jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/6/23 92/14/0036

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.06.1992

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §207 Abs1;
BAO §207 Abs2;
BAO §209 Abs1;
FinStrG §33;
FinStrG §8 Abs1 idF 1975/335;
FinStrG §8 Abs1;
FinStrG §98 Abs1;
UStG 1972 §3 Abs11;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde des Dipl. Ing. M in S, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 30. Dezember 1991, Zl. 3/5/5-BK/Km-1991, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1975, 1976, 1977, 1979, 1981, 1983 und 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Jahre 1975, 1976, 1977 und 1979 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.750,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Architekt und hat seinen Hauptwohnsitz in Deutschland. Für Architektenleistungen betreffend drei von der österreichischen X-GmbH in Oberösterreich errichtete Bauobjekte erhielt er von dieser GmbH Honoraranzahlungen von

S 1,335.600,-- (1975), S 284.000,-- (1976), S 413.000,-- (1977), S 500.000,-- (1979), S 150.000,-- (1981),

S 1,267.800,-- (1983) und S 1,549.000,-- (1985).

Der Beschwerdeführer erklärte diese Anzahlungen in Österreich nicht. Die Tatsache, daß er Anzahlungen erhalten hatte, kam erst anläßlich einer im Jahr 1985 stattgefundenen Betriebsprüfung bei der X-GmbH hervor. Das österreichische Finanzamt informierte daraufhin mit Schreiben vom 6. September 1985 das deutsche Finanzamt über die angeführten Geldflüsse und ersuchte um Mitteilung, ob der Beschwerdeführer die Anzahlungen in Deutschland versteuert habe.

In einem Schreiben an den Beschwerdeführer vom 16. Dezember 1985 bestätigten dessen deutsche Steuerberater, daß er in der Zeit von 1974 bis 1982 bei einem deutschen Finanzamt Honorare im Gesamtbetrag von DM 2,019.546,-- erklärt und versteuert habe. "In diesem Betrag sind nach Ihren Angaben (des Beschwerdeführers) die Akontozahlungen der X-GmbH in Höhe von DM 576.700,-- (S 4,037.474,--) enthalten." Laut handschriftlicher Ergänzung entfallen davon auf 1975 S 1,335.600,--, 1976 S 284.000,--, 1977 S 413.000,--, 1979 S 500.000,-- und 1981 S 150.000,--. Am 2. Jänner 1986 gab der Beschwerdeführer niederschriftlich an, im Jahr 1983 Honoraranzahlungen von S 1,267.800,-- erhalten zu haben. Nach einem Bericht einer deutschen Steuerfahndungsstelle hat der Beschwerdeführer unter anderem die in den Jahren 1975, 1976, 1977, 1979, 1981 und 1983 erhaltenen Anzahlungen nicht zur Gänze verbucht.

Das (österreichische) Finanzamt unterwarf die (auf Nettobeträge umgerechneten) Honoraranzahlungen der Umsatzsteuer. Die Architektenleistungen seien in Österreich erbracht worden, weil ein Dulden der Auswertung der Pläne vorliege. Die Verjährungsfrist betrage 10 Jahre, weil die vorgeschriebenen Abgaben hinterzogen worden seien.

Im Berufungsverfahren legte der Beschwerdeführer einen Prüfungsbericht der deutschen Steuerfahndungsstelle vor, demzufolge für Honorareinnahmen des Beschwerdeführers aus Österreich nach der Rechtslage bis 1. Jänner 1980 gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 4 Nr. 3 dUStG Steuerfreiheit bestanden habe. Da der Beschwerdeführer in den Verträgen und Rechnungen die deutsche Mehrwertsteuer offen ausgewiesen habe, schulde er diese nach § 14 Abs. 2 dUStG. Nach der Rechtslage ab 1. Jänner 1980 werde eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück liege. Weiters wurden Umsatzsteuerbescheide des deutschen Finanzamtes unter anderem betreffend die Jahre 1975, 1976, 1977, 1979, 1981 und 1983 vorgelegt, aus denen (laut steuerlichem Vertreter) hervorgehe, daß die Entgelte für die drei gegenständlichen Bauwerke bereits umsatzversteuert worden seien. Nach den Bescheiderläuterungen liegen den Umsatzsteuerbescheiden die Feststellungen anläßlich der 1987 durchgeführten Betriebsprüfung zugrunde.

In der mündlichen Verhandlung über die Berufung machte der Beschwerdeführer Verjährung und Doppelbelastung geltend. Nur hinsichtlich der Bauaufsicht in Österreich, nicht aber hinsichtlich der Planverfassung in Deutschland lägen in Österreich steuerbare Leistungen vor. Die X-GmbH sei nicht vorsteuerabzugsberechtigt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen des Beschwerdeführers als unbegründet ab. Sie führte im wesentlichen aus, sonstige Leistungen, wie zum Beispiel die Planerstellung oder die örtliche Bauaufsicht, würden in dem Zeitpunkt als ausgeführt gelten, in dem sie zur Gänze erbracht seien. Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers stellten die strittigen Beträge lediglich Anzahlungen dar. Dies lasse den Schluß zu, daß die Leistungen jedenfalls nicht vor dem 1. Jänner 1976 erbracht worden seien. Der Beschwerdeführer habe auch nicht einmal behauptet, seine Leistungen vor diesem Zeitpunkt zur Gänze erbracht zu haben. Zufolge § 3 Abs. 11 UStG in der ab 1976 geltenden Fassung stelle die Leistung eines Architekten, der einen Plan für ein Bauwerk herstelle, ein Dulden der Verwertung des Planes durch den Auftraggeber dar. Da die gegenständlichen Gebäude unbestritten in Österreich errichtet worden seien, liege eine Duldungsleistung im Inland vor. Die örtliche Bauaufsicht sei ebenfalls in Österreich erfolgt. Die gegenständlichen Leistungen (Planerstellung, Bauaufsicht) seien daher in Österreich umsatzsteuerbar. Nach den Bestimmungen des § 17 Abs. 1 in Verbindung mit § 10 Abs. 2 Z. 7 lit. c UStG habe die Versteuerung nach Maßgabe der Vereinnahmung zu erfolgen.

Die Berufungsausführungen, es lägen Doppelbelastungen vor, seien unzutreffend, weil die strittigen (in Österreich steuerbaren und steuerpflichtigen) Leistungen in Deutschland steuerfrei bzw. nicht steuerbar seien. Die Umsatzsteuer-Vorschreibungen in Deutschland seien nach den Bescheidbegründungen nicht auf Grund der Erbringung von Leistungen bzw. des Erhaltes von Anzahlungen, sondern infolge Rechnungslegungen mit Steuerausweis erfolgt. Wenn auf Grund der Verwirklichung eines anderen Tatbestandes, nämlich der Rechnungslegung mit gesondertem Steuerausweis, deutsche Umsatzsteuerschulden entstanden seien, könne von Doppelbelastungen nicht die Rede sein. Mangels Doppelbelastung sehe die österreichische Finanzverwaltung auch keinen Grund, beim deutschen Finanzamt

anzuregen, die deutsche Umsatzsteuer zu stornieren. Überdies existiere kein Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, weil Doppelbelastungen systemgemäß in der Regel nicht einträten. Die vom Beschwerdeführer gewünschte Anregung wäre daher ein Eingriff in eine fremde Abgabenhoheit. Aus welchen Gründen das deutsche Finanzamt Rechnungsberichtigungen angeblich nicht anerkenne, habe die österreichische Finanzverwaltung nicht zu beurteilen.

Auch der Verjährungseinwand sei unbegründet. Das Schreiben des österreichischen Finanzamtes vom 6. September 1985 an das deutsche Finanzamt habe die Verjährung unterbrochen. Folglich wäre selbst unter der Annahme, die Verjährungsfrist betrage nur fünf Jahre, das Recht, die Umsatzsteuer für ab dem 1. Jänner 1980 erhaltene Anzahlungen festzusetzen, nicht verjährt. Nach Ansicht der belangten Behörde betrage die Verjährungsfrist infolge Hinterziehung hingegen 10 Jahre. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien und damit die verlängerte Verjährungsfrist wirksam werde, habe im Abgaben(veranlagungs)verfahren zu erfolgen, ohne daß es eines förmlichen Strafverfahrens bedürfe. Die Ansicht des Beschwerdeführers, die Verjährung sei eingetreten, weil ein Strafverfahren nur betreffend eine Gebührenpflicht eingeleitet worden sei, sei demnach unzutreffend. Die Steuerschuld für in Deutschland erbrachte Architektenleistungen entstehe gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1b dUStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Entgelte vereinnahmt worden seien. Nach der eindeutigen Rechtslage seien die gegenständlichen Leistungen in Deutschland steuerfrei bzw. nicht steuerbar. Dem Ausbildungsstand eines Architekten entsprechend sei davon auszugehen, daß dem Beschwerdeführer diese Bestimmungen bekannt seien. Es widerspreche nun den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, daß einem deutschen Architekten, der Pläne für österreichische Objekte zeichne sowie die örtliche Bauaufsicht in Österreich führe und hiefür in Deutschland nicht umsatzzuversteuernde Anzahlungen aus Österreich erhalte, die überdies spiegelbildlichen österreichischen Bestimmungen unbekannt seien. Es sei schlichtweg kein Grund zur Annahme ersichtlich, die Anzahlungen seien weder in Deutschland noch in Österreich umsatzzuversteuern. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer die Anzahlungen auch nicht in Deutschland der Umsatzsteuer unterworfen. Dies ergebe sich aus den Berechnungsunterlagen, nach denen sich die deutschen Umsatzsteuererhöhungen aus den in DM umgerechneten vollen Honoraranzahlungen berechneten. Hätte der Beschwerdeführer die Honorare in Deutschland (zum Teil) umsatzversteuert, wären nämlich den Umsatzsteuererhöhungen infolge Rechnungslegungen Umsatzsteuerverminderungen infolge fehlender Steuerpflicht bzw. Steuerbarkeit gegenübergestanden. Eine allfällige Rechtfertigung des Beschwerdeführers, infolge Versteuerung in Deutschland der Annahme gewesen zu sein, die Anzahlungen in Österreich nicht umsatzversteuern zu müssen, wäre damit widerlegt. Die Nichtzahlung einer deutschen Umsatzsteuer für die strittigen Leistungen stelle vielmehr in bezug auf die in Österreich gegebene Umsatzsteuerpflicht ein Hinterziehungskriterium dar. Der Beschwerdeführer habe dagegen nichts eingewendet sowie nicht dargetan, aus welchen Gründen die Umsatzversteuerung der Anzahlungen mittels Selbstberechnung in Österreich unterblieben sei.

Durch diesen Bescheid erachtet sich der Beschwerdeführer erkennbar in seinem Recht verletzt, hinsichtlich seiner Bauvorhaben in Österreich betreffenden Architektenleistungen nicht zur (österreichischen) Umsatzsteuer herangezogen zu werden. Er beantragt, die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer behauptet für die Jahre 1975 bis 1981

Eintritt der Bemessungsverjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Umsatzsteuer fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist unstrittig, daß die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten vorzunehmen war. Demnach entstand die Steuerschuld und damit der Abgabenanspruch gemäß § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. b UStG mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt wurden.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu

zu laufen. Unterbrechungshandlungen müssen aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein; auf die Kenntnisnahme durch den Abgabepflichtigen kommt es nicht an (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 493 f, sowie etwa das hg. Erkenntnis vom 22. April 1992, 91/14/0009, 0010).

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, daß eine taugliche Unterbrechungshandlung im aktenkundigen Schreiben des österreichischen an das deutsche Finanzamt vom 6. September 1985, betreffend die Versteuerung von Einkünften des Beschwerdeführers der Jahre 1974 bis 1981 aus seiner Tätigkeit als Architekt im Zusammenhang mit österreichischen Bauvorhaben, gelegen war. Das Schreiben betraf einen bestimmten Abgabepflichtigen und war auf die Ausforschung eines konkreten Sachverhaltes gerichtet. In einem Rechtshilfeersuchen einer deutschen Steuerfahndungsstelle wurde auf dieses Schreiben Bezug genommen, woraus sich ergibt, daß es den Bereich der Behörde verlassen hatte. Im Hinblick auf diese Unterbrechungshandlung war auch bei Heranziehung der fünfjährigen Verjährungsfrist hinsichtlich des Streitjahres 1981 entgegen der Meinung des Beschwerdeführers keine Verjährung eingetreten.

Der Beschwerdeführer wendet sich in seiner Beschwerde insbesondere gegen die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben.

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens stimmen darin überein, daß die Abgabenbehörde nicht daran gehindert ist, im Abgabenverfahren - ohne daß es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, daß Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, daß eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. September 1991, 91/13/0064). Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlußfolgerungen als Ausfluß der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 90/13/0279).

Die Annahme der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe vorsätzlich gehandelt, baut insbesondere auf der Feststellung auf, der Beschwerdeführer habe die von ihm vereinnahmten Beträge auch in Deutschland nicht der Umsatzsteuer unterworfen. Aus den von der belangten Behörde ins Treffen geführten Berechnungsunterlagen der deutschen Finanzverwaltung folgt dies aber nicht zwingend. Zwar wurden die vollen Honoraranzahlungen in die Berechnungen einbezogen; die Umsatzsteuererhöhungen haben sich aber nicht schlechthin aus einer Hinzurechnung im Ausmaß der auf diese Anzahlungen entfallenden (deutschen) Umsatzsteuer ergeben, sondern stellten sich als die Differenz zwischen schon vor der Prüfung erklärter Umsatzsteuer aus Honoraren und Umsatzsteuer aus einer Neuberechnung der Honorare laut Prüfung dar. Den "Umsatzerhöhungen infolge Rechnungslegung" mußten daher "Umsatzverminderungen infolge fehlender Steuerpflicht bzw. Steuerbarkeit" nicht gegenüberstehen. Der Aufstellung der deutschen Steuerfahndungsstelle vom 20. Jänner 1987, Seite 3, ist zu entnehmen, daß der Beschwerdeführer die in Rede stehenden Honoraranzahlungen - wenn auch in geringerer als der tatsächlichen Höhe - verbucht und versteuert hat. Wenn die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift meint, die Versteuerung habe "offenbar" nur die Einkommensteuer betroffen, so gibt es hiefür keinen Anhaltspunkt. Weiters ist zu bedenken, daß der Beschwerdeführer in seinen Rechnungen deutsche Umsatzsteuer offen ausgewiesen hat.

Diese Umstände sprechen dafür, daß der Beschwerdeführer der Ansicht war, die Versteuerung in Deutschland vornehmen zu müssen. Daß er hiebei allenfalls zu niedrige Umsätze erklärte, mag für den Vorsatz, deutsche Abgaben zu hinterziehen, sprechen, nicht jedoch für vorsätzliches Handeln in bezug auf die österreichische Umsatzsteuer. Auch kann vom Ausbildungsstand eines deutschen Architekten nicht zwingend auf die Kenntnis des österreichischen Umsatzsteuerrechts, insbesondere des § 3 Abs. 11 UStG geschlossen werden. Der Verwaltungsgerichtshof ist somit im Rahmen der ihm zustehenden Kontrollbefugnis nicht der Ansicht, daß die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die der Feststellung über die Vorsätzlichkeit der Verkürzung zugrunde liegt, schlüssig wäre.

Hiedurch hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid, was die Streitjahre 1975 bis 1977 und 1979 betrifft, mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb er in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben war.

Es kann daher hinsichtlich des Streitjahres 1975 dahingestellt bleiben, ob die Überlegung der belangten Behörde, auf Grund der Bezeichnung der strittigen Beträge durch den Beschwerdeführer als "Anzahlung" könne davon ausgegangen werden, daß vor dem 1. Jänner 1976 keine Leistungen erbracht wurden, schlüssig war, was unter anderem für die Frage von Bedeutung hätte sein können, ob für dieses Streitjahr allenfalls im Sinne der Judikatur zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 1975 BGBl. Nr. 636 zwischen Planungsleistungen und örtlicher Bauaufsicht zu differenzieren gewesen wäre (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 4. Juni 1975, Slg. Nr. 4852/F, und vom 17. Februar 1983, Slg. Nr. 5759/F).

Schließlich ist noch - für die von der Verjährung nicht betroffenen Streitjahre - auf die Ausführungen des Beschwerdeführers zur ihn treffenden Doppelbelastung einzugehen. Der Beschwerdeführer meint, es fehle ihm jedes Verständnis dafür, daß ihm sowohl deutsche Umsatzsteuer auf Grund Fakturierung als auch österreichische Umsatzsteuer auf Grund Leistungserbringung vorgeschrieben worden sei. Damit zeigt er keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf; er behauptet nicht einmal, daß die belangte Behörde zu Unrecht die Bestimmung des § 3 Abs. 11 UStG angewendet hätte.

Was die deutsche Rechtslage anlangt, so ist der Beschwerdeführer für die noch in Rede stehenden Streitjahre auf § 3a Abs. 2 Nr. 1 dUStG 1980 hinzuweisen, wonach eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt wird, wo das Grundstück liegt. Als sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück sind gemäß lit. c dieser Bestimmung insbesondere sonstige Leistungen anzusehen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen. Darunter fallen auch Architektenleistungen (vgl. Giesberts in Rau-Dürrwächter-Flick-Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz,

6. Auflage, § 3a Anm. 68). Wenn der Beschwerdeführer dessen ungeachtet in seinen österreichische Bauvorhaben betreffenden Rechnungen deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen hat, so hat er die von ihm beklagte systemwidrige Doppelbelastung selbst herbeigeführt. Wie diese Belastung zum Wegfall gebracht werden kann, hat der Verwaltungsgerichtshof nicht zu untersuchen.

Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit, was die Streitjahre 1981, 1983 und 1985 betrifft, als unbegründet, weshalb sie insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Von einer Verhandlung wurde ungeachtet des Antrages des Beschwerdeführers gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 und 6 VwGG abgesehen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1992140036.X00

Im RIS seit

23.06.1992

Zuletzt aktualisiert am

06.08.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at