

TE Vwgh Erkenntnis 1998/11/19 97/15/0001

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.11.1998

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
36 Wirtschaftstreuhänder;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §198 Abs1;
BAO §21 Abs1;
BAO §22;
BAO §23 Abs2;
BAO §24;
BAO §273 Abs1;
BAO §77 Abs1;
BAO §92 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs3 impl;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
VwRallg;

WTBO;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des M in B, vertreten durch die Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in Wien I, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 8. November 1996, Zl. GA 17-96/4065/13, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1992 sowie Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1992, 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

Nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid war der Beschwerdeführer im Jahr 1992 als Steuerberater im Werkvertrag für die Kanzlei Dr. F.B. tätig. Im verwaltungsgerechtlichen Verfahren ist strittig, ob ein Betrag von netto S 490.000,-- (zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 98.000,--) steuerlich dem Beschwerdeführer oder - wie beantragt - seiner Ehegattin, die (ansonsten) gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Kindermodengeschäftes bezieht, zuzurechnen ist.

Über den strittigen Betrag hatte die Ehegattin des Beschwerdeführers folgende mit 7. Mai 1992 datierte Rechnung an die R.u.W. Sch.-GmbH (die Eigentümerin der Liegenschaft J.-Gasse 2 war, und deren Anteile mit Abtretungsvertrag vom 10. März 1992 unter Beibehaltung des Firmenwortlautes von den bisherigen Gesellschaftern an die P.-AG bzw. die Immobilienverwertungsgesellschaft UBM verkauft worden waren) ausgestellt:

"Gemäß unserer Vereinbarung erlaube ich mir für die erbrachte Projektentwicklungsleistung beim Projekt J.-Gasse 2 wie vereinbart einen Pauschalbetrag in der Höhe von S 490.000,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer S 98.000,--, somit S 588.000,-- zu verrechnen.

Ich ersuche um Überweisung auf mein Konto bei ..."

Die belangte Behörde folgte nicht dem Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach die in Rede stehenden Einnahmen seiner Ehegattin zuzurechnen seien. Sie stützte sich dabei im wesentlichen auf die Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung, die das Finanzamt zum Anlaß für eine Verfahrenswiederaufnahme und Erlassung neuer Sachbescheide genommen hatte.

In der Begründung der erstinstanzlichen Bescheide vom 22. September 1995 ist zu lesen, daß laut den Feststellungen der Betriebsprüfung die angesprochenen Leistungen nicht von der Gattin des Beschwerdeführers, sondern von diesem aufgrund einer mündlichen Verhandlungsvollmacht erbracht worden seien. In einer niederschriftlichen Einvernahme vom 11. Mai 1995 habe die Ehegattin angegeben, daß sie die Information über den beabsichtigten Grundverkauf vom Beschwerdeführer erhalten habe, die Lage der zu vermittelnden Liegenschaft nur per Adresse kenne und selbst das Grundstück nie gesehen habe. Die Gattin - so die weiteren Ausführungen in der erstinstanzlichen Bescheidbegründung - habe keinerlei Einfluß auf die Verkaufsverhandlungen genommen. Vielmehr seien sämtliche Verkaufsgespräche im Beisein des Beschwerdeführers als steuerlichem Vertreter der Sch.-GmbH geführt worden. Die Vermittlungsprovision in Höhe von S 490.000,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer sei daher dem Beschwerdeführer wirtschaftlich zuzurechnen. Selbst unter der Annahme, daß die Gattin als Subvermittlerin beauftragt worden wäre, könnte dies zu keiner anderen steuerlichen Beurteilung führen, weil es unter Fremden völlig undenkbar sei, daß der wirtschaftliche Vorteil aus einer Vermittlung ohne jede Gegenleistung zur Gänze einem anderen weitergegeben würde. Auch sei es für die steuerliche Behandlung unmaßgeblich, ob die Annahme von Vermittlungsaufträgen aufgrund der dienstrechtlichen Stellung des Beschwerdeführers bei der Steuerberatungskanzlei Dr. F.B. zulässig gewesen sei oder nicht.

Im angefochtenen Bescheid wird im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung der Verfahrensgang geschildert und dazu großteils der Wortlaut der im Verfahren erstatteten Schriftsätze (und auch Vernehmungsprotokolle) wiedergegeben.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides hält die belangte Behörde fest, daß sich der "Ablauf der Ereignisse" wie folgt zusammenfassen lasse:

Der Beschwerdeführer habe aus seiner Tätigkeit bei der Steuerberatungskanzlei Dr. F.B. gewußt, daß die Liegenschaft J.-Gasse (bzw. die diese Liegenschaft besitzende GmbH) zu verkaufen gewesen sei und habe dies seiner Gattin mitgeteilt. Diese habe mit Mag. H., dem Prokuristen der UBM, in ihrem Kindermodengeschäft darüber gesprochen, diesem die Grundstücksadresse mitgeteilt und eine Provision vereinbart. Der weitere Kontakt zwischen Mag. H. und der Verkäuferseite sei vom Beschwerdeführer hergestellt worden. Nach Zustandekommen des Geschäfts habe die Gattin des Beschwerdeführers die vereinbarte Provision erhalten.

Es sei unbestritten - so die belangte Behörde weiter in ihrer Begründung -, daß Herr R.Sch. der Kanzlei Dr. F.B. die Verkaufsabsicht mitgeteilt habe. Die Aussagen widersprechen sich in der Frage, ob der Kanzlei eine mündliche Verhandlungsvollmacht erteilt worden oder nur eine "Empfänglichkeit für die Nennung eines Kaufinteressenten"

ausgedrückt worden sei. Dieser Widerspruch sei jedoch für die Entscheidung über den Streitpunkt unerheblich, weil kein Anhaltspunkt dafür bestehe, dem mit der Angelegenheit persönlich nicht befaßten Dr. F.B. die gegenständliche Provision zuzurechnen. Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, daß der vom Beschwerdeführer behauptete Ablauf der Ereignisse "sich zufällig ergeben konnte". So habe sich der Beschwerdeführer unbestrittenmaßen nach der behaupteten "Initialzündung" durch seine Gattin durchaus aktiv gezeigt, die (späteren) Verkäufer und Käufer der R.u.W. Sch.-GmbH (samt Liegenschaft J.-Gasse) zusammenzuführen. Es wäre "unter normalen Umständen" wesentlich wahrscheinlicher gewesen, wenn sich der Beschwerdeführer direkt an seinen ehemaligen Studienkollegen Mag. H. gewandt hätte. Die von der Gattin des Beschwerdeführers verfaßte Rechnung verschleiere von der Textierung her ("Projektentwicklungsleistung") die von ihr später im Abgabenverfahren behauptete Art der von ihr erbrachten Leistung. In der vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter der Gattin des Beschwerdeführers am 29. Juni 1995 dem Finanzamt übergebenen Stellungnahme, der der Beschwerdeführer "nichts hinzuzufügen" habe, werde in auffälliger Weise darauf hingewiesen, daß es dem Finanzamt verboten wäre, Herrn Sch. oder der "Firma Sch." die Tatsache der Provisionsvereinbarung bzw. die Höhe der Provision mitzuteilen. Dies deute ebenfalls darauf hin, daß im vorliegenden Fall etwas "verschleiert werden sollte". All dies weise darauf hin, daß die "gegenständliche Zahlung das Entgelt für eine Leistung darstellte, die nicht nur gegenüber der Finanzverwaltung, sondern ganz allgemein verschleiert werden sollte, sodaß der gesamte Vorgang nicht unter 'normalen Umständen' vor sich ging". Die Provision sei im Vergleich zur behaupteterweise erbrachten Leistung unverhältnismäßig hoch. Auch sei die vorgebrachte Art der "Preisbildung" äußerst ungewöhnlich: Ein in einem "namhaften Konzern tätiger, durchaus fähig wirkender Prokurist" solle nur für die Adressierung sofort ein solch hohes Angebot gemacht haben, das über den Erwartungen der Gattin des Beschwerdeführers gelegen sei. Alles deute darauf hin, daß mit der hohen Provision in Wahrheit die Aktivitäten des Beschwerdeführers - gegebenenfalls zusätzlich zum behaupteten offiziellen Stundenhonorar - hätten abgegolten werden sollen. Es sei somit in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, daß nicht die Gattin des Beschwerdeführers, sondern der Beschwerdeführer selbst die der gegenständlichen Zahlung tatsächlich zugrundeliegende Leistung, nämlich die Vermittlung bzw. Mitarbeit an der Abwicklung des Verkaufes der R.u.W. Sch.-GmbH erbracht habe. Hierbei sei es unerheblich, ob die "Adressierung im Kindermodengeschäft bloß behauptet wird oder als bloße Inszenierung tatsächlich stattgefunden hat". Der Beschwerdeführer habe seine Ehegattin bloß als "Strohmann" vorgeschoben. Ob dem Beschwerdeführer von seinem Vater Dr. F.B. gestattet gewesen sei, die gegenständliche Provision (auch auf Umwegen) zu erhalten, sei gemäß § 23 Abs. 2 BAO ebenso unerheblich wie die Frage, ob eine solche Provision nach den Honorarrichtlinien der Kammer der Wirtschaftstreuhänder überhaupt zulässig wäre. Für die Annahme eines Tätigwerdens der Gattin des Beschwerdeführers als Subvermittlerin sei kein Raum, weil der Beschwerdeführer die Provision für seine Tätigkeiten erhalten habe. Unbeachtlich für die Streitfrage sei weiters, ob die Gattin des Beschwerdeführers das auf ihr Bankkonto überwiesene Geld für eigene Zwecke (z.B. Einlage in ihren Betrieb) verwendet habe, weil ihr dies gegebenenfalls vom Beschwerdeführer im Wege seiner Einkommensverwendung gestattet worden sein könne. Ein solches Verhalten "läge durchaus im Rahmen der allgemeinen Lebenserfahrung, zumal der Beschwerdeführer zumindest durch die dem von ihm unterfertigten Schreiben vom 26. Mai 1994 beigelegten berichtigten Steuererklärungen über die Verluste des Kindermodengeschäftes seiner Gattin informiert war". Gemäß § 21 Abs. 1 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die berufungsgegenständliche Leistung und damit die Provisionseinnahme sei wirtschaftlich dem Beschwerdeführer und nicht seiner Ehegattin zuzurechnen. Daran könnte selbst die zivilrechtliche Gültigkeit der angeblich von seiner Ehegattin abgeschlossenen Provisionsvereinbarung nichts ändern. Gemäß § 22 BAO könne durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden; in einem solchen Fall seien die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Die strittige Provisionseinnahme stehe in einem engen Zusammenhang mit der vom Beschwerdeführer im Rahmen seines Werkvertrages ausgeübten Tätigkeit als Steuerberater in der Kanzlei Dr. F.B. und sei daher den diesbezüglichen Einkünften aus selbständiger Arbeit hinzuzurechnen. Durch die Wiederaufnahme der Verfahren habe sich eine Umsatzsteuernachforderung von S 98.000,- und eine Einkommensteuernachforderung von S 294.000,- ergeben. Angesichts der beträchtlichen Höhe jeder der beiden Nachforderungen seien die angefochtenen "Verfahrenswiederaufnahmen" unter zutreffender Ermessensübung verfügt worden, um den Prinzipien der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen.

In der Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem "Recht auf Beachtung der Rechtskraft des Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheides 1992 verletzt, ferner im Recht auf Nichterlassung von Wiederaufnahmsbescheiden betreffend ESt und USt 1992 und auf richtige Ausübung des Ermessens, hilfsweise im Recht auf richtige Berechnung der ESt und der USt 1992, alles unter dem Aspekt, daß mir die strittige Provisionszahlung einkommens- und umsatzmäßig nicht zuzurechnen ist".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (siehe beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Juli 1998, 93/14/0149, m.w.N.). Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher" Gründe für eine vorgenommene Gestaltung, an. Zur Umsatzsteuerbarkeit eines Vorganges ist nicht die bloße Rechnungslegung entscheidend, sondern ob ein Unternehmer tatsächlich im Inland gegen Entgelt Lieferungen oder sonstige Leistungen im Rahmen seines Unternehmens ausführt (vgl. § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972).

Der Beschwerdeführer versucht in der Beschwerde seine Argumentation, seiner Ehegattin seien die strittigen Einkünfte zuzurechnen, damit zu untermauern, daß diese zivilrechtlich einen Anspruch auf diese Zahlung gehabt hätte. Abgesehen davon, daß - wie erwähnt - zivilrechtliche Beurteilungen für die steuerrechtliche Einkünftezurechnung nicht von ausschlaggebender Bedeutung sind, sind auch die dazu weitwendig vorgetragenen Argumente des Beschwerdeführers nicht überzeugend. So verweist der Beschwerdeführer an anderer - auf seine Person bezogener - Stelle der Beschwerde u.a. darauf, daß "eine noch so konkrete und verdienstliche Tätigkeit" keinen Provisionsanspruch mit sich brächte, wenn sie nicht aufgrund eines Vermittlungsauftrages erbracht worden sei (der Beschwerdeführer verweist hier auch auf das Urteil des OGH vom 23. April 1969, SZ 42/59). Daß die Ehegattin des Beschwerdeführers bei ihrer "bloßen Namhaftmachung" in Ausführung eines konkreten Vermittlungsauftrages durch den Zahler der Provision gehandelt hätte, wird aber vom Beschwerdeführer selbst nicht behauptet.

Die belangte Behörde hat die Erfahrungen des Wirtschaftslebens für sich, wenn diese bei dem ansonsten unbestritten gebliebenen Tätigwerden des Beschwerdeführers bei der Vertragsabwicklung und seiner Stellung als eigentlicher Informationsträger über den beabsichtigten Grundverkauf (eigentlich den Verkauf des das Grundstück besitzenden Gesellschaftsmantels) den Rechnungsbetrag von netto S 490.000,- tatsächlich als Gegenleistung für die vom Beschwerdeführer unter Ausnutzung seiner sich ihm bietenden Marktchancen erbrachten Leistungen ansah. Stichhälftige Argumente, die gegen diese Beurteilung sprächen, werden auch in der Beschwerde nicht vorgetragen. Wenn der Beschwerdeführer wiederum standesrechtliche Vorschriften ins Spiel bringt, wonach er als Wirtschaftstreuhänder keine Vermittlungsgeschäfte tätigen dürfe, ändert ein derartiges Verbot nichts an der nach wirtschaftlichen Grundsätzen zu erfolgenden Einkünftezurechnung im Steuerrecht (vgl. § 23 Abs. 2 BAO). Außerdem hat die belangte Behörde ohnedies die Bezahlung des strittigen Geldbetrages nicht als Leistung einer "Tip-Provision" gewertet, sondern im wesentlichen als Abgeltung der "Aktivitäten des Beschwerdeführers" bei der Geschäftsabwicklung, wofür auch der Wortlaut der Rechnung vom 7. Mai 1992 mit dem Hinweis auf "die erbrachte Projektentwicklungsleistung" spricht. Daß derartige Leistungen dem Beschwerdeführer aufgrund seiner "dienstrechtlichen Stellung" untersagt gewesen wären, bringt er nicht vor, sodaß sich das mit Schriftsatz vom 14. August 1995 zur Zeugeneinvernahme des Dr. F.B. genannte Beweisthema ("ob es mir damals aufgrund meiner dienstrechtlichen Stellung überhaupt möglich gewesen wäre, Vermittlungsaufträge anzunehmen oder ob es nicht vielmehr so ist, daß ich einem inoffiziellen Wunsch folgend und im Rahmen meiner allgemeinen Beratungstätigkeit lediglich eine Information so wie an viele andere Personen auch an meine Frau weitergegeben habe, die von dieser dann verwertet worden ist, was mir eben aufgrund meiner dienstrechtlichen Stellung nicht möglich war") als nicht entscheidungsrelevant erweist. Die vom Beschwerdeführer erhobene Rüge, die belangte Behörde hätte Dr. F.B. formell als Zeugen einvernehmen müssen (und sich nicht mit einer von diesem beigebrachten schriftlichen Stellungnahme begnügen dürfen), kann daher dahingestellt bleiben.

Soweit der Beschwerdeführer Ausführungen der belangten Behörde dazu vermißt, warum die Zurechnung gerade an ihn und nicht an andere Personen erfolgt sei, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, an welche andere Personen (außer ihm oder seine Gattin) diese Zurechnung hätte konkret erfolgen sollen. Daß die belangte Behörde die Gattin des Beschwerdeführers nur als vorgeschenbenen Provisionsempfänger wertete, verstieß nicht gegen die der belangten Behörde vorliegenden Beweisergebnisse. Eine Einkommensverwendung dahingehend, daß der Beschwerdeführer die ihm zuzurechnenden Einkünfte im Betrieb der Ehegattin beließ, ist auch nach dem Beschwerdevorbringen - ungeachtet der Frage, ob dieser im Jahr 1992 bereits von der konkreten Verlustsituation infolge der erst im Jahr 1994 erstellten Steuererklärung 1992 für die Gattin hätte wissen können - nicht ausgeschlossen.

Der in der Beschwerde enthaltene Vorwurf, die belangte Behörde habe eine Auseinandersetzung mit der Zeugenaussage des Mag. H. verweigert, wird vom Beschwerdeführer nicht weiter ausgeführt. Im übrigen ist dieser im angefochtenen Bescheid im Wortlaut wiedergegebenen Zeugenaussage ohnedies auch die maßgebliche Stellung des Beschwerdeführers im Rahmen der Verhandlungsführung zu entnehmen (so habe die Gattin des Beschwerdeführers Mag. H. "bezüglich weiterer Fragen" an den Beschwerdeführer verwiesen; warum der Beschwerdeführer nicht an ihn herangetreten sei, "und seine Gattin vermutlich zwischengeschaltet wurde, lag vermutlich in seinem Status als Steuerberater"; die Tätigkeit der Gattin des Beschwerdeführers habe sich nur auf die Nennung der Objektadresse beschränkt und sie habe sonst keinen Einfluß auf die Verhandlungen gehabt).

Ein Rechtsanspruch einer Partei auf eine mündliche Berufungsverhandlung besteht gemäß § 284 Abs. 1 BAO nur dann, wenn sie den Antrag auf eine solche in der Berufung, in einer Beitrittserklärung oder im Vorlageantrag nach § 276 Abs. 1 BAO stellt. Eine derartige Antragstellung fand nicht statt. Der belangten Behörde ist damit keine Rechtswidrigkeit anzulasten, wenn sie von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung Abstand nahm.

Ein rechtskräftiger Abgabenbescheid, mit dem gegen ein Steuersubjekt ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht wurde, steht einer Geltendmachung eines auf derselben Tatbestandsverwirklichung beruhenden Abgabenanspruches gegen ein anderes Steuersubjekt nicht entgegen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juli 1998, 93/13/0269, 0270). Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, es hätte ihm keine Umsatzsteuer für den strittigen Rechnungsbetrag vorgeschrieben werden dürfen, weil hier eine rechtskräftige Steuervorschreibung auch bei seiner Gattin vorliege, wird somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Die Vorschreibung von Umsatzsteuer an seine Gattin (die außerdem von der Wirkung her der Höhe nach ident mit einer Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 - Steuerschuld aufgrund der Rechnung - war; vgl. dazu die an die Ehefrau des Beschwerdeführers ergangene Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 8. November 1996) mußte die belangte Behörde auch im Rahmen der Ermessensübung zur Verfahrenswiederaufnahme beim Beschwerdeführers nicht berücksichtigen. Daß die in bezug auf den Beschwerdeführer zur Einnahmen- bzw. Einkünftezurechnung neu hervorgekommenen Tatsachen "beweismäßig auf völlig tönernen Füßen" stünden, ist eine nicht weiter nachvollziehbare Beschwerdebehauptung, sodaß sie schon deshalb die zugunsten einer amtswegigen Wiederaufnahme geübte Ermessensübung der belangten Behörde nicht als rechtswidrig erscheinen läßt.

Die Beschwerde war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 19. November 1998

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1997150001.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

10.05.2012

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at