



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0691-W/06

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des FA betreffend Umsatzsteuer für 2000 bis 2004, Einkommensteuer für 2000 bis 2003, Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2005 und Verspätungszuschlag für 2004, entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte unter anderem Einkünfte aus einem Kraftfahrzeughandel. Für den Streitzeitraum fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt, die zu zahlreichen Feststellungen führte. Gegen die in der Folge ergangenen Bescheide wurde am 27. Juli 2005 Berufung erhoben und in dieser eingewendet, dass alle Geschäftsvorgänge, Einnahmen und Ausgaben und die daraus resultierenden Ergebnisse der Firma A., nicht dem Bw., sondern dessen Vater, D., wohnhaft Adr1, zuzurechnen seien. Der Bw. habe im strittigen Zeitraum nur Einkünfte aus seiner Firma T. sowie nichtselbständige Einkünfte erzielt.

Alle Geschäfte, Abschlüsse, Einnahmen und Ausgaben der Firma A. seien nicht durch den Bw. ausgeführt worden, sondern ausschließlich durch D.. Dieser habe ausschließlich alle Kaufverträge, Mietverträge, Bestätigungen etc. unterschrieben. Teilweise habe D. wahrscheinlich die Unterschrift des Bw. verwendet. Auf den Konten der A. sei nur D. zeichnungsberechtigt, obwohl die Kontenbezeichnung M. laute. Herr D. habe auch hier wahrscheinlich mit „M.“ unterschrieben. Auch die Umsatzsteuervoranmeldungen habe D. mit „M.“ unterfertigt.

Der Bw. habe von den Geschäftsgebarungen der A. keine Ahnung gehabt und sei auch geschäftlich nie in der Firma anwesend gewesen. Alle Ausgangsrechnungen seien ohne Wissen des Bw. durch D. ausgestellt und kassiert worden. Den Geschäftspartnern gegenüber sei nur D. aufgetreten. Wie bekannt geworden sei, sei dieser Kunden und Geschäftspartnern gegenüber auch als M. aufgetreten.

In der Beilage werde eine eidesstattliche Erklärung des Herrn D. übermittelt, mit der dieser die oben angeführte Vorgangsweise bestätige.

*„Eidesstattliche Erklärung von:
Herrn D.*

*.....
beschäftigt in der Zeit von 29. November 1993 bis 16. Juli 1999 bei der
A., in
und danach durch eine Standortverlegung vom 16. Juli 1999 bis 31. Mai 2005
bei selbiger Firma in....
(Inhaber: M. – wohnhaft in)*

Ich erkläre hiermit eidesstattlich, dass ich in der o. g. als Angestellter der Firma A.ohne mündliche oder schriftliche Handlungsvollmacht bzw. Zeichnungsberechtigung eigenmächtig und ohne Wissen des Inhabers, im Namen und auf Rechnung von Herrn M. Aufträge erteilt, Bestellungen durchgeführt und Geschäfte getätigt habe.

In einzelnen Fällen wurden von mir auch die persönlichen Daten des Inhabers Herrn M. verwendet, ich bin als „M.“ aufgetreten und habe mit seinem Namen auf Anträgen, Aufträgen, Bestellungen, im Zahlungsverkehr und in Bankangelegenheiten Unterschriften getätigt. Dies geschah sowohl für die o. g. Firma A. als auch für den B..

Ich möchte ausdrücklich darauf hinweisen, dass Herr M. von diesen Handlungen und meinen eigenmächtigen Aktivitäten nichts gewusst hat, und er in keinsten Weise einen Nutzen oder persönlichen Vorteil daraus gezogen hat.

Ich übernehme hiermit persönlich für den von mir verursachten Schaden die volle Verantwortung, als auch die Haftung für sämtliche offenen Rechnungen, Außenstände und Forderungen von Lieferanten und Gläubigern, sowie für von mir verursachte Rückstände auf Bankkonten, beim zuständigen Finanzamt und bei der gewerblichen Sozialversicherungsanstalt.

S., im Mai 2005“

In der Stellungnahme zur Berufung vom 4. November 2005 wies die Betriebsprüferin darauf hin, dass der Bw. mit seiner eigenhändigen Unterschrift am 9. April 1991 Frau Mag. P., Steuerberaterin, die Vollmacht erteilt habe. Am 3. August 1992 sei der Fragebogen anlässlich der Eröffnung des Gewerbebetriebs beim FA eingelangt, auf dem der Bw. als Inhaber der Firma A. angeführt worden sei. Die am 8. März 2000 erteilte Vollmacht an Herrn H., sowie die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 und 2001, seien ebenfalls vom Bw. eigenhändig unterschrieben worden.

Es sei richtig, dass während des Prüfungszeitraumes die Geschäfte der Firma A. vom Vater des Bw., D., ausgeführt worden seien. Der Bw. habe jedoch dem Vater wissentlich die Möglichkeit gegeben, unter seiner Steuernummer XY den Betrieb zu führen, da D. selbst keine Firma eröffnen durfte. Der Bw. habe jahrelang gewusst, dass sein Vater die Geschäfte der Firma A. geführt habe, jedoch sei ihm nicht bekannt gewesen, welche Geschäfte sein Vater abgehandelt habe.

Da der Bw. die Geschäfte der Firma A. wissentlich von seinem Vater habe führen lassen, seien nach Ansicht der BP auch die steuerlichen Abgaben dem Bw. zuzurechnen.

Am 5. Jänner 2006 erließ das FA Berufungsvorentscheidungen mit denen die Berufung, mit folgender Begründung, abgewiesen wurde: *„Da Sie sich zu der Ihnen übermittelten Stellungnahme der Betriebsprüferin nicht äußerten, musste Ihre Berufung im Sinne dieser Stellungnahme abgewiesen werden.“*

Daraufhin stellte der Bw. einen Vorlageantrag hinsichtlich seiner Berufung vom 27. Juli 2005. Wie er bereits dargelegt habe, seien alle Geschäfte der A. nicht vom Bw. sondern ausschließlich von D. ausgeführt worden. D. sei gegenüber Geschäftspartnern aber auch Ämtern, Banken und Institutionen oftmals als „M.“ aufgetreten. Auf die bereits vorgelegte eidesstattliche Erklärung des D. werde verwiesen.

Es sei richtig, wie in der Stellungnahme zur Berufung festgestellt werde, dass der Bw. seinem Vater wissentlich die Möglichkeit gegeben habe, unter seiner Steuernummer den Betrieb zu führen. Allerdings sei er immer nur der Inhaber der A. am Papier gewesen – er habe aber mit

den Geschäftsgebarungen seines Vaters, welcher die Geschäfte (ohne einer von ihm ausgestellten Vollmacht) geleitet habe, nichts zu tun gehabt.

Dass er die Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 und 2001 eigenhändig unterschrieben habe, habe mit dem Prüfungsergebnis überhaupt nichts zu tun – zumal das Ergebnis und die offenen Forderungen sich zu einem überwiegenden Teil aus Umsatzsteuer-rückständen ergeben hätten.

Die Begründung in den Berufungsvorentscheidungen, dass sich der Bw. zu der Stellungnahme der Betriebsprüferin nicht geäußert habe, könne er insofern erklären, als er niemals Bescheide oder Stellungnahmen erhalten habe. Selbst wenn diese Schriftstücke (von wem auch immer) übernommen worden seien, habe er davon nichts gewusst. Eventuell eingeschriebene RsA oder RsB Briefe seien wahrscheinlich auch von D. mit der Unterschrift des Bw. behoben worden

Sowohl bei der letzten Prüfung 2004 als auch schon bei vorangegangenen Betriebsprüfungen der A., sei er als gewerberechtlicher Inhaber dieser Firma nicht ein einziges Mal persönlich informiert oder zu den Besprechungen usw. hinzugezogen worden. Obwohl die Prüfungsorgane des FA gewusst hätten, – weil sie von D. als auch vom damals bevollmächtigten Steuerberater H. darüber informiert worden seien – dass es sich bei D. nicht um den Inhaber des Unternehmens handle. Interessanterweise seien Prüfungsbeamte des FA niemals auf die Idee gekommen, die Identität des Anwesenden zu überprüfen oder eine vom Bw. ausgestellte Vollmacht für Herrn D. zu verlangen. Obwohl Akten und auch diverse Bescheide mit seiner SV-Nummer versehen seien. Es erscheine ihm schon eigenartig, dass es niemandem aufgefallen sei, dass ein offensichtlich 60jähriger Mann nicht identisch sein könne mit jemandem, der laut SV-Nr. erst 40 Jahre alt sei (laut Rechtsauskunft könne hier grob fahrlässiges Handeln vermutet werden).

Es wäre niemals zu solch enormen Rückständen gekommen, wenn die verantwortlichen Prüfungsbeamten (auch schon bei früheren Prüfungen) die Identität von D. überprüft und eine Vollmacht verlangt bzw. ihn, als Inhaber, über Prüfungen, Geschehnisse und Ergebnisse informiert hätten.

Er möchte auch erwähnen, dass er bereits rechtliche Schritte eingeleitet habe bzw. dass es anhängige Gerichtsverfahren gegen D. gebe.

Am 24. Februar 2006 brachte der Bw. auch eine Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 sowie gegen den Verspätungszuschlagsbescheid für 2004 ein und wies – unter Bezugnahme auf die o. a. Berufung – darauf hin, dass er im Jahr 2004 nur nichtselbständig erwerbstätig gewesen sei und aus diesen Grund auch keine Steuererklärung abgegeben habe.

Am 14. April 2006 langte beim FA ein Schriftsatz „Beitritt zur Berufung gem. § 257 BAO“ des D. ein, in der dieser konkrete Einwendungen hinsichtlich einzelner Prüfungsfeststellungen vorbringt.

Es wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage, wem die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb „A.“ zuzurechnen sind.

Für Fälle der Divergenz zwischen rechtlicher Gestaltung und tatsächlicher Sachlage sieht § 21 Abs. 1 BAO vor, dass der „wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend“ ist. Dieser Grundsatz des Vorrangs des wirtschaftlichen Gehalts gegenüber formalrechtlichen Einkleidungen kommt überall dort zur Geltung, wo der steuerliche Tatbestand auf die Erfassung eben jener hinter der bloßen Form stehenden wirtschaftlichen Gegebenheiten abstellt und nicht erkennbar an die formal-rechtliche Gestaltung anknüpft.

Die wesentlichen Elemente eines Unternehmers sind das Entwickeln einer Unternehmerinitiative und die Übernahme eines Unternehmerrisikos. Unternehmer ist danach derjenige, nach dessen Willen und auf dessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen in der Weise geführt wird, dass sich der Erfolg oder Misserfolg in dessen Vermögen unmittelbar niederschlägt. Unternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie zumindest leitenden Angestellten obliegen. Unternehmerrisiko trägt, wer am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens teilhat.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z. B. 25.2.1997, 92/14/0039; 21.7.1998, 93/14/0149, 24.2.2004, 2000/14/0186; 26.9.2000, 98/13/0070) *"kommt es bei der Zurechnung von Einkünften darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt."*

Nach diesen Kriterien ist auch der gegenständliche Fall zu beurteilen. Maßgeblich ist auch hier, wer den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt, also wer Unternehmerinitiative entfalten kann und wer das Unternehmerrisiko trägt. Dabei kommt es nicht allein darauf an, wer nach außen als Unternehmer auftritt – d. h. ein (nicht offen auftretender) Treuhänder oder Strohmann ist nicht allein deshalb als Unternehmer anzusehen, weil er Inhaber des Gewerbescheins ist oder etwa im Firmenbuch eingetragen ist – sondern entscheidend ist vielmehr, wer im Innenverhältnis das Sagen hat, sowie auf wessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen betrieben wird.

Nach dem Vorbringen in der Berufung und im Vorlageantrag wurden die Geschäfte der Firma A. ausschließlich von D. geführt, was dieser in einer dem FA vorgelegten, eidesstattlichen Erklärung auch bestätigt hat.

Von diesem Umstand geht offenbar auch die Betriebsprüferin aus, wenn sie in ihrer Stellungnahme vom 4. November 2005 ausführt: *„...Es ist richtig, dass während des Prüfungszeitraumes die Geschäfte der Firma A. vom Vater, Herrn D., ausgeführt wurden. Der Bw. hat jedoch dem Vater wissentlich die Möglichkeit gegeben, unter seiner Steuernummer XY den Betrieb zu führen, da Herr D. selbst keine Firma eröffnen durfte....“*

Dazu ist darauf hinzuweisen, dass es bei der Frage der Zurechnung von Einkünften entscheidend darauf ankommt, wer über die Einkunftsquelle verfügen kann, und nicht darauf ob allenfalls außersteuerliche Gründe für die rechtliche Gestaltung vorliegen. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Auch wenn der Bw. zivilrechtlich (als Inhaber der Gewerbeberechtigung) und auch vor den Finanzbehörden nach außen in Erscheinung getreten sein mag, ist es doch erforderlich zu untersuchen, wer die entsprechenden Leistungen im Zusammenhang mit der Firma A. erbracht hat.

Der Umstand, dass der Bw. die Geschäfte der Firma *jahrelang wissentlich* von seinem Vater hat führen lassen, reicht für sich allein nicht aus, diesem die Einkünfte zuzurechnen. Insoweit fehlen Feststellungen darüber, ob der Bw. nur seinen Namen für den rechtlichen Rahmen der gewerblichen Tätigkeit zur Verfügung gestellt hat und welche – steuerlichen oder außersteuerlichen – Gründe dafür vorlagen oder ob der Bw. in Wahrheit doch einen Einfluss auf die Führung der Geschäfte gehabt hat. Diesbezüglich wären jedenfalls zur Klärung notwendige Ergänzungen der Sachverhaltsfeststellungen vorzunehmen. Weiters ist zu beachten, dass der Bw. in seinem Vorlageantrag darauf hingewiesen hat, dass er gerichtliche Schritte gegen seinen Vater unternommen habe und bereits Gerichtsverfahren anhängig seien. In die noch durchzuführenden Ermittlungen sollten daher auch allenfalls vorhandene Gerichtsakten einbezogen werden.

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, Vermutungen durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt aufgrund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt dabei in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Zum einen hat diese eine Berufung *erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen* der Abgabenbehörde zweiter Instanz

vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 276 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, *notwendige Ergänzungen* des (bisherigen) Ermittlungsverfahren vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat, der sich in seiner Rolle eines unabhängigen Dritten auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu konzentrieren hat, betrachtet es nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals durchzuführen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) 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 der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungen neue Bescheide zu erlassen.

Wie ausführlich dargestellt, wurden im vorliegenden Fall entscheidungswesentliche Grundlagen insbesondere im Zusammenhang mit der Frage wer tatsächlich wirtschaftlich über die Einkunftsquelle verfügt hat, bisher noch nicht erhoben. Die dargelegten Ermittlungsmängel lassen es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass im Spruch anders lautende Bescheide ergangen wären oder eine Bescheiderlassung unterblieben wäre. Die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz liegen daher vor.

Da zur restlosen Klärung der tatsächlichen Sachverhaltslage des gegenständlichen Falles Ermittlungen von solchem Umfang notwendig sind, dass dies den Rahmen eines zweitinstanzlichen Ergänzungsverfahrens sprengen würde, erscheint es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Andernfalls müsste jede Stellungnahme und Erklärung, die seitens des Bw. beim UFS einlangt, dem FA als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt und jede Stellungnahme seitens des FA dem Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden, was das Verfahren zeitlich erheblich verzögern würde.

Zur Ermessensübung hat der VwGH zu § 66 Abs. 2 AVG (21.11.2002, 2002/20/0315) darauf hingewiesen, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Ver-

fahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei demnach nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist im Übrigen die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Verfahrens (Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, § 289, Tz. 5).

Wien, am 20. Oktober 2008