jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/24 2005/15/0052

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.05.2007

Index

E6J;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

62004CJ0181 Elmeka VORAB;
BAO §114;
BAO §21 Abs1;
EStG 1988 §2;
EStG 1988 §31;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des Mag. E S in R, vertreten durch Kreissl & Pichler & Walther Rechtsanwälte GmbH in 8940 Liezen, Rathausplatz 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 21. März 2005, Zl. RV/0054- G/02, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1994 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielte in den Streitjahren u. a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Steuerberater. Für das Jahr 1995 erklärte er auch Einkünfte aus einer Beteiligungsveräußerung iSd § 31 EStG (Beteiligung an der WR-GmbH) in Höhe von 1.708.000 S.

Der Beschwerdeführer ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der S-GmbH. Er hat bei der Gewinnermittlung für sein Einzelunternehmen von der S-GmbH in Rechnung gestellte Beträge für Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsleistungen als Betriebsausgaben in Abzug gebracht.

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zur Auffassung, die Leistungsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der S-GmbH sei nicht anzuerkennen. Die S-GmbH verfüge nicht über eigene Klienten. Auftragserteilungen zur Buchhaltungs- oder Lohnverrechnungserstellung etwa durch Klienten des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers oder sonstiger Klienten lägen nicht vor. Die S-GmbH verfüge nicht über ein Büro oder Betriebs- und Geschäftsausstattung. Die behaupteten Rechtsverhältnisse seien einzig und allein dadurch denkmöglich, dass dem Beschwerdeführer als Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer jene beherrschende Gesellschafterstellung zukomme, die derartige, im Rahmen eines Fremdvergleiches als unüblich und wirtschaftsfremd erscheinende Handlungen zuließen.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei zu beachten, dass die S-GmbH nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart in das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers eingegliedert sei, dass von einer eigenen selbständigen Tätigkeit der S-GmbH als Wirtschaftstreuhandkanzlei nicht die Rede sein könne. Die Umsätze seien deshalb dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zuzurechnen.

In Bezug auf die Veräußerung der wesentlichen Beteiligung traf der Prüfer die Feststellung, der Beschwerdeführer habe seinen Geschäftsanteil an der WR-GmbH veräußert. Der Geschäftsanteil entspreche einer Stammeinlage im Nennbetrag von 250.000 S. Für die Veräußerung dieses 50%-igen Stammanteiles stehe bei Ermittlung der Einkünfte gemäß § 31 EStG der Freibetrag nach Abs 3 dieser Bestimmung nur anteilig zu.

Den Prüfungsfeststellungen entsprechend erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1994 bis 1996.

Über die gegen diese Bescheide erhobene Berufung sprach die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid ab.

Zur Umsatzsteuer führt die belangte Behörde aus, eine juristische Person werde umsatzsteuerlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als unselbständig beurteilt, wenn sie dem Willen eines anderen Unternehmers derart untergeordnet sei, dass sie keinen eigenen Willen habe. Eine solche umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG) werde angenommen, wenn die juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert sei. Die Rechtsfolgen der Organschaft bestünden darin, dass das Organ unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers sei. Organträger und Organgesellschaft bildeten ein Unternehmen, die umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalte des Organs seien dem Organträger zuzurechnen.

Im gegenständlichen Fall liege die finanzielle und die organisatorische Eingliederung der S-GmbH in das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers auf der Hand, weil dieser alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer sei.

Es liege aber auch die wirtschaftliche Eingliederung vor. Diese sei gegeben, wenn ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Organträger und dem Organ bestehe.

Im Streitzeitraum resultiere der Umsatz der im selben Geschäftszweig wie der Beschwerdeführer tätigen S-GmbH aus der Durchführung der Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten für den Klientenstock des Beschwerdeführers. Die Jahresabschlüsse seien weiterhin vom Beschwerdeführer als Einzelunternehmer erstellt worden. Umsätze mit Klienten, die nicht gleichzeitig Klienten des Beschwerdeführers gewesen seien, seien nicht erzielt worden. Die Aktivitäten von Organträger und Organ seien sohin in engstem wirtschaftlichem Zusammenhang gestanden.

Dazu komme, dass der S-GmbH im streitgegenständlichen Zeitraum weder eigenes Personal noch eine eigene Betriebs- und Geschäftsausstattung (insbesondere EDV-Anlage) zur Verfügung gestanden sei. Die S-GmbH habe diesbezüglich zur Gänze auf Leistungen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers zurückgreifen müssen (vereinbart etwa im Werkvertrag über die Datenverarbeitung vom 30. November 1994), um - zumindest formell - überhaupt in die Lage versetzt zu werden, Tätigkeiten der vereinbarten Natur zu "verrichten" (de facto seien die Tätigkeiten allerdings weiterhin vom Beschwerdeführer als Einzelunternehmer verrichtet worden). Die wirtschaftliche Verflechtung werde zudem dadurch evident, dass bis zum Jahre 1996 sämtliche Zahlungseingänge auf ein Konto des Beschwerdeführers (Einzelunternehmen) erfolgt seien.

Da somit sämtliche Organschaftskriterien erfüllt seien, müsse in umsatzsteuerlicher Hinsicht von einem einzigen Unternehmen ausgegangen werden. Dem Finanzamt könne daher nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es sämtliche im Zusammenhang mit den Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten stehenden Erlöse, welche vom

Beschwerdeführer als Umsätze der GmbH behandelt worden seien, dem Beschwerdeführer zugerechnet und die vom Beschwerdeführer der GmbH zugerechneten Vorsteuerbeträge beim Beschwerdeführer zum Abzug zugelassen habe.

In Bezug auf die Einkommensteuer verweist die belangte Behörde zunächst auf die so genannte "Angehörigenjudikatur". Es könne dem Finanzamt im Ergebnis zugestimmt werden, dass die zwischen dem Beschwerdeführer und "seiner" GmbH abgeschlossenen Vereinbarungen diesen Voraussetzungen nicht entsprächen.

In der Vereinbarung vom 17. November 1994 werde festgelegt, dass die S-GmbH die Durchführung der Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten für den Klientenstock des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers übernehme. Die S-GmbH habe jedoch weder über eigenes Personal noch über eigene Räumlichkeiten oder eine eigene Betriebs- und Geschäftsausstattung, wie zB eine EDV-Anlage, verfügt. Die Umsätze der S-GmbH aus der Verrichtung von Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten resultierten zur Gänze aus der mit dem Beschwerdeführer getroffenen Vereinbarung. Unmittelbare Auftragserteilungen an die GmbH - auch von anderen Klienten als jenen, die vom Einzelunternehmen des Beschwerdeführers betreut würden - seien nicht vorgelegen. Die GmbH habe außer diesen Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten auch keine weiteren Tätigkeiten entfaltet.

Da die GmbH Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten mangels Personals und mangels entsprechender Infrastruktur aus Eigenem nicht hätte erbringen können, sei in der Folge der "Werkvertrag über Datenverarbeitung" vom 30. November 1994 abgeschlossen worden. Mit diesem habe wiederum der Beschwerdeführer als Einzelunternehmer "die Datenverarbeitung samt der Erfassung der Grundlagen für die EDV-Buchhaltungen" für die S-GmbH übernommen. Dafür sei bei "Selbstkosten" des Einzelunternehmens von 6,26 S ein Preis von 9,40 S je Buchungszeile vereinbart worden.

Die Vereinbarung vom 17. November 1994 habe der GmbH Einnahmen aus Leistungen, zu deren Erbringung sie selbst nicht imstande gewesen sei, verschaffen sollen. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, bestimmte Tätigkeiten aus dem eigenen Unternehmen "auszugliedern" und an eine andere Rechtsperson zu übertragen, welche in Ermangelung der hiezu erforderlichen Mittel (Personal, Arbeitsmittel, Betriebs- und Geschäftsausstattung) in keiner Weise zur Erbringung dieser Tätigkeiten in der Lage sei, und sie daher in der Folge vom "ausgliedernden" Unternehmen wiederum gerade jene Leistungen "zukaufen" müsse, die von diesem eigentlich ausgelagert werden sollten. Diese Vorgangsweise lasse keine außersteuerlich relevanten Gründe erkennen, müsse doch das Einzelunternehmen letztendlich die ihrer Intention nach "ausgegliederten" Tätigkeiten erst wieder aus Eigenem erledigen.

Im vorliegenden Fall habe somit eine Übertragung bzw. Ausgliederung bestimmter Tätigkeiten tatsächlich nicht stattgefunden. Diese Übertragung sei bloß formalrechtlicher Natur gewesen. De facto seien die mit den strittigen Einnahmen verbundenen Tätigkeiten völlig unverändert weiterhin vom Beschwerdeführer - von dessen Personal, in dessen Räumlichkeiten, mit dessen Betriebs- und Geschäftsausstattung bzw. Arbeitsmitteln und unter dessen Führung und Aufsicht - verrichtet worden.

Dass die gegenständliche Vorgangsweise wirtschaftlich nicht nachvollziehbar und einzig und allein auf die zwischen den Vertragspartnern bestehende "Personalunion" zurück zu führen sei, erhelle auch aus folgender, bereits vom Finanzamt angestellter Überlegung:

Laut Werkvertrag über die Datenverarbeitung habe das Einzelunternehmen bei Selbstkosten von 6,26 S pro Buchungszeile der S-GmbH einen Preis von 9,40 S verrechnet. Völlig unabhängig davon, welcher Preis pro Buchungszeile letztlich an die Klienten fakturiert worden sei, sei diese Konstruktion jedenfalls fremdunüblich. Denn wenn der an die Klienten verrechnete Preis je Buchungszeile mehr als 9,40 S betrage, wäre nicht einsichtig, aus welchen Gründen sich das Einzelunternehmen dieser weiteren Gewinnchance entledigen sollte, wenn es ohnehin wie bisher die entsprechenden Leistungen aus Eigenem erbringe. Liege hingegen der an die Klienten weiterverrechnete Preis darunter, so würde sich eine fremde GmbH nicht auf diesen - diesfalls für sie verlustbringenden - Vertrag einlassen. Zwischen einander fremden Personen wäre sohin eine derartige Vereinbarung zweifelsohne nicht getroffen worden.

Darüber hinaus sei zu beachten, dass nach Punkt 6 der Vereinbarung vom 17. November 1994 der Klientenstock des Beschwerdeführers nicht auf die S-GmbH übertragen worden sei. Von dritter Seite seien auch keine Aufträge bzw Vollmachten der S-GmbH erteilt worden. Dessen ungeachtet habe die S-GmbH ihre Rechnungen direkt an die Klienten gelegt, obwohl einziger Vertragspartner ausschließlich der Beschwerdeführer gewesen sei. Für diese Rechnungen sei zudem das Briefpapier des Einzelunternehmens mit händisch hinzugefügtem Zusatz "GmbH" verwendet worden. Auf

Grund dieser Umstände sei es nach außen hin für die Klienten des Beschwerdeführer nicht ausreichend klar erkennbar gewesen, dass nach dem Willen des Beschwerdeführers zwei von einander unabhängige Unternehmen für sie tätig sein sollten.

Zudem sei in Punkt 6. der Vereinbarung vom 17. November 1994 festgehalten, dass über die Verrechnungspreise ein gesonderter Vertrag geschlossen werde. Tatsächlich sei in der Folge der Vertrag betreffend Datenverarbeitung vom 30. November 1994 abgeschlossen worden, in welchem aber nicht etwa das vom Einzelunternehmen an die GmbH für die "Übernahme" der Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten zu leistende Entgelt geregelt worden sei, sondern umgekehrt vielmehr vom Auftraggeber (dem Beschwerdeführer) an die beauftragte S-GmbH zu verrechnende Preise für die Datenverarbeitung fixiert worden seien. Dem Vertrag betreffend die Übertragung von Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten an die GmbH mangele es sohin an der Vereinbarung des hiefür an die GmbH zu zahlenden Entgeltes.

Aus den dargelegten Umständen ergebe sich, dass die zur Beurteilung stehende Leistungsbeziehung einzig und allein auf das Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der S-GmbH zurückzuführen sei.

Überdies komme es für die ertragsteuerliche Zurechnung von Einkünften entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Einkünfte disponieren könne. Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Einkünfte sei derjenige, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich sei die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung sei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe (Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 31. März 1998, 98/13/0039).

Auch daraus ergebe sich, dass Zurechnungssubjekt der fraglichen Einkünfte nur der Beschwerdeführer sein könne. Die Übertragung von Tätigkeiten an die S-GmbH sei bloß formeller Natur. Die Einkunftsquelle sei wirtschaftlich jedenfalls weiterhin zur Gänze dem Einzelunternehmen zuzuordnen, der S-GmbH seien diesbezüglich keine eigenen Verfügungsrechte zugestanden.

Wenn der Beschwerdeführer darin, dass der S-GmbH von Seiten des Finanzamtes "ab 1997 die Anerkennung zuteil" werde, einen Widerspruch zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erblicke, sei zu erwidern, dass der belangten Behörde die ab dem Jahre 1997 zugrunde liegenden Sachverhaltsumstände nicht bekannt seien. Aus dem Prüfungsbericht sei jedoch ansatzweise zu entnehmen, dass in den Folgejahren zumindest teilweise Änderungen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht erfolgt seien (so zB die Einstellung von eigenem Personal sowie die Anschaffung von Betriebs- und Geschäftsausstattung durch die S-GmbH).

Der Beschwerdeführer behaupte auch einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben: In den Vorjahren sei die Leistungsbeziehung zwischen seinem Einzelunternehmen und der S-GmbH anerkannt worden. Die belangte Behörde verweise auch in diesem Zusammenhang auf eine geänderte Sachverhaltslage; die im gegenständlichen Verfahren zu beurteilenden Vereinbarungen seien erst im Jahre 1994 getroffen worden.

Überdies schütze der Grundsatz von Treu und Glauben nicht das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde sei vielmehr sogar verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung bzw. Rechtsauffassung abzugehen.

In Bezug auf die Höhe der Einkünfte aus der Veräußerung der wesentlichen Beteiligung führte die belangte Behörde - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung - aus, nach § 31 Abs 3 EStG seien die Einkünfte nur insoweit steuerpflichtig, als sie jenen Teil von 100 000 S überstiegen, der dem veräußerten Anteil entspreche. Was nun das Ausmaß des (1995 letztmalig gewährten) Freibetrages anlange, so sei der vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 1995 vorgenommene anteilsmäßige Ansatz (Freibetrag von 50.000 S) zutreffend. Würden nämlich nicht 100% der Anteile verkauft, sondern ein Teilbetrag davon, so bestimme sich der Freibetrag nach dem Verhältnis des veräußerten Anteils zum Kapital der Gesellschaft. Unmaßgeblich sei hingegen die Relation des verkauften Anteils zu dem vom Gesellschafter insgesamt gehaltenen Anteilsausmaß (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 31 Tz 25, sowie Hofstätter/Reichel, § 31 EStG 1988, Tz 12).

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinen Rechten verletzt, weil die belangte Behörde die Rechtsbeziehungen zwischen ihm und der S-GmbH einkommensteuerlich zu Unrecht nicht anerkannt habe, weil sie umsatzsteuerlich zu Unrecht ein Organschaftsverhältnis angenommen habe und weil

sie den Freibetrag nach § 31 Abs 3 EStG zu niedrig angesetzt habe (Beschwerdepunkt gemäß § 28 Abs 1 Z 4 VwGG).

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist, wer die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl das hg Erkenntnis vom 14. Dezember 2006, 2002/14/0022). Die Zurechnung von Einkünften ist keine Ermessensentscheidung der Behörde (vgl nochmals das hg Erkenntnis vom 14. Dezember 2006).

Im gegenständlichen Fall hat die S-GmbH Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten für die Klienten des (Einzelunternehmens des) Beschwerdeführers erbracht, und sich dabei zur Gänze der Personal- und Sachressourcen des (Einzelunternehmens des) Beschwerdeführers bedient. Bei dieser Sachlage ist nicht erkennbar, welche Leistungen die S-GmbH erbracht haben sollte. Frei von Rechtsirrtum hat die belangte Behörde daher der S-GmbH keine Einkünfte (aus Buchhaltungs- und Lohnverrechnungstätigkeiten) zugerechnet und solcherart beim Beschwerdeführer auch keine entsprechenden Betriebsausgaben zum Ansatz gebracht. Ein Ermessensspielraum der Behörde besteht in der Frage der Zurechnung von Einkünften nicht.

Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang noch darauf, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Zwischenschaltung einer GmbH nicht bewirken kann, den Unternehmerlohn des Einzelunternehmers für Tätigkeiten in seinem Einzelunternehmen gewinnmindernd zu berücksichtigen (vgl für viele das hg Erkenntnis vom 31. März 2005, 2000/15/0117).

Dass die belangte Behörde in Zusammenhang mit den in Rede stehenden Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsleistungen der S-GmbH keine Einkünfte zugerechnet hat (sodass beim Beschwerdeführer die entsprechenden Betriebsausgaben nicht anerkannt wurden), wird in der Beschwerde nur mit dem Hinweis auf Treu und Glauben und auf eine Doppelbesteuerung bekämpft. Im Zuge einer die Jahre 1992 und 1993 betreffenden Betriebsprüfung sei bereits festgestellt worden, dass Leistungsbeziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und der S-GmbH bestünden. Damals sei nicht angedeutete worden, dass die S-GmbH nicht als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt würde. Diese Anerkennung sei dann für den Zeitraum 1994 bis 1996 versagt worden. Ab 1. Jänner 1997 würden die Einkünfte wiederum der S-GmbH zugerechnet werden, da offensichtlich ab diesem Zeitpunkt geänderte Betriebsstrukturen vorlägen. Diese Vorgangsweise verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Im Rahmen der Prüfung für 1992 und 1993 sei der Beschwerdeführer aufgefordert worden, den aus den Leistungsbeziehungen zwischen der S-GmbH und dem Einzelunternehmen "entstehenden steuerlichen Verpflichtungen" nachzukommen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 27. Juni 1991, 90/13/0156, ausgesprochen, dass in derartigen Fällen ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung gegen Treu und Glauben verstoße. Die von der belangten Behörde für die Jahre 1994 bis 1996 gewählte Vorgangsweise führe im Übrigen zu einer "Doppelbesteuerung" für dieselbe Besteuerungsgrundlage (beim Einzelunternehmen und bei der S-GmbH).

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegen zu halten, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid (Seiten 27f) anspricht, dass sich der in den Jahren 1994 bis 1996 verwirklichte Sachverhalt von den sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen der Vor- und Nachjahre unterscheide. So wird im angefochtenen Bescheid darauf verwiesen, dass die in den Streitjahren maßgeblichen Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und der S-GmbH erst im Jahr 1994 geschlossen worden sind, also in den Jahren 1992 und 1993 noch nicht bestanden haben. Für die Jahre ab 1997 wird darauf verwiesen, dass die S-GmbH mit eigenem Personal und eigener Betriebs- und Geschäftsausstattung tätig geworden sei. Diesen Feststellungen der belangten Behörde tritt die Beschwerde nicht entgegen.

Entscheidend ist allerdings folgendes:

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in dem in der Beschwerde zitierten Erkenntnis vom 27. Juni 1991, 90/13/0156, zum Ausdruck gebracht hat, hindert der Grundsatz von Treu und Glauben (siehe hiezu auch Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis, Wien 2005, 89) die Behörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der

Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen (vgl EuGH 14. September 2006, C- 181/04 bis 183/04, Elmeka) Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl Ritz, BAO3, § 114 Tz 11).

Der Beschwerdeführer behauptet nicht, dass er vom Finanzamt aufgefordert worden sei, im Bereich der Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten eine GmbH zwischenzuschalten. Er behauptet auch nicht, eine entsprechende Rechtsauskunft eingeholt zu haben. Schon deshalb wird mit dem Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt.

Zum Beschwerdevorbringen betreffend eine "Doppelbesteuerung" braucht nicht darauf eingegangen zu werden, ob eine allfällige Unrichtigkeit einer Abgabenvorschreibung gegenüber der S-GmbH eine Rechtswidrigkeit des dem Beschwerdeführer gegenüber ergangenen angefochtenen Bescheides zur Folge haben könnte. Im Beschwerdefall genügt es, auf das mit der Aktenlage übereinstimmende Vorbringen in der Gegenschrift der belangten Behörde zu verweisen, wonach das Finanzamt zeitgleich sowohl beim Beschwerdeführer als auch bei der S-GmbH eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt hat und die "jeweils getätigten Schlussfolgerungen bzw die daraus resultierenden - bescheidmäßig festgesetzten - steuerlichen Konsequenzen" auf einander abgestimmt worden sind. Somit steht im Beschwerdefall fest, dass die erstragsteuerliche Bemessungsgrundlage bei der S-GmbH entsprechend vermindert worden ist.

In Bezug auf die Umsatzsteuer enthält die Beschwerde kein eigenständiges Vorbringen. Soweit das Vorbringen betreffend Treu und Glauben auch auf die Umsatzsteuer bezogen sein soll, vermag es auch hinsichtlich Umsatzsteuer aus den oben angeführten Gründen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Auf das - im Übrigen gar nicht näher ausgeführte - Beschwerdevorbringen, wonach der angefochtene Bescheid auch deshalb rechtswidrig sei, weil Fortbildungsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden seien und weil die Vorsteuern nicht auf der Grundlage des § 14 UStG nach Durchschnittssätzen bemessen worden seien, war nicht einzugehen, weil es nicht vom oben dargestellten Beschwerdepunkt umfasst ist.

Der Beschwerdeführer rügt weiters, die belangte Behörde habe bei der Bemessung der Einkünfte aus der Veräußerung seiner Beteiligung an der WR-GmbH übersehen, dass der Freibetrag nach § 31 Abs 3 EStG auf das Ausmaß der Beteiligung des Beschwerdeführers hätte bezogen werden müssen. Der Beschwerdeführer habe seine gesamte Beteiligung veräußert, weshalb der Freibetrag in voller Höhe (mit 100.000 S) zustehe.

Auch mit diesem Vorbringen gelingt es der Beschwerde nicht, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darzutun.

Gemäß § 31 Abs 3 EStG 1988 in der Fassung vor der mit dem StruktAnpG 1996, BGBl 201, vorgenommenen Änderung waren die Einkünfte iSd § 31 EStG nur insoweit steuerpflichtig, als sie jenen Teil von 100.000 S überstiegen, der dem veräußerten Anteil entsprach.

Dieser Freibetrag von 100.000 S für die Veräußerung einer Beteiligung iSd§ 31 EStG bemaß sich nach dem Verhältnis des veräußerten Anteils zum Kapital der Gesellschaft. War ein Steuerpflichtiger zu 50% beteiligt und veräußerte er diese Beteiligung zur Gänze, stand der Freibetrag im Ausmaß von 50.000 S zu (siehe Hofstätter/Reichel, Tz 13 zu § 31 EStG 1988 mit Hinweisen auf die historische Entwicklung der Bestimmung, und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 31 Tz 25).

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr 333/2003.

Wien, am 24. Mai 2007

Gerichtsentscheidung

EuGH 62004J0181 Elmeka VORAB

Schlagworte

Ermessen VwRallg8Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150052.X00

Im RIS seit

21.06.2007

Zuletzt aktualisiert am

01.04.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at