

TE Vwgh Erkenntnis 1998/3/31 93/13/0093

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 31.03.1998

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
37/03 Nationalbank;

Norm

BAO;
EStG 1972 §3 Z5 litb;
EStG 1972 §4 Abs4 Z5 litb;
EStG 1988 §3 Abs1 Z3 litc;
EStG 1988 §4 Abs4 Z5 litb;
EStG 1988;
NBG 1984 §69 Abs1 Z4;
UStG 1972 §4 Abs1;
UStG 1972 §4 Abs2 Z2 Satz2;
UStG 1972 §4 Abs3;
UStG 1994 §4 Abs1;
UStG 1994 §4 Abs2;
UStG 1994 §4 Abs3;
UStG 1994;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der AF in W, vertreten durch Dr. Gabriele Baumann, Rechtsanwalt in Wien I, Bräunerstraße 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 1. März 1993, Zl. 6/3-3431/92-05, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1988 und 1989 einschließlich der diesbezüglichen Wiederaufnahme des Verfahrens, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die Beschwerdeführerin, die ihren Beruf in der Beschwerde mit "Turnusärztin" bezeichnet, schloß ihren Abgabenerklärungen für die Jahre 1988 und 1989 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils eine gemeinsame Beilage an, in der sie Bezüge aus dem "Forschungsprojekt "Supervision", Oesterreichische Nationalbank" mit S 268.000,-- (1988) und S 132.000,-- (1989) bekanntgab und gleichzeitig die Einkommensteuerfreiheit dieser Bezüge gemäß § 3 Z. 5 EStG 1972 bzw. § 3 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 mit der Begründung beantragte, es handle sich dabei um Bezüge aus öffentlichen Mitteln zur unmittelbaren Förderung der Wissenschaft. In die beiden Umsatzsteuererklärungen selbst wurden diese Bezüge nicht aufgenommen und zwar offensichtlich im Hinblick auf die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z. 2 zweiter Satz UStG 1972, wonach bundesgesetzlich geregelte Zuschüsse, die dem Zuschußberechtigten aus öffentlichen Kassen oder aus Mitteln bundesgesetzlich errichteter Fonds gewährt werden, nicht zum Entgelt gehören.

Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die genannten Jahre ergingen erklärungsgemäß.

Nachdem Berichtigungsverfahren gemäß § 293b BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide erfolglos geblieben waren - die Berichtigungsbescheide wurden im Rechtsmittelweg beseitigt - nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 22. Juli 1992 die Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1988 und 1989 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide; begründet wurde dies wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens war unter Bedachtnahme auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten. Der in § 303 Abs. 4 BAO vorausgesetzte Wiederaufnahmsgrund war in Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 15. Oktober 1991 zu erblicken. In diesem Schreiben (samt Unterlagen) wurde dem Finanzamt erstmals der konkrete Sachverhalt betreffend "Forschungsprojekt ÖNB" mitgeteilt. Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, daß gegenständliches Forschungsprojekt keine echte Subvention darstellt, sondern vielmehr ein Leistungsaustausch zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer vorliegt. Die daraus erzielten Einnahmen waren daher mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterziehen."

Die Beschwerdeführerin erhob sowohl gegen die Wiederaufnahms- als auch gegen die Sachbescheide Berufung und bestritt u.a. das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes; "eventualiter" wurde auch die Ermessensübung bei der Wiederaufnahme der Verfahren bekämpft und vorgebracht, daß der Zeit- und Verfahrensablauf und die geringe Steuernachforderung gegen eine Wiederaufnahme der Verfahren sprächen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab und führte zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren aus, daß die Abgabenbehörde erst durch Beantwortung eines Vorhaltes vom 9. September 1991 in Erfahrung gebracht habe, daß nicht die Beschwerdeführerin, sondern der Projektleiter Dr. B. direkter Empfänger der Subvention gewesen sei und daß die Beschwerdeführerin von diesem ein Honorar erhalten habe. Überdies habe die Abgabenbehörde bei dieser Gelegenheit auch erfahren, daß es sich bei den in Rede stehenden Geldleistungen des Jubiläumsfonds nicht um öffentliche Mittel, sondern um solche der Oesterreichischen Nationalbank handle, weil der "Jubiläumsfonds" keine eigene Rechtspersönlichkeit habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 3 Z. 5 lit. b EStG 1972 sind Bezüge und Beihilfen aus öffentlichen Mitteln, aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder aus Mitteln einer in § 4 Abs. 4 Z. 5 genannten Institution, sofern hiedurch Wissenschaft oder Forschung unmittelbar gefördert werden, von der Einkommensteuer befreit. Das EStG 1988 enthält eine entsprechende Steuerbefreiungsbestimmung in § 3 Abs. 1 Z. 3 lit. c.

Streit besteht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren darüber, ob dem Finanzamt der Umstand, daß es sich bei den Mitteln des Jubiläumsfonds der Oesterreichischen Nationalbank nicht um öffentliche Mittel im Sinne der zitierten Gesetzesstelle handelt, bereits durch die Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin bekannt war, sodaß diesbezüglich keine neuen Tatsachen als Wiederaufnahmsgründe hervorgekommen sind. Die Beschwerdeführerin vertritt auch die Auffassung, der Umstand, daß sie formal nicht unmittelbar Empfängerin der Mittel gewesen sei, sondern diese über den Projektleiter Dr. B. erhalten habe, sei für die rechtliche Beurteilung der Mittel unerheblich und daher ebenfalls nicht als Wiederaufnahmsgrund geeignet.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1988 und 1989 - nach erfolglosem Berichtigungsverfahren - mit derselben Begründung wiederaufgenommen hat. Der Berufung der Beschwerdeführerin gegen diese Wiederaufnahmebescheide wurde stattgegeben. Eine dagegen erhobene Präsidentenbeschwerde führte zur Aufhebung dieser Berufungsentscheidung mit hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0001. Die tragenden Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses lauten:

"Mit Erkenntnis vom 1. März 1983, 82/14/0303, auf welches gemäß § 43 Abs. 2 letzter Satz VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof in bezug auf Honorare, die die Oesterreichische Nationalbank aus Mitteln ihres "Jubiläumsfonds" für ein Forschungsprojekt ausgezahlt hat, ausgesprochen, daß sie nicht als öffentliche Mittel im Sinne des § 3 Z. 5 EStG 1973 (richtig 1972) angesehen werden können. Dies gilt gleichermaßen hinsichtlich der entsprechenden Befreiungsbestimmung des EStG 1988. Die Mitbeteiligte bringt vor, beim Jubiläumsfonds handle es sich um einen durch Bundesgesetz "geführten Fonds", ein solcher Fonds sei den durch Bundesgesetz errichteten Fonds im Sinne des § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. b EStG 1972 bzw. den durch Bundes- oder Landesgesetz errichteten Fonds im Sinne des § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. b EStG 1988 gleichzuhalten. In einem im Verwaltungsakt befindlichen Schreiben der Oesterreichischen Nationalbank wird als gesetzliche Grundlage für die Führung des Fonds § 69 Abs. 1 des Nationalbankgesetzes 1984 angeführt. Demnach ist der Jubiläumsfonds ein von der Bank errichteter Fonds zur Förderung der Forschungs- und Lehraufgaben der Wissenschaft (§ 69 Abs. 1 Z. 4 Nationalbankgesetz 1984). Demgegenüber stellt der klare Wortlaut des § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. b EStG 1972 und 1988 auf

Fonds ab, deren Errichtung durch ein Gesetz erfolgt. ... Ob aus

den Beilagen der Einkommensteuererklärungen hervorgeht, daß nicht Mittel einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft, sondern Mittel der Nationalbank zu den in Rede stehenden Bezügen geführt haben, ist eine Tatfrage. Der angefochtene Bescheid enthält keine schlüssige Darlegung, aus welchen Gründen die belangte Behörde angenommen hat, die in den genannten Beilagen gewählte Formulierung lasse erkennen, daß ein Forschungsprojekt der Nationalbank vorliege und sohin Mittel der Nationalbank Verwendung gefunden hätten. Er geht nicht darauf ein, ob das Finanzamt die Formulierung nicht auch dahingehend verstanden haben könnte, daß die Nationalbank Objekt einer - von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft finanzierten - Studie gewesen sei."

Damit hat der Gerichtshof klar zum Ausdruck gebracht, daß die für Umsatzsteuer und Einkommensteuer gemeinsam erfolgte Bekanntgabe der streitgegenständlichen Einnahmen durch die Beschwerdeführerin, den maßgebenden Sachverhalt, nämlich den Umstand, daß es sich dabei nicht um öffentliche bzw. begünstigte Mittel handelte, nicht ausreichend deutlich erkennen ließ. Der erst zu einem späteren Zeitpunkt erlangte Wissensstand des Finanzamtes über die steuerlich relevanten Einzelheiten stellt daher sowohl im Einkommensteuerverfahren als auch im Umsatzsteuerverfahren einen Wiederaufnahmsgrund dar.

Überdies trifft es nicht zu, daß der dem Finanzamt ebenfalls erst später bekanntgewordene Umstand, die Mittel seien der Beschwerdeführerin nicht direkt, sondern über den Projektleiter Dr. B. zugeflossen, keinen (weiteren) Wiederaufnahmsgrund darstellt. Grundsätzlich verlieren nämlich finanzielle Mittel, die einer Person für einen bestimmten Zweck zufließen und von dieser dann zur Erfüllung dieses Zweckes verwendet werden, durch diese Verwendung ihren ursprünglichen Charakter hinsichtlich Herkunft und Rechtstitel. Deutlich wird dies etwa bei Subventionen aus öffentlichen Mitteln, die der Subventionsempfänger bestimmungsgemäß verwendet. Was beim Subventionsempfänger noch als Subvention aus öffentlichen Mitteln anzusehen war, stellt beim Dritten, der dem Subventionsempfänger jene Leistungen erbringt, für die der Subventionsempfänger die Subvention erhalten hat, regelmäßig Leistungsentgelt und nicht Subvention dar. Eine Ausnahme wäre nur dann gegeben, wenn der Empfänger der Mittel diese im Namen und für Rechnung des Dritten erhalten würde, sodaß diese bei ihm bloß Durchlauffunktion hätten.

Ein in diese Richtung zielendes Vorbringen wurde jedoch von der Beschwerdeführerin nicht erstattet.

Die Beschwerdeführerin bekämpft auch die Ermessensentscheidung, die die belangte Behörde bei der amtswegig verfügten Wiederaufnahme der Verfahren zu treffen hatte. Sie weist in diesem Zusammenhang auf die Dauer des Verfahrens (22 bzw. 17 Monate), auf die finanzstrafrechtliche Unbedenklichkeit ihres Verhaltens sowie auf die relative Geringfügigkeit der Beträge hin.

Auch dieses Vorbringen führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Die Dauer eines Verfahrens ändert grundsätzlich nichts am öffentlichen Interesse an einer rechtsrichtigen Abgabenvorschreibung. Besteht aus der Sicht des jeweiligen

Verfahrens unter Anwendung der hierfür gesetzlich vorgesehenen Rechtsinstitute die Möglichkeit, dieses Ziel zu erreichen, so steht die Dauer des Verfahrens für sich allein einer allfälligen Ermessensübung durch die Abgabenbehörde nicht entgegen.

Ebenso unerheblich ist es, ob der Abgabepflichtige durch sein Verhalten einen finanzstrafrechtlichen Tatbestand verwirklicht hat oder nicht. Lediglich die Verjährungsfrist wird bei Vorliegen einer Abgabenhinterziehung verlängert. Eine solche Konstellation liegt jedoch hier nicht vor.

Schließlich kann auch nicht zurecht gesagt werden, die Betragshöhe sei relativ niedrig. Der Abgabebemessung entzogene Beträge im Ausmaß von S 268.000,-- bzw. S 132.000,-- sind weder in ihrer absoluten Höhe geringfügig, noch kann dies in Relation zu den übrigen Abgabebemessungsgrundlagen der Beschwerdeführerin gesagt werden: Für das Jahr 1988 ergab sich infolge der Wiederaufnahme der Verfahren statt einer Umsatzsteuervorschreibung von S 2.473,-- eine solche von S 34.697,-- und für das Jahr 1989 statt einer Vorschreibung von S 24.866,-- eine solche von S 46.866,--.

Der vom Finanzamt als Begründung seiner Ermessensentscheidung gemachte Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, den die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid bestätigt hat, erweist sich daher im Beschwerdefall trotz seiner Kürze geeignet, die Ermessensentscheidung zu tragen.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters Zweifel vor, ob mit dem angefochtenen Bescheid tatsächlich über ihre Berufung betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1988 abgesprochen wurde. Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Zweifel nicht:

Der Spruch des angefochtenen Bescheides bezieht sich ausdrücklich auf "die Umsatzsteuer für die Jahre 1988 und 1989 sowie die diesbezügliche Wiederaufnahme des Verfahrens". In weiterer Folge lautet der Spruch:

"Die Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens und des Umsatzsteuerbescheides 1989 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert. Der Umsatzsteuerbescheid 1988 wird abgeändert."

Aus dem Gesamtkontext läßt sich der Wille der belangten Behörde erschließen, über die Berufung betreffend beide Wiederaufnahmeverfahren abzusprechen, zumal sich die Wortfolge "die diesbezügliche Wiederaufnahme des Verfahrens" auf beide unmittelbar vorher genannten Umsatzsteuerverfahren bezieht.

Die Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin zur Frage einer unterbliebenen Beurteilung ihrer Tätigkeit als schriftstellerisch ist im Ergebnis mangels Relevanz des gerügten Mangels zur Erfolglosigkeit verurteilt. Der von ihr behauptete Nachweis einer Veröffentlichung beschränkte sich nämlich auf ihr hiezu nicht taugliches Vorbringen, ein "Ansuchen um Geheimhaltung ist nicht gestellt worden", sodaß

von einer "Veröffentlichung des Berichtes ... grundsätzlich

auszugehen" sei (vgl. das Schreiben des Steuerberaters der Beschwerdeführerin vom 28. Februar 1992 auf welches im Schreiben vom 16. Jänner 1993 Bezug genommen wurde).

Da sich die Beschwerde somit zur Gänze als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1993130093.X00

Im RIS seit

19.02.2002

Zuletzt aktualisiert am

06.10.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at