jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/7/9 95/13/0025

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.07.1997

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1988 §2 Abs1;
EStG 1988 §2 Abs2;
UStG 1972 §2 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des Dr. V in W, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. Jänner 1995, Zl. 6-94/712/2/08, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1991 und 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.500,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles wird auf das hg. Erkenntnis vom heutigen Tage,94/13/0116, 0117, verwiesen. Gegenstand des mit diesem Erkenntnis entschiedenen Beschwerdefalles war u.a. die Festsetzung von Umsatz- und Einkommensteuer des Beschwerdeführers auch für die Jahre 1985 bis 1988. Die belangte Behörde hatte in den angefochtenen Bescheiden Umsätze und Betriebsergebnisse aus einer Tätigkeit rechtsgutachterlicher Art, die namens eines "Institutes für experimentelle und angewandte STEUERRECHTSWISSENSCHAFT" entfaltet worden war, nicht diesem "Institut", sondern dem Beschwerdeführer persönlich mit der Begründung zugerechnet, daß im Zuge des Ermittlungsverfahrens hervorgekommen sei, daß dieses "Institut für experimentelle und angewandte STEUERRECHTSWISSENSCHAFT" weder als Verein noch als Gesellschaft bürgerlichen Rechtes - beide Rechtsformen hatte der Beschwerdeführer im dortigen Verfahren behauptet - existiert habe. Mit dem genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde gegen die betroffenen Bescheide im wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, daß eine vom Gerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit der Sachgrundlagenermittlung nicht vorliege.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte die im Devolutionswege zuständig gewordene belangte Behörde

Umsatz- und Einkommensteuer des Beschwerdeführers für die Jahre 1991 und 1992 fest. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird im wesentlichen folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt habe dem Beschwerdeführer mit Ergänzungsauftrag vom 6. September 1994 vorgehalten, daß das Finanzamt für Körperschaften festgestellt habe, daß Honorare des "Institutes für angewandte und experimentelle STEUERRECHTSWISSENSCHAFT" dem Beschwerdeführer persönlich zuzurechnen seien. Dies habe der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 1994 mit der Begründung bestritten, daß ihm keine freie Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserbringung oder -verweigerung möglich sei, sondern diese vielmehr dem "Institut" (Verein) zukomme. Der Beschwerdeführer sei lediglich ehrenamtlich und unentgeltlich als Vereinsobmann bzw. Institutsvorstand tätig, während die Umsätze und Einkünfte dem Verein zuzurechnen seien, dem allein die Möglichkeit offenstehe, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen. Bei dem betroffenen Institut (Verein) handle es sich einerseits um den "Verein für Abgabenverfahrensrecht und dessen Erforschung" und andererseits um das "Institut für experimentelles und angewandtes STEUERRECHT".

Wie das Finanzamt für Körperschaften jedoch bei einer abgabenbehördlichen Prüfung entsprechend seinem Bericht vom 16. Juni 1994 festgestellt habe, müsse bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Heranziehung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes abweichend von der nach außen dargestellten Erscheinungsform davon ausgegangen werden, daß die den Vereinen zugeordneten Tätigkeiten in Wahrheit dem Beschwerdeführer als Person zuzurechnen seien. Nehme der Beschwerdeführer doch nach außen hin eine derart dominierende Stellung ein, daß die Tätigkeiten der Vereine in den Hintergrund träten. Dies gelte umso mehr, als "der Verein" keine ständigen Mitglieder habe und der Beschwerdeführer sowohl die Themensuche, die Themenbestimmung, als auch die Durchführung der Aufträge selbst ausführe. Der Beschwerdeführer habe in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 1994 zwar mitgeteilt, daß Forschungsaufträge von Institutsmitgliedern bearbeitet und gutachtensmäßig erledigt würden, wobei er selbst nur Leitungs-, Führungs-, Kontroll- und Koordinationsaufgaben zu bewältigen habe. Es sei jedoch diese Auffassung in der für die Jahre "1984 bis 1988" ergangenen Berufungsentscheidung der belangten Behörde nicht geteilt worden. In dieser Entscheidung sei der Berufungssenat vielmehr zum Ergebnis gelangt, daß nicht etwa das in den Rechnungen angeführte Institut (Verein), sondern der Beschwerdeführer selbst der Erbringer der in den Rechnungen angeführten Leistungen und der Empfänger der in diesen Rechnungen genannten Honorare gewesen sei. Die belangte Behörde schließe sich dieser Auffassung auch im vorliegenden Fall an. Daß der Beschwerdeführer gewinnlos arbeite, indem er sämtliche Einnahmen zur Bestreitung der Personalkosten und des Sachmittelaufwandes verwende, erscheine nicht plausibel. Dies müsse umso mehr gelten, als der Beschwerdeführer in den Jahren 1991 und 1992 lediglich für die Monate Jänner und Februar 1991 andere Einkünfte in geringer Höhe bezogen habe (nichtselbständige Einkünfte in Höhe von S 26.140,--), aus denen allein die Bestreitung des Lebensunterhaltes unter keinen Umständen möglich gewesen sein könne.

Bezüglich der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Honorare an diverse Studenten in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 1994 und seinem Ergänzungsschreiben vom 29. Dezember 1994 könne ebenfalls auf die oben genannte Berufungsentscheidung für die Vorjahre verwiesen werden. Der Berufungssenat sei in seiner Entscheidung für die Vorjahre zum Ergebnis gekommen, daß die betroffenen Personen nicht existiert hätten und die Einkünfte folglich dem Beschwerdeführer persönlich zuzurechnen seien. Da sich beim Sachverhalt in den Jahren 1991 und 1992 und beim Vorbringen des Beschwerdeführers keine rechtserheblichen Änderungen ergeben hätten, schließe sich die belangte Behörde der Meinung des Berufungssenates in der genannten Berufungsentscheidung an. Wenn der Beschwerdeführer in seinen Eingaben im vorliegenden Verwaltungsverfahren behauptet habe, nie im eigenen Namen, sondern immer nur im Namen der betroffenen Vereine aufgetreten zu sein, sei dem entgegenzuhalten, daß auf Grund übereinstimmender Aussagen der Zeugen Erwin B., Franz und Ingeborg D., Ilse R., Walter W. und Konrad B. davon ausgegangen werden müssen, daß der Beschwerdeführer persönlich Aufträge erhalten habe. Den genannten Personen seien nämlich die Vereine, in deren Namen der Beschwerdeführer fakturiert hatte, bis zur Rechnungslegung nicht bekannt gewesen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers sei es auch einer juristisch nicht gebildeten Person ohne weiteres zuzumuten, sich den Namen ihres Vertragspartners zu merken. Es seien die in den Jahren 1991 und 1992 erzielten Einkünfte der "an" den "Verein für Abgabenverfahrensrecht und dessen Erforschung" und das "Institut für experimentelles und angewandtes STEUERRECHT" "fakturierten Honorare" auf Grund der nach außen in Erscheinung tretenden Gestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Beschwerdeführer zuzurechnen.

Mit Ergänzungsauftrag vom 16. September 1994 sei dem Beschwerdeführer vorgehalten worden, daß beim Finanzamt eine Reihe von Fällen aktenkundig sei, in denen der Beschwerdeführer gegen Honorar tätig geworden sei. Da der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 1994 behauptet habe, daß die Umsätze nicht ihm, sondern den betroffenen Vereinen zuzurechnen seien, weshalb er nicht zur Offenlegung verpflichtet sei, habe der Beschwerdeführer seine Mitwirkungspflicht verletzt und damit im Grunde des § 184 Abs. 2 BAO die Schätzungsbefugnis der Behörde ausgelöst. Wie die gelegentlich in den Besitz der Abgabenverwaltung gelangenden aktenkundigen Belege zeigten, sei von einer laufenden beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers auszugehen. Davon müsse umso mehr ausgegangen werden, als die Einkünfte des Beschwerdeführers aus nichtselbständiger Arbeit lediglich für die Monate Jänner und Februar 1991 erzielt worden seien und zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten bei weitem nicht ausreichten. Bei der durchgeführten Schätzung sei von 40 Arbeitswochen zu 15 Stunden ausgegangen und der Stundensatz mit S 350,-- festgelegt worden; dieser Stundensatz ergebe sich aus den letzten, an das Steuerberatungsunternehmen T. abgerechneten Honoraren. Als Betriebsausgaben seien 10 % des Umsatzes angenommen worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtwidrigkeit seines Inhaltes oder jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Erklärung begehrt, sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf gesetzeskonforme Zurechnungen von Umsätzen und Einkünften durch Unterbleiben einer Zurechnung der betroffenen Umsätze und Einkünfte an ihn und in seinen Verfahrensrechten als verletzt anzusehen.

Die belangte Behörde hat Teile der Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt. Der Beschwerdeführer hat repliziert.

Eine mit Eingabe vom 28. Februar 1997 (auch) zum vorliegenden Beschwerdeverfahren erklärte Ablehnung dreier Mitglieder des erkennenden Senates wurde mit Beschluß des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1997, 97/10/0047, 0050, abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Zurechnung von Einkünften entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung von Einkünften und damit über diese disponieren kann.

Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, wobei maßgeblich die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge und die rechtliche Gestaltung nur so weit von Bedeutung ist, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anderes ergibt (vgl. neben dem in der Beschwerde zitierten hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 1994, 92/15/0136, auch die hg. Erkenntnisse vom 18. Oktober 1995,95/13/0176, vom 20. Februar 1996, 93/13/0279, und vom 25. Februar 1997,92/14/0039).

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

Insoweit der Beschwerdeführer im Ergebnis seiner Ausführungen geltend macht, daß der angefochtene Bescheid diesen an die Sachgrundlagenermittlung zu stellenden rechtlichen Anforderungen unter mehreren Gesichtspunkten

nicht genüge, kann der Beschwerde Berechtigung nicht abgesprochen werden.

Soweit die belangte Behörde ihre Zurechnungsbeurteilung im Tatsachenbereich auf Erwägungen und Ermittlungsergebnisse der im hg. Erkenntnis vom heutigen Tage 94/13/0116, 0117, geprüften Bescheide gestützt hat, wendet der Beschwerdeführer dagegen nicht ohne Berechtigung die Unterschiedlichkeit der zugrundeliegenden Sachverhalte im Tatsachenbereich ein. In den die Jahre 1985 bis 1988 betreffenden Bescheiden war die Berufungsbehörde zum Ergebnis einer Zurechnung von Umsätzen und Honoraren an den Beschwerdeführer mit der Begründung gekommen, daß das "Institut für angewandte und experimentelle STEUERRECHTSWISSENSCHAFT" weder als Verein noch als Gesellschaft bürgerlichen Rechtes existiert habe. In dem dem vorliegenden Beschwerdefall zugrundeliegenden Abgabeverfahren hat der Beschwerdeführer aber nicht die im oben genannten Verfahren als nicht existent hervorgekommene "Körperschaft", sondern andere "Körperschaften", nämlich einen "Verein für Abgabenverfahrensrecht und dessen Erforschung" und ein "Institut für experimentelles und angewandtes STEUERRECHT" als Zurechnungssubjekte bezeichnet. Eine Feststellung des Inhaltes, daß auch diese Körperschaften rechtlich nicht existiert hätten, hat die belangte Behörde, worauf der Beschwerdeführer hinweist, im nunmehr angefochtenen Bescheid nicht getroffen. Unter diesem Gesichtspunkt aber war aus dem Verweis der belangten Behörde auf die Begründung der im hg. Erkenntnis vom heutigen Tage, 94/13/0116, 0117, geprüften Bescheide für den im vorliegenden Beschwerdefall angefochtenen Bescheid noch nichts zu gewinnen. Dementsprechend war es auch nicht zielführend, daß das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit Ergänzungsauftrag vom 6. September 1994 vorgehalten hatte, es sei vom Finanzamt für Körperschaften festgestellt worden, daß Honorare des "Institutes für angewandte und experimentelle STEUERRECHTSWISSENSCHAFT" dem Beschwerdeführer persönlich zuzurechnen seien, weil es im vorliegenden Abgabenverfahren um Honorare DIESES "Institutes" nicht gegangen war.

In bezug auf den Prüfungsbericht des Finanzamtes für Körperschaften vom 16. Juni 1994, auf dessen Ergebnisse die belangte Behörde die Zurechnung von Umsätzen und Honoraren an den Beschwerdeführer begründet hat, rügt der Beschwerdeführer, daß ihm zu diesem Bericht das Parteiengehör nicht gewährt worden sei. Auch diese Rüge muß als berechtigt angesehen werden, weil die von der belangten Behörde in der Gegenschrift aufgestellte Behauptung, der Vorwurf des Beschwerdeführers sei im Hinblick auf das durchgeführte Vorhalteverfahren aktenwidrig, ihrerseits mit der Aktenlage in Widerspruch steht, die eine Übermittlung des genannten Berichtes vom 16. Juni 1994 an den Beschwerdeführer oder auch einen Anschluß dieses Berichtes an den Ergänzungsauftrag vom 6. September 1994 nicht erkennen läßt.

Dem behördlichen Argument, daß der Beschwerdeführer die von ihm den Körperschaften zugerechneten Honorare auch deswegen persönlich habe vereinnahmen müssen, weil er mangels Erzielung anderer Einkünfte in den Streitjahren seinen Lebensunterhalt sonst nicht hätte bestreiten können, tritt der Beschwerdeführer mit dem Vorwurf entgegen, daß diese Erwägung Ergebnis aktenwidriger Sachverhaltsannahmen deswegen sei, weil sich aus den von ihm seinen Abgabenerklärungen für die Streitjahre beigelegten Bestätigungen der Bezug von Arbeitslosengeld und Notstandshilfe in den betroffenen Zeiträumen ergebe. Auch dies trifft insoweit zu. Soweit der Beschwerdeführer darauf hinweist, daß die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid von Honoraren an diverse Studenten spreche, auf welche der Beschwerdeführer sich in seinen Eingaben im vorliegenden Abgabenverfahren berufen habe, und dazu vorbringt, daß sich die belangte Behörde auch mit dieser Wiedergabe seines Vorbringens nicht im Einklang zur Aktenlage befinde, hat der Beschwerdeführer ebenso recht, weil in seinen Eingaben des vorliegenden Abgabenverfahrens von Honoraren an Studenten wörtlich tatsächlich nicht die Rede war.

Die belangte Behörde hat schließlich den vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren erhobenen Einwand, nie im eigenen Namen, sondern immer nur im Namen der betroffenen Vereine aufgetreten zu sein, die Ergebnisse übereinstimmender Zeugenaussagen entgegengehalten, aus welchen sich anderes ergebe. Der Beschwerdeführer tritt diesem Argument mit der Behauptung entgegen, aus den Niederschriften über die Vernehmung der genannten Zeugen ergebe sich im Gegenteil die Richtigkeit der von ihm aufgestellten Behauptungen. Ob dies zutrifft, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht überprüfen, weil die belangte Behörde die bezughabenden Aktenteile dem Gerichtshof nicht vorgelegt hat, was im Grunde des § 38 Abs. 2 VwGG zu Lasten der belangten Behörde fallen muß. Ob die belangte Behörde, wie der Beschwerdeführer behauptet, in diesem Zusammenhang auch das Recht des Beschwerdeführers auf Parteiengehör dadurch verletzt hat, daß sie dem Beschwerdeführer die diesbezüglichen Ermittlungsergebnisse nicht in geeigneter Form zur Kenntnis gebracht hat, läßt sich im gegebenen Zusammenhang ebensowenig zuverlässig beurteilen.

Es hat die belangte Behörde in der Verfahrensführung und Bescheidbegründung damit Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung das Ergehen eines anderen Bescheides ungeachtet der vom Gerichtshof an früherer Stelle eingeräumten Verdachtslage nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann. Der rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde, wonach die Zurechnung von Umsätzen und Einkünften der vom Beschwerdeführer genannten Körperschaften in den Streitjahren an den Beschwerdeführer geboten und die Besteuerungsgrundlagen für dessen Abgabenbemessung daher im Schätzungswege zu ermitteln gewesen wären, fehlt sowohl von der Führung des Abgabenverfahrens als auch vom Substrat der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und ihrer Begründung im angefochtenen Bescheid her eine ausreichend tragfähige Grundlage.

Der angefochtene Bescheid war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994; das Kostenmehrbegehren auf Stempelgebührenersatz war abzuweisen, weil dem Beschwerdeführer zufolge bewilligter Verfahrenshilfe ein Stempelgebührenaufwand nicht erwachsen ist.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995130025.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