jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/12/20 94/14/0133

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.12.1994

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/10 Grundrechte;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §198;
BAO §245 Abs2;
BAO §284 Abs1;
BAO §289;
B-VG Art144;
B-VG Art7 Abs1;
B-VG Art7;
StGG Art2;
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;
UStG 1972 §12 Abs1;
UStG 1972 §16 Abs1 Z1;
UStG 1972 §21 Abs1;
UStG 1972 §21 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fichtner, über die Beschwerde des M in K, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat) vom 8. Mai 1994, GZ. B 122/2-4/93, betreffend Umsatzsteuer 1988 bis 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.920,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt unter einem Markennamen Schlankheitsstudios. Zur Herbeiführung der Gewichtsabnahme, die als Reduktion des Körperumfangs in Zentimetern ausgedrückt wird, werden patentierte Gymnastikgeräte verwendet, an denen von den Kundinnen Turnübungen unter Anleitung des Personals des Institutes absolviert werden. In den Vertragsformularen ist die Eintragung von "Beginn und Ende des Kurses" sowie der Anzahl der "Besuche/Behandlungen" vorgesehen. Die Behandlung kann mit oder ohne Garantie der Gewichtsabnahme erfolgen. Laut den allgemeinen Bedingungen zum Vertrag verpflichtet sich "die Firma" als Gegenleistung zu dem vereinbarten Entgelt der Kundin persönlich, während der Vertragsdauer "die Geräte sowie die hiefür notwendigen Räumlichkeiten, sanitären Anlagen und das Personal innerhalb der Öffnungszeiten im jeweiligen Studio ... zur Verfügung zu stellen". Bei einem Programm mit Rückzahlungsgarantie (Gesamtabnahme) hat die Kundin unter Ausschluß weitergehender Ansprüche das Recht auf Rückzahlung des ausgegebenen Betrages aliquot pro nicht erreichter Zentimeterabnahme unter der Voraussetzung, daß sie das empfohlene Übungsprogramm gewissenhaft und mindestens zweimal wöchentlich, den Anleitungen entsprechend, bis zur Beendigung des Kurses durchführt und auch den sonstigen Anweisungen "der Firma" innerhalb des vertraglich festgelegten Zeitraumes Folge geleistet hat. Vereinbart wird ein Gesamtentgelt, das entweder im voraus sogleich oder in Raten zu bezahlen ist.

Hinsichtlich der Entstehung der Umsatzsteuerschuld ging der Beschwerdeführer bei den Vorauszahlungen und den Erklärungen zur Veranlagung so vor, daß er das Gesamtentgelt pro Vertrag durch die jeweils vereinbarte Anzahl der Behandlungen teilte und das so ermittelte Durchschnittsbehandlungsentgelt pro Besuch den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen zuordnete.

Bei Festsetzung der Umsatzsteuer für die einzelnen Jahre des Streitzeitraumes vertrat die belangte Behörde jedoch im angefochtenen, im Instanzenzug ergangenen Bescheid in Übereinstimmung mit dem Finanzamt die Ansicht, daß die den Kundinnen entgeltlich gebotene Leistung allein in der Einräumung eines Rechtes zu erblicken sei. Die Nichtausübung dieses Rechtes (die nicht erfolgte "Behandlung") habe auf die Höhe des Entgeltes keinen Einfluß, folglich sei die tatsächliche "Behandlung" nicht Teil des Leistungsaustausches. Es könne aber auch nicht von einer Dauerleistung die Rede sein, weil nicht die Dauer des Zeitraumes, in dem gewisse Leistungen tatsächlich erbracht werden, für das Entgelt entscheidend sei. Der Umsatz werde daher mit der Übertragung des Rechtes ausgeführt. Die fallweise eingeräumte "Zentimetergarantie" sei wie jeder andere Gewährleistungsanspruch zu sehen, der zur Preisminderung und dann auch zu einer nachträglichen Änderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage führe.

Außerdem "verböserte" die belangte Behörde die Bescheide des Finanzamtes durch Ausscheidung von Vorsteuern aus Rechnungen über Lizenzgebühren einer GmbH, die in ihrer Firma Vor- und Zunamen der (seit dem 24. November 1988) vom Beschwerdeführer geschiedenen Ehegattin führt, mit der Begründung, es handle sich um die Vortäuschung eines Leistungsaustausches. Der Beschwerdeführer habe von der dieser ehemaligen Ehefrau gehörenden GmbH drei Fitneßstudios samt Geräten entgeltlich erworben, sodaß ein den Gebrauch der Geräte verwehrender Patentschutz "wohl schwerlich" bestehen könne. Denn sei eine Sache mit Zustimmung des Patentinhabers in Verkehr gebracht, sei ein Gebrauch nicht mehr von dessen Zustimmung abhängig. Es seien mithin für von der GmbH zweifelsfrei nicht erworbene Patentrechte Rechnungen entgegengenommen worden. Dem Beschwerdeführer sei vor Augen geführt worden, daß - welche Rechte es auch immer sein mögen - laut dem dem Prüfer ausgehändigten Vertrag eine niederländische Briefkastenfirma von dieser erst am 10. Mai 1988 erworbene "Rechte" am 2. Jänner 1987 an die erwähnte Ehefrau des Beschwerdeführers persönlich übertragen habe, und es damit noch fragwürdiger werde, für welche Lizenzen der Beschwerdeführer an die GmbH etwas bezahlt habe. Wenn der Beschwerdeführer hiezu bemerkt habe, "es sei alles in Ordnung und zur Vertragsgestaltung seiner Ehefrau sei ihm nichts bekannt", müsse der Beschwerdeführer auf den von ihm selbst unterfertigten Vertrag vom 14. November 1988 hingewiesen werden, auf den sich seinen Ausführungen nach seine Verpflichtung zur Zahlung der Lizenzgebühren gründe. Eben in diesem Vertrag sei festgehalten, daß seine Ehegattin die "Patentrechte" habe und der Beschwerdeführer sich zur pünktlichen Zahlung der Lizenzgebühren an die Ehegattin verpflichte, ohne daß das Wann und Wieviel angeführt sei.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf richtige Ermittlung der steuerbaren Umsätze und in seinem Recht auf Vorsteuerabzug verletzt. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit, in eventu Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb Bescheidaufhebung.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Mit seinem Vorbringen, hinsichtlich der Ausscheidung des Vorsteuerabzuges betreffend die Lizenzgebühren sei der Beschwerdeführer nicht Berufungswerber gewesen, es hätte insofern auch keine Abweisung der Berufung erfolgen können, macht der Beschwerdeführer im Ergebnis ein Überschreiten der vor der belangten Behörde strittigen Sache geltend. Dies jedoch im Hinblick auf die §§ 198, 289 BAO iVm § 21 Abs 1 und 4 UStG 1972 zu Unrecht. Sache des Berufungsverfahrens, das der Beschwerdeführer angestrengt hatte, war die Veranlagung zur Steuer für die Kalenderjahre des Streitzeitraumes, also die Festsetzung der Abgabe (Steuer oder Überschuß). Die vom Beschwerdeführer abgezogenen Vorsteuern bildeten lediglich ein Element der Abgabenfestsetzung, das für sich allein nicht in Rechtskraft erwachsen kann. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz war daher berechtigt, den Bescheid erster Instanz auch hinsichtlich der Vorsteuern in jeder Richtung abzuändern, ohne hiezu einer entsprechenden Erklärung des Berufungswerbers zu bedürfen.

Die belangte Behörde hat den Antrag des Beschwerdeführers auf mündliche Verhandlung mit der Begründung abgelehnt, der Antrag sei nicht in der Berufung, sondern in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt worden. Dabei hat die belangte Behörde übersehen, daß die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwSlg 6106 F/1986), der Antrag gemäß § 284 BAO dürfe nicht mehr in einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt werden, selbst wenn dieser innerhalb der noch offenen Berufungsfrist eingebracht wird, auf einen Fall wie den vorliegenden nicht anwendbar ist. Hier hatte der Beschwerdeführer beim Finanzamt einen Antrag auf Begründungsergänzung gemäß § 245 Abs 2 BAO und kurz darnach, während der Hemmung der Berufungsfrist einen Berufungsschriftsatz eingebracht, nach Erledigung des Begründungsergänzungsantrages und innerhalb der restlichen Berufungsfrist jedoch weitere Berufungsgründe vorgetragen und gleichzeitig damit den Verhandlungsantrag gestellt. Das Institut des § 245 Abs 2 BAO bezweckt die endgültige Klarstellung des Inhaltes der Entscheidung und damit der Ausgangsbasis für das Rechtsmittel. Macht die Partei von dieser Möglichkeit Gebrauch, bringt sie solcherart zum Ausdruck, daß eine von ihr überreichte Rechtsmittelschrift noch unvollständig sein kann, sie sich also weiteres Vorbringen als Teil der Rechtsmittelschrift nach Maßgabe der Erledigung ihres Ergänzungsantrages vorbehält. Der Vortrag weiterer Berufungsinhalte nach Erledigung des Antrages und innerhalb der noch offenen restlichen Berufungsfrist bedeutet daher lediglich die Fertigstellung einer begonnenen Berufungsschrift, nicht jedoch ihre nachträgliche Ergänzung im Sinne der erwähnten ständigen Rechtsprechung. Ein Verhandlungsantrag, der gleichzeitig mit einer solchen Fertigstellung der Berufungsschrift gestellt wird, ist daher mit der Berufungsschrift, also auch gemäß der Vorjudikatur dem § 284 BAO gemäß erhoben. Daß der Gesetzgeber von aus ihrer Sicht verantwortungsvoller Antragstellung der Partei gemäß § 284 BAO ausgeht und nicht von leichtfertiger, darf im Hinblick auf das Sachlichkeitsgebot, das dem Gleichheitssatz innewohnt, angenommen werden. Verantwortungsvolle Antragstellung auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird aber in Fällen des § 245 Abs. 2 BAO oft erst nach Kenntnis der Erledigung des Antrages auf Ergänzung der Bescheidbegründung möglich sein. Es widerspräche dem Sachlichkeitsgebot aber auch, wollte man dem Gesetzgeber unterstellen, er habe die Partei gleichsam zu vorsorglicher Antragstellung auf mündliche Verhandlung zwingen wollen, wenn sie den Teil der Berufung, den sie auf Grund der ihr schon mitgeteilten Entscheidungsgründe der Behörde bereits ausführen zu können glaubt, bei der Behörde einbringt, oder der Gesetzgeber habe der Partei in solchen Fällen, wenn sie die Notwendigkeit weiteren Berufungsvorbringens nach Maßgabe der Erledigung ihres Antrages um Ergänzung der Entscheidungsgründe für möglich hält, die Einbringung der Berufungsschrift in zwei Teilen überhaupt verwehren wollen. Der Wortlaut des Gesetzes zwingt nicht zu einer solchen Auslegung. Es finden sich in Fällen des § 245 Abs 2 BAO auch keine sachlichen Gründe für eine verfahrensrechtliche Schlechterstellung desjenigen, der bereits eine Teilberufungsschrift eingebracht hat, gegenüber demjenigen, der erst nach Erledigung seines Antrages die Berufung zur Gänze in einem Schriftstück überreicht. Die Ablehnung des Antrages auf mündliche Verhandlung erfolgte daher zu Unrecht, sie verletzte Verfahrensvorschriften. Es erübrigte sich deshalb im Beschwerdefall, die genannte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf ihre Richtigkeit zu untersuchen.

Die Wesentlichkeit des Verfahrensmangels im Sinne des § 42 Abs 2 Z. 3 VwGG zeigt der Beschwerdeführer jedoch nicht auf. Seinem Vorbringen ist nicht entnehmbar, daß entscheidungswesentliches Vorbringen von ihm nur in der mündlichen Verhandlung hätte gemacht werden können oder in berechtigter Erwartung einer bevorstehenden Verhandlung unterblieben sei. Der Verfahrensmangel kann daher nicht zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen.

Was die Vorsteuern aus den der GmbH bezahlten Lizenzgebühren anlangt, verneinte die belangte Behörde einen diesen Zahlungen zugrundeliegenden Leistungsaustausch auf Grund ihrer Beweiswürdigung, die oben wiedergegeben wurde. Die belangte Behörde stellte solcherart fest, daß die Fakturen der GmbH lediglich Scheinhandlungen waren, denen in Wahrheit ein Leistungsaustausch nicht zugrundelag.

Die für dieses Ergebnis der Beweiswürdigung angeführten wesentlichen Gründe werden durch das Beschwerdevorbringen nicht widerlegt. Die niederländische Briefkastenfirma hatte das österreichische Patent am Gymnastikgerät mit einer vom Zedenten am 27. April 1988 in Curacao unterfertigten Urkunde übertragen erhalten, auf der sich die Annahmeerklärung der niederländischen Briefkastenfirma (Zessionar) vom 10. Mai 1988 findet (55/13/6 der Verwaltungsakten). Dieselbe Briefkastenfirma hatte aber schon mit Vertrag vom 2. Jänner 1987 mit Wirkung ab 1. Jänner 1987 als "alleiniger Patentinhaber und Berechtigter" derselben österreichischen Patentschrift der Ehegattin des Beschwerdeführers gegenüber eine Lizenz für den Gebrauch der patentierten Geräte erteilt (55/7 der Verwaltungsakten). Am 14. November 1988, also zehn Tage vor der Ehescheidung, schloß die GmbH (der Ehefrau des Beschwerdeführers) mit dem Beschwerdeführer einen Vertrag, wonach die Ehefrau des Beschwerdeführers "Bevollmächtigte für einen Markennamen" sei, unter dem nach dem erwähnten österreichischen Patent gearbeitet werde. In der Vertragsurkunde heißt es: "Frau (dann folgt der Vor- und Zuname der Ehegattin des Beschwerdeführers) sichert Herrn (dann folgt der Name des Beschwerdeführers) die alleinigen Rechte aus diesem Patent" für drei bezeichnete Städte in Kärnten zu. In der Folge werden in der Urkunde in einem umfangreichen Katalog die erworbenen Rechte und Pflichten angeführt, darunter die Pflicht des Beschwerdeführers zur pünktlichen Bezahlung der Lizenzgebühr an seine Ehegattin, die sich ihrerseits verpflichte, die Lizenzgebühr umgehend an die bereits erwähnte niederländische Briefkastenfirma weiterzuleiten.

Der Sachverhalt war dem Beschwerdeführer von der belangten Behörde im November 1993 mit dem Bemerken vorgehalten worden, für eine allfällige Äußerung hiezu werde eine Frist von zwei Wochen in Vormerkung genommen. Innerhalb dieser Frist erklärte der Beschwerdeführer gegenüber der Behörde, die Rechtsverhältnisse zwischen seiner geschiedenen Frau, deren GmbH und der Briefkastenfirma seien ihm nicht bekannt. Zu einer Prüfung, aus welchem Titel die GmbH über Lizenzrechte verfüge, sei er weder verpflichtet noch in der Lage.

Infolge dieser Erklärung traf die belangten Behörde keine verfahrensrechtliche Pflicht, den Beschwerdeführer zu weiterem Vorbringen aufzufordern. Dieser hatte sich mit dem Vertrag vom 14. November 1988, in dem seine damalige Ehefrau als Bevollmächtigter für die Rechte genannt war, als endgültiger Empfänger der Zahlung jedoch die Briefkastenfirma in den Niederlanden, in Rechtsbeziehungen zur erwähnten GmbH eingelassen, ohne vorher auf Klärung der zugrundeliegenden Rechts- und Leistungsbeziehungen zu dringen. Diese sind schon im Hinblick auf die bisher aktenkundigen Übertragungen der Patentrechte und die Zeitpunkte der Verträge voller Widersprüche, Lücken und Ungereimtheiten. Im Vertrag vom 14. November 1988 fällt auf, daß die Lizenzgebühr weder der Höhe nach noch hinsichtlich der Fälligkeit konkretisiert ist. Der Beschwerdeführer hat sich also in dunkle Geschäfte eingelassen, die noch dazu Auslandbezüge aufweisen, in die die damalige Ehegattin des Beschwerdeführers verflochten war. Es wäre daher Sache des Beschwerdeführers gewesen, für eine vollständige Aufklärung der Verhältnisse zu sorgen und das Ergebnis der Behörde gegenüber offenzulegen. Dieser Pflicht hat der Beschwerdeführer nicht entsprochen. Bei dieser Situation war die belangte Behörde nicht gehalten, von Amts wegen auf gut Glück Erkundungsbeweise bei Dritten einzuholen.

In der Beweiswürdigung der belangten Behörde, laut deren Ergebnis nicht glaubhaft sei, daß den Lizenzzahlungen an eine GmbH, von der bisher nicht glaubhaft gemacht ist, daß sie überhaupt Rechte innehatte, Leistungsbeziehungen zugrundelagen, liegt keine Unschlüssigkeit.

Die Beschwerdebehauptung, es sei im Vertrag vom 14. November 1994 dort, wo der Name der Ehegattin des Beschwerdeführers stehe, die GmbH gemeint, ist schon deshalb unrichtig, weil das Wort "Frau" vorangestellt ist. Der Vertragsinhalt widerlegt auch die Beschwerdebehauptung, die GmbH sei so aufgetreten, als ob sie selbst über die Rechte verfügungsberechtigt gewesen wäre. Es heißt nämlich im Vertrag "Frau (dann folgt Vor- und Zuname der Ehegattin des Beschwerdeführers)" sichere dem Beschwerdeführer die alleinigen Rechte zu.

Liegt aber den Fakturen der GmbH an den Beschwerdeführer überhaupt kein Leistungsaustausch zugrunde, so ist die Behauptung des Beschwerdeführers unrichtig, daß der Vorsteuerabzug dennoch gerechtfertigt wäre.

Da der Beschwerdeführer auch in der Beschwerde die Widersprüche und Ungereimtheiten nicht aufklärt, geht seine Behauptung ins Leere, er wäre bei entsprechender Aufforderung durch die belangte Behörde "mit Sicherheit" zur Beibringung des Nachweises in der Lage gewesen.

Hinsichtlich der Vorsteuern und Lizenzgebühren ist die Beschwerde daher unberechtigt.

Anders verhält es sich mit der Frage der Entstehung der Umsatzsteuerschuld:

Nicht das Verpflichtungsgeschäft, sondern dessen Erfüllung stellt den steuerlich relevanten Tatbestand dar. Es ist daher verfehlt, bereits den Abschluß des Vertrages, mit dem die Kundinnen das Recht auf Behandlung innerhalb einer bestimmten Frist erhalten, der Beschwerdeführer aber das Recht auf Zahlung des Entgeltes, als Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld anzusehen. Der Beschwerdeführer hat seine Leistungen gegenüber den Kundinnen während eines längeren, von vornherein festgelegten Zeitraumes zu erbringen. Es ist daher davon auszugehen, daß die Leistungen anteilsmäßig in allen Voranmeldungszeiträumen erbracht werden, die innerhalb des vereinbarten Zeitraumes liegen. Ähnlich wie bei einem Mietvertrag ist daher in jedem Voranmeldungszeitraum jener Teil des Honorars aus einem Vertrag zu versteuern, der auf diesen Zeitraum entfällt, und zwar unabhängig davon, ob die Kundin von ihren Rechten in diesem Zeitraum auch Gebrauch gemacht hat oder nicht.

Sollten nachträglich Änderungen der Dauer des Vertrages oder des Entgeltes erfolgen oder der Beschwerdeführer für abgegebene Gewichtsabnahmegarantien tatsächlich einstehen müssen, wäre diesen Umständen durch Berichtigung gemäß § 16 Abs 1 Z. 1 UStG 1972 Rechnung zu tragen.

Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer daher im Rahmen des Beschwerdepunktes hinsichtlich der Entstehung der Steuerschuld dadurch in seinen Rechten verletzt, daß sie - wie das Finanzamt - der Steuerfestsetzung die Ansicht zugrundelegte, die Steuerpflicht sei hinsichtlich des Gesamthonorars bereits bei Vertragsabschluß entstanden.

Der angefochtene Bescheid mußte aus diesem Grund gemäß § 42 Abs 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1994140133.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

29.05.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at