jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/7/27 91/13/0222

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.07.1994

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §58 Abs2;
AVG §60;
BAO §115 Abs1;
BAO §115 Abs2;
BAO §119 Abs1;
BAO §125 Abs1;
BAO §125 Abs6;
BAO §126;
BAO §131 Abs1;
BAO §131;
BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs3;
BAO §209 Abs1;
BAO §28;
BAO §285 Abs1;
BAO §31;
BAO §39 Z2;
BAO §39;
BAO §42;
BAO §43;
BAO §44;
BAO §45 Abs2;
BAO §45;
BAO §93 Abs3 lita;
DBAbk USA 1957 Art10;

EStG 1972 §1 Abs2;
EStG 1972 §100;
EStG 1972 §22;
EStG 1972 §23 Z1;
EStG 1972 §23;
EStG 1972 §4 Abs3;
EStG 1972 §98;
EStG 1972 §99 Abs1 Z1;
EStG 1972 §99;
EStG 1972;
FinStrG §33 Abs1;
OECD-MusterAbk 1963 Art17;
OECD-MusterAbk 1977 Art17;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 91/13/0203

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der X in W, vertreten durch Dr. O, RA in W, gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der FLD für Wien, NÖ und Bgld) vom 16. 9. 1991, Zl. 6/2 - 2069/87-07 (Berufungssenat III), betr Umsatzsteuer für die Jahre 1974 bis 1984 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1974 bis 1980, und 2) vom 14. 7. 1992, Zl. 6/2 - 2069/87-07, betr Haftung für die Jahre 1974 bis 1984, zu Recht erkannt:

Spruch

Der zweitangefochtene Bescheid betreffend Haftung für die Jahre 1974 bis 1984 wird zur Gänze, der erstangefochtene Bescheid hingegen nur im Umfang seines Abspruches über Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1974 bis 1980 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im übrigen, somit im Umfang der Bekämpfung des Abspruches des erstangefochtenen Bescheides über Umsatzsteuer für die Jahre 1974 bis 1984, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von insgesamt S 26.080,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen des persönlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Beschlußfassung verbundenen Beschwerden wie folgt erwogen:

1. Zum Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1974 bis 1984 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer samt Bundesgewerbesteuer mit Zuschlägen 1974 bis 1980 (angefochten mit der zu hg. 91/13/0222 protokollierten Beschwerde):

1.1. Zur Gemeinnützigkeit:

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, daß die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient. Die Satzung der Körperschaft muß nach § 41 Abs. 1 BAO eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben. Gemeinnützig sind nach § 35 Abs. 1 BAO solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt, wobei dies insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und

Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden gilt. Als Allgemeinheit ist nach § 36 Abs. 1 BAO dabei ein Personenkreis nicht aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt u.dgl. fest abgeschlossen ist oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann.

Der Beschwerdeführerin ist darin Recht zu geben, daß ihre Satzung nichts enthält, was ihrer Beurteilung als gemeinnützig im Sinne der dargestellten gesetzlichen Bestimmungen entgegengestanden wäre. Ihr oben wiedergegebener Vereinszweck war gewiß als gemeinnützig anzuerkennen. Es wendet sich die Beschwerdeführerin auch mit Recht gegen die im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, wonach die geschlossene Mitgliederzahl des Vereins einer Beurteilung seiner Förderung der Allgemeinheit entgegengestanden wäre. Die belangte Behörde verwechselt mit dieser Begründung tatsächlich Förderer und Geförderte. Daß der beschwerdeführende Verein seine Mitglieder fördern wolle, ist in seiner Satzung gerade nicht verankert. Die - in der Satzung gar nicht verankerte - geschlossene Mitgliederzahl des Vereins bildete demnach keinen Grund, die in den Statuten tauglich beschriebene Förderung der Allgemeinheit auf dem satzungsmäßigen Wege zu verneinen.

Zutreffend allerdings ist die Beurteilung der belangten Behörde, daß die Beschwerdeführerin nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung die gesetzlichen Voraussetzungen einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke in den Streitjahren nicht erfüllt hat.

Gemäß § 42 BAO muß die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt. Dazu stellt § 39 Z. 2 BAO u.a. die Anforderung auf, daß die Körperschaft keinen Gewinn erstreben darf, wobei § 44 Abs. 1 BAO anordnet, daß einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zukommt. Ein von einer die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im übrigen erfüllenden Körperschaft unterhaltener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 31 BAO wäre nach § 45 Abs. 2 BAO dabei dann nicht abgabepflichtig, wenn er sich als ein zur Errichtung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellte; dies träfe zu, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt ist, die genannten Zwecke nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sind und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

Gemessen an diesen gesetzlichen Voraussetzungen einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke erweist sich die im Abgabenverfahren zutage geförderte Tätigkeit der Beschwerdeführerin ihrer tatsächlichen Geschäftsführung nach von der Erfüllung der an Betätigung für gemeinnützige Zwecke gestellten Anforderungen als weit entfernt.

Es hat schon das der tatsächlichen Geschäftsführung der Beschwerdeführerin unstrittig zugrunde liegende Konzept einer Beschränkung auf die Durchführung von Konzertveranstaltungen nämlich sich von der Realisierung des viel mehr und auch ganz anderes enthaltenden Vereinszweckes in einer Weise entfernt, die es von vornherein gar nicht mehr erlaubte, die tatsächliche Geschäftsführung der Beschwerdeführerin im Sinne des § 42 BAO als den Bestimmungen entsprechend anzusehen, die ihre Satzung aufstellt. Blieb von der in § 2 der Statuten vorgesehenen Förderung der schönen Künste im Umfang der bildenden Kunst, der Literatur und der Musik eine Förderung der bildenden Kunst zur Gänze auf der Strecke, blieb aus dem Bereiche der Literatur nur der schmale Sektor der Liedtexte übrig, so reduzierte sich auch das in den Statuten angekündigte Förderungsmittel der "Abhaltung von Veranstaltungen" auf die bloße Konzertorganisation. Daß die Beschwerdeführerin ihren als vorrangig ("insbesondere" in § 2 der Statuten) erklärten Vereinszweck der Förderung der Erziehung des künstlerischen Nachwuchses ebenso wie die "Ausübung" der schönen Künste durch "Abhaltung von Veranstaltungen" angesichts der Vielfalt denkmöglicher Aktivitäten zur Verwirklichung dieser Zwecke von vornherein nicht anders zu verwirklichen unternahm, als durch die Veranstaltung von Konzerten mit (weitgehend) "populärer" Musik, berechtigte zu schwerwiegenden Zweifeln am Willen der Beschwerdeführerin, die hochgespannten Zweckformulierungen in § 2 der Statuten tatsächlich zu realisieren.

Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren und auch vor dem Gerichtshof die augenscheinliche Diskrepanz zwischen Vereinszweck und Vereinstätigkeit mit der Behauptung zu überbrücken versucht, daß die Präsentation großer Künstler geeignet sei, das Interesse an den schönen Künsten zu fördern und mit den dabei vermittelten Impulsen auch der Ausübung der Kunst und der Erziehung des künstlerischen Nachwuchses zu dienen. Ihre Veranstaltungen seien volksbildend; daß ihre Konzerte der außerschulischen Jugenderziehung dienten, habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20. November 1975, 1318/75, ausdrücklich festgestellt; die Gemeinnützigkeit ihres Wirkens könne auf der Basis dieses Erkenntnisses nicht angezweifelt werden.

An dieser Stelle ist es geboten, das Fehlverständnis auszuräumen, welches die Beschwerdeführerin, und dem Anschein nach nicht nur sie, von den im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getätigten Aussagen gewonnen hat:

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1975, 1318/75, lag ein Ansuchen der Beschwerdeführerin um Befreiung von der Vergnügungssteuer für ein am 17. Mai 1974 in der Wiener Stadthalle veranstaltetes Konzert der Gruppe "Emerson, Lake & Palmer" zugrunde. Anders als die Vergnügungssteuerbehörde erster Instanz hatte die dort belangte Behörde eine Vergnügungssteuerbefreiung mit der Begründung abgelehnt, daß die veranstaltende Beschwerdeführerin ein auf kommerzieller Grundlage aufgebauter Verein sei. Der Verwaltungsgerichtshof hatte diese Beurteilung deswegen als rechtswidrig erkannt, weil es nach Wortlaut und Sinn der anzuwendenden Befreiungsbestimmung des Wiener Vergnügungssteuergesetzes 1963 in der Fassung der Vergnügungssteuergesetz-Novelle 1969 nicht auf die Person des Veranstalters, sondern auf Inhalt, Zweck und Form der Veranstaltung ankomme, weshalb es bedeutungslos sei, ob der Veranstalter als auf kommerzieller Grundlage aufgebauter Verein anzusehen sei. Eine Veranstaltung diene dann der außerschulischen Jugenderziehung, wenn entweder bereits ihr Inhalt selbst geeignet sei, über die bloße Darbietung hinaus ein kulturelles Interesse von Jugendlichen zu fördern und ihr kulturelles Verständnis zu vergrößern, oder wenn die Veranstaltung, möge sie sich auch auf die bloße Darbietung beschränken, Teil eines Programmes zur Förderung des kulturellen Interesses und zur Vergrößerung des kulturellen Verständnisses von Jugendlichen sei. Der Verwaltungsgerichtshof fuhr sodann wörtlich fort:

"Solche Maßnahmen können aber - wenn dies zum Anknüpfungspunkt für die Jugenderziehung gemacht wird - durchaus auch in der gelegentlichen Konfrontation mit umstrittenen, ja sogar allgemein abgelehnten Darbietungen bestehen. Da das Gesetz nur fordert, daß die Veranstaltungen der außerschulischen Jugenderziehung dienen müssen, kommt es auch nicht darauf an, ob die Erziehungsaufgabe selbst vom Veranstalter oder von einer anderen Person durchgeführt wird, solange der Zusammenhang gewahrt bleibt."

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis somit zum einen keinerlei Aussage darüber getroffen, daß die Beschwerdeführerin nicht ein kommerzielles Unternehmen wäre, sondern nur klargestellt, daß es auf diese Frage nicht ankam. Der Verwaltungsgerichtshof hat des weiteren die Eignung einer Veranstaltung, der außerschulischen Jugenderziehung zu dienen, an bestimmte Voraussetzungen geknüpft und diese dahin beschrieben, daß entweder schon der Inhalt der Veranstaltung geeignet ist, ÜBER DIE BLOßE DARBIETUNG HINAUS ein kulturelles Interesse zu fördern oder kulturelles Verständnis zu vergrößern, oder daß die Veranstaltung, wenn sie sich auf die bloße Darbietung beschränkt, TEIL EINES PROGRAMMES dieser Zielsetzung ist, und ausgesagt, daß es dabei nicht darauf ankommt, von wem die Erziehungsaufgabe geleistet wird, SOLANGE DER ZUSAMMENHANG GEWAHRT BLEIBT. Auch die Konfrontation mit umstrittenen Darbietungen hat der Gerichtshof unter der ausdrücklichen Bedingung als der außerschulischen Jugenderziehung dienend für geeignet erkannt, daß dies ZUM ANKNÜPFUNGSPUNKT FÜR DIE JUGENDERZIEHUNG GEMACHT WIRD. Ob diese vom Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis geforderten Bedingungen einer Dienlichkeit der Veranstaltung zur außerschulischen Jugenderziehung erfüllt waren, wäre demnach von der damals belangten Vergnügungssteuerbehörde selbst im Beschwerdefall noch sorgfältig zu prüfen gewesen. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1975, 1318/75, indizierte keineswegs zwingend die Erlassung eines dem Ansuchen der Beschwerdeführerin stattgebenden Vergnügungssteuerbefreiungsbescheides; Aufgabe der damals belangten Vergnügungssteuerbehörde war es vielmehr bloß, vor Erlassung eines Ersatzbescheides die Art der Veranstaltung oder ihren Konnex mit einer von wem immer geleisteten Erziehungsarbeit zu untersuchen. War somit durch das erwähnte Erkenntnis nicht einmal über die dem dortigen Beschwerdefall zugrundeliegende Veranstaltung das letzte Wort gesprochen, dann erscheint es weit gefehlt, aus dem Vergnügungssteuererkenntnis Schlußfolgerungen auf andere von der Beschwerdeführerin durchgeführte Veranstaltungen oder gar auf die Gemeinnützigkeit ihrer Gestion schlechthin abzuleiten.

Insoweit die Beschwerdeführerin die Fiktion einer Erfüllung ihres satzungsgemäßen Zweckes durch ihre tatsächliche Geschäftstätigkeit mit der Behauptung aufrecht zu erhalten versucht, das ökonomisch Attraktive gegenüber dem künstlerisch Wertvollen im Dargebotenen hintangestellt zu haben, wird dieses Vorbringen durch einen Blick auf das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Konzertprogramm ebenso widerlegt wie durch die im Verfahren auch für die Folgejahre hervorgekommenen Veranstaltungen. Vom Anbot eines die ökonomische Einträglichkeit vernachlässigenden Programmes durch die Beschwerdeführerin kann nicht im entferntesten die Rede sein. Gewiß ist dem Veranstaltungsprogramm viel Ansprechendes zu entnehmen; es sei auch zugestanden, daß die Aktivitäten der Beschwerdeführerin zu einer beträchtlichen Erweiterung des Wiener - und im Zusammenwirken mit der Konzertdirektion CH. - auch des gesamtösterreichischen Kulturlebens im weitesten Sinne des Wortes geführt haben. Nicht unverständlich war in diesem Zusammenhang auch die Zustimmung und Unterstützung, welche die Beschwerdeführerin durch das Kulturamt der Stadt Wien erfahren hat, womit freilich nicht die Aussage verbunden werden soll, daß die für verschiedene Jahre erwirkte Befreiung der Veranstaltungen der Beschwerdeführerin von der Vergnügungssteuerpflicht mit den dafür bestehenden gesetzlichen Bestimmungen im Einklang gestanden sein muß. Mit der von ihr bewirkten Erweiterung des Veranstaltungsangebots im Wiener und auch im übrigen österreichischen Raum konnte die Beschwerdeführerin freilich ihre im § 2 der Statuten festgeschriebenen - ihrem Wortlaut nach gemeinnützigen - Vereinszwecke im Sinne des § 42 BAO nicht tauglich verwirklichen.

Der belangten Behörde ist in der Beurteilung beizupflichten, daß sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht von der eines gewerblichen Konzertveranstalters unterschieden hat. Wenn die Beschwerdeführerin der belangten Behörde vorwirft, mit der Verwendung des Wortes "Konzertagentur" einen Tätigkeitsumfang festgestellt zu haben, welcher auf sie nicht zuträfe, weil sie sich nie mit der Vermittlung und kommerziellen Vermarktung von Künstlern befaßt habe, dann handelt es sich dabei um einen Streit über Worte. Es ist die belangte Behörde nämlich ohnehin nicht von einer gewerblichen Betreuung von Künstlern durch die Beschwerdeführerin, sondern lediglich von einer gewerblichen Veranstaltung von Konzerten durch die Beschwerdeführerin ausgegangen. In dieser Beurteilung ist der belangten Behörde aber kein Rechtsirrtum unterlaufen. Selbständigkeit und Nachhaltigkeit ihrer Betätigung bestreitet auch die Beschwerdeführerin nicht. Daß es dem für die Beschwerdeführerin handelnden Kulturmanager XY aber an der Absicht einer Gewinnerzielung gefehlt hätte, hat die belangte Behörde in einer Beweiswürdigung verneint, welche der Verwaltungsgerichtshof nicht als unschlüssig erkennen kann. Das subjektive Element der in Ausübung einer bestimmten Tätigkeit gehegten Absicht zur Erzielung von Gewinnen kann nur aus äußeren Umständen erschlossen werden. Subjektive Beteuerungen der handelnden Personen treten an Beweiskraft gegenüber dem objektiven Erscheinungsbild des äußeren Tatbestandes in den Hintergrund. Wie das Vorliegen einer objektiv Gewinne als aussichtslos erscheinen lassenden Tätigkeit deren Beurteilung als Liebhaberei nicht deswegen hindert, weil der sich Betätigende seine Gewinnerzielungsabsicht beteuert, so ist umgekehrt auch subjektive Gewinnabsicht ungeachtet ihrer Bestreitung dann zu vermuten, wenn sich eine wirtschaftliche Tätigkeit objektiv und auf Dauer gesehen als gewinnträchtig darstellt (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, TZ 13 zu § 23 EStG 1972, ebenso auch das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 1982, 81/13/0159, 0164, 0165). Daß die Veranstaltung von Konzerten, in denen Künstler präsentiert wurden, deren Anziehungskraft auf das zahlende Publikum zu einem nicht unbeträchtlichen Teil auch durch ihre Bekanntheit in Rundfunk und Fernsehen zu erwarten war, eine objektiv und auf Dauer gesehen gewinnträchtige Tätigkeit ist, kann nicht zweifelhaft sein. Daß es dabei immer wieder auch Veranstaltungen gegeben haben mag, deren ökonomisches Ergebnis negativ ausfiel, ändert an dieser grundsätzlichen Beurteilung nichts und entspricht nur dem gewöhnlichen Geschäftsgang, wie ihn jeder Kaufmann hinnehmen muß, dem es mitunter widerfährt, daß angebotene Ware nicht den erhofften Absatz findet. Auch die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Preisgünstigkeit der Eintrittskarten zu ihren Konzerten widerspricht der von der Beschwerdeführerin festgestellten Gewinnerzielungsabsicht nicht. Abgesehen davon, daß die Behörde die Preisgestaltung etwa für das Rolling Stones-Konzert nicht unzutreffend als nicht sonderlich günstig erachtet hat, entsprach es schlicht dem Gebot kaufmännischer Klugheit, den Preis der Konzertkarten so zu gestalten, daß höchstmöglicher Absatz bei dem zumal eher jugendlichen Publikum erwartet werden konnte. Daß es der Beschwerdeführerin ohne Aufnahme von Fremdmitteln möglich war, aus den erwirtschafteten Überschüssen in den Jahren 1974 bis 1976 der Werbeagentur ihres damaligen Obmannes ein zinsensloses Darlehen in beträchtlicher Höhe zu gewähren, rundete das Gesamtbild objektiver Gewinnträchtigkeit ihrer Betätigung nur noch ab. Die zur wirtschaftlichen Rechtfertigung der Zuzählung dieses Darlehens und seiner Zinsenlosigkeit von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Gründe ändern an seiner (zusätzlichen) Indizwirkung für die Einträglichkeit

der Konzertveranstaltungen nichts.

Nicht zu Unrecht hat die belangte Behörde auch aus der Art der von der Beschwerdeführerin zu ihren gewerblichen Geschäftspartnern gestalteten Leistungsbeziehungen im Ergebnis auf Gewinnerzielungsabsicht der Beschwerdeführerin geschlossen. Wenngleich die von der Beschwerdeführerin behaupteten Motive für diese Leistungsbeziehungen weniger Aussagekraft haben als die Art ihrer eine entsprechende Ertragsbeteiligung der Beschwerdeführerin garantierenden Gestaltungen, so sei denn doch der Vollständigkeit halber angemerkt, daß das von der Beschwerdeführerin für ihre Zusammenarbeit mit der Konzertdirektion CH. dargestellte Motiv einer durch die Ostlage Wiens bewirkten Kostenerhöhung wenig einleuchtend anmutet; daß die Reisekosten eines etwa aus den USA kommenden Künstlers im Falle seiner Anreise nach Wien anstatt nach Linz sich in derart beträchtlichem Ausmaß erhöhen müßten, vermochte die Beschwerdeführerin ebenso wenig einleuchtend zu erklären wie die daraus erfließende Erforderlichkeit, die Durchführung von Veranstaltungen in den Bundesländern außerhalb Wiens unter Teilhabe an deren Erträgnissen der Konzertdirektion CH. zu überlassen. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, daß sich ihre Leistungsbeziehungen mit den gewerblichen Gschäftspartnern im Rahmen des Branchenüblichen gehalten hätten, trägt sie damit nichts vor, was gegen ihre Gewinnabsicht spräche, weil die Erzielung von Gewinnen aus der Durchführung von Konzertveranstaltungen wohl Bestandteil der Branchenüblichkeit solcher Leistungsbeziehungen ist. Auch mit dem Vorbringen, daß die Durchführung solcher Veranstaltungen ohne Leistungsbeziehungen der von ihr unterhaltenen Art und etwa auch ohne Sponsorverträge in Art ihrer Beziehungen zum X-Club gar nicht möglich wäre, zeigt die Beschwerdeführerin keinen Umstand auf, der gegen die gewerbliche Natur ihrer Tätigkeit spräche; daß Veranstaltungen der von ihr abgehaltenen Art ökonomisch sinnvoll nur in Verbindung mit entsprechend gestalteten Leistungsbeziehungen zu tauglichen Geschäftspartnern betrieben werden könnten, spricht eher für als gegen die behördliche Auffassung.

Soweit die Beschwerdeführerin den Ausführungen des angefochtenen Bescheides über jene Unternehmen entgegentritt, mit denen sie nach Auffassung der Behörde begünstigungsschädlich mit ihrem Betrieb in Wettbewerb getreten war, erübrigt sich ein Eingehen darauf, weil dieser Frage Bedeutung nur für den Fall zugekommen wäre, daß die Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht als Gewerbebetrieb, sondern als bloßer wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 31 BAO angesehen hätte werden können, dem notwendige Funktion im Sinne des§ 45 Abs. 2 BAO zugekommen wäre. Es muß der Versuch der Beschwerdeführerin indessen fehlschlagen, ihre Tätigkeit als "unentbehrlichen Hilfsbetrieb zur Erreichung des begünstigten Zweckes" darzustellen. Die Beschwerdeführerin übersieht mit dieser Betrachtungsweise, daß ihre Konzertveranstaltungstätigkeit alleiniger Inhalt ihrer Betätigung war. Sie hat mit dieser Tätigkeit nicht etwa einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO unterhalten, sondern ihre Vereinstätigkeit in der ausschließlichen Unterhaltung eines Gewerbebetriebes im Sinne des § 44 Abs. 1 BAO erschöpft, ohne sich auf eine vom Bundesminister für Finanzen gewährte Befreiung von der Abgabepflicht im Sinne des § 44 Abs. 2 BAO berufen zu können. Die Beschwerdeführerin hat nach den unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde entgegen der Bestimmung des § 39 Z. 2 BAO Gewinn erstrebt und demnach insgesamt ihrer tatsächlichen Geschäftsführung nach in den Streitjahren die gesetzlichen Erfordernisse einer Beurteilung ihrer Tätigkeit als gemeinnützig nicht erfüllt.

Da die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in den Streitjahren somit weder als gemeinnützig zu beurteilen, noch als Liebhaberei anzusehen war, hat die belangte Behörde das Bestehen einer Abgabepflicht der Beschwerdeführerin für Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer frei von Rechtsirrtum bejaht.

1.2. Zur Verjährung:

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, auf die für die Jahre 1974 und 1975 eingetretene Bemessungsverjährung hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer nicht Bedacht genommen zu haben. Diese beiden Abgaben für diese beiden Jahre seien aus dem Grunde des § 207 Abs. 2 BAO als verjährt anzusehen, weil das Abgabenverfahren erst mit dem Prüfungsauftrag vom 16. Dezember 1981 begonnen habe.

Es bleibe dahingestellt, ob diese Rüge von dem von der Beschwerdeführerin formulierten Beschwerdepunkt überhaupt noch als umfaßt angesehen werden kann. Es ist diese Rüge nämlich unberechtigt, weil das Finanzamt tatsächlich schon mit Schreiben vom 17. Mai 1979 die Beschwerdeführerin darum ersucht hat, eine Aufgliederung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung für die Jahre 1974 bis 1976 nachzureichen, auf welche Aufforderung die Beschwerdeführerin mit ihrem Schreiben vom 30. Mai 1979 in der oben wiedergegebenen Weise reagiert hat. Da in

diesem Schreiben des Finanzamtes eine nach § 209 Abs. 1 BAO wirkende Unterbrechungshandlung zu erblicken ist, kommt die von der Beschwerdeführerin gesehene Bemessungsverjährung der Körperschaft- und Gewerbesteuer auch für die Jahre 1974 und 1975 schon aus diesem Grunde nicht mehr in Betracht.

1.3. Zur Schätzungsberechtigung:

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Schätzungsberechtigung der Behörde, indem sie zum einen ins Treffen führt, als gemeinnütziger Verein den abgabenrechtlichen Aufzeichnungspflichten nicht zu unterliegen, und zum anderen behauptet, daß die von ihr geführten Aufzeichnungen ohnehin ein lückenloses Bild über die steuerlich maßgebenden Tatbestände vermittelt hätten. Mit beiden Argumenten ist die Beschwerdeführerin im Unrecht.

In bezug auf die geltend gemachte Gemeinnützigkeit ist die Beschwerdeführerin zunächst auf die Bestimmung des § 43 BAO zu verweisen. Danach müssen Satzung und tatsächliche Geschäftsführung, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen. Aus dieser gesetzlichen Anordnung ist zum einen in Verbindung mit der Vorschrift des § 119 Abs. 1 BAO zu folgern, daß es Sache der eine Betätigung für gemeinnützige Zwecke behauptenden Körperschaft ist, die für die Erlangung der daraus resultierenden abgabenrechtlichen Begünstigungen bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen; dazu aber ist es unausweichlich, der Abgabenbehörde solche Aufzeichnungen vorzulegen, welche den Anforderungen des § 131 BAO soweit entsprechen, daß die Erforschung der in den §§ 39, 44 und 45 BAO genannten Umstände im Sinne des Maßstabes des § 42 BAO ohne Erschwernisse im Sinne des § 131 BAO und mit den dort genannten Anforderungen an äußere Verläßlichkeit möglich ist. Zum anderen folgt aus der Bestimmung des § 43 BAO unzweideutig die Erforderlichkeit jedenfalls jährlich wiederkehrenden Nachweises der Voraussetzungen der in Anspruch genommenen Begünstigungen. Gemeinnützigkeit ist kein ein für allemal erwirkter Dauerzustand; die abgabenrechtlichen Begünstigungen aus einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke müssen vielmehr jährlich aufs neue geprüft und erwiesen werden. Die Führung von Aufzeichnungen, welche den Verläßlichkeits- und Nachvollziehbarkeitskriterien des § 131 BAO entsprechen, erweist sich damit auch für solche Körperschaften als unvermeidlich, welche aus einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke abgabenrechtliche Begünstigungen für sich ableiten wollen.

Die Pflicht zur Führung von Aufzeichnungen nach § 126 BAO in der im § 131 leg. cit. vorgesehenen Form traf die Beschwerdeführerin umso mehr, als nach der Art ihrer tatsächlichen Geschäftsführung das Vorliegen einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke, wie oben zu 1.1. dargelegt, verneint werden mußte. Zu Recht verweist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 13. Juni 1989, 86/14/0037, wonach auch jenen Abgabenpflichtigen, der seinen Gewinn mit dem Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt, die Obliegenheit zur Führung solcher Aufzeichnungen trifft, die der Erfassung der Betriebseinnahmen und -ausgaben dienen, wobei die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen, Kasseneinnahmen und -ausgaben aber mindestens täglich aufgezeichnet werden sollen. Im gleichen Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof auch für den Fall einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 klargestellt, daß das Fehlen täglicher Aufzeichnungen bei täglichem Geschäftsbetrieb keine Gewähr für eine vollständige Erfassung aller Geschäftsvorfälle mehr bietet.

Daß die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen keine "Tagfertigkeit" in diesem Sinne aufwiesen, hat die Beschwerdeführerin nicht bestritten. Ebensowenig hat sie bestritten, daß sie Kassabücher überhaupt nicht geführt hat. Nun mag es dahinstehen, ob bei der Beschwerdeführerin ein "täglicher Geschäftsgang" im Sinne des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ergangenen zitierten Erkenntnisses vorlag. Angesichts der Vielzahl der von der Beschwerdeführerin in den Streitjahren durchgeführten Veranstaltungen und des damit zwangsläufig verbundenen Anfalles damit im Zusammenhang stehender kassenwirksamer Geschäftsvorfälle war es unter dem Gesichtspunkt des § 131 BAO aber gewiß nicht als zulässig anzusehen, die mit jedem einzelnen Konzert verbundenen Einnahmen und Ausgaben lediglich ex post für jede Veranstaltung getrennt zusammenzustellen. Da die Führung der Bücher in der im

Gesetz vorgesehenen Form Sache des Abgabepflichtigen und nicht der Behörde ist, war auch eine Pflicht des Prüfers zur Konstruktion von Aufzeichnungen, welche die Beschwerdeführerin zu führen und vorzulegen verpflichtet war, nicht zu erkennen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 1993, 90/13/0245). Es litten daher die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen an Mängeln, welche Recht und Pflicht der Abgabenbehörde zur Schätzung nach § 184 Abs. 3 BAO ausgelöst haben; die vom Prüfer zudem auch aufgezeigten konkreten sachlichen Unrichtigkeiten, welche den auf der Basis der "Konzertabrechnungen" erstellten Sekundäraufzeichnungen anhafteten, wurden von der Beschwerdeführerin zu keiner Zeit bestritten und rechtfertigten die behördliche Schätzungsbefugnis umso mehr.

Der von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf einer Widersprüchlichkeit der Begründung des angefochtenen Bescheides ist nicht berechtigt. Daß die vorhandenen Konzertabrechnungen nach Auffassung der Behörde durchwegs für die Erzielung von Gewinnen sprachen, steht nicht in Widerspruch zur behördlichen Feststellung, daß die Beschwerdeführerin Aufzeichnungen, deren Beschaffenheit einer Schätzungsberechtigung der Behörde nach § 184 Abs. 3 BAO entgegengestanden wäre, zu keiner Zeit vorlegen konnte.

1.4. Zum Schätzungsergebnis:

1.4.1. Zur Körperschaft- und Gewerbesteuer:

Die Beschwerdeführerin erblickt eine Rechtswidrigkeit des behördlichen Schätzungsvorganges darin, daß der schätzungsweise ermittelte Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1972, sondern durch Einnahmenüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3 leg. cit. ermittelt worden sei, obwohl die von der Behörde vorgenommenen Zuschätzungen zu Ergebnissen geführt hätten, mit welchen die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO bei weitem überschritten worden wären. Die rechtswidrige Wahl der von der Behörde im Schätzungsverfahren vorgenommenen Gewinnermittlungsart habe der Beschwerdeführerin den Abzug der Umsatzsteuerzahllasten, die Bildung von Gewerbesteuerrückstellungen und zudem noch die abzugsweise Berücksichtigung der im Haftungswege geltend gemachten Abzugssteuern ausländischer Künstler verwehrt; bezüglich des letztgenannten Abzugspostens erweise sich die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon aus dem Umstand, daß er zu einem Zeitpunkt erlassen worden sei, als die Entscheidung über die auch gegen den Haftungsbescheid erhobene Berufung noch ausgestanden sei. Auch dieses Vorbringen zeigt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf.

Gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 in der für die Streitjahre 1974 bis 1980 geltenden Fassung konnte als Gewinn der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden, wenn das Betriebsvermögen am Schluß des einzelnen Wirtschaftsjahres vom Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Regel nicht wesentlich abwich. Diese Voraussetzung lag bei der Beschwerdeführerin schon deswegen vor, weil ihre "Geldkonten" in den unter diesem Aspekt anzustellenden Betriebsvermögensvergleich schon deswegen nicht einzubeziehen waren, weil Schwankungen der Geldbestände bereits durch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfaßt worden sein mußten (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, TZ 62 zu § 4 EStG 1972). Sonstiges einer wesentlichen Schwankung zugängliches Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin aber ist im Verfahren nicht hervorgekommen. Auf den nach den Schätzungsergebnissen zu unterstellenden Eintritt ihrer Buchführungspflicht aus dem Grunde des § 125 Abs. 1 BAO aber beruft sich die Beschwerdeführerin zu Unrecht. Gemäß § 125 Abs. 6 BAO ist die aus dem ersten Absatz dieses Paragraphen resultierende Verpflichtung zur Buchführung nämlich (erst) vom Beginn des Kalenderjahres an zu erfüllen, das auf die Zustellung des maßgeblichen Feststellungs- oder Abgabenbescheides im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO folgt. Da ein solcher Bescheid noch nicht ergangen war, konnte die belangte Behörde im Schätzungswege den Gewinn nach dieser von der Beschwerdeführerin ansatzweise selbst gewählten Gewinnermittlungsart ermitteln (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Juni 1979, 659/75, 1708, 1709/79).

Als berechtigt erweist sich die Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin insoweit, als sie der belangten Behörde vorwirft, bei der im Schätzungswege vorgenommenen Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide der Streitjahre in die gebotene Auseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Argumenten nicht eingetreten zu sein und die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht nachvollziehbar begründet zu haben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen zwar frei, muß jedoch das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge folgerichtig sein und muß das

Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muß stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hiebei muß die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden müßte (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094, mit weiterem Nachweis). Die Begründung eines Abgabenbescheides wiederum muß erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Ansicht gelangt ist, daß gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1994, 92/13/0272, mit weiterem Nachweis).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die bekämpften Schätzungsergebnisse des Prüfers in der Gewinnermittlung der Jahre 1974 bis 1980 mit der Begründung übernommen, daß dem Prüfungsbericht entnommen werden könne, daß sich der Prüfer an den Unterlagen der Beschwerdeführerin orientiert habe, weil er lediglich in den Jahren 1976 und 1979 von jenem Betriebserfolg abgewichen sei, welchen der vormalige Steuerberater der Beschwerdeführerin ermittelt habe. Im Anschluß daran versucht die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides, die im Zuge des Schätzungsvorganges vom Prüfer jeweils unternommenen Hinzurechnungen zu den gewonnenen "Grunddaten" zu erläutern und die Schlüssigkeit der den Rechenoperationen zugrundeliegenden Überlegungen aufzuzeigen.

Der Beschwerdeführerin ist darin Recht zu geben, daß es der belangten Behörde nicht gelungen ist, alle jene Operationen einleuchtend zu begründen, denen die "Grunddaten" des betrieblichen Erfolges im Schätzungsprozeß unterzogen wurden. Mit Recht hält die Beschwerdeführerin der belangten Behörde etwa vor, sich mit ihrer Behauptung nicht auseinandergesetzt zu haben, daß für die Jahre 1974 bis 1976 eine Hinzurechnung der Umsatzsteuer ebenso wie der Erträge aus den Tourneeveranstaltungen mit der Konzertdirektion CH. deswegen verfehlt gewesen sei, weil diese Beträge in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Beschwerdeführerin bereits enthalten gewesen wären. Der angefochtene Bescheid enthält zu diesem im Verwaltungsverfahren wiederholt erstatteten Hinweis der Beschwerdeführerin keine Ausführungen; weder ist erkennbar, daß für den Fall einer Berechtigung des Einwands eine entsprechende Korrektur der Daten vorgenommen worden wäre, noch läßt der angefochtene Bescheid erkennen, daß und weshalb der Einwand unberechtigt wäre. Gleiches gilt in Beziehung auf die Ergebnisse aus den Tourneeverrechnungen mit der Konzertdirektion CH. auch für die Gewinnermittlung der Folgejahre mit Ausnahme des Jahres 1978. Die belangte Behörde hat aber auch dem gegen den zehnprozentigen Zuschlag hinsichtlich der Erträgnisse aus der Zusammenarbeit mit der Konzertdirektion CH. erhobenen Einwand nicht tauglich erwidert. Mit dem bloßen Rückzug auf die Behauptung, es habe die Beschwerdeführerin die Unrichtigkeit eines solchen Zuschlages nicht bewiesen, genügte die belangte Behörde ihrer Begründungspflicht nicht. Abgesehen davon, daß die Nachvollziehbarkeit eines solchen Zuschlages es erfordert hätte, jenes Beweisergebnis im angefochtenen Bescheid konkret anzuführen, welches der Zahl zugrunde lag, auf welche ein solcher Zuschlag vorgenommen wurde, war es im Verwaltungsverfahren Sache der belangten Behörde, die Schlüssigkeit des vorgenommenen Zuschlages zu erklären, und nicht umgekehrt, zumal die Beschwerdeführerin ein Sachvorbringen gegen die Rechtfertigung des vorgenommenen Zuschlages erstattet hatte, welchem die belangte Behörde im Falle einer Aufrechterhaltung dieses Zuschlages sachbezogen überzeugende Gegenargumente entgegenzusetzten gehabt hätte. Die allgemein gehaltenen Ausführungen der belangten Behörde über den Charakter der Zusammenarbeit der Beschwerdeführerin mit der Konzertdirektion CH. als einer Gewinnbeteiligung konnten dafür noch nicht ausreichen. Schließlich wäre es zur Begründung des Ansatzes eines Sicherheitszuschlages in einzelnen Jahren auch noch erforderlich gewesen, den Grund der in der Schätzung verbleibenden Unsicherheit darzustellen, welche es erforderte, einen Sicherheitszuschlag gerade für jene Jahre anzusetzen, in welchen die belangte Behörde sich - anders als in anderen Jahren - zu dieser Vorgangsweise entschloß.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich zur Vermeidung von Mißverständnissen solcher Art, wie sie im Gefolge des hg. Erkenntnisses vom 20. November 1975, 1318/75, offenbar entstanden waren, zur Klarstellung veranlaßt, daß die soeben getroffenen Ausführungen keine Aussage des Inhalts enthalten, daß das von der belangten Behörde bestätigte Schätzungsergebnis unrichtig sei. Die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides im Umfang seiner Absprüche über Körperschaft- und Gewerbesteuer der Streitjahre beruht vielmehr auf - allerdings gravierenden -

Begründungsmängeln, welche es dem Verwaltungsgerichtshof gar nicht ermöglichen, die Frage, ob die behördlichen Überlegungen mit den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung im Einklang stehen und das gesetzliche Schätzungsziel größtmöglicher Annäherung an die Wirklichkeit erreichen, überhaupt erst zu beurteilen. Sache der belangten Behörde wird es im fortgesetzten Verfahren sein, einen Bescheid zu erlassen, dem sämtliche Schätzungsgrundlagen und Schätzungsvorgänge in der Gewinnermittlung jedes einzelnen Streitjahres in aktenmäßig belegter Weise nachvollziehbar entnommen werden können, und der zweifelsfrei erkennen läßt, welchen der von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Einwendungen aus welchen, inwiefern einsichtigen Gründen nicht Rechnung zu tragen sei.

1.4.2. Zur Umsatzsteuer:

Erstmals in der Beschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin auch gegen die der im angefochtenen Bescheid entschiedenen Umsatzbesteuerung zugrunde gelegten Bemessungsgrundlagen. Mit diesem Vorbringen kommt die Beschwerdeführerin zu spät. Hat sie es verabsäumt, der vom Prüfer vorgenommenen Schätzung auch der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 1974 bis 1984 im Verwaltungsverfahren etwas entgegenzusetzen, dann steht ihrem darauf gerichteten Beschwerdevorbringen das aus § 41 Abs. 1 VwGG abzuleitende Neuerungsverbot entgegen. Daß ihr die Erwägungen der Behörde im Zuge des Schätzungsverfahrens nicht bekanntgegeben worden wären, trifft nicht zu. Gegen die im Prüfungsbericht dargestellte Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen hätte die Beschwerdeführerin in der Berufung das erforderlich Erscheinende vortragen können. Die in der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung zusätzlich enthaltenen Informationen über die Vorgangsweise des Prüfers in der Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen versetzten die Beschwerdeführerin erst recht in die Lage, ein den behördlichen Feststellungen widersprechendes Sachvorbringen zu erstatten. Es hat die Beschwerdeführerin wiederholt um Fristerstreckung zur Erstattung einer Äußerung gegen die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung ersucht, allen ihren Ersuchen wurde entsprochen. Wenn sie es unterlassen hat, von der ihr ausreichend eingeräumten Gelegenheit zu nochmaliger Äußerung Gebrauch zu machen, und auch in der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde gegen die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen nichts vorgetragen hat, dann kann sie der belangten Behörde weder eine Verletzung des Parteiengehörs erfolgreich vorwerfen noch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof den Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen des angefochtenen Bescheides mit der Behauptung ihrer sachlichen Unrichtigkeit wirksam entgegentreten.

1.5. Es war der erstangefochtene Bescheid somit in seinem Abspruch über Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1974 bis 1980 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG aufzuheben, während die Beschwerde im Umfang ihrer Bekämpfung dieses Bescheides in seinem Abspruch über Umsatzsteuer für die Jahre 1974 bis 1984 gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

2. Zum Bescheid betreffend Haftung für die Jahre 1974 bis 1984 (angefochten mit der zu hg. 92/13/0203 protokollierten Beschwerde):

2.1. Zur innerstaatlichen Rechtslage:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1972 sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig mit inländischen Einkünften im Sinne des § 98. Nach § 98 Z. 2 EStG 1972 sind inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Die Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist; sie wird im Inland verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist. Nach § 98 Z. 3 EStG 1972 sind inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist. Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland und Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. Dies gilt auch für Einkünfte aus einer Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland, sofern diese Tätigkeit als Ausübung eines Gewerbebetriebes anzusehen ist.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug eingehoben bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller,

Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden. Nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen beträgt der Steuerabzug 20 v. H. des vollen Betrages der Einnahmen (Betriebseinnahmen); übernimmt der Schuldner die Steuer zugunsten des Gläubigers, so ist der übernommene Betrag als Leistung des Schuldners den Einnahmen (Betriebseinnahmen) hinzuzurechnen. Der Steuerabzug ist vom Schuldner in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die im Abs. 1 genannten Einkünfte dem Gläubiger (Steuerschuldner) zufließen.

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1972 hat der Schuldner die innerhalb eines Kalendermonates gemäß § 99 einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates an sein Betriebsfinanzamt bzw. an sein Wohnsitzfinanzamt abzuführen. Sind Steuerabzüge für mehrere Gläubiger vorgenommen worden, so ist der Gesamtbetrag in einer Summe ohne Bezeichnung der einzelnen Gläubiger abzuführen. Nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen hat der Schuldner die dem Steuerabzug unterliegenden Beträge in Schilling laufend aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungen müssen insbesondere den Zeitpunkt der Zahlung oder der Gutschrift oder der Verrechnung sowie die Höhe und den Zeitpunkt der Abfuhr der einbehaltenen Steuer enthalten. Gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1972 hat der Schuldner spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates dem nach Abs. 1 zuständigen Finanzamt die Höhe der dem Steuerabzug unterliegenden Beträge und die Höhe der abgezogenen Steuerbeträge mitzuteilen. Gemäß § 101 Abs. 1 EStG 1972 haftet der Schuldner für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Die dargestellte Rechtslage führt in einer auf die innerstaatliche Rechtsanwendung beschränkten Betrachtung des Beschwerdefalles zu folgenden Ergebnissen:

Jeder der bei den von der Beschwerdeführerin veranstalteten Konzerten Auftretende unterlag ausnahmslos der Einkommensteuerpflicht für seine aus dem Auftritt erzielten Einkünfte.

Für die abgabenrechtliche Stellung der Beschwerdeführerin als Schuldner der von den Künstlern erzielten Einkünfte und die aus dieser Schuldnerstellung resultierenden Aufzeichnungs-, Erklärungs-, Abfuhr- und Haftungspflichten war es bedeutungslos, ob dem Auftreten des Künstlers direkte Rechtsbeziehungen der Beschwerdeführerin zu ihm zugrunde lagen oder ob es an solchen Rechtsbeziehungen gefehlt hatte, weil die Beschwerdeführerin von einem ausländischen gewerblichen Unternehmen jene Produktion entgeltlich erworben hatte, als deren Bestandteil der Auftritt des betroffenen Künstlers allein oder zusammen mit anderen erfolgt war. Diese Konsequenz ergibt sich aus dem letzten Halbsatz der Bestimmung des § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972, wonach es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden. Diese mit dem Ausdruck "Künstlerdurchgriff" bezeichnete gesetzliche Anordnung kann nicht auf jene Fälle reduziert werden, in denen eine dritte Person lediglich als Vertreter des ausländischen Künstlers oder dessen Zahlstelle im Empfang des vereinbarten Honorars auftritt. Für solche Fälle hätte es der erwähnten Bestimmung nämlich gar nicht bedurft; das Auftreten eines Boten oder Bevollmächtigten ist ohne rechtliche Bedeutung für die Identität der Partner des mit Hilfe von Bevollmächtigten geschlossenen und/oder erfüllten Vertrages. Die Bestimmung des letzten Halbsatzes des § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 zielt vielmehr in dem im Sinne zu fordernder Bejahung ihres Sinngehaltes zu gewinnenden Verständnis auf solche Fälle ab, in denen ein beschränkt Steuerpflichtiger für seine dort genannte Tätigkeit Einkünfte erzielt, ohne mit dem inländischen Veranstalter in Vertragsbeziehungen zu stehen.

Vor dem Hintergrund der österreichischen Rechtslage war der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Erwerb von Produktionen von ausländischen Unternehmen nur insoweit bedeutsam, als der beschränkten Steuerpflicht nur jener Anteil des für das Gesamtprodukt von der Beschwerdeführerin bezahlten Entgeltes unterlag, der Einkünfte des Künstlers darstellte. Dazu zählten neben der Künstlergage auch Sachzuwendungen wie der Ersatz von Reise- oder Hotelkosten des Künstlers (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1986, 84/14/0184), nicht jedoch außerhalb dessen dem ausländischen Unternehmen zufließende Entgeltsbestandteile für Leistungen welcher Art immer.

Aus der Summe der den inländischen Veranstalter treffenden abgabenrechtlichen Pflichten, der generell erhöhten Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug und der Nähe des abfuhrpflichtigen Veranstalters zur Sache muß dabei die Beweislast für die Höhe des auf die Künstlereinkünfte entfallenden Entgeltsanteils als auf dem inländischen Veranstalter gelegen gesehen werden. Dieser hat es in der Hand, seine Vertragsbeziehungen zum ausländischen Unternehmen in einer Weise zu gestalten, welche ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten als Abfuhr- und Haftpflichtigem ermöglicht. Ließ sich die Beschwerdeführerin auf Vertragsgestaltungen mit

ausländischen Unternehmen ein, welche ihr die verläßliche Bestimmung des Künstleranteils am Produktionsentgelt nicht ermöglichten, dann nahm sie damit grundsätzlich Berechtigung und Verpflichtung der Abgabenbehörde in Kauf, diesen Anteil zu schätzen. Gegen die im Schrifttum vertretene Auffassung, daß im Durchschnitt 50 % des vom österreichischen Veranstalter an den Vertragspartner geleisteten Gesamtentgelts den auftretenden Künstlern als zufließend angesehen werden könne (vgl. Jirousek, Die Einkommensbesteuerung ausländischer Künstler aus der Sicht des zwischenstaatlichen Steuerrechts, FJ 1983, 201), hegt der Verwaltungsgerichtshof keine Bedenken, weil im Zweifel jedenfalls nicht anzunehmen ist, daß den Erbringern der künstlerischen Leistung weniger als die Hälfte des Gesamtentgeltes der Produktion zukommen würde.

2.2. Zur zwischenstaatlichen Rechtslage:

Die Anwendung der dargestellten innerstaatlichen Rechtslage setzt freilich allemal die Zulässigkeit der innerstaatlich einzuschlagenden Vorgangsweise unter dem Aspekt des zwischenstaatlichen Steuerrechts voraus. Anstatt in eine Darstellung der jeweiligen Rechtslage nach allen einzelnen, im Beschwerdefall nach Wohnsitzstaat des Künstlers, Wonsitz- oder Sitzstaat des Produktionsunternehmens und Zeitpunkt der Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte in Betracht kommenden Doppelbesteuerungsabkommen (im folgenden: DBA) einzutreten, seien die im wesentlichen vorzufindenden Grundstrukturen der zwischenstaatlichen Regelungen anhand der vielfach, aber nicht durchwegs übernommenen einschlägigen Bestimmungen der OECD-Musterabkommen erörtert. Nach Art. 17 des OECD-Musterabkommens 1963 können ungeachtet anderer - dem ansonsten entgegenstehender - Artikel des Abkommens Einkünfte, die berufsmäßige Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker sowie Sportler aus ihrer in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit beziehen, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie diese Tätigkeit ausüben. Nach Art. 17 Z. 1. des OECD-Musterabkommens 1977 dürfen ungeachtet anderer - dem ansonsten entgegenstehender - Artikel des Abkommens Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Anders als Art. 17 des OECD-Musterabkommens 1963 enthält das OECD-Musterabkommen 1977 eine zusätzliche Bestimmung, die unter Z. 2. vorsieht, daß für den Fall, daß Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zufließen, diese Einkünfte ungeachtet anderer - dem ansonsten entgegenstehender - Artikel des Abkommens in dem Vertragsstaat besteuert werden dürfen, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.

Anders als nach innerstaatlichem Recht ist in zwischenstaatlich-steuerrechtlicher Betrachtung für die Beurteilung des inländischen Besteuerungsrechtes und der Abfuhrpflicht des inländischen Veranstalters zwischen jenen Fällen zu unterscheiden, in denen eine vertragliche Rechtsbeziehung zwischen dem österreichischen Veranstalter und dem ausländischen Künstler bestand, und jenen Fällen, in denen dies nicht der Fall war. Für die erstgenannten Fälle bestand österreichisches Besteuerungsrecht und Steuerabzugspflicht des österreichischen Veranstalters im Regelfall mit wenigen Abweichungen, von denen im Beschwerdefall im wesentlichen nur die Besonderheiten des mit den USA geschlossenen DBA bedeutsam sind, welchen zufolge das inländische Besteuerungsrecht auch diesfalls Einkünfte in einem $ 3.000 übersteigenden Ausmaß voraussetzt (Art. X DBA-USA). Anders hingegen verhält es sich in jenen Fällen, in welchen es an einer vertraglichen Rechtsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und dem ausländischen Künstler fehlte. In diesen Fällen war das nach dem in Betracht kommenden DBA grundsätzlich bestehende österreichische Besteuerungsrecht im Wege des nach § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 vorgenommenen Steuerabzugs zwischenstaatlich nur dann rechtmäßig vorzunehmen, wenn das DBA mit jenem Staat, in welchem der das Gesamtentgelt für die Produktion beanspruchende Unternehmer seinen Wohnsitz (die Produktionsgesellschaft ihren Sitz) hatte, den "internationalen Künstlerdurchgriff" im Sinne des Art. 17 Z. 2 des OECD-Musterabkommens vorsah (vgl. Loukota, Besteuerung ausländischer Künstler, SWI 1991, 315 ff). Wie der genannte Autor zutreffend darlegt, stünde der Vornahme eines Steuerabzugs von den in ihrer Gesamtheit gewerblichen Einkünften des Veräußerers der vom inländischen Veranstalter erworbenen Produktion nämlich zwischenstaatlich der Umstand entgegen, daß es für die Wahrnehmung eines solchen Besteuerungsrechtes an der inländischen Betriebsstätte des gewerblichen Produzenten in Österreich fehlte. Daß zwischen dem Einkommensfluß vom Erwerber einer gewerblichen Produktion an den Veräußerer einerseits und jenem zwischen dem Produzenten und dem von ihm verpflichteten Künstler andererseits außerhalb internationaler Durchsetzbarkeit der österreichischen Bestimmung des § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 strikt zu unterscheiden ist, hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 25. November

1986, 84/14/0184, klargestellt. Räumt demnach das zum Sitzstaat des gewerblichen Produzenten bestehende DBA die Möglichkeit eines das Fehlen einer inländischen Betriebsstätte kompensierenden internationalen Künstlerdurchgriffs im Sinne des Art. 17 Z. 2 des OECD-Musterabkommens nicht ein, dann besteht auch kein Recht zur Vornahme eines auf den Künstleranteil Bezug nehmenden Steuerabzugs an den gewerblichen Einkünften des ausländischen Produzenten. Insoweit konnte der Beschwerdeführerin für solche Fälle demnach weder Abfuhrpflicht noch Haftung im Sinne des innerstaatlichen Rechtes erwachsen.

Unverändert galt freilich auch für solche Fälle die Obliegenheit der Beschwerdeführerin zu Offenlegung und Beweis aller jener tatsächlichen Umstände, welche der Behörde eine Beurteilung des Bestehens einer Verpflichtung zum Steuerabzug erlaubten. Jede auf der Sachebene unterlassene Aufklärung mußte zulasten der Beschwerdeführerin gehen. Diese hatte die abgabenrechtlichen Folgen zu tragen, welche daraus entstanden sein konnten, daß sie trotz gehöriger Aufforderung der Behörde jene Umstände nicht offengelegt hätte, aus welchen sich die Befreiung der Beschwerdeführerin von der Pflicht zum Abzug der Einkommensteuer ergeben konnte.

2.3. Zu den Konsequenzen für den Beschwerdefall:

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, zum einen die für den Bestand inländischen Besteuerungsrechtes im Falle des Erwerbes gesamter Produktionen geltenden zwischenstaatlichen Rechtsgrundsätze nicht beachtet, und zum anderen die Grundlagen für die Beurteilung von Abzugsverpflichtung und Haftung unzureichend ermittelt und unzulänglich begründet zu haben; soweit die Haftung auf unterlassenen Steuerabzug in den Jahren 1974 und 1975 zurückgeführt werde, habe die belangte Behörde überdies auf den Eintritt der Einhebungsverjährung nicht Bedacht genommen.

Die von der Beschwerdeführerin erhobenen Vorwürfe erweisen sich insofern als berechtigt, als der angefochtene Bescheid an Begründungsmängeln leidet, welche seine Überprüfung und auch die verläßliche Beurteilung hindern, ob die belangte Behörde ihrer Entscheidung Rechtsanschauungen zugrundegelegt hat, die als rechtsirrig erkannt werden könnten.

Die von der Beschwerdeführerin reklamierte Einhebungsverjährung der in den Jahren 1974 und 1975 nicht abgeführten Abzugssteuern muß nicht zwingend eingetreten sein. Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Das Recht zur Einhebung der strittigen Abgaben auf dem in § 224 Abs. 1 BAO vorgesehenen Weg verjährte demnach nicht vor dem Eintritt ihrer Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs. 2 BAO. Diese aber wäre nach der zuletzt genannten Bestimmung bei hinterzogenen Abgaben erst nach zehn Jahren eingetreten. Daß der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG auch durch einen Steuerabzugspflichtigen verwirklicht werden kann, ist nicht zweifelhaft. Daß dieser Tatbestand im Beschwerdefall durch die Unterlassung jeglicher Abfuhr einzubehaltender Abzugssteuern in objektiver Hinsicht verwirklicht wurde, ist ebensowenig von vornherein auszuschließen wie der Umstand, daß den in Betracht kommenden Veranwortlichen der Beschwerdeführerin in dieser Unterlassung vorsätzliches Handeln vorwerfbar wäre. Es hat die belangte Behörde eine ausdrückliche Feststellung und entsprechende Begründung des Vorliegens hinterzogener Abgaben im angefochtenen Bescheid freilich unterlassen, worin allein schon eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erblickt werden muß (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. Juni 1970, 1669/68, und vom 18. September 1991, 91/13/0064). Das in der Gegenschrift zitierte hg. Erkenntnis vom 20. Juni 1990, 86/13/0168, betraf einen anders gelagerten Fall und enthält in diesem Zusammenhang keine in ihrer Bedeutung über den dortigen Beschwerdefall hinausreichende Aussage.

Als unzureichend begründet erweist sich der angefochtene Bescheid ferner in jenem Umfang, in welchem er die Feststellungen des Prüfers über das Vorliegen direkter Vertragsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und den auftretenden ausländischen Künstlern auch in den von der Beschwerdeführerin bestrittenen Fällen zu teilen scheint und das von der Beschwerdeführerin behauptete Vorliegen des Erwerbes einer Gesamtproduktion von einem ausländischen Unternehmen (einschlußweise) verneint. Zwar lag es an der Beschwerdeführerin, diese ihre Behauptungen fehlender Rechtsbeziehungen zum auftretenden Künstler in jedem Einzelfall unter Beweis zu stellen, doch läßt sich dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten ein ganzes Konvolut vertraglicher Urkunden entnehmen, aus denen die - durchaus unterschiedlich anmutenden - Rechtsbeziehungen der Beschwerdeführerin in bezug auf

viele von ihr veranstaltete Konzerte in unterschiedlicher Deutlichkeit hervorgehen. Sache der belangten Behörde war es demnach, in jedem einzelnen, für eine Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als Haftende zum Anlaß genommenen Fall jene Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, die eine rechtliche Beurteilung der Frage zuließen, ob die Beschwerdeführerin mit dem betroffenen Künstler in vertragliche Rechtsbeziehung getreten war, oder nur von einem ausländischen Unternehmen eine Produktion erworben hatte. Der darin gelegene Ermittlungs- und Begründungsaufwand war umso mehr geboten, als schon eine oberflächliche Durchsicht der allein dem Verwaltungsgerichtshof in den vorgelegten Akten übermittelten Vertragsurkunden Zweifel an der Beurteilung des Prüfers über den Bestand vertraglicher Rechtsbeziehungen zwischen Beschwerdeführerin und ausländischem Künstler erwecken mußte, wofür als Beispiele etwa die Veranstaltungen mit Ella Fitzgerald im März 1974, mit Otto im November 1974, Suzi Quatro im März 1974, Ike & Tina Turner im November 1975, mit der Gruppe "Queen" im Mai 1978 und die Veranstaltung "Brasil Autentico" im Juli 1979 ohne Anspruch auf Vollständigkeit aufzuzählen wären. Darüber hinaus war die Vorgangsweise des Prüfers vor dem Hintergrund der zwischenstaatlichen Steuerrechtslage schon deswegen in sich widersprüchlich, weil er einerseits - in einer, wie beis

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

© 2024 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at