



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M C, Adresse, vom 30. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Bernadette Raffer, vom 4. März 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 werden gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

M C ist zivilrechtlich Gesamtrechtsnachfolgerin der C GmbH, die seit ihrer Gründung im Jahr 1982 bis zur Übertragung ihres Unternehmens auf M C mit Gesellschaftsvertrag vom 25.9.1998 (rückwirkend per 1.1. 1998) in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft einen Taxibetrieb führte.

Nach dieser Umwandlung wurde das Taxiunternehmen als Einzelunternehmen unter der Firma M C weiterbetrieben.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich bereits mit Beschwerden gegen Entscheidungen des UFS über Berufungen der M C als Gesamtrechtsnachfolgerin der C GmbH sowie der M C als Einzelunternehmerin hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1998, der Körperschaftsteuer für das Jahr 1997, der Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 sowie der Kammerumlage 1997 (RV/0517-W/04, RV/0518-W/04) einerseits (GmbH) und Umsatz- und

Einkommensteuer 1998 bis 2001 sowie Kammerumlage 1998 bis 2001 andererseits (Einzelunternehmen) zu befassen. Gegenstand der Verfahren war im Wesentlichen eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß [§ 184 BAO](#); die Frage, wem das Einzelunternehmen steuerlich zuzurechnen sei, war nicht Gegenstand der Verfahren. Die gegen diese Berufungsentscheidungen erhobenen Beschwerden wies der VwGH mit Erkenntnis VwGH 23.2.2011, [2007/13/0098](#), 2007/13/0099 als unbegründet ab. Diese Entscheidung ist im RIS veröffentlicht.

Für die Jahre 2002 bis 2004 fand beim Einzelunternehmen unter der Firma M C erneut eine Außenprüfung gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Normverbrauchsabgabe 2002 bis 2004 statt.

Der hierüber gemäß [§ 150 BAO](#) erstattete Bericht vom 4.1.2008 führt unter „Allgemeines, Organe der Gesellschaft“ „M C, P K“ an. Wie bereits hinsichtlich der Vorjahre wurden die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer und für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 gemäß [§ 184 BAO](#) im Schätzungswege ermittelt; Feststellungen betreffend Normverbrauchsabgabe 2002 bis 2004 sind aus dem Prüfungsbericht und aus der Niederschrift vom 12.12.2007 nicht ersichtlich.

Den Prüfungsfeststellungen wurde mit Bescheiden vom 4.3.2008 Rechnung getragen, woraus sich folgende Nachforderungen an M C ergaben:

Umsatzsteuer 2002: € 1.263.413,02, Umsatzsteuer 2003: € 1.072.732,55, Umsatzsteuer 2004: € 667.974,30.

Einkommensteuer 2002: € 4.811.940,23, Einkommensteuer 2003: € 3.978.615,66, Einkommensteuer 2004: € 3.333.935,01.

Gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 sowie gegen die Anspruchszinsenbescheide 2002 bis 2004 wurde mit Schreiben vom 29.4.2008 (eingelangt: 30.4.2008) Berufung mit dem Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung unter Beifügung einer Gegendarstellung zu den Überlegungen der Prüfung sowie einer Nachkalkulation erhoben.

In einer Stellungnahme der Außenprüfung vom 2.6.2008 wurde auf die Vernichtung der Grundaufzeichnungen und auf die Darstellung im Prüfungsbericht verwiesen.

In einer Äußerung hierzu vom 21.8.2008 wurden von der steuerlichen Vertretung nochmals Argumente gegen die Schätzungsmethode wiederholt.

Mit Bericht vom 24.9.2008 legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor, wobei angefochtene Bescheide ESt, USt und Nova vom 4.3.2008 seien. Entgegen der Angabe im Vorlagebericht sind diese Bescheide nicht auf Blatt 21/02/Ersatzakt enthalten, dort ist nur die Berufung abgelegt, die wiederum angebliche Bescheide betreffend Normverbrauchsabgabe nicht erwähnt.

Am 31.1.2012 erfolgte gemäß [§ 270 Abs. 4 BAO](#) ein Wechsel des Referenten.

Gemäß [§ 21 Abs. 1 BAO](#) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Die einkommensteuerrechtliche Einkünfteermittlung ist vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrscht. Soweit das Gesetz nicht ausdrücklich auf eine zivilrechtliche Grundlage verweist, ist nicht die formale zivilrechtliche Gestaltung für die Beurteilung eines Sachverhaltes maßgebend, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ([§ 21 BAO](#)). Die Einkünftezurechnung erfolgt an denjenigen, der die Einkunftsquelle innehaltet. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem zivilrechtlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (VwGH 2.2.2010, [2007/15/0194](#)).

Maßgeblich für die persönliche Einkünftezurechnung ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (Tragen von Unternehmerrisiko; VwGH 18.10.1995, [95/13/0176](#); VwGH 10.10.1996, [95/15/0208](#); VwGH 19.11.1998, [97/15/0001](#); VwGH 18.12.2008, [2006/15/0199](#)). Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte an. Der dargestellte Zurechnungsgrundsatz gilt auch bei Vorliegen einer Personenmehrheit (vgl. Wiesner in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 2 Anm. 34 ff.).

Stellt jemand nur seinen Namen für den rechtlichen Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit zur Verfügung, während ein anderer (der Ehegatte) seine Geschäftsidee verwirklicht, über das nötige Wissen verfügt, alle Leistungen (im Rahmen eines Dienstverhältnisses dem Namensgeber) erbringt und den Vertragspartnern gegenüber auftritt, sind dem anderen die

Einkünfte zuzurechnen (vgl. Wiesner in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 2 Anm. 36 „Formalunternehmen“ unter Hinweis auf VwGH 24.2.2004, [2000/14/0186](#)).

Unternehmer ist gemäß [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist von einer Leistung i.S.d. UStG durch denjenigen, der im eigenen Namen und für fremde Rechnung handelt, auch bei Strohmann- und Treuhandgeschäften auszugehen. Sofern der Strohmann oder der Treuhänder Unternehmer i.S. des § 2 dUStG (entspricht [§ 2 UStG 1994](#)) ist und im Rahmen seines Unternehmens handelt, steht es einer einem Strohmann oder dem Treuhänder zuzurechnenden Leistung oder einem Leistungsbezug nicht entgegen, dass sie (Strohmann und Treuhänder) auf fremde Rechnung tätig sind (vgl. BFH 12.5.2011, V R 25/10 unter Hinweis auf Vorentscheidungen). Unbeachtlich ist das „vorgeschobene“ Strohmannsgeschäft aber, wenn es nur zum Schein abgeschlossen wird, d.h. wenn die Vertragsparteien einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem „Hintermann“ eintreten sollen. Letzteres ist insbesondere dann zu bejahen, wenn der Leistungsempfänger weiß oder davon ausgehen muss, dass derjenige, mit dem oder in dessen Namen das Rechtsgeschäft abgeschlossen wird (sog. Strohmann), selbst keine eigene --ggf. auch durch Subunternehmer auszuführende-- Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen will (vgl. BFH 12.5.2011, V R 25/10 unter Hinweis auf Vorentscheidungen).

Wie oben ausgeführt, nennt der Bericht über die Außenprüfung vom 4.1.2008 bereits unter „Allgemeines“ als – bei einem laut Bericht Einzelunternehmen - „Organe der Gesellschaft“ „M C, P K“.

Im Prüfungsbericht wird in Tz. 1 P K als „Machthaber des Unternehmens“ genannt und wird in der Folge der „Machthaber“ weiter angesprochen, ebenso in der Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Besprechungen betreffend das Unternehmen erfolgten entweder mit dem steuerlichen Vertreter oder mit P K, ebenso Vorhaltsbeantwortungen (siehe etwa Sachverhaltsdarstellung zum Sicherstellungsauftrag vom 17.3.2008, Arbeitsbogen der Außenprüfung, Band I, nicht nummeriert; Darstellung Verfahren, Arbeitsbogen der Außenprüfung, Band I, Seite 49; Entwurf Prüfungsfeststellungen, Arbeitsbogen der Außenprüfung, Band I, Seite 56; Aktenvermerk über die Betriebsbesichtigung am 27.8.2007, Arbeitsbogen der Außenprüfung, Band I, Seite 72; Darstellung Verfahren, Arbeitsbogen der Außenprüfung, Band I, Seite 94; Darstellung Verfahren, Arbeitsbogen der Außenprüfung, Band I, Seite 104). Die

gegenständliche Prüfung wurde mit dem steuerlichen Vertreter und P K, offenbar nicht aber mit M C abgewickelt (Arbeitsbogen der Außenprüfung, Band II, Seite 417); an der Schlussbesprechung nahm M C ebenfalls nicht teil (Veranlagungsakt 2002, 12).

P K führt in einer Darstellung im Prüfungsverfahren (Arbeitsbogen der Außenprüfung, Band II, Seite 386) unter anderem aus:

*„.... bin der Geschäftsführer der Firma C und der ‚Verantwortliche‘ schlechthin für alle Bereich der Firma C. Diese Tätigkeit übe ich seit Bestehen der C GmbH und auch später in der Nachfolgefirma, dem protokollierten Einzelunternehmen M C, also insgesamt weit über 25 Jahre lang aus.*

*Frau M C, 56 Jahre alt, ist vorerst Geschäftsführerin der C GmbH gewesen und in der Nachfolgefirma, dem protokollierten Einzelunternehmen M C die Alleineigentümerin und Geschäftsführerin.*

*Frau M C ist meine Lebensgefährtin. Es gibt einen Sohn aus erster Ehe sowie eine gemeinsame Tochter. Frau M C hat sich nie um den Betrieb gekümmert und kennt sich auch damit in keiner Weise aus. Sie arbeitet halbtags im Betrieb mit, macht jedoch eigentlich nur einfache Bürotätigkeiten...*

*... Ich hatte eben keine 16 Millionen Euro auf der hohen ‚Kante‘ und auch noch nicht genug Geld verdient, um in Pension zu gehen. Ich musste von etwas leben. Also konnte ich nicht einfach zusperren bzw. in Konkurs gehen. Ich musste diesen Schrott, der Firma M C hieß, wieder auf die Füße bringen...*

*... Sie dringen mit Ihren Fragen in ‚meine‘ Firma ein, also in meinen Arbeitsbereich. Dadurch fühle ich mich, unter Umständen, persönlich angegriffen..."*

Über das Einzelunternehmen mit der Firma M C wurde am 29.8.2008 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 2.2.2010 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Laut Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung, das als gesetzlichen Vertreter noch die frühere Masseverwalterin im Konkursverfahren und im Schuldenregulierungsverfahren nennt, ist die Einbringung eines Betrages von € 32.144.765,90 mit der Anmerkung „Konkurs“ ausgesetzt. Wie aus der obigen Angabe der Nachforderungsbeträge ersichtlich, beträgt die Nachforderung aus den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Bescheiden weniger als die Hälfte des gesamten (noch) ausgesetzten Betrages.

Über M C wurde am 28.6.2010 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Ein Zahlungsplanvorschlag, 0,076% in 84 Monatsraten zu zahlen, wurde abgelehnt. Am 7.3.2012

wurde das Abschöpfungsverfahren eingeleitet, mit Beschluss vom 26.3.2012 wurde das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben.

M C hat als Beschuldigte in ihrer Vernehmung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 22.9.2011 angegeben:

*„....Was der Grund für die Einbringung ins Einzelunternehmen war, kann ich nicht mehr genau angeben, glaublich eine Besprechung bei Dr. H. Es war eine Besprechung mit meinem Lebensgefährten, Dr. H und mir. den genauen Grund weiß ich nicht mehr.*

*Wenn ich gefragt werde, warum die ganze Sache nicht auf meinen Lebensgefährten übertragen wurde, gebe ich an, dass der in jungen Jahren bereits einmal einen Konkurs hatte.*

*Ob sich im Einzelunternehmen etwas im Gegensatz zur GmbH geändert hat, kann ich nicht mehr angeben.*

*Befragt zum Umsatz oder zum Gewinn des Unternehmens kann ich nichts angeben. Die finanziellen Sachen hat immer P. K. gemacht, ich habe mich voll auf ihn verlassen.*

*Wenn ich gefragt werde, wie ich zum Taxigewerbe gekommen bin, gebe ich an, dass das die Idee meines Lebensgefährten war. Er hatte schon seit ca. 30 Jahren den Taxischein, ist damals selbst Taxi gefahren und wollte sich selbstständig machen. Da war aber ich mit meinem Namen nicht dabei. Ich war erst ab Gründung der C GmbH dabei. Ich bin gelernte Friseurin und hatte ursprünglich mit dem Taxigewerbe nichts zu tun. Ich war auch nur angestellt im Friseurbetrieb.*

*Zu den Bankkonten der Unternehmen kann ich nicht angeben, wie viele das waren und ob es nur eines pro Unternehmen gab. Jedenfalls war P. K. zeichnungsberechtigt. Ob ich auch zeichnungsberechtig war, kann ich mich nicht mehr erinnern. Abhebungen wurden von mir jedenfalls nicht gemacht. Um den Ankauf der Autos und die Reparaturen hat sich ausschließlich P. K. gekümmert.*

*Ob es Besprechungen über die Abschlussarbeiten der Buchhaltung gab, ist mir nicht erinnerlich. Ich erinnere mich konkret nur an die Abschlussbesprechung bei Dr. H anlässlich der Betriebsprüfung.*

*Ich kann mich auch nicht erinnern, wer die Abschlüsse beim Firmenbuch gemacht hat.*

*Nochmals gesondert zum Firmensafe befragt geben ich an, dass das nur der Firmensafe der C war, nicht aber der Gruppe.*

*Ich möchte nochmals angeben, dass ich mich auch hier der angelasteten Abgabenhinterziehung in keiner Weise schuldig bekenne..."*

P K hat als Beschuldigter in seiner Vernehmung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 10.7.2012 angegeben, „nie eingetragener Geschäftsführer“, „aber sehr wohl für die Unternehmen verantwortlich gewesen“ zu sein“. „Frau M C war meine Lebensgefährtin und ist die Mutter meines Kindes, war aber im Unternehmen nur bedingt tätig (Hilfsarbeiten).“ Er sei „faktischer Machthaber“ gewesen.

Nach den vorstehenden Ausführungen ist es ernstlich zweifelhaft, ob in der Tat – wie vom Finanzamt in den strittigen Bescheiden angenommen – die Einkünfte aus dem Unternehmen „M C“ tatsächlich (allein oder überhaupt) M C zuzurechnen sind; gleiches gilt für die Frage der Umsatzzurechnung.

Diese Frage ist bislang jedoch überhaupt nicht geprüft worden.

In diesem Zusammenhang ist ertragsteuerlich darauf hinzuweisen, dass bei der Vorprüfung der GmbH hinsichtlich der aus den Prüfungsfeststellungen resultierenden Kapitaleinkünfte eine anteilige Zurechnung an die Gesellschafterin und Geschäftsführerin M C und an den tatsächlichen Machthaber P K vorgenommen wurde. In Bezug auf die Umsatzsteuer ist anzumerken, dass der Vorprüfung zufolge das Einzelunternehmen M C mit einer Reihe anderer Unternehmen, die Angehörigen von M C und P K zuzurechnen sind, wirtschaftlich verflochten war. So wurden insbesondere Fahrzeuge – auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen – gegenseitig genutzt, Fahrer innerhalb dieser Unternehmen wechselseitig eingesetzt, Fahrzeuge betankt und repariert, sodass die Vermutung nahe liegt, dass – falls sich die Verhältnisse gegenüber der Vorprüfung nicht geändert haben - jedenfalls die Leistungsempfänger innerhalb der verflochtenen Unternehmen wussten, dass tatsächlich P K der Machthaber des Einzelunternehmens war.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen ([§ 273 BAO](#)) noch als zurückgenommen ([§ 85 Abs. 2 BAO](#), [§ 86a Abs. 1 BAO](#)) oder als gegenstandslos ([§ 256 Abs. 3 BAO](#), [§ 274 BAO](#)) zu erklären, so kann gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung

dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung ([§ 289 Abs. 2 BAO](#)) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; [§ 209a BAO](#) gilt sinngemäß.

Auch wenn bislang - auch im Vorverfahren - die Frage der Zurechnung der Einkünfte und der Unternehmereigenschaft von den Parteien nicht diskutiert wurde, ist angesichts des mehrfach aktenkundigen Umstands, dass tatsächlicher Machthaber P K gewesen sein dürfte, diese Frage gemäß [§ 289 BAO](#) i.V.m. [§§ 114, 115 BAO](#) von Amts wegen zu prüfen.

Im Hinblick die durchzuführenden Ermittlungen sowie allenfalls in weiterer Folge zu erlassender Bescheide, für deren Erlassung jedenfalls die Abgabenbehörde erster Instanz zuständig ist, ist die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt zweckmäßiger als die Führung dieser Ermittlungen und die Wahrung des Parteiengehörs an Bw und Finanzamt durch die Berufungsbehörde selbst.

Zur Vorlage einer Berufung vom 4.3.2008 betreffend Normverbrauchsabgabe 2002 bis 2004 durch das Finanzamt wird bemerkt, dass das vorlegende Finanzamt um nähere Angaben ersucht wurde. Seitens des Finanzamtes wurde mitgeteilt, dass (infolge der bevorstehenden Übersiedlung in ein anderes Gebäude) ein Zugriff auf die dort vorhandenen Akten erst wieder ab März 2013 möglich sei, sodass derzeit nicht abschließend beurteilt werden kann, ob überhaupt Normverbrauchsabgabe 2002 bis 2004 vorgeschrieben und ob (mit einem anderen Schriftsatz als jenem, der die aktenkundige Berufung gegen Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 bis 2004 enthält) eine Berufung betreffend Normverbrauchsabgabe 2002 bis 2004 erhoben wurde. Das zu RV/2994-W/08 protokolierte Rechtsmittelverfahren bleibt daher vorerst noch offen.

Wien, am 12. November 2012