

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/2/27 99/13/0062

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.02.2002

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §23 Abs1;

BAO §23;

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):99/13/0055 E 27. Februar 2002

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des WV in W, vertreten durch Dr. Franz Bixner jun., Rechtsanwalt in 1120 Wien, Meidlinger Hauptstraße 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 6. April 1999, Zl. ESt/56 - 16/06/97, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1991 und 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Beim Beschwerdeführer handelt es sich um jenen ehemaligen Universitätsassistenten, über dessen Beschwerden der Verwaltungsgerichtshof u.a. schon mit seinen Erkenntnissen vom 31. März 1992, 90/15/0124, vom 27. April 1994, 94/13/0078, vom 3. Juli 1996, 95/13/0175, und vom 9. Juli 1997, 94/13/0116, 0117, und 95/13/0025, zu entscheiden hatte.

Gegenstand des mit dem Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 94/13/0116, 0117, entschiedenen Beschwerdefalles war u.a. die Festsetzung von Umsatz- und Einkommensteuer des Beschwerdeführers auch für die Jahre 1985 bis 1988. Die belangte Behörde hatte in den dort angefochtenen Bescheiden Umsätze und Betriebsergebnisse aus einer Tätigkeit rechtsgutachterlicher Art, die namens eines "Institutes für experimentelle und angewandte Steuerrechtswissenschaft" entfaltet worden war, nicht diesem "Institut", sondern dem Beschwerdeführer persönlich mit der Begründung zugerechnet, dass im Zuge des Ermittlungsverfahrens hervorgekommen sei, dass dieses "Institut für experimentelle und angewandte Steuerrechtswissenschaft" weder als Verein noch als Gesellschaft bürgerlichen Rechtes - beide

Rechtsformen hatte der Beschwerdeführer im dortigen Verfahren behauptet - existiert habe. Mit dem Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 94/13/0116, 0117, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde gegen die betroffenen Bescheide im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass eine vom Gerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit der Sachgrundlagenermittlung nicht vorliege.

Mit dem im hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 95/13/0025, geprüften Bescheid vom 11. Jänner 1995 hatte die im Devolutionswege zuständig gewordene belangte Behörde Umsatz- und Einkommensteuer des Beschwerdeführers für die Jahre 1991 und 1992 festgesetzt. Diesen Bescheid hat der Gerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 95/13/0025, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und in der Begründung des aufhebenden Erkenntnisses u.a. Folgendes ausgeführt:

"Der belangten Behörde ist grundsätzlich einzuräumen, dass vor dem Hintergrund jener Verhaltensweisen des Beschwerdeführers, die in den mit dem Erkenntnis vom heutigen Tage, 94/13/0116, 0117, geprüften Bescheiden im Ergebnis eines eingehenden Ermittlungsverfahrens festgestellt worden waren, die Vermutung überaus nahe liegt, dass der Beschwerdeführer auch in den Jahren 1991 und 1992 in vergleichbarer Weise vorgegangen war und erneut versucht hatte, seiner Steuerpflicht für getätigte Umsätze und vereinnahmte Honorare dadurch zu entgehen, dass er in untersuchungsbedürftiger Weise Einrichtungen vorschob, denen entgegen dem wahren wirtschaftlichen Gehalt Umsätze und Einkünfte zugerechnet werden sollten. So nahe eine solche Vermutung auch lag, hatte der Beschwerdeführer aber im Rechtsstaat Anspruch darauf, dass die Abgabenbemessung und im Besonderen die Voraussetzungen für die von der belangten Behörde angenommene Schätzungsberechtigung auch für die Streitjahre des vorliegenden Beschwerdefalles gesetzeskonform ermittelt werden. Hiezu bedurfte es aber auf die Verhältnisse der Streitjahre bezogener Sachverhaltsfeststellungen, die in einem Ermittlungsverfahren gewonnen wurden, in welchem dem Beschwerdeführer das Parteiengehör gewährt worden war, und die mit Erwägungen zur Beweiswürdigung begründet sind, die auf das Sachvorbringen des Beschwerdeführers eingehen, mit der Aktenlage im Einklang stehen und der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitskontrolle standhalten.

Insoweit der Beschwerdeführer im Ergebnis seiner Ausführungen geltend macht, dass der angefochtene Bescheid diesen an die Sachgrundlagenermittlung zu stellenden rechtlichen Anforderungen unter mehreren Gesichtspunkten nicht genüge, kann der Beschwerde Berechtigung nicht abgesprochen werden."

Nach Durchführung eines ergänzenden Ermittlungs- und eines umfangreichen Vorhalteverfahrens setzte die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Ersatzbescheid Umsatz- und Einkommensteuer des Beschwerdeführers für die Jahre 1991 und 1992 neuerlich fest. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird zu I) der Verfahrensverlauf unter wörtlicher Wiedergabe der Vorhalte und Vorhaltsbeantwortungen geschildert (S. 3 bis S. 28), wird sodann zu II) der Inhalt der vom Beschwerdeführer vorgelegten und von der Behörde ergänzend beschafften schriftlichen Unterlagen wiedergegeben und werden anschließend Feststellungen aus dem amtlichen Telefonbuch für Wien 1992/93 getroffen (S. 28 bis S. 49). In dem mit III) nummerierten Erwägungsteil der Bescheidbegründung wird zu 1.) der als erwiesen angenommene Sachverhalt wiedergegeben (S. 49 bis S. 52), werden zu 2.) die Erwägungen der belangten Behörde zur Beweiswürdigung dargestellt, welche sie zum festgestellten Sachverhalt gelangen ließen (S. 52 bis S. 63), und werden schließlich zu 3.) die aus dem festgestellten Sachverhalt resultierenden rechtlichen Schlussfolgerungen dargelegt (S. 63 bis S. 69).

Die belangte Behörde traf im angefochtenen Bescheid Sachverhaltsfeststellungen über eine vom 1. Jänner bis 28. Februar 1991 vom Beschwerdeführer ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit für den Wirtschaftstreuhänder Prof. X. und die dabei von ihm erhaltenen Bruttobezüge, über den Bezug von Arbeitslosengeld und Notstandshilfe im Streitzeitraum durch den Beschwerdeführer sowie darüber, dass der Beschwerdeführer vor dem Jahr 1991 bei der Vereinsbehörde die Bildung mehrerer gemeinnütziger Vereine angezeigt, jeweils Vereinssatzungen vorgelegt und der Vereinsbehörde in der Folge mitgeteilt habe, dass der betroffene Verein sich konstituiert und seine Tätigkeit aufgenommen habe und dass der Beschwerdeführer zum Obmann des Vereines und dessen Vertreter nach außen bestellt worden sei. Bei der Vereinsbehörde seien im Zeitraum 1991 bis 1993 folgende Vereine jeweils mit dem Beschwerdeführer als Obmann registriert gewesen:

a)

Institut für experimentelles und angewandtes Steuerrecht,

b)

Verein für Abgabenverfahrensrecht und dessen Erforschung,

c)

Verein für Ertragsteuerrecht juristischer Personen und dessen Erforschung,

d)

Verein für Gesellschaftsrecht und dessen Erforschung,

e)

Verein für Ertragsteuerrecht natürlicher Personen und dessen Erforschung,

f)

Verein für Finanzstrafrecht und dessen Erforschung,

g)

Verein für Umsatz- und Verkehrssteuerrecht und dessen Erforschung,

h) Verein für Vermögen- und Besitzsteuerrecht und dessen Erforschung,

i) Wohnmöbelleasing-Förderungsverein.

Ein Verein des Namens "Normologische Gesellschaft" sei bei der Vereinsbehörde nicht aufgeschienen. Tatsächlich habe in keinem einzigen der unter lit. a) bis lit. h) aufgezählten Fälle eine Mehrzahl von Personen zur Ausübung der in den vorgelegten Satzungen umschriebenen Tätigkeiten existiert; die in den Satzungen als "Tätigkeit des Vereins" umschriebenen Betätigungen seien vielmehr ausschließlich vom Beschwerdeführer ausgeübt worden. Auch Generalversammlungen der unter lit. a) bis lit. h) genannten Vereine hätten nicht stattgefunden; die vom Beschwerdeführer vorgelegten Generalversammlungsprotokolle seien von ihm nachträglich angefertigte Unterlagen, durch welche tatsächlich niemals stattgefundene Vorgänge hätten vorgetäuscht werden sollen, wobei die in diesen Generalversammlungsprotokollen enthaltenen Namen vom Beschwerdeführer willkürlich gewählt worden seien. Ebenso wenig seien Zahlungen eines Vereines "Institut für experimentelles und angewandtes Steuerrecht" an Vereine der in den lit. b) bis lit. h) angeführten Bezeichnungen oder an einen Verein namens "Normologische Gesellschaft" geflossen. Auch Zahlungen an so genannte "freie Mitarbeiter" für Judikatur- und Literaturdurchsicht, -auffindung, -aushebung, -zusammenstellung und ggf. auch -ablichtung seien niemals erfolgt; solche Tätigkeiten seien vielmehr ausschließlich vom Beschwerdeführer persönlich vorgenommen und die in den Privatsparbüchern aufscheinenden Familiennamen vom Beschwerdeführer ebenso willkürlich gewählt worden wie die in den Generalversammlungsprotokollen enthaltenen Namen. Der Beschwerdeführer habe mit seiner Vorgangsweise den tatsächlichen Vorgang zu verschleiern versucht, der darin bestanden habe, dass er die in den 107 vorliegenden Ausgangsrechnungen dargestellten Leistungen (zumeist rechtsgutachterliche Stellungnahmen und rechtsanalytische Beurteilungen von zivil- und steuerrechtlichen Fragen, manchmal auch von berufs- und gewerberechtlichen Fragen) allein als Einzelunternehmer erbracht habe, gegenüber den Leistungsempfängern aber fälschlich als Obmann eines Vereines namens "Institut für experimentelles und angewandtes Steuerrecht" aufgetreten sei. Die in den zugehörigen Zahlungsbelegen ausgewiesenen Honorarzahlungen seien in Wahrheit dem Beschwerdeführer persönlich zugeflossen. Die in näher bezeichneten Eingangsrechnungen ausgewiesenen Zahlungen an den Wohnmöbelleasing-Förderungsverein erschienen glaubhaft, während die in den übrigen Eingangsrechnungen aufscheinenden Zahlungen nicht tatsächlich erfolgt, sondern fingiert seien. Die Honorareinnahmen aus der Tätigkeit des Beschwerdeführers ergäben sich aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Jahre 1991 und 1992 (ebenso auch für 1993) und seien der Höhe nach auch unbestritten. Dass dem Beschwerdeführer durch die Ausübung der Tätigkeit Aufwendungen erwachsen sein mussten, stehe fest. Diese Aufwendungen habe der Beschwerdeführer, weil er den Bezug von Einkünften überhaupt bestritten hatte, allerdings nicht geltend gemacht, auch einen diesbezüglichen Vorhalt habe er nur mit allgemeinen Ausführungen beantwortet. Es habe die belangte Behörde die Höhe der Aufwendungen des Beschwerdeführers daher schätzen müssen und sie sei im Rahmen ihrer Schätzungsbefugnis zur Annahme gelangt, dass dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seinen Tätigkeiten Aufwendungen in der Höhe von jeweils einem Drittel der vereinnahmten Honorare erwachsen seien.

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen stützte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im Wesentlichen auf folgende Erwägungen zur Beweiswürdigung:

Die Bestimmungen des Vereinsgesetzes 1951 böten keine Handhabe für die Verhinderung einer Anzeige der Bildung eines Vereines unter Vorlage von Vereinsstatuten trotz Fehlens der Absicht, eine organisierte Verbindung mehrerer Personen zu bilden. Als Motiv für die Bildung eines "Scheinvereines" seien die in §§ 34 ff BAO normierten steuerlichen Begünstigungen für gemeinnützige Vereine vorstellbar. Auf die behördliche Aufforderung, Vor- und Familiennamen sowie Anschriften der Mitglieder der jeweiligen Vereine anzugeben, an welche Zahlungen geleistet worden sein sollen, habe der Beschwerdeführer weder Vornamen noch Adressen solcher Vereinsmitglieder angeben können. Die vom Beschwerdeführer hiefür gegebene Begründung, eine Dokumentation der Anschriften der Vereinsmitglieder sei vereinsintern nicht nötig, weil ein Schriftverkehr nicht vorgesehen und nicht erforderlich sei, erscheine in höchstem Maße unglaubwürdig; wären doch ohne Kenntnis der vollen Namen und Anschriften sämtlicher Vereinsmitglieder die Vereinssatzungen nicht erfüllbar gewesen. Um alle Mitglieder des Vereines zur Generalversammlung einberufen zu können, müsse der Obmann die vollen Namen und Anschriften der Mitglieder kennen. Um die nach den Satzungen bei Anwesenheit der Hälfte aller Mitglieder vorliegende Beschlussfähigkeit feststellen zu können, wie dies nach den vorgelegten Generalversammlungsprotokollen angeblich geschehen sein solle, müsste der Obmann sämtliche Vereinsmitglieder kennen, was mangels Mitgliederkartei bei einer behaupteten "Vielzahl und ständigen Fluktuation" der Mitglieder nicht vorstellbar sei. Auch die in den Satzungen vorgesehenen Umlaufbeschlüsse seien ohne Kenntnis der Personalien der Vereinsmitglieder nicht vorstellbar. Gleiches gelte für eine Beurteilung der Befugnis zur Ausübung von Mitgliedschaftsrechten und für die behauptete Beaufsichtigung der Forschungstätigkeit von Vereinsmitgliedern durch den Beschwerdeführer als Vereinsobmann. Die in den Statuten der zu lit. a) bis h) genannten Vereine beschriebene Tätigkeit sei eine solche, wie sie auch an den wissenschaftlichen Hochschulen betrieben werde. Mitglieder derartiger Vereine, wie sie vom Beschwerdeführer zu lit. a) bis h) der Vereinsaufzählung genannt worden seien, hätten zum einen eine qualifizierte Ausbildung und zum anderen die Bereitschaft aufweisen müssen, ihre qualifizierten Fähigkeiten unentgeltlich einem Verein zur Verfügung zu stellen. Dass es keine oder höchstens eine verschwindend geringe Zahl derartiger Personen geben könne, liege auf der Hand. In den 13 Generalversammlungsprotokollen seien die Namen von insgesamt 47 Personen angegeben; dass sich so viele Personen gefunden hätten, könne nahezu als undenkbar betrachtet werden. Obwohl die Wohnung in der D.-Gasse mit Unterzeichnung eines Kaufvertrages vom 27. Juli 1992 an fremde Personen übergeben worden sei, scheine die Anschrift dieser Wohnung auch nach diesem Tag in zahlreichen Rechnungen und Zahlscheinen als Anschrift des angeblichen Vereines "Institut für experimentelles und angewandtes Steuerrecht" und auch anderer genannter Vereine auf. Dass nach dem Abschluss des Kaufvertrages noch ein Bestandrecht des Wohnmöbelleasing-Förderungsvereines an einem Garagenstellplatz im betroffenen Haus bestanden habe, der formal als Sitz aller angeblichen Vereine in Betracht käme, ändere nichts daran, dass die Sitzangabe D.-Gasse ein weiteres Indiz für die Unglaubwürdigkeit der Behauptungen des Beschwerdeführers darstelle; sei doch ein Garagenstellplatz keineswegs ein Raum, der sich zur Ausübung einer für wissenschaftliche Vereine üblichen Tätigkeit eignen würde. Völlig unglaubwürdig seien auch die Behauptungen des Beschwerdeführers über den Ort, an dem die Generalversammlungen der Vereine stattgefunden hätten, nämlich an der Universität Wien oder an der Wirtschaftsuniversität Wien in solchen Räumlichkeiten, die gerade frei gewesen wären. Dass Bundesbehörden fremden Personen Räume in Bundesgebäuden ohne schriftliches Ansuchen in formloser Weise und unentgeltlich überlassen hätten, sei ebenso unvorstellbar wie der Umstand, dass Organen für eine derartige Überlassung Schmiergelder angeboten und von diesen angenommen worden wären. Als weiteres Indiz für die Unglaubwürdigkeit der Angaben des Beschwerdeführers sei eine entgegen der eingereichten Satzung vorgenommene Geltendmachung eines Honoraranspruches durch den Beschwerdeführer selbst gegenüber dem Verein "Institut für experimentelles und angewandtes Steuerrecht" zu nennen, wobei in einer Generalversammlung vom 30. Dezember 1991 schon eine Beschlussfassung über eine vom Obmann erst mit 31. Dezember 1991 datierte Honorarnote erfolgt sein solle. Unglaubwürdig erscheine des Weiteren, dass gerade die für die Erstattung rechtsgutachterlicher Stellungnahmen wesentliche Tätigkeit der in den Eingangsrechnungen dargestellten "Judikatur- und Literaturdurchsicht, -auffindung, -aushebung, -zusammenstellung und ggf. auch -ablichtung" nicht von Vereinsmitgliedern des so genannten "Instituts für experimentelles und angewandtes Steuerrecht" selbst ausgeübt, sondern an acht weitere "Vereine" und von diesen wieder an so genannte "freie Mitarbeiter" delegiert worden sein solle, wobei überdies die Zahl dieser "freien Mitarbeiter" innerhalb von sechs Jahren 200 überstiegen haben solle. Auch die wirtschaftliche Lage des

Beschwerdeführers, gegen dessen persönliche Glaubwürdigkeit schon das Ergebnis des Finanzstrafverfahrens und die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 95/13/0175, sprächen, sei gegen die Glaubhaftigkeit seines Vorbringens ins Treffen zu führen. Dass eine Person mit akademischer Ausbildung und hoher wissenschaftlicher Begabung wie der Beschwerdeführer freiwillig darauf verzichte, ihre Fähigkeiten und Arbeitskraft zur Erzielung von Einkünften zu nutzen, diese statt dessen unentgeltlich in den Dienst wissenschaftlicher Vereine stelle und sich jahrelang mit dem Bezug von Arbeitslosengeld und Notstandshilfe und damit verbunden mit dem denkbar bescheidensten und anspruchlosesten Lebensstandard begnügen würde, wäre ein völlig irrationales und damit auch unglaubwürdiges Verhalten. Es erfordere die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit zudem schon deshalb einen über das bescheidenste Ausmaß hinausgehenden Lebensstil, weil aus den vorgelegten Ausgangsrechnungen ersichtlich sei, dass der Beschwerdeführer öfter Besprechungen habe führen müssen, die vielfach auch außerhalb Wiens stattgefunden hätten. Bei solchen Besprechungen könne doch keine allzu abgenützte Kleidung getragen werden und sei auch die Einnahme von Mahlzeiten in Gaststättenbetrieben erforderlich; derlei Aufwand wäre aber bei Deckung des Lebensunterhaltes ausschließlich durch Arbeitslosengeld und Notstandshilfe nicht zu bestreiten gewesen. Dass für die Erstellung rechtsgutachterlicher Stellungnahmen und rechtsanalytischer Beurteilungen in einem Umfang von weit weniger als einer halben Million Schilling jährlich an Einnahmen Sachmittel im nennenswerten Umfang benötigt würden, sei ebenso wenig glaubhaft wie die vom Beschwerdeführer behauptete Benötigung zusätzlicher Arbeitskräfte. Vollends unglaubwürdig sei es, wenn der Beschwerdeführer vorgebe, für diese Tätigkeit einen riesigen personellen Apparat, bestehend aus neun Vereinen mit einer großen Anzahl häufig wechselnder Mitglieder zu benötigen. Gegen den tatsächlichen Bestand eines Vereines "Institut für experimentelles und angewandtes Steuerrecht" sowie der vom Beschwerdeführer des Weiteren genannten sieben "fachspezifischen Vereine" und der so genannten "Normologischen Gesellschaft" spreche zuletzt auch noch der Umstand, dass keiner dieser so genannten "Vereine" im amtlichen Telefonbuch für Wien 1992/93 aufscheine und dass auch in keiner der zahlreichen Eingaben und Unterlagen eine Telefonnummer eines solchen "Vereines" angeführt worden sei. Lediglich hinsichtlich des Wohnmöbelleasing-Förderungsvereines läge der Behörde kein hinreichendes Beweismaterial vor, auf Grund dessen sie das Vorliegen einer organisierten Verbindung mehrerer Personen habe verneinen können. Die Existenz eines solchen Vereines und dass dieser Verein in den Jahren 1990 und 1991 Mieter von Räumlichkeiten im Hause D.-Gasse gewesen sei, glaube die Behörde dem Beschwerdeführer ebenso wie das Vorbringen, dass dieser Verein die Räumlichkeiten dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt habe, wofür ihm der Beschwerdeführer im Jahr 1991 Beträge von insgesamt S 24.000,- bezahlt habe.

Im Rahmen ihrer rechtlichen Erwägungen führte die belangte Behörde aus, dass eine natürliche Person allein dadurch, dass sie bei der Vereinsbehörde die Bildung eines gemeinnützigen Vereins anzeige, Satzungen vorlege, der Vereinsbehörde wahrheitswidrig die Aufnahme der Tätigkeit des so genannten Vereines und ihre Bestellung zum Obmann bekannt gebe und sodann in der Folge nach außen hin als "Obmann" dieses "Vereines" auftrete, ohne dass jemals eine organisierte Verbindung mehrerer Personen zur Erreichung eines bestimmten Zweckes bestanden hätte oder auch nur beabsichtigt gewesen wäre, im Grunde der Bestimmungen des § 21 Abs. 1 und des § 23 Abs. 1 BAO steuerliche Verpflichtungen nicht von sich abwenden und auf den bei der Vereinsbehörde registrierten so genannten "Verein" übertragen könne. Die vom Beschwerdeführer eingeschlagene Vorgangsweise stelle eine Scheinhandlung dar, durch welche die steuerlich relevante Tätigkeit des Beschwerdeführers habe verdeckt werden sollen. Mangels Vorhandenseins einer Personenvereinigung, in deren Auftrag der Beschwerdeführer gehandelt hätte, habe der Beschwerdeführer allein die Möglichkeit besessen, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, weshalb auch ihm die Einkünfte aus der von ihm ausgeübten rechtsgutachterlichen Tätigkeit zuzurechnen gewesen seien. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei der Beschwerdeführer der Unternehmer gewesen, der die dem Umsatzsteuersatz des § 10 Abs. 1 UStG 1972 unterliegenden sonstigen Leistungen in den Jahren 1991 und 1992 (sowie auch 1993) erbracht habe. Eingangsrechnungen, die nicht an den Beschwerdeführer, sondern an das "Institut für experimentelle und angewandtes Steuerrecht" gerichtet gewesen und über Leistungen gelegt worden seien, die nicht erbracht worden seien, berechtigten den Beschwerdeführer nicht zum Vorsteuerabzug. Aus näher dargestellten Gründen sei davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer in den Streitjahren Rechnungen aus Bahnbeförderung ausgestellt worden seien, aus welchen Vorsteuer mit näher angeführten Beträgen anzurechnen gewesen sei. Ertragsteuerlich stehe den unbestrittenen Einnahmen ein geschätzter Aufwand in Höhe von einem Drittel der jeweils erzielten Honorare gegenüber, wobei in dieser Schätzung darauf Bedacht genommen worden sei, dass dem Beschwerdeführer zufolge Sitzes mehrerer seiner Auftraggeber außerhalb Wiens nicht unerhebliche Aufwendungen

für Fahrt- und Reisekosten sowie Telefonate und Porto erwachsen seien. Die geltend gemachten Aufwendungen für Judikatur- und Literaturdurchsicht, -auffindung, -aushebung, -zusammenstellung und ggf. auch -ablichtung hätten nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können, weil dem Beschwerdeführer solche Ausgaben nicht erwachsen seien. Zu berücksichtigen hingegen seien die vom Beschwerdeführer angegebenen Bankspesen und Bankzinsen gewesen sowie der im Jahre 1991 an den Wohnmöbelleasing-Förderungsverein bezahlte Betrag in Höhe von S 24.000,--. Zugeflossen seien dem Beschwerdeführer in den Streitjahren schließlich auch Bankzinsen, von denen angenommen werden könne, dass die Kapitalertragsteuer bereits einbehalten worden sei. Ein in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bei den Betriebseinnahmen für das Jahre 1991 unter der Bezeichnung "Spenden" ausgewiesener Betrag von S 3.300,-- sei nicht als Entgelt für eine Leistung des Beschwerdeführers anzusehen und falle auch nicht unter eine der im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten, weshalb er weder bei der Bemessung der Umsatz-, noch bei der Bemessung der Einkommensteuer zu berücksichtigen gewesen sei.

Unter dem Titel "verfahrensrechtliche Erwägungen" findet sich im Anschluss an die dargestellten Rechtsausführungen in der Bescheidbegründung noch ein Textabschnitt, in dem im Wesentlichen einzelnen im Zuge des fortgesetzten Verfahrens vorgebrachten Beweiswürdigungsargumenten des Beschwerdeführers erwidert wird.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einer Replik durch den Beschwerdeführer erwogen:

Mit seinen zum Aufhebungsgrund der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides erstatteten Ausführungen wirft der Beschwerdeführer der belangten Behörde vor, die Bestimmung des § 23 Abs. 1 BAO in Verkennung der Rechtslage angewendet zu haben. Sei die Registrierung eines Einmannvereines vereinsrechtlich möglich, wie die belangte Behörde selbst zugestehe, dann sei ein Einmannverein ebenso juristische Person wie eine Einmann-GmbH. Gründung und Führung eines Vereines könnten nur dann als Scheinhandlungen und der Verein selbst nur dann als Scheinverein beurteilt werden, wenn satzungsgemäße Vereinstätigkeit nur vorgetäuscht und in Wirklichkeit nicht ausgeübt und ernstlich auch gar nicht gewollt wäre. Es habe die belangte Behörde verkannt, dass es für die Beurteilung eines Vereines als Scheinverein im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO lediglich auf die ausgeübte Tätigkeit und nicht auf die Anzahl der Vereinsmitglieder ankomme. Entspreche die Tätigkeit jener Person, die einziges Vereinsmitglied und Obmann sei, inhaltlich vollständig der Vereinssatzung und würden damit nicht andere satzungswidrige Geschäfte verdeckt werden, dann könne der Einmannverein ebenso wie die Einmann-GmbH Zurechnungsobjekt für Umsätze und Einkünfte sein, welche diesfalls eben dem Einmannverein und nicht dem Obmann/Vereinsmitglied zuzurechnen seien, wenn dieser/dieses bei Eingehen der Vertragsbeziehungen zum Dritten, dem gegenüber die Leistungen erbracht würden, als Vertreter des Einmannvereines aufgetreten sei.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon im aufhebenden Vorerkenntnis vom 9. Juli 1997, 95/13/0025, unter Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung dargelegt hat, kommt es bei der Zurechnung von Einkünften entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung von Einkünften und damit über diese disponieren kann. Zurechnungsobjekt hinsichtlich der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen und Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Der Gerichtshof hat im genannten Erkenntnis auch daran erinnert, dass maßgeblich für diese Beurteilung grundsätzlich die nach außen erscheinende Gestaltung der Dinge ist, während der rechtlichen Gestaltung nur so weit Bedeutung zukommt, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anderes ergibt.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Scheinhandlungen sind Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, Tz 6 zu § 23 BAO).

Der rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde haftet der vom Beschwerdeführer gesehene Fehler nicht an. Der Grund dafür lässt sich schon aus dem Beschwerdevorbringen ableiten, mit welchem der Beschwerdeführer zutreffend darstellt, dass Gründung und Führung eines Vereines dann Scheinhandlungen wären und der Verein dann ein Scheinverein wäre, wenn satzungsgemäße Vereinstätigkeiten nur vorgetäuscht und in Wirklichkeit gar nicht ausgeübt und auch ernstlich gar nicht gewollt wären. Genau diesen Sachverhalt nämlich hat die belangte Behörde im

angefochtenen Bescheid festgestellt, sodass sich die Subsumtion des behördlich festgestellten Sachverhalts unter die Bestimmung des § 23 Abs. 1 BAO gerade im Ergebnis der eigenen Argumentation des Beschwerdeführers rechtlich als zutreffend erweist. Die von der belangten Behörde in Konsequenz der im § 23 Abs. 1 BAO angeordneten Rechtsfolge vorgenommene Zurechnung der Einkünfte und Umsätze nicht an die "Scheinvereine", sondern an den Beschwerdeführer persönlich entsprach dabei gerade der vom Gerichtshof gebilligten Falllösung in dem vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten hg. Erkenntnis vom 15. Juni 1993, 90/14/0213; dem vom Beschwerdeführer des Weiteren angeführten hg. Erkenntnis vom 4. Februar 1987, 85/13/0120, lag hingegen eine Sachverhaltskonstellation zu Grunde, die es nicht erlaubt hatte, das von der Behörde als Scheingeschäft beurteilte Geschäft nicht als gewollt zu erkennen. Der Hinweis des Beschwerdeführers schließlich auf das hg. Erkenntnis vom 10. Oktober 1996, 95/15/0208, 0209, geht insoweit fehl, als eine Anwendung der Bestimmung des § 23 Abs. 1 BAO im dortigen Beschwerdefall nicht zur Diskussion stand, sondern die Zurechnung der Einkünfte an den Geschäftsführer einer GmbH statt an diese sich schon nach dem äußeren Erscheinungsbild der Verhältnisse als rechtens erwies, weil der bloße Umstand der Erstellung von Rechnungen durch die Gesellschaft eine Zurechnung der Einkünfte an diese noch nicht erlaubt hatte.

Das Schwergewicht der Beschwerdeausführungen liegt in der Bekämpfung der behördlichen Sachgrundlagenermittlung. Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde vor, sich über die im Verwaltungsverfahren vorgelegten Beweismittel wie insbesondere Belege über Honorarzahungen auf das Vereinskonto, Vereinsrechnungen, Generalversammlungsprotokolle und Verträge hinweggesetzt und sich ausschließlich auf Indizien gestützt zu haben. Sich mit den vorgelegten Beweismitteln nicht auseinander zu setzen und sie ohne jede Begründung oder Würdigung einfach zu übergehen, sei rechtswidrig. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 95/13/0175, könne eine Erschütterung der Glaubwürdigkeit des Beschwerdeführers nicht abgeleitet werden, weil dieses Erkenntnis nur durch "Unterschlagung und Vertuschung entscheidungswesentlicher Erfahrungstatsachen" ermöglicht worden sei. Die Vereinsmitglieder hätten sehr wohl eine qualifizierte Ausbildung gehabt, weil sie entweder Studenten höheren Semesters oder aber bereits in Steuerberatungs- oder Rechtsanwaltskanzleien tätig gewesen seien. Dass sich 47 derart qualifizierte Personen innerhalb eines Zeitraumes von vier Jahren zur unentgeltlichen Vereinsmitarbeit während ihrer Freizeit bereit gefunden hätten, sei deswegen durchaus denkbar, weil sich diese Personen durch ihre Vereinsmitarbeit in "Methoden der Steuergestaltung und Steuervermeidung" hätten einüben können, welche sie sonst nirgends hätten vermittelt bekommen, was sich "hinter vorgehaltener Hand bereits in weiten Kreisen herumgesprochen" habe. Der Garagenabstellplatz sei nie zur Ausübung wissenschaftlicher Forschungsarbeit genutzt worden; die Rechnungsempfänger hätten genau gewusst, dass für Korrespondenz und Kontakte ausschließlich der Obmann maßgebend sei. Kenntnis von Vornamen und Anschriften der Vereinsmitglieder sei nicht erforderlich gewesen, weil die Einberufung der Generalversammlung nie schriftlich, sondern stets auf die Weise erfolgt sei, dass der Obmann bei der tagtäglichen Vereinsarbeit persönlich allen Mitgliedern, deren körperliches Aussehen und Familiennamen ihm sehr gut bekannt gewesen seien, Ort und Zeit der Generalversammlungen mündlich bekannt gegeben habe. Kenntnis der Familiennamen und des körperlichen Aussehens hätten auch für die Feststellung der Beschlussfähigkeit der Generalversammlung gereicht, welche nach Ablauf einer Stunde unabhängig von der Anzahl der erschienenen Mitglieder vorgelegen sei. Hochschulräumlichkeiten könnten von jedermann ohne schriftliches Ansuchen und unentgeltlich betreten werden und würden, soweit sie versperrt und nicht anderweitig benötigt seien, gegen ein Trinkgeld/Schmiergeld aufgesperrt. Der Beschwerdeführer habe das von der belangten Behörde angesprochene Honorar in Rechnung gestellt, weil er eine Änderung der Vereinssatzung erreichen wollte, dies aber nach zwei vergeblichen Versuchen aufgegeben, weil die Vereinsmitglieder darauf nicht eingegangen seien. Die Judikatur- und Literatursuche sei eine wichtige, aber keinesfalls die wesentliche Tätigkeit bei der Auftragsforschung, welche vielmehr in der analytischen und systematischen Verarbeitung bestehe. Der Beschwerdeführer sei ein idealistisch gesonnener Wissenschaftler, dem Geld, Konsum und Ansehen nichts bedeuteten; sämtliche Kosten im Zusammenhang mit seiner Forschungstätigkeit seien ausschließlich von den Vereinen bezahlt worden. Auch das Fehlen eines Telefonanschlusses sei kein Indiz für das Vorliegen eines Scheinvereines, weil viele Vereine keinen eigenen Telefonanschluss hätten. Da die belangte Behörde ihre als erwiesen angenommenen Sachverhalte aus unwahren und unrichtigen Indizien abgeleitet habe, erweise sich ihre Beweiswürdigung als un schlüssig; die Sachverhaltsannahmen des angefochtenen Bescheides müssten als von der belangten Behörde frei erfunden angesehen werden.

Dieses Vorbringen zeigt, dass der Beschwerdeführer auch im vorliegenden Fall in den schon im hg. Erkenntnis vom

9. Juli 1997, 94/13/0116, 0117, wahrgenommenen Fehler verfällt, den Verwaltungsgerichtshof mit einer Rechtsmittelinstanz zu verwechseln. Auf die Ausführungen dieses Erkenntnisses zu den Bedingungen einer erfolgreichen Bekämpfung der behördlichen Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen sei der Beschwerdeführer verwiesen. Dass sich die belangte Behörde über die vom Beschwerdeführer angeführten Beweismittel begründungslos hinweggesetzt hätte, ist ein vom Beschwerdeführer erhobener Vorwurf, der jeglicher Berechtigung entbehrt. Die belangte Behörde hat nach einem intensiv geführten Vorhalteverfahren - der bei den Beschwerdepunkten genannte Vorwurf einer Verletzung des Parteiengehörs wird in den Beschwerdegründen zu Recht nicht mehr ausgeführt - den festgestellten Sachverhalt mit Erwägungen zur Beweiswürdigung begründet, denen zumal in ihrer Gesamtbetrachtung ein Verstoß gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut in keiner Weise erfolgreich angelastet werden kann. Der Beschwerdeführer hat, nachdem sein Versuch, die Erträge aus seiner Tätigkeit aufzehrende Betriebsausgaben durch Zahlungen an "Studenten" zu konstruieren, im Ergebnis der hg. Erkenntnisse vom 3. Juli 1996, 95/13/0175, und vom 9. Juli 1997, 94/13/0116, 0117, gescheitert war, augenscheinlich einen weiteren Versuch juristischen Experimentierens in Form der Zwischenschaltung juristischer Scheingebilde unternommen und muss im Ergebnis der überzeugenden Ausführungen der belangten Behörde zur Begründung ihrer Beweiswürdigung nun wohl auch dieses Experiment als gescheitert konstatieren. Angesichts der dem Beschwerdeführer nicht nur im hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 95/13/0175, sondern auch im hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 94/13/0116, 0117, attestierten Unglaubwürdigkeit im Umgang jedenfalls mit den zur Vollziehung des Abgabenrechtes berufenen Behörden war es im Ergebnis des von der belangten Behörde überaus sorgfältig festgestellten und begründeten Sachverhaltes ein Akt völlig unbedenklicher Beweiswürdigung, wenn die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer vorgeführten Konstrukte als inhaltsleere Planspiele zur Steuervermeidung erkannt hat. Rechtlich hat die belangte Behörde der Besteuerung des Beschwerdeführers im Schätzungswege die tatsächlich vorliegenden Verhältnisse in einer Weise zu Grunde gelegt, mit welcher seine Rechte nicht verletzt worden sind.

Es erwies sich die Beschwerde somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. Februar 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1999130062.X00

**Im RIS seit**

03.07.2002

**Zuletzt aktualisiert am**

16.05.2013

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

© 2024 JUSLINE

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

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