

TE Vwgh Erkenntnis 2005/3/31 2000/15/0117

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.03.2005

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §23 Z2;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs3;

EStG 1988 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz LL.M., über die Beschwerde des H in G, vertreten durch Mag. Johann Juster, Rechtsanwalt in 3910 Zwettl, Landstraße 52, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 29. Mai 2000, GZ. RV/094-17/09/97 und RV/124-17/09/2000, betreffend ua Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994 und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt als Einzelunternehmer ein 1988 von seinem Vater übernommenes Bestattungsunternehmen. Er ermittelte seinen Gewinn bis einschließlich 1993 gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, danach gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Jänner 1992 gründete er gemeinsam mit seiner zu 50 % beteiligten Ehefrau und seiner zu 25 % beteiligten Schwester die P GmbH. Der zu 25 % beteiligte Beschwerdeführer war deren Geschäftsführer und einziger Dienstnehmer. Die P GmbH hatte ihren Sitz in einer Wohnung des Beschwerdeführers.

Im Zuge einer über den Streitzeitraum durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass der Beschwerdeführer in seinem Einzelunternehmen für Verwaltungsarbeiten durch die P GmbH jährlich Beträge zwischen S 311.000,- (1992) und S 457.000,- (1995) als Betriebsausgaben geltend gemacht hatte. Diese Aufwendungen seien von der P GmbH zum Großteil für die laufende Führung der Aufzeichnungen, aber auch für das Erstellen von Bilanzen

bzw. Einnahmen-/Ausgabenrechnungen, von Investitionsrechnungen und Finanzplänen, von Umsatzsteuervoranmeldungen und Kfz-Steuererklärungen in Rechnung gestellt worden. Die von der P GmbH verrechneten Kostenrechnungen, Finanzpläne, Zwischenabschlüsse usw. seien vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt worden, weil er sie - nach eigenen Angaben - nicht aufbewahrt habe. Der Beschwerdeführer habe angegeben, die Abrechnung sei nach der tatsächlichen Arbeitszeit erfolgt, wobei für die Führung der Grundaufzeichnungen und die Fakturierungen ein Stundensatz von ca. S 400,- netto, im Übrigen ein Stundensatz von ca. S 700,- netto in Anwendung gekommen sei. Nach Angaben des Beschwerdeführers sei dieser mit 30 Stunden pro Woche "bei der P GmbH angemeldet" gewesen. Aus diesen Angaben errechnete der Prüfer, dass der Beschwerdeführer jährlich zwischen 23 Wochen (1992) und 33 Wochen (1995) für diese Tätigkeit bei der P GmbH aufgewendet habe. Das Buchhaltungsprogramm, mit welchem diese Tätigkeit durchgeführt worden sei, habe nicht der P GmbH gehört, sondern sei vom Beschwerdeführer schon vor deren Gründung angeschafft worden. Erst das Einnahmen-Ausgaben-Rechnungs-Programm habe die P GmbH erworben. Die P GmbH besitze keine Gewerbeberechtigung und sei auch nicht in das Verzeichnis der Wirtschaftstreuhänder eingetragen. Es lägen beim Beschwerdeführer keine Betriebsausgaben vor, weil es bei Einzelunternehmen nicht üblich sei, die Führung sämtlicher Grundaufzeichnungen und die Fakturierung aus dem Unternehmen auszugliedern und an fremde Unternehmen zu vergeben. Mangels entsprechender Aufzeichnungen sei auch nicht nachprüfbar, ob diese Arbeiten überhaupt bzw. im verrechneten Umfang geleistet worden seien. Im Streitzeitraum habe die P GmbH keine weiteren Kunden betreut. Der Beschwerdeführer hätte diese Arbeiten in dieser Form auch nicht an ein fremdes Unternehmen vergeben. Es sei nämlich auszuschließen, dass er einen jährlichen Aufwand in der genannten Höhe für die Verwaltung in Kauf genommen hätte, obwohl er selbst die Qualifikation für diese Tätigkeiten besitze, weil ihm nach Abzug dieser Kosten nur mehr 40 bis 45 % des sonst möglichen Gewinnes verbleiben würde. Die Absicht für diese Gestaltung liege in der Minimierung der Abgabenbelastung. 1992 und 1993 sei eine Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung erreicht worden, weil beim Einzelunternehmen der Verwaltungsaufwand, bei der P GmbH der Lohnaufwand die Gewerbesteuerbemessungsgrundlage vermindert habe. Durch den Ansatz des Geschäftsführergehaltes bei der P GmbH habe ein Teil der Bezüge (Urlaubs- und Weihnachtsgeld) steuerfrei belassen bzw. mit begünstigten Steuersätzen versteuert werden können. Andernfalls wäre es wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen, die Gründungskosten und die Mindestvermögenssteuer bzw. Mindestkörperschaftsteuer sowie die Dienstgeberbeitrags- und Lohnsteuerpflicht der Bezüge des Geschäftsführers auf sich zu nehmen. Bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung wären die von der P GmbH verrechneten Leistungen im Rahmen des Einzelunternehmers durch den Unternehmer höchstpersönlich ausgeführt worden. Es wäre dabei zu keinem steuerlichen Aufwand gekommen, sodass die verrechneten Leistungen und Vorauszahlungen für 1994 steuerlich nicht anzuerkennen seien. Lediglich die für das Einzelunternehmen angefallenen Kosten der P GmbH (AfA, Büromaterial, Telefon, Fachliteratur, Instandhaltung) seien als Teil des verrechneten Aufwandes im Einzelunternehmen anzusetzen. Dabei sei davon auszugehen, dass die GmbH hierfür einen angemessenen Aufschlag verrechnet hätte, welcher mit 20 % geschätzt worden sei. Der Prüfer anerkannte als Betriebsausgaben lediglich rund S 17.000,- (1992), S 21.000,- (1993) und S 22.000,- (1994). Auch der Rückstellung für Verwaltungskosten in Höhe von S 30.000,- für 1992 und 1993 wurde die steuerliche Anerkennung verweigert. Für die Tätigkeit als Geschäftsführer der P GmbH setzte der Prüfer jenen Betrag als Bruttoeinkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit an, welcher bei der gleichzeitig geprüften P GmbH als Aufwand anerkannt worden sei (S 1.000,- monatlich).

Weiters stellte der Prüfer fest, der Beschwerdeführer habe auf Grund einer Rechnung des Tischlers Johann G vom 31. Dezember 1993 einen Reparaturaufwand in Höhe von rund S 54.000,- (zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) als Betriebsausgabe geltend gemacht. Die Rechnung weise "Reparaturarbeiten der beschädigten Büro- und Ablageschränke, sowie Schreibtische. Defekte Teile entfernt und erneuert." als Leistung auf. Weiters werde darin auf eine Bestellung vom September 1993 und auf einen Lieferschein vom Dezember 1993 verwiesen. Die Bestellung sei angeblich telefonisch erfolgt. Bei einer abgabenbehördlichen Erhebung bei Johann G seien weder Bestell- noch Liefer- oder Materialschein vorhanden gewesen. Während der Betriebsprüfung sei gerade an einer Mauersanierung und - trockenlegung gearbeitet worden. Laut Angaben des Beschwerdeführers habe es sich bei den durch die Feuchtigkeit der Räume beschädigten und in der Folge reparierten Möbeln um zwei Schreibtische (aus kunststoffbeschichteten Spannplatten), einen Schreibmaschinentisch (ebenfalls aus kunststoffbeschichteten Spannplatten), zwei hohe Bürokästen (aus kunststoffbeschichteten Spannplatten) und einen Verbau mit fünf oder sechs Einzelteilen (Kästen) gehandelt. Bei den Bürokästen seien angeblich diverse Seitenteile, Sockeln und Rückwände, bei den Schreibtischen

Ladenkästen ausgetauscht worden. Der Prüfer habe jedoch keine Spuren von größeren Reparaturarbeiten vorgefunden. Beispielsweise sei die Vergilbung der weißen Kunststoffkanten zwischen den nicht ausgewechselten Fächern und den angeblich ausgetauschten Seitenteilen gleichermaßen fortgeschritten gewesen. Es habe auch keine Unterschiede hinsichtlich der Platten (Holzmuster, Färbung, Maserung) zwischen den nicht ausgewechselten Türen und den angeblich erneuerten Sockeln festgestellt werden können. Im Anlageverzeichnis scheine im November 1974 eine Büroeinrichtung mit Anschaffungskosten von rund S 32.000,- und im August 1980 ein Schreibtisch mit Anschaffungskosten von rund S 3.800,- auf. Der Beschwerdeführer habe eine Zuordnung der Möbel zu diesen Eintragungen nicht vornehmen können, weil der Betrieb damals seinem Vater gehört habe. Es sei nicht üblich und daher nicht glaubhaft, derart alte Möbel, die um rund S 35.000,- angeschafft worden seien, um rund S 54.000,- (netto) zu reparieren, weil die Kosten in keiner wirtschaftlichen Relation zum Wert der Möbel stünden. Weiters erscheine es unwirtschaftlich, von Kästen Seitenteile, Rückwände und Sockel auszuwechseln, weil dann nur mehr die Fächer und die Vorderfront übrig blieben. Auch seien die Kosten für das Zerlegen der Möbel, welches ohne deren Beschädigung nicht möglich gewesen sei, und deren Transport zum Tischler unwirtschaftlich gewesen. Weil die von Johann G verrechneten Leistungen nicht die genannten Reparaturen betreffen würden, anerkannte der Prüfer den geltend gemachten Aufwand nicht als Betriebsausgabe.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens entsprechende Sachbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, er habe sich durch sein noch nicht abgeschlossenes betriebswirtschaftliches Studium ein zweites berufliches Standbein schaffen und betriebswirtschaftliche Beratung und Übernahme der Buchhaltungsagenden anbieten wollen. Bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages sei geplant gewesen, auch Buchhaltungsarbeiten für die F KG durchzuführen, wovon aber aus privaten Gründen Abstand genommen worden sei. Bislang würden - mit einer einzigen Ausnahme - keine Klienten betreut. Die Honorarnoten würden der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten. Die Gründung der P GmbH sei notwendig gewesen, um Unternehmensberatung und Buchführungsleistungen auf dem Markt platzieren zu können und am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen. Mit der Verrechnung der Buchführungskosten sei auch eine Kostendeckung erreicht worden. Durch die Gründung der Gesellschaft sei auch das Geschäftsrisiko eines Beratungsunternehmens aus dem Einzelunternehmen ausgegliedert worden.

Hinsichtlich des Reparaturaufwandes für die Büroeinrichtung rügte der Beschwerdeführer, der Prüfer habe die Unrichtigkeit der Rechnung nicht nachgewiesen und bestritt dessen Feststellung, dass die Möbelstücke nicht ohne Beschädigung in Einzelteile zerlegbar seien. Die Reparaturkosten lägen weit unter den Anschaffungskosten für neue Möbel, die zT Einbaumöbel seien.

In der Berufungsverhandlung brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, er sei nunmehr geprüfter Bilanzbuchhalter. Da die Gewerbeordnung im Streitzeitraum das Gewerbe des Buchhalters nicht vorgesehen habe, sei die Ausübung dieser Tätigkeit nicht unzulässig gewesen. Es liege auch kein Verstoß gegen das Gewerberecht und Berufsrecht der Wirtschaftstreuhänder vor. Seit 1999 habe die P GmbH eine Gewerbeberechtigung für das nicht bewilligungspflichtige Gewerbe eines Buchhalters inne. Für die Büromöbel sei kein Kostenvoranschlag eingeholt worden, weil sein Vater als Tischler über entsprechende Kenntnisse verfügt habe und ihm der Preis nicht überhöht erschienen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zu den Leistungen der P GmbH führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, ein wirtschaftlich handelnder Unternehmer vergebe nur dann Aufträge, wenn er dadurch Kostenvorteile erwarte oder im eigenen Betrieb eine Durchführung dieser Tätigkeiten nicht möglich sei. Im Beschwerdefall könne davon ausgegangen werden, dass bei der Durchführung der Tätigkeiten im eigenen Betrieb nicht annähernd so hohe Kosten entstanden wären. Die Tätigkeiten seien auch im eigenen Betrieb durchführbar gewesen, denn der Beschwerdeführer habe die Qualifikation bzw. die nötigen zeitlichen Kapazitäten gehabt und diese Arbeiten auch tatsächlich selbst erledigt. Die vorliegende Gestaltung sei daher als unüblich zu bezeichnen, weil niemand eine GmbH mit der Ausführung von Leistungen beauftragen würde, obwohl er selbst alle Voraussetzungen dafür besitze, und diese Tätigkeiten dann im Rahmen der GmbH auch selbst ausführen würde. Dies umso mehr, als dem Auftraggeber dadurch ein Mehraufwand entstehe, der mit den dafür lukrierten Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Geschäftsführer zwischen rund S 150.000,- und S 200.000,- nicht in Einklang stehe. Darüber hinaus hätten der P GmbH die erforderlichen gewerbe- und berufsrechtlichen Befugnisse für diese Tätigkeiten

gefehlt. Der Beschwerdeführer habe zwar außersteuerliche Gründe für die Gründung der P GmbH vorgebracht, jedoch keine für die Vergabe von Aufträgen an diese Gesellschaft. Das Argument der Kostenreduzierung bzw. Kostenwahrheit habe er nicht näher erläutert und sei auch nicht stichhältig. Bei Vergleich der für das Bestattungsunternehmen und die P GmbH insgesamt anfallenden Steuern ergebe sich 1994 durch die Vergabe der Verwaltungsarbeiten ein steuerlicher Vorteil von rund S 353.000,-. Ein Rechtsmissbrauch könne dann angenommen werden, wenn mit Hilfe der Rechtsgestaltung ein Weg beschritten worden sei, der zu einem wirtschaftlichen Ergebnis führe, das sich von der Ausgangslage nicht wesentlich unterscheide und gerade zu diesem Zweck Rechtszüge eingeschaltet worden seien, die unter Verschleierung der inneren Aufrechterhaltung des ursprünglichen Zustandes Steuerfolgen für eine vordergründig (förmlich) veränderte Sachlage herbeiführen würden. Im vorliegenden Fall sei die Sachlage tatsächlich nicht umgestaltet worden, weil der Beschwerdeführer persönlich die in Rede stehenden Arbeiten durchgeführt habe. Die Steuern seien daher so zu erheben, als hätte eine angemessene rechtliche Gestaltung stattgefunden.

Hinsichtlich der Reparaturkosten der Büroeinrichtung führte die belangte Behörde aus, dass der genaue Leistungsumfang sich weder aus der Rechnung noch aus anderen Belegen entnehmen lasse. Es sei zweifelhaft, ob die Rechnung tatsächlich die dargestellten Reparaturen betreffe. Da die Sanierung der feuchten Mauern in den Büroräumen erst drei Jahre nach der angeblichen Reparatur der Büromöbel erfolgt sei, wäre die Reparatur unzweckmäßig gewesen. Weiters seien für den Prüfer Spuren von Reparaturarbeiten nicht erkennbar gewesen. Im Hinblick auf das Alter und den Wert der Möbel sei die Reparatur auch als unwirtschaftlich anzusehen. Eine betriebliche Veranlassung der strittigen Aufwendungen habe der Beschwerdeführer weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich ausschließlich in seinem subjektiv öffentlichen Recht "auf gesetzesmäßige Festsetzung der Einkommenssteuer als auch in seinem subjektiv öffentlichen Recht auf Zuerkennung von Betriebsausgaben als auch in seinem subjektiv öffentlichen Recht auf eine gesetzesgemäße Anwendung der Bestimmung des § 4 Einkommensteuergesetzes als auch in seinem subjektiv öffentlichen Recht auf ein gesetzesgemäßes Verfahren" verletzt. Hinsichtlich der Umsatzsteuer macht der Beschwerdeführer keine Rechtsverletzung geltend. Die Beschwerde enthält auch keine diesbezüglichen Ausführungen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Leistungen der P GmbH

Die belangte Behörde erblickte in der vertraglichen Beziehung des Beschwerdeführers zur P GmbH einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gemäß § 22 BAO. Sie begründet dies damit, dass die von der von der P GmbH verrechneten Tätigkeiten tatsächlich vom Einzelunternehmer ausgeführt worden und dem Einzelunternehmen dadurch hohe Kosten entstanden seien. Die vom Beschwerdeführer angeführten außersteuerlichen Gründe der Kostenersparnis bzw. der Kostenreduktion seien nicht stichhältig gewesen. Diese Vorgangsweise sei ausschließlich für Zwecke der Steuervermeidung gewählt worden.

Wie die belangte Behörde zu Recht dargetan hat, stellen die der P GmbH für die Führung des Einzelunternehmens ausbezahlten Beträge keine Betriebsausgaben dar. Es kann nämlich durch Zwischenschaltung der P GmbH nicht der Unternehmerlohn des Beschwerdeführers für Tätigkeiten in seinem Einzelunternehmen zur Betriebsausgabe gemacht werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 98/14/0031, mwN).

Für die steuerliche Nichtanerkennung des Unternehmerlohnes samt Nebenkosten im Wege der Zwischenschaltung einer GmbH spricht auch die auf eine Gleichstellung von Mitunternehmern mit Einzelunternehmern abzielende Bestimmung des § 23 Z 2 EStG 1988, nach der Vergütungen von Mitunternehmern für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft den Gewinn nicht mindern dürfen (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003).

Es kann somit im Ergebnis nicht als rechtswidrig erachtet werden, wenn die belangte Behörde den an die P GmbH geleisteten Zahlungen bzw. Rückstellungen die steuerliche Anerkennung verwehrt hat.

2. Reparaturkosten (Rechnung vom 31. Dezember 1993)

Die belangte Behörde begründete ihre Feststellung, dass die dem Beschwerdeführer von der Tischlerei Johann G in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht worden seien, damit, dass sich der genaue Leistungsumfang weder aus der Rechnung noch aus sonstigen Unterlagen (wie Kostenvoranschlag, Lieferschein) erkennen lasse. Auch die Tischlerei Johann G habe dazu keine Angaben machen können. Ungewöhnlich sei, dass die Sanierung der feuchten Mauern erst drei Jahre nach der behaupteten Reparatur der Möbel erfolgt sei, und dass zu diesem Zeitpunkt Spuren von

Reparaturarbeiten für den Prüfer nicht mehr erkennbar gewesen seien. Weiters habe ein auffallendes Missverhältnis zwischen dem Wert der aus kunststoffbeschichteten Spannplatten hergestellten, zum Zeitpunkt der Reparatur mehr als zehn Jahre alten Büromöbeln und den Reparaturkosten bestanden, sodass eine solche Reparatur unwirtschaftlich gewesen wäre.

Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzustimmen, dass es ihm unbenommen sei, eine Reparatur dem Neukauf von Möbeln vorzuziehen, er unterlässt es aber, ein Vorbringen zu erstatten, welches geeignet ist, die Feststellungen der belangten Behörde als un schlüssig erscheinen zu lassen. Soweit er als Verfahrensfehler das Fehlen eines Sachverständigengutachtens rügt, ist er darauf hinzuweisen, dass er ein solches während des Abgabenverfahrens nicht beantragt hat. Dazu kommt, dass die belangte Behörde ihre Feststellung, dass die in Rede stehende Reparatur nicht durchgeführt worden sei, nicht nur auf die Wahrnehmungen des Prüfers, sondern auch auf das weit gehende Fehlen von Belegen - sowohl beim Beschwerdeführer als auch bei der Tischlerei Johann G -, und auch mit Rentabilitäts- und Zweckmäßigkeitüberlegungen begründet hat. Auch dass die belangte Behörde der Behauptung des Beschwerdeführers, eine Neuanschaffung der Möbel hätte wesentlich höhere Kosten als eine Reparatur verursacht, nicht gefolgt ist, kann weder als un schlüssig noch der Lebenserfahrung widersprechend angesehen werden.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 31. März 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2000150117.X00

Im RIS seit

06.05.2005

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at