

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/2/24 2000/14/0186

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.02.2004

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §303 Abs4;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des RS in T, vertreten durch Dr. Thomas Praxmarer, Rechtsanwalt in 6010 Innsbruck, Bürgerstraße 19/1 gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 28. August 2000, GZ. RV 216/1-T7/99, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 sowie Einkommensteuer für die Jahre 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 war bis 31. März 1993 Angestellter einer Mineralölfirma. Seit 1. April 1993 bezieht er Pensionseinkünfte. In den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1995 und 1996 gab er an, neben seinen Pensionsbezügen auch Einkünfte aus einer geringfügigen Beschäftigung bei der "Fa. Gerlinde S." zu beziehen.

Gerlinde S., die geschiedene Ehefrau des Beschwerdeführers, erzielte bis zum 31. Dezember 1996 gewerbliche Einkünfte aus der Verpachtung von Imbissstuben, wobei sie in den Jahresabschlüssen dieses Betriebes seit 1994 auch Provisionen aus der Vermittlung von Grundstücken zur Errichtung von Tankstellen ("Tankstellen-Projekt-Management") auswies. Im Rahmen einer bei ihr durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1994 bis 1996 gelangte die Prüferin zur Ansicht, dass die Einkünfte aus dem so genannten "Tankstellen-Projekt-Management" nicht Gerlinde S., sondern dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien.

In einem den Beschwerdeführer betreffenden Bericht vom 28. April 1998 führte die Prüferin dazu aus:

"Hr. (der Beschwerdeführer) war im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit bis zu seiner Pensionierung bei einer Mineralölfirma angestellt. Er war zuständig für den Aufbau eines Tankstellennetzes in Westösterreich und Südtirol. Als Hr. (der Beschwerdeführer) in Frühpension ging, hat er Ende des Jahres 1994 mit der Vermittlung von Grundstücken zur Errichtung von Tankstellen im Rahmen einer von ihm als 'Tankstellen-Projekt-Management' bezeichneten Tätigkeit begonnen. Dabei nutzt der Abgabepflichtige seine langjährige Berufserfahrung beispielsweise bei der Auswahl geeigneter Grundstücke für die Errichtung von Tankstellen oder der Abwicklung des Genehmigungsverfahrens mit den Behörden genauso, wie seine guten Kontakte zu Mineralölfirmen.

Die Provisionseinkünfte aus dieser Tätigkeit wurden bisher in der Buchführung der Gattin des Steuerpflichtigen, Frau ... , erfasst, welche bis 31.12.1996 die Verpachtung von Imbissstuben betrieb. Hr. (der Beschwerdeführer) erhielt als Entgelt für seine umfangreichen Tätigkeiten im Rahmen des 'Tankstellen-Projekt-Managements' im Prüfungszeitraum von seiner Gattin das Entgelt eines geringfügig beschäftigten Arbeitnehmers abgerechnet."

In ihren rechtlichen Ausführungen vertrat die Prüferin die Auffassung, dass für die Zurechnung von Vermittlungsprovisionen in erster Linie wirtschaftliche Gesichtspunkte entscheidend seien. Dabei sei die tatsächliche nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich. Zurechnungssubjekt sei derjenige, der die sich ihm bietenden Marktchancen, Leistungen zu erbringen, ausnütze. Im gegenständlichen Fall habe der Beschwerdeführer und nicht seine geschiedene Ehefrau über das notwendige Know-how verfügt. Gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spreche zudem, dass der Beschwerdeführer frei entscheiden könne, ob ein Projekt angenommen werde oder nicht und somit den Ertrag aus der Vermittlungstätigkeit selbst gestalte. Weiters sei er nicht an bestimmte Arbeitsstunden gebunden und habe die Möglichkeit, nach Gutdünken über die Geschäftskonten zu verfügen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüferin an und erließ für die Jahre 1994 bis 1996 Bescheide hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie neue Einkommensteuerbescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung beantragte der Beschwerdeführer, die Einkünfte aus der Vermittlungstätigkeit wiederum seiner geschiedenen Ehefrau zuzurechnen. Begründend führte er aus, die strittigen Einnahmen seien Gerlinde S. zugeflossen und hätten ihr Vermögen vermehrt, nachdem der ursprüngliche Betrieb (Vermietung von Imbissständen) wegen Ertraglosigkeit unter "Hinterlassung von Bankkrediten" habe aufgegeben werden müssen. Der Betrieb der Gerlinde S. sei im Laufe der Jahre 1994 bis 1996 auf Vermittlungsgeschäfte umgestellt worden. Solcherart habe sich nicht "das Unternehmen, sondern ausschließlich die Art der Tätigkeit geändert". Sämtliche Rechnungen lauteten auf Gerlinde S. Die Rechnungsbeträge seien ihrem Konto gutgeschrieben worden - ein Umstand, an dem auch die dem Beschwerdeführer erteilte Bankvollmacht nichts ändern könne. Die Entlohnung des Beschwerdeführers habe seinem Zeitaufwand und den Formalbestimmungen entsprochen und halte somit einem Fremdvergleich stand. Die Absicht, Abgaben zu umgehen oder zu sparen, könne dem Beschwerdeführer nicht unterstellt werden. Vielmehr habe die Absicht bestanden, den Verlustvortrag der Gerlinde S. zu erhalten und ihre Kredite abzustatten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Februar 1999 als unbegründet ab, wobei ergänzend darauf hingewiesen wurde, dass Gerlinde S. auf Grund einer schweren Erkrankung gar nicht in der Lage gewesen sei, wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen und der Zeiteinsatz des Beschwerdeführers zudem weit über den Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung hinausgegangen sei.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und fügte seinen bisherigen Ausführungen an, er habe im Sinne der Ausführungen von Doralt (EStG, § 2 Tz. 145) auf die Einkunftsquelle verzichtet, sodass die wirtschaftliche Betrachtungsweise eindeutig für die Zurechnung der Einkünfte an Gerlinde S. sprechen würde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung dem Grunde nach ab, änderte die Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 aber insoweit zu Gunsten des Beschwerdeführers ab, als die von ihm erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (im Zusammenhang mit dem nicht anerkannten Dienstverhältnis zu Gerlinde S.) außer Ansatz blieben.

Die Wiederaufnahme sei zu Recht erfolgt, weil der Beschwerdeführer in den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 1995 bis 1996 bzw. deren Beilagen keine Angaben gemacht habe, die eine Zurechnung der

strittigen Vermittlungstätigkeit an ihn erlaubt oder eine solche Beurteilung auch bloß nahe gelegt hätte. In den Erklärungen 1995 und 1996 sei lediglich vermerkt, dass der Beschwerdeführer bei Gerlinde S. geringfügig beschäftigt gewesen sei. In einer Beilage zur Steuererklärung 1995 habe der Beschwerdeführer angegeben, einen Büroraum an die Firma "Tankstellen-Projekt-Management" um monatlich S 1.800,- zu vermieten. Worin die Tätigkeit des Beschwerdeführers bestanden habe, sei nicht ersichtlich gewesen, sondern dem Finanzamt erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden.

Bezüglich der Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 führte die belangte Behörde aus, Zurechnungssubjekt von Einkünften sei derjenige, der die Möglichkeit besitze, Marktchancen auszunützen und Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Es komme darauf an, wer über die Einkunftsquelle verfügen könne und nicht darauf, ob allenfalls außersteuerliche Gründe für die rechtliche Gestaltung vorlägen. Maßgeblich sei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung sei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe. Außer Streit stehe, dass der gesamte Schriftverkehr auf Briefpapier mit dem Briefkopf "Fa. Gerlinde S. Tankstellen-Projekt-Management" verfasst, der Dienstvertrag der Sekretärin von Gerlinde S. unterschrieben und sämtliche Zahlungen über das Konto der geschiedenen Ehefrau abgewickelt worden seien. Es sei dem Beschwerdeführer also insoweit beizupflichten, als zivilrechtlich nur Gerlinde S. nach außen in Erscheinung getreten sei. Nach der tatsächlichen Gestaltung der Dinge sei es jedoch der Beschwerdeführer gewesen, der die Möglichkeit gehabt habe, die Marktchancen zu nutzen. Dies ergebe sich auch aus einem - im Rahmen einer persönlichen Vorsprache bei der Finanzlandesdirektion vorgelegten - vom Beschwerdeführer angefertigten Gedächtnisprotokoll, in dem er die Gründe, die zur Aufnahme des "Tankstellen-Projekt-Management" geführt hätten, dargelegt und seine Tätigkeit beschrieben habe. Nach dieser Schilderung habe der Beschwerdeführer, als er frühzeitig pensioniert worden sei, seiner ehemaligen Ehefrau bei der Lösung ihrer finanziellen Probleme behilflich sein wollen, indem er für die "Firma Gerlinde S."

Tankstellenstandorte an Mineralölfirmen vermittelt habe. Er habe seine Kontakte zu den Mineralölfirmen genutzt, die ihm ihre Standortwünsche mitgeteilt hätten, woraufhin er mit der Suche nach geeigneten Grundstücken begonnen und den Kontakt zwischen den Firmen und den Grundeigentümern hergestellt habe. Die Provisionszahlungen seien erfolgt, nachdem der jeweilige Vertrag geschlossen und alle behördlichen Bewilligungen vorgelegen seien. Die Arbeit sei vorwiegend "mentaler Natur" gewesen, weil "eigentlich nur Ideen verkauft" worden seien. Die physische Arbeitszeit sei der eines geringfügig Beschäftigten gleichzustellen.

Aus diesen Ausführungen des Beschwerdeführers folgte die belangte Behörde, dass Gerlinde S. nur ihren Namen für den rechtlichen Rahmen zur Verfügung gestellt habe, tatsächlich aber keinen Einfluss auf die Vertragsverhandlungen und die Führung der Geschäfte gehabt habe. Nur der Beschwerdeführer sei in der Lage gewesen, über die Einkünfte zu disponieren. Er habe seine Geschäftsidee verwirklicht, über das nötige Wissen verfügt, alle Leistungen erbracht und sei den Vertragspartnern gegenüber aufgetreten.

Weiters hielten weder das Dienstverhältnis noch das Mietverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und Gerlinde S. einem Fremdvergleich stand. Der Beschwerdeführer habe selbst vorgebracht, dass er aus pensionsrechtlichen Gründen nicht mehr als ein geringfügiges Gehalt habe beziehen dürfen. Aktenkundig sei auch eine mit 11. Juni 1995 datierte vom Beschwerdeführer und Gerlinde S. unterfertigte Vereinbarung, welche ein weit höheres Erfolgshonorar in Höhe von 300.000 S für jedes von der Mineralölgesellschaft übernommene Tankstellenprojekt vorgesehen habe. Laut einem vom Beschwerdeführer auf der Vereinbarung handschriftlich angebrachten Vermerk sei die Vereinbarung auf Grund des möglichen "Verlustes der Pension" nicht in Kraft getreten. Es sei aber zwischen Fremden weder üblich, das Gehalt nach pensionsrechtlichen Erfordernissen zu bestimmen, noch hätte ein Fremder die gegenständliche (stark leistungsbezogene) Tätigkeit zu der niedrigen Entlohnung eines geringfügig Beschäftigten erbracht.

Was das Mietverhältnis anlange, falle auf, dass Miete und Betriebskosten erst am 6. Oktober 1995 in Rechnung gestellt worden seien, obwohl die Geschäftstätigkeit des "Tankstellen-Projekt-Managements" bereits im Herbst 1994 begonnen habe. Überdies könne einem Schreiben vom 2. Jänner 1996 entnommen werden, dass "die Firma Tankstellen-Projekt-Management an Stelle der ursprünglich geplanten zwei Büroräume von Anbeginn an nur einen Büroraum angemietet hat, da mit diesem Büroraum das Auslangen gefunden wird." Gleichzeitig sei die Miete auf S 1.800,- reduziert und in der Folge die für das Jahr 1995 bereits bezahlte (überhöhte) Miete rückerstattet worden. Auch diese Vorgangsweise sei nicht fremdüblich, denn weder wäre zwischen Fremden ein Jahr lang auf Mietzahlungen verzichtet worden, noch hätte ein fremder Dritter einen überhöhten Mietzins geleistet, wenn von Anbeginn an nur ein Büroraum genutzt worden

wäre.

In der nicht fremdüblichen Abwicklung sowohl des Dienst- als auch des Mietverhältnisses liege ein weiteres Indiz für die Möglichkeit des Beschwerdeführers, über die Einkünfte aus dem "Tankstellen-Projekt-Management" zu disponieren. Folglich seien diese Einkünfte dem Beschwerdeführer zuzurechnen, im Gegenzug müssten jedoch - was das Finanzamt verabsäumt habe - die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit um die darin enthaltenen Bezüge aus dem (nicht anerkannten) Dienstverhältnis mit Gerlinde S. vermindert werden.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

#### 1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine auf neu hervorgekommene Tatsachen gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 94/14/0129).

Der Beschwerdeführer bringt vor, aus seinen Steuererklärungen samt Beilagen sei hervorgegangen, dass er die in Rede stehende Vermittlungstätigkeit für das "Tankstellen-Projekt-Management" ausgeübt habe. Insbesondere habe er auf seine geringfügige Beschäftigung und die Vermietung eines Büroraumes an das "genannte Unternehmen" hingewiesen. Sihin seien durch die abgabenbehördliche Prüfung keine neuen Umstände hervorgekommen, die zu einer Wiederaufnahme berechtigt hätten.

Mit diesem Vorbringen verkennt der Beschwerdeführer, dass seine Angaben zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses die nach außen in Erscheinung getretene Gestaltung der Dinge wiedergegeben haben, die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme der Verfahren aber darauf gestützt hat, dass der Beschwerdeführer nicht unter der Leitung der als Dienstgeberin bezeichneten Gerlinde S. tätig geworden ist, sondern die Vermittlungsgeschäfte selbständig ausgeübt hat. Dass Gerlinde S. in das betriebliche Geschehen nur insoweit involviert war, als sie ihren Namen zur Verfügung gestellt und gelegentlich notwendige Unterschriften geleistet hat, war weder den Abgabenerklärungen noch den vom Beschwerdeführer angesprochenen Beilagen zu entnehmen. Erst die Kenntnis dieser Umstände erlaubte jedoch die im wieder aufgenommenen Verfahren getroffene rechtliche Beurteilung, sodass die belangte Behörde das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes bejahen durfte.

#### 2. Zurechnung der Einkünfte:

Zur Frage der Zurechnung der Einkünfte bringt der Beschwerdeführer vor, die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass ein Fremder die gegenständliche Tätigkeit nicht zu einem geringfügigen Entgelt erbracht hätte, sei durch keine Feststellungen zum tatsächlichen zeitlichen Ausmaß seiner Tätigkeit untermauert. Die belangte Behörde hätte, "wenn sie sich schon von diesem einzigen Denkansatz tragen lässt, die Zurechnung an den Beschwerdeführer nur dann verfügen (dürfen), wenn sie wirklich wüsste, ob und welches zeitliche Ausmaß der geringfügigen Beschäftigung gegenüber steht". Darin liege ein sekundärer Feststellungsmangel. Wäre die belangte Behörde seinen Angaben im "Gedächtnisprotokoll vom 04.07.2000" gefolgt, hätte sie zur Feststellung gelangen müssen, dass der tatsächliche Zeitaufwand für die Vermittlungstätigkeit derart gering gewesen sei, dass auch ein Fremder die gegenständliche Tätigkeit zu "diesem geringen Entgelt" erbracht hätte.

Dem ist zu erwidern, dass die belangte Behörde - worauf sie in der Gegenschrift zutreffend hinweist - die Angaben des Beschwerdeführers zum zeitlichen Ausmaß seiner Tätigkeit gar nicht in Frage gestellt, sondern das zeitliche Element als nicht alleine ausschlaggebend beurteilt hat. So wird im angefochtenen Bescheid dargelegt, dass für die Frage der Angemessenheit einer Vergütung neben der zeitlichen auch die Leistungskomponente eine Rolle spiele, keinesfalls aber - wie im Beschwerdefall erfolgt - pensionsrechtliche Erfordernisse zu berücksichtigen seien. Dass dem zeitlichen Ausmaß der Tätigkeit im vorliegenden Fall nur eine untergeordnete Bedeutung zukam, hat der Beschwerdeführer mit

seinen Ausführungen, die Tätigkeit sei "vorwiegend mentaler Natur und kann in Arbeitszeit im Sinne des Gesetzes nicht ausgedrückt werden" selbst eingeräumt. Die diesbezüglichen Erwägungen der belangten Behörde können daher nicht als unschlüssig erkannt werden.

Im Übrigen hat die belangte Behörde - entgegen dem Beschwerdevorbringen - die Zurechnung der Einkünfte an den Beschwerdeführer nicht nur auf die fehlende Fremdüblichkeit der Entlohnung, sondern entscheidend auf die - auch in der Beschwerde nicht bestrittenen - Feststellungen gestützt, wonach es einzig der Beschwerdeführer gewesen sei, der seine Geschäftsidee verwirklicht und alle Leistungen erbracht habe. Nur der Beschwerdeführer habe über die Geschäftsabschlüsse entschieden und über die Leistungserbringung disponiert, während seine ehemalige Ehefrau in keiner Phase der Projektabwicklung mitgewirkt und lediglich ihren Namen zur Verfügung gestellt habe. Wenn die belangte Behörde daraus den Schluss gezogen hat, dass die Einkünfte aus der Vermittlungstätigkeit dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien, befindet sie sich damit auf dem Boden der ständigen Rechtsprechung. Danach sind die Einkünfte demjenigen zuzurechnen, der die entsprechenden Leistungen erbringt. Zurechnungssubjekt ist, wer die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. u.a. die hg. Erkenntnisse vom 18. Oktober 1995, 95/13/0176, vom 10. Oktober 1996, 95/15/0208, und vom 19. November 1998, 97/15/0001). Dass die Provisionszahlungen auf ein Konto der geschiedenen Ehefrau eingegangen sind und dazu verwendet wurden, ihre Betriebsschulden aus der ehemaligen Verpachtung von Imbissständen zu verringern, stellt sich solcherart nur als Form der Einkommensverwendung durch den Beschwerdeführer dar.

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

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Februar 2004

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2000140186.X00

#### **Im RIS seit**

18.03.2004

#### **Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)