

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.02.2013

Geschäftszahl

2009/15/0016

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfner und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des W P, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in W, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 16. Dezember 2008, Zlen. RV/1420-L/08, RV/0237-L/04, RV/1421-L/08, betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1997 bis 2000 und Einkommensteuer 1997 bis 2000 sowie 2002, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Strittig sind a) die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1997 bis 2000 und die Nichtberücksichtigung des Pauschbetrages für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes bei Erlassung der neuen Sachbescheide sowie b) die Zurechnung von Einkünften im Jahr 2002.

a) Wiederaufnahme des Verfahrens und Einkommensteuer 1997 bis 2000

Der Beschwerdeführer, ein Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, beantragte in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1997 bis 2000 u.a. die Berücksichtigung des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für das auswärtige Studium seines Sohnes, der ihm zunächst ohne Prüfung seines Anspruches gewährt wurde. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2001 stellte das Finanzamt fest, dass das vom Sohn absolvierte Studium auch an der im Einzugsbereich des Wohnortes liegenden Universität L angeboten werde und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO neue Sachbescheide in denen der streitgegenständliche Freibetrag nicht mehr berücksichtigt wurde.

Der Beschwerdeführer berief mit Schriftsatz vom 15. März 2003 gegen "die Einkommensteuerbescheide 1997, 1998, 1999 und 2000" und brachte vor, es gebe keinen Grund für eine Wiederaufnahme der Verfahren, weil er alles offen gelegt habe. Aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1997 bis 2000 gehe hervor, dass sein Sohn an der Wirtschaftsuniversität W und an der Juridischen Fakultät W "die Studien BWL und Recht absolviert" habe. Abgesehen davon sei die Wiederaufnahme nicht zu verfügen, weil die steuerlichen Auswirkungen (sowohl absolut als auch relativ) geringfügig seien.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000 mit Berufungsvorentscheidungen ab und begründete dies damit, dass der Einkommensteuererklärung 1997 der Ausbildungsort W und den Erklärungen 1998 bis 2000 zudem die Fakultät "(WiU)", nicht aber eine spezielle Studienrichtung zu entnehmen sei. Dies sei von Relevanz, weil die Wirtschaftsuniversität W auch Studienrichtungen anbiete, die an der im Einzugsbereich des Wohnortes liegenden Universität L nicht angeboten würden. Dass keine weiteren Erhebungen durchgeführt worden seien, stehe einer Wiederaufnahme nicht entgegen, "umso mehr als dem (Beschwerdeführer) auf Grund seiner Berufsausübung eine rechtskonforme Antragstellung bezüglich außergewöhnlicher Belastung unterstellt werden konnte". Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf die sich ergebende jährliche Auswirkung von 654 EUR erfolgt.

Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte im Vorlageantrag u.a. vor, dass der Beihilfenstelle des Finanzamtes die Studienrichtung des Sohnes immer bekannt gewesen sei und eine Nachfrage bei der eigenen Beihilfenstelle oder beim Beschwerdeführer

wohl zumutbar gewesen wäre. Dem Vorlageantrag lagen Auskünfte der Wirtschaftsuniversität W und der Universität L betreffend ihr jeweiliges Studienangebot bei.

b) Einkommensteuer 2002

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2002 erfasste das Finanzamt die in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung angeführten Aufsichtsrats- und Vorstandsvergütungen unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Der Beschwerdeführer berief mit Schriftsatz vom 16. Februar 2004 gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 und führte begründend aus, dass ihm die in Rede stehenden Aufsichtsrats- und Vorstandsvergütungen - laut Dienstvertrag mit der B GmbH - "nicht zufließen, sondern in die (B GmbH) eingehen". Er müsse diese Einkünfte der B GmbH zuführen, weil er deren Geschäftsführer sei und die Tätigkeit als Aufsichtsrat und Vorstand "im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit und innerhalb der Arbeitszeit als Geschäftsführer" ausübe. Außerdem fließe ein Großteil dieser Einkünfte, je nach Wunsch der auszahlenden Stelle, direkt der B GmbH zu.

Zur Aufforderung des Finanzamtes, die Vereinbarungen betreffend sein Aufsichtsrats- und Vorstandsmandat vorzulegen, nahm der Beschwerdeführer in einem Schriftsatz vom 8. März 2004 dahingehend Stellung, dass er gemäß § 87 Aktiengesetz zum Aufsichtsrat gewählt worden sei und sich die entsprechenden Notariatsakte beim E Werk W befinden müssten. Die Aufsichtsratsvergütung werde einmal jährlich an die B GmbH überwiesen, mit Ausnahme des Sitzungsgeldes, das nach jeder Sitzung bar ausbezahlt werde. Auch in Bezug auf die Tätigkeit als Stiftungsvorstand gebe es keinen schriftlichen Vertrag mit dem Beschwerdeführer. Die Bestellung sei im Zuge der Gründung der Stiftung durch den Stiftungsgründer erfolgt. Die Vorstandsbezüge würden von der B GmbH verrechnet und an die B GmbH bezahlt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen - nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung - ab und begründete die abweisende Erledigung wie folgt:

a) Wiederaufnahme des Verfahrens und Einkommensteuer 1997 bis 2000

Sofern die Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren keine weiteren Ermittlungen getätigt habe, beziehe sich das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur auf den Wissensstand der zur Durchführung des konkreten Verfahrens zuständig gewesenenen Organisationseinheit der Abgabenbehörde, und zwar anhand der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr. Der Kenntnisstand der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation sei unmaßgeblich. Welche Unterlagen bezüglich des Studiums des Sohnes in der ehemaligen Beihilfenstelle aufgelegt seien, sei daher nicht entscheidend.

Bei Erlassen der Erstbescheide sei der Veranlagungsstelle aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers in der Beilage E1 a zur Einkommensteuererklärung Folgendes bekannt gewesen:

"Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997, ...:

Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes:

(Herwig P) / Ausbildung in (W): 1-12/1997 - Kostentragung zu 100 %:

Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998, ...:

Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes:

(Herwig P) / Ausbildung in (W): WiU + JUS, 1-12/1998 - Kostentragung zu 100 %:

Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999, ...:

(Herwig P) / Ausbildung in (W): WiU + JUS, 1-12/1999 -

Kostentragung zu 100 %:

Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000, ...:

(Herwig P) /Ausbildung in (W): WiU +JUS, 1-12/2000 -

Kostentragung zu 100 %

Der Beschwerdeführer habe demnach nicht alle Umstände offengelegt, die für die Beurteilung der Frage erforderlich seien, ob ihm ein Pauschbetrag für das auswärtige Studium seines Sohnes zustehe oder nicht.

Die sich im jeweiligen Jahr ergebende Einkommensteuernachforderung betrage 654 EUR und sei absolut gesehen jedenfalls nicht geringfügig.

Die Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes gelte gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe.

Dass der Sohn des Beschwerdeführers an der im Einzugsbereich des Wohnortes liegenden Universität L nur das Diplomstudium "BWL", nicht aber das Doktoratsstudium hätte absolvieren können, gehe aus der diesbezüglich vorgelegten "Bestätigung" der Universität nicht hervor. Das sei auch nicht verwunderlich, weil sich die sozial- und wirtschaftswissenschaftlichen Studienrichtungen in ein Diplomstudium und ein darauf aufbauendes Doktoratsstudium gliederten.

Mit Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung vom 17. April 1984, BGBl. Nr. 173/1984, seien Regelungen über die Studienordnung für die Studienrichtung Betriebswirtschaft erlassen worden. In deren 1. Abschnitt werde verordnet: "Der Studienzweig 'Betriebswirtschaft' der betriebswirtschaftlichen Studienrichtung ist an den Sozial- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten der Universitäten Graz, Innsbruck und Linz sowie an der Wirtschaftsuniversität Wien einzurichten."

Die Behauptung des Beschwerdeführers, das Doktoratsstudium in der Studienrichtung "BWL" sei nur in W möglich gewesen, sei daher unzutreffend.

b) Einkommensteuer 2002

Einkünfte aus vermögensverwaltenden Tätigkeiten (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied) fielen gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Die Pflichten des Aufsichtsrats umfassten u.a. die Bestellung und Abberufung des Vorstandes, die Überwachung der Geschäftsführung sowie deren strategische Begleitung und die Mitwirkung in bestimmten Geschäftsführungsangelegenheiten. Sie beinhalteten auch ein Schädigungsverbot, die Treuepflicht und Aufsichts- sowie Verschwiegenheitspflichten.

Aufsichtsratsmitgliedern könne gemäß § 98 Abs. 1 Aktiengesetz für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Gesellschaft im Einklang stehende Vergütung gewährt werden und sie unterlägen gemäß § 99 leg. cit. denselben Sorgfaltspflichten und Verantwortlichkeiten wie die Vorstandsmitglieder (§ 84 leg. cit.). Juristische Personen oder Personengesellschaften könnten gemäß § 86 Abs. 1 leg. cit. nicht Aufsichtsratsmitglieder sein.

Das Aktiengesetz gehe von einer natürlichen Person als Aufsichtsrat aus. Insbesondere die Bestimmungen hinsichtlich der Überwachungspflichten sowie der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Tätigwerdens bedürften einer natürlichen Person. Eine Verletzung der angeführten Pflichten könne gegenüber dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied sowohl straf- als auch zivilrechtlich geahndet werden und zur vorzeitigen Abberufung durch die Hauptversammlung führen.

Die Funktion als Aufsichtsrat einer AG sei persönlich auszuüben. Allein der Beschwerdeführer sei zum Aufsichtsrat gewählt worden. Der Beschwerdeführer trage auch das verbundene Risiko einer eventuellen Haftung für diese Tätigkeit. Daher stehe sein Begehren, die aus der Aufsichtsrats Tätigkeit stammenden Einkünfte der B GmbH zuzurechnen, im Widerspruch zu fundamentalen Grundsätzen des Ertragssteuerrechtes, wonach Einkünfte demjenigen zuzurechnen seien, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Die Einkunftsquelle könne sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht, ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt sei derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage, der also die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung sei dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtung nichts anderes ergebe.

Die Einkünfte aus der Aufsichtsrats Tätigkeit seien daher dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Dass sie der B GmbH zugeflossen seien, ändere daran nichts, weil die diesbezügliche Verfügung des Beschwerdeführers als Einkommensverwendung anzusehen sei.

Gleiches gelte für die Vergütung des Beschwerdeführers, die er als Vorsitzender - Stellvertreter einer Stiftung erhalten habe. Auch Mitglieder des Stiftungsvorstandes könnten nach einhelliger Lehre nur natürliche Personen sein. Diese hafteten gemäß § 29 Privatstiftungsgesetz für den aus schuldhafter Pflichtverletzung entstandenen Schaden, wenn sie ihre Aufgaben entgegen § 17 Abs. 2 Privatstiftungsgesetz nicht mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsführers erfüllten.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

a) Wiederaufnahme des Verfahrens und Einkommensteuer 1997 bis 2000

Der Beschwerdeführer trägt vor, dass er in den Einkommensteuererklärungen 1997 bis 2000 alles offengelegt habe. Hätte das Finanzamt Zweifel an der Anerkennung der Ausbildungskosten gehabt, so hätte durch ein "Ergänzungsansuchen" die Abzugsfähigkeit 1997 bis 2000 leicht nachgewiesen werden können. "Im vorliegenden Fall kann die spezielle Berufsausbildung (betriebswirtschaftliche Spezialisierung auf die 'Betriebswirtschaftslehre der Klein- und Mittelbetriebe' sowie auf 'Unternehmensführung'; siehe die Lehrveranstaltungen und Prüfungen auf dem Erfolgswachweis der WU (W)) nicht im Einzugsbereich des Wohnortes erlangt werden, da diese Spezialisierungen an der (Universität L) zumindest im Zeitraum 1997 - 2000 nicht angeboten wurden."

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder

aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2008, 2006/13/0114, mwN). Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabefestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. wiederum das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2008, 2006/13/0114, mwN).

Den im Erstverfahren allein vorliegenden Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers (inklusive der Beilagen) war der Ausbildungsort des Sohnes (1997 bis 2000) und der Umstand, dass er u. a. an der Wirtschaftsuniversität W (1998 bis 2000) ein Studium absolviert habe, zu entnehmen. Die Studienrichtung wurde nicht offen gelegt, was - worauf das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Jahre 1997 bis 2000 zutreffend hingewiesen hat - insoweit von Bedeutung ist, als die Wirtschaftsuniversität W auch Studienrichtungen anbietet, die an der im Einzugsbereich des Wohnortes liegenden Universität L nicht angeboten werden. Von einer vollständigen Offenlegung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts kann folglich keine Rede sein. Was das Beschwerdevorbringen betrifft, die Universität L. habe die "Spezialisierung auf die 'Betriebswirtschaftslehre der Klein- und Mittelbetriebe' sowie auf Unternehmensführung" im Streitzeitraum nicht angeboten, wird auf das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof geltende Neuerungsverbot sowie auf das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2008/15/0169, verwiesen.

Auch die Rüge, dass nach ständiger Rechtsprechung keine Wiederaufnahme aus Gründen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit vorzunehmen sei, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut und/oder relativ geringfügig seien, ist nicht berechtigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257, zu Recht erkannt, dass eine Steuerhöhung von 1.010,15 EUR und eine Gewinnerhöhung von 29.234,90 EUR im Jahr 1999 weder absolut noch relativ geringfügig ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (vgl. *Ritz*, BAO4, § 303 Tz 41, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung). Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1997 bis 2000 wurde unter "Bedachtnahme auf die sich ergebende jährliche Auswirkung von 654 EUR" verfügt. Die aus der Wiederaufnahme resultierende Steuererhöhung beträgt in Summe 2.616 EUR und ist damit weder absolut noch relativ geringfügig.

b) Einkommensteuer 2002

Der Beschwerdeführer vertritt - wie im Verwaltungsverfahren - die Auffassung, dass ihm die aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat bzw. Stiftungsvorstand stammenden Einkünfte nicht zuzurechnen seien, weil er diese Tätigkeiten aufgrund seines Dienstvertrages mit der B GmbH nur im Rahmen der B GmbH ausüben habe dürfen und die daraus resultierenden Entgelte an diese Gesellschaft abgeführt habe. Dass zwischen der B GmbH und der Gesellschaft/Stiftung, in der der Beschwerdeführer als Aufsichtsrat/Vorstand tätig war, Rechtsbeziehungen bestanden, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Derartiges geht auch aus den Verwaltungsakten nicht hervor. Der Beschwerdefall gleicht daher hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhalts und der zu beantwortenden Rechtsfrage in Bezug auf die Zurechnung der in Rede stehenden Einkünfte jenem, den der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2006/15/0360, auf das gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, entschieden hat (vgl. auch *Tanzer*, ÖStZ 2009, 123 ff).

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 26. Februar 2013