jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/24 98/13/0207

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.09.2003

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
72/01 Hochschulorganisation;

Norm

EStG 1988 §20 Abs1 Z2;
EStG 1988 §20 Abs1 Z3;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
UOG 1993 §1 Abs3;
UOG 1993 §2 Abs2;
UOG 1993 §3 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde des E in W, vertreten durch Lansky & Partner, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Rotenturmstraße 29, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 9. September 1998, Zl. RV/354-16/14/97, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird insoweit, als er über Einkommensteuer 1993 und 1994 abspricht, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.043,52 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer, einem Facharzt und Vorstand einer Universitätsklinik, durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass ein auf die Universitätsklinik lautendes Konto (in den Unterlagen als "HP Stiftung" bezeichnet) existiere, über welches der Beschwerdeführer allein verfügungsberechtigt sei. Auch über ein näher bezeichnetes Sparbuch beim selben Bankinstitut sei der Beschwerdeführer allein verfügungsberechtigt. Auf dem Konto seien (in den Jahren 1993 und 1994) im Wesentlichen folgende Einnahmen eingegangen: Als Spenden bezeichnete Beträge von durch den Beschwerdeführer behandelten Patienten im Ausmaß zwischen S 5.000,-

- und S 49.790, als Spenden bezeichnete Beträge von (vorwiegend) pharmazeutischen Firmen und Einnahmen aus am Institut abgehaltenen Kursen. Aus Medienberichten und Erhebungen sei bekannt geworden, dass die eingegangenen Zahlungen u.a. zur Finanzierung von Ausgaben für repräsentative Zwecke verwendet worden seien, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG 1988 als steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen und daher als privat veranlasst anzusehen seien. Nach Ansicht der Prüferin seien die Patientenspenden vor dem dargelegten Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Einnahmen und Umsätze des Beschwerdeführers zu beurteilen, zumal die Summe der "Patientenspenden" in den "widmungsfremd" verwendeten Beträgen Deckung gefunden hätten. Hinsichtlich der übrigen auf das Konto eingegangenen Beträge sei davon auszugehen, dass diese im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit des Institutes vereinnahmt worden seien. Da diese Beträge auch nicht mittelbar mit der Erbringung einer ärztlichen Leistung im Zusammenhang stünden, stelle die nicht widmungsgemäße Verwendung dieser Einnahmen keine betrieblichen Einnahmen und Entgelte dar, sondern liege diesbezüglich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise insoweit ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, der als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern sei.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin und erließ für die Jahre 1993 und 1994 entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide.

In einer dagegen erhobenen Berufung wurden die Zurechnungen im Zusammenhang mit dem Konto bzw. Sparbuch "HP Stiftung" angefochten. Begründend wurde ausgeführt, dass die Magistratsdirektion der Stadt Wien Anzeige gegen den Beschwerdeführer erstattet habe, deren Inhalt den Verdacht begründet habe, der Beschwerdeführer habe auf einem als "HP Stiftung" bezeichneten Konto Spenden von Patienten angenommen, ohne diese für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke, sondern für Heurigenbesuche, Weihnachtsfeiern, Klinikfeste, Blumen, Opernsänger, Opernkarten, Klavier- und Kostümverleih zu verwenden. Die Staatsanwaltschaft habe in der Folge sämtliche gegen den Beschwerdeführer anhängigen Verfahren eingestellt. Das Disziplinarverfahren sei mittlerweile ebenfalls positiv beendet worden. Dies habe der Vorsitzende des Disziplinarausschusses dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht. Damit stehe fest, dass die gegen den Beschwerdeführer geführte Medienkampagne und die damit verbundenen Vorverurteilungen haltlos und ungerechtfertigt gewesen seien. Das Finanzamt habe auf die Medienkampagne mit einem Vorhalt gemäß § 82 iVm § 14 FinStrG reagiert. Da die kolportierten "Zusatz- und Extrahonorare" in den Abgabenerklärungen ohnehin hinlänglich Deckung gefunden hätten, sei kein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden. Anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung sei jedoch die Auffassung vertreten worden, der Beschwerdeführer habe die Teilrechtsfähigkeit nach dem Universitätsorganisationsgesetz (UOG) für seine persönlichen Zwecke missbräuchlich verwendet. Spenden stellten den klassischen Fall eines unentgeltlichen Erwerbs von Vermögen dar. Diese Auffassung sei auch von der Prüferin geteilt worden, weil Spenden von pharmazeutischen Firmen dem Beschwerdeführer nicht zugerechnet worden seien. Es dränge sich jedoch die Frage auf, warum gerade Patienten- und nicht Firmenspenden zugerechnet worden seien. Da im Prüfungsbericht dazu darauf hingewiesen worden sei, dass die "Patientenspenden" im Zusammenhang mit der Behandlung der Patienten, d.h. mit der Erbringung einer ärztlichen Leistung, stünden, könne dies nur bedeuten, dass von der Prüferin das wesentlichste Merkmal der Spenden, nämlich die Freiwilligkeit, in Abrede gestellt und daher die Spenden als Teil des Honorars behandelt worden seien. Die Prüferin habe jene Patienten, die nach erfolgreicher Behandlung an das Institut gespendet hätten, dazu nicht befragt. Außerdem habe sie die Erhebungsberichte der Wirtschaftspolizei, welche der Staatsanwaltschaft übermittelt worden seien, entweder nicht gelesen oder nicht entsprechend gewürdigt. Aus diesen Berichten gehe nämlich hervor, dass erst nach vollständigem Abschluss der Behandlungen, bei vollster Zufriedenheit und stets aus freien Stücken gespendet worden sei. Die Prüferin habe auf eigene Befragungen verzichtet, daher komme diesen Berichten eine Bindungswirkung zu, weshalb die "Patientenspenden" nicht als Entgelt behandelt werden könnten. Der Gesetzgeber wolle, dass Universitätsinstitute Spenden erhalten. Es liege auf der Hand, dass zufriedene Patienten dazu besonders prädestiniert seien. Der Beschwerdeführer habe die Spender als Bundesbediensteter (Vorstand der Klinik) und nicht als selbständiger Arzt behandelt. Die ins Verdienen gebrachten Honorare seien über die Krankenkassen abgerechnet und von der Gemeinde Wien vereinnahmt worden. Die Prüferin sei zur Auffassung gelangt, dass eine Reihe von Ausgaben "widmungsfremd" seien. Begründet werde dies damit, dass es sich hiebei um Ausgaben gehandelt habe, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG 1988 als steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen und daher als privat veranlasst anzusehen seien. Im Prüfungsbericht finde sich kein einziger Satz, aus dem hervorgehe, was unter einer widmungsgemäßen Verwendung zu verstehen sei. Steuerliche Bestimmungen, hier § 20 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG 1988 seien nicht geeignet, Widmungskonformität zu definieren. Selbst dann, wenn bewiesen wäre, dass Ausgaben nicht widmungsgemäß

verwendet worden seien, könne dies nicht zu einer automatischen Zurechnung beim Vertreter der teilrechtsfähigen Universitätseinrichtung führen. Diesbezüglich könne eine Analogie zu Körperschaften hergestellt werden: Nicht abzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG 1988 seien nicht den Vertretern dieser Körperschaften zuzurechnen. Ob Ausgaben widmungsgemäß verwendet würden, werde ausschließlich durch das UOG bestimmt. Dieses schränke die Art der Tätigkeiten (mit Ausnahme der Zweckbindung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988) nicht ein. Es seien daher grundsätzlich alle Tätigkeiten zulässig, soweit durch ihre Ausübung nicht gegen gesetzliche Ge- oder Verbote verstoßen werde. Eine universitätsinterne Einschränkung bestehe für das Institut nicht. Die Befugnis des Institutes hinsichtlich seiner Teilrechtsfähigkeit unterliege daher keinerlei hierarchischem Zugriff innerhalb der Universität. Eine normzweckorientierte Interpretation sei dennoch möglich, da der Ausschussbericht zur UOG-Novelle 1993 sehr deutlich auf die neuen Rechte der Institute eingehe. Die Universitäten hätten mehr Entscheidungskompetenzen erhalten, u.a. im Sinne einer Budgetautonomie. Es werde ihnen dadurch in Hinkunft möglich sein, selbst über die Anstellung von Personal und das zugewiesene Budget Entscheidungen zu treffen. Die Universitäten hätten dadurch die Möglichkeit erhalten, mit einem individuellen Profil in den Wettbewerb mit den anderen Universitäten zu treten. Es sei somit der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers und Normzweck, dass die teilrechtsfähigen Institute selbst Personalpolitik betrieben und sich dem Wettbewerb stellten. Zu den Aufgaben einer guten Personalpolitik und Verwaltung gehöre aber stets die Pflege des Betriebsklimas. Zu den Dienstvertragsbedingungen gehörten auch freiwillige Sozialleistungen. Somit seien Festivitäten für Institutsmitarbeiter einerseits als sinnvolle betriebsklimapflegende Maßnahmen im personalpolitischem Bereich zu qualifizieren und andererseits auch als Gestaltungsmöglichkeit von Zuwendungen für Beschäftigte. Da der Gesetzgeber den Wettbewerb wolle, habe sich das Institut diesem zu stellen. Das bedeute, dass das Institut versuchen müsse, anders und/oder besser als vergleichbare Einrichtungen zu sein und zwar außenwirksam. Diese Außenwirksamkeit bedürfe der PR-Arbeit. Die Eröffnung eines neu eingerichteten Instituts gehöre wohl zu den klassischen PR-Gelegenheiten. Hier das neue, schönere und bessere Institut nicht zu "vermarkten", wäre geradezu als Handeln contra legem zu qualifizieren. Diese Vermarktung könne selbstverständlich durch verschiedene Aktionen gehandhabt werden, z.B. Pressekonferenzen, Tag der offenen Tür oder Feste. Vom Institut sei u.a. ein Fest gewählt worden. Ein Teil der zugerechneten Ausgaben (rd. S 42.000,- -) entfalle auf Opernkarten. Dazu sei anzumerken, dass namhafte ausländische Referenten anlässlich eines veranstaltenden Kurses anstatt eines Honorars eine Einladung in die Oper erhalten hätten. Dadurch sei es gelungen, die gewünschten Referenten zu verpflichten und Kosten einzusparen. Auf dem in Rede stehenden Konto und Sparbuch sei der Beschwerdeführer auf Grund seiner Funktion als Klinikvorstand zeichnungsberechtigt. Die auf diesen Konten befindlichen Geldmittel seien Eigentum der Universitätsklinik. Sollte der Beschwerdeführer diese Funktion nicht mehr ausüben, gehe die Zeichnungsberechtigung auf seinen Nachfolger über, die Universitätsklinik bleibe auch nach einem Vorstandswechsel Eigentümer der auf diesen Konten befindlichen Geldmittel. Das UOG verpflichte alle teilrechtsfähigen Universitätsinstitute, einen Rechnungsabschluss zu erstellen und diesen der Aufsichtsbehörde, (dem Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung) vorzulegen. Sowohl das Bankkonto als auch das Sparbuch hätten Eingang in die Vermögensaufstellung der Jahre 1993 und 1994 gefunden. Das Wissenschaftsministerium habe die Rechnungsabschlüsse jeweils überprüft und zur Kenntnis genommen. Darüber hinaus unterlägen die teilrechtsfähigen Universitätseinrichtungen der Kontrolle des Rechnungshofes. Zusammenfassend sei festzustellen, dass den zugerechneten Spenden kein Entgeltcharakter zukomme, weil sie freiwillig geleistet worden und UOG-konform seien. Die zugerechneten Ausgaben dienten der Universitätsklinik und stünden mit den Bestimmungen des UOG nicht in Widerspruch. Ein Zufluss von Geld oder geldwerten Vorteilen an den Beschwerdeführer könne nicht nachgewiesen werden.

In einer Stellungnahme der Prüferin zur Berufung wurde darauf hingewiesen, dass dem Beschwerdeführer im Rahmen des Prüfungsverfahrens Gelegenheit gegeben worden sei, seinen Rechtsstandpunkt, die strittigen Beträge seien als in den Rahmen der Teilrechtsfähigkeit im Sinne des UOG fallend anzusehen, durch entsprechende Beweismittel zu untermauern. Als schlüssiger Beweis wäre etwa ein Prüfbericht eines dafür zuständigen Prüfungsorganes des Wissenschaftsministeriums oder Rechnungshofes in Betracht gekommen, das in Kenntnis des gesamten Sachverhaltes den Standpunkt des Beschwerdeführers teile, dass im gegebenen Zusammenhang betriebsklimapflegende Maßnahmen bzw. zulässige Gestaltungsmöglichkeiten von Zuwendungen für Beschäftigte zu sehen seien, die einer persönlichen Zurechnung der Beträge an den verfügungsberechtigten Beschwerdeführer deswegen entgegenstünden, weil die getroffenen Verfügungen im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit des Institutes angefallen seien. Die in der Berufung zu diesem Punkt vorgebrachten Argumente überzeugten aber schon deswegen nicht, weil die

Staatsanwaltschaft und der Disziplinarausschuss keine entsprechenden Prüfungsorgane darstellten. Die Frage, ob diese Stellen Kenntnis über den vollständigen Sachverhalt gehabt hätten, könne somit auf sich beruhen. Für eine Befassung der entsprechenden Organe des Wissenschaftsministeriums und Rechnungshofes durch die "BP unter vollständiger Preisgabe des ha. bekannten" Sachverhaltes fehle es aber an einer verfahrensrechtlichen Befugnis. Es werde nicht bestritten, dass die auf dem Sparbuch und dem Bankkonto liegenden Beträge in den Rechnungsabschluss über die Teilrechtsfähigkeit Eingang gefunden hätten und das Wissenschaftsministerium diesen zur Kenntnis genommen habe. Eine inhaltliche Prüfung unter vollständiger Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes könne darin aber nicht erblickt werden. Der Bundesminister für Wissenschaft könne Wirtschaftstreuhänder mit der Prüfung teilrechtsfähiger Universitätseinrichtungen beauftragen. Eine solche Prüfung sei bis dato aber nicht erfolgt, auch habe eine Kontrolle des Rechnungshofes zwecks Prüfung der Frage der "Widmungskonformität" von Ausgaben auf Basis des UOG - soweit ersichtlich - nicht stattgefunden. Der Beschwerdeführer bestreite nicht, dass die "Patientenspenden" in ursächlichem Zusammenhang mit den erbrachten ärztlichen Leistungen gestanden seien. Er verneine lediglich, dass die Spenden "Entgeltscharakter" hätten und berufe sich dabei auf das Merkmal der Freiwilligkeit, das Spenden naturgemäß innewohne. Davon, dass von der Prüferin den "Patientenspenden" der Charakter der Freiwilligkeit abgesprochen worden sei, könne keine Rede sein. Die Frage sei nur, ob freiwillige Entgelte tatsächlich, wie es der Beschwerdeführer offensichtlich unterstelle, einkommen- und umsatzsteuerlich nicht zu erfassen seien. Nach ausdrücklicher umsatzsteuerlicher Rechtsgrundlage gehöre auch zum Entgelt, was ein Empfänger einer Leistung freiwillig aufwende, um die Lieferung und sonstige Leistung zu erhalten. Einkommensteuerlich gelte nach ständiger Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis nichts anderes. Geschenke seien Betriebseinnahmen, wenn ein Steuerpflichtiger unmittelbar oder mittelbar von seinem Geschäftsfreund Zuwendungen erhalte, die nicht bloß als Aufmerksamkeit anzusehen sei. Dass Spenden auf Grund ihres unstrittigen Merkmals der Freiwilligkeit keinen Entgelts- bzw. Betriebseinnahmencharakter hätten, entspreche somit nicht der Rechtslage. Die steuerliche Erfassung von freiwilligen Entgelten, die in ursächlichem Zusammenhang zu erbrachten ärztlichen Leistungen des Beschwerdeführers stünden, könne nicht dadurch umgangen werden, dass für diese freiwilligen Zahlungen die Zuordnung zur Teilrechtsfähigkeit des Institutes behauptet werde. Sei doch letztlich der Beschwerdeführer als behandelnder Arzt wieder als allein Zeichnungsberechtigter über das Konto derjenige, der über diese Spenden verfügen könne. Das gehäufte Auftreten von derartigen "Patientenspenden" und nicht zuletzt die Tatsache, für welche Art von Ausgaben diese Beträge im gegenständlichen Fall verwendet worden seien, spreche für die persönliche Zurechnung der Einnahmen und Einkünfte an den Beschwerdeführer. Der vom Beschwerdeführer aufgezeigte scheinbare Widerspruch, dass zwar die "Patientenspenden", nicht aber die "Firmenspenden" als steuerpflichtige Einnahmen behandelt worden seien, sei damit zu begründen, dass bei den "Patientenspenden" ein direkter Konnex zu den erbrachten ärztlichen Leistungen bestehe, während die "Firmenspenden" eher nur im mittelbaren Zusammenhang mit den erbrachten ärztlichen Leistungen stünden. Es erscheine daher vertretbar, dass in diesem Fall die Förderung der unmittelbar universitären Aktivitäten im Vordergrund stehe. Aus diesem Grund könnten die "Firmenspenden" - im Gegensatz zu den "Patientenspenden" - als unter die Teilrechtsfähigkeit im Sinne des UOG fallend angesehen werden. Auch zur Frage der "widmungsgemäßen Verwendung" der Geldmittel nahm die Prüferin unter Bezugnahme auf § 3 Abs. 1 UOG Stellung. Nach Z 5 leg. cit. seien u.a. die Institute berechtigt, im eigenen Namen von Vermögen und Rechten, die aus Rechtsgeschäften gemäß Z 1 bis 4 erworben würden, zur Erfüllung ihrer Zwecke Gebrauch zu machen. Unter Erfüllung ihrer Zwecke könne aber nur die Erfüllung ihrer Aufgaben gemäß § 1 Abs. 3 UOG gemeint sein. Die Prüferin könne sich der Meinung, dass durch die Teilrechtsfähigkeit (u.a. der Institute) den Universitätsangestellten zusätzliche Sozialleistungen durch Repräsentationsaufwand im weitesten Sinn (bis zur "Vermarktung" des Institutes durch eine Festivität mit Kostümverleih) zukommen sollten, nicht anschließen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide stattgegeben, der Einkommensteuerbescheid 1993 wurde insofern per Saldo zu Gunsten, der Einkommensteuerbescheid 1994 zu Ungunsten des Beschwerdeführers abgeändert, als einerseits die entsprechenden Einnahmen (durch Wegfall der Umsatzsteuer) brutto in Ansatz gebracht wurden, andererseits aber auch die Aufwendungen für die Opernkarten nicht mehr als widmungswidrige Verwendung beurteilt wurden und der entsprechende Betrag aus der Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausgeschieden wurde. Dies allerdings lt. "Neuermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" im Jahr 1993, wiewohl in den Erwägungen des angefochtenen Bescheides diesbezüglich das Jahr 1994 angeführt wird.

In ihrer Begründung hielt die belangte Behörde diesbezüglich fest, es sei strittig,

1. wem die gegenständlichen Konten persönlich zuzurechnen seien. Von der Beantwortung dieser Frage, die auch auf die Teilrechtsfähigkeit der Universitätsinstitute eingehen müsse, sei der weitere Besteuerungsmodus abhängig;

2. unter welche Einkunftsart die "Patientenspenden" fielen und inwieweit diesbezüglich auch eine Umsatzsteuerpflicht gegeben sei;

3. inwieweit es sich bei den zweckwidrig, für repräsentative Zwecke verwendeten Beträgen um Vorteile aus dem Dienstverhältnis handle und

4. ob die an diverse Personen der Ärztebranche gegebenen Opernkarten als Abgeltung für die Abhaltung von Kursen beim Beschwerdeführer einer Besteuerung unterlägen.

Zu Punkt 1 führte die belangte Behörde aus, Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, der die zu Einkünften führenden Leistungen erbringe. In Zweifelsfällen sei darauf abzustellen, wer die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung sei dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe. Die Zurechnung von Einkünften müsse sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken. Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO seien Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe, diesem zuzurechnen. Wer über Bankkonten eigentümerähnlich im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 4 BAO verfüge, dem sei dieses Konto zuzurechnen. Eröffnen und Schließen des Kontos, Wahl der Kontobezeichnung und des Losungswortes, Einlage und Abhebung von Barbeträgen, kurz insgesamt mit den auf dem Konto erliegenden Werten nach Gutdünken zu verfahren, seien Handlungen, mit denen eine eigentümerähnliche Stellung als erwiesen angenommen werden könne. Der vorliegende Fall sei "unter diesen von Gesetz, Lehre und Judikatur entwickelten Grundsätzen voll subsumierbar", zumal auch der Beschwerdeführer über das Konto "HP Stiftung" und über das dazugehörige Sparbuch gleich einem Eigentümer verfügt habe, indem er die Kontenbezeichnung gewählt, Geldbeträge abgehoben und eingelegt habe und sich Spenden überweisen habe lassen und insbesondere alleine und unbeschränkt verfügungsberechtigt gewesen sei. Wenn darüber hinaus Einkünfte aus Kapitalvermögen nach der Literatur demjenigen zuzurechnen seien, der zur Nutzung befugt sei, dann sei argumentum maiori ad minus auch der Schluss gerechtfertigt, dass die auf ein Bankkonto und ein Sparbuch fließenden Beträge, die mit der ärztlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers in unmittelbarem Zusammenhang gestanden seien, dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien. Die belangte Behörde halte im Übrigen die Begründung der Prüferin für zutreffend, wonach die Kontenbezeichnung allein nicht für die Zuordnung der Einkunftsquelle ausschlaggebend sein könne, dies umso mehr, als es eine "HP Stiftung" offiziell gar nicht gebe. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise und der steuerliche Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers erlaubten vielmehr, ein Konto demjenigen zuzurechnen, der über dieses tatsächlich verfüge.

Da dies eindeutig der Beschwerdeführer sei, könne das auf die Kontenbezeichnung abgestellte Berufungsbegehren nur ins Leere gehen. Die Frage, inwieweit das strittige Konto mit dem dazugehörigen Sparbuch auf Grund der Teilrechtsfähigkeit der Universitätsinstitute eine Zurechnung zum Beschwerdeführer ausschließe, verliere mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dem wirtschaftlichem Eigentum, die auf die Verfügungsmöglichkeiten abstellten, an Bedeutung. Die alleinige tatsächliche Verfügungsherrschaft des Beschwerdeführers über die beiden Konten und die Verwendung der darauf befindlichen Geldmittel für großteils persönliche, repräsentative Zwecke könnten nur zur Schlussfolgerung führen, dass die Kontobezeichnung "HP Stiftung" und die mit der Teilrechtsfähigkeit der Institute gerechtfertigte Zuordnung an die Universität lediglich eine äußere rechtliche Erscheinungsform darstellen, die gemäß § 21 BAO für abgabenrechtliche Beurteilungen nicht von Relevanz sein könne. Es sei zwar richtig, dass bei den Firmenspenden in einer für den Beschwerdeführer günstigen Gesetzesauslegung die Teilrechtsfähigkeit der Universitätsinstitute anerkannt worden sei, woraus jedoch nicht der Schluss gezogen werden könne, dass dies auch für die "Patientenspenden" gelte. Diese nämlich beruhten auf einer ärztlichen Leistung des Beschwerdeführers, stünden also mit der Einkunftsquelle des Beschwerdeführers in unmittelbarem Zusammenhang. Da niemand anderer als der Beschwerdeführer die "Verfügungsmöglichkeit über die Patientenspenden" erhalten habe, indem der Beschwerdeführer davon repräsentative Aufwendungen und Prestigeausgaben finanziert habe, seien jedenfalls Einnahmen gegeben, die unter § 15 EStG fielen. Zwar könnten gemäß § 2 Abs. 2 UOG die Universitätsinstitute über unentgeltliche Rechtsgeschäfte Vermögen erwerben und hievon im eigenen Namen zur Erfüllung ihrer Zwecke Gebrauch machen, doch sei auch nach Ansicht der belangten Behörde, welche die Frage der zweckentsprechenden

Verwendung als Vorfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen habe, eine solche nicht mehr erkennbar, wenn mit den aufgewendeten Mitteln vor allem die persönliche Repräsentation und das Prestige des Beschwerdeführers gefördert werde. Interpretiere man die in § 2 Abs. 2 UOG enthaltene Wortfolge "zur Erfüllung ihrer Zwecke", so könne Zweck eines Universitätsinstitutes doch nur der wissenschaftliche Betrieb sein. Dass es hinsichtlich der widmungswidrigen Verwendung der Patientenspenden zu keiner strafrechtlichen Verurteilung des Beschwerdeführers gekommen und das Disziplinarverfahren eingestellt worden sei, ändere nichts an der steuerrechtlichen Beurteilung, wem die Konten persönlich zuzurechnen seien. Wenig überzeugend sei die Argumentation des Beschwerdeführers, wonach bei einem Vorstandswechsel die Zeichnungsberechtigung über die beiden strittigen Konten auf den nachfolgenden Vorstand übergehe. Der Übergang der Konten auf einen allenfalls anderen Vorstand schließe die Möglichkeit nicht aus, dass ein "leeres Konto ohne nennenswerte Beträge" übergeben werden könne. Somit habe die Verfügungsmacht über die Beträge ein höheres Gewicht als die Frage, wer der offizielle Eigentümer des Kontos im Falle eines Vorstandswechsels sei.

Zu Punkt 2. vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass die zugeflossenen Patientenspenden als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu beurteilen seien. Eine unternehmerische Tätigkeit sei daher nicht entfaltet worden, weshalb auch keine Umsatzsteuerpflicht bestehe. Die als Punkt 3. und 4. festgehaltene Frage beantwortete die belangte Behörde mit näherer Begründung dahin, dass es sich bei den zweckwidrig für repräsentative Zwecke verwendeten Beträgen um Vorteile aus dem Dienstverhältnis handle und die an diverse Personen der Ärztebranche gegebenen Opernkarten als Abgeltung für die Abhaltung von Kursen beim Beschwerdeführer einer Besteuerung nicht unterlägen.

Eingehend auf die diesbezüglichen Berufungsausführungen erwähnte die belangte Behörde überdies, dass sehr wohl widmungswidrig verwendete Gelder bei Körperschaften zugerechnet werden könnten, nämlich in Form von verdeckten "Gewinnausschüttungen".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die - nach Beschwerdepunkt und Beschwerdegründen - erkennbar nur gegen den Abspruch hinsichtlich Einkommensteuer erhobene Beschwerde erwogen:

Zutreffend führt die belangte Behörde unter Punkt 1. bestimmte Grundsätze an, nach welchen Kriterien die Frage zu beantworten ist, wem im Zweifelsfall Einkünfte und Bankkonten zuzurechnen sind. Sie wendet diese Grundsätze jedoch in einer den im Beschwerdefall gegebenen Sachverhalt nicht ausreichend berücksichtigenden Weise an, wenn sie in der Folge lediglich zum Ausdruck bringt, dass der vorliegende Fall unter "diese voll subsumierbar" sei, "zumal auch" der Beschwerdeführer über das in Rede stehende Konto und das Sparbuch gleich einem Eigentümer verfügt habe, indem er die Kontenbezeichnung gewählt, Geldbeträge abgehoben und eingelegt habe und "sich Spenden überweisen ließ und insbesondere alleine und unbeschränkt verfügungsberechtigt war".

Die belangte Behörde vernachlässigt damit schon den Umstand, dass dem Beschwerdeführer diese Verfügungen auf Grund seiner Funktion als Vorstand und damit als Vertreter des Institutes oblagen. Sie übersieht, dass die von ihr als entscheidend angesehenen Möglichkeiten der Verfügung über ein Konto (oder Sparbuch) insbesondere jeder natürlichen Person in ihrer Eigenschaft als Vertreter einer juristischen Person zukommen. Dennoch kann etwa ein von einem (Allein-)Geschäftsführer einer GmbH eröffnetes Konto (mit der von diesem gewählten Kontenbezeichnung), über welches er allein verfügungsberechtigt ist, nicht ohne Weiteres diesem Geschäftsführer zugerechnet werden. Das Argument, im Fall eines Vorstandwechsels sei die Möglichkeit nicht ausgeschlossen, ein "leeres Konto" zu übergeben, ist kein ausreichender Grund, ein Konto des Vertretenen dem Vertreter zuzurechnen, weil die Möglichkeit eines Missbrauches in allen Fällen des Handelns durch einen befugten Vertreter besteht und ein allfälliger Missbrauch nur über die Verantwortlichkeit des Vertreters dem Vertretenen gegenüber geahndet werden kann.

In seinem Erkenntnis vom 26. April 1994, 91/14/0030, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass als notwendiges Betriebsvermögen Wirtschaftsgüter anzusehen sind, die ihrem Wesen nach einem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich genutzt werden. Handelt es sich um Bargeld, das aus Betriebseinnahmen stammt, so trifft das so lange zu, als dieses Bargeld nicht aus dem betrieblichen Kreis entnommen wird. Anhaltspunkt hiefür kann aber, dem Wesen des Geldes entsprechend und eine ordnungsgemäße Geldkontenführung vorausgesetzt, grundsätzlich nur die buchmäßige Behandlung sein. Nicht ausschlaggebend ist, ob das Bargeld in näherer Zukunft tatsächlich betrieblich verwendet werden wird. Nichts anderes als für Bargeld gilt aber für ein Sparbuch. In seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 1998, 96/13/0046, hat der Verwaltungsgerichtshof überdies

darauf hingewiesen, dass in diesem Zusammenhang die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend sind. Wird eine Kapitaleinlage laufend bei der Abwicklung betrieblicher Geschäftsfälle eingesetzt, so liegt notwendiges Betriebsvermögen vor. Werden Betriebseinnahmen auf ein Sparbuch übertragen, so liegt notwendiges Betriebsvermögen vor, solange das eingelegte Geld nicht außerbetrieblichen Zwecken dient.

Im Beschwerdefall wurde von der belangten Behörde weder in Abrede gestellt, dass das in Rede stehende Konto (und das Sparbuch) in der dem zuständigen Bundesminister vorzulegenden (und vorgelegten) Vermögensaufstellung des Universitätsinstitutes enthalten war, noch dass auf diesem Konto und Sparbuch (jedenfalls auch) "betriebliche" Zahlungen zu- und abgeflossen sind. Diese Umstände wurden aber bei Beurteilung der Frage, wem das Konto (und das Sparbuch) zuzurechnen ist, nicht in einer den zuletzt angeführten Grundsätzen Rechnung tragenden Weise berücksichtigt. Ebenso wenig wurde berücksichtigt, dass die Geldmittel - selbst soweit von einer "widmungswidrigen" Verwendung ausgegangen wurde - insbesondere nicht für private Zwecke des Beschwerdeführers verwendet wurden. Von der belangten Behörde wird in diesem Zusammenhang nämlich nicht ausreichend dargetan, dass der Beschwerdeführer verpflichtet gewesen wäre, entsprechende Ausgaben (in der Berufung als PR-Ausgaben für das Universitätsinstitut bezeichnet) tatsächlich aus seinem Einkommen zu tragen, zumal von der belangten Behörde zwar behauptet, aber nicht näher begründet wird, dass mit den aufgewendeten Mitteln vor allem die "persönliche Repräsentation und das Prestige" des Beschwerdeführers gefördert worden sei. Es mag zutreffen, dass die Geldmittel für repräsentative, gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 und 3 EStG 1988 steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen verwendet wurden. Werden aber Geldmittel einer juristische Person in dieser Weise verwendet, so rechtfertigt dieser Umstand zwar die Verweigerung der Anerkennung dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben bei Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage der juristischen Person, nicht aber ohne weitere Begründung die Zurechnung der den entsprechenden Aufwendungen gegenüberstehenden Einnahmen bei dem die juristische Person vertretenden Organ. Daran ändert der im angefochtenen Bescheid erwähnte (aber gar nicht weiter ausgeführte) Umstand, dass "widmungswidrig" verwendete Gelder "bei Körperschaften in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen zugerechnet werden können", im Beschwerdefall schon deshalb nichts, weil das Institut der verdeckten Ausschüttung insbesondere der Abgrenzung zwischen betrieblicher und gesellschaftsrechtlicher Veranlassung dient, der Beschwerdeführer aber zweifellos nicht Gesellschafter des Universitätsinstitutes war. Auch wenn man davon ausgeht, dass im Beschwerdefall Geldmittel entgegen einer wissenschaftlichen Zweckbestimmung und insofern "widmungswidrig" verwendet wurden (hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass die belangte Behörde keine Ermittlungen zur tatsächlichen Zweckwidmung der Spender angestellt hat), rechtfertigt auch dies - ungeachtet der Verantwortlichkeit des Vertreters gegenüber den nach dem UOG bestehenden Aufsichtsbehörden - noch nicht die steuerliche Zurechnung an die die Organstellung bekleidende Person, im Beschwerdefall somit den Beschwerdeführer.

Da somit bereits die Frage der Zurechnung der "Patientenspenden" an den Beschwerdeführer in einer den angefochtenen Bescheid nicht tragenden Weise begründet wurde, erweist sich dieser hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 1993 und 1994 als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Soweit der angefochtene Bescheid in Stattgebung der Berufung über die Umsatzsteuer der Jahre 1993 und 1994 abspricht, ist eine Verletzung des Beschwerdeführers in seinen Rechten nicht zu erkennen.

Der belangten Behörde ist zuzugestehen, dass insbesondere die Höhe (und in einem Fall der überdies ungewöhnlich "unrunde" Betrag) der "Spenden" geeignet war, die Frage nach tatsächlicher Veranlassung und tatsächlichem Zweck der Spenden aufzuwerfen. Die Beantwortung der Frage, welche gleichzeitig auch eine zuverlässige Beurteilung der Frage, wem die Spenden tatsächlich zufließen sollten, ermöglicht hätte, hätte aber vornehmlich durch entsprechende Befragung der Spender erfolgen müssen. Der Versuch, die Frage, wem die "Patientenspenden" als Empfänger zuzurechnen sind, allein in steuerrechtlicher Würdigung des von der Prüferin ermittelten Sachverhaltes zu beantworten, konnte aus den angeführten Gründen die Befragung der Spender nicht ersetzen.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich Einkommensteuer 1993 und 1994 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl II Nr. 333/2003. Die Umrechnung der entrichteten Stempelmarken beruht auf § 3 Abs. 2 Z. 2 Eurogesetz, BGBl. I Nr. 72/2000. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die Umsatzsteuer im pauschalierten Schriftsatzaufwand bereits enthalten ist.

Wien, am 24. September 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1998130207.X00

Im RIS seit

23.10.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at