jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/12/16 96/14/0099

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.12.1997

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §184;
BAO §207 Abs2;
BAO §23 Abs1;
BAO §303 Abs1 litb;
EStG 1972 §23 Z1;
UStG 1972 §2;

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 des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des E in L, vertreten durch Dr. Bernhard Aschauer, Rechtsanwalt in Linz, Mozartstraße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 3. Mai 1996, Zl. 12/80/2-BK/Hö-1990, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 1976 bis 1985 und betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Verspätungszuschläge zur Gewerbesteuer für 1976 bis 1986, 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 erklärte für die Jahre 1976 bis 1986 jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellter der Firma H., die ihren Sitz in Liechtenstein hatte. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers teilte dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. Oktober 1976 mit, der Beschwerdeführer sei seit 1. August 1976 Dienstnehmer eines ausländischen Unternehmens, das in Österreich keine Betriebsstätte unterhalte, weshalb er mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu veranlagen sei.

Nach Punkt II des vom Beschwerdeführer dem Finanzamt vorgelegten Anstellungsvertrages nahm die Firma H. den Beschwerdeführer mit Wirkung vom 1. August 1976 als Vermögensberater in ihre Dienste auf. Nach Punkt III dieses

Vertrages bestand die Tätigkeit des Beschwerdeführers in der Sammlung von Informationen über Interessenten, die sich an die Firma H. wenden, um auf dem Gebiet des Unternehmensgegenstandes Beratung zu erhalten und sich bei solchen Tätigkeiten der Vermittlung der Firma H. zu bedienen. Nach Punkt IV sollte der Beschwerdeführer einen Mindestbezug von sfr 2.000,-- monatlich (14 mal jährlich) erhalten, wobei er Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer selbst zu entrichten hatte. Nach Punkt V sollte dem Beschwerdeführer ein auf ihn zuzulassender Pkw auf Kosten der Firma H. zur Verfügung gestellt werden. Punkt VI sah Spesen- und Aufwandersatz nach der Reisegebührenvorschrift vor. Nach Punkt VII war der Beschwerdeführer u.a. verpflichtet, seine ganze Arbeitskraft der Firma H. zur Verfügung zu stellen und regelmäßig, mindestens einmal monatlich, zu berichten.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für 1977 gab der Beschwerdeführer am 11. Mai 1981 zu Protokoll, der Vertrag sei am 15. August 1978 dahingehend abgeändert worden, daß die monatliche Entlohnung seither S 14.000,-- brutto betrage. Bezüglich der auf ihn zugelassenen Pkws Mercedes 450 und BMW 525 gab er an, diese Fahrzeuge gehörten der Firma H., weshalb seinerseits eine Darlehensschuld gegenüber der Firma H. bestehe.

Am 15. Mai 1981 teilte die Sachbearbeiterin im Büro des steuerlichen Vertreters Dr. H. mit, bei einem näher bezeichneten Kreditinstitut in Wien bestehe ein Konto der Firma H., für welches Dr. H. zeichnungsberechtigt sei. Von diesem Konto würden die Beiträge an die Gebietskrankenkasse und die Einkommensteuervorauszahlungen des Beschwerdeführers bezahlt. Die Abrechnung der Reisekosten erfolge nicht über Dr. H., weshalb er darüber und über die Verhältnisse betreffend die Pkws nicht Bescheid wisse. Die Darlehensschuld für die Kraftfahrzeuge sei nur aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers in die Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1978 aufgenommen worden.

Für die Jahre 1976 und 1980 wurde der Beschwerdeführer im wesentlichen erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt. Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 1981 wurden S 36.000,-- wegen nichterbrachter Nachweise über die tatsächlichen Bezüge und S 19.200,-- für die Nutzung des dem Arbeitgeber gehörenden Kraftfahrzeuges zugeschätzt. Die Veranlagungen zur Einkommensteuer für 1982 bis 1985 erfolgten mit den gleichen Zuschätzungsbeträgen. In der Einkommensteuererklärung für 1986 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von S 76.822,--.

Am 24. November 1986 wurde beim Beschwerdeführer eine Hausdurchsuchung wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG und des Vergehens nach § 24 Abs. 1 Devisengesetz durchgeführt. Der Beschwerdeführer war in der Folge bis 19. Dezember 1986 in Untersuchungshaft. Aufgrund der Ergebnisse der Vernehmungen des Beschwerdeführers wurde eine Prüfung gemäß § 99 FinStG betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1976 bis 1986 angeordnet, wobei der Prüfer zu folgenden Feststellungen gelangte:

Der Beschwerdeführer habe im Prüfungszeitraum Vermittlungstätigkeiten für die in Liechtenstein ansässige Firma H. und für die in der BRD ansässige Firma R. durchgeführt und für die getätigten Abschlüsse Provisionen erhalten. Dies ergebe sich aus handschriftlichen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers über Inkassobeträge und gutzuschreibende Provisionen für die Jahre 1976 bis 1978. Aus diesen Aufzeichnungen ergäben sich Provisionseinnahmen von S 2,250.459,-- (1976), S 2,305.949,-- (1977) und S 1,028.344,-- (1978). Da für 1977 und 1978 nur unvollständige Provisionsberechnungen vorlägen, entsprächen die genannten Beträge für 1977 und 1978 nicht den tatsächlich erzielten Gesamtbeträgen der Provisionen. Bezogen auf die zu den aufgezeichneten Provisionen gehörenden Abschlüsse ergebe sich für 1977 und 1978 ein Prozentsatz von ca. 11 % der Abschlußsummen als durchschnittliche Provisionsgutschrift. Der Erhalt von Provisionen für die vom Beschwerdeführer vermittelten Abschlüsse ergebe sich insbesondere aus dem Verrechnungskonto der Firma H. für den Zeitraum 1. Jänner 1982 bis 31. Dezember 1985, aus den Provisionsabrechnungen der Firma H. für die Jahre 1984 und 1985, dem Schriftverkehr zwischen dem Beschwerdeführer und der Firma H. bzw. der Firma R. sowie aus näher bezeichneten Aussagen von Zeugen. Daß der Beschwerdeführer mehr finanzielle Mittel als die in den Prüfungsjahren erklärten Einkünfte zur Verfügung gehabt habe, ergebe sich aus zwei Zusammenstellungen des Beschwerdeführers über diverse Privataufwendungen. Eine dieser Aufstellungen sei für den Zeitraum Mai 1979 bis Dezember 1980 erstellt worden und weise als Jahresausgaben einen Betrag von S 1,095.296,50 auf. Die zweite Zusammenstellung sei offenbar zu einem nach dem Juli 1986 gelegenen Zeitpunkt erstellt worden und weise Jahresausgaben für 1986 in der Höhe von S 1,056.495,-- auf. In den Jahren 1980 bis 1986 (nur für diese Jahre lägen Belege vor) seien zudem laufend größere Bareinlagen auf ein näher bezeichnetes Girokonto des Beschwerdeführers erfolgt. Die Bareinlagen hätten mit Ausnahme der Jahre 1980 (S

159.000,--) und 1981 (S 72.000,--) die nominelle Höhe der jährlich erklärten Angestelltenbezüge überstiegen und somit schon deshalb - abgesehen von den Lebenshaltungskosten für den Beschwerdeführer und seine Familie - nicht aus diesen Angestelltenbezügen dotiert werden können. Der Beschwerdeführer habe diese Bareinlagen mit erheblichen finanziellen Unterstützungen durch eine Bekannte seiner Ehefrau zu erklären versucht, von der sich allerdings in der Folge herausgestellt habe, daß sie bereits im Jahr 1979 verstorben sei. Soweit der Beschwerdeführer diese Bareinlagen mit Verrechnungen mit seinem Arbeitgeber zu erklären versucht habe, sei zu erwidern, daß das erklärte Angestelltengehalt nicht ausgereicht hätte, solche Kosten zuerst aus eigenen Mitteln zu tragen. Im übrigen seien derartige Verrechnungen aus den beschlagnahmten Unterlagen nicht ersichtlich. Die Höhe der erzielten Provisionen sei aufgrund der vorhandenen Beweise nicht vollständig zu ermitteln und daher gemäß § 184 BAO unter Berücksichtigung der vorhandenen Unterlagen zu schätzen gewesen.

Zusätzlich zu den Provisionen sei dem Beschwerdeführer von der Firma H. im Zeitraum von Dezember 1982 bis September 1986 eine monatliche Pauschalvergütung von US $ 400 gutgeschrieben bzw. durch den Beschwerdeführer als Forderung ausgewiesen worden. Dies ergebe sich aus dem vorliegenden Verrechnungskonto und aus dem Schriftverkehr und den dazugehörenden handschriftlichen Berechnungen des Beschwerdeführers. Gegen die Darstellung des Beschwerdeführers, daß es sich dabei um Reisekostenvorschüsse gehandelt habe, die er nach Durchführung von Dienstreisen abgerechnet habe, spreche, daß sich derartige Abrechnungen aus dem vorliegenden Verrechnungskonto nicht ergäben und daß der Beschwerdeführer in einem Schreiben an die Firma H. vom 4. November 1986 eine Forderung unter Einrechnung von 13 Monatspauschalbeträgen für September 1985 bis September 1986 geltend gemacht habe.

Die Betriebsausgaben seien gemäß § 184 BAO mit 30 % der Betriebseinnahmen geschätzt worden.

Die aus der dargestellten Vermittlungstätigkeit des Beschwerdeführers erzielten Einkünfte seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Der Beschwerdeführer habe das Unternehmerrisiko getragen. Ein Kostenersatz habe nur teilweise, nämlich hinsichtlich der Flug- und Aufenthaltskosten, insbesondere in die USA, stattgefunden. Der Anstellungsvertrag mit der Firma H. sei zur Vortäuschung falscher Tatsachen abgeschlossen worden.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers falle unter § 6 Z. 3 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 Z. 6 UStG 1972. Mangels Vorliegens von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen sei ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1972 nicht zulässig.

Hinsichtlich der erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sei festzuhalten, daß das Verrechnungskonto der Firma H. keinerlei Gehaltsgutschriften aufweise. Die Buchungen auf dem Verrechnungskonto mit dem Vermerk Gehaltsabrechnung stellten lediglich eine Auszahlungsart der Provisionen und sonstigen Gutschriften dar.

Der Beschwerdeführer habe im Prüfungszeitraum Aktien besessen und daraus Erträge erzielt, die als Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusehen seien. Weiters habe er Konten bei ausländischen Geldinstituten gehabt und daraus Zinsen erzielt.

Aufgrund dieser Feststellungen des Prüfers nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 1976 bis 1985 wieder auf und erließ für diese Jahre entsprechende Einkommensteuerbescheide. Weiters erließ es einen endgültigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 1986 sowie Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheide für 1976 bis 1986, weiters Bescheide betreffend die Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Gewerbesteuer für 1976 bis 1986.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuer- und den Gewerbesteuerbescheid 1986 sowie den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag zur Gewerbesteuer 1986 - in einem Punkt, der im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht strittig ist - teilweise Folge. Im übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte die belangte Behörde im wesentlichen aus, durch die Hausdurchsuchung und die folgende Prüfung hätten sich neue Tatsachen und Beweismittel ergeben, die im Rahmen der im wesentlichen erklärungsgemäßen Veranlagungen für die Jahre 1976 bis 1985 nicht hätten geltend gemacht werden können. Dabei handle es sich insbesondere um die handschriftlichen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers über Inkassobeträge und gutzuschreibende Provisionen für die Jahre 1976 bis 1978, das vorgefundene Verrechnungskonto der Firma H. für den Zeitraum 1. Jänner 1982 bis 31. Dezember 1985, die Provisionsabrechnungen der Firma H. mit den Nummern 43 bis 47

(vom 14. August 1984 bis 26. November 1985), die Aussage des A.K., des ehemaligen Verwaltungsrates der Firma H., vom 2. März 1988 vor der Staatsanwaltschaft Bochum (BRD), die Aussage des bei der Firma R. tätigen M.V. sowie den beschlagnahmten Schriftverkehr zwischen dem Beschwerdeführer und den Firmen H. und R. Aus diesen neu hervorgekommenen Beweismitteln ergebe sich der Bezug von Provisionen durch den Beschwerdeführer. Dessen Darstellung, er habe außer den erklärten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit keine Einkünfte bezogen, sei ebenso unglaubwürdig wie sein Erklärungsversuch, die in den Unterlagen der Firma H. unter seinem Namen aufscheinenden Provisionen seien an andere Personen bezahlt worden. Soweit es zu Vernehmungen der vom Beschwerdeführer genannten Personen gekommen sei, hätten sie seine Darstellung nicht bestätigt. Es sei zudem unwahrscheinlich, daß auf dem von der Firma H. geführten Verrechnungskonto Provisionsgutschriften für den Beschwerdeführer gebucht worden wären, wenn sie andere Personen, für die ebenfalls derartige Verrechnungskonten geführt worden seien, betroffen hätten. Die dazu abgegebene Erklärung des Beschwerdeführers, er kenne sich in Buchhaltungsangelegenheiten nicht aus, sei mit den vom Beschwerdeführer vorgenommenen Überprüfungen und Berichtigungen der Provisionsabrechnungen nicht zu vereinbaren. Auch seine weiteren Darstellungen in diesem Zusammenhang seien widersprüchlich und unschlüssig.

Als weitere Beweismittel für weitergehende als die erklärten Einkünfte seien zwei vom Beschwerdeführer verfaßte Zusammenstellungen über diverse private Aufwendungen zu nennen. Die dazu vom Beschwerdeführer gegebene Darstellung, es habe sich um Wunschvorstellungen und Verhandlungsgrundlagen für Gehaltsforderungen gegenüber neuen Arbeitgebern gehandelt, erweise sich gleichfalls als unglaubwürdig. Zum einen wäre nicht erklärbar, warum gegenüber einem neuen Arbeitgeber Gehaltsforderungen in der Höhe von fast dem Fünffachen des bisher angeblich bezogenen Gehalts gestellt worden wären. Weiters spreche gegen die Darstellung des Beschwerdeführers, daß in diesen Aufstellungen die Positionen Kranken- und Pensionsversicherung sowie Steuern in einer Höhe ausgewiesen seien, die sich auf sein Jahreseinkommen in der Höhe der erklärten Einkünfte bezogen hätten. Auch die in der mündlichen Verhandlung gegebene Darstellung, er habe im Rahmen eines Fernkurses "Umgang mit Geld" die Blätter mit teilweise fiktiven und teilweise richtigen Zahlen durchgearbeitet, überzeuge nicht, weil die Aufstellungen ganz konkret die der Lebenssituation des Beschwerdeführers entsprechenden Ausgaben aufgewiesen hätten und ein Zusammenhang der Aufstellungen mit der Bearbeitung von Kursunterlagen nicht ersichtlich sei. Eine stichprobenartig für das Jahr 1983 anhand der beschlagnahmten Belege durchgeführte Überprüfung der Privatausgaben habe einen Betrag von rund S 1,000.000,--, somit annähernd die Höhe der in den Aufstellungen enthaltenen Privatausgaben, ergeben, obwohl anzunehmen sei, daß nicht alle Belege hinsichtlich der Privatausgaben vorgelegen seien. Die dazu abgegebene Stellungnahme des Beschwerdeführers könne nicht überzeugen. Flug- und Aufenthaltskosten seien nur für berufliche Reisen des Beschwerdeführers von der Firma H. getragen worden. Aus dem Verrechnungskonto der Firma H. sei ersichtlich, daß der Beschwerdeführer mit Kosten, die private Reisen betroffen hätten, belastet worden sei. Die Verrechnung von Flug- und Aufenthaltskosten mit Inkassobeträgen habe nicht festgestellt werden können, ebenso die behauptete Kostentragung durch eine Cousine der Ehefrau des Beschwerdeführers. Selbst nach Ausscheiden aller Flug- und Aufenthaltskosten (auch der privaten) verblieben zudem Privatausgaben in der Höhe von ca. S 850.000,--, die aus den erklärten Einkünften nicht finanzierbar gewesen seien. Auch die Übernahme der Pkw-Kosten durch die Firma H. habe nicht nachgewiesen werden können. Die Behauptung, die Ehefrau habe aufgrund erheblicher finanzieller Unterstützungen durch eine in Hamburg lebende Verwandte zu den Kosten der privaten Lebensführung beigetragen, sei im Hinblick auf die mangelnde Konkretisierung und die Tatsache, daß diese Verwandte bereits im Jahre 1979 verstorben sei, unglaubwürdig. Das gleiche gelte für die Behauptung, die im Jahr 1961 geborene Tochter habe zu den Kosten beigetragen, weil diese Tochter in den in Frage kommenden Jahren ein zu geringes Einkommen bezogen habe, um in nennenswerter Weise zu den Kosten beizutragen. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe von seinem Arbeitgeber im Jahr 1983 Vorschüsse bezogen, sei mangels Vorlage von Belegen betreffend Gewährung, Verrechnung und Rückzahlung unüberprüfbar.

Die in den Jahren 1980 bis 1986 vorgenommenen Bareinlagen auf das Girokonto des Beschwerdeführers seien mit den erklärten Einkünften nicht begründbar. Für die Behauptung, eine Verwandte habe seine Frau erheblich unterstützt, gelte das zuvor im Zusammenhang mit den Kosten der privaten Lebensführung Gesagte.

Gegen die Behauptung des Beschwerdeführers, das Verrechnungskonto der Firma H. sei nur ein Konto der Betriebsabrechnung des Unternehmens zum Zwecke der Prüfung der Rentabilität der Tätigkeit des Beschwerdeführers für das Unternehmen gewesen, weshalb dort Provisionszahlungen aufgeschienen seien, die den verschiedensten

Personen zugeflossen seien, spreche das Schreiben des Beschwerdeführers vom 4. November 1986, in dem gegenüber der Firma H. eine Forderung wegen betragsmäßig zu niedriger Buchungen von Provisionsgutschriften und pauschalen Vergütungen auf dem Verrechnungskonto geltend gemacht worden sei. Das Verrechnungskonto weise auch Auszahlungen auf, die teilweise mit Bewegungen auf dem Beschwerdeführer zuzurechnenden Konten bei einer liechtensteinischen Bank übereinstimmten. Unterlagen über die behaupteten Auszahlungen von Provisionen der Firma H. durch den Beschwerdeführer an verschiedene Personen seien nicht vorgelegt worden. Bei einer für das Jahr 1980 nachgewiesenen Provisionszahlung an R.S. in Höhe von US $ 2.100, könne dies nicht ausgeschlossen werden, doch sei anzunehmen, daß die Provisionsgutschrift seitens der Firma H. erteilt worden sei, die nichts mit eventuellen Subprovisionen des Beschwerdeführers zu tun habe. Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, hätte dies keinen konkreten Einfluß auf das Ergebnis der Schätzung, und zwar im Hinblick auf die mit rund S 620.000,-- geschätzten Betriebsausgaben. Zusammenfassend gelange die belangte Behörde daher zur Auffassung, daß die auf dem Verrechnungskonto aufscheinenden Provisionsgutschriften dem Beschwerdeführer zugeflossen seien. Allfälligen, vom Beschwerdeführer bezahlten Vermittlungsprovisionen sei durch die Schätzung der Betriebsausgaben mit 30 % der Einnahmen Rechnung getragen worden.

Dem Beschwerdeführer sei von der Firma H. zumindest im Zeitraum September 1982 bis September 1986 eine monatliche pauschale Vergütung von US $ 400 gutgeschrieben worden. Dies ergebe sich aus dem Verrechnungskonto und dem Schriftverkehr samt den dazugehörenden handschriftlichen Berechnungen des Beschwerdeführers. Gegen die Behauptung des Beschwerdeführers, dabei habe es sich um Reisekostenvorschüsse gehandelt, die er nach durchgeführter Dienstreise entsprechend abgerechnet habe, spreche die Tatsache, daß der Beschwerdeführer im Schreiben vom 4. November 1986 unter Einrechnung von 13 Monatspauschalbeträgen eine Forderung an die Firma H. erhoben habe. Auch die Aussage des ehemaligen Verwaltungsrates der Firma H. bei der Staatsanwaltschaft Bochum spreche für die Auffassung, daß die monatliche Pauschalvergütung als Fixum ausbezahlt worden sei. Dies ergebe sich auch aus dem Verrechnungskonto, auf dem der als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärte Betrag mit den dem Beschwerdeführer erwachsenen Provisionsgutschriften verrechnet worden sei, während die monatliche pauschale Vergütung aufgrund des Rechtsanspruches bei Fälligkeit als Gutschrift verbucht worden sei. Die Gutschriften stünden mit der gewerblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers im Zusammenhang und seien daher den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, nur die erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen zu haben, stehe mit dem vorliegenden Verrechnungskonto im Widerspruch, das keinerlei Gehaltsgutschriften sondern eine Gegenverrechnung der diesbezüglichen Auszahlungen mit den Provisionsgutschriften ausweise. Der seinerzeit dem Finanzamt vorgelegte Anstellungsvertrag sei hauptsächlich zur Vortäuschung eines Angestelltenverhältnisses gegenüber den Abgabenbehörden und der Gebietskrankenkasse abgeschlossen worden. Dies folge auch aus der Aussage des ehemaligen Verwaltungsrates der Firma H., der Beschwerdeführer sei "zu Beginn auf reiner Provisionsbasis, später jedoch mit Fixum und Provision sowie Spesenvergütung" tätig gewesen.

Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1980 bis 1983 Aktien einer näher bezeichneten liechtensteinischen Gesellschaft besessen und daraus Beteiligungserträge erzielt, die als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen seien. 23 der 46 Aktien habe er im Jahr 1981 von R.E. erworben. Der Anschaffungszeitpunkt der übrigen 23 Aktien sei nicht genau zu ermitteln, liege jedoch mit großer Wahrscheinlichkeit im Jahr 1979. Daß die Aktien dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien, ergebe sich aus den Aktienzertifikat vom 4. Juli 1979 über 23 Aktien mit Übertragungsvermerk, aus dem sich der Wert am 15. Jänner 1981 ergebe, aus dem Verrechnungskonto der Firma H., in dem die Beteiligungserträge dem Beschwerdeführer mit dem Vermerk "Ausschüttung" gutgeschrieben worden seien, aus Aufzeichnungen des Beschwerdeführers über Bewegungen auf seinem Konto bei einer liechtensteinischen Bank, aus einem EDV-Ausdruck der Firma H. über die von ihr verwalteten Beteiligungen ihrer Kunden, aus dem hervorgehe, daß der Beschwerdeführer die genannten Aktien besessen habe, und aus Vermögensteuererklärungen des Beschwerdeführers zum 1. Jänner 1986 und zum 1. Jänner 1987, in denen diese Aktien mit dem Wert 0 angegeben worden seien.

Gegen die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe diese Aktien von R.E. als Pfand übernommen, sprächen ihre Aufnahme in die Vermögensteuererklärungen, die Übereinstimmung der auf dem Verrechnungskonto aufscheinenden Ausschüttungen mit den aus den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers über liechtensteinische Bankkonten

ersichtlichen Gutschriften und die Aufstellung des Beschwerdeführers über Jahreseinnahmen, in denen ein Betrag von S 260.000,-- mit einem Hinweis, der auf diese Aktien schließen lasse, aufscheine. Es werde daher als erwiesen angenommen, daß diese Beteiligungen dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien.

Aus den beim Beschwerdeführer vorgefundenen Unterlagen gehe hervor, daß er bei einem näher bezeichneten Kreditinstitut in Liechtenstein mehrere Konten besessen habe. Die beim Beschwerdeführer vorgefundenen Aufzeichnungen über Bewegungen und Stände auf diesem Konto stimmten zum Teil mit den auf dem Verrechnungskonto gebuchten Gut- und Lastschriften und einigen der beschlagnahmten Belege überein.

Der Beschwerdeführer habe zunächst bezweifelt, daß es sich bei den ihm genannten Nummern um Kontonummern handle. Bei seiner ergänzenden Vernehmung am 22. September 1987 habe er erklärt, daß er keine Konten im Ausland habe oder gehabt habe. Für die Beratung einiger Kunden sei es jedoch erforderlich gewesen, daß er Aufzeichnungen über deren Geldbewegungen und Anlagedispositionen geführt habe. Nach Aufforderung, Namen und Anschriften dieser Kunden bekanntzugeben, habe er sich unter Hinweis auf § 104 FinStrG auf eine Verschwiegenheitspflicht berufen.

Im Hinblick auf den Inhalt der erwähnten Urkunden sei als erwiesen anzunehmen, daß die genannten Bankkonten in Liechtenstein und damit die dort gutgeschriebenen Zinsen und Guthaben dem Beschwerdeführer zuzurechnen seien.

Aufgrund der dargestellten Ermittlungsergebnisse sei die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für 1976 bis 1985 zu Recht erfolgt.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien gemäß § 184 BAO geschätzt worden. Die Schätzung der Einnahmen sei in der Weise erfolgt, daß ausgehend von jenen Prüfungsjahren, in denen eine Relation zwischen der Höhe der vermittelten Abschlüsse und den dafür gutgeschriebenen Provisionsbeträgen hergestellt werden könne (dies seien die Jahre 1977, 1978 und 1982 bis 1985), ein durchschnittlicher Prozentsatz ermittelt werde, der auf die Gesamtsumme der Geschäftsabschlüsse des jeweiligen Jahres Anwendung finde. Für 1977 und 1978 ergebe sich ein Durchschnittssatz von 11 %, für die Jahre 1982 bis 1985 ein solcher von ca. 5 %. Für das Jahr 1976 seien die aus den Unterlagen des Beschwerdeführers ermittelten Provisionsbeträge angesetzt worden. Für die Jahre 1979 bis 1981 seien in Anlehnung an die für die Jahre 1977 und 1978 einerseits und die Jahre 1982 bis 1985 andererseits ermittelten Prozentsätze 9 %, 7 % und 6 % als durchschnittliche Prozentsätze auf die Abschlußsummen angewendet worden. Für 1985 und 1986 sei zudem berücksichtigt worden, daß der Beschwerdeführer auch von seinem neuen Geschäftsherrn Vermittlungsprovisionen erhalten habe.

Neben den Provisionen sei dem Beschwerdeführer von der Firma H. zumindest von September 1982 bis September 1985 eine monatliche pauschale Vergütung von US $ 400 gutgeschrieben bzw. von ihm als Forderung ausgewiesen worden, die zu den Einnahmen aus Gewerbebetrieb gehöre. Seinem Vorbringen in der Berufungsergänzung, daß der für das Jahr 1986 berücksichtigte Betrag von US $ 3600 als uneinbringlich abzuschreiben sei, sei entgegen der Auffassung des Prüfers zu folgen gewesen, weshalb für dieses Jahr der Berufung zum Teil stattzugeben gewesen sei.

Als Betriebsausgaben kämen in Frage

a) die Gewerbesteuerrückstellung (infolge Schätzung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972),

b)

Pkw-Kosten,

c)

Telefonkosten,

d)

Büroaufwand,

e)

Bewirtungsspesen (werbeähnlicher Aufwand), soweit diese nicht unter§ 20 EStG 1972 fielen,

f) Reisekosten, die nicht durch den Geschäftsherrn übernommen worden seien und

g) Subprovisionen.

Der vom Prüfer für die Betriebsausgaben geschätzte Prozentsatz von 30 % der Betriebseinnahmen erscheine angemessen.

Dabei seien folgende Überlegungen maßgebend gewesen: Die Gewerbesteuerrückstellung betrage 15 % des geschätzten Gewinnes, was bei 70 % der Einnahmen als Gewinn zu einer Gewerbesteuerrückstellung von 10,5 % der Einnahmen führe. Telefonkosten, Büroaufwand und abzugsfähige Bewirtungsspesen seien im Verhältnis zur Höhe der Einnahmen eher gering, sodaß für Pkw-Kosten, nicht ersetzte Reisekosten und Subprovisionen fast 20 % der Betriebseinnahmen abgezogen würden. Für die vom Beschwerdeführer begehrte Anwendung eines höheren Prozentsatzes bei der Schätzung der Betriebsausgaben fehle es an entsprechenden Nachweisen.

Die Provisionen und anderen Gutschriften hätten zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß§ 23 Abs. 1 EStG 1972 geführt. Die mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers zusammenhängenden Kosten seien vom Geschäftsherrn nur teilweise ersetzt worden, nämlich die Flug- und Aufenthaltskosten. Hinsichtlich der übrigen Aufwendungen des Beschwerdeführers sei kein Kostenersatz festgestellt worden. Der Beschwerdeführer habe durch eigene Zeiteinteilung und Rationalisierung Ausgaben und Ertrag wesentlich beeinflussen können. Die Annahme selbständiger Betätigung werde nicht ausgeschlossen, wenn die Betätigung nur für einen Geschäftsherrn entfaltet werde und gewissen sachlichen Bindungen und der Kontrolle durch den Geschäftsherrn unterliege. Die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung durch einen bestimmten Sozialversicherungsträger sei für die steuerliche Behandlung von Einkünften nicht entscheidend. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers sei zumindest teilweise der eines Handelsvertreters gleichzusetzen. Soweit der Beschwerdeführer mit dem Inhalt des vorgelegten Anstellungsvertrages argumentiere, sei ihm zu erwidern, daß aufgrund der Ermittlungsergebnisse davon auszugehen sei, daß dieser Vertrag zur Vortäuschung eines Angestelltenverhältnisses gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden geschlossen worden sei. Im übrigen seien dem Beschwerdeführer entgegen der Bestimmung dieses Vertrages nur teilweise Aufwendungen ersetzt worden. Für die Übernahme der Anschaffungs-, Treibstoff- und Reparaturkosten des Mercedes 450 SE (Anschaffungspreis S 468.047,--) und des Pkw BMW 525 (Anschaffungspreis S 198.999,--) gebe es keinen Nachweis, desgleichen nicht für andere Kosten, wie Telefonkosten, Bewirtungsaufwand und Subprovisionen. Dem Hinweis des Beschwerdeführers auf die regelmäßige Überweisung der im Anstellungsvertrag vereinbarten Lohnzahlungen sei zu entgegnen, daß nach dem vorliegenden Verrechnungskonto die Gehaltszahlungen nicht aufgrund eines Rechtsanspruches geleistet, sondern mit den Provisionsansprüchen des Beschwerdeführers gegenverrechnet worden seien. Das Verrechnungskonto weise keine Gehaltsgutschriften, sondern nur Gutschriften für Provision, Pauschalen, Ausschüttungen etc. auf. Die Belastungen mit dem Vermerk "Gehaltsabrechnung" ließen erkennen, daß es sich bei diesen Beträgen nur um eine Auszahlungsart der Provisionen und sonstigen Gutschriften gehandelt habe.

Die Gewerbesteuerpflicht ergebe sich aus § 1 Abs. 1 GewStG 1953. Soweit der Beschwerdeführer auch hier auf den Anstellungsvertrag und das sich daraus ergebende Fehlen eines Unternehmerwagnisses und seiner Selbständigkeit hinweise, sei ihm das zuvor im Zusammenhang mit § 23 Abs. 1 EStG 1972 Gesagte entgegenzuhalten.

Die festgesetzten Verspätungszuschläge zur Gewerbesteuer für 1976 bis 1986 habe der Beschwerdeführer nur mit der Behauptung bekämpft, es bestehe keine Gewerbesteuerpflicht.

Bei der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung sei davon auszugehen, daß die Tätigkeit des Beschwerdeführers der eines selbständigen Handelsvertreters gleichzusetzen sei. Es liege Unternehmereigenschaft vor (§ 2 Abs. 2 UStG 1972); die sonstigen Leistungen stellten steuerbare Umsätze dar. Es sei jedoch § 6 Z. 3 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 Z. 6 UStG 1972 anzuwenden. Da die Leistungen für einen ausländischen Auftraggeber, der die für einen ausländischen Abnehmer geforderten Voraussetzungen (§ 7 Abs. 1 Z. 1) erfülle, bewirkt worden seien, liege eine echte Steuerbefreiung vor. Ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1972 sei nicht zulässig, weil für den gesamten Prüfungszeitraum keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1972 vorlägen.

Das Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen (Beteiligungserträge, Guthaben und Zinsen bei ausländischen Geldinstituten) sei bereits im Rahmen der Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens dargestellt worden. Der Behauptung des Beschwerdeführers in der Berufungsergänzung, die Aktien der Firma T. habe er nur als Pfand von R.E. erhalten, weil dieser mit Ratenzahlungen gegenüber der Firma H. in Verzug gewesen sei, könne nicht gefolgt werden. Der vom Prüfer angenommene Kaufpreis von US $ 13.531 sei nach den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers über ein näher bezeichnetes Konto bei einem liechtensteinischen Geldinstitut bezahlt worden. Der Betrag sei als Belastung aufgezeichnet worden.

Soweit sich der Beschwerdeführer gegen die Anwendung der Verjährungsfrist von 10 Jahren gemäß§ 207 Abs. 2 BAO wende, gehe er auch hier davon aus, daß ihm Provisionen und sonstige Vergütungen nicht zugeflossen seien und die in den Steuererklärungen ausgewiesenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit richtig dargestellt worden seien. Diese Behauptungen hätten sich als unrichtig herausgestellt. Aus dem Verhalten des Beschwerdeführers sei darauf zu schließen, daß er die Steuerverkürzungen vorsätzlich zu seinem Vorteil begangen habe. Der Beschwerdeführer sei mehrmals (Niederschrift vom 11. Mai 1981, Vorhalt vom 23. Juni 1983) über seine Einkommensverhältnisse befragt worden. Er bzw. sein steuerlicher Vertreter hätten jeweils angegeben, daß ihm nur die erklärten Einkünfte zugeflossen seien. Im Hinblick auf das anzunehmende vorsätzliche Handeln seien auch die vom Prüfer im Punkt IX des Schlußbesprechungsprogrammes genannten und durch den Prüfungsauftrag vom 20. Jänner 1987 erfaßten, außerhalb der Verjährungsfrist von fünf Jahren liegenden Abgaben in die Abgabenfestsetzung einzubeziehen gewesen. Die Rechtswirkungen der vom Prüfer genannten Unterbrechungshandlungen und der dadurch bewirkte Neubeginn der Verjährungsfrist würden vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers habe in der mündlichen Verhandlung vom 29. Juni 1995 zu der vom Berichterstatter wörtlich vorgetragenen schriftlichen Aussage des Dr. H., des ehemaligen Steuerberaters des Beschwerdeführers, erklärt, er könne dazu wegen zeitlicher Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit nicht Stellung nehmen. Durch den vollständigen Vortrag der schriftlichen Angaben in der Verhandlung sei dem Grundsatz des Parteiengehörs entsprochen worden. Der Vertreter des Beschwerdeführers habe weder eine Vertagung noch eine Unterbrechung der Verhandlung zur Erörterung der Beweis- und Rechtslage mit seinem Mandanten beantragt, sondern auf dem Standpunkt beharrt, die schriftlichen Zeugenangaben hätten ihm zumindest zwei Tage vor der mündlichen Verhandlung zugestellt werden müssen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Antrag auf kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Soweit der Beschwerdeführer erklärt, er bekämpfe die von der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht, die von ihm in den Jahren 1976 bis 1986 erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, ist zunächst klarzustellen, daß eine solche Ansicht von der belangten Behörde nicht vertreten wurde. Diese hat vielmehr ausführliche Feststellungen über die Grundlagen der von ihr gemäß § 184 BAO vorgenommenen Schätzung getroffen und ausdrücklich dargestellt, daß es sich bei den "Gehaltsabrechnungen" nur um eine Auszahlungsart der dem Beschwerdeführer gutgeschriebenen Provisionen, Ausschüttungen etc. gehandelt hat (siehe Seite 75 des angefochtenen Bescheides).

Der Beschwerdeführer versucht darzutun, daß zwischen ihm und der Firma H. ein Dienstverhältnis bestanden habe, und stützt sich in diesem Zusammenhang im wesentlichen auf die Bestimmungen des von ihm vorgelegten Anstellungsvertrages vom 1. August 1976, aus denen er ableitet, daß alle für die Annahme eines Dienstverhältnisses wesentlichen Kriterien erfüllt seien. Der Beschwerdeführer setzt sich damit über die entscheidungswesentlichen Feststellungen der belangten Behörde hinweg, wonach der Anstellungsvertrag vom 1. August 1976 nicht dem Willen der Parteien entsprochen und nur der Vortäuschung eines Angestelltenverhältnisses insbesondere gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden gedient hat (siehe Seite 57 und 74 des angefochtenen Bescheides). Dieser Anstellungsvertrag ist demnach gemäß § 23 Abs. 1 BAO für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung, sodaß die darauf aufbauende Argumentation der Beschwerde ins Leere geht. Der Beschwerdeführer geht auch nicht auf die ausführlichen Darlegungen im angefochtenen Bescheid über das Ausmaß der ihm zugeflossenen Provisionen und Ausschüttungen ein, sondern behauptet schlicht, nur die im Anstellungsvertrag genannten Beträge erhalten zu haben. Er behauptet ferner, Dienstfahrzeuge erhalten zu haben, ohne konkret zur Begründung der belangten Behörde Stellung zu nehmen, daß sich nach der Aktenlage für die Anschaffung eines der von ihm benützten Pkws durch die Firma H. kein Anhaltspunkt ergebe. Auf den Umstand, daß die (überwiegend) nur für einen Geschäftsherrn ausgeübte Tätigkeit die Selbständigkeit der vom Beschwerdeführer ausgeübten Vermittlungstätigkeit nicht ausschließt, hat bereits die belangte Behörde zutreffend hingewiesen. Die Anmeldung zur Sozialversicherung kann zwar Indizfunktion für das

Vorliegen eines Dienstverhältnisses haben, ist aber im vorliegenden Fall im Hinblick auf den von der belangten Behörde ermittelten Sachverhalt betreffend den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Beziehungen des Beschwerdeführers zur Firma H. ohne Bedeutung.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers, die sich gegen die Annahme seiner Unternehmereigenschaft gemäß§ 2 UStG 1972 und der Gewerbesteuerpflicht richten, haben die gleichen Behauptungen (mangelnde Selbständigkeit) und Argumente zum Inhalt wie die Ausführungen, mit denen das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z. 1 EStG 1972 bestritten wurde, sodaß es genügt, auf das zuvor Gesagte zu verweisen.

Der Beschwerdeführer bekämpft die Berechtigung zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für 1976 bis 1985 und führt in diesem Zusammenhang aus, die Beschwerde stütze sich auf handschriftliche Ausführungen in Zettelform, hinsichtlich welcher er die Behörde darauf hingewiesen habe, daß es sich um Aufzeichnungen aus Kursunterlagen betreffend einen von ihm belegten Fernkurs mit dem Thema "Umgang mit Geld" gehandelt habe. Daraus seien die Aufzeichnungen und Listen entnommen worden. Dies werde auch dadurch bestätigt, daß in der Folge für spätere Jahre keine derartigen Aufzeichnungen vorgefunden worden seien. Ihm seien keine Provisionen zugeflossen. Kunden, die Gelder im Ausland veranlagt hätten und selbst andere Kunden geworben hätten, hätten für dadurch erzielte Abschlüsse Provisionen in Form von Nachlässen oder Beteiligungen erhalten.

Im Zusammenhang mit diesem Vorbringen ist zunächst festzuhalten, daß - wie die Begründung des angefochtenen Bescheides (siehe Seite 41) zweifelsfrei erkennen läßt - die beim Beschwerdeführer vorgefundenen Ausgabenaufstellungen nur zwei von vielen anderen neu hervorgekommenen Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen. Im übrigen vermag der Beschwerdeführer mit seinen Ausführungen keine Bedenken gegen die Beweiswürdigung der belangten Behörde zu wecken, die schlüssig begründet hat, warum sie sowohl der vom Beschwerdeführer zunächst geschilderten Version, es habe sich bei den Aufzeichnungen um Wunschvorstellungen und Verhandlungsgrundlagen für Gehaltsverhandlungen gehandelt, als auch der folgenden Version, es habe sich um Aufstellungen im Zusammenhang mit einem absolvierten Fernkurs gehandelt, keinen Glauben geschenkt hat. Außerdem stehen diese Aufzeichnungen mit den für das Jahr 1983 ermittelten Privatausgaben von rund S 1,000.000,-- im Einklang, für die der Beschwerdeführer keine überzeugende Erklärung geben konnte. Die belangte Behörde hat auch schlüssig dargelegt, warum sie der Behauptung des Beschwerdeführers, das Verrechnungskonto sei von der Firma H. nur zum Zwecke der Rentabilitätsberechnung geführt worden und die darauf verzeichneten Provisionen seien nicht ihm sondern anderen Kunden bezahlt worden, keinen Glauben geschenkt hat (siehe Seiten 49 bis 54 des angefochtenen Bescheides). Die beim Beschwerdeführer vorgefundenen Provisionsabrechnungen bestätigen die Auffassung der belangten Behörde, zumal die Provisionsabrechnungen mit den Nummern und Beträgen der Buchungen auf dem Verrechnungskonto übereinstimmen (siehe dazu Seite 37 des angefochtenen Bescheides). Im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers sind somit zahlreiche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die in den Verfahren betreffend Einkommensteuer für 1976 bis 1985 nicht geltend gemacht worden sind und deren Kenntnis allein im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte.

Der Beschwerdeführer bekämpft die Auffassung der belangten Behörde, es handle sich um hinterzogene Abgaben, sodaß gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist zehn Jahre betrage, allein mit der Behauptung, die festgestellten Provisionen und Vergütungen seien ihm nicht zugeflossen, sodaß es genügt, auf das zuvor Gesagte zu verweisen. Ausgehend von dem von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt können ihr Schluß, der Beschwerdeführer habe durch Verschweigen des wahren Sachverhaltes vorsätzlich die Abgabenverkürzungen begangen, und demnach die Anwendung einer Verjährungsfrist von zehn Jahren nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Im Rahmen der Verfahrensrüge macht der Beschwerdeführer geltend, durch die Verlesung der Angaben des Dr. H. in der mündlichen Verhandlung vom 29. Juni 1995 seien Verfahrensvorschriften verletzt worden.

Auf diese Verfahrensrüge brauchte schon deshalb nicht näher eingegangen zu werden, weil nach der Aktenlage nicht erkennbar und auch den Ausführungen der Beschwerde nicht zu entnehmen ist, inwiefern die belangte Behörde bei Vermeidung der behaupteten Verletzung von Verfahrensvorschriften zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels ist somit nicht dargetan worden, sodaß dahinstehen kann, ob ein solcher überhaupt vorliegt.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet. Sie war daher gemäß§ 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1996140099.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at