jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/11/26 98/13/0173

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.11.2003

**Index**

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

**Norm**

BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der W O in W, vertreten durch Siemer-Siegl-Füreder & Partner, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Dominikanerbastei 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Ia) vom 23. Juli 1998, Zl. 15-95/1325/08, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin hat im Streitzeitraum im ersten Wiener Gemeindebezirk eine Trafik in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betrieben. Anlässlich einer für die Jahre 1991 bis 1993 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung dieses Unternehmens wurde unter anderem festgestellt, dass dem bei der Beschwerdeführerin angestellten Ehemann (in der Folge nur Ehemann) und Sohn (in der Folge nur Sohn) das "2,5-fache des Kollektivvertrages" als Grundlohn bezahlt und dem Sohn überdies ein KFZ der Marke Mercedes 260 E zur Verfügung gestellt worden sei.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, in Anbetracht der Tätigkeit (Öffnen und Schließen des Betriebes, Verkauf, Übernahme von Zustellungen und Bereitstellung der "Retouren" sowie Abrechnung) sei (lediglich) der "1,5-fache Wert des Kollektivvertrages" als fremdüblich anzuerkennen. Die Anzahl der "Mehrstunden" (je sechs pro Monat bei Ehemann und Sohn) und der monatlichen Überstunden (31 beim Ehemann und 20 beim Sohn) bleibe unverändert. Der Prüfer ermittelte die Differenzbeträge zu den erklärten Lohnkosten und rechnete sie dem Gewinn im Ausmaß von rund S 230.000,-- pro Jahr hinsichtlich des Ehemannes und rund S 192.000,-- (1991) S 248.000,-

- (1992) und rund S 317.000,-- (1993) hinsichtlich des Sohnes zuzüglich entsprechender Lohnnebenkosten im Ausmaß

von insgesamt über S 200.000,-- zu. Der Prüfer passte auch die gebildete Abfertigungsrücklage auf Basis der neu ermittelten Gehaltsgrundlagen unter Berücksichtigung einer unrichtig berechneten Betriebszugehörigkeit des Sohnes und einer unzulässigen Vordienstzeitenanrechnung beim Ehemann an. Hinsichtlich des dem Sohn zur Verfügung gestellten KFZ schied der Prüfer die Aufwendungen (rund S 200.000,-- pro Jahr) als Bestandteile der überhöhten Lohnnebenkosten gewinnerhöhend aus und stellte fest, dass sich "somit kein KFZ im Betriebsvermögen" befinde. Für betriebliche Fahrten im Ausmaß von 2.000 km pro Jahr anerkannte der Prüfer S 8.000,-- (1991) bzw S 8.600,-- (1992 und 1993) als Kilometergeld. Dem erklärten Gewinn hinzugerechnet wurden überdies Garagierungskosten sowie Aufwendungen für ein im Jahr 1991 angeschafftes Autotelefon, einen im Jahr 1992 angeschafften Anhänger (für welchen auch ein geltend gemachter Investitionsfreibetrag nicht anerkannt wurde) sowie Palmers-Geschenkmünzen. Bei der Umsatzsteuer kürzte der Prüfer die entsprechenden Vorsteuern (im Ausmaß von rund S 42.000,--) in den drei Prüfungsjahren.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ - dessen Berechnungen folgend - neben Wiederaufnahmebescheiden entsprechende Bescheide hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993.

In der dagegen erhobenen Berufung rügte die Beschwerdeführerin insbesondere, dass die in den Bescheiden angeführte Begründung eine Scheinbegründung sei. Diese verweise nur auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Im bezughabenden Prüfungsbericht seien nur apodiktische Feststellungen getroffen worden, die keinesfalls ausführten, welche Beweismittel herangezogen worden seien, welche Erwägungen maßgeblich gewesen seien, ein Beweismittel den anderen vorzuziehen, oder welche Auswertungen mit welchen Ergebnissen die Würdigung der Beweismittel ergeben habe. Die in Vorbesprechungen erhobenen konkreten Einwendungen seien nicht wiedergegeben worden und es fehle auch eine Auseinandersetzung mit ihnen. Hinsichtlich der nicht anerkannten KFZ-Kosten rügte die Beschwerdeführerin, dass das dem Sohn zur Verfügung gestellte KFZ nicht als Betriebsvermögen betrachtet worden sei. Dies deswegen, weil die Aufwendungen "Bestandteil der überhöhten Lohnkosten" seien. Mit der Frage, warum die Lohnkosten überhöht seien, hätten sich weder der Prüfer noch das Finanzamt bei Erlassung der Bescheide in nachvollziehbarer Weise auseinander gesetzt.

In einer Berufungsergänzung rügte die Beschwerdeführerin, der Prüfer habe es bei dem von ihm angestellten Drittvergleich unterlassen, festzustellen, für welches Ausmaß an Arbeitszeit dem Ehemann und dem Sohn die Gehälter bezahlt worden seien. Tatsächlich habe die Arbeitszeit der Genannten die kollektivvertragliche Normalarbeitszeit in einer, in der Folge detailliert angeführten Weise (danach wären wöchentlich nicht 5, sondern 19,5 bzw. 17,5 Überstunden geleistet worden) überschritten, sodass die gezahlten Gehälter als angemessen anzusehen seien. Zum Beweis des diesbezüglichen Vorbringens beantragte die Beschwerdeführerin die Vernehmung ihres Ehemannes und Sohnes sowie sieben weiterer Personen zur Frage des Ausmaßes der Anwesenheitszeiten ihres Ehemannes und Sohnes.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde (nach Zurückziehung der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren) der Berufung insofern teilweise Folge, als an Stelle des "1,5- fachen Wertes der 2-fache Wert des Kollektivvertrages" als fremdübliche Gehälter des Ehemannes und Sohnes anerkannt wurden und hinsichtlich der mit dem KFZ gefahrenen betrieblichen Wegstrecken an Stelle von 2.000 km nunmehr 2.500 km als betrieblich gefahren anerkannt wurden. Begründend führte die belangte Behörde zum Vorbringen, der Prüfer habe es bei dem von ihm angestellten Drittvergleich unterlassen, festzustellen, für welches Ausmaß an Arbeitszeit dem Ehemann und Sohn die streitverfangenen Gehälter bezahlt worden seien, da die Annahme des Prüfers, dass die Genannten neben der Normalarbeitszeit 1,5 Mehrstunden und 5 Überstunden wöchentlich geleistet und im Übrigen den ihnen nach dem Angestelltengesetz zustehenden Erholungsurlaub konsumiert hätten, nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen habe, aus, die Betriebsprüfung habe zu Recht auf die Aufstellung in TZ 18 des Prüfungsberichtes verwiesen, in welcher die anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung vorgebrachten Einwendungen sowohl hinsichtlich der qualifizierten Leistung als auch der längeren Beschäftigungszeiten berücksichtigt worden seien. Wenn im Prüfungsverfahren von der Beschwerdeführerin eine händisch erstellte Liste unter Auflistung der Beschäftigten sowie genauer Angaben über die vom Prüfer in der Folge als "echte Anwesenheit" festgehaltenen Zeiten betreffend den Sohn (von 4.45 Uhr bis 15.00 Uhr) und den Ehemann (von 10.00 Uhr bis 20.00 Uhr), sowie zweier weiteren Personen im Ausmaß von 2,5 Tagen flexibel bzw. 3 Tagen, 18.00 Uhr bis 20.00 Uhr übergeben worden sei, könne

durchaus der Vorgangsweise des Prüfers, mangels gesonderter Aufzeichnungen die in den betreffenden Lohnkonten angeführten Überstunden den Berechnungen zu Grunde zu legen, gefolgt werden. Berücksichtige man weiters, dass in der Berufungsschrift die Anzahl der vom Prüfer seiner Berechnung zu Grunde gelegten Mehrstunden und Überstunden in keiner Weise bekämpft worden sei, erscheine das Vorbringen hinsichtlich der behaupteten Anzahl der Überstunden als nicht ausreichend, um ein Abgehen von der von der Beschwerdeführerin in ihren Lohnkonten ausgewiesenen Über- und Mehrstunden zu rechtfertigen. Im Hinblick auf das nunmehr geäußerte Vorbringen, die Genannten hätten im Prüfungszeitraum überhaupt keinen ihnen nach dem Angestelltengesetz zustehenden Erholungsurlaub konsumiert, sondern vielmehr "das ganze Jahr durchgearbeitet", welches der belangten Behörde nicht unglaubwürdig erscheine, sei wegen der daraus resultierenden arbeitsmäßigen Mehrbelastung des Ehemannes und Sohnes eine Erhöhung des Grundgehaltes auf das "2-fache des Kollektivvertrages" angemessen. Den Nachweis für die ungleiche steuerliche Behandlung der "verwandten" Arbeitnehmer im Vergleich zu teilzeitbeschäftigten Angestellten habe der Prüfer entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin durchaus hinreichend geführt. Wie aus den Arbeitsunterlagen des Prüfers ersichtlich sei, habe dieser in einem umfangreichen Verfahren die Aufgabenbereiche, die kollektivvertraglichen Einstufungen und die tatsächlich geleisteten Gehaltszahlungen unter Berücksichtigung und Übernahme der laut Lohnkonto der Beschwerdeführerin geleisteten Überstunden sowohl hinsichtlich der fremden als auch hinsichtlich der beiden "verwandten" Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin ermittelt. In detaillierten und exakt nachvollziehbaren Berechnungen habe das Prüfungsorgan in der Folge für die "verwandten" Arbeitnehmer Bezüge ermittelt, wobei das vom Prüfer angesichts der Art der Tätigkeit der Genannten zugestandene 1,5-Fache als Entgelt für die Arbeitsleistung während der kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit nach der vom Berufungssenat erfolgten Erhöhung um den Faktor 0,5 auf das 2-Fache als fremdüblich mehr als ausreichend erscheine, um etwaige Mehrbelastungen abzugelten. Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang, dass der Prüfer entsprechend den Lohnkonten beim Ehemann der Beschwerdeführerin nicht von wöchentlich fünf geleisteten Überstunden, sondern von insgesamt 31 Überstunden pro Monat ausgegangen sei. Soweit die Beschwerdeführerin hinsichtlich der vom Prüfer verweigerten Anerkennung von öffentlichen Abgaben (nämlich Dienstgeberanteil zur gesetzlichen Sozialversicherung, Lohnsummensteuer, Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag), die auf die streitverfangenen, als nicht angemessen bezeichneten Gehaltsteile entfielen, weiters anführt, dass der Umstand, dass diese öffentlichen Abgaben möglicher Weise entgegen den gesetzlichen Bestimmungen entrichtet worden seien, nicht geeignet sei, deren Betriebsausgabencharakter "aufzuheben", verwies die belangte Behörde auf die der diesbezüglichen Vorgangsweise zu Grunde liegende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unter Zitierung des Erkenntnisses vom 21. Oktober 1986, 86/14/0042. Soweit die Beschwerdeführerin zur Frage der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen für den PKW ausgeführt habe, dass es nicht möglich sei, mit öffentlichen Verkehrsmitteln vom Wohnort des Sohnes den Betrieb so früh zu erreichen, dass ein rechtzeitiger Arbeitsbeginn möglich sei, da dieser täglich um 5.15 Uhr mit seiner Arbeit begonnen habe, könne sich die belangte Behörde der von der Beschwerdeführerin diesbezüglich geäußerten Schlussfolgerung, wonach auch ein fremder Dritter von der Beschwerdeführerin als Dienstnehmer ein Kraftfahrzeug zu Verfügung gestellt bekommen hätte oder aber ein entsprechend hohes Gehalt hätte beziehen müssen, um ein eigenes Kraftfahrzeug anschaffen und erhalten zu können, nicht anschließen. Daraus ergebe sich, dass die Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges an den Sohn jedenfalls dem Drittvergleichsgrundsatz nicht standhalte. Zutreffend habe der Prüfer darauf hingewiesen, dass ein Angestellter in fremdüblicher Weise selbst für die Zurücklegung des Weges von und zur Arbeitsstätte zu sorgen habe. Für besondere Umstände hinsichtlich der Zeit und des Weges sowie der Benützbarkeit der öffentlichen Verkehrsmittel seien vom Gesetzgeber entsprechende Lohnsteuerfreibeträge vorgesehen. Auch der Hinweis auf die "Besorgnis um Gesundheit und Leben" entspreche nach Auffassung der belangten Behörde lediglich dem vorliegenden "Verwandtschaftsverhältnis" und sei somit nicht zielführend. Betrachte man weiters die in der Ergänzung der Berufung vertretene Ansicht, wonach jedenfalls die 4.000 gefahrenen Jahreskilometer, die betrieblich veranlasste Fahrten im engeren Sinne umfassten, eine betriebliche Verwendung des streitverfangenen Kraftfahrzeuges darstellen würden, so könne diesem Begehren mangels Nachweises nicht im vollen Umfang nachgekommen werden bzw. erscheine dem Berufungssenat unter Berücksichtigung des diesbezüglichen Vorbringens in der mündlichen Berufungsverhandlung nur eine Erhöhung der vom Prüfer im Umfang von 2.000 km angenommenen betrieblichen Verwendung auf nunmehr 2.500 km als gerechtfertigt. Wie vom Prüfer ausgeführt worden sei, wurde kein Fahrtenbuch geführt, darüber hinaus

erscheine der belangten Behörde die Annahme von betrieblich gefahrenen Kilometern im Ausmaß von 4.000 km auf Grund einer pauschalen Auflistung als nicht ausreichend. Insbesondere zur Notwendigkeit bzw. zum Ausmaß der Fahrten in das Lager in Liesing - es handle sich dabei immerhin um

1.584 km -, bei dem es sich im Übrigen um den Wohnort der Beschwerdeführerin und ihres Sohnes handle, habe die Beschwerdeführerin keine den Berufungssenat überzeugenden Erklärungen liefern können. Auch erscheine es unverständlich, dass jede einzelne der vom Sohn getätigten Fahrten als Ausgangspunkt und Endpunkt die Trafik habe. Auf Grund der Nichtanerkennung des PKW als Betriebsvermögen seien die im Zusammenhang mit dem Betrieb des PKW sowie der Anschaffung von Geschenkmünzen (Repräsentation) geltend gemachten Vorsteuern vom Prüfer zu Recht ausgeschieden worden.

Auf Grund der Einvernahme der Zeugin Caroline K, welche laut Lohnkonto als einzige im Prüfungszeitraum laufend, dh täglich von 16.00 Uhr bis 20.00 Uhr, in der Trafik gearbeitet habe, sowie unter Berücksichtigung der Aussagen der Beschwerdeführerin sowie des Sohnes in der mündlichen Berufungsverhandlung seien die weiteren Beweisanträge, soweit sie in diesem Verfahren vollinhaltlich aufrecht erhalten worden seien, als unerheblich abzuweisen, weil unter Berücksichtigung der Verfahrenslage und der Ergebnisse des bisherigen Beweisverfahrens nach Ansicht der belangten Behörde auszuschließen sei, dass die beantragten Beweisaufnahmen Sachdienliches für das tatsächlich Geschehene ergeben könnten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Im Rahmen der Bescheidbegründung kommt besondere Bedeutung auch der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu. In diesen Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen hat, einen anderen als den vom Abgabepflichten behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Die Begründung der Beweiswürdigung im angefochtenen Bescheid entspricht den oben beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht. Im Beschwerdefall beschränkt sich die Beweiswürdigung der belangten Behörde zur Frage der für die Angemessenheit der Gehälter des Ehemannes und Sohnes der Beschwerdeführerin entscheidenden Arbeitszeit auf den Hinweis, die Betriebsprüfung habe zu Recht auf die "Aufstellung in Tz 18 des Prüfungsberichtes" verwiesen, obwohl von der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren gerade diese Aufstellung als unzureichend und unrichtig bezeichnet wurde. Auch mit dem Hinweis darauf, dass in der Berufungsschrift die Anzahl der vom Prüfer zu Grunde gelegten "Mehrstunden und" Überstunden in keiner Weise bekämpft worden sei, gelingt es der belangten Behörde nicht, die Richtigkeit des von der Beschwerdeführerin - wenngleich außerhalb der Berufungsschrift - in Zweifel gezogenen Ausmaßes der vom Prüfer seinen Berechnungen zu Gunde gelegten Arbeitszeiten des Ehemannes und Sohnes aufzuzeigen. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin diese Zweifel erst in einem weiteren Schriftsatz äußerte, befreite die belangte Behörde nicht davon, sich mit diesem Vorbringen in ausreichender Weise auseinanderzusetzen.

Hinzu kommt im Beschwerdefall, dass von der Beschwerdeführerin zur Frage der Richtigkeit ihres Vorbringens bezüglich konkret angeführter Arbeitszeiten ihres Ehemannes und Sohnes zahlreiche Anträge auf Vernehmung näher bezeichneter Personen als Zeugen gestellt wurden. Diese Beweisanträge wurden aber nach Wiedergabe zahlreicher abstrakter Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zu Fragen des Beweisverfahrens als unerheblich abgewiesen, weil "unter Berücksichtigung der Verfahrenslage und der Ergebnisse des bisherigen Beweisverfahrens" auszuschließen gewesen sei, dass die beantragten Beweisaufnahmen Sachdienliches für das tatsächlich Geschehene ergeben könnten. Von welcher Verfahrenslage und von welchen Ergebnissen des bisherigen Beweisverfahrens die belangte Behöre aber ausging, stellte sie aber nicht dar.

Aber auch hinsichtlich der KFZ-Kosten ist die belangte Behörde auf das Berufungsvorbringen, der Prüfer habe sich mit der Frage, warum die Lohnkosten überhöht seien, nicht auseinandergesetzt, nicht in einer Weise eingegangen, die es dem Verwaltungsgerichtshof ermöglichte, die Richtigkeit der behördlichen Beurteilung abschließend zu überprüfen, zumal es auch zutrifft, dass es sich bei dem entsprechenden Fahrzeug um eine Leasingfahrzeug handelte.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

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

Wien, am 26. November 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1998130173.X00

**Im RIS seit**

19.01.2004

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at