

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/16 98/14/0031

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 16.09.2003

## Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §150;  
BAO §22;  
BAO §288 Abs1 litd;  
BAO §303 Abs4;  
BAO §93 Abs3 lita;  
B-VG Art130 Abs2;  
EStG 1972 §4 Abs1;  
EStG 1972 §4 Abs4;  
EStG 1988 §4 Abs1;  
EStG 1988 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und den Senatspräsidenten Dr. Karger sowie die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des W R in S, vertreten durch Haslinger, Nagele & Partner, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Landstraße 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 30. Dezember 1997, 11/16/1-BK/HI-1993, betreffend ua Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1989 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1989, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Der im Jahr 1944 geborene Beschwerdeführer betreibt seit dem 1. Februar 1973 eine an ihn im Erbweg nach seinem verstorbenen Vater übergegangene Spenglerei (in der Folge: Einzelunternehmen), für die er erst am 5. Juli 1985 im Nachsichtsweg eine Gewerbeberechtigung erhielt.

Mit Notariatsakt vom 9. Oktober 1973 gründete der Beschwerdeführer mit seiner Ehefrau die WR (Name des Beschwerdeführers) Spenglerei GmbH (in der Folge nur: GmbH). An der GmbH sind der Beschwerdeführer zu 25 % und seine Ehefrau zu 75 % beteiligt. Alleiniger Geschäftsführer der GmbH ist der Beschwerdeführer.

Anlässlich der für die Jahre 1987 bis 1989 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer ua fest, die beim Einzelunternehmen angefallenen Löhne seien ohne vertragliche Verpflichtung von der GmbH ausbezahlt und dem Einzelunternehmen in Rechnung gestellt worden. Damit seien auch die von der GmbH an den Beschwerdeführer ausbezahlten Löhne beim Einzelunternehmen als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Die GmbH habe außer der Lohnverrechnung sowie der Rechnungslegung an das Einzelunternehmen keine Tätigkeit ausgeübt. Unter Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 19. Mai 1987, 86/14/0179, Slg Nr 6220/F, vertrat der Prüfer die Ansicht, die Beiträge, die dem Beschwerdeführer für die Führung seines Einzelunternehmens ausbezahlt worden seien, könnten auch nicht durch Zwischenschaltung einer GmbH zu Betriebsausgaben des Einzelunternehmens werden. Da der Ansatz eines Unternehmerlohnes als fiktiver Aufwand nicht in Betracht komme, seien alle mit diesem fiktiven Aufwand im Zusammenhang stehenden Aufwendungen steuerlich nicht zu berücksichtigen. Der von ihm ermittelte unbestrittene Sachverhalt sei dem Finanzamt neben anderen neu hervorgekommenen Tatsachen bei den bisher erklärungsgemäß veranlagten Abgaben nicht bekannt gewesen, weswegen die Wiederaufnahme der Verfahren insbesondere wegen des öffentlichen Anliegens an der Einbringung von Abgaben unter Anwendung der Bestimmungen des § 20 BAO zulässig sei. Daran vermöge auch der ihm bei der Schlussbesprechung in Kopie vorgelegte Gesellschafterbeschluss vom 8. Jänner 1981 nichts zu ändern. Zwar werde in diesem Schriftstück festgehalten, die GmbH führe seit November 1980 den Betrieb des Einzelunternehmens, weswegen die von der GmbH ausbezahlten Löhne vom Einzelunternehmen ebenso wie eine zusätzliche Vergütung von 2.000 S für die Übernahme der Verwaltung und der gewerblichen Haftung der GmbH zu ersetzen seien. Dieses Schriftstück sei nur den von der GmbH für das Jahr 1980 eingereichten Abgabenerklärungen beigeschlossen, der für die Veranlagung des Einzelunternehmens zuständigen Stelle des Finanzamtes jedoch bisher nicht bekannt gewesen.

Auf Ersuchen des Finanzamtes gab der Beschwerdeführer die Höhe des im Jahr 1986 als fiktiver Aufwand beim Einzelunternehmen geltend gemachten Unternehmerlohnes samt Nebenkosten bekannt.

Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Gewerbesteuer sowohl für das Jahr 1986 als auch für die Jahre 1987 bis 1989 und erließ neue Sachbescheide, wobei es zur Begründung auf die Ausführungen im vom Prüfer gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht verwies, die auch für das Jahr 1986 maßgeblich seien.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer im Wesentlichen ein, die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Gewerbesteuer sei schon deswegen unzulässig, weil dem Finanzamt aus den von der GmbH für das Jahr 1980 eingereichten Abgabenerklärungen die Rechtsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH bekannt gewesen seien. Im damals vorgelegten Schriftstück sei der Inhalt des Gesellschafterbeschlusses vom 8. Jänner 1981 bekannt gegeben worden. Vom Neuherkommen einer Tatsache könne daher keine Rede sein. Abgesehen davon erwiesen sich auch die Sachbescheide als rechtswidrig. Wie der Abgabenbehörde bekannt sei, habe er bei Übernahme der Spenglerei über keine Gewerbeberechtigung verfügt. Das Einzelunternehmen habe daher der gewerberechtlichen Deckung durch die GmbH bedurft, wofür die GmbH entschädigt worden sei. Diese Vorgangsweise sei keineswegs unüblich. So werde Personen, die gewerberechtlich als Geschäftsführer fungierten, für die Bereitstellung ihrer Gewerbeberechtigung ein Honorar bezahlt. Nur die GmbH sei gewerberechtlich befugt gewesen, Lehrlinge und Arbeiter zu beschäftigen sowie den Geschäftsführer anzustellen. Mit der von ihm gewählten Vorgangsweise seien noch weitere außersteuerliche Effekte verbunden gewesen. Er habe im Hinblick auf eine optimale Familienversorgung Angestellter sein wollen, um so Vorteile bei der Pensionsbemessung und bei der Krankenversicherung für sich in Anspruch nehmen sowie Vorsorge für den Fall eventueller Arbeitslosigkeit treffen zu können. Waren außersteuerliche Gründe für die gewählte Rechtsform maßgeblich, werde der Missbrauchstatbestand des § 22 BAO nicht verwirklicht. Ungeachtet der vom Prüfer bzw Finanzamt vertretenen Rechtsansicht seien jedenfalls die mit den an ihn ausbezahlt Löhnen im Zusammenhang stehenden Beiträge an die Gebietskrankenkasse als Betriebsausgaben steuerlich anzuerkennen. Denn diese Beiträge wären ansonsten an die Sozialversicherungsanstalt

der gewerblichen Wirtschaft abzuführen gewesen.

Im weiteren Berufungsverfahren wies der Beschwerdeführer auf die von ihm bereits aufgezeigten außersteuerlichen Gründe für die von ihm gewählte Vorgangsweise hin, wobei er stets in Abrede stellte, durch die von ihm gewählte Vorgangsweise den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO verwirklicht zu haben.

Anlässlich einer Vorsprache bei der belangten Behörde gab der Beschwerdeführer bekannt, es gebe einen Vertrag zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH über die Arbeitskräfteüberlassung, worauf er aufgefordert wurde, alle zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH abgeschlossenen Verträge vorzulegen.

In der Folge legte der Beschwerdeführer die Kopie eines mit 2. Jänner 1981 datierten Dienstzettels sowie die Kopie einer mit 4. Juli 1985 datierten Vereinbarung vor. Nach dem Dienstzettel bestehe zwischen dem Beschwerdeführer und der GmbH ab 1. Jänner 1981 ein den Bestimmungen des Angestelltengesetzes unterliegendes Dienstverhältnis mit einer Normalarbeitszeit von wöchentlich 40 Stunden, wobei ein der Höhe nach bestimmter fixer monatlicher Lohn sowie ein pauschaler Betrag für geleistete Überstunden vereinbart sei. Nach der Vereinbarung führe die GmbH seit dem Jahr 1981 die Geschäfte des Einzelunternehmens, wobei sie das erforderliche Personal zur Verfügung stelle. Die damit im Zusammenhang stehenden Kosten seien der GmbH vom Einzelunternehmen zur Gänze zu vergüten. Darüber hinaus erhalte die GmbH für die Verwaltung und Geschäftsführung des Einzelunternehmens ab 1. Jänner 1985 einen der Höhe nach bestimmten fixen monatlichen Betrag. Diese Vereinbarung gelte ab 1. Jänner 1985 und werde in Ergänzung zur bereits im Jahr 1981 getroffenen Abmachung abgeschlossen.

In zwei weiteren Eingaben an die belangte Behörde hielt der Beschwerdeführer den unbestrittenen Sachverhalt nochmals fest und teilte nach teilweiser Wiederholung seines Berufungsvorbringens mit, er sei in den Streitjahren fast zur Gänze im operativen Bereich (Arbeiten auf Baustellen, Tätigkeiten eines technischen Angestellten, Besichtigung von Baustellen, Ausmessen, Kalkulation) tätig gewesen. Der administrative Bereich sei von seiner Ehefrau, die im Einzelunternehmen angestellt gewesen sei, wahrgenommen worden. Für die von ihm ausgeübte operative Tätigkeit seien dem Einzelunternehmen von der GmbH die an ihn ausbezahlten Löhne samt Nebenkosten sowie die Kosten für die Verwaltung und die Geschäftsführung in Rechnung gestellt worden. Obwohl er auf Grund der ihm am 5. Juli 1985 erteilten Gewerbeberechtigung das Einzelunternehmen bereits ab diesem Zeitpunkt hätte führen können, habe er aus den bereits erwähnten persönlichen Gründen (optimale Familienvorsorge als Angestellter, Vorteile bei der Pensionsbemessung und bei der Krankenversicherung, Vorsorge für den Fall eventueller Arbeitslosigkeit) an der seit dem Jahr 1981 geltenden Vereinbarung festgehalten. Der Beschwerdeführer wies abschließend auf die hg Erkenntnisse vom 12. September 1989, 89/14/0087, und vom 15. Jänner 1991, 90/14/0208, hin. Da sein Fall gleichartig sei, sei der Missbrauchstatbestand des § 22 BAO von ihm nicht verwirklicht worden, weswegen die vom Einzelunternehmen der GmbH für seine Tätigkeit ersetzenen Beträge als Betriebsausgaben beim Einzelunternehmen zu berücksichtigen seien.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde die Ansicht, die Wiederaufnahme der Verfahren sei wegen der anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Rechtsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH zulässig. Die vom Einzelunternehmen der GmbH ersetzenen Löhne des Beschwerdeführers samt einem Teil der Nebenkosten seien steuerlich ebenso nicht zu berücksichtigen wie die für die Verwaltung und Geschäftsführung des Einzelunternehmens an die GmbH bezahlten Beträge. Hingegen seien die mit den an den Beschwerdeführer ausbezahlten Löhnen im Zusammenhang stehenden Beiträge an die Gebietskrankenkasse steuerlich anzuerkennen.

Zur Begründung führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, der Beschwerdeführer habe in den Verfahren betreffend das Einzelunternehmen zunächst nicht offen gelegt, die von der GmbH an den Beschwerdeführer ausbezahlten Löhne samt Nebenkosten seien beim Einzelunternehmen als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Dies sei erst vom Prüfer anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden. Daran vermögen die Ausführungen des Beschwerdeführers, seit den von der GmbH für das Jahr 1980 eingereichten Abgabenerklärungen seien dem Finanzamt die Rechtsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH bekannt gewesen, nichts zu ändern. Der dementsprechende Gesellschafterbeschluss vom 8. Jänner 1981, dessen zivilrechtliche Gültigkeit fraglich sei und der mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wäre, sei der für die Veranlagung des Einzelunternehmens zuständigen Stelle des Finanzamtes erst nach Rechtskraft der ursprünglichen Bescheide bekannt geworden. Das Neuhervorkommen einer Tatsache sei aus

der Sicht der den jeweiligen Steuerschuldner betreffenden Verfahren zu beurteilen. Die die GmbH betreffenden seien völlig andere als die den Beschwerdeführer betreffende Verfahren. Die nur in den Verfahren der GmbH bekannt gegebene Tatsache gelte daher in denen des Beschwerdeführers als unbekannt, weswegen sie als tauglicher Wiederaufnahmegrund in den Verfahren des Beschwerdeführers herangezogen werden könne. Auch aus den Abgabenerklärungen und den hiezu erstellten Beilagen hätte die für die Veranlagung des Einzelunternehmens zuständigen Stelle des Finanzamtes nicht erkennen können, ein Unternehmerlohn sei als fiktiver Aufwand steuerlich geltend gemacht worden. Das Finanzamt hätte bei Kenntnis der Rechtsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH bei richtiger rechtlicher Würdigung des Sachverhaltes schon in den ursprünglichen Verfahren zu den nunmehr gemäß § 307 BAO erlassenen Sachbescheiden entsprechenden Entscheidungen gelangen können, weswegen die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren zulässig sei. Weder aus dem mit 2. Jänner 1981 datierten Dienstzettel noch aus der mit 4. Juli 1985 datierten Vereinbarung ergebe sich die Rechtswidrigkeit der verfügbten Wiederaufnahme der Verfahren. Denn sowohl der Inhalt des Dienstzettels als auch der der Vereinbarung sei erst im Rechtsmittelverfahren, somit lange nach Rechtskraft der ursprünglichen Bescheide bekannt gegeben worden. Wie aus dem gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht ersichtlich sei, habe der Prüfer überdies weitere Feststellungen getroffen und daraus Schlüsse gezogen, die vom Beschwerdeführer nicht bekämpft worden seien, auf Grund derer die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 1987 bis 1989 ebenfalls zulässig sei. Nach einem Exkurs auf Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 179 ff, führte die belangte Behörde unter Hinweis auf das bereits vom Prüfer zur Stützung seiner Ansicht herangezogene hg Erkenntnis vom 19. Mai 1987, 86/14/0179, Slg Nr 6220/F, weiter aus, die der GmbH für die Führung des Einzelunternehmens ausbezahlten Beträge stellten keine Betriebsausgaben, sondern Entnahmen aus dem Einzelunternehmen dar. Hiebei sei es irrelevant, dass der Beschwerdeführer fast zur Gänze im operativen Bereich der Spenglerei tätig gewesen sei. Entscheidend sei, dass dem Beschwerdeführer Beträge für die Führung seines Einzelunternehmens bezahlt worden seien. Auch jene Beträge, die der GmbH für die Verwaltung und Geschäftsführung des Einzelunternehmens bezahlt worden seien, seien nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Denn nach außen hin sei nicht erkennbar gewesen, dass die GmbH und nicht der Beschwerdeführer das Einzelunternehmen geführt habe. Überdies halte die Vereinbarung einem Fremdvergleich insofern nicht stand, als die wechselseitigen Rechte und Pflichten nicht festgelegt worden seien. Da der Beschwerdeführer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Beiträge an die Gebietskrankenkasse selbst getragen und es sich hiebei um solche zu einer Pflichtversicherung gehandelt habe, seien diese Beiträge beim Einzelunternehmen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Hiebei schade es nicht, dass diese Beiträge nicht an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, sondern an eine andere Versicherungsanstalt geleistet worden seien (vgl das hg Erkenntnis vom 16. Dezember 1986, 86/14/0064).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

#### 1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Unter Wiederholung seines Vorbringens im Administrativverfahren behauptet der Beschwerdeführer, das Finanzamt habe bereits auf Grund der von der GmbH eingereichten Abgabenerklärungen Kenntnis vom entscheidungsrelevanten Sachverhalt gehabt. Der Ansicht der belangten Behörde, das Neuherkommen einer Tatsache sei aus der Sicht der den jeweiligen Steuerschuldner betreffenden Verfahren zu beurteilen, könne selbst dann nicht gefolgt werden, wenn die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dahingehend verstanden werden sollte, dass die Kenntnis des Finanzamtes nicht ausreiche. Im Hinblick auf die Verschränkung der GmbH mit dem Einzelunternehmen könne es nicht darauf ankommen, dass zwei verschiedene Referate des Finanzamtes für deren Veranlagungen zuständig gewesen seien. Überdies sei dem Finanzamt bei seiner Veranlagung sein Dienstverhältnis zur GmbH stets bekannt gewesen. Darüber hinaus habe das Finanzamt in den Streitjahren bei der GmbH Lohnsteuerprüfungen durchgeführt, anlässlich derer die Verrechnung seiner Löhne samt Nebenkosten zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH offen gelegt, jedoch nicht beanstandet worden sei. Da dem Finanzamt der maßgebliche Sachverhalt vor Erlassung der ursprünglichen Bescheide im Wesentlichen bekannt gewesen sei (die Kenntnis der gesamten vertraglichen Ausgestaltung, die sich aus dem mit 2. Jänner 1981 datierten Dienstzettel und der mit 4. Juli 1985 datierten Vereinbarung ergebe, sei für die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren nicht wesentlich), erweise sich die Wiederaufnahme der Verfahren schon mangels Neuherkommens von Tatsachen als rechtswidrig.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom

19. März 2002, 97/14/0034), ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde in den wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in den ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den nunmehr in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können. Das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinn des § 303 Abs 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) der jeweiligen Verfahren und der jeweiligen Veranlagungszeiträume.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nicht veranlasst, von dieser Rechtsprechung abzugehen. Aus den für das Einzelunternehmen eingereichten Abgabenerklärungen ist nicht ersichtlich gewesen, welche Rechtsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH bestanden haben. Auch aus der Position "Kosten Spenglerei Werkstatt" in den für das Einzelunternehmen erstellten Gewinn- und Verlustrechnungen ist ebenso wie aus dem Dienstverhältnis des Beschwerdeführers zur GmbH nicht erkennbar, dass die beim Einzelunternehmen angefallenen Löhne, somit auch der dem Beschwerdeführer gewährte Unternehmerlohn von der GmbH ausbezahlt und dem Einzelunternehmen samt Nebenkosten in Rechnung gestellt worden sind. Abgesehen davon, dass die Behauptung, das Finanzamt habe in den Streitjahren bei der GmbH Lohnsteuerprüfungen durchgeführt, eine im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung darstellt, wird bei derartigen Prüfungen nicht untersucht, inwieweit Dienstnehmer gegenüber Dritten Leistungen erbracht haben, sondern nur, ob Dienstverhältnisse bestanden und für diese lohnabhängige Abgaben abgeführt worden sind. Aus der Sicht der das Einzelunternehmen betreffenden Verfahren ist daher die Tatsache, dass ein Unternehmerlohn als fiktiver Aufwand steuerlich berücksichtigt werden sollte, erst anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung, somit lange nach den ursprünglich erlassenen Bescheiden bekannt geworden. Die Abgabenbehörde hätte daher nicht schon in den ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den nunmehr in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen können, weswegen sich die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren schon wegen der nicht offen gelegten Rechtsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH als zulässig erweist. Dazu kommt, dass der Prüfer Feststellungen getroffen hat, auf Grund derer die Abgabenbehörde ebenfalls die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1987 bis 1989 hätte verfügen können. Da bereits ein tauglicher Wiederaufnahmegrund für die Durchbrechung der Rechtskraft reicht, erweist sich die Wiederaufnahme der Verfahren für die geprüften Jahre auch aus den im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht angeführten Gründen als zulässig.

Der Beschwerdeführer behauptet, die belangte Behörde habe das ihr bei der Wiederaufnahme der Verfahren eingeräumte Ermessen unrichtig ausgeübt. Da es die Abgabenbehörde seit dem Jahr 1980 unterlassen habe, den maßgeblichen Sachverhalt zu ermitteln, wodurch er im Glauben belassen worden sei, die Rechtsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH seien steuerlich unbedenklich, sei es wegen des gegebenen Verschuldens der Abgabenbehörde unbillig, die Verfahren wieder aufzunehmen.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer im Administrativverfahren die Ermessensübung des Finanzamtes nicht gerügt und auch nichts vorgebracht hat, was an deren Richtigkeit zweifeln ließ, ist die belangte Behörde ihrer Pflicht zur Begründung der Ermessensübung schon durch die Bestätigung der die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide des Finanzamtes nachgekommen, das sich wiederum auf die zwar knappe, jedoch ausreichende Begründung im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht gestützt hat (vgl das hg Erkenntnis vom 10. Mai 1994, 94/14/0024). Der Beschwerdeführer befindet sich überdies in einem Rechtsirrtum, wenn er meint, die Wiederaufnahme der Verfahren sei schon deswegen unbillig, weil es die Abgabenbehörde unterlassen habe, einen Sachverhalt zu ermitteln. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, hindert es die amtswegige Wiederaufnahme von Verfahren nicht, wenn die Abgabenbehörde bei den ursprünglichen Veranlagungen Ermittlungen unterlassen hat, weil selbst ein Verschulden der Abgabenbehörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel in den ursprünglichen Verfahren eine Wiederaufnahme nicht ausschließt (vgl das hg Erkenntnis vom 27. April 2000, 97/15/0207, mwA).

Zur Behauptung des Beschwerdeführers, das Neuherkommen der zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH bestehenden Rechtsbeziehungen hätte zu keinen in ihren Sprüchen anders lautenden Bescheiden geführt, weswegen die Wiederaufnahme der Verfahren auch aus diesem Grund unzulässig sei, wird auf die weiteren Ausführungen unter 2. verwiesen. In diesem Zusammenhang erweisen sich die Behauptungen des Beschwerdeführers

über die bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen in den in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheiden als irrelevant. Bemerkt wird, dass selbst unter der Annahme, das Neuhervorkommen der zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH bestehenden Rechtsbeziehungen stelle keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar, die weiteren tauglichen Wiederaufnahmegründe keineswegs zu bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen in den Jahren 1987 bis 1989 geführt hätten. Auf die dementsprechenden Ausführungen in der von der belangten Behörde erstatteten Gegenschrift, die mit dem Inhalt der vorgelegten Administrativakten im Einklang stehen, wird verwiesen.

## 2. Sachbescheide:

Wie bereits im Administrativverfahren behauptet der Beschwerdeführer, für die zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH bestehenden Rechtsbeziehungen seien vorwiegend außersteuerliche Gründe maßgeblich gewesen, weswegen er den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO nicht verwirklicht habe. Die bestehenden Rechtsbeziehungen hielten überdies einem Fremdvergleich stand und seien auch nach außen hin erkennbar gewesen.

Mit diesen Ausführungen negiert der Beschwerdeführer die wesentlichen Entscheidungsgründe des angefochtenen Bescheides. Die belangte Behörde hat unter Hinweis auf das bereits vom Prüfer zur Stützung seiner Ansicht herangezogene hg Erkenntnis vom 19. Mai 1987, 86/14/0179, Slg Nr 6220/F, ausgeführt, es "kann durch Zwischenschaltung der GmbH nicht der Unternehmerlohn des Berufungswerbers für Tätigkeiten im Einzelunternehmen des Berufungswerbers zur Betriebsausgabe gemacht werden. Vielmehr handelt es sich bei den Zahlungen an die GmbH für die Arbeitsleistung des Berufungswerbers um Entnahmen. Inwieweit die Arbeitsleistung des Berufungswerbers für sein Einzelunternehmen nun aus 'operativen' Tätigkeiten wie sie der Berufungswerber beschreibt oder aus Tätigkeiten, die er im Büro erbracht hat, besteht, ist in diesem Zusammenhang irrelevant". Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch die Ausführungen des Beschwerdeführers nicht veranlasst, von der im eben erwähnten Erkenntnis dargelegten Ansicht abzugehen. Für die steuerliche Nichtanerkennung des Unternehmerlohnes samt Nebenkosten spricht auch die auf eine Gleichstellung von Mitunternehmern mit Einzelunternehmern abzielende Bestimmung des § 23 Z 2 EStG 1988, nach der Vergütungen von Mitunternehmern für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft den Gewinn nicht mindern dürfen. Wie die belangte Behörde zu Recht dargetan hat, stellen die der GmbH für die Führung des Einzelunternehmens ausbezahlten Beträge keine Betriebsausgaben, sondern Entnahmen aus dem Einzelunternehmen dar. In der Zwischenschaltung der GmbH, deren Gesellschafter und Dienstnehmer auch der Beschwerdeführer ist, ist eine den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO nicht tangierende Konstruktion zu erblicken, die das wirtschaftliche Geschehen insofern unberührt lässt, als sie weder bezüglich des Inhaltes und des Umfanges der tatsächlich vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen, noch bezüglich der tatsächlichen Umstände, unter denen der Beschwerdeführer tätig geworden ist, eine Änderung im Einzelunternehmen bewirkt hat (vgl das hg Erkenntnis vom 30. Mai 1990, 86/13/0046, Slg Nr 6507/F, sowie Zorn, aaO, 182 f).

Zu dem nur im Administrativverfahren gemachten Hinweis des Beschwerdeführers auf die hg Erkenntnisse vom 12. September 1989, 89/14/0087, und vom 15. Jänner 1991, 90/14/0208, wird bemerkt, dass im erstgenannten Erkenntnis nicht die Frage zu entscheiden war, ob bei einem Einzelunternehmen ein Unternehmerlohn steuerlich anzuerkennen ist, sondern nur, ob Kosten für eine GmbH, die ausschließlich zur Bereitstellung der Gewerbeberechtigung durch eine weitere physische Person gegründet worden ist, um so gewerberechtliche Vorschriften zu umgehen, als Betriebsausgaben beim Einzelunternehmen zu berücksichtigen sind, während im zweitgenannten Erkenntnis die Frage zu entscheiden war, ob bei ähnlichen Rechtsbeziehungen wie im zu entscheidenden Beschwerdefall die von einer GmbH ausbezahlten Beträge bei ihr Betriebsausgaben oder verdeckte Ausschüttungen darstellen.

Im Zusammenhang mit den eben widerlegten Ausführungen betreffend die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides rügt der Beschwerdeführer auch die Verletzung von Verfahrensvorschriften, zeigt aber nicht auf, inwiefern der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung bedarf oder Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen worden sind, bei deren Einhaltung die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht strittig war, liegt die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht vor.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl II Nr 333/2003.

Wien, am 16. September 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1998140031.X00

**Im RIS seit**

09.10.2003

**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)