jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1999/10/19 98/14/0118

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.10.1999

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §148 Abs3;
BAO §252 Abs3;
BAO §295 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Hanslik, über die Beschwerde des M in W, vertreten durch Dr. Axel Friedberg, Rechtsanwalt in Wien I, Gonzagagasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 2. März 1998, Zl. GA RV/268-16/14/97, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1983 bis 1989 und Umsatzsteuer 1989 sowie betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1983 bis 1990, Umsatzsteuer 1989 und 1990, Verspätungszuschläge zur Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1984 und 1989 und zur Gewerbesteuer 1988 sowie betreffend Zurückweisung der Berufung hinsichtlich Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt das Gewerbe eines Verlegers und ermittelt den Gewinn gemäß§ 4 Abs. 1 EStG. Außerdem erzielte der Beschwerdeführer in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus selbständiger Arbeit (in den Jahren 1986 und 1990) und aus Vermietung und Verpachtung.

Für die Jahre 1984 bis 1986 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Eine weitere Prüfung, über die der Bericht vom 21. August 1996 verfasst wurde, umfasste die Jahre 1983 bis 1990. Aufgrund der Ergebnisse dieser Prüfung wurden die Verfahren in dem im Spruch bezeichneten Umfang gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und prüfungskonforme Sachbescheide betreffend diese Abgaben sowie betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und

Gewerbesteuer für 1990 erlassen. Außerdem wurden die Verspätungszuschläge betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1984 und 1989 sowie betreffend Gewerbesteuer 1988 gemäß § 295 Abs. 3 BAO entsprechend geändert.

Der Prüfer vertrat in seinem Bericht vom 21. August 1996 u.a. (soweit dies für das vorliegenden Beschwerdeverfahren noch von Bedeutung ist) die Auffassung, der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Aufwand für Lizenzgebühren an die Schweizer L.-AG werde nicht anerkannt. Begründend führte er dazu aus (Tz 20 des Berichtes), der vom Beschwerdeführer dazu vorgelegte Schriftverkehr sei "einseitig", weil - abgesehen von einem Mahnschreiben aus 1989 und einer Zahlungsaufforderung aus 1991 - keine Schriftstücke der L.-AG vorgelegt worden seien. Ferner seien keine Nachweise über die von der L.-AG gegenüber dem Beschwerdeführer erbrachten Unterstützungsleistungen und Hilfestellungen erbracht worden. Der Versuch des Beschwerdeführers, diesen Nachweis durch ein Fax aus dem Jahre 1994 zu erbringen, sei nicht gelungen. Diesbezügliche behördliche Erhebungen hätten ergeben, dass die Information betreffend Umsatz- und Werbeaufwandsdaten diverser Konzerne nicht von der Firma N. über die L.-AG ergangen seien, sondern dass das Fax von M., dem damaligen Geschäftsführer der Firma N./Schweiz, offenbar privat an den Beschwerdeführer geschickt worden sei. Das Fax sei nicht über einen Faxanschluss der Firma N./Schweiz gesendet worden. Die Firma N. habe dem Finanzamt mitgeteilt, die L.-AG nicht zu kennen.

Gegen die Anerkennung des Aufwandes für Lizenzgebühren spreche auch der unübliche Abrechnungsmodus. Die Lizenzgebühren seien in einem prozentuellen Ausmaß vom Gewinn einer Publikation berechnet worden. Welche Beträge bei einem Verlust abzuführen seien, gehe aus den Verträgen nicht hervor. Es sei verwunderlich, dass die L.-AG dem Beschwerdeführer seit 1979 die vertragsmäßig zugesicherte Unterstützungsleistung nicht gewährt und die vom Beschwerdeführer zur Berechnung der Lizenzgebühren erstellte Gewinnermittlung ohne Einsicht in die Bücher des Beschwerdeführers akzeptiert habe. Es gebe weder vertragliche Vereinbarungen darüber, was unter "Gewinn" genau zu verstehen sei, noch ließen sich die Aufwendungen des Beschwerdeführers den einzelnen Publikationen zuordnen. In den von der Steuerberaterin des Beschwerdeführers "rekonstruierten" Abrechnungen seien Pauschalaufwendungen enthalten, die von der L.-AG nicht hinterfragt worden und für den Prüfer nicht nachvollziehbar seien. Die vom Beschwerdeführer zum Zwecke der Lizenzzahlungen an die L.-AG ermittelten Gewinne seien weitaus höher als der jeweilige Gesamtgewinn des Verlages vor Abzug der Lizenzgebühren, sodass sich für eigene Publikationen nur Verluste ergeben würden. Ebenso sei es unüblich, dass für jahrelang ausständige Lizenzgebühren weder laufend Mahnungen stattfänden, noch Zinsen in Rechnung gestellt würden. Bemerkenswert sei, dass der Beschwerdeführer aufgefordert werde, einkommensabhängige Steuern der L.-AG zu begleichen. Eine derartige Aufforderung ergehe wohl nur an den tatsächlichen Inhaber. Bemerkenswert sei außerdem, dass der Verwaltungsrat Dr. Z., der so darauf bedacht sei, dass Schweizer Firmeninterna nicht nach Österreich gelangten, im Schreiben vom 22. März 1991 bei der Schweizer Finanzverwaltung aushaftende Steuerrückstände der L.-AG preisgebe. Dies würde er gegenüber einem "gewöhnlichen" Geschäftspartner nicht tun. Als Adressat dieses Schreibens scheine nicht der M.-Verlag des Beschwerdeführers sondern der Beschwerdeführer selbst auf. Letztlich sei noch anzumerken, dass die in den Büchern des Beschwerdeführers ausgewiesenen Verbindlichkeiten gegenüber der L.-AG in den vom Beschwerdeführer vorgelegten Bilanzen der L.-AG für 1987 bis 1990 unter den Aktiven keine Deckung fänden.

Aus diesen Bilanzen der L.-AG ergebe sich, dass die Erlöse aus Lizenzzahlungen unter dem Titel Kommissionsaufwendungen an Dritte weitergeleitet worden seien. Diese Dritten seien nicht genannt worden, sodass auch aus diesem Grunde der Abzug als Betriebsausgabe zu versagen sei.

Zusätzlich zu den bei der L.-AG bilanzmäßig erfassten und weitergeleiteten Lizenzzahlungen stelle sich die Frage nach dem Empfänger der vom Beschwerdeführer im Oktober 1989 auf ein näher bezeichnetes Konto bei einem Schweizer Kreditinstitut geleisteten Zahlung von S 800.000,--. Dieses Konto scheine zwar auf dem Briefkopf der L.-AG, nicht aber in deren Bilanzen auf. Eine plausible Aufklärung darüber habe der Verwaltungsrat Dr. Z. nicht geben können. Ein nach Prüfungsabschluss mit Schreiben vom 13. August 1996 vorgelegtes "Beweismittel" gebe über den Empfänger der bezeichneten Zahlung keinen Aufschluss. Die in Kopie vorgelegte Gutschriftsanzeige der (Schweizer) Z. Kantonalbank betreffe eine Überweisung aus dem Jahre 1988 (!) in der Höhe von S 300.000,-- auf ein anderes Konto.

Zusammenfassend stelle sich für den Prüfer folgender Sachverhalt dar:

Für den Vorschlag von einigen Publikationstiteln durch die L.-AG, von denen einer vom Beschwerdeführer ausgewählt worden sei, habe der Beschwerdeführer seit 1980 an die L.-AG jährlich in Millionenhöhe gewinnabhängige

Lizenzgebühren gezahlt, deren Berechnungsgrundlage von der L.-AG nie überprüft worden sei. Die vertraglich zugesicherte Mitarbeit der L.-AG beschränke sich auf die Festsetzung der entsprechenden Gewinnprozentsätze für die Berechnung der Lizenzgebühren sowie auf die einmalige Einmahnung von noch offenen, aus dem Vorjahr stammenden Lizenzgebührenforderungen, die in den Bilanzen der L.-AG gar nicht aufschienen. Abgesehen vom fehlenden Leistungsaustausch seien die tatsächlichen Empfänger der von der L.-AG weitergeleiteten Zahlungen nicht bekannt. Eine Lizenzzahlung im Jahr 1989 sei auf ein angeblich längst gelöschtes Konto überwiesen worden, das in den Bilanzen der L.-AG nicht enthalten sei. Als Lizenzgebührenempfänger sei ein Herr A.C. in London genannt worden. Im Rahmen der Erhebungen habe sich herausgestellt, das dieser in England nur beschränkt steuerpflichtig sei, weil er dort nicht ansässig sei. Es sei weder der ordentliche Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthaltsort von A.C. noch die Versteuerung der Beträge nachgewiesen worden.

Widersprüchlich seien auch die Angaben des Beschwerdeführers über diesen "tatsächlichen" Lizenzgebührenempfänger gewesen. Nach den Angaben des Beschwerdeführers und von ihm vorgelegten Urkunden stehe A.C. hinter der L.-AG., behaupte andererseits A.C., die L.-AG vor ca. 25 Jahren verkauft zu haben, sei nach einem vorgelegten Treuhandvertrag A.C. der Treugeber und sei dieser der tatsächliche Empfänger der Lizenzzahlungen mit Wohnsitz in London. Dem stehe gegenüber, dass nach Erhebungen der englischen Steuerbehörden A.C. aus den "Beteiligungen" an der L.-AG keine Einkünfte zugeflossen seien, A.C. nicht in London ansässig sei und die Empfänger der von der L.-AG weitergeleiteten Beträge unbekannt seien. Lizenzzahlungen seien auf ein Konto geleistet worden, das nicht in der Bilanz der L.-AG aufscheine. Die L.-AG sei eine Domizilgesellschaft, an deren Adresse sich mehrere solcher Gesellschaften befänden, die kein eigenes Büro und keine eigenen Kommunikationsmittel besäßen und vom selben Verwaltungsrat betreut würden wie eine große Zahl weiterer Domizilgesellschaften. Außerdem sei eine dieser Domizilgesellschaften die I.-AG, hinsichtlich welcher der Beschwerdeführer zugegeben habe, deren Eigentümer zu sein, und die denselben Verwaltungsrat habe wie die L.-AG. Unter den Aktiven der Bilanzen der L.-AG, welche in England vorgelegt worden seien, scheine unter der Sammelbezeichnung "Kontokorrent Aktionär" auch ein Saldo der I.-AG auf, deren Eigentümer der Beschwerdeführer sei. In den von diesem dem Finanzamt vorgelegten Bilanzen sei ein solcher Hinweis nicht enthalten. Insgesamt ergebe sich der dringende Verdacht, dass der Beschwerdeführer über die als Betriebsaufwand geltend gemachten Beträge die wirtschaftliche Verfügungsmacht behalten habe. Aus diesen Erwägungen seien die unter der Bezeichnung Lizenzgebühren an die L.-AG verbuchten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, woraus sich entsprechende Erfolgsänderungen ergäben.

Die Wiederaufnahme sei auf Grund der Ergebnisse der Prüfung zulässig. Bei der Interessenabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Parteiinteresse an der Rechtskraft einzuräumen. Für die Jahre 1984 bis 1986 sei die neuerliche Prüfung erfolgt, um festzustellen, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben seien. Die Ausdehnung des Prüfungsauftrages auf die Jahre 1983 und 1987 sei erfolgt, weil der begründete Verdacht bestehe, dass der Beschwerdeführer die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die an die L.-AG überwiesenen Beträge behalten habe. Da die Abgaben hinterzogen worden seien, betrage die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO zehn Jahre.

In seiner gegen die eingangs genannten Bescheide erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, die neuerliche Prüfung der Jahre 1984 bis 1986 sei unzulässig gewesen, weil eine Zustimmung dazu nicht erteilt worden sei. Die Voraussetzungen für eine Wiederholungsprüfung nach § 148 Abs. 3 BAO seien nicht erfüllt. Gründe für die Ausdehnung der Prüfung auf einen Verjährungszeitraum von zehn Jahren seien nicht festgestellt worden. Der Prüfer folge in der Frage der Lizenzgebührenzahlungen einer von ihm aufgebauten Indizienkette, in der die den Beschwerdeführer entlastenden Umstände nicht berücksichtigt worden seien. Der Lizenzvertrag betreffend den "Werbealmanach" (zuvor "Agenturkompass") gehe auf einen Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer und einer natürlichen Person (A.C.) aus dem Jahre 1978 zurück. A.C. habe die Rechte dann an die L.-AG abgetreten. Der Lizenzvertrag betreffend "Bestseller" sei dann mit der L.-AG geschlossen worden, weil der Beschwerdeführer weitere Publikationen gebraucht habe. Durch die Lizenzverträge habe der Beschwerdeführer das Recht zur Herausgabe der genannten Publikationen erhalten. Die Titel seien nämlich auch dann geschützt, wenn sie nicht in das Markenregister eingetragen seien. Die Lizenzverträge hätten auch den know-how-Transfer zum Gegenstand gehabt, auf den der Beschwerdeführer auf Grund seiner damaligen Unternehmensgröße angewiesen gewesen sei. Die Aufforderung der L.-AG zur Bezahlung des Betrages von sfr 30.000,-- stelle nichts anderes als die Aufforderung zur Zahlung rückständiger Lizenzgebühren dar. Durch den Hinweis auf eigene Steuerpflichten habe die L.-AG ihrer Mahnung offensichtlich mehr

Nachdruck verleihen wollen. Die Behauptung des Prüfers, es liege nur einseitiger Schriftverkehr vor, sei durch die vorgelegten Schreiben der L.-AG widerlegt. Aus dem Verständigungsverfahren mit den britischen Steuerbehörden ergebe sich, dass nicht der Beschwerdeführer, sondern A.C. hinter der L.-AG stehe. Die Zahlung auf ein nicht mehr bestehendes Konto der L.-AG sei erfolgt, weil dem Beschwerdeführer die Schließung dieses Kontos nicht bekannt gewesen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers betreffend Einkommensteuer 1989 und 1990 und Umsatzsteuer 1989 (aus im vorliegenden Beschwerdeverfahren unerheblichen Gründen) teilweise Folge, änderte den Bescheid betreffend Gewerbesteuer 1990 entsprechend ab, wies die Berufung betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich Einkommensteuer 1988 zurück (weil ein solcher Bescheid nicht erlassen worden war), änderte den Verspätungszuschlag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ab und wies die Berufung im Übrigen als unbegründet ab.

In der Begründung ihres Bescheides führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, es seien sowohl der Erschleichungstatbestand (§ 303 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 lit. a BAO) als auch der Neuerungstatbestand (§ 303 Abs. 4 leg. cit.) für die amtswegige Wiederaufnahme erfüllt. Bei den im Zusammenhang mit den Lizenzzahlungen festgestellten Sachverhalten handle es sich um solche mit Auslandsbeziehung. Bei derartigen Sachverhalten treffe den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Der Beschwerdeführer habe zwar eine Geschäftsverbindung mit der L.-AG offen gelegt, die Abgabenbehörde aber völlig im Unklaren darüber gelassen, dass es sich bei dieser Gesellschaft um eine Domizilgesellschaft handle und unter Fremden unübliche Geschäftsbeziehungen mit ihr bestanden hätten. Die tatsächlichen Empfänger der Lizenzzahlungen hätten nicht festgestellt werden können.

Von diesen Wiederaufnahmsgründen seien die Einkommensteuerbescheide für 1983 bis 1989 betroffen. Die gewerbesteuerlichen Auswirkungen seien eine Folge des § 296 BAO. Ferner hätten sich (im Beschwerdeverfahren nicht strittige) Neuerungen hinsichtlich der Feststellungen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergeben, sodass auch insofern die Wiederaufnahme zulässig gewesen sei.

Hinsichtlich der Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung führte die belangte Behörde aus, die erste Prüfung sei mit Bericht vom 17. April 1989 abgeschlossen worden. In der Folge seien neue Unterlagen hervorgekommen, die als Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 148 Abs. 3 lit. b BAO in Betracht gekommen seien. Diese Sachverhaltsmomente hätten im Zuge der ersten Prüfung noch nicht gewürdigt werden können. Im Rahmen der Ermessensübung sei zu beachten, dass ein Missverhältnis zwischen Wiederaufnahmsgrund und den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme nicht gegeben sei. Die allfällige Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages könne nur im Rahmen der Bekämpfung des Ermessens in einer Berufung gegen den Bescheid über die amtswegige Wiederaufnahme geltend gemacht werden. Im Übrigen sei die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtswidrigkeit nicht gegeben. Im Gegensatz zu seiner Auffassung sei nämlich die Zustellung des Prüfungsauftrages nicht erforderlich; dieser bedürfe nicht der Anführung des Betriebes (oder der Einkunftsquelle) des Abgabepflichtigen, sondern nur der Abgabenarten und Zeiträume. Für die Erteilung des Auftrages zur Wiederholungsprüfung sei - entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers - nicht das für die erste Prüfung zuständige Finanzamt, sondern das zuletzt örtlich zuständig gewordene zuständig gewesen.

Was den auf § 207 Abs. 2 BAO gestützten Verjährungszeitraum betreffe, sei dem Beschwerdeführer zu erwidern, dass sich die vorsätzliche Abgabenhinterziehung daraus ergebe, dass der Beschwerdeführer in Kenntnis davon, dass es sich bei der L.-AG um eine Domizilgesellschaft handle, Millionenbeträge auf deren Konto überwiesen habe, die in den Büchern der Gesellschaft keine Deckung gefunden hätten. Der Beschwerdeführer habe die I.-AG beherrscht, die in der Bilanz der L.-AG als Aktionär aufscheine. Der Beschwerdeführer sei somit über den Umweg der I.-AG an der L.-AG mitbeteiligt gewesen und habe daher auch Einsicht in die Geschäftsgebarung der L.-AG gehabt. In dieses Bild füge sich das Schreiben vom 22. März 1991 mit der Aufforderung zur Zahlung von sfr 40.000,--, andernfalls die L.-AG ihre Steuern nicht zahlen könne. Die Bekanntgabe von Steuerdaten und die Aufforderung, Beträge zu leisten, damit Steuern bezahlt werden könnten, seien wohl nur gegenüber Miteigentümern üblich. Bei Einschaltung einer Briefkastenfirma für Zwecke der Gewinnverlagerung und nachgewiesener Mitbeteiligung an der Briefkastenfirma sei jedenfalls bedingter Vorsatz anzunehmen.

Soweit sich der Beschwerdeführer darauf berufe, die Lizenzzahlungen hätten allenfalls der Abzugssteuer von 20 % gemäß den §§ 99 ff EStG unterzogen werden müssen, sei ihm zu erwidern, dass die Anwendung des besonderen

Steuerabzuges die steuerliche Anerkennung der Lizenzzahlungen voraussetze. Diese sei im vorliegenden Fall zu verweigern. Bei der L.-AG handle es sich um eine Domizilgesellschaft, die vom selben Verwaltungsrat wie die (vom Beschwerdeführer beherrschte) I.-AG verwaltet werde. Dieser Verwaltungsrat betreue eine Vielzahl von Domizilgesellschaften. Die L.-AG habe kein eigenes Büro und keine Kommunikationsmittel. Eine derartige Gesellschaft könne keine Leistungen erbringen. Ihr Zweck sei es hauptsächlich, über Dienst-, Werk- oder Lizenzverträge wirtschaftlich dem Inland zuzuordnende Einkünfte in das Ausland zu verlagern und damit der inländischen Besteuerung zu entziehen. Die Zwischenschaltung derartiger Gesellschaften dienen häufig der Vortäuschung von Geschäftsbeziehungen. Trete der Abgabepflichtige mit solchen Gesellschaften in Geschäftsbeziehungen, habe er von Anbeginn dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein werde, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren. Die Verweigerung von Auskünften durch den Verwaltungsrat der L.-AG unter Hinweis auf Bestimmungen des Schweizer Strafgesetzbuches befreie den Beschwerdeführer nicht von seiner erhöhten Mitwirkungspflicht. Es sei unüblich, dass für jahrelang ausständige Lizenzzahlungen weder laufende Mahnungen versendet noch Zinsen in Rechnung gestellt würden. Erst im Nachhinein sei versucht worden, die Grundlage zu den Lizenzabrechnungen zu rekonstruieren. Bei Sachverhalten mit Auslandsbeziehungen bestehe, wie bereits erwähnt, eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, weil die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde bei solchen Sachverhalten eingeschränkt seien.

Im Schreiben vom 22. März 1991 werde der Beschwerdeführer von der L.-AG aufgefordert, deren Steuern zu begleichen. Eine Aufforderung zur Zahlung rückständiger Lizenzgebühren sei aus diesem Schreiben nicht zu erkennen. Auf Grund dieses Schreibens sei ein besonderes Naheverhältnis des Beschwerdeführers zur L.-AG angenommen worden, weil üblicherweise fremde Personen nicht zur Entrichtung von Steuerschulden aufgefordert und ihnen gegenüber auch keine detaillierten Steuerrückstände bekannt gegeben würden. In diesem Zusammenhang sei zu beachten, dass der ansonsten mit der Informationsweitergabe sehr behutsame Dr. Z. Steuerrückstände der L.-AG dem Beschwerdeführer bekannt gegeben habe, was er ungestraft (Schweizer Strafgesetzbuch) nur dann vornehmen könne, wenn die Informationen den Kreis der Geheimnisträger nicht verlassen könnten. Da zur Steuerzahlung letztlich die jeweiligen Firmeneigentümer in Frage kämen, sei die Schlussfolgerung, dass der Beschwerdeführer hinter der L.-AG gestanden sei, nicht von der Hand zu weisen.

Am 11. November 1989 seien S 800.000,-- auf ein behauptetermaßen nicht mehr aktuelles Konto bei einer näher bezeichneten Schweizer Bank überwiesen worden, welches in den Bilanzen der L.-AG nicht aufscheine. Der Beschwerdeführer habe mit einer zeitlich davor liegenden Banküberweisung vom 3. August 1989 nachzuweisen versucht, dass ein Betrag von S 300.000,-- auf ein Konto der L.-AG bei der Z.-Kantonalbank umgeleitet worden sei. Weder die Daten noch die Beträge dieser Überweisungen seien miteinander vereinbar, sodass der Beschwerdeführer keine plausible Aufklärung betreffend die Zahlung vom 11. November 1989 gegeben habe.

Während in den ursprünglich vorgelegten Bilanzen der L.-AG die vom Beschwerdeführer beherrschte I.-AG aufgeschienen sei, habe in den in der Folge vorgelegten Bilanzen der Verweis "Kontokorrent Aktionär" gefehlt. Die Behauptung des Beschwerdeführers, der Ersteller der Bilanzen habe hinsichtlich der Überschrift "Forderung Aktionär" eine falsche Überschrift "angesteuert", stelle keine taugliche Begründung dar.

Es stehe fest, dass die vom Beschwerdeführer geleisteten Lizenzzahlungen in den Bilanzen der L.-AG keine Deckung fänden. Dies gelte nicht nur für die zuvor genannte Überweisung vom 8. November 1989. Diese Vorgänge um die L.-AG zeigten, dass die an diese gezahlten Beträge letztlich dazu gedient hätten, die wahren Empfänger unter peinlicher Wahrung der Anonymität vor der Besteuerung zu schützen.

Bei A.C. handle es sich nach den Angaben des Beschwerdeführers um jemanden, der aus steuerlichen Gründen in England "gestioniert". Mit den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen sei nicht erwiesen, dass A.C. der wirkliche Eigentümer der L.-AG sei. In dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Treuhandvertrag zwischen A.C. und Dr. Z. scheine zwar A.C. als Treugeber auf, doch gehe daraus nicht hervor, wem die Aktien wirklich gehörten. Nach dem abschließenden Bericht der englischen Steuerverwaltung habe Dr. Z. trotz Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht durch A.C. aus Rücksicht auf die Interessen Dritter nicht bekannt gegeben, wer die tatsächlichen Empfänger der von der L.-AG abgeflossenen Provisionen seien. Die Empfänger der vom Beschwerdeführer bezahlten Lizenzgebühren seien demnach im Dunkeln geblieben, weshalb der Abzug als Betriebsausgabe zu versagen gewesen sei. Es sei jedenfalls als erwiesen anzunehmen, dass der Beschwerdeführer über die von ihm beherrschte I.-AG indirekt Aktionär der L.-AG gewesen sei.

Die Lizenzverträge seien als Scheingeschäfte anzusehen. Es sei unüblich, keine Zinsen bei Stundungen zu vereinbaren und trotz Ablaufes der Vertragszeit die Titelrechte unentgeltlich weiterlaufen zu lassen. Auch die im Prüfungsbericht unter Tz 20b und c angeführten Umstände zeigten die Unangemessenheit und Unüblichkeit des Lizenzverhältnisses. Schließlich erscheine es unangemessen, dass der Beschwerdeführer für den Vorschlag von einigen Publikationstiteln durch die L.-AG Millionenbeträge an Lizenzgebühren bezahlt habe, und zwar an eine Domizilgesellschaft, die mangels eines eigenen Büros, mangels Personals und mangels Kommunikationseinrichtungen zu entsprechenden Gegenleistungen gar nicht in der Lage gewesen sei. Ein solches Lizenzverhältnis lasse sich nur mit Steuervermeidungsabsicht erklären. Für den Beschwerdeführer habe der Abzug der Lizenzgebühren zunächst erhebliche Steuergewinne gebracht, während für die im Dunkeln gebliebenen Empfänger ein steuerlicher Anonymbereich geschaffen worden sei.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Verspätungszuschläge seien allesamt gemäß § 295 Abs. 3 BAO aufgrund der Bescheidänderungen erlassen worden. Die angewendeten Prozentsätze bei der Berechnung der Verspätungszuschläge lägen unter dem Höchstsatz und seien im Hinblick auf das steuerliche Verhalten des Beschwerdeführers nicht zu beanstanden. Soweit sich die Berufung gegen die Festsetzung eines Verspätungszuschlages hinsichtlich Einkommensteuer für 1988 wende, sei sie zurückzuweisen gewesen, weil ein derartiger Bescheid gar nicht ergangen sei.

Gegen den angefochtenen Bescheid erhob der Beschwerdeführer zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte mit Beschluss vom 9. Juni 1998, B 775/98-3, die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer hält die Anordnung der neuerlichen Prüfung für die Jahre 1984 bis 1986 im Grunde des § 148 Abs. 3 lit. b BAO für rechtswidrig und beruft sich in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen von Stoll, BAO-Kommentar, 1655 f.

Der Beschwerdeführer ist in diesem Zusammenhang zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, nach der eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos ist und lediglich bei der Ermessensübung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden kann (siehe dazu das hg.Erkenntnis vom 26. November 1996, 92/14/0212, mwN). Im Übrigen liegt die vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang behauptete Rechtswidrigkeit nicht vor, weil die Abgabenbehörde aufgrund der ihr vorliegenden Urkunden und Angaben genügend konkrete Anhaltspunkte (im Sinne der vom Beschwerdeführer zitierten Literaturstelle) für das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen (insbesondere von neu hervorgekommenen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO) hatte. Dass Urkunden, die Rückschlüsse auf das tatsächliche Verhältnis des Beschwerdeführers zur L.-AG in den Streitjahren zulassen, erst nach der mit Bericht vom 17. April 1989 abgeschlossenen Vorprüfung verfasst wurden, schloss die Wiederaufnahme (wegen neu hervorgekommener Tatsachen) nicht aus, sodass darin auch kein Hindernis für eine Wiederholungsprüfung im Grunde des § 148 Abs. 3 lit. b BAO gelegen ist.

Der Beschwerdeführer bekämpft mit denselben Argumenten, mit denen er die Rechtswidrigkeit der Wiederholungsprüfung darzutun versucht, auch die Zulässigkeit der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO. Auch in diesem Zusammenhang ist ihm zu erwidern, dass die zum Teil erst 1989 und später entstandenen - für die Entscheidung der belangten Behörde maßgeblichen - Urkunden (insbesondere das Schreiben des Dr. Z. namens der L.-AG vom 22. März 1991 betreffend Zahlung der restlichen Verrechnungssteuer, die gegenüber den englischen Steuerbehörden von A.C. vorgelegten Bilanzen der L.-AG und die vom Beschwerdeführer vorgelegten Bilanzen der L.-AG, die Auslandsüberweisung vom 11. Oktober 1989) den Schluss auf Tatsachen in den vorangegangenen Jahren zulassen, sodass insoweit zwar nicht neu hervorgekommene Beweise (Urkunden), sondern neu hervorgekommene Tatsachen vorliegen, deren Kenntnis in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit seinen Ausführungen, die von der belangten Behörde ins Treffen geführten Umstände seien nur bei bewusst zum Nachteil des Abgabepflichtigen vorgenommener Interpretation "verdächtig", bekämpft der Beschwerdeführer im Ergebnis die Beweiswürdigung der belangten Behörde. Diese ist jedoch nicht als unschlüssig zu erkennen. Der Versuch des Beschwerdeführers, die Aufforderung vom 22. März 1991 zur Zahlung der restlichen Verrechnungssteuer als

übliche Mahnung von rückständigen Lizenzgebühren darzustellen, scheitert am klaren Inhalt dieses Schreibens, der nur damit erklärt werden kann, dass der Beschwerdeführer aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verpflichtungen - ob unmittelbar oder mittelbar über die I.-AG kann hier dahingestellt bleiben - dem Verwaltungsrat der L.-AG gegenüber zur Deckung der Verrechnungssteuer verpflichtet war. Die Anführung der I.-AG in den in England vorgelegten Bilanzen der L.-AG steht damit in Einklang. Die vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren aufgestellte Behauptung, dabei handle es sich um einen bloßen Schreibfehler, überzeugt nicht.

Mit seinem Hinweis, die gesetzliche Aufbewahrungspflicht sei längst abgelaufen, vermag der Beschwerdeführer das Argument, dass er im Wesentlichen nur eine "einseitige" Korrespondenz vorgelegt habe, nicht zu entkräften. Aus der Tatsache, dass er A.C. als nachweislich existierende ausländische physische Person genannt hat, ist für den Beschwerdeführer im Hinblick auf die unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde, dass er "indirekt" Aktionär der L.-AG gewesen sei, sowie die Unüblichkeit der von ihm behaupteten Geschäftsbeziehung zwischen ihm und der L.-AG nichts zu gewinnen. Ob und in welchem Land A.C. seinen steuerlichen Verpflichtungen nachkommt oder nachzukommen hätte, ist daher für den vorliegenden Beschwerdefall ohne Bedeutung.

Der Beschwerdeführer bekämpft die Auffassung der belangten Behörde, es handle sich um hinterzogene Steuern im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO. Soweit er in diesem Zusammenhang ins Treffen führt, der erste Lizenzvertrag betreffend den "Agenturkompass" aus dem Jahr 1978 sei noch nicht mit der L.-AG, sondern mit A.C. abgeschlossen worden, zeigt er keine Umstände auf, die gegen die von der belangten Behörde angenommene Hinterziehung und das Vorliegen von zumindest bedingten Vorsatz sprechen, zumal in den Streitjahren die Beziehungen nur mit der L.-AG bestanden haben und im Übrigen gegen die Ernstlichkeit des vom Beschwerdeführer genannten Vertrages dieselben Bedenken bestehen wie gegen die weiteren - mit der L.-AG abgeschlossenen - Lizenzverträge. Es ist nämlich nicht erkennbar, inwiefern A.C. Verlags- und Urheberrechte am "Agenturkompass" zustanden. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren mehrfach unter Berufung auf eine Auskunft des Rechtsanwaltes Dr. F. ins Treffen geführt, dass auch nicht urheberrechtsfähige oder als Marken registrierte Titel geschützt seien, allerdings in keiner Weise dargetan, inwiefern A.C. (oder in der Folge die L.-AG) die Titel tatsächlich als besondere Bezeichnung einer Zeitschrift verwendet haben. Dies wäre aber - worauf auch in der vom Beschwerdeführer zitierten Auskunft des Rechtsanwaltes Dr. F. zutreffend hingewiesen wird - Voraussetzung für den Schutz eines nicht urheberrechtlich geschützten oder registrierten Titels gewesen (vgl. dazu den Beschluss des Obersten Gerichtshofes vom 25. November 1997, 4 Ob 330/97a, ÖBl 1998, 246). Aus dem Umstand, dass die L.-AG bereits seit 1971 besteht, ist im Hinblick auf ihre Eigenschaft als so genannte Domizilgesellschaft für das vorliegende Beschwerdeverfahren nichts zu gewinnen.

Der Vorwurf des Beschwerdeführers, dass die belangte Behörde "nur Bruchteile der vorhandenen Beweismittel überhaupt verwertet" habe, zeigt nicht auf, welche konkreten Beweise die belangte Behörde unberücksichtigt gelassen habe. Dass sich nur aus einem zahlenmäßig kleinen Teil der insgesamt vorliegenden Urkunden der - für den Beschwerdeführer nachteilige - Sachverhalt ergibt, macht die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht unschlüssig.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers, dass selbst bei Annahme der Hinterziehung und damit einer Verjährungsfrist von zehn Jahren jedenfalls die Abgaben für das Jahr 1983 unter Bedachtnahme auf die erst am 25. August 1994 erfolgte Ausdehnung des Prüfungsauftrages verjährt seien, lassen außer Acht, dass gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen wird. Schon die Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1983 im September 1985 hat die Verjährung unterbrochen, sodass die Ausdehnung des Prüfungsauftrages noch innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt ist.

Der Beschwerdeführer bekämpft die Verhängung des Verspätungszuschlages mit der Begründung, es seien keine Feststellungen darüber getroffen worden, dass die eingereichten Abgabenerklärungen verspätet gewesen seien. Aus § 295 Abs. 3 BAO ergebe sich zwar die Akzessorietät der Verspätungszuschläge, doch könne bei zu Unrecht erfolgter und bekämpfter Verhängung eines Verspätungszuschlages eine Änderung nicht auf § 295 Abs. 3 BAO gestützt werden. Außerdem habe sich die belangte Behörde nicht mit der Frage auseinander gesetzt, ob die Verspätung entschuldbar sei. Richtigerweise hätte davon ausgegangen werden müssen, dass der Beschwerdeführer nichts anderes getan habe, als die Ergebnisse der vorangegangenen Betriebsprüfung seinem weiteren steuerlichen und wirtschaftlichen Verhalten zugrunde zu legen.

Die Bescheide betreffend die Verspätungszuschläge wurden gemäß § 295 Abs. 3 BAO im Hinblick auf die geänderten Bescheide betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer abgeändert. Auf § 295 Abs. 3 BAO gestützte Änderungsbescheide sind auch in dem vom grundlagenbescheidähnlichen Bescheid nicht betroffenen Bereich abänderbar. Der neue Bescheid ist mit Berufung in vollem Umfang anfechtbar, d.h. also nicht nur hinsichtlich des Änderungsgrundes oder der tatsächlich durchgeführten Änderung, allerdings nicht mit Gründen, die gemäß § 252 Abs. 3 BAO gegen den vorangehenden Grundlagenbescheid zu richten gewesen wären (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 2862; Ritz, BAO-Kommentar2, § 295 Tz 18). Richtig ist zwar, dass die belangte Behörde keine konkreten Feststellungen über die Verspätung der Abgabenerklärungen getroffen hat, doch bestand dafür im Hinblick darauf, dass die seinerzeit erlassenen Bescheide betreffend Verspätungszuschläge rechtskräftig geworden waren und der Beschwerdeführer in der Berufung gegen die erstinstanzlichen Bescheide keinerlei Vorbringen betreffend das Fehlen der Voraussetzungen für die Verhängung von Verspätungszuschlägen gem. § 135 BAO erstattet hatte, keine Veranlassung, sodass der vom Beschwerdeführer gerügte Feststellungsmangel nicht vorliegt. Auch die Beschwerde enthält im Übrigen kein konkretes Vorbringen des Inhaltes, dass die Steuererklärungen jeweils rechtzeitig abgegeben worden seien. Inwiefern die Ergebnisse der ersten Betriebsprüfung für die verspätete Abgabe von Steuererklärungen kausal gewesen seien oder die verspätete Abgabe entschuldigen sollen, ist aufgrund der Beschwerdeausführungen nicht nachvollziehbar.

Auf die Frage, ob die belangte Behörde § 162 BAO richtig angewendet hat, brauchte im vorliegenden Verfahren schon deshalb nicht näher eingegangen zu werden, weil nach dem zuvor Gesagten die Hinterziehung der Abgaben festgestellt wurde. Bei dieser Sachlage ist es aber unerheblich, ob (auch) mangels Empfängernennung die Abzugsfähigkeit der Lizenzgebühren zu versagen gewesen wäre.

Der Beschwerdeführer hat mit Eingabe vom 23. Juli 1999 dem Verwaltungsgerichtshof mitgeteilt, dass er mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen vom 29. Jänner 1999 von der gegen ihn erhobenen Anklage wegen des Vergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG freigesprochen worden sei. Dieser Freispruch ist für das vorliegende Beschwerdeverfahren schon im Hinblick auf das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zufolge § 41 Abs. 1 VwGG geltende Neuerungsverbot unbeachtlich.

Aus den dargelegten Erwägungen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 19. Oktober 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1998140118.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at