

TE Vwgh Erkenntnis 2010/8/4 2007/13/0102

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 04.08.2010

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

ABGB §137 Abs2;

BAO §21 Abs1;

BAO §22;

1. ABGB § 137 heute
2. ABGB § 137 gültig ab 01.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 15/2013
3. ABGB § 137 gültig von 01.01.2010 bis 31.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 75/2009
4. ABGB § 137 gültig von 01.01.1978 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 403/1977

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des K in W, vertreten durch Dr. Stefan Joachimsthaler, Rechtsanwalt in 1070 Wien, Kandlgasse 32/10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 20. August 2007, Zl. RV/1509- W/06, betreffend Einkommensteuer 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Im Beschwerdefall ist die steuerliche Anerkennung von Lohnzahlungen zwischen nahen Angehörigen strittig.

Im angefochtenen Bescheid stellte die belangte Behörde fest, dass der Beschwerdeführer im Streitjahr neben seinen

Einkünften als Bundesbediensteter Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einer Tätigkeit als Sachverständiger für das Bauwesen erzielt habe. Im Zuge eines Vorhaltsverfahrens des Finanzamtes sei angegeben worden (u.a. durch Vorlage eines Dienstzettels vom 2. Mai 2001), dass der Beschwerdeführer seine Tochter für die Verrichtung von Büroarbeiten angestellt gehabt habe. Ihr Aufgabengebiet habe insbesondere "die Abschrift und Reinschrift von mittels Diktafon verfasster Korrespondenz, die Bearbeitung von Gutachten (kopieren, binden, ablegen) und die Assistenz bei Beweissicherungen" umfasst. Die Tochter sei 23 Jahre alt und Psychologiestudentin. Sie sei seit 2. Juni 2001 mit einer "projektbezogen variierenden Wochenstundenanzahl von 7 Stunden tätig". Die Arbeitsaufzeichnungen würden an Hand eines Kalenders sowie fallweise projektbezogen mit Hilfe des PC geführt.

Ein dem Finanzamt für das Jahr 2004 vorgelegter Tätigkeitsnachweis laute wie folgt:

"Jänner

14 Std.

Telefonnotizen betr. Büro DI (B.) u. Projekt (F.) (wurde nicht beauftragt); Vorbereitung d. Jahresabschlusses USt und ESt 2003; organisieren von Büromaterial; Nachbearbeitung u. Ablage Gutachten für (B.-gasse) 18

Februar

15 Std.

Weiterbearbeitung Vorbereitung Jahresabschluss USt und ESt 2003; Nachbearbeitung, Ablage Gutachten f. (K.-straße)

März

14 Std.

Fertigstellung Jahresabschluss USt und ESt 2003; Organisieren von Büromaterial; UVA 01-03/2004 vorbereiten

April

14 Std.

Telefongespräche annehmen, weiterleiten sowie Notizen über Vorgespräche für in Aussicht stehende Projekte (z.B. Bü. DI (B.) - Bmstr. (P.), wurde nicht beauftragt) anfertigen; Beginn Projekt Parifizierung (H.-gasse), Telefonnotizen ausfertigen u. archivieren, div. Checklisten erstellen u. kopieren, Assistenz bei Nutzflächenermittlung
Telefongespräche annehmen, weiterleiten sowie Notizen über Vorgespräche für in Aussicht stehende Projekte (z.B. Bü., DI (B.) - Bmstr. (P.), wurde nicht beauftragt) anfertigen; Beginn Projekt Parifizierung (H.-gasse), Telefonnotizen ausfertigen u. archivieren, div. Checklisten erstellen u. kopieren, Assistenz bei Nutzflächenermittlung

Mai

35 Std.

Assistenz f. Projekt Parifizierung (H.-gasse), Notizen, Telefonate, kopieren, div. Checklisten u.a. Nutzflächenermittlung erstellen, Assistenz beim ersten Versuch der Parifizierung

Juni

35 Std.

Projekt Parifizierung (H.-gasse), Notizen u. Telefonatnotizen anfertigen u. kopieren, div. Checklisten u.a. Nutzflächenermittlung erstellen, weitere Versuche der Parifizierung, mehrere Telefonate, Notizen mit Notar, den Primärärzten

Juli

0 Std.

Urlaub

August

42 Std.

UVA 04-06/2004 vorbereiten, Beginn Projekt (I.-gasse), Assistenz bei Beweissicherung, Koordinierung, Kontaktierung, der Nachbarmieten, Ausfertigung.v. Notizen, Assistierung bei der Begehung 4. 5. 18. 19., Assistenz bei

Gutachtenausarbeitung, Rohfassung, Reinschrift, Erstellung von gebundenen Kopien, Postwege etc.; Assistenz bei Projekt Parifizierung (H.-gasse) wieder Neubearbeitung UVA 04-06/2004 vorbereiten, Beginn Projekt (römisch eins.-gasse), Assistenz bei Beweissicherung, Koordinierung, Kontaktierung, der Nachbarmieter, Ausfertigung v. Notizen, Assistierung bei der Begehung 4. 5. 18. 19., Assistenz bei Gutachtenausarbeitung, Rohfassung, Reinschrift, Erstellung von gebundenen Kopien, Postwege etc.; Assistenz bei Projekt Parifizierung (H.-gasse) wieder Neubearbeitung

Sept.

35 Std.

Nachbearbeitung u. Ablage Gutachten (I.-gasse); organisieren von Büromaterial; Projekt Parifizierung (H.-gasse) wieder Neubearbeitung da Einspruch von Notar und MA16 Nachbearbeitung u. Ablage Gutachten (römisch eins.-gasse); organisieren von Büromaterial; Projekt Parifizierung (H.-gasse) wieder Neubearbeitung da Einspruch von Notar und MA16

Okt.

35 Std.

Projekt Parifizierung (H.-gasse) weitere Neubearbeitung da neuerliche Uneinigkeit der Primärärzte, Gutachten ergänzen und neue Fassung erstellen, etc.

Nov.

49 Std.

Notizen, Telefonate, Projekt (G. G.-gasse) 19 (wurde nicht beauftragt); Beginn Projekt (T.-gasse), Schadensfeststellung, Ausfertigung und Archivierung v. ersten Notizen, Koordinierung u. Kontaktierung, aller Mieter (ca. 100), Assistierung bei der Begehung am 1. 2. 12. 13.; Neuerliche Wiederbearbeitung der Parifizierung (H.-gasse) zum ca. 8. Mal!! Letzte Kontakte zu Notar; U 07-09/04 vorbereiten,

Dez.

42 Std.

Notizen anfertigen, Bearbeitung div. Telefonate iZm Projekt (G. G.-gasse) 19 (wurde nicht beauftragt); Vorbereitung Steuererkl. 2005.; Projekt (T.-gasse) Assistenz Gutachtenausarbeitung, Erst. d. Rohfassung und Reinschrift inkl. kopieren u. binden; div. Postwege etc.; Zahlungsfluss (T.-gasse) erst 2005!!"

Nach Ausführungen zur Judikatur betreffend die steuerliche Anerkennung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen hielt die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides fest, dass es für die steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses jedenfalls erforderlich sei, dass die Leistungen über eine rechtlich oder sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht (§ 137 Abs. 2 ABGB) hinausgingen. Im Beschwerdefall beschäftigte der Beschwerdeführer seine Tochter auf Basis eines Dienstvertrages (Dienstzettels) vom 2. Mai 2001 im Rahmen seiner nebenberuflichen Gutachtertätigkeit. Die Vereinbarung lautete auf monatliche Einkünfte in der Höhe von 3.800 S für "Bürotätigkeit bzw. Sekretariat iZm der Sachverständigentätigkeit" und eine wöchentliche Arbeitszeit von sieben Stunden, mit Hinweis auf den "Kollektivvertrag bzw./und Angestelltengesetz". Die Auszahlung des Gehalts sei mittels monatlicher Überweisung (gezeichnet von der Ehefrau des Beschwerdeführers als Überweisende) erfolgt. Die monatliche Arbeitszeit habe laut den vorgelegten Tätigkeitsaufzeichnungen 14 bis 49 Stunden pro Monat betragen, "unregelmäßig zwischen drei bis fünf Tagen". Nach Ausführungen zur Judikatur betreffend die steuerliche Anerkennung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen hielt die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides fest, dass es für die steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses jedenfalls erforderlich sei, dass die Leistungen über eine rechtlich oder sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht (Paragraph 137, Absatz 2, ABGB) hinausgingen. Im Beschwerdefall beschäftigte der Beschwerdeführer seine Tochter auf Basis eines Dienstvertrages (Dienstzettels) vom 2. Mai 2001 im Rahmen seiner nebenberuflichen Gutachtertätigkeit. Die Vereinbarung lautete auf monatliche Einkünfte in der Höhe von 3.800 S für "Bürotätigkeit bzw. Sekretariat iZm der Sachverständigentätigkeit" und eine wöchentliche Arbeitszeit von sieben Stunden, mit Hinweis auf den "Kollektivvertrag bzw./und Angestelltengesetz". Die Auszahlung des Gehalts sei mittels monatlicher Überweisung

(gezeichnet von der Ehefrau des Beschwerdeführers als Überweisende) erfolgt. Die monatliche Arbeitszeit habe laut den vorgelegten Tätigkeitsaufzeichnungen 14 bis 49 Stunden pro Monat betragen, "unregelmäßig zwischen drei bis fünf Tagen".

Zum Fremdvergleich sei auszuführen, dass der Beschwerdeführer in den ersten Jahren seiner Tätigkeit (1998 bis 2000) lediglich pauschale Honorare für Schreibarbeiten verrechnet habe. Die Höhe der Honorare habe sich auf rd. 400 bis 1.000 EUR belaufen. Diese hätten somit im Gegensatz zum vereinbarten Gehalt mit der Tochter ca. ein Drittel des Aufwandes bei vergleichbarer Auftragslage betragen. Beispielsweise sei laut Aktenlage dem Umsatz im Jahr 2000 aus sechs Projekten in Höhe von rd. 8.500 EUR ein Aufwand für Schreibarbeiten von 1.000 EUR gegenübergestellt. Die Anzahl der Projekte habe in den Jahren 2001 und 2004 zwischen drei bis acht betragen. Die Umsätze hätten ab dem Jahr 2001 mit Ausnahme des Streitjahres eine steigende Tendenz zwischen 14.000 bis 21.000 bzw. 29.000 EUR aufgewiesen. Im Streitjahr 2004 seien hingegen Einnahmen von lediglich 4.700 EUR erzielt worden. Dies sei mit der Verrechnung von Einnahmen eines Projektes 2004 erst im darauf folgenden Jahr, dem Bearbeiten eines besonders schwierigen und aufwändigen Projektes sowie einer Erkrankung des Beschwerdeführers im Zeitraum 2002 bis Jahresende 2003 erklärt worden.

Gehe man davon aus, dass die Voraussetzungen betreffend einen "klaren und eindeutigen Vertragsinhalt" vorlägen, falle eine unverhältnismäßig hohe ("doppelt bis vielfache") Steigerung der Entlohnung für Schreibarbeiten (von 400 bis 1.000 EUR in den Jahren 1998 bis 2000 auf rd. 2.800 bzw. 4.300 EUR jährlich ab dem Jahr 2001 bzw. 2002 und Folgejahre) auf. Der Stundensatz für die Tätigkeit der Tochter sei darüber hinaus mit 150 S (3.800 S monatlich) für sieben Stunden wöchentlich bzw. 28 Stunden monatlich vereinbart worden. Wenn auch bei der Beurteilung der Angemessenheit einer Entlohnung unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite zu berücksichtigen sei, lasse dies doch nach Ansicht der belangten Behörde auf eine unangemessen hohe Entlohnung schließen. Die Höhe des Gehalts liege zudem an der Geringfügigkeitsgrenze der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage von monatlich 3.899 S (z.B. für das Jahr 1999), somit an der für die Gewährung von Familienbeihilfe und für die Anmeldung zur Sozialversicherung maßgeblichen Geringfügigkeitsgrenze, "wenn dies auch sonst bei dienstrechtlichen Vereinbarungen mit Studenten nicht als unüblich zu beurteilen ist". Jedoch sei im Beschwerdefall die Gehaltsauszahlung durch Überweisung durch die Ehefrau des Beschwerdeführers und somit in einer Weise erfolgt, "wie es als nicht fremdüblich zu beurteilen ist in Hinblick auf die Unterhaltsverpflichtung des (Beschwerdeführers) gegenüber der Tochter".

Die Dienstzeit sei zudem nach den vorgelegten Kalenderaufzeichnungen "tageweise und unregelmäßig in Hinblick auf die Stundenanzahl von 28 monatlich" gewesen. Anzumerken sei dazu, dass das Übernehmen von Telefonaten und das Anfertigen von Telefonaufzeichnungen noch keine Merkmale eines Dienstverhältnisses darstellten. Die Erbringung von Vorleistungen für steuerliche Belange durch die Tochter sei außerdem im Hinblick auf das Vorhandensein einer steuerlichen Vertretung nicht glaubhaft. Zu den Tätigkeitsangaben "Checklistenstellung für Nutzflächenermittlung, Assistierung bei Parifizierungen und Begehung von Projekten und Kontaktierung von Mietern" sei auszuführen, dass zur Frage des Ausmaßes der von der Tochter erbrachten Leistungen zwar eine Kopie eines Kalenders vorgelegt worden sei, welche jedoch nur Vermerke über die Anzahl der Arbeitsstunden enthalte, nicht jedoch nähere Hinweise über die Projekte und die Art der Tätigkeit. Die erbrachten Leistungen seien somit nicht detailliert nach "Art, Umfang und zeitlicher Leistung" aufgeschrieben worden bzw. erst später für das Berufungsverfahren dargelegt worden. Bei fremden Arbeitskräften würde sich die Abgeltung auch nach dem Ausmaß der Arbeit richten, so z.B. nach der Seitenanzahl, wenn es sich um komplexe Schriftsätze handle. Die Erstellung von Gutachten sei laut dem Tätigkeitsnachweis nur in den Monaten August, Oktober und Dezember erfolgt. Die Fremdüblichkeit der Entlohnung sei in Hinblick auf die Arbeitszeit somit ebenfalls nicht glaubhaft. Bemerkenswert sei weiters der Umstand, dass der Beschwerdeführer seiner Tochter im Streitjahr Beträge in einem erheblichen Verhältnis zu dem von ihm erzielten Umsatz habe zukommen lassen und dadurch sogar ein negatives steuerliches Ergebnis in Kauf genommen habe. Auch sei jedenfalls erkennbar, dass die Lohnaufwendungen unverhältnismäßig zu den Umsätzen angestiegen seien. Dies spreche ebenfalls gegen die Fremdüblichkeit des Dienstvertrages bzw. für eine "steuerschonende Verwendung des Familiengesamteinkommens". Eine Tätigkeit der Tochter sei zwar in Summe grundsätzlich nicht in Abrede zu stellen, das Dienstverhältnis sei allerdings "in Hinblick auf die mangelhafte Nachweisführung und Unangemessenheit des Lohnaufwandes als nicht fremdüblich zu beurteilen bzw. ist im vorliegenden Streitjahr 2004 das Inkaufnehmen von Verlusten unter den gegebenen Umständen nur in Hinblick auf das Naheverhältnis erklärbar".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2006/15/0238, mwN). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen vergleiche , beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2006/15/0238, mwN).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. zum Ganzen etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0119, und vom 11. November 2008, 2006/13/0046, mwN). Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen vergleiche , zum Ganzen etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0119, und vom 11. November 2008, 2006/13/0046, mwN).

Im Beschwerdefall hat der Beschwerdeführer über Vorhalt des Finanzamtes den oben wiedergegebenen Tätigkeitsnachweis der Tochter für das Streitjahr beigebracht. Zu den darin wiederholt angeführten Vorleistungen für steuerliche Belange hat die belangte Behörde festgestellt, dass diese wegen des Bestehens einer steuerlichen Vertretung nicht glaubhaft seien. Diesen Ausführungen tritt die Beschwerde auch nicht entgegen, sodass schon deshalb Zweifel an der tatsächlichen Leistungsbeziehung bestehen mussten. Dass allgemein gehaltene Tätigkeitsangaben, wie "Checklistenstellung für Nutzflächenermittlung, Assistierung bei Parifizierungen und Begehung von Projekten und Kontaktierung von Mietern", die noch dazu nicht zeitnah erstellt, sondern erst im Berufungsverfahren "dargelegt worden" seien, keinen exakt nachvollziehbaren Nachweis über Art und Umfang der von der Tochter geleisteten Arbeiten im Sinne der oben genannten Anforderungen für die steuerliche Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bildeten, konnte die belangte Behörde ebenfalls in schlüssiger Weise ihrer Beurteilung zu Grunde legen. Die unregelmäßigen monatlichen Arbeitszeiten (von 14 bis zu 49 Stunden) lassen außerdem einen eindeutigen Bezug zu der laut Dienstzettel aus dem Jahr 2001 vereinbarten Anzahl von sieben Stunden wöchentlich (28 Stunden monatlich) vermissen.

In der Beschwerde wird zwar vorgebracht, die belangte Behörde habe nicht weiter begründet, weshalb ein Stundensatz von 150 S überhöht erscheine. Dass für die Annahme und Weiterleitung von Telefongesprächen, das Anfertigen von Gesprächsnotizen, das Beschaffen von Büromaterial oder auch die ansonsten im Wesentlichen unbestimmt angegebenen Assistenzleistungen im Rahmen der Gutachtenserstellungen mit Familienfremden gleichartige Entgeltvereinbarungen getroffen worden wären, legt aber auch die Beschwerde nicht dar.

Der Beschwerde gelingt es damit schon nach dem Gesagten nicht, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Ob die Feststellungen der belangten Behörde, wonach die Lohnaufwendungen unverhältnismäßig zu den Umsätzen gestiegen seien, im Einzelnen nicht mit der Aktenlage übereinstimmten oder der Umsatzeinbruch des Streitjahres aus verschiedenen Umständen (u.a. gesundheitlichen Problemen des Beschwerdeführers) erklärbar sei, ändert ebenso wenig etwas am Fehlen der Anerkennungskriterien für die Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, wie es in diesem Zusammenhang auch ohne Bedeutung ist, dass der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Personalaufwand "weit unter dem Durchschnitt vergleichbarer Unternehmen" (Ziviltechnikerbüros) gelegen sei. Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf hinweist, dass die Gehaltsauszahlung durch Überweisung der Ehefrau des Beschwerdeführers und somit in einer

Weise erfolgt sei, "wie es als nicht fremdüblich zu beurteilen ist in Hinblick auf die Unterhaltsverpflichtung des (Beschwerdeführers) gegenüber der Tochter", werden die diesbezüglichen Überlegungen im Übrigen noch nicht deshalb unschlüssig, weil nach dem Beschwerdevorbringen die Ehefrau des Beschwerdeführers mangels eigenen Einkommens nicht unterhaltspflichtig gewesen sei.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Wien, am 4. August 2010. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Wien, am 4. August 2010.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007130102.X00

Im RIS seit

15.09.2010

Zuletzt aktualisiert am

28.12.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at