

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/12/16 2001/15/0146

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.12.2003

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §21;

BAO §22;

EStG 1988 §17 Abs1;

UStG 1994 §14 Abs1 Z1;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2001/15/0147

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des J in B, vertreten durch Dr. Hubert Mayrhofer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Opernring 17, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat I) vom 20. Juni 2001, Zl. RV 406/1- 8/00, betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1998, Einkommensteuer 1994 bis 1997 sowie Einkommensteuervorauszahlung 2000, und der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 20. Juni 2001, Zl. RV 565/1-8/01, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 1 - 9/1999, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 763,80 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer ist Steuerberater. In seinem Betrieb fand im Jahr 1999 eine abgabenbehördliche Prüfung statt, die sich über die Jahre 1994 bis 1997 erstreckte.

Unter Tz. 14 des Prüfungsberichtes vom 1. Dezember 1999 wird ausgeführt, mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Mai 1994 hätten die Ehefrau des Beschwerdeführers als Komplementärin und deren vier minderjährige Kinder als

Kommanditisten die A. KEG gegründet. Vom Beschwerdeführer seien mit Ende Juni 1994 die Dienstverhältnisse mit seinen bisherigen Dienstnehmern gelöst und dieselben Arbeitnehmer mit Anfang Juli 1994 von der A. KEG angestellt worden. Mit Personalüberlassungsvertrag vom 1. Juli 1994 seien die erwähnten Arbeitnehmer von der A. KEG an das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers als Arbeitskräfte überlassen worden. Die Arbeitnehmer hätten bis Juni 1994 und ab Juli 1994 dieselben Arbeiten in denselben Räumen ausgeführt. Vergleiche man die für Personal aufgewendeten Kosten im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers, dann falle auf, dass sich diese nach der Beschäftigung der Arbeitnehmer über das Personalleasingunternehmen verdreifacht hätten. In der im Gesellschaftsvertrag festgelegten Gewinnverteilung sei vorgesehen gewesen, dass die fünf eingebrachten Einlagen von je 50.000 S mit 5 % jährlich verzinst würden, die Ehefrau des Beschwerdeführers für ihre Arbeitsleistung 5.000 S monatlich erhalte und der verbleibende Gewinn auf die Gesellschafter im Verhältnis der Einlagen verteilt und bis spätestens 30. Juni des Folgejahres ausgeschüttet werde. Tatsächlich seien in der Gewinnverteilung 1994 ein Vorweggewinn von 6 mal 5.000 S (insgesamt 30.000 S) und 1995 12 mal 5.000 S (insgesamt 60.000 S) an die Ehefrau des Beschwerdeführers zugewiesen, jedoch für 1996 und 1997 je 12 mal 10.000 S (insgesamt 120.000 S) angesetzt worden, ohne dass es dafür eine Vereinbarung gegeben hätte oder der Widerstreitsachwalter damit befasst worden wäre. Auf dem Girokonto der A. KEG habe sich dies in der Form dargestellt, dass im Jänner 1995 ein Dauerauftrag zu Gunsten der Ehefrau des Beschwerdeführers eingerichtet worden sei, der im Jänner und Februar 1995 mit je 5.000 S zur Ausführung gekommen sei, jedoch ab dem März 1995 monatlich 10.000 S an die Ehefrau des Beschwerdeführers überwiesen worden seien. Entgegen der vertraglichen Festlegung sei in keinem der geprüften Jahre der nach Abzug des Vorweggewinnes für die Arbeitsleistung der Ehefrau verbleibende Gewinn bis 30. Juni des Folgejahres an die Gesellschafter ausgeschüttet worden. Vielmehr sei es so gewesen, dass neben dem Girokonto der A. KEG vom 27. April 1995 ein Sparsbuch eröffnet worden sei, auf welches mittels Abschöpfungsauftrag oder durch gesonderte Überweisungen die Überschüsse des Girokontos übertragen worden seien. Wenn dem Finanzamt die Vereinbarung der Änderung der Gewinnverteilungsabrede erst nach Ablauf der Veranlagungsjahre bekannt gegeben werde, liege keine nach außen in Erscheinung tretende Änderung der Gewinnverteilung vor. Die Änderung des Vorweggewinnes könne man als "einsame Entscheidung" ansehen, weil zum Zeitpunkt der Gründung der A. KEG im Jahr 1994 die Kommanditisten erst vier bzw. knapp drei Jahre alt gewesen und "zu eigenem bewussten Handeln nicht fähig, damit dem Willen ihrer Eltern unterworfen" gewesen seien. Im Vertrag über die Personalüberlassung vom 1. Juli 1994 sei u.a. auf die "besonderen Bedingungen" betreffend Personaleinsatz, wie Stundentarif, Beginn und Dauer des Einsatzes usw. hingewiesen worden. Die Ehefrau des Beschwerdeführers und Geschäftsführerin der A. KEG habe in einer niederschriftlichen Befragung vom 21. Oktober 1999 die Frage nach dem Inhalt der "besonderen Bedingungen" nicht beantworten können und der Beschwerdeführer habe dazu ergänzt, dass es sich dabei um einen Standardvertrag gehandelt habe, der auch für Personalüberlassung an andere Unternehmen vorgesehen sei. Die Frage nach der Ermittlung der von der A. KEG für die Überlassung des Personals verrechneten Stundensätze sei von der Geschäftsführerin dahingehend beantwortet worden, dass es dazu Bücher gebe, in denen man nachlesen könne. Der Beschwerdeführer habe dazu ergänzt, dass andere Leasingunternehmen auch diese Sätze verrechnen würden. Erbetene Unterlagen zur Stundensatzermittlung, die lt. Auskunft des Beschwerdeführers "erst gesucht werden müssten", seien dann tatsächlich auch nicht vorgelegt worden. Am 5. November 1999 sei dem Prüfer eine mit 22. Oktober 1999 datierte Aktennotiz übergeben worden, welche den Personalüberlassungsvertrag ergänzen sollte. Solange im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers noch eigene Dienstnehmer beschäftigt gewesen seien, habe der jährliche Personalaufwand rd. 1 Mio. S betragen. Nach Erledigung der Arbeiten durch die geleaste Arbeitskräfte betrage der Personalaufwand rd. 3 Mio. S im Jahr. Damit erfolge eine jährliche Verlagerung von rd. 1 Mio. S (3 Mio. verrechnetes Personalleasing netto abzüglich 2 Mio. Gehälter samt Lohnnebenkosten) vom Beschwerdeführer an seine Ehefrau und die vier minderjährigen Kinder. Zur Frage, warum von einer Eigenbeschäftigung der Dienstnehmer auf das Leasing derselben Dienstnehmer übergegangen worden sei, habe der Beschwerdeführer am 21. Oktober 1999 niederschriftlich angegeben, er hätte Überlegungen zur Vergesellschaftung seiner Steuerberatungskanzlei angestellt und demgemäß Abfertigungsansprüche befriedigen müssen. Durch Einsatz eines Personalleasingunternehmens hätte er sich die Abfertigungsansprüche erspart. Die einmalige Ersparnis von Abfertigungsverpflichtungen in Höhe von rd. 250.000 S könne aber nach Ansicht des Prüfers den dargestellten Mehraufwand für die geleaste Arbeitnehmer nicht rechtfertigen. Zu den Überlegungen zur Gründung der A. KEG befragt, habe die Ehefrau des Beschwerdeführers u.a. angegeben, eine geregelte Dienstzeit in ihrem Beruf als Lehrerin sei ihr mit den vier Kindern (u.a. Drillinge) unmöglich gewesen, sie scheue aber vor keiner Arbeit zurück und habe

immer einen Versicherungsanspruch haben und auch einmal eine Pension bekommen wollen. Im Dezember 1994 seien 600.000 S für Personalleasingleistungen 1995, im Dezember 1995 1,200.000 S für Personalleasingleistungen 1996, im Dezember 1996 1,320.000 S für Personalleasingleistungen 1997 sowie im Dezember 1997 1,560.000 S für Personalleasingleistungen 1998 vom Beschwerdeführer an die A. KEG akontiert worden, ohne dass hiezu eine Vereinbarung vorgelegt oder behauptet worden sei bzw. dies von der A. KEG verlangt worden wäre. Die Akontierung sei vom Beschwerdeführer mit seinem Wunsch begründet worden, die Aufkündigung des Personalleasingvertrages durch die A. KEG verhindern zu wollen. Dazu sei festzuhalten, dass das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers der einzige Abnehmer des A. KEG sei, sodass eine kurzfristige Kündigung des Personalleasingvertrages durch die A. KEG diese um ihre Einnahmen und damit wohl auch "um ihre Existenz" brächte. Die Akontierungen hätten die Wirkung nach sich gezogen, dass es 1994 zu einem Aufwandsvorzieheffekt im Unternehmen des Beschwerdeführers gekommen sei und in den Folgejahren bei der A. KEG nach den jeweiligen Akontierungen ein Nettoumsatz von knapp 3 Mio. S entstanden sei. Dies sei deshalb bedeutsam gewesen, weil die A. KEG die Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Anspruch genommen habe und diese Basispauschalierung nur bis zu einem Nettoumsatz von 3 Mio. S möglich sei. Damit hätten 12 % des Nettoumsatzes neben den Lohnaufwendungen als Betriebsausgabe abgesetzt werden können (das seien rd. 350.000 S Pauschalausgabe gegenüber rd. 12.000 S tatsächliche Ausgaben gewesen). Unter Fremden sei es nicht üblich, das Entgelt bzw. die Zahlungszeitpunkte für auf Grund von Verträgen erbrachte Leistungen nach den steuerlichen Erfordernissen des Leistenden zu gestalten. Zu erwähnen sei auch die Inanspruchnahme des Vorsteuerpauschales nach § 14 Abs. 1 Z 1 UStG. Die A. KEG habe neben den Lohnaufwendungen (ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit) nur noch Ausgaben in Höhe von rd. 12.000 S im Jahr gehabt, das Vorsteuerpauschale habe alleine rd. 53.000 S betragen. Nach Auskunft der Geschäftsführerin würden die Ausgangsrechnungen der A. KEG ebenso wie die Arbeitszeiterfassung der an den Beschwerdeführer verleasten Dienstnehmer oder die Lohnverrechnung der Dienstnehmer der A. KEG über EDV-Geräte der Steuerberatungskanzlei erfolgen. Eine Verrechnung von Kosten für die Nutzung der EDV-Geräte und die Arbeitsleistungen der Steuerberatungskanzlei an die A. KEG habe nicht stattgefunden.

In rechtlicher Würdigung seiner Sachverhaltsfeststellungen kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass der Fremdvergleich dazu führe, nicht die gewählte bzw. behauptete zivilrechtliche Gestaltung der Besteuerung zu Grunde zu legen. Die Voraussetzungen für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen seien nicht erfüllt. Damit ergaben sich laut Prüfungsbericht Erfolgserhöhungen im Zusammenhang mit der Nichtanerkennung der Aufwendungen für das Personalleasing und Erfolgsminderungen durch den Ansatz der Bruttogehälter samt Lohnnebenkosten beim Einzelunternehmen des Beschwerdeführers.

Gegen die auf der Grundlage der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Abgabenbescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung. Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung seien die vom Beschwerdeführer an ein Personalleasingunternehmen geleisteten Zahlungen nicht anerkannt und das Personal dem Beschwerdeführer "zugerechnet" worden. Der Beschwerdeführer habe im Jahr 1994 mit einem Berufskollegen Verhandlungen über die Errichtung einer Kanzleigemeinschaft geführt. Eine der wesentlichen Vorfragen sei die Problematik der Übernahme des Personals durch die neue Kanzleigemeinschaft gewesen, da die Abfertigungsansprüche 256.783 S und die Ansprüche aus nicht konsumierten Urlauben und Kündigungsentschädigungen 417.200 S (insgesamt also "beendigungskausale" Ansprüche von 673.983 S) betragen hätten. Da die Partnerschaft auf jeden Fall hätte entstehen sollen, sei daran gedacht gewesen, das Personal auszulagern und die Kosten leistungsabhängig zu tragen. Es seien auch Verhandlungen mit anderen Leasingunternehmen geführt worden. Da schließlich das Angebot der A. KEG günstiger als das anderer Unternehmen gewesen sei, sei es zu einer Einigung und zur Übertragung des Personals gekommen. Nachdem dem endgültigen Vertragsabschluss über die Kanzleigemeinschaft nichts mehr im Wege gestanden sei, sei es zu persönlichen Problemen gekommen, die schließlich die Errichtung der Partnerschaft vereitelt hätten. Da mit der A. KEG ein Vertrag über Personalleasing abgeschlossen gewesen sei, habe der Beschwerdeführer in seiner Kanzlei weiter mit dem Leasingpersonal gearbeitet, da dem Beschwerdeführer die Vorteile (Wegfall von beendigungskausalen Ansprüchen der Dienstnehmer, kein Risiko von Krankenständen, klar kalkulierbare Stundensätze usw.) groß genug erschienen seien "als die Probleme, die mit der Suche von neuem Personal verbunden gewesen wären". Eine Prüfung durch die Gebietskrankenkasse und eine Lohnsteuerprüfung bei der A. KEG hätten zu keinen Beanstandungen geführt. Wenn mit dem Argument der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" eine zivilrechtlich außer Streit stehende Vorgangsweise von den Abgabenbehörden nicht anerkannt werde, werde der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt. Die Abrechnung der Leiharbeitskräfte erfolge monatlich entsprechend den Anwesenheitsstunden im

Nachhinein. Jeweils gegen Ende des Jahres habe der Beschwerdeführer an die A. KEG eine Vorauszahlung für künftige Personalüberlassung geleistet, damit nicht während der ersten Monate des Folgejahres von Seiten der A. KEG eine Aufkündigung des Überlassungsvertrages erfolgen könne. Die Lohnverrechnung und der Ausdruck der Monatsrechnungen der A. KEG erfolge durch den Beschwerdeführer über sein EDV-System außerhalb der Dienstzeiten. Es seien dafür lediglich Monatskosten von 87,88 S anzusetzen, auf deren Verrechnung er "in Kenntnis der sehr engen Verwaltungspraxis" in Fragen der familienhaften Mitarbeit verzichtet habe. Die Zahlungen an die A. KEG seien tatsächlich geleistet worden und hätten zivilrechtlich sein Einkommen vermindert. Würden die Bescheide auf Grund der Betriebsprüfung aufrecht bleiben, würde die Einkommensteuerbelastung in Bezug auf das "wirtschaftlich betrachtete steuerpflichtige Einkommen" auf durchschnittlich 152,7 % steigen. Die von der Betriebsprüfung angestellte "wirtschaftliche Betrachtungsweise" würde somit seine wirtschaftliche Existenz vernichten. Der Vorsteuerabzug sei trotz Leistungsaustausch und ordnungsgemäßen Rechnungen versagt worden. Zum Argument der Betriebsprüfung betreffend die Verdreifachung der Kosten fehle der Hinweis, dass in den Ausgaben die geleisteten Vorauszahlungen für das folgende Jahr enthalten seien. Ein Rahmenvertrag über das Personalleasing zwischen der A. KEG und dem Beschwerdeführer sei abgeschlossen worden und die besonderen Bedingungen, die in den monatlichen Rechnungen seit 1994 zum Ausdruck kämen, seien mündlich vereinbart worden. Die Höhe der verrechneten Stundensätze habe die Betriebsprüfung in keiner Weise als nicht fremdüblich angezweifelt. Ungeklärt sei auch, inwieweit ein Naheverhältnis seines Unternehmens zu einer im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaft juristisch überhaupt denkbar sei. Er habe keine Zahlungen an seine Ehegattin und seine vier minderjährigen Kinder geleistet, sondern Zahlungen für Leasingpersonal an das Personalleasingunternehmen A. KEG.

In einer Stellungnahme zur Berufung wies der Betriebsprüfer hinsichtlich der Höhe der angesprochenen Einkommensteuerbelastung auf die Unzulässigkeit eines Vergleiches des steuerpflichtigen Einkommens vor Betriebsprüfung mit der Einkommensteuerbelastung (dieses Einkommens) nach Betriebsprüfung hin. Im Rechtsmittelschriftsatz werde die in § 21 BAO normierte wirtschaftliche Betrachtungsweise konsequent ignoriert. Der einzige Abnehmer der Personalleasingleistungen der A. KEG sei nach wie vor die Steuerberatungskanzlei des Beschwerdeführers. Von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr könne bei den allein auf die Steuerberatungskanzlei des Beschwerdeführers ausgerichteten Bedingungen nicht gesprochen werden. Zu den Berechnungs- und Vergleichsunterlagen hinsichtlich der Stundensätze seien im Betriebsprüfungsverfahren nur ausweichende Antworten gegeben worden. Die im Berufungsschriftsatz erwähnten Verhandlungen mit anderen Leasingunternehmen seien neue Behauptungen, denen jeder Beweis fehle. Auch im Rechtsmittelverfahren seien bisher keine Unterlagen vorgelegt worden, die den Standpunkt des Beschwerdeführers untermauerten. Selbst wenn man von 674.000 S beendigungsbedingten Kosten für das Personal ausgehe, welche nur einmal angefallen wären, stünden diese in keinem Verhältnis zu den Mehrkosten in der Steuerberatungskanzlei, welche durch die Umstellung auf Personalleasing alljährlich entstanden seien. Die A. KEG habe kein Anlagevermögen und auch sonst hätten sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass bei ihr außer den Personalaufwendungen Ausgaben entstanden seien (im Schätzungsweg sei nur ein monatlicher Betrag von 1.000 S angenommen worden). Nur durch die Auslagerung des Personals hätten steuerwirksam Pauschalkosten abgesetzt werden können, "wie es im Rahmen der Steuerberatungskanzlei nie möglich gewesen wäre".

Nachdem der Beschwerdeführer zu diesen Ausführungen des Betriebsprüfers im Wesentlichen nur mit dem Hinweis Stellung genommen hatte, dass die Negierung umfangreicher zivil- und vermögensrechtlicher Vereinbarungen durch die Betriebsprüfung ihren einzigen Grund im steuerlichen Mehrergebnis finde, erließ das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen, in denen es im Wesentlichen den Standpunkt des Prüfers wiederholte und im Ergebnis auch die Ansicht vertrat, es sei von einem Missbrauch im Sinne des § 22 BAO auszugehen und die Leistungsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der A. KEG steuerlich nicht anzuerkennen.

Im Vorlageantrag machte der Beschwerdeführer geltend, dass das Finanzamt auf seine Ausführungen in der Berufung nur insoweit eingehe, als diese die Meinung der Betriebsprüfung zu unterstützen scheine.

Nach Durchführung einer Berufungsverhandlung ergingen die angefochtenen Bescheide, mit denen die Berufung jeweils als unbegründet abgewiesen wurde (der zweitangefochtene Bescheid, der über die Festsetzung der Umsatzsteuer - monokratisch - für den Zeitraum Jänner bis September 1999 abspricht, verweist zu seiner Begründung auf die Ausführungen im erstangefochtenen Bescheid).

In der Begründung des erstangefochtenen Bescheides wird ausgeführt, die Kriterien für die steuerliche Anerkennung

von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen seien zweifellos anzuwenden, weil die Nahebeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der A. KEG jedenfalls wegen der die Gesellschafter der KEG bildenden Personen gegeben sei. Die vom Betriebsprüfer an die Ehefrau und Geschäftsführerin der A. KEG gestellten Fragen hinsichtlich der besonderen Bedingungen lt. Vertrag vom 1. Juli 1994 seien bei der schriftlichen Einvernahme am 21. Oktober 1999 unbeantwortet geblieben. Auch der Beschwerdeführer habe sich nur dahingehend geäußert, dass es sich lediglich um einen auch für die Personalüberlassung an andere Unternehmen vorgesehenen Standardvertrag gehandelt habe. Diese bloß allgemein gehaltene Vertragsformulierung bleibe jedoch ohne Kenntnis derselben durch die Geschäftsführerin völlig offen und unklar. Daran könne weder der Hinweis des Beschwerdeführers auf das Vorliegen eines Standardvertrages etwas ändern, noch eine einen Tag nach der niederschriftlichen Einvernahme am 22. Oktober 1999 verfasste "Aktennotiz". Durch die Aktennotiz, die

-

wie die unterfertigenden Ehegatten festgestellt hätten, erforderlich geworden sei, "um Unklarheiten zu vermeiden" - hätten die Vertragsparteien im Übrigen selbst zum Ausdruck gebracht, dass offensichtlich Unklarheiten im Zusammenhang mit dem Personalüberlassungsvertrag bestanden hätten. Weiters sei das für die steuerliche Anerkennung von Verträgen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen geforderte Kriterium des Fremdvergleiches nicht erfüllt. Es sei unter Fremden undenkbar und unüblich, dass z.B. ein Steuerberater sämtliche bei ihm tätige Angestellte an einem Tag kündige, um sie am nächsten Tag von einem anderen Unternehmen "um viel teureres Geld wieder zu leasen". Die Tatsache, dass die "Leasingvariante" einen eklatanten Mehraufwand nach sich gezogen habe und dies auch in den verminderten Gewinnen zum Ausdruck gekommen sei (trotz Steigerung des Umsatzes um ein Drittel seien ab den Jahren, in denen der Beschwerdeführer auf Personalleasing "umgestiegen" sei, die Gewinne aus der Steuerberatungskanzlei von über 1 Mio. S auf Beträge zwischen 305.835 und 363.592 S gesunken), könne keineswegs mit den in Höhe von 600.000 S bis 1.560.000 S pro Jahr geleisteten Vorauszahlungen erklärt werden, weil diese "eben alljährlich geleistet worden sind". Insgesamt verbleibe ein tatsächlicher Mehraufwand z.B. für 1996 von rd. 870.000 S (ähnliche Berechnungen ließen sich für alle Streitjahre anstellen: 1994 rd. 433.000 S, 1995 rd. 510.000 S und 1997 rd. 779.000 S). Diesem tatsächlichen Mehraufwand sei in der Berufung lediglich ein fiktiver einmaliger Aufwand von 674.000 S an beendigungskausalen Kosten aus Abfertigungsansprüchen bzw. Urlaubs- und Kündigungsentschädigungen gegenübergestellt worden. Kein "wirtschaftlich denkender Mensch" würde diesen Mehraufwand in Kauf nehmen bzw. auf diese Art und Weise einem fremden Unternehmen Einnahmen zukommen lassen, außer dieses Unternehmen bestünde - wie im Beschwerdefall - aus ausschließlich nahe stehenden Personen. Das Argument für die Leistungen der Vorauszahlungen, nämlich einer Vertragskündigung vorzubeugen, gehe in Anbetracht der Tatsache, dass der Beschwerdeführer der einzige Abnehmer des Leasingpersonals gewesen sei, ins Leere. Abgesehen davon, dass die vertraglich vereinbarte Leistungsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der A. KEG einem Fremdvergleich nicht standhalte, sei die belangte Behörde alternativ der Meinung, dass der vorliegende Sachverhalt auch den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO erfülle. Die in der Berufungsvorentscheidung angeführten Gründe machten deutlich, dass

-

abgesehen von dem beim Beschwerdeführer eintretenden abgabensparenden Effekt - kein Grund ersichtlich sei, der den gewählten Weg noch sinnvoll erscheinen lassen würde. Das vom Beschwerdeführer als außersteuerlicher Grund vorgebrachte Argument, wonach trotz Scheiterns der Verhandlungen zur Errichtung einer Kanzleigemeinschaft die Vorteile der Auslagerung des Personals größer erschienen seien als die mit der Suche von neuem Personal verbundenen Probleme, könne schon deshalb nicht überzeugen, weil dieser "Vorteil" einen jährlichen Mehraufwand an Personalkosten von mehreren 100.000 S zur Folge gehabt habe. Aus den Hinweisen auf die zivilrechtliche Gültigkeit der Verträge oder die arbeitsrechtlichen Folgewirkungen lasse sich für die im Beschwerdefall vorzunehmende steuerrechtliche Beurteilung nichts gewinnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2002, 97/14/0053, mwN).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. In den Fällen, in denen die belangte Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Entscheidung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 2003, 97/14/0054).

In der Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer insofern beschwert, als die belangte Behörde in den beiden angefochtenen Bescheiden das zwischen ihm als Einzelunternehmer und der A. KEG bestehende Rechtsverhältnis über Personalleasing nicht anerkannt habe.

Die belangte Behörde stützte die in Rede stehende steuerrechtliche Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung in erster Linie auf die oben angeführten Beweiskriterien für das Vorliegen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen.

Die belangte Behörde hat sich im angefochtenen Bescheid u. a. mit dem in der Beschwerde wiederum betonten Argument des Bestehens eines Standardvertrages auseinander gesetzt und dazu ausgeführt, dass durch allgemein gehaltene Vertragsformulierungen dem Kriterium der Klarheit einer Vereinbarung noch nicht Genüge getan sei, zumal etwa hinsichtlich so genannter "besonderer Bedingungen" keine Festlegung im Vertrag erfolgt sei und auch seitens der Geschäftsführerin der A. KEG diesbezüglich anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung keine hinreichende Auskunft habe gegeben werden können. Gerade die zuletzt erwähnte Unkenntnis der Geschäftsführerin über die näheren Vertragsbedingungen kann durch das Beschwerdevorbringen, wonach ein Standardvertrag eben "bloß Branchenübliches" enthalte, nicht aus der Welt geschafft werden.

In der Beschwerde wird hervorgehoben, dass die Finanzbehörden die Angemessenheit des jeweiligen Leistungsentgelts niemals beanstandet hätten, jedoch im Gegensatz dazu die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden das Kriterium des Fremdvergleichs als nicht erfüllt erachtet habe. Bei dieser Argumentation übersieht der Beschwerdeführer, dass die belangte Behörde (und bereits vorher das Finanzamt) bei der von ihr als maßgebend erachteten Prüfung des Fremdvergleichs nicht die Höhe des Leasingentgeltes, sondern den tatsächlich für das Einzelunternehmen durch "den Umstieg" auf das Personalleasing entstandenen - in der Beschwerde der Höhe auch nicht weiter bestrittenen - jährlichen Mehraufwand als wesentlich angesehen hat. Dass diese Überlegungen unschlüssig wären, ist nicht zu erkennen, woran auch das allgemeine Vorbringen in der vom Beschwerdeführer erstatteten Gegenäußerung zur Gegenschrift, wonach das gesamte Unternehmerrisiko der "Personalgestion" bei der (nahe stehenden) KEG liege oder diese alle arbeitsrechtlichen Ansprüche befriedigen müsse, nichts ändert. Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht hat die belangte Behörde weiters nicht allgemein die Meinung vertreten, dass ein Familienfremder das Leasingentgelt eines Jahres nicht im Voraus entrichten würde. Sie sah vielmehr nur die vom Beschwerdeführer gegebene Begründung dieser - im Übrigen unbestritten der A. KEG die Inanspruchnahme der tatsächlichen Aufwendungen nicht entsprechenden Ausgaben- bzw. Vorsteuerpauschalierungen ermöglichenden - Vorauszahlungen mit der Vorbeugung einer Vertragskündigung angesichts der tatsächlich gegebenen Verhältnisse (das Steuerberatungsunternehmen des Beschwerdeführers als einziger Abnehmer des Leasingpersonals) als unter Fremdvergleichsgesichtspunkten nicht stichhältig an.

Da somit bereits die Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen das von der belangten Behörde gefundene Ergebnis zu tragen vermögen, war auf die von der belangten Behörde alternativ angesprochene Begründung unter Heranziehung des Missbrauchtatbestandes des § 22 BAO (und das dazu erstattete Vorbringen des Beschwerdeführers) nicht mehr einzugehen.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei von der beantragten Verhandlung gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden konnte.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. Dezember 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:2001150146.X00

**Im RIS seit**

04.02.2004

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)