

TE Vwgh Erkenntnis 2004/2/26 99/15/0127

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 26.02.2004

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
39/03 Doppelbesteuerung;
95/06 Ziviltechniker;

Norm

BAO §114;
BAO §116 Abs1;
BAO §186;
BAO §207 Abs1;
BAO §207 Abs2;
BAO §209 Abs3;
BAO §209a Abs1;
BAO §21 Abs1;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §24;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §299 Abs4;
BAO §93 Abs3 lit a;
DBAbk Schweiz 1975 Art25;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §22 Abs1 Z1 litb;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
FinStrG §33;
FinStrG §8 Abs1 idF 1975/335;
UStG 1972 §10 Abs2 Z7 litc;
VwRallg;

ZivTG;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):99/15/0131

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerden des Dipl. Ing. A in Z, vertreten durch Dr. Alexander Haas, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Herrengasse 19/II, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 7. Februar 1996, Zl. B-F5-8/95, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1977 bis 1986, Umsatz- und Einkommensteuer 1977 bis 1990 und ua Gewerbesteuer 1986 bis 1990, und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 31. Juli 1996, Zl. B-F3/1-5/95, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens über die Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1978 bis 1. Jänner 1982 sowie die Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1978 bis 1. Jänner 1982, zu Recht erkannt:

Spruch

Der erstangefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes hinsichtlich Umsatzsteuer 1981 bis 1988 sowie Gewerbesteuer 1986 bis 1990 aufgehoben. Im Übrigen, nämlich hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1977 bis 1986 sowie Einkommensteuer 1977 bis 1990 und Umsatzsteuer 1977 bis 1980, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich des zweitangefochtenen Bescheides wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 790,98 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war im Beschwerdezeitraum als Zivilingenieur für Bauwesen tätig. Er hatte seinen Kanzleisitz ab 1979 in 1060 Wien, B Gasse 3. Im Dezember 1990 verlegte der Beschwerdeführer seinen Kanzleisitz nach Graz. In den Streitjahren hat er Erklärungen zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer abgegeben. Alle Abgaben der Jahre 1977 bis 1986 wurden mit Bescheiden vom 11. Jänner 1982 (1977), 11. Jänner bzw. 14. Jänner 1982 (1978), 8. Jänner 1982 (1979), 20. Juli 1982 (1980), 6. September 1983 (1981), 9. Mai 1984 (1982), 12. September 1985 (1983), 28. Mai 1986 (1984), 19. Mai 1987 (1985) und 10. Juni 1988 (1986) erklärungskgemäß veranlagt. Die Abgaben der Jahre 1987 bis 1990 wurden mit Bescheiden vom 28. März 1994 erstmalig veranlagt.

Das Finanzamt Graz-Stadt erstattete im Juni 1991 gegen den Beschwerdeführer Strafanzeige wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung. Der Beschwerdeführer stand im Verdacht, die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ua durch die Nichterfassung von Betriebseinnahmen sowie durch Scheingeschäfte mit Schweizer, liechtensteinischen und österreichischen Briefkastenfirmen, die in seinem Einflussbereich stünden, verletzt zu haben. Mit Beschluss vom 25. Juni 1991 erging an das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz ein gerichtlicher Erhebungsauftrag gemäß § 197 FinStrG betreffend ua den Beschwerdeführer, dessen Ehefrau und die Schweizer Gesellschaft F & Partner. Zur Klärung des Sachverhaltes seien bei diesen Personen Prüfungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durchzuführen. Im Juli 1991 erließ das Finanzamt Graz-Stadt einen Prüfungs- und Nachschauauftrag gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG über die Jahre 1977 bis 1990. Die Betriebsprüfungen wurden mit den Berichten vom 1. Dezember 1992 (über 1977 bis 1981) und vom 17. Dezember 1993 (über 1982 bis 1990) abgeschlossen. Darin wurden ua Betriebsausgaben des Beschwerdeführers für Leistungen der - nach den Prüferfeststellungen - in seinem Eigentum stehenden liechtensteinischen I GmbH (AG) nicht anerkannt. Weiters wurden dem Beschwerdeführer Gewinne der Schweizer Gesellschaft F & Partner zugerechnet, weil diese Gesellschaft, bestehend aus dem Beschwerdeführer und der - nach den Prüferfeststellungen - ebenfalls in seinem Eigentum stehenden I Consulting AG, lediglich zur Gewinnverlagerung zwischengeschaltet worden sei. Weiters wurde die bauausführende Tätigkeit des Beschwerdeführers als Generalunternehmer als gewerbliche Tätigkeit beurteilt. Bei Bauausführungen, die der im Alleineigentum seiner Ehefrau stehenden Sch GmbH erbracht worden seien, wurde vom Prüfer weiters ein sog. "Generalunternehmerzuschlag" sowie "Bürounkostenzuschlag" gewinnerhöhend in Ansatz gebracht.

Das Finanzamt Graz-Stadt folgte den Prüferfeststellungen und erließ nach (teilweiser) Wiederaufnahme der Verfahren

Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide. Ua wurde mit Bescheiden vom 14. Dezember 1992 betreffend Umsatzsteuer 1977 bis 1979 und Einkommensteuer 1977 bis 1981 und mit Bescheiden vom 27. Jänner 1993 betreffend Umsatzsteuer 1980 bis 1981 die Wiederaufnahme verfügt und die entsprechenden Sachbescheide erlassen. Mit Bescheiden vom 3. Dezember 1992 wurde auch die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einheitswerte des Betriebsvermögens für 1978 bis 1982 verfügt und die Einheitswerte festgesetzt.

Der Beschwerdeführer erhob Berufungen. Mit den angefochtenen Bescheiden wurde den Berufungen teilweise stattgegeben. Ua wurden die angefochtenen Gewerbesteuerbescheide 1981 bis 1985 ersatzlos aufgehoben.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die angefochtenen Bescheide Beschwerde vor dem Verfassungsgerichtshof. Mit Beschlüssen vom 14. Juni 1999, B 1282/96 und B 3115/96, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden abgelehnt und diese auf Antrag des Beschwerdeführers an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung - erwogen:

1. Zuständigkeit

Im erstangefochtenen Bescheid wird ausgeführt, mit Bescheid vom 29. November 1990 habe das Amt der Steiermärkischen Landesregierung mit 1. Dezember 1990 die Verlegung des Kanzleisitzes des Beschwerdeführers von 1060 Wien, B-Gasse 3, nach 8010 Graz, W-Gasse 14, genehmigt. Somit sei jedenfalls mit diesem Zeitpunkt die örtliche Zuständigkeit für die Erhebung der Umsatz- und Gewerbesteuer und auf Grund des Wohnsitzes in Graz, Q-Gasse 53, für die Erhebung der Einkommensteuer auf das Finanzamt Graz-Stadt übergegangen. Demgemäß sei auch vom Finanzamt Graz-Stadt mit 3. Juli 1991 ein Prüfungs- und Nachschauauftrag auf Durchführung einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend die Jahre 1977 bis 1990 ausgestellt und dem bevollmächtigten Vertreter des Beschwerdeführers zur Kenntnis gebracht worden.

In der Beschwerde wird vorgebracht, das Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien (im Folgenden: Wiener Finanzamt) habe im Oktober 1982 einen Prüfungsauftrag über die Jahre 1977 bis 1981 und im Juni 1988 über die Jahre 1982 bis 1990 erlassen. Der Beschwerdeführer erachte sich in seinem Recht auf den gesetzlichen Richter dadurch verletzt, dass die vom Wiener Finanzamt begonnene Betriebsprüfung, die über dieselben Abgaben und Zeiträume wie die Betriebprüfung des Finanzamtes Graz-Stadt durchgeführt worden sei, nicht beendet und der diesbezügliche Prüfungsauftrag auch nicht widerrufen worden sei. Das Finanzamt Graz-Stadt hätte lediglich als Finanzstraßbehörde 1. Instanz gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG tätig werden dürfen, nicht aber in Angelegenheiten der Abgabenbemessung. Bis Jänner 1990 sei dafür ausschließlich das Wiener Finanzamt zuständig gewesen. In der Folge habe auch ein örtlich unzuständiger Berufungssenat über die Berufungen des Beschwerdeführers entschieden.

Gemäß § 55 Abs. 1 BAO ist für die Erhebung der Abgaben von Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (unbeschränkt Steuerpflichtige), das Wohnsitzfinanzamt örtlich zuständig. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist das Wohnsitzfinanzamt jenes Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 BAO) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige vorwiegend aufhält.

Gemäß § 60 Abs. 1 BAO ist für die Erhebung der Gewerbesteuer das Betriebsfinanzamt iSd § 53 Abs. 1 lit. b BAO, somit jenes Finanzamt, in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung des Betriebes befindet, örtlich zuständig. Ist die Geschäftsleitung im Ausland, so gilt als Betriebsfinanzamt jenes Finanzamt, in dessen Bereich sich die wirtschaftlich bedeutendste inländische Betriebsstätte des ausländischen Betriebes befindet.

Nach § 61 BAO ist für die Erhebung der Umsatzsteuer mit Ausnahme der Einzelumsatzsteuer das Finanzamt örtlich zuständig, von dessen Bereich aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Geschieht dies vom Ausland aus, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bereich der Unternehmer sein Unternehmen im Inland betreibt.

Gemäß § 73 BAO endet die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung von Abgaben in dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt Kenntnis von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen erlangt.

§ 305 Abs. 4 BAO sieht vor, dass im Falle des Übergangs der örtlichen Zuständigkeit die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt örtlich zuständig gewordenen Abgabenbehörde zusteht.

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer im Dezember 1990 seinen Kanzleisitz von Wien nach Graz verlegt hat, woraus sich die Zuständigkeit des Finanzamtes Graz-Stadt zur Erhebung der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer ergeben hat. Dem Beschwerdevorbringen lässt sich nicht entnehmen, dass der Beschwerdeführer sein Unternehmen vom Bereich eines anderen Finanzamtes aus betrieben hätte.

Wie der Prüfer im Bericht über die Jahre 1982 bis 1990 festgestellt hat, verfügte der Beschwerdeführer seit den Achtziger Jahren über einen Wohnsitz in Graz, Q-Str. 53, wo er gemeinsam mit seiner Ehefrau und dem Sohn eine Villa bewohnte. Der Beschwerdeführer bestreitet lediglich, dort den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gehabt zu haben, nicht jedoch das Vorliegen eines Wohnsitzes. Es kann somit nicht als rechtswidrig erachtet werden, wenn das Finanzamt Graz-Stadt nach Kenntnis der seine Zuständigkeit begründenden Umstände die Wiederaufnahme der Verfahren verfügt hat.

2. Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland

Der Prüfer vertrat im Bericht über die Jahre 1982 bis 1990 (Tz 12) die Auffassung, der Beschwerdeführer habe den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich gehabt und führte begründend ua die Aussagen von fünf als Zeugen einvernommenen Hausangestellten des Beschwerdeführers an, wonach sich die Familie des Beschwerdeführers - von einzelnen Reisen abgesehen - fast ständig in Graz, Q-Str 53, aufgehalten habe. Der Beschwerdeführer selbst habe regelmäßig Geschäftsreisen im Ausmaß von zwei bis vierzehn Tagen gemacht. Das Wohnhaus Graz, Q-Str 53, sei eine luxuriös nach den Bedürfnissen der Familie des Beschwerdeführers eingerichtete Villa. Bei der Hausdurchsuchung seien auch zahlreiche persönlichen Gegenstände (umfangreiche Garderobe, Korrespondenz, Jagdtrophäen etc.) vorgefunden worden. Die Ehefrau des Beschwerdeführers sei bis 1989 dort durchgehend polizeilich gemeldet gewesen und habe auch danach die Villa weiterhin als Wohnsitz benutzt. Der gemeinsame Sohn Thomas habe in Graz sowohl den Kindergarten als auch (von 1989 bis 1991) die Volksschule besucht. Sowohl aus der vorgefundenen Korrespondenz als auch aus der Höhe der Wasser-, Strom- und Telefonkosten ergebe sich, dass die Villa laufend als Wohnung gedient habe. Auch die wirtschaftlichen Aktivitäten habe der Beschwerdeführer in erster Linie im Inland entfaltet (Sitz des Zivilingenieurbüros in Graz, Kauf von inländischen Geschäftsgrundstücken, Abwicklung der finanziellen Transaktionen über inländische Geschäftskonten, Korrespondenzabwicklung - auch seine Schweizer Unternehmen betreffend - fast ausschließlich vom Inland aus).

Der Beschwerdeführer wandte im Berufungsverfahren ein, er habe seinen Hauptwohnsitz in der Schweiz gehabt, wo er auch eine "B-Bewilligung", das sei eine Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung, besitze. Diese erlösche, wenn der ständige Aufenthalt, also der Hauptwohnsitz aufgegeben werde. Er und seine Familie hätten 1992 sogar eine "C-Bewilligung" bekommen, die nur nach zehnjährigem ununterbrochenen Aufenthalt in der Schweiz vergeben werde. Sein PKW sei seit 1982 in der Schweiz gemeldet. Er besitze auch seit 1984 einen Schweizer Führerschein. Ein Zollverfahren wegen Zollhinterziehung durch Einfuhr eines PKW mit Schweizer Nummer hätte auf Grund seines Schweizer Hauptwohnsitzes eingestellt werden müssen. Sein Sohn sei - wie einer Bestätigung eines Schweizer Kindergartens zu entnehmen sei - in der Schweiz in den Kindergarten gegangen. Die geschäftlichen Aktivitäten habe er - abgesehen von seinem Zivilingenieurbüro in Graz - hauptsächlich von der Schweiz aus abgewickelt. Er sei auch Angestellter bei der Schweizer MB AG gewesen. Entsprechende Lohnzettel habe er bereits vorgelegt. Seine Familie habe lediglich fallweise in Graz logiert. Die Hausangestellten seien "tendentiös" befragt worden. Erhebungen der Nationalbank wegen des Verdachts des Devisenvergehens hätten auch zu dem Schluss geführt, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum seinen Wohnsitz in der Schweiz gehabt habe. Das luxuriöse Haus in Graz gehöre im Übrigen nicht ihm.

Im erstangefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde aus, dass für die Klärung der Frage der unbeschränkten Steuerpflicht ausschließlich der Wohnsitzbegriff iSd § 26 BAO entscheidend sei. Dieser stelle auf den objektiven Umstand des Innehabens einer Wohnung unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass der Betreffende die Wohnung beibehalten und benützen werde, ab. Die Feststellung der Nationalbank, dass der Beschwerdeführer Devisenausländer sei, knüpfe jedoch gemäß § 66 JN an ein subjektives Moment, nämlich die Absicht, an einem betreffenden Ort einen bleibenden Aufenthalt zu nehmen, an. Der Beschwerdeführer habe im Übrigen das Grundstück in Graz, Q-Str 53, 1974 erworben und 1975 mit der Errichtung einer Villa mit rd 1.000 m² Wohnfläche begonnen. Die Villa sei vom Beschwerdeführer und seiner Familie von 1978 bis zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung (Mitte 1992) benutzt worden. Im November 1982 sei die Villa an die dem Beschwerdeführer nahe stehende U AG verkauft worden, wobei diese das bereits bestehende Fruchtgenussrecht der Ehefrau des Beschwerdeführers

übernommen habe. Der Beschwerdeführer habe daher einen Rechtstitel für eine jederzeitige Benützung der Villa besessen. 1983 bis 1990 habe der Beschwerdeführer großzügige Zu- und Umbauten vorgenommen und die Kosten dafür als Betriebsausgabe geltend gemacht. Diese Zu- und Umbauten stellten auch ein wesentliches Indiz für sein Interesse an einer weiteren Benützung dar.

Gemäß Art. 4 DBA-Schweiz gelte eine Person, die in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfüge, in dem Vertragsstaat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Die stärksten persönlichen Beziehungen bestünden in der Regel zu dem Ort des Aufenthaltes der Familie. Drei Haus- und Kindermädchen hätten übereinstimmend zum Ausdruck gebracht, dass die Villa in Graz als gemeinsamer Familienwohnsitz gedient habe. Die Ehefrau des Beschwerdeführers habe auch unter Bekanntgabe dieses Grazer Wohnsitzes den zweiten und dritten Teil der Geburtenbeihilfe für den im November 1982 in Graz geborenen Sohn beim dortigen Finanzamt beantragt. Vom September 1987 bis Mai 1988 habe der Sohn einen Kindergarten, im Schuljahr 1989/1990 die 1. Klasse Volksschule in Graz besucht. Aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Bestätigung eines Schweizer "Kinderzentrums" vom Oktober 1985 gehe lediglich hervor, dass der Beschwerdeführer dort Mitglied sei, den Mitgliedsbeitrag geleistet habe und dass sein Sohn berechtigt gewesen sei, das Kinderzentrum zu besuchen. Weiters werde auf die bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen persönlichen Gegenstände sowie die Kosten für Strom, Wasser und Telefon verwiesen. Der Beschwerdeführer habe in der Schweiz auch nur ein vergleichsweise bescheidenes Domizil in Form einer Eigentumswohnung besessen. Hinsichtlich der Ausstellung des Führerscheins sowie der Autozulassung sei nicht ersichtlich, dass von den Schweizer Behörden dabei die Wohnsitzfrage geprüft worden sei. Der Beschwerdeführer selbst habe in den Einkommensteuererklärungen 1985 und 1986 die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht jeweils mit 1. Jänner bis 31. Dezember angegeben. In seiner 1986 erhobenen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1984 habe er die Anwendung des Progressionsvorbehaltes gemäß Art. 23 DBA-Schweiz auf seine Schweizer Einkünfte begehrt, woraus hervorgehe, dass er selbst vom Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Inland ausgegangen sei.

Er habe zum Inland auch die engeren wirtschaftlichen Beziehungen gehabt, weil er seine maßgeblichen Einkünfte aus seinem inländischen Zivilingenieursbüro bezogen habe. Das Dienstverhältnis zur MB AG habe sich - laut einer Niederschrift vom 26. Mai 1992 über die Vernehmung des Beschwerdeführers als Verdächtiger - in einer nicht ortsgebundenen Konsulententätigkeit, die an keine konkrete Dienstzeit gebunden gewesen sei und sich nach dem jeweiligen Bedarf orientiert habe, erschöpft. Wenn er sich gegen die von ihm im Zuge der Erstveranlagung 1982 bis 1986 erklärte Darstellung seiner Wohn- und Lebensverhältnisse wende, sei dies eine reine Schutzbehauptung. "Es sei daher auch für die Streitjahre 1987 bis 1990 von der unbeschränkten Steuerpflicht auszugehen."

Der Beschwerdeführer rügt, die belangte Behörde habe den Umstand, dass er, seine Ehefrau und der gemeinsame Sohn nach mehr als zehnjährigem Aufenthalt in der Schweiz auf Grund des Schweizerischen Aufenthaltsgesetzes eine "C-Bewilligung" erhalten hätten, nicht berücksichtigt. Die Schweizer Behörden würden vor der Erteilung einer solchen Bewilligung genaue Kontrollen vornehmen.

Die belangte Behörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid schlüssig dargetan, aus welchen Gründen sie davon ausgegangen ist, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers als im Inland gelegen anzusehen ist. Dem Beschwerdeführer gelingt es nicht, mit einem bloßen Hinweis auf das Vorliegen einer Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung in der Schweiz Zweifel an der Schlüssigkeit des erstangefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Wenn der Beschwerdeführer weiters vorbringt, er habe die Organe des Finanzamtes Graz-Stadt mehrmals erfolglos gebeten, das Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 DBA-Schweiz (BGBl. Nr. 64/1975) durchzuführen, so ist er darauf hinzuweisen, dass es eine Verfahrensvorschrift, die es gebieten würde, die Abgabenfestsetzung erst nach Abschluss eines (beantragten) Verständigungsverfahrens vorzunehmen, nicht gibt. Macht ein Verständigungsverfahren die Korrektur der Besteuerungsgrundlagen erforderlich, ist die Bestimmung des § 299 Abs. 4 BAO heranzuziehen, nach der ein Bescheid von der Oberbehörde aufgehoben werden kann, wenn er mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen im Widerspruch steht. Im Übrigen ist für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht das Finanzamt, sondern das Bundesministerium für Finanzen zuständig (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. September 2001, 2000/13/0031).

3. Verjährung der Einkommen- und Umsatzsteuer 1977 bis 1981

Der Beschwerdeführer wendet hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1977 bis 1981 das Eintreten der absoluten Verjährung ein.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Sie wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Die Verjährungsfrist beträgt bei der Einkommen- und der Umsatzsteuer fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Das Recht auf Festsetzung der Abgaben verjährt gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehen des Abgabeananspruches. Nach § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Dabei ist unter Verjährung auch die fünfzehnjährige "absolute" Verjährung (§ 209 Abs. 1 BAO) zu verstehen. Dies ermöglicht zB meritorische Berufungserledigungen, wenn der angefochtene (erstinstanzliche) Bescheid wenige Tage vor Ablauf der absoluten Verjährungsfrist ergangen ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung², Tz 5 zu § 209a, Stoll II 2210).

Die Verjährung der Einkommen- und Umsatzsteuer 1977 bis 1981 begann im Beschwerdefall jeweils mit Ende der genannten Jahre. Mit der erstmaligen erstinstanzlichen Abgabenfestsetzung im Jänner 1982 (für die Jahre 1977 bis 1979), im Juli 1982 (für 1980) und September 1983 (für 1981) wurde die Verjährung jedenfalls unterbrochen. Sie begann somit mit Ablauf des Jahres 1982 bzw. 1983 neu zu laufen. Unter Zugrundelegung der Verjährungsfrist von fünf Jahren wäre somit mit Ablauf des Jahres 1987 bzw. 1988 die Verjährung eingetreten. Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde von der zehnjährigen Verjährungsfrist ausgegangen und hat das Vorliegen von Abgabenhinterziehung damit begründet, dass in den betreffenden Jahren in den Steuererklärungen des Beschwerdeführers rund S 3,6 Mio vorsätzlich nicht erfasst und damit Steuerverkürzungen bewirkt worden seien.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Wenn bis zur Erlassung des angefochtenen Abgabenbescheides eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht bereits vorliegt, hat die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat diesfalls die maßgeblichen Hinterziehungskriterien des Straftatbestandes nachzuweisen.

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert Vorsatz. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. März 1999, 97/15/0056).

Die belangte Behörde begründete das Vorliegen von Vorsatz mit der "systematischen Vorgangsweise" des Beschwerdeführers. Wie der Prüfer in seinem Bericht über die Jahre 1977 bis 1981 festgestellt habe, hätten die betreffenden Ausgangsrechnungen weder fortlaufende Nummern noch - wie sonst beim Beschwerdeführer üblich - Zedierungsvermerke aufgewiesen. Weiters sei auf ihnen ein Konto angegeben gewesen, welches nicht das offizielle Geschäftskonto des Beschwerdeführers gewesen sei. Dem Berufungsvorbringen, der Beschwerdeführer habe über "freies Geld" verfügen wollen und daher Rechnungen ausgestellt, auf denen weder ein Zedierungsvermerk noch das Konto bei der Hausbank aufgeschienen seien, könne nicht gefolgt werden, weil die strittigen Beträge im Wege einer Erlösverprobung anhand der Einnahmenaufzeichnungen und der ausgestellten Fakturen festgestellt worden seien. Der Vertreter des Beschwerdeführers habe nach Akteneinsicht und nach Ausfolgung der "bezug habenden Unterlagen in Kopie" angegeben, diese Beträge seien an Personen geflossen, die aus wirtschaftlichen Gründen nicht hätten namhaft gemacht werden können. Diese Behauptung bezeichnete die belangte Behörde als "völlig unglaubwürdig". Es sei kein Grund erfindlich, weshalb der Beschwerdeführer in den Jahren 1977 bis 1981 Planungsleistungen an diverse Auftraggeber in Höhe von insgesamt rund S 3,6 Mio netto hätte erbringen und abrechnen sollen, ohne dafür auch nur einen Schilling zu vereinnahmen. Eine derartige Vorgangsweise widerspräche jeglicher Erfahrung im Wirtschaftsleben. Da der Beschwerdeführer weder die Personen namhaft gemacht noch nähere Umstände dargelegt habe, erweise sich sein Vorbringen als bloße Schutzbehauptung. Auch im Prüfungszeitraum 1982 bis 1990 seien in gleicher Weise vorgenommene Einnahmenverkürzungen festgestellt worden, wobei bezüglich eines Geschäftsfalles die Überweisung

der Rechnungssumme auf ein dem Beschwerdeführer gehörendes Konto habe nachgewiesen werden können. Der diesbezügliche Barauszahlungsbeleg der Bank vom 12. Mai 1986 weise als Empfänger die Unterschrift des Beschwerdeführers auf.

Mit dem Beschwerdevorbringen, Geldflüsse an den Beschwerdeführer seien nicht nachgewiesen worden, tritt der Beschwerdeführer den obigen Feststellungen weder konkret entgegen noch werden damit Umstände aufgezeigt, welche diese Feststellungen als unschlüssig erscheinen lassen. Selbst wenn man von den Ausführungen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren ausginge, dass er die Personen, an welche die strittigen Beträge geflossen seien, nicht nennen könne, würde dies an der Zurechnung der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge an den Beschwerdeführer nichts ändern. Wenn die belangte Behörde bei diesem Sachverhalt und im Hinblick auf die gewählte Rechnungsgestaltung auf vorsätzliche Abgabenhinterziehung geschlossen hat, kann ihr im Ergebnis nicht entgegengetreten werden.

Wenn der Beschwerdeführer weiters die Verletzung des Parteiengehörs rügt, weil "erstmal in der angefochtenen Entscheidung (und nicht einmal in der Verhandlung!) von hinterzogenen Abgaben die Rede" gewesen sei, so legt er in der Beschwerde doch nicht dar, welches Vorbringen er durch diesen behaupteten Verfahrensfehler zu erstatten gehindert war.

Den am 14. Dezember 1992 vom Finanzamt erlassenen Wiederaufnahmebescheiden (Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1977 bis 1981) sowie den diesbezüglichen Sachbescheiden stand somit weder die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben noch die absolute Verjährung von 15 Jahren (absolute Verjährung) entgegen.

4. Verjährung der Einheitswertbescheide zum 1. Jänner 1980, 1. Jänner 1981 und 1. Jänner 1982

Im Bericht des Prüfers vom 1. Dezember 1992 (Tz 22 bis Tz 26) wurde festgestellt, dass eine Trennung des (selbstständigen) Ziviltechnikerbereiches von gewerblichen Bereichen (Bauausführungen als Generalunternehmer) durchzuführen sei. Aus Vereinfachungsgründen würden erst ab dem Stichtag 1. Jänner 1981 eigene Ermittlungen für den Einheitswert des gewerblichen Betriebes vorgenommen, weil infolge des Fehlens einer ordnungsgemäßen Buchhaltung sowie der für die Prüfung notwendigen Unterlagen (Belege, Aufzeichnungen) eine richtige Herauslösung aus den bisher ermittelten Einheitswerten nicht möglich sei. Die Besitzposten und Schulden müssten ab 1981 geschätzt werden. Weiters erhöhte der Prüfer das Anlagevermögen um jene Computerprogramme und Anlagegüter, hinsichtlich derer vorgetäuscht worden sei, dass sie von der I GmbH (AG) angemietet worden seien.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und stellte mit Bescheiden vom 3. Dezember 1992 nach Wiederaufnahme des Verfahrens die Einheitswerte des gewerblichen Betriebes zum 1. Jänner 1978, 1. Jänner 1979, 1. Jänner 1980, 1. Jänner 1981 und 1. Jänner 1982 fest.

Im Berufungsverfahren gegen die Wiederaufnahme der gesonderten Feststellung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes brachte der Beschwerdeführer ua vor, es sei Verjährung eingetreten, weil "das Verfahren länger als fünf Jahre unterbrochen gewesen" sei.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde der Berufung hinsichtlich der Einheitswertbescheide zum 1. Jänner 1978 und zum 1. Jänner 1979 mit der Begründung stattgegeben, dass kein Einheitswertbescheid zu erlassen sei, wenn das Recht zur Feststellung aller vom Einheitswert abgeleiteten Abgaben verjährt sei. Die Erlassung des Vermögensteuerbescheides zum 1. Jänner 1978 bzw. 1. Jänner 1979 sei nicht mehr möglich gewesen. Hinsichtlich der übrigen Einheitswertbescheide wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der Vorwurf in der Beschwerde, dass "die Frage der Verjährung willkürlich falsch gelöst worden" und auch die Erlassung eines Vermögensteuerbescheides 1980 nicht mehr möglich gewesen sei, erweist sich schon deswegen als haltlos, weil nach § 207 Abs. 1 BAO das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nicht aber die Erlassung von Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegt. Die Frage der Verjährung ist daher erst im Zusammenhang mit der Abgabensatzung zu beurteilen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. September 1992, 87/14/0158). Die Erlassung von Einheitswertbescheiden ist durch die Abgabensatzungsverjährung somit zeitlich nicht begrenzt. Einheitswertbescheide sind nicht deswegen rechtswidrig, wenn und weil sie nach Ablauf der für die abgeleiteten Abgaben geltenden Verjährungsvorschriften ergehen (vgl. Stoll, BAO, 1967).

5. Wiederaufnahme des Verfahrens

Die belangte Behörde hat im erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, die Wiederaufnahme der Verfahren stütze sich auf eine Reihe von Prüferfeststellungen (vgl. Tz 37 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. Dezember 1992 bzw. Tz 57 des Betriebsprüfungsberichtes vom 17. Dezember 1993), wobei die dafür relevanten Tatsachen und Beweismittel der Abgabenbehörde erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens, insbesondere im Zuge der Hausdurchsuchung, zur Kenntnis gelangt seien. Allfällige Umstände, die eine Ermessensübung unbillig erscheinen ließen, seien vom Beschwerdeführer nicht ins Treffen geführt worden und seien auch aus der Aktenlage nicht erkennbar. Daher sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen.

Gegen die Bestätigung der Wiederaufnahme wendet sich der Beschwerdeführer nur insofern, als er vorbringt, bei Zutreffen der Verjährung wäre eine Wiederaufnahme keinesfalls zu verfügen gewesen. Nach den obigen Ausführungen ist jedoch die Verjährung nicht eingetreten. Soweit sich die Beschwerde somit auch gegen die Wiederaufnahme richtet, ist sie daher auch nicht begründet. Hinsichtlich des zweitangefochtenen Bescheides enthält die Beschwerde zur Wiederaufnahme kein Vorbringen.

6. Leistungen der I GmbH (AG) an den Beschwerdeführer

a) Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1977 bis 1990 sowie Gewerbesteuer 1986 bis 1990

Der Prüfer hat in seinem Bericht über die Jahre 1977 bis 1981 (Tz 13) bzw. in seinem Bericht über die Jahre 1982 bis 1990 (Tz 18) Aufwendungen für die Miete von Computerprogrammen, Computer, Memory Block, Plotter, Bildschirm, Multiplexor, Telefonanlage und Kopiergerät nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil es sich bei der Vermieterin, der I GmbH (seit 1987 eine Aktiengesellschaft - AG) um eine Domizilgesellschaft im Eigentum des Beschwerdeführers gehandelt habe, die nur zur "Gewinnabschöpfung bzw. Steuerminimierung vorgeschoben" worden sei.

Die I GmbH (AG) sei im April 1976 im liechtensteinischen Handelsregister eingetragen worden. Ihre Verwaltungsräte, Geschäftsführer und Gesellschafter seien amtsbekannte Personen, die auch bei anderen Domizilgesellschaften Treuhandfunktionen ausübten. Der I GmbH (AG) komme keine Unternehmereigenschaft zu, weil sie ausschließlich als Täuschungsinstrument gegenüber Dritten, insbesondere gegenüber der Abgabenbehörde, fungiere.

Der Beschwerdeführer habe - wie auch bei der Schweizer Domizilgesellschaft I Consulting AG - gegenüber dem Prüfer angegeben, alleiniger Aktieninhaber der I GmbH (AG) sei die P Ltd. mit Sitz in Panama. Diese Gesellschaft wiederum stehe im Eigentum des Nikolai J mit Wohnsitz in London und Thailand. Als Beweis dafür habe der Beschwerdeführer die Kopie einer Erklärung des Nikolai J vorgelegt, wonach dieser seit Gründung der P Ltd. alleiniger wirtschaftlicher Nutznießer und Eigentümer aller Aktien dieser Gesellschaft gewesen sei und dass die P Ltd. Eigentümerin und wirtschaftliche Nutznießerin aller Aktien der I GmbH (AG) und der Schweizer I Consulting AG gewesen sei. Dazu stellte der Prüfer fest, bei der im Mai 1974 gegründeten P Ltd. handle es sich um eine typische Briefkastenfirma, die als reine "Strohgesellschaft" zu werten sei. Die Aussage, die P Ltd. sei Eigentümerin aller Aktien der I GmbH (AG) seit deren Gründung 1976 bzw. der I Consulting AG seit deren Gründung 1978, stehe im Widerspruch zu einem Schreiben vom 11. Jänner 1991, in welchem Frau M-O, die seit 1982 mit der I GmbH (AG) befasst sei, dem Vertreter des Beschwerdeführers mitgeteilt habe, dass die I GmbH (AG) vor 1982 im Besitz eines Schweizer Architekten und des Hans Peter G in Liechtenstein gewesen sei. Infolge großer finanzieller Schwierigkeiten hätten die damaligen Eigentümer die Anteile verkauft. Frau M-O halte gemeinsam mit einem liechtensteinischen Architekten die Gesellschaftsanteile nunmehr als Treuhänderin für den neuen Eigentümer. Der Hinweis in der Erklärung des Nikolai J, dass dieser auch Eigentümer von 20 Gesellschaften mit Sitz in England, USA, Frankreich, Thailand und Mexiko sei, zeige, dass es sich bei ihm um einen typischen "Treuhänderschaftsinhaber" handle, der, wenn erforderlich, als Eigentümer vorgeschoben werden könne.

Die Geschäftsbeziehungen zur I GmbH (AG) seien bereits 1974, somit rund zwei Jahre vor deren Gründung, aufgenommen worden. Zunächst seien an diese "Planungsaufträge", angeblich als Subaufträge, vergeben worden. Im Frühjahr 1976 habe der Beschwerdeführer von der I GmbH (AG) Computerprogramme gemietet. Statt eines schriftlichen Vertrages sei lediglich ein Schreiben der I GmbH (AG) vom 1. März 1976 vorgelegt worden, in welchem auf Grund vorhergehender Fernschreiben, Telefonate und persönlicher Besprechungen eine diesbezügliche Vereinbarung bestätigt werde.

Im Juni 1978 habe der Beschwerdeführer von der I GmbH (AG) eine Datenverarbeitungsanlage samt Zubehör, in den Folgejahren ua auch Computer, eine Telefonanlage sowie ein Kopiergerät gemietet. Die Mietverträge wiesen, soweit sie schriftlich verfasst worden seien, Bestimmungen auf, die zwischen fremden Unternehmen im internationalen

Bereich nicht gebräuchlich seien. Auch aus den Widersprüchen in der Abwicklung (beispielsweise scheine der Beschwerdeführer bei der Einfuhr der gemieteten Computeranlage Data General Eclipse S/130 mit Zubehör als Käufer auf und habe auch - entgegen dem vorgelegten Mietvertrag - die Eingangsabgaben getragen) sei zu schließen, dass die Mietverträge lediglich Scheingeschäfte iSd § 23 BAO seien. Die vorgeblichen Mietgegenstände seien daher auch dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen.

Betriebsausgaben bzw. Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Planungsleistungen der I GmbH (AG) wurden vom Prüfer unter Hinweis auf diverse Zeugenaussagen der Dienstnehmer des Beschwerdeführers nicht anerkannt, weil die Leistungen nicht erbracht worden seien.

Im Berufungsverfahren gegen die nach (teilweiser) Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, die gemieteten Wirtschaftsgüter stünden im Eigentum der I GmbH (AG), die wiederum im Besitz des Nikolai J sei. Nikolai J habe sich zwar "gelegentlich" bereit erklärt, vor der Abgabenbehörde auszusagen, es sei aber bislang nicht gelungen, ihn tatsächlich dazu zu bewegen. Im Übrigen sei nicht ersichtlich, warum dem Schreiben der Frau M-O mehr Glauben geschenkt werde, als der Erklärung des Nikolai J. Da Frau M-O erst seit 1982 mit der I GmbH (AG) befasst sei, könne sie aus eigenen Wahrnehmungen keine Aussagen über die Jahre 1976 bis 1982 machen. Den Aussagen der Frau M-O sei jedoch zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer jedenfalls nicht der Eigentümer der I GmbH (AG) gewesen sei.

Im erstangefochtenen Bescheid führt die belangte Behörde begründend ua aus, einem Mandatsvertrag vom 29. August 1984 zwischen dem Beschwerdeführer und seiner damaligen Ehefrau einerseits und der A Treuhandanstalt andererseits sei zu entnehmen, dass letztere treuhändisch für den Beschwerdeführer und dessen Ehefrau als "Repräsentant" der I GmbH (AG) auftrete und nicht ermächtigt sei, ohne deren Instruktionen zu handeln. Weiters habe der Architekt Wilmar H, der 1978 zum Geschäftsführer der I GmbH (AG) bestellt worden sei, in einem Schreiben vom April 1982 vom Beschwerdeführer einen Geldbetrag gefordert, den ihm die I GmbH (AG) - "und indirekt Deine Person" - aus seiner früheren Tätigkeit schulde. Die schriftliche Erklärung des Nikolai J, wonach er der Eigentümer der P Ltd. und damit auch der I GmbH (AG) sei, sei als "bloße Gefälligkeitserklärung, der keine Beweiskraft zukomme", anzusehen. Auch aus dem Schreiben der Frau M-O vom Jänner 1991 könne für den Beschwerdeführer nichts gewonnen werden, da sie den tatsächlichen Eigentümer nicht genannt und keine nachprüfbaren Angaben gemacht habe. In der Folge traf die belangte Behörde Feststellungen zu den strittigen Mietleistungen und führte zu den strittigen Planungsleistungen aus, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich des Verfassers der gegenständlichen Pläne seiner Beweispflicht nicht nachgekommen sei.

Der Beschwerdeführer rügt nunmehr im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, die belangte Behörde habe Nikolai J nicht zum Zeugen geladen, obwohl sich dessen Ehefrau ständig in Kitzbühel aufgehalten habe. Abgesehen davon, dass dieser Hinweis im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht wurde, wird damit weder eine inländische Zustelladresse des Nikolai J angegeben noch ausgeführt, zu welchem konkreten Beweisthema der Zeuge hätte befragt werden sollen.

Der Beschwerdeführer rügt weiters, die belangte Behörde habe den Vorsteuerabzug aus der Miete und den Planungsleistungen der I GmbH (AG) zu Unrecht verweigert, weil die belangte Behörde in einem früheren Verfahren betreffend das Jahr 1976 Forderungen der I GmbH (AG) beim Beschwerdeführer als Betriebsausgabe anerkannt habe. Er habe im Vertrauen darauf weiterhin Leistungen von der I GmbH (AG) bezogen.

Auch dieses Vorbringen kann der Beschwerde nicht zu einem Erfolg verhelfen, weil der Umstand, dass die Abgabenbehörde in einem früheren Verfahren eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO2, Tz 9 zu § 114, und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Auch aus dem Vorbringen, die Rückforderungsansprüche gegenüber der I GmbH (AG) seien hinsichtlich der nicht anerkannten Vorsteuerbeträge verjährt, lässt sich für die Beschwerde nichts gewinnen, weil damit noch nicht aufgezeigt wurde, dass den Rechnungen - entgegen den Feststellungen der belangten Behörde - Leistungen zu Grunde gelegen wären.

b) Einheitswerte des Betriebsvermögens 1980 bis 1982

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1980, zum 1. Jänner 1981 und zum 1. Jänner 1982 sowie die

entsprechenden Sachbescheide als unbegründet abgewiesen und begründend im Wesentlichen auf den erstangefochtenen Bescheid verwiesen.

Der Beschwerdeführer rügt, die Zurechnung der Anlagegüter sei völlig willkürlich erfolgt, weil feststehe, dass die strittigen Wirtschaftsgüter nicht in seinem Eigentum gestanden seien. Mit dieser nicht näher präzisierten Behauptung kann er aber keine Zweifel an den oben dargestellten Feststellungen der belangten Behörde, wonach der Beschwerdeführer wirtschaftlicher Eigentümer der strittigen Wirtschaftsgüter gewesen sei, erwecken.

7. Bauausführungen durch den Beschwerdeführer (Umsatzsteuer 1981 bis 1988 sowie Gewerbesteuer 1986 bis 1990)

Der Prüfer stellte in seinem Bericht über die Jahre 1977 bis 1981 (Tz 15) fest, der Beschwerdeführer habe beim Bau einer Reihenhausanlage in Graz, B-Weg, "im Bereich gewerblicher Tätigkeit als bauausführender Baumeister Projektaufträge" ausgeführt. Die Arbeiten seien von Arbeitern seines Zivilingenieurbüros bzw. von Aushilfskräften auf Werkvertragsbasis durchgeführt worden. Ein Bauunternehmen sei mit der Errichtung der Häuser nicht beauftragt worden. Diese Tätigkeiten fielen nicht mehr unter die freiberufliche Tätigkeit eines Zivilingenieurs, sondern stellten eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 23 EStG dar. Gewinne aus dieser Bauführung unterlägen daher der Gewerbesteuer. Weiters hätten die Aufwendungen und Erträge aus dieser Tätigkeit im Rahmen einer eigenen Gewinnermittlung erfasst werden müssen. Der Prüfer rechnete alle Erlöse aus der Bauführung der Jahre 1979 bis 1981 dem Jahr 1981 zu und nahm Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Auf die Umsätze wendete er den Normalsteuersatz von 18 % an.

In seinem Bericht betreffend die Jahre 1982 bis 1990 (Tz 14) stellte der Prüfer fest, der Beschwerdeführer habe bei zahlreichen Projekten die Bauausführungen als Generalunternehmer übernommen. Dabei habe er das gesamte Unternehmerrisiko (Mengenrisiko, Preisrisiko, Haftung) getragen, weshalb eine gewerbliche Tätigkeit vorliege. Die vom Beschwerdeführer bisher als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit behandelten Erlöse und Aufwendungen seien in Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Ziviltechniker (Planung, Bauüberwachung) und in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (als bauausführender Generalunternehmer) zu trennen. Der Beschwerdeführer selbst habe in seinen Aufzeichnungen eine Trennung zwischen den beiden Bereichen vorgenommen. An Hand der im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen sei eine Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zu den gewerblichen bzw. selbstständigen Einkünften durchzuführen und eine Umschichtung der Einnahmen sowie der Ausgaben vorzunehmen. Bislang sei der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden. Es werde daher das Jahr der Bezahlung jeweils als Jahr der Einnahme behandelt. Auf Entgelte für Bauausführungen sei der Umsatzsteuersatz von 20 % anzuwenden. Der Prüfer nahm Korrekturen hinsichtlich der Jahre 1985 bis 1987 und 1989 bis 1990 vor.

In den Berufungsverfahren brachte der Beschwerdeführer vor, er habe das Projekt der Reihenhausanlage in Graz, B-Weg, nicht als bauausführender Baumeister, sondern als Zivilingenieur, der die Aufträge mangels eigener Maschinen und geeigneter Arbeitskräfte an Subunternehmer vergeben habe, durchgeführt. Es gehöre auch zu den Tätigkeiten eines Zivilingenieurs, für den Auftraggeber Bauausführungen zu übernehmen und Aufträge zu vergeben. Bei den anderen vom Prüfer genannten Projekten sei er zwar von diversen Bauherren als Generalunternehmer bezeichnet worden, habe tatsächlich aber nur die Planung und Bauüberwachung durchgeführt. Für ihn habe kein eigenes Risiko bestanden, weil er durch diese Verträge nur gezwungen gewesen sei, Subunternehmerleistungen gegen bereits vor Vertragsabschluss ausgehandelte Fixpreise zu vergeben. Eine Bauausführung habe durch den Beschwerdeführer auch in diesen Fällen mangels Ausstattung bzw. Personals nicht stattgefunden. Auch habe er die Projekte nicht vorfinanziert, weil die Bauherren während der Bauphase regelmäßige Zahlungen geleistet hätten.

Im erstangefochtenen Bescheid schloss sich die belangte Behörde der Beurteilung des Prüfers, es handle sich bei der Tätigkeit als Generalunternehmer nicht mehr um die Tätigkeit eines Zivilingenieurs, an und führte aus, dass die Tätigkeit eines Zivilingenieurs, die über die Planung und Beaufsichtigung von Bauvorhaben hinausgehe, also die Lieferung fertiger Häuser, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sei, auch wenn dies mit seinem Berufsrecht vereinbar gewesen sei.

Gemäß § 22 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1972 zählen die Einkünfte aus der Berufstätigkeit der staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer ähnlichen Tätigkeit zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 lit. c UStG 1972 (in der bis 31. Dezember 1988 geltenden Fassung) unterliegt die Leistung eines staatlich befugten und beeideten Ziviltechnikers dem ermäßigten Steuersatz von 10 %.

Der Beschwerdeführer wendet ein, dass ihm nach dem Ziviltechnikergesetz - anders als den Architekten - nicht nur die Planung, sondern auch die Ausführung der geplanten Bauwerke zustünde.

Unter einem Ziviltechniker ist nur derjenige zu verstehen, der diesen Beruf im Sinne des Ziviltechnikergesetzes ausübt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1990, 89/14/0020). Gemäß § 5 Abs. 1 des im Beschwerdefall anzuwendenden Ziviltechnikergesetzes 1957, BGBl. Nr. 146/1957, sind Ziviltechniker (Architekten, Ingenieurkonsulenten und Zivilingenieure) ua zur Planung, Überwachung und Leitung der Herstellung baulicher Anlagen und Einrichtungen sowie zu deren Abrechnung und Abnahme berechtigt. Anders als in § 4 Abs. 4 Ziviltechnikergesetz 1993, BGBl. Nr. 156/1994 (vgl. jedoch § 32 Abs. 2 erster Satz, wonach vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes verliehene Befugnisse in dem zum Zeitpunkt der Verleihung bestandenen Berechtigungsumfang aufrecht bleiben), sind gemäß § 5 Abs. 3 Ziviltechnikergesetz 1957 Zivilingenieure überdies im Rahmen ihrer Fachgebiete zu einer ausführenden Tätigkeit berechtigt. Zivilingenieure für Bauwesen sind auch zur Ausführung von Hochbauten berechtigt, wobei sie gemäß § 5 Abs. 4 leg. cit. bei der Verwendung von befugten Gewerbeinhabern denselben Beschränkungen wie Baumeister unterliegen. Gemäß § 157 Abs. 1 GewO 1973 idF vor BGBl. Nr. 194/1994 ist der Baumeister berechtigt, Hochbauten und andere verwandte Bauten zu planen, zu berechnen, zu leiten und auch auszuführen. Er ist auch berechtigt, in geringem Umfang mit der Ausführung eigener Arbeiten in unmittelbarem Zusammenhang stehende Arbeiten anderer Gewerbe selbst auszuführen (§ 156 Abs. 4 GewO 1973 idF vor BGBl. Nr. 194/1994). Er hat sich zur Ausführung dieser Arbeiten der hiezu befugten Gewerbetreibenden zu bedienen, soweit es sich um Arbeiten von konzessionierten Gewerben, von Handwerken oder der gebundenen Gewerbe der Aufstellung von Lüftungs-, Zentralheizungs- und Warmwasserbereitungsanlagen handelt (§ 157 Abs. 2 GewO 1973 idF vor BGBl. Nr. 194/1994).

Im Beschwerdefall durfte der Beschwerdeführer, der keine Konzession als Baumeister, aber eine Berechtigung als Zivilingenieur für Bauwesen besaß, nach der im Streitzeitraum anzuwendenden Rechtslage nicht nur die Planung von Bauwerken, sondern auch deren Errichtung zu einem Pauschalpreis übernehmen und im eigenen Namen Aufträge an Subunternehmer vergeben. Indem die belangte Behörde diese Tätigkeit - entgegen dem im Streitfall maßgebenden Berufsrecht - als gewerbliche Tätigkeit behandelt und auch in den Jahren bis einschließlich 1988 umsatzsteuerlich dem Normalsteuersatz unterworfen hat, hat sie die Rechtslage verkannt und ihren Bescheid mit einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

8. Zurechnung von Umsätzen von F & Partner an den Beschwerdeführer (Einkommen- und Umsatzsteuer 1984 bis 1990, Gewerbesteuer 1986 bis 1990)

Im Bericht über die Jahre 1982 bis 1990 (Tz 18.4) stellte der Prüfer fest, der Beschwerdeführer sei auch Eigentümer einer Schweizer Gesellschaft, welche seinen Familiennamen mit dem Zusatz "Partner" trage (in der Folge F & Partner). Diese Gesellschaft sei nach Schweizer Recht eine "einfache Gesellschaft", was nach der österreichischen Rechtslage einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht entspreche. Der "Partner" sei die I Consulting AG, eine Schweizer Domizilgesellschaft, die ausschließlich dem Willen des Beschwerdeführers untergeordnet sei. 1991 sei F & Partner nach Schweizer Recht in die Kommanditgesellschaft F & Co KG umgewandelt worden. Es handle sich um eine Scheinfirma, die nie über die notwendige Infrastruktur (Büroräume, Betriebsanlagen etc.) noch über Mitarbeiter verfügt habe. F & Partner sei weder in Schweizer Regionen- noch in Telefonbüchern eingetragen gewesen. Die auf ihrem Briefpapier angegebene Telexnummer sei im amtlichem Schweizer Telexverzeichnis nicht auffindbar. Die am Briefpapier angegebene Telefonnummer sei jene von Rechtsanwalt DH, der auch bei der I Consulting AG als Verwaltungsrat fungiere.

Die "Geschäfte" von F & Partner seien von Anfang an in einem untrennbaren Zusammenhang mit den Planungsaufträgen und Generalunternehmerleistungen des Beschwerdeführers und seinem Zivilingenieurbüro in Graz gestanden. Sämtliche Leistungen, die von F & Partner fakturiert worden seien, seien ausschließlich vom Zivilingenieurbüro des Beschwerdeführers in Graz und den dort beschäftigten Mitarbeitern erbracht worden. Anlässlich der Erhebungen bei den diversen Bauämtern sei festgestellt worden, dass die eingereichten Pläne ausschließlich mit dem Stempel des Zivilingenieurbüros in Graz versehen gewesen seien und dass als Bearbeiter immer die Namenskürzel von dort beschäftigten Dienstnehmern aufschienen. Die Einreichungen und der Schriftverkehr seien ausschließlich vom Grazer Zivilingenieurbüro ausgegangen. Die in den Bauakten ausgewiesenen Sachbearbeiter seien ausschließlich solche des Grazer Zivilingenieurbüro gewesen. Dies sei von diesen bei ihren Einvernahmen als Zeugen auch bestätigt worden. Die Kunden hätten ihre Korrespondenz auch an das Grazer Büro gerichtet. Dort und im Privathaus des Beschwerdeführers seien auch Originalstempel der F & Partner,

Blankobriefpapiere und Ähnliches vorgefunden worden. Aus den ausgewerteten Speicherbändern und Disketten sei ersichtlich, dass die Fakturen und der Schriftverkehr der F & Partner über die EDV-Anlage des Grazer Zivilingenieurbüros abgewickelt worden seien.

Alle Leistungen, die von F & Partner an diverse Bauherren fakturiert worden seien, seien daher dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Soweit dies auch Bauleistungen (meist Generalunternehmeraufträge) betroffen habe, seien die Einnahmen den Einkünften aus Gewerbebetrieb, ansonsten den Einkünften aus selbstständiger Arbeit zuzurechnen. Die Einnahmen des Beschwerdeführers seien um die von ihm an F & Partner fakturierten Subhonorare zu vermindern. In umsatzsteuerlicher Hinsicht seien die Leistungen, soweit sie den gewerblichen Einkünften zuzurechnen seien, nach den vereinbarten Entgelten und zwar mit einem Steuersatz von 20 % (und nicht mit 10 %) zu versteuern. Die Leistungen, die den Einkünften aus selbstständiger Arbeit zuzurechnen seien, seien nach den vereinnahmten Entgelten mit einem Steuersatz von 10 % (ab 1989 20 %) zu versteuern. Ausländische Projekte seien als nicht steuerbar zu behandeln. Bei den vom Grazer Zivilingenieurbüro des Beschwerdeführers in Rechnung gestellten Subhonoraren werde die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung (§ 11 Abs. 14 UStG 1972) geschuldet.

Darüber hinaus rechnete der Betriebsprüfer die Einnahmen aus Auslandsprojekten in Ägypten und Irak, die von der F & Partner sowie der I GmbH (AG), Vaduz, fakturiert worden seien, dem Beschwerdeführer zu, weil auch diese Leistungen vom Grazer Zivilingenieurbüro erbracht worden seien. Der Prüfer schied die vom Beschwerdeführer den genannten Gesellschaften in Rechnung gestellten Subhonorare von den Einnahmen aus. Umsatzsteuerlich wurden diese Leistungen als nicht steuerbar behandelt.

Im Berufungsverfahren wandte sich der Beschwerdeführer mit der Begründung gegen die Zurechnung der Einnahmen, es sei weder unüblich noch unangemessen, wenn ein Steuerpflichtiger auch in Form von Kapitalgesellschaften oder anderen Firmenkonstruktionen tätig werde. Die beiden Bauvorhaben im Rahmen von Rüstungsprojekten in Ägypten und Irak wären für ein österreichisches Unternehmen niemals erreichbar gewesen. Die Auftraggeber selbst hätten sich einer Schweizer Gesellschaft zur Auftragsvergabe bedient, um entsprechende Geldrückflüsse an sich sicherzustellen. Als Beweis dafür werde ein Protokoll des Bundesministeriums für Inneres vom 2. November 1989 angeführt.

Der Beschwerdeführer sei an F & Partner lediglich beteiligt gewesen und habe diesbezügliche Korrespondenzen sowohl von Graz als auch von der Schweiz aus erledigt. Für F & Partner seien aus Gründen der Annehmlichkeit Blankobriefpapiere, Stempel, Kuverts usw. auch im Grazer Büro vorhanden gewesen. In einem Berufungsverfahren vor derselben belangten Behörde hätte die damalige Berufungswerberin F & Partner dargelegt, dass "eine Reihe von Büros und Personen in der Schweiz für diese Aufträge tätig" gewesen und dafür auch bezahlt worden seien. Diese Ausführungen würden auch zum eigenen Berufungsvorbringen erhoben.

Im erstangefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde aus, es sei unbestritten, dass F & Partner in der Schweiz über keine betriebliche Infrastruktur verfügt habe und der Partner, die I Consulting AG, eine Schweizer Domizilgesellschaft sei. F & Partner habe demnach die behaupteten Planungs- und Generalunternehmerleistungen gar nicht erbringen können. Die von ihr fakturierten Leistungen seien daher als Scheingeschäfte ertragsteuerlich dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Der Beschwerdeführer habe offensichtlich Gewinne der inländischen Besteuerung entziehen wollen. Dafür spreche auch die Tatsache, dass der Schriftverkehr für F & Partner ausschließlich über das Grazer Zivilingenieurbüro abgewickelt worden sei. Es sei völlig unbeachtlich, dass die diversen Auftraggeber auf Grund des äußeren Anscheins durchaus der Meinung gewesen seien, F & Partner hätte die strittigen Leistungen erbracht. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts sei der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform entscheidend.

Von den befragten Dienstnehmern des Grazer Zivilingenieurbüros habe keiner jemals irgendeinen Kontakt mit Dienstnehmern von F & Partner gehabt, was im Rahmen einer tatsächlichen Leistungserbringung unvorstellbar sei. Sie hätten auch nicht erkennen können, ob der Beschwerdeführer Inhaber des Grazer Zivilingenieurbüros oder als federführender Gesellschafter von F & Partner Aufträge erteilt habe. Auch der Einwand des Beschwerdeführers, Einreichpläne bei diversen Baubehörden dürften nur von einem inländischen Zivilingenieurbüro stammen, beweise nicht die tatsächliche Existenz und wirtschaftliche Betätigung von F & Partner. Der Beschwerdeführer sei auch nähere Angaben darüber schuldig geblieben, weshalb bei den Rüstungsprojekten in Ägypten und Irak die Aufträge nicht direkt

dem Beschwerdeführer hätten vergeben werden können. Es entspreche "den Erfahrungen im Wirtschaftsleben, dass auch österreichische Unternehmer insbesondere im Zusammenhang mit Auslandsaufträgen entsprechende Schmiergeldzahlungen leisten" würden.

Dem Protokoll des Bundesministeriums für Inneres vom 2. November 1989 sei zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer über das Beschaffungs-, Technologie- und Transfernetz der Raketenprogramme in Ägypten und im Irak befragt worden sei. Dieser habe zum Ägyptenprojekt ausgesagt, dass F & Partner mit einem Konsortium mehrerer Schweizer Unternehmen, darunter auch die I Consulting AG, zusammengearbeitet habe. F & Partner hätte den Auftrag zur Planung und Bauleitung von Straßen und Gebäuden in der Nähe von Kairo von einem Schweizer Unternehmen erhalten. Im Planungsstadium sei nicht ersichtlich gewesen, welchen Zweck dieses Projekt erfüllen werde. Erst später, beim Baumanagement, habe sich herausgestellt, dass es sich um ein Projekt für die Raketenentwicklung gehandelt habe. Der Beschwerdeführer und seine Mitarbeiter seien vertraglich zur Geheimhaltung verpflichtet gewesen. Noch während der Bautätigkeit in Ägypten sei der Beschwerdeführer vom Schweizer Auftraggeber auch mit den Vorplanungen zu einem weiteren Bauvorhaben bei Aswan (Assuan) beauftragt worden. Beim Auswerten der zur Verfügung gestellten Werte von Klima, Luftfeuchtigkeit und dem geologischen Aufbau seien die ersten Bedenken aufgetaucht, weil die vorhandenen Daten auf das genannte Gebiet nicht hätten zutreffen können. Es habe sich in der Folge herausgestellt, dass das Projekt in der Nähe von Bagdad durchzuführen sei. Die Aufgabenstellung sei dieselbe wie beim Ägypten-Projekt gewesen. Da für den Beschwerdeführer nicht einmal im Planungsstadium - und noch weniger bei der Auftragsvergabe - der Zweck dieser Projekte erkennbar gewesen sei, sei kein Grund zu erkennen, weshalb diese Aufträge auch mit Rücksicht auf etwaige neutralitätspolitische Erwägungen nicht auch österreichischen Unternehmen hätten erteilt werden können. Es sei an dem Beschwerdeführer gelegen gewesen, diesbezügliche taugliche Beweise vorzulegen.

Leistungen, die F & Partner tatsächlich nicht erbracht habe, seien dieser Gesellschaft umsatzsteuerlich auch nicht zuzurechnen. Auch wenn sie nach außen als Auftragnehmer aufgetreten und Leistungen an diverse Auftraggeber fakturiert hätte, komme ihr keine Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1972 zu. Dafür sei es nämlich unerlässlich, durch gewerbliche oder berufliche Leistungen am wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen. Dies setze aber eine tatsächliche Leistungserbringung voraus. F & Partner schulde die von ihr in Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 14 UStG 1972. Der Beschwerdeführer, dem diese Umsätze zuzurechnen seien, schulde die Umsatzsteuer auf Grund der t

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at