

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/8/3 2001/13/0128

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 03.08.2004

## **Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## **Norm**

EStG 1972 §19 Abs2;

EStG 1972 §4 Abs3;

EStG 1988 §19 Abs2;

EStG 1988 §20 Abs1 Z1;

EStG 1988 §30 Abs3 Z2;

EStG 1988 §4 Abs3;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des C in W, vertreten durch Mag. Nikolaus Vasak, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Ungargasse 24/1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V a) vom 15. Februar 2001, Zl. RV/412-16/2000, betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 1988 bis 1991, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Einkommensteuer 1988 und 1989 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Der Beschwerdeführer begann 1987 damit, gebrauchte PKW anzukaufen, in Stand zu setzen und sodann weiter zu verkaufen. Er war im Streitzeitraum Eigentümer von Anteilen einer Liegenschaft in W., L-Straße. 1988 erwarb er Liegenschaftsanteile in W., Sch.-Gasse, und vermietete auf dieser Liegenschaft befindliche Räumlichkeiten und Garagenplätze. Am 7. Mai 1990 wurde er wegen des Verdachtes gerichtlich strafbarer Handlungen in Haft genommen und in weiterer Folge zu einer langjährigen Freiheitsstrafe rechtskräftig verurteilt.

Im Zuge einer in seinem Unternehmen durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung gab der Beschwerdeführer am 4. März 1993 u.a. zur Niederschrift, dass er zwischen 20 und 22 Garagenplätze der Liegenschaft Sch.-Gasse vermietet, die Mieter vom Vorbesitzer übernommen und die verbleibenden Einstellplätze der erwähnten Liegenschaften selbst

genutzt habe. Die Umsatzsteuer sei - vielleicht mit Ausnahme der Monate nach seiner Verhaftung - ordnungsmäßig dem Finanzamt abgeführt worden. Aufzeichnungen habe er keine geführt.

Die Einstellplätze auf der Liegenschaft L-Straße seien "grundsätzlich" leer gestanden, führte er bei der Fortsetzung seiner Vernehmung am 25. Mai 1993 der Niederschrift zu Folge aus. Mit der Vermietung der Einstellplätze sei im Jänner 1991 auf seine Veranlassung hin durch seine Ehefrau und seinen Bruder begonnen worden. Von Jänner bis Mai 1991 seien durchschnittlich etwa 20 Einstellplätze vermietet worden.

Bei einer Wiener Bank sei "für die Vermietung" ein Konto eingerichtet worden. Weiters gab er dem Finanzamt zur Niederschrift, dass die Liegenschaftsanteile Sch-Gasse und L-Straße im Jahr 1991 über einen von ihm bevollmächtigten Anwalt verkauft worden seien. Nach Auskunft seines Anwaltes seien ihm aus dem Verkauf nach Ausgleich mit offenen Rechnungen (für Einrichtungsgegenstände seines Einfamilienhauses, ausstehende Kredite, Betriebskostenrückstände, Vertragserrichtungskosten) insgesamt 1.025.000 S verblieben. Diese Geldbeträge seien seiner Ehefrau vom abwickelnden Anwalt auf Sparbüchern jeweils zeitnah zu den Verkaufsvorgängen zu treuen Händen übergeben worden. Über den vertraglich festgelegten Kaufpreis der Liegenschaft L-Straße hinaus sei seiner Ehefrau vom Käufer ein Sparbuch mit einer Einlage von 1 Million S übergeben worden. Weder die angeführten Restbeträge aus den Verkaufserlösen noch das Sparbuch mit der Einlage von 1 Million S habe er jemals zu Gesicht bekommen. Trotz mehrmaliger mündlicher und schriftlicher Aufforderungen sei keines der Sparbücher von seiner Ehefrau vorgelegt worden. Die Geldmittel seien von seiner Ehefrau verbraucht worden, wie sich aus deren Angaben vor dem Gericht im Scheidungsverfahren vom 3. März 1993 ergebe.

Die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers gab, am 8. Juni 1993 als Zeugin vernommen, dem Finanzamt bekannt, sie sei über die ihr vorgehaltenen Bankkonten betreffend die Erträge aus den Liegenschaften verfügberechtigt gewesen, sie habe aber erst nach der Inhaftierung des Beschwerdeführers zur Abdeckung ihrer Lebenshaltungskosten davon Gebrauch gemacht. Sie habe die Geldmittel im Wesentlichen zur Abdeckung der aus den Liegenschaftsankäufen offenen Kreditrückstände verwendet.

Im Prüfungsbericht gelangte der Prüfer zum Ergebnis (Tz 12 bis 14), dass die Besteuerungsgrundlagen mangels ordnungsmäßiger Bücher und Aufzeichnungen zu schätzen seien. Dabei gelangte er zu Einkünften aus einem aus einem Kfz-Handel einerseits und einer Vermietung von Garagenplätzen andererseits bestehenden Gewerbetrieb in Höhe von 420.000 S jährlich und für 1991 zusätzlich zu einem Gewinn aus der Veräußerung der beiden Liegenschaften in Höhe von rund 5 Millionen S.

Mit Bescheiden vom 10. Dezember 1993 setzte das Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuer für die Streitjahre den Prüferfeststellungen entsprechend fest. Hinsichtlich der Umsatzsteuer betrug der festgesetzte Betrag 92.000 S (1988) und 100.000 S (1989), wovon bereits 11.817 S (1988) und 24.035 S (1989) "bisher" vorgeschrieben gewesen seien, weshalb sich ein fälliger Nachforderungsbetrag von 80.183 S (1988) und 75.965 S (1989) ergebe.

Dagegen berief der Beschwerdeführer. Hinsichtlich des Kfz-Handels machte er Liebhabelei geltend, die Vermietung der Garagenplätze stelle mangels erbrachter Nebenleistungen keinen Gewerbetrieb dar. Er schloss seiner Berufung eine Zusammenstellung der Einkünfte aus der Vermietung der Garagenplätze für die Streitjahre an, welche zu geringeren Überschüssen als vom Prüfer angenommen führten. Hinsichtlich des Verkaufes der Liegenschaften Sch-Gasse und L-Straße war eine Aufstellung des ermittelten Einnahmenüberschusses angeschlossen, in welcher u.a. hinsichtlich der Liegenschaft L-Straße bei den Werbungskosten die Position "Ursula C. (läuft Veruntreuungsklage) - 1.086.032,-" aufscheint.

Mit Berufungsentscheidung vom 14. November 1994 wurden die erstinstanzlichen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1988 und Umsatz- und Einkommensteuer 1990 abgeändert sowie die Berufung im Übrigen abgewiesen.

In der dagegen vor dem Verwaltungsgerichtshof erhobenen Beschwerde führte der Beschwerdeführer u.a. - soweit im vorliegenden Beschwerdeverfahren von Interesse - aus, er habe 1991 seine Garagen verkaufen müssen; dies "einerseits auf Grund seiner Verhaftung und andererseits auf Grund einer anhängigen Ausschlussklage der übrigen Wohnungseigentümer".

Diese Berufungsentscheidung hob der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 95/13/0005 (Vorberkenntnis), wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Der Gerichtshof vermisste vor allem eine Auseinandersetzung der belangen Behörde mit dem Berufungsvorbringen.

Im fortgesetzten Verfahren hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die von ihm im Berufungsverfahren angegebenen Aufwandspositionen ("Betriebskosten, Instandhaltung, Reparaturen, Anlagenabschreibung") vor, ersuchte um Nachweis der Ausgaben und fragte ihn, ob in den dargestellten Ausgaben hinsichtlich der Vermietungseinkünfte die Umsatzsteuer (Vorsteuer) enthalten sei. Zutreffendenfalls sei der jeweilige Nettobetrag der Ausgaben bekannt zu geben. Hinsichtlich des Spekulationsgewinnes forderte die belangte Behörde ihn auf, von ihm geltend gemachte Werbungskosten zu belegen. Zur Veruntreuungsklage gegen seine frühere Ehefrau sei ein allenfalls schon vorhandenes Urteil vorzulegen oder der Stand des Verfahrens bekannt zu geben.

Mit Schriftsatz vom 30. August 1999, ergänzt mit Schriftsatz vom 1. September 1999, schlüsselte der Beschwerdeführer die Werbungskosten samt enthaltenen Vorsteuern hinsichtlich der Liegenschaften Sch-Gasse und L-Straße näher auf; ebenso die Werbungskosten hinsichtlich des Liegenschaftsverkaufs. Das Veruntreuungsverfahren gegen die frühere Ehefrau Ursula C. sei bereits abgeschlossen und Ursula C. sei mangels Beweisen freigesprochen worden.

In einer mit der Steuerberaterin des Beschwerdeführers aufgenommenen Niederschrift vom 22. September 1999 finden sich deren Aussagen, dass sich Ursula C. nach Ansicht des Beschwerdeführers von den Erlösen aus den verkauften Liegenschaften einen Betrag von 1.206.032 S zu Unrecht angeeignet habe. "Diesbezüglich erfolgte ein Freispruch in dubio pro reo. Es wird angeregt, diese Bereicherung auf ihre steuerliche Relevanz hin zu prüfen."

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 11. August 2000 setzte das Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuer für die Streitjahre fest und ging jeweils von Einkünften nach § 30 EStG 1988 aus Vermietung und Verpachtung und für 1991 auch von sonstigen Einkünften aus. Eine Begründung dieser Berufungsvorentscheidung ist in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthalten.

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer - soweit für das Beschwerdeverfahren bedeutsam - aus, dass er den Antrag stelle, u.a. die Umsatzsteuerzahllast 1988 und 1989 (Durchlaufpost) "bei der Überschussermittlung (nach der Bruttomethode) als Werbungskosten in Abzug zu bringen". Daher beantrage er, u.a. die in der Berufung mit 65.706 S (1988) und 103.789 S (1989) errechneten Einnahmenüberschüsse um die Umsatzsteuerzahllasten von 6.902 S (1988) und 30.171 S (1989) zu verringern. Hinsichtlich der Einkommensteuer 1990 und 1991 beantrage er, die einschließlich aller Abgaben bekannt gegebenen Bruttoeinnahmen aus der Vermietung der Abstellplätze nicht durch fiktive Hochrechnung abzuändern. Die in der Berufung angeführten Einnahmen aus der Vermietung der Abstellplätze seien als Bruttoeinnahmen anzusehen. Zu den sonstigen Einkünften 1991 enthält der Vorlageantrag eine Aufstellung der Verkaufspreise und der Werbungskosten, worunter auch die Position "Ursula C./Veruntr. -1.086.032,--" aufscheint.

Mit Bescheid vom 21. November 2000 berichtigte das Finanzamt gemäß § 293b BAO die Umsatzsteuerfestsetzung 1988 und gelangte zu der vom Beschwerdeführer im Vorlageantrag begehrten Zahllast.

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die bekämpften Bescheide des Finanzamtes ab. Hinsichtlich des vom Prüfer noch als Gewerbebetrieb gesehenen Kfz-Handels ging die belangte Behörde von Liebhaberei aus und schied insoweit steuerliche Ansätze (Entgelte) für die Jahre 1988 bis 1990 aus den Bemessungsgrundlagen aus. Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Streitjahre nahm die belangte Behörde dem Vorbringen des Beschwerdeführers folgend Bruttoumsätze an. Zur Einkommensteuerfestsetzung führte die belangte Behörde aus, dass die Anwendung der Bruttomethode hinsichtlich der Umsatzsteuer der Bestimmung des § 19 EStG (dem Zu- und Abflussgrundsatz) nicht derogiere. Nur die bezahlte Umsatzsteuer könne allenfalls als Abzugsposten in Betracht kommen, wovon beim Beschwerdeführer keine Rede sein könne. Abgesehen davon sei die Vorschreibung der Umsatzsteuer erst Jahre nach den Streitjahren erfolgt. Zu den Einkünften aus der Veräußerung der Liegenschaften sei der Beschwerdeführer hinsichtlich der - aus seiner Sicht gegebenen - Veruntreuung von 1.086.032 S durch Ursula C. in seinen Schriftsätzen, insbesondere auch im Vorlageantrag, eine Begründung schuldig geblieben. Der Freispruch seiner früheren Ehefrau indiziere umso mehr "keinen Veruntreuungstatbestand", als die Scheidung erst Jahre später erfolgt sei und Ursula C. "als sorgepflichtige Mutter mit einem inhaftierten Mann und ohne Beruf" die behauptete Veruntreuung mit ihrem Unterhaltsanspruch habe kompensieren können. Die Verwendung dieser Geldbeträge sei als gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 steuerlich nicht beachtliche Einkommensverwendung (Aufwendungen für den Haushalt und den Unterhalt) zu werten. Außerdem sei die Veruntreuung als Anschuldigung erst nach dem Streitjahr "gerichtlich eingeklagt" worden, weshalb im Zusammenhang mit § 19 EStG 1988 auch insoweit ein Abzug nicht in Frage komme.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 (für das Streitjahr 1988) und gemäß§ 4 Abs. 3 EStG 1988 (für das Streitjahr 1989) scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, bei der Gewinnermittlung aus (durchlaufende Posten) und können nach Wahl des Steuerpflichtigen die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge bei der Gewinnermittlung als durchlaufende Posten behandelt werden. Diese Bestimmungen gelten gemäß § 15 Abs. 1 und § 16 Abs. 1 EStG 1972 sowie gemäß § 15 Abs. 1 und§ 16 Abs. 1 EStG 1988 bei der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten sinngemäß.

Nach § 19 Abs. 2 EStG 1972 und 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Der Beschwerdeführer hat die Möglichkeit, die Umsatz- und Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten zu behandeln, nicht gewählt und im Vorlageantrag ausdrücklich beantragt, bei der Überschussermittlung nach der Bruttomethode die Umsatzsteuerzahllast 1988 und 1989 als Werbungskosten abzuziehen. Der im für die Streitjahre noch anzuwendenden UStG 1972 nicht verwendete Begriff der Zahllast wurde in den amtlichen Erklärungsvordrucken und in den Bescheiden des Finanzamtes als Unterschiedsbetrag zwischen der auf die versteuernden Entgelte entfallenden Umsatzsteuer und der abziehbaren Vorsteuer gesehen.

Die belangte Behörde verweigerte den Abzug der geltend gemachten Umsatzsteuerbeträge als Werbungskosten mit der Begründung, nur die bezahlte Umsatzsteuer käme nach der Bestimmung des § 19 EStG als Abzugsposten in Betracht. Sie beschränkte sich auf die Feststellung, dass nur die bezahlte Umsatzsteuer als Abzugsposten in Betracht komme, wovon beim Beschwerdeführer keine Rede sein könne; abgesehen davon sei die Vorschreibung der Umsatzsteuer erst Jahre nach den Streitjahren erfolgt. Die Sachverhaltsannahme, der Beschwerdeführer habe in den Streitjahren 1988 und 1989 keine Umsatzsteuerbeträge entrichtet, hat sie ihm im Verwaltungsverfahren nicht vorgehalten.

Aus den Bescheiden des Finanzamtes vom 10. Dezember 1993 ergibt sich, worauf der Beschwerdeführer zutreffend hinweist, dass bei der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1988 und 1989 von bereits vorgeschriebenen Umsatzsteuerbeträgen (11.817 S für 1988 und 24.035 S für 1989) ausgegangen wurde. Diese Beträge sind in den festgesetzten Beträgen der Umsatzsteuer (92.000 S für 1988 und 100.000 S für 1989) enthalten, weshalb sie insoweit auch in die vom Beschwerdeführer errechneten Zahllasten (auch wenn diese für 1988 einen geringeren Betrag ausmachte) eingegangen sind, deren Absetzung als Werbungskosten er beantragt hat.

Die Rüge des Beschwerdeführers, der belangten Behörde sei damit eine Aktenwidrigkeit unterlaufen, trifft zwar nicht zu, weil die bescheidmäßige Feststellung, diese Beträge seien im Zeitpunkt der Erlassung der Finanzamtsbescheide vom 10. Dezember 1993 bereits vorgeschrieben worden, noch nicht zum Schluss zwingt, diese Beträge seien als Umsatzsteuervorauszahlung im jeweiligen Jahr entrichtet worden. Allerdings hat die belangte Behörde durch die Verletzung des Parteiengehörs dem Beschwerdeführer die Möglichkeit genommen, die in der Beschwerde vorgenommene Behauptung aufzustellen, er habe auf die von ihm als Werbungskosten angesprochenen Umsatzsteuerzahllisten 1988 und 1989 Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet. Deshalb ist es der belangten Behörde auch verwehrt, dem Beschwerdeführer - wie sie es in der Gegenschrift ausführt - die Verletzung des Neuerungsverbotes erfolgreich vorzuwerfen. Trifft die Behauptung des Beschwerdeführers zu, er habe 1988 und 1989 Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet, hätte die belangte Behörde diese Beträge als Werbungskosten abziehen müssen und wäre zu einem anderen Bescheid gekommen. Dass wegen Zeitablaufes der belangten Behörde die maßgeblichen EDV-Daten der Jahre 1988 und 1989 nicht mehr zur Verfügung stehen mögen, wie sie in der Gegenschrift einwendet, ändert daran nichts.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er die Einkommensteuer 1988 und 1989 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 3 lit. c VwGG aufzuheben.

Gemäß § 30 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 liegen Spekulationsgeschäfte nicht vor, wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden.

Zur Einkommensteuer 1991 trägt der Beschwerdeführer vor, er wäre aktenkundig und unstrittig gezwungen gewesen,

die in Rede stehenden Liegenschaftsanteile zu verkaufen, nachdem er im Jahr 1990 rechtskräftig strafgerichtlich verurteilt worden sei und seit 7. Mai 1990 die über ihn verhängte Strafhaft verbüße. Die Veräußerung der Liegenschaftsanteile im Jahr 1991 sei daher im Hinblick auf die bereits anhängige Ausschlussklage der Wohnungseigentümergemeinschaften erfolgt. Mit diesem Vorbringen ist der Beschwerdeführer auf das Vorerkenntnis zu verweisen, in dem der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgeführt hat, dass seine Verhaftung am 7. Mai 1990 keinen behördlichen Eingriff im Sinne des § 30 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 darstellte und dass diese Ausnahmebestimmung nur im Fall eines behördlichen Eingriffs oder bei einem unmittelbar drohenden behördlichen Eingriff, nicht aber bei einer Veräußerung auf Grund eines zivilrechtlichen Anspruches eines Dritten zum Tragen komme.

Zur Einkommensteuer 1991 führt der Beschwerdeführer weiter ins Treffen, dass von dem ihm zugerechneten Überschuss der Einnahmen aus dem Spekulationsgeschäft ein Betrag von 1,086.032 S aus dem Erlös der Verkäufe der Liegenschaftsanteile nicht ihm, sondern seiner damaligen Ehefrau Ursula C ausbezahlt worden sei. Damit wendet er sich offensichtlich dagegen, dass ihm dieser Betrag als Einkunft zuzurechnen sei. Im Widerspruch dazu führt er aus, dass diese Beträge seiner früheren Ehefrau als "auszahlte Provision für ihre Geschäftsführertätigkeit" anzuerkennen wäre. Dies würde bedeuten, dass ihm der in Rede stehende Betrag zugeflossen und seiner früheren Ehefrau als Provision weiterbezahlt worden wäre. Tatsächlich hat er im Verwaltungsverfahren selbst die Ansicht vertreten, seine Ehefrau habe für ihn während seiner Haft insoweit die Geschäfte geführt, als es sich um die Vermietung und den Verkauf der Liegenschaftsanteile handelte, diesen Betrag jedoch veruntreut. Vom Vorwurf der Veruntreuung wurde Ursula C. vom Gericht freigesprochen. Der belangten Behörde kann nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Verwendung dieses Geldbetrages durch Ursula C. als steuerlich nicht beachtliche Einkommensverwendung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gewertet hat.

Hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer 1990 und 1991 rügt der Beschwerdeführer schließlich, dass ihm die belangte Behörde sämtliche Umsätze und Einkünfte dieser Jahre zugerechnet habe, obwohl er aktenkundig seit 7. Mai 1990 eine Strafhaft verbüße und seither sämtliche Geschäfte von seiner Ehefrau Ursula C. geführt worden seien. Diese habe sämtliche Einkünfte und darin enthaltene Umsatzsteuer mit Ausnahme eines Teils des Erlöses der Liegenschaftsverkäufe "lukriert und nicht mit dem Beschwerdeführer abgerechnet". Soweit dies über den vorerwähnten Betrag von 1,086.032 S hinausgeht, verstößt der Beschwerdeführer mit diesem Vorbringen gegen das vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehenden Neuerungsverbot (§ 41 Abs. 1 VwGG), weshalb schon deshalb nicht weiter darauf einzugehen war. Dass sich der Beschwerdeführer in Strafhaft befunden hat, hindert die Zurechnung der Einkünfte an ihn nicht.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 1988 und 1989 enthält die Beschwerde kein gesondertes Vorbringen.

Die Beschwerde war daher betreffend die Einkommensteuer 1990 und 1991 sowie die Umsatzsteuer 1988 bis 1991 gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 3. August 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2001130128.X00

**Im RIS seit**

01.09.2004

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