

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/6/4 2001/13/0300

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 04.06.2003

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §198 Abs2;

BAO §21 Abs1;

BAO §21;

BAO §22;

BAO §23 Abs1;

BAO §23;

BAO §25;

BAO §93 Abs2;

EStG 1988 §17 Abs1;

EStG 1988 §2 Abs3;

EStG 1988 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde des W in W, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Wirtschaftsprüfer in 1090 Wien, Berggasse 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 14. November 2001, GZ. RV/691-16/07/01, betreffend Einkommensteuer 1999, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Beamter beim österreichischen Patentamt. Daneben erhielt er auch Aufträge seines Dienstgebers zur Durchführung von "Recherchen", welche gesondert entlohnt und vom Beschwerdeführer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt

wurden. In seiner "Einnahmen-Ausgabenrechnung 1999" machte er - neben anderen hier nicht strittigen Aufwendungen - Kosten für "Fremdleistungen" in Höhe von 20.000 S geltend. Zahlungsempfänger waren seine 1981 und 1984 geborenen Kinder zu gleichen Teilen.

Auf Vorhalt des Finanzamts erläuterte der Beschwerdeführer, dass er in seinen Recherchen untersuche, ob ein Patent bereits geschützt sei oder nicht. Hierbei seien Anfragen aus aller Welt, insbesondere aus Singapur, zu beantworten. Die Mitarbeit seiner Kinder habe in der Durchführung von Schreibarbeiten bestanden; beide seien der englischen Sprache hinreichend kundig. Basis für die Verrechnung sei ein Stundensatz von 100 S gewesen, wobei die tatsächliche Stundenleistung mehr als 100 Stunden betragen, er (der Beschwerdeführer) die Bezahlung jedoch pauschaliert habe.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 15. November 2000 ließ das Finanzamt die "Kosten für Fremdarbeiten" nicht zum Abzug zu, weil von einer familienhaften Mitarbeit der Kinder auszugehen sei, da die Entlohnung nur pauschal berechnet und nicht in klaren Vereinbarungen zum Ausdruck gekommen sei.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer ins Treffen, dass "ein Werkvertrag" in mündlicher Form geschlossen und "eine Leistung" erbracht worden sei, weshalb sämtliche Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten vorlägen. "Ergänzend" beantragte der Beschwerdeführer "die Anwendung des § 17 Abs. 1 EStG bei der Feststellung meiner Einkünfte für das Jahr 1999".

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen, weil den Rechtsbeziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Kindern die für die steuerliche Anerkennung geforderten strengen Voraussetzungen fehlen würden. So sei kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen, die Anzahl der Stunden nur grob geschätzt und die Bezahlung pauschaliert worden. Es mangle demnach an ausreichender Publizität und Fremdüblichkeit.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, dass die Forderung nach ausreichender Publizität unter Berücksichtigung seines Tätigkeitsfeldes lebensfremd erscheine und den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche. Zudem sei eine Pauschalabrechnung nicht vollkommen unüblich, auch der Beschwerdeführer erhalte eine Pauschalentgelt. Abschließend wurde beantragt, die Besteuerungsgrundlagen anhand der eingebrachten Steuererklärung festzusetzen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers aus, seit dem Jahr 1998 könne das Patentamt auf Grund der ihm verliehenen Teilrechtsfähigkeit Aufträge erteilen, welche vornehmlich an die eigenen fachkundigen Beamten, so auch an den Beschwerdeführer, vergeben würden. Die Recherchearbeit erfolge am Computer in englischer Sprache. Hierbei würde der Beschwerdeführer von seinen Kindern unterstützt. Dem Vorhalt mangelnder Englischkenntnisse der Kinder entgegnete der Vertreter, die Kinder übten im Wesentlichen (bloße) Hilfs- und Kontrolltätigkeiten, z.B. im Bereich der Ablage, aus. Die Entlohnung sei bar (in einem Einmalbetrag) erfolgt. Zum Beweis dafür, dass "ein Werkvertrag gewollt" gewesen sei, werde die Vernehmung der Kinder beantragt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der zu beurteilende Sachverhalt sei unter dem Gesichtspunkt des zwischen Eltern und ihren Kindern regelmäßig fehlenden Interessensgegensatzes zu sehen, der es notwendig mache, zwischen privat und betrieblich veranlassten Zahlungen zu unterscheiden. Nach ständiger - näher referierter - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setze die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen als betrieblich veranlasst voraus, dass die Vereinbarung nach außen hinreichend zum Ausdruck komme, einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und einem Fremdvergleich standhalte. Die Schriftform sei zwar keine Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, doch müssten die Vereinbarungen nach außen, für jedermann erkennbar, in Erscheinung treten. Im Beschwerdefall habe sich die Publizität auf die "Beilagen zur Steuererklärung" beschränkt, aus der der Abzug der Subhonorare hervorgegangen sei. Die Frage der Fremdüblichkeit könne im Beschwerdefall nur auf Grund des vereinbarten Stundenhonorars, der Pauschalabrechnung des Honorars, sowie der Zahlungsabwicklung beurteilt werden. Die vereinbarte Honorargrundlage von 100 S pro Stunde sei für Schreibarbeiten als durchaus angemessen und fremdüblich anzusehen. Unüblich sei allerdings, dass - ungeachtet der vereinbarten Abrechnung nach Stunden - keine Stundenaufzeichnungen geführt, die Arbeitszeit im Nachhinein "grob geschätzt" und schließlich mit einem unter der "Grobschätzung" liegenden Betrag pauschal honoriert worden sei. Auch sei die Zahlungsabwicklung in keiner Weise nachvollziehbar. Die strittigen "Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen" erfüllten somit die von der

Rechtsprechung entwickelten strengen Voraussetzungen für ihre steuerliche Anerkennung nicht. Von der Vernehmung der Kinder habe abgesehen werden können, weil das Vorliegen von mündlich abgeschlossenen Werkverträgen sowie die Zahlung von je 10.000 S nicht bezweifelt werde.

Der in der mündlichen Verhandlung geäußerten Rechtsansicht, bei den strittigen Nebeneinkünften handle es sich um solche aus selbständiger Tätigkeit, könne nicht gefolgt werden, weil nach § 22 EStG 1988 zwar die Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Patentanwälte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählten, nicht jedoch die gegenständlichen Einkünfte aus einer den Patentanwälten (bloß) ähnlichen Tätigkeit.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde 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

1.

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

2.

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Juli 1992, 90/13/0169).

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 seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass der angefochtene Bescheid widersprüchlich sei, weil die belangte Behörde einerseits das Vorliegen von mündlich abgeschlossenen Werkverträgen sowie die Zahlung von je 10.000 S nicht bezweifle, andererseits aber die Zahlungen wegen Fehlens der für die steuerliche Anerkennung geforderten strengen Voraussetzungen nicht zum Abzug zulasse.

Dieses Vorbringen verkennt, dass das Vorliegen einer schuldrechtlichen Vereinbarung (im Beschwerdefall eines Werkvertrages) Voraussetzung dafür ist, Zahlungen überhaupt als Betriebsausgabe in Betracht kommen zu lassen, die Abgabenbehörden aber nicht daran hindert, die mit den eigenen minderjährigen Kindern getroffenen Vereinbarungen auf ihren wirtschaftlichen Gehalt hin zu prüfen und allenfalls zur Feststellung zu gelangen, dass für die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung eine familienhafte Veranlassung bestanden hat.

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde weiter vor, ihrer Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprochen zu haben. Bei Vernehmung der Kinder hätte sich unschwer feststellen lassen, dass tatsächlich ein Leistungsaustausch stattgefunden habe und die Kinder über eine entsprechende Schulbildung (Englischunterricht an einem Gymnasium) und eine ausreichende Intelligenz verfügt hätten, um den Beschwerdeführer bei seiner Tätigkeit zu "unterstützen". Mit dieser Verfahrensrüge entfernt sich der Beschwerdeführer von dem in der mündlichen Verhandlung formulierten Beweisthema. Wie der vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers unterfertigten Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung zu entnehmen ist, wurde die Vernehmung der Kinder zum Beweis dafür beantragt, dass "ein Werkvertrag gewollt" gewesen sei. Das Vorliegen einer schuldrechtlichen Vereinbarung wurde von der belangten Behörde ohnedies als erwiesen angenommen und war Grundlage für die weiteren im angefochtenen Bescheid angestellten Überlegungen u.a. zur Fremdüblichkeit und zur tatsächlichen Umsetzung der Vereinbarung in die wirtschaftliche Realität. Dass die Leistungen der Kinder nicht durch (zeitnah erstellte) Stundenaufzeichnungen dokumentiert wurden, der Beschwerdeführer die "tatsächliche Stundenleistung" geschätzt und nicht (wie vereinbart) die tatsächliche Arbeitszeit vergütet, sondern "die Bezahlung pauschaliert" und mit einem für beide Kinder gleich hohen Einmalbetrag bemessen hat, war eine Vorgangsweise, die die belangte Behörde zu Recht als fremdunüblich angesehen hat. Dass die von den Kindern tatsächlich erbrachten Leistungen über den Rahmen familienhafter - auch der praktischen Übung der in der Schule erworbenen

Englischkenntnisse dienender und üblicherweise mit (höheren) Taschengeldzuwendungen belohnter - Mithilfe hinausgegangen wären, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht aufgezeigt und macht auch die Beschwerde nicht einsichtig. Bei dem sich im Beschwerdefall bietenden Gesamtbild der tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung kann es insgesamt nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass die belangte Behörde die Zahlungen des Beschwerdeführers an seine minderjährigen Kinder nicht als Betriebsausgaben anerkannt hat.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, die belangte Behörde habe Verfahrensvorschriften verletzt, indem sie sich mit seinem "Antrag vom 28. November 2000 auf Anwendung des § 17 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte für das Jahr 1999" nicht auseinandergesetzt habe. Die belangte Behörde führt dazu in der Gegenschrift im Einklang mit der Aktenlage aus, dass der Beschwerdeführer in seinem (späteren Vorlage-)Antrag vom 3. Juli 2001 wiederum die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen anhand der eingebrachten Steuererklärung - in der die tatsächlichen Betriebsausgaben und nicht die nach § 17 Abs. 1 leg. cit. mit einem Durchschnittssatz pauschalierten Betriebsausgaben geltend gemacht worden waren - begehrt habe. Da sich beide Gewinnermittlungsarten jeweils ausschließen und der Abgabepflichtige im Laufe des Verwaltungsverfahrens jederzeit eine neue Wahl treffen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0143), vermag es der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde der zuletzt geäußerten Willenserklärung gefolgt ist und bei der Ermittlung der Einkünfte nicht die nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 mit einem Durchschnittssatz zu bemessenden Betriebsausgaben der Gewinnermittlung zu Grunde gelegt hat, sondern von den tatsächlichen Betriebsausgaben laut der der Steuererklärung beiliegenden Einnahmen-Ausgabenrechnung ausgegangen ist.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass die Qualifikation der Einkünfte als solcher aus Gewerbebetrieb unrichtig sei und vielmehr Einkünfte aus selbständiger Arbeit (patentanwaltähnliche Tätigkeit) vorlägen, ist zu entgegnen, dass die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart kein Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides ist. Durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation der genannten Einkünfte in einem Bescheid ohne Auswirkung auf die Besteuerung wird ein Abgabepflichtiger in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten nicht verletzt. Der Beschwerdeführer behauptet selbst nicht, dass die Einkommensteuer oder deren Bemessungsgrundlage bei anderer Qualifikation der Einkünfte eine Änderung erfahren hätte. Derartiges ist auch vom Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, vermag lediglich der die Rechte einer Partei gestaltende oder feststellende Teil eines Bescheides, nämlich sein Spruch, eine Rechtsverletzung zu bewirken. Da diesbezüglich eine Rechtsverletzung des Beschwerdeführers nicht vorliegen kann, braucht auf das zu diesem Punkt erstattete Vorbringen nicht weiter eingegangen zu werden (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis vom 8. August 1996, 92/14/0129).

Der Beschwerdeführer rügt weiters die Unzuständigkeit der belangten Behörde "wegen gesetzwidriger Zusammensetzung des Berufungssenates". Ein Vorbringen, das auf eine gesetzwidrige Zusammensetzung des Berufungssenates im Beschwerdefall schließen ließe, enthält die Beschwerde nicht. Dass der Verwaltungsgerichtshof die allgemeine - insbesondere von Lang (Berufungssenate gesetzwidrig zusammengesetzt?, SWK 1998, S. 42 ff.) vertretene - Ansicht der unzulässigen "Überbesetzung" der Berufungssenate nicht teilt, wurde bereits wiederholt ausgesprochen; auf das Erkenntnis vom 15. September 1999, 98/13/0153, wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen.

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

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 501/2001. Wien, am 4. Juni 2003

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:2001130300.X00

**Im RIS seit**

03.07.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

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