, für das Jahr 2000 zu Umsätzen in Höhe von 20 Mio. S. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden auf Grund der "bei weitem zu niedrigen Preise" mit null angenommen.

Hinsichtlich der S Ltd stützte sich der Prüfer auf folgende Feststellungen:

Die im Handelsregister von England und Wales eingetragene S Ltd sei mit einer Zweigniederlassung in Österreich registriert. PR und DL hätten eine in Tirol gelegene Wohnung angemietet und eine Kautions von 15.000 S in bar hinterlegt. Das Mietverhältnis habe am 1. Februar 2001 begonnen. Tatsächlich sei die Geschäftstätigkeit von einer oberösterreichischen Adresse aus ausgeübt worden. Die Tiroler Wohnung habe über zwei Telefonanschlüsse verfügt, die Anrufe seien aber an den besagten oberösterreichischen Standort umgeleitet worden.

Der Geschäftsführer der S Ltd EE habe am 28. August 2002 als Zeuge befragt nach einer Stunde niederschriftlicher Befragung seine bis dahin gemachten Aussagen mit der Begründung widerrufen, dass ihm die Strafbarkeit falscher Aussagen bewusst geworden sei. Er habe sodann angegeben, dass ihm DL im Februar 2001 telefonisch einen Job in Aussicht gestellt habe. Daraufhin sei er gemeinsam mit DL und GK nach Tirol zu H, an dessen Wohnanschrift die S Ltd

in Österreich registriert war, gefahren. Rund zwei Monate später habe ihm H im Beisein des DL eine Generalvollmacht vorgelegt. Dazu habe ihm DL mitgeteilt, dass die Generalvollmacht ursprünglich auf PR ausgestellt gewesen sei, dieser aber zwischenzeitlich verstorben sei. Auf den betrieblichen Bankkonten sei nur EE zeichnungsberechtigt gewesen. Barabhebungen habe EE sofort an DL und GK ausgehändigt. Die Bankomatkarte zum betrieblichen Konto hätten nur DL und GK gehabt. Laut EE sei die Rechnungslegung unter dem Firmennamen der S Ltd nur zu dem Zwecke erfolgt, um die Einnahmen, welche DL und GK zugeflossen seien, zu verschleiern.

Am 13. September 2002 neuerlich zu seiner Tätigkeit für die S Ltd befragt, habe EE seine früheren Angaben bestätigt. DL und GK seien die tatsächlich Verantwortlichen der S Ltd gewesen. EE habe lediglich die Anrufe arbeitssuchender Personen entgegengenommen sowie deren Anmeldung bei der Tiroler Gebietskrankenkasse durchgeführt. DL und GK seien für die Erstellung der Ausgangsrechnungen zuständig gewesen. GK habe aus seinen eigenen Geldmitteln die "Erstellung der Verträge auf (die S Ltd) finanziert bzw. diesen Betrag (200.000 S) an (H) in bar übergeben". Bankomatabhebungen hätten nur von DL und GK vorgenommen werden können. Bei Barabhebungen, die EE durchgeführt habe, sei er stets in Begleitung eines der beiden Genannten gewesen. Von EE behobene Geldbeträge seien sofort zur Gänze an die Genannten weitergegeben worden. EE sei lediglich rund zwei Monate als Telefonist für die S Ltd tätig geworden. Für diese Tätigkeit und die Bereitschaft als Generalbevollmächtigter aufzutreten, habe EE insgesamt einmal einen Betrag von 1.500 S erhalten.

Mit Schreiben vom 8. August 2003 habe EE seine Aussagen vom 28. August 2002 widerrufen. Er habe dies damit begründet, dass er zur Aussage gedrängt und am Arbeitsplatz ohne vorherige Anmeldung überrumpelt worden sei. Weiters sei er des Öfteren mit einer Gefängnisstrafe bedroht worden, weshalb er auch seine am 28. August 2002 ursprünglich gemachten Angaben nach rund einer Stunde Befragung korrigiert habe.

Am 16. September 2003 sei EE nach polizeilicher Intervention zu seinem Schreiben vom 8. August 2003 befragt worden. Dabei habe er nach nur wenigen Fragen alle weiteren Aussagen verweigert. Eine neue berichtigte Darstellung des tatsächlichen Sachverhaltes habe EE nicht angeboten.

Beweiswürdigend erachte der Prüfer die Aussagen des Zeugen vom 28. August 2002 als zutreffend. Diese Angaben stünden mit den vorgefundenen Sachbeweisen und Aussagen anderer Personen (Vermieter) in Einklang. Der ein Jahr später erfolgte Widerruf der Aussage dürfte auf Druck des DL zustande gekommen sein. Die am 28. August 2002 und am 13. September 2002 von EE erteilten Auskünfte seien so präzise und plausibel, dass sie nicht erfunden sein könnten. Eine Überrumpelung habe nicht stattgefunden.

Bei Befragung hätten DL und GK zunächst jegliche Beziehung zur S Ltd bestritten, erst nach Vorlage von Sachbeweisen und den gegensätzlichen Aussagen von Zeugen und Auskunftspersonen hätten sie zugegeben, die S Ltd zu kennen und für sie tätig gewesen zu sein. Diese widersprüchlichen Aussagen halte der Prüfer für eine Schutzbehauptung. Tatsächlich seien die vorgeblich von der S Ltd erzielten Einkünfte DL und GK zugeflossen.

Die Schätzung von Umsatz und Gewinn erfolge anhand der Bankein- und -ausgänge der auf die S Ltd lautenden Girokonten.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen des Prüfers entsprechende Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2002, in denen es die Umsätze einer aus DL und GK bestehenden Personengesellschaft und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb DL und GK zu gleichen Teilen (jeweils mit null) zurechnete.

Die abgabenbehördliche Prüfung habe ergeben, dass DL und GK und nicht die genannten Kapitalgesellschaften tatsächlich am Markt tätig gewesen seien. Die Existenz einer aus DL und GK gebildeten GesbR ergebe sich aus folgenden Umständen:

- -Strichaufzählung

Die für die Ausübung der Personalleasingtätigkeit benötigten Räumlichkeiten seien von DL und GK angemietet und ab 1. Februar 2001 von ihnen auch für diese Tätigkeit genutzt worden.

- -Strichaufzählung

EE habe angegeben, dass die Rechnungslegung unter dem Firmennamen der S Ltd nur deswegen erfolgt sei, um die DL und GK zugeflossenen Einnahmen zu verschleiern. Die Geschäftstätigkeit sei tatsächlich von DL und GK ausgeübt worden. GK habe bestätigt, dass DL und er EE bei Geldbedarf beauftragt hätten, Geld von den betrieblichen Konten abzuheben.

- -Strichaufzählung
DL habe bereits im August 1999 jene Räumlichkeiten beschafft, von denen aus in der Folge die Personalleasingtätigkeit ausgeübt worden sei, obwohl er seinen eigenen Angaben zufolge erst ab 1. Oktober 1999 Arbeitnehmer der T GmbH gewesen sein wolle.
- -Strichaufzählung
PR habe auf Grund seiner Alkoholerkrankung nicht für die T GmbH tätig sein können.
- -Strichaufzählung
SR habe DL und GK als "erste Hierarchie" bezeichnet, während CF und TP von ihm lediglich als "zweite Hierarchie" betrachtet worden seien.
- -Strichaufzählung
SR habe ausgesagt, dass er Ende Februar/Anfang März 2001 als Zeichnungsberechtigter einen Geldbetrag von rund 260.000 S bis 290.000 S habe beheben müssen, welcher ihm unmittelbar darauf von DL und GK bis auf 60.000 S wieder abgenommen worden sei.

Aus diesen Umständen sei abzuleiten, dass DL und GK das Personalleasinggeschäft im Zeitraum von August 1999 bis in das Jahr 2002 gemeinsam und selbständig betrieben hätten, indem sie ihre Mühe zum gemeinschaftlichen Nutzen vereinigt hätten. Gleichzeitig hätten sie alles unternommen, um ihre Geschäftstätigkeit und Teilnahme am Markt so wirkungsvoll wie möglich zu verschleiern. Auf Grund dieser Verschleierungstaktik sei das Fehlen eines konkreten Vertrages über das Zustandekommen der Erwerbsgesellschaft bürgerlichen Rechts konsequent, wahrscheinlich gebe es gar keine schriftlichen Vereinbarungen. DL und GK seien im Rahmen eines durchorganisierten Gewerbebetriebes gemeinsam und arbeitsteilig zum Zwecke der Einnahmen- und Gewinnerzielung im Personalleasinggeschäft tätig geworden. Das Vorliegen zumindest eines mündlich oder konkludent abgeschlossenen Vertrages sei daher evident. Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben, in der das Bestehen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestritten wurde. Die T GmbH und die S Ltd seien selbst am Markt tätig gewesen.

Im August 1999 habe DL ein Unternehmen unter der Firmenbezeichnung XX gegründet und dafür einen Firmensitz benötigt, den er in Oberösterreich gefunden habe. Als DL nach längerer Zeit einen Gewerbeschein lautend auf XX erhalten habe, habe ihm PR angeboten, ab Oktober 1999 für die T GmbH zu arbeiten. Dieses Angebot habe er angenommen. Ab 1. Oktober 1999 bis 20. November 2000 sei DL bei der T GmbH angemeldet gewesen und habe er für die XX keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet. Da das damalige Büro der T GmbH den Anforderungen nicht entsprochen hätte, sei der ursprünglich für die XX gedachte Mietvertrag auf die T GmbH "umgeschrieben" worden. Die Miete sei von der T GmbH bezahlt worden. Zeichnungsberechtigter der Konten der T GmbH sei ausschließlich PR gewesen. DL habe mit Ausnahme der Lohnzahlungen keinerlei Beträge von der T GmbH und der S Ltd erhalten. Im August 1999 habe DL ein Unternehmen unter der Firmenbezeichnung römisch zwanzig gegründet und dafür einen Firmensitz benötigt, den er in Oberösterreich gefunden habe. Als DL nach längerer Zeit einen Gewerbeschein lautend auf römisch zwanzig erhalten habe, habe ihm PR angeboten, ab Oktober 1999 für die T GmbH zu arbeiten. Dieses Angebot habe er angenommen. Ab 1. Oktober 1999 bis 20. November 2000 sei DL bei der T GmbH angemeldet gewesen und habe er für die römisch zwanzig keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet. Da das damalige Büro der T GmbH den Anforderungen nicht entsprochen hätte, sei der ursprünglich für die römisch zwanzig gedachte Mietvertrag auf die T GmbH "umgeschrieben" worden. Die Miete sei von der T GmbH bezahlt worden. Zeichnungsberechtigter der Konten der T GmbH sei ausschließlich PR gewesen. DL habe mit Ausnahme der Lohnzahlungen keinerlei Beträge von der T GmbH und der S Ltd erhalten.

Nach seiner Tätigkeit bei der T GmbH sei DL bis 1. April 2001 arbeitslos gewesen. Zu diesem Zeitpunkt dürfte die T GmbH "verkauft" worden sein und PR habe ihm angeboten, für ihn tätig zu werden. Da PR die S Ltd in Oberösterreich habe ansiedeln wollen, habe DL entsprechende Geschäftsräumlichkeiten ausfindig gemacht. Den Mietvertrag habe jedoch PR als Geschäftsführer der S Ltd mit dem Hauseigentümer abgeschlossen.

DL sei bei der S Ltd vom 7. Mai 2001 bis 11. Mai 2001 als Arbeiter angemeldet gewesen. Vom 12. Mai 2001 bis 30. September 2001 habe er Krankengeld bezogen. Die Behauptung, er habe im oberösterreichischen Büro Personalleasingtätigkeiten entfaltet, sei damit widerlegt. Wohl habe er im Krankenstand gelegentlich im Büro vorbeigeschaut, jedoch keine selbständige Geschäftstätigkeit entwickelt. Die (ihn belastende) Aussage des EE sei unrichtig und später auch widerrufen worden.

SR habe DL zu Unrecht als "tonangebend" bezeichnet. Richtig sei vielmehr, dass TP SR aus der Dominikanischen

Republik geholt und zum Geschäftsführer bestellt habe. Auch die Behauptung des SR, DL sei ein Betrag von 200.000 S zugekommen, werde bestritten. Nachdem SR die T GmbH "auf null gestellt" habe, habe er die nächste Firma gegründet, bei der wieder TP und CF tätig gewesen seien. SR, TP und PR hätten die jeweiligen Firmen durch Totalabhebungen der Konten zur Auflösung geführt. TP habe sich immer wieder "nach diesen Aktionen" in die Dominikanische Republik zurückgezogen. DL sei für die Konten der T GmbH nicht zeichnungsberechtigt gewesen, auch seien ihm keine Geldflüsse zugekommen, eine Kontoöffnung würde diese Angaben bestätigen können. Eine aus DL und GK bestehende GesbR gebe es nicht. Eine derartige Bezeichnung scheine in der ergänzenden Begründung des Finanzamtes erstmals auf.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Dabei nahm sie folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

DL habe gemeinsam mit seiner Ehefrau 1996 eine KEG mit dem Betriebszweck der Personalbereitstellung gegründet. Am 13. Mai 1997 habe er die Firma an TP um 200.000 S (in bar) verkauft. In der Folge sei DL mit einem monatlichen Fixgehalt von 25.000 bis 30.000 S netto als Arbeitnehmer der KEG beschäftigt gewesen. Nach rund zwei Monaten habe er - u.a. weil der Umgang mit TP immer schwieriger geworden sei - gekündigt. Von 1. April 1998 bis 17. August 1998 sei er bei einer GmbH, deren wirtschaftlicher Eigentümer CF gewesen sei, als Kundenbetreuer beschäftigt gewesen. Diese Stelle habe er gekündigt, weil CF beabsichtigt habe, die Firma an TP zu verkaufen, mit dem er nichts mehr zu tun haben wollte.

Von 4. Mai 1998 bis 24. August 1998 sei auch GK bei der betreffenden GmbH beschäftigt gewesen. Er habe gekündigt, weil der Firmensitz nach Salzburg verlegt worden sei. Danach habe GK vier Monate an einer Tankstelle gearbeitet und schließlich ebenso wie zeitweilig auch DL Notstandshilfe bezogen.

Während des ganzen oben beschriebenen Zeitraumes habe sich DL auch mit dem An- und Verkauf von Fahrzeugen beschäftigt. Der Autohandel sei mit 14. Juni 1999 ruhend gemeldet worden. Wegen des Verdachtes des gewerbsmäßigen Betruges sei am 16. November 2000 bei DL eine Hausdurchsuchung erfolgt. In der Folge habe eine abgabenbehördliche Prüfung sowohl den Autohandel als auch die Personalleasingtätigkeit des DL durchleuchtet. Bei Durchsicht der einzelnen An- und Abmeldungen der Fahrzeuge sei des Öfteren der Name PR aufgetaucht. Im Zuge weiterer Recherchen habe sich herausgestellt, dass PR finanziell keineswegs in der Lage gewesen sei, sich teure Autos zu leisten. PR sei alkoholabhängig und nicht arbeitsfähig gewesen. Nach Ruhendmeldung des Autohandels und einer kurzen Phase des Bezugs von Arbeitslosenunterstützung sei DL von 1. Oktober 1999 bis 20. November 1999 bei der T GmbH als Arbeiter beschäftigt gewesen. In etwa dem gleichen Zeitraum habe auch GK bei der T GmbH gearbeitet. Ursprünglich habe DL beabsichtigt, das Personalleasinggeschäft im Rahmen einer von ihm Ende Juli 1999 gegründeten KEG zu betreiben. Unter diesem Namen habe er auch einen Mietvertrag über die Wohnung in der B Gasse geschlossen, die Kautions von 20.000 S und Mietzahlungen geleistet. Über die Herkunft des Geldes habe er keine konkreten Auskünfte gegeben. Das Unternehmen habe kaum eine Geschäftstätigkeit entfaltet und lediglich einen aus den Gründungskosten stammenden Verlust erzielt. Das Gewerbe sei mit 31. Dezember 1999 ruhend gemeldet worden. DL und GK stammten aus der gleichen Gegend und hätten sich bereits vor Gründung der T GmbH gekannt. Die Einstellung des DL sei seinen Angaben zufolge völlig formlos erfolgt. DL habe Kunden akquiriert und Personal eingestellt. GK habe - ebenfalls nach seiner Aussage - die gleiche Tätigkeit ausgeübt.

Die (mehrmals umbenannte) T GmbH sei am 11. März 1997 in das Firmenbuch eingetragen worden. Am 16. Juni 2001 sei die T GmbH von Amts wegen gelöscht worden. Anfang 1998 habe Dr. M den "Firmenmantel" gekauft und bis 8. Oktober 1999 als Geschäftsführer fungiert. Seine Absicht sei es gewesen, den Firmenmantel möglichst gewinnbringend zu veräußern. Zu PR sei er entweder über ein Inserat oder einen Anruf gekommen. Laut Generalversammlungsbeschluss vom 10. August 1999 sei PR zum alleinigen Geschäftsführer bestellt worden. Am 13. August 1999 habe PR von Dr. M zudem 74% der Geschäftsanteile übernommen, ab diesem Zeitpunkt habe Dr. M als Prokurist fungiert. An den genauen Ablauf der Abwicklung des Verkaufes der Geschäftsanteile habe sich Dr. M nicht mehr erinnern können. Er sei sich aber sicher gewesen, dass drei Personen in die Vertragsverhandlungen involviert gewesen seien, von denen er nur PR namentlich gekannt habe. An Hand von Fotos habe er DL als eine der beiden anderen Personen identifizieren können. An der im Firmenbuch eingetragenen Adresse sei keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden. Vielmehr sei der von DL (ursprünglich für sein eigenes Unternehmen) geschlossene Mietvertrag über die in der B Gasse gelegene Wohnung auf die T GmbH "umgeschrieben" worden. Eine Eintragung dieser Adresse in das Firmenbuch sei, obwohl von dort die weitere Geschäftstätigkeit der T GmbH entfaltet worden sei, nicht erfolgt. An der "Umschreibung des Mietvertrages" falle auf, dass lediglich der Name der Mieterin, nicht jedoch der Mietbeginn

geändert worden sei; dieser sei auf 1. August 1999 belassen worden, obwohl die T GmbH "in der Ausgestaltung noch gar nicht existierte" und PR noch nicht als Geschäftsführer installiert gewesen sei. DL habe erklärt, dass er den Mietvertrag als Angestellter der T GmbH auf diese habe umschreiben lassen und eine Rückdatierung aus finanziellen Gründen erfolgt sei, sodass DL die von ihm bezahlten Mieten und die Kautions von der T GmbH rückerstattet bekommen habe. Diese Vorgangsweise sei im Geschäftsleben völlig unüblich. Ein erst rund vierzehn Tage im Unternehmen beschäftigter Arbeiter werde nicht für Mietvertragsverhandlungen eingesetzt. Ebenso wenig sei es denkbar, dass ein Unternehmen die vom Vormieter beglichene Mieten und die geleistete Kautions diesem rückerstatte, obwohl die Räumlichkeiten während dieser Zeit vom Unternehmen noch gar nicht benutzt worden seien. So wie bei der Übernahme der Geschäftsanteile der T GmbH und der Anmietung der Geschäftsräumlichkeiten sei der Geschäftsführer PR auch bei der Führung der Geschäfte entweder überhaupt nicht in Erscheinung getreten oder habe nur als Nebenperson fungiert. Ein eigenständiges Handeln sei PR praktisch nicht möglich gewesen. Bei den wenigen "öffentlichen Auftritten" habe sich PR immer in Begleitung von DL und/oder GK befunden. Auf Grund der Ermittlungen stehe fest, dass PR für die Tätigkeit eines Geschäftsführers weder qualifiziert noch gesundheitlich dazu in der Lage gewesen sei. Zudem sei PR auch finanziell keineswegs in der Lage gewesen, 74% der Geschäftsanteile (370.000 S) an der T GmbH zu kaufen. Auch GK sowie Dr. M hätten PR als nicht befähigt gesehen, ein Personalleasingunternehmen zu leiten. Daraus sei zu schließen, dass PR als "Strohmann" eingesetzt gewesen sei.

An der Büroadresse seien lediglich DL und GK sowie PR anwesend gewesen. Nach den Unterlagen habe es weitere - namentlich genannte - Personen gegeben, die u.a. im Bereich der Einstellung von Arbeitern tätig geworden seien. GK habe bestritten, diese Personen zu kennen. Auch DL habe als für die T GmbH tätige andere Personen, vom Steuerberater abgesehen, nur GK und PR genannt. Er habe weiters ein Zeichnungsrecht oder sonstige Zugriffsrechte auf betriebliche Konten bestritten. Diese Aussage entspreche nicht der Wahrheit, weil im Zuge der Hausdurchsuchung einzelne Kontoauszüge des betrieblichen Bankkontos bei DL gefunden worden seien. Diese Tatsache lasse nur den Schluss zu, dass DL über Telebanking Zugriff auf die betrieblichen Konten der T GmbH gehabt habe. Ebenso habe GK die Möglichkeit gehabt, auf betriebliche Konten zuzugreifen, indem er bei Bedarf von PR die Bankomatkarte habe holen können.

Auf Grund dieser Ausführungen gehe die belangte Behörde davon aus, dass nicht PR, sondern DL und GK die tatsächlich handelnden Personen gewesen seien. PR sei von ihnen nur vorgeschoben worden, um im Hintergrund ungestört agieren zu können.

Neben dem Büro in der B Gasse habe die T GmbH nach Aussage des Dr. M auch in Wien ein Büro unterhalten und eine Geschäftstätigkeit entfaltet. Dr. M habe erklärt, dass die T GmbH am Wiener Betriebssitz im August 1999 für ca. ein Jahr tätig geworden sei. Das Wiener Büro sei "von drei Personen um den (PR)" genutzt worden. Mit der Anteilsveräußerung durch Dr. M und seinem Ausscheiden als Prokurist seien diese Personen mit "Sack und Pack weg". Ab diesem Zeitpunkt habe die T GmbH (die Gruppe um PR) den Wiener Betriebssitz nicht mehr genutzt. Dr. M habe im Oktober 2000 seine Prokura zurückgelegt, sei jedoch noch bis Mitte 2001 bei der T GmbH "krankenkassenmäßig" gemeldet gewesen und habe im Rahmen der T GmbH seine eigenen Geschäfte weiter betrieben.

Am 27. September 2000 habe SR alle Geschäftsanteile der T GmbH erworben. PR sei als Geschäftsführer abberufen worden und SR an seine Stelle getreten.

SR habe in der Dominikanischen Republik, wo er sich von 1996 bis 2000 aufgehalten habe, um sich der österreichischen Strafverfolgung zu entziehen, TP kennengelernt. Zum weiteren Geschehen habe SR angegeben, mit der Aussicht auf Arbeit von TP nach Österreich zurückgeholt worden zu sein. Er sei im Juli 2000 von TP und CF abgeholt worden und habe zunächst nur auf einer Baustelle "schwarz" und unter einem anderen Namen arbeiten dürfen. CF habe über Nachfrage den Umstand der Verwendung eines falschen Namens als bedeutungslos hingestellt und ihm erklärt, dass es einen Job als Geschäftsführer für ihn gebe, der mit 25.000 S monatlich dotiert sei. CF habe SR erklärt, dass der alte Geschäftsführer PR sehr krank sei und abgelöst gehöre. Daraufhin seien CF, PR, DL und eine SR nicht bekannte Person zum Notar gefahren, wo sie auf Dr. M getroffen seien. SR habe weiter angegeben, dass ihm in der Folge insbesondere CF und TP Papiere präsentiert hätten, die er habe unterschreiben müssen. Um was es dabei gegangen sei, sei ihm gleichgültig gewesen, weil er sich zu jener Zeit in einem Zustand des Dauerrausches befunden habe. Das versprochene Geschäftsführergehalt habe SR nach seinen Angaben nie gesehen, doch seien in der Wohnung ausreichend alkoholische Getränke vorrätig gewesen. Zudem habe er Geld für Verpflegung und Wirtshausbesuche bekommen. Die Barbeträge habe er stets von CF erhalten. Irgendwann im November 2000 habe er die Wohnung bei seiner Rückkehr völlig leer vorgefunden. CF und TP seien dann nicht mehr erreichbar gewesen.

Diese Aussagen des SR zeigten, dass auch er nicht geeignet gewesen sei, ein Personalleasingunternehmen zu leiten. SR habe auch nicht die finanziellen Möglichkeiten gehabt, sämtliche Geschäftsanteile an der T GmbH zu erwerben. Auch während dieser Zeit hätten DL und GK im Hintergrund agiert und das tatsächliche Sagen gehabt. Im Herbst 2000 hätten sich DL und GK offenbar aus der T GmbH zurückgezogen. Die T GmbH sei am 16. Juni 2001 von Amts wegen gelöscht worden. Während des gesamten Zeitraumes des Bestehens der T GmbH seien keine Steuererklärungen eingereicht worden, sodass das zuständige Finanzamt die Abgaben habe schätzen müssen.

In jenen Zeitraum, in dem DL und GK offiziell keiner Beschäftigung nachgegangen seien, falle die Gründung der S Ltd (Jänner 2001). Am 5. Jänner 2001 seien DL und GK mit PR nach N gefahren, um einen ausländischen Firmenmantel über Vermittlung des H zu erwerben. Zunächst sei PR, im Frühjahr 2001 EE mit einer entsprechenden Generalvollmacht ausgestattet worden. H habe weiters die Gründung einer österreichischen Zweigniederlassung besorgt. Im Zusammenhang mit der S Ltd erstellte Papiere hätten die Handy-Nummer des DL sowie jene des GK (der allerdings unter einem falschen Namen aufgetreten sei) aufgewiesen. Dies lasse nur den Schluss zu, dass DL und GK Ansprechpersonen für H gewesen seien.

PR habe vorgeblich einen Tag vor seinem Ableben ein Schreiben verfasst, wonach er von sämtlichen Positionen bei der S Ltd zurücktrete. Der zeitliche Ablauf lege den Schluss nahe, dass das Schreiben von einer anderen Person verfasst worden sei, die dafür von PR blanko unterschriebenes Papier verwendet habe. Dies sei eine auch sonst nicht unübliche Vorgangsweise der tatsächlich Verantwortlichen gewesen. In der Folge sei es zwischen DL und GK sowie H zu einer Besprechung gekommen, die dazu gedient habe, in der Person des EE einen neuen auf sechs Monate befristeten Generalbevollmächtigten zu bestellen. Am 12. April 2001 habe H nicht EE, sondern DL das Gründungszertifikat und die Generalvollmacht für EE ausgehändigt. Diese Vorgangsweise lasse nur den Schluss zu, dass eigentlich DL in der S Ltd bestimmend gewesen sei. Am 31. Mai 2001 seien EE und GK beim Steuerberater vorstellig geworden. Möglicherweise habe auch DL EE bei einem späteren Besuch des Steuerberaters begleitet. EE habe offensichtlich genauso wenig wie sein Vorgänger PR eigenständig handeln können. Bei seinen jeweiligen Auftritten seien jeweils DL und/oder GK anwesend gewesen. GK habe dies in seiner Aussage auch eingeräumt. Offiziell sei jedoch nur DL bei der S Ltd (für einige Tage bis zu einer Fußverletzung) beschäftigt gewesen. Die Aussage des DL, er habe PR lediglich zu den Vertragsverhandlungen zu H gebracht und sonst nichts mit der Gründung der S Ltd zu tun gehabt, sei unglaublich. DL habe zugegeben, sich des Öfteren in den Geschäftsräumlichkeiten der S Ltd aufgehalten und bei dieser Gelegenheit auch Einblick in deren Geschäftspapiere erhalten zu haben. Er habe eingeräumt, dass er Geldleistungen von dieser Gesellschaft erhalten habe und auch in die Auflösung der Geschäftsräumlichkeiten involviert gewesen sei. Dass ein nur wenige Tage im Unternehmen beschäftigter und anschließend krank gemeldeter Arbeitnehmer, auf diese Weise in den Geschäftsbetrieb eingreifen könne, widerspreche jeder Lebenserfahrung.

DL und GK seien nicht nur bei der Gründung der S Ltd, der Auswahl der jeweiligen Geschäftsführer und der Geschäftsabwicklung tonangebend gewesen, sondern auch bei der (näher beschriebenen) Anmietung der Geschäftsräumlichkeiten.

Die belangte Behörde schließe sich der Rechtsauffassung des Finanzamtes hinsichtlich der Zurechnung der Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Diesbezüglich werde auf die Ausführungen im Prüfungsbericht verwiesen. Nach Ansicht der belangten Behörde sei es erwiesen, dass die Geschäftsführer der T GmbH PR und SR bzw. EE als Bevollmächtigter der S Ltd lediglich als Strohmänner für die tatsächlich Verantwortlichen der beiden Gesellschaften DL und GK fungiert hätten. Diesen seien die aus beiden Unternehmen stammenden Umsätze und Einkünfte zu gleichen Teilen (jeweils null) zuzurechnen.

Dagegen richten sich die vorliegenden unter den Zlen. 2013/15/0157 und 2013/15/0159 protokollierten Beschwerden. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die unter Zl. 2013/15/0157 protokollierte Beschwerde gemäß § 35 Abs. 3 VwGG das Vorverfahren eingeleitet; hiezu hat die belangte Behörde die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt wird. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die unter Zl. 2013/15/0157 protokollierte Beschwerde gemäß Paragraph 35, Absatz 3, VwGG das Vorverfahren eingeleitet; hiezu hat die belangte Behörde die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen des persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

I. Die zu Zl. 2013/15/0157 erhobene Beschwerde wendet sich zum einen gegen die Feststellung von Einkünften zum anderen gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer. Die Beschwerdeführer erachten sich in ihrem Recht verletzt, nicht

ohne Verwirklichung eines entsprechenden Steuertatbestandes als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerliches Rechts zu einer Haftung und Abgabennachzahlung herangezogen zu werden. römisch eins. Die zu Zl. 2013/15/0157 erhobene Beschwerde wendet sich zum einen gegen die Feststellung von Einkünften zum anderen gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer. Die Beschwerdeführer erachten sich in ihrem Recht verletzt, nicht ohne Verwirklichung eines entsprechenden Steuertatbestandes als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerliches Rechts zu einer Haftung und Abgabennachzahlung herangezogen zu werden.

1. Feststellung von Einkünften:

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung gegen erstinstanzliche Bescheide abgewiesen, mit denen die Einkünfte der Gesellschaft und ihrer beiden Gesellschafter für alle Streitjahre mit jeweils null festgestellt wurden. Eine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende, weil zu Lasten der Beschwerdeführer gehende, Auswirkung (mögliche Haftung oder Abgabennachzahlung) ist bei der im Beschwerdefall gegebenen Konstellation nicht zu erkennen.

Die Beschwerdeführer sind aus diesem Grund im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes nicht zur Erhebung einer Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid, soweit mit ihm über die Feststellung von Einkünften abgesprochen wurde, berechtigt. Die Beschwerde war daher insoweit gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 3 VwGG in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen. Die Beschwerdeführer sind aus diesem Grund im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes nicht zur Erhebung einer Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid, soweit mit ihm über die Feststellung von Einkünften abgesprochen wurde, berechtigt. Die Beschwerde war daher insoweit gemäß Paragraph 34, Absatz eins und Absatz 3, VwGG in einem nach Paragraph 12, Absatz 3, VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

2. Umsatzsteuer

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, sind dann Unternehmer, wenn sie selbständig sind und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. das noch zum insoweit vergleichbaren UStG 1972 ergangene hg. Erkenntnis vom 15. Juni 1988, 86/13/0082; sowie Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 22). Gemäß Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, sind dann Unternehmer, wenn sie selbständig sind und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung treten vergleiche , das noch zum insoweit vergleichbaren UStG 1972 ergangene hg. Erkenntnis vom 15. Juni 1988, 86/13/0082; sowie Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 2, Tz 22).

Subjekt der Umsatzsteuer kann nur eine im Wirtschaftsleben nach außen auftretende Gesellschaft sein. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt somit ein in Erscheinung Treten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1982, 82/13/0104, 0105, und vom 29. November 1994, 93/14/0150). Maßgebend ist das Auftreten nach außen (vgl. dazu auch unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten Ruppe/Achatz, aaO, § 2 Tz 20). Subjekt der Umsatzsteuer kann nur eine im Wirtschaftsleben nach außen auftretende Gesellschaft sein. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt somit ein in Erscheinung Treten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1982, 82/13/0104, 0105, und vom 29. November 1994, 93/14/0150). Maßgebend ist das Auftreten nach außen vergleiche , dazu auch unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten Ruppe/Achatz, aaO, Paragraph 2, Tz 20).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet.

Der angefochtene Bescheid enthält zwar umfangreiche Sachverhaltsfeststellungen, etwa zu früheren Tätigkeiten des DL, zur Befähigung der Geschäftsführer der T GmbH, über das Zustandekommen von Mietverträgen, zum möglichen Zugriff der Beschwerdeführer auf betriebliche Konten der T GmbH, und gibt Firmenbuchauszüge der T GmbH und der S Ltd auszugsweise wieder, doch bringt er auch nicht ansatzweise zum Ausdruck, aus welchen Umständen darauf zu schließen sei, dass DL und GK gemeinsam als Gesellschaft (bürgerlichen Rechts) im rechtsgeschäftlichen Verkehr in Erscheinung getreten seien. Vielmehr wird an einigen Stellen des Bescheides gerade das Gegenteil zum Ausdruck

gebracht, wenn beispielsweise zur Geschäftsanbahnung und Geschäftsabwicklung davon die Rede ist, dass die T GmbH Angebote zugesandt, Telefonate geführt, Leasingarbeiter beschäftigt und über die von den Arbeitern erbrachten Leistungen wöchentlich Ausgangsrechnungen gelegt habe. Dies lässt auf eine Verkenntung der Rechtslage schließen. Insbesondere trägt die Feststellung, dass die beiden Beschwerdeführer die "tatsächlich Verantwortlichen" der T GmbH und der S Ltd waren, nicht die rechtliche Schlussfolgerung, dass nicht die genannten Gesellschaften, sondern eine aus DL und GK gebildete Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Unternehmer anzusehen sei.

Welche Personen die "vorgeschobenen" Kapitalgesellschaften tatsächlich beherrscht haben, ist für deren Unternehmereigenschaft ohne Belang. Dass die beiden Beschwerdeführer bei der Gründung der S Ltd, der Auswahl der jeweiligen Geschäftsführer und der Geschäftsabwicklung sowie bei der Anmietung der Geschäftsräumlichkeiten "tonangebend" waren, stellt nach dem Gesagten kein Sachverhaltssubstrat dar, auf das die Umsatzsteuerpflicht einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts gestützt werden könnte.

Bei dieser Sach- und Rechtslage bedarf es keiner Auseinandersetzung mit den Beschwerdeausführungen, die einzelne Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde bekämpfen, das Verwaltungsverfahren als mangelhaft darzustellen versuchen und die insgesamt darauf hinauslaufen, dass nicht die beiden Beschwerdeführer, sondern andere Personen (insbesondere die auch im angefochtenen Bescheid wiederholt angesprochenen CF und TP) "tonangebend" gewesen seien und im Hintergrund "die Fäden" gezogen hätten.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit darin über Umsatzsteuer abgesprochen wurde, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher, soweit darin über Umsatzsteuer abgesprochen wurde, gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

II. Die gegen den angefochtenen Bescheid zu Zl. 2013/15/0159 protokollierte Beschwerde ist im Wesentlichen wortgleich zu der unter der Zl. 2013/15/0157 eingebrachten Beschwerde. Sie wendet sich gleichfalls zum einen gegen die Feststellung von Einkünften zum anderen gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002. römisch zwei. Die gegen den angefochtenen Bescheid zu Zl. 2013/15/0159 protokollierte Beschwerde ist im Wesentlichen wortgleich zu der unter der Zl. 2013/15/0157 eingebrachten Beschwerde. Sie wendet sich gleichfalls zum einen gegen die Feststellung von Einkünften zum anderen gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002.

Mit der zur Zl. 2013/15/0157 eingebrachten Beschwerde haben die Beschwerdeführer ihr Beschwerderecht verbraucht, weshalb die (zweite) Beschwerde zur Zl. 2013/15/0159 gemäß § 34 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen war. Mit der zur Zl. 2013/15/0157 eingebrachten Beschwerde haben die Beschwerdeführer ihr Beschwerderecht verbraucht, weshalb die (zweite) Beschwerde zur Zl. 2013/15/0159 gemäß Paragraph 34, Absatz eins, VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung in einem gemäß Paragraph 12, Absatz 3, VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. Jänner 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2013150157.X00

Im RIS seit

07.03.2014

Zuletzt aktualisiert am

05.06.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at