jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/6/26 97/14/0012

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.06.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §23 Abs1;
EStG 1972 §22 Abs1 Z1;
EStG 1972 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde des H J in K, vertreten durch Mag. Dr. Michael Michor, Rechtsanwalt in 9500 Villach, Bahnhofstrasse 16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat) vom 18. Dezember 1996, Zl. B 12 - 4/91, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.100,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte für die Streitjahre Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Filmproduzent und Bildberichterstatter. Den Gewinn ermittelte er gemäß § 4 Abs. 1 EStG.

Im Ergebnis einer die Jahre 1986 bis 1988 umfassenden Betriebsprüfung wurden die Einkünfte des Beschwerdeführers als solche aus Gewerbebetrieb beurteilt und demzufolge unter Versagung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 4 Abs. 6 EStG zur Gewerbesteuer herangezogen. Weiters versagte der Prüfer den für die Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb des Beschwerdeführers geltend gemachten Lohnaufwendungen die Anerkennung als Betriebsausgaben.

Im Betriebsprüfungsbericht wird dies wie folgt begründet:

Tz. 11 Einkunftsart:

Die Betätigung des Beschwerdeführers bestehe in einer freiberuflichen (Bildberichterstatter) und in einer gewerblichen (verschiedene Filmproduktionen) Tätigkeit. Da sich beide Tätigkeiten gegenseitig bedingen würden und derart miteinander verflochten seien, dass die gesamte Betätigung nach der Verkehrsauffassung als einheitlicher Betrieb anzusehen sei, sei eine einheitliche Erfassung der Einkünfte geboten. Für die steuerliche Wertung sei entscheidend, ob die Merkmale der freiberuflichen oder jene der gewerblichen Tätigkeit überwiegen würden.

Der Beschwerdeführer beschäftige drei Kamerateams, mit denen die Auftraggeber direkt verhandelten und die zwar sachlich in gleicher Art tätig würden, jedoch örtlich getrennt ihrer Tätigkeit nachgingen. Werde bei örtlich getrennten Tätigkeiten sachlich gleicher Art eine eigenverantwortliche Tätigkeit nur an einem Ort entfaltet, so liege insoweit eine freiberufliche, in den anderen Fällen jedoch eine gewerbliche Tätigkeit vor.

Der Beschwerdeführer könne schon aufgrund der örtlichen Trennung nur für sein eigenes Team eigenverantwortlich tätig werden und nicht für die drei weiteren Teams. Dieser übermäßige Einsatz qualifizierter Hilfskräfte und die mit 31. Mai 1988 erfolgte Einbringung des Einzelunternehmens in eine GmbH lasse die Tendenz zur gewerblichen Tätigkeit erkennen, sodass eine solche freiberufliche Tätigkeit schon allein wegen der Vervielfältigung der Arbeitskraft zum Gewerbebetrieb werde.

Aufgrund der Tatsache, dass die Kamerateams selbständig mit den Redakteuren der Auftraggeber (ORF-Studios) verhandelten und von diesen auch als spezielles Team angefordert würden, komme die Betriebsprüfung zur Ansicht, dass nicht mehr die eigene Leistung des freiberuflichen Beschwerdeführers, sondern die Bereitstellung von anderen Kräften im Vordergrund stehe, sodass Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit vorlägen.

Tz. 19 Lohnaufwand für die Ehefrau:

Die auch in einem anderen Betrieb arbeitende Ehefrau des Beschwerdeführers werde in der Mittagspause, nach 17.00 Uhr, am Wochenende und in der Urlaubszeit im Betrieb des Beschwerdeführers tätig und verrichte dort folgende Arbeiten: Dispositionen im Betrieb in Abwesenheit des Gatten, Anruferledigungen, betriebliche Fahrten (z.B. Gatten chauffieren) und Führung des Kassabuches sowie Diktieren der Buchungssätze. Es gebe für diese Arbeiten keine fixe Zeiteinteilung, da sie je nach Arbeitsanfall durchgeführt würden. Es sei zwar eine Teilzeitbeschäftigung mit zwanzig Wochenstunden angenommen und der entsprechende Lohn als Verbindlichkeit verbucht worden, der Lohn sei aber im gesamten Prüfungszeitraum nie ausgezahlt worden. Über eine Überlassung des Lohnanspruches in Form eines Darlehens sowie über die Höhe allfälliger Zinsen gebe es keine Vereinbarungen. Diese Vorgangsweise sei unter Fremden unüblich, weswegen der mündlich abgeschlossene Dienstvertrag mit der Ehefrau des Beschwerdeführers steuerlich keine Anerkennung finden könne und das in der Bilanz ausgewiesene Verbindlichkeitskonto gewinnerhöhend aufzulösen sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechende Einkommensowie Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1986 bis 1988.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer zur Frage der Einkunftsart im Wesentlichen aus, dass alle im Betrieb tätigen Mitarbeiter (deren Zahl ca. fünf bis acht betrage) von ihm ausgebildet, belehrt und in ihrer Arbeit laufend überwacht werden. Ergänzungsarbeiten erbringe der Beschwerdeführer selbst. Im Laufe der Zusammenarbeit mit dem Hauptauftraggeber (dem ORF) hätten sich naturgemäß gewisse Präferenzen entwickelt, wonach bestimmte ORF-Redakteure bestimmten Mitarbeitern des Beschwerdeführers den Vorzug geben würden. Diese Dynamik im Bereich der Mitarbeiterauswahl beeinträchtige nicht die auf den Fachkenntnissen des Beschwerdeführers beruhende eigenverantwortliche und leitende Tätigkeit des Beschwerdeführers.

Zur Mitarbeit seiner Ehefrau wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass seine Ehefrau von Beginn des Dienstverhältnisses an ordnungsgemäß bei der zuständigen Gebietskrankenkasse im Ausmaß von zwanzig Wochenstunden angemeldet gewesen sei. Auch seien von Beginn an Lohnkonten geführt sowie die entsprechenden Abgaben entrichtet worden. Die wesentlichen Merkmale des Dienstverhältnisses seien im Rahmen der Betriebsprüfung mündlich vorgebracht und durch eine Tätigkeitsaufzeichnung (betreffend den Zeitraum vom 14. Mai bis 7. Juni 1990) schriftlich dargelegt worden. An zusätzlichen Arbeiten der Ehefrau erwähnte der Beschwerdeführer Engpassarbeiten im technischen Bereich sowie Urlaubsvertretungen und Tätigkeiten im Videoverkauf. Der große Vorteil des Dienstverhältnisses mit der Ehefrau liege in der Flexibilität der Einsatzmöglichkeiten, da gerade im Bereich der Bildberichterstattung laufend Sonderaufgaben anfielen, die dringlich zu erledigen seien. Ihre Dienste gingen somit weit über jenes Maß hinaus wie sie für familienhafte Mitarbeit üblich sei. Das im Prüfungszeitraum vereinbarte

monatliche Bruttogehalt von etwa S 8.000 sei fremdüblich. Im Übrigen habe sich die Ehefrau in den Jahren vor dem Prüfungszeitraum Teile ihres Gehalts auch in bar auszahlen lassen; erst mit dem zunehmend höheren Verdienst aus einem anderen Dienstverhältnis habe sie davon Abstand genommen. Die Ehefrau habe dazu immer erklärt, dass sie keineswegs auf ihren Lohnsanspruch verzichten, sondern eine Pensionsvorsorge treffen wolle, da sie die angesparten Mittel im Betrieb ihres Ehegatten gegenüber der sonst angebotenen Pensionsvorsorge besser angelegt wisse.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Zur Bestimmung der Einkunftsart und zur Auslegung des im letzten Satz des § 22 Abs 1 Z. 1 EStG 1972 enthaltenen Tatbestandselementes der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit führte die belangte Behörde Folgendes aus:

Ein Angehöriger eines freien Berufes bediene sich schon begrifflich nur dann der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte zur Erfüllung eines Auftrages, wenn ein dahingehend definierter Auftrag vorliege; d.h. der Auftraggeber im Vertrauen darauf, dass der Freiberufler der Tätigkeit der von ihm herangezogenen Hilfskraft seinen persönlichen Stempel aufdrücken werde, auch eine Substitution in Kauf nehme. Eine vervielfältigte Arbeitskraft eines qualifiziert (frei)beruflich Tätigen nehme ein Auftraggeber indes nicht in Anspruch, wenn er wie im vorliegenden Fall den Kreis der in dessen Betrieb tätigen Personen in eine bevorzugte und auch sogleich persönlich angesprochene Person und in nicht gewünschte Personen unterteile. In diesem Fall stehe unmittelbar einsichtig die konkrete eigenständige persönliche Leistung der vom Auftraggeber gewählten Person entscheidend im Vordergrund und nicht - wie in § 22 EStG vorgesehen - die eines qualifiziert beruflichen Tätigen, der der Arbeit seiner Mitarbeiter ohne ins Gewicht fallenden Unterschied seinen Stempel aufdrückt. Würden die Einkünfte aus der Bildberichterstattung unter § 22 EStG zu subsumieren sein, wäre zudem "zumindest zu einem nicht zu vernachlässigenden Teil" auch das Tatbestandselement des § 10 Abs. 2 Z. 7 lit. b UStG 1972 erfüllt, was jedoch "erklärtermaßen" nicht der Fall gewesen sei.

Unter Berufung auf die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen legte die belangte Behörde dar, dass es unter Fremden nicht üblich sei, für regelmäßige Arbeitsleistungen über Jahre hinweg keine Bezahlung zu erhalten und diese auch nicht zu verlangen. Auch der Hinweis auf die von der Ehefrau beabsichtigte Pensionsvorsorge sei vor dem Hintergrund zu sehen, dass es darüber keinerlei dokumentierte Vereinbarungen gebe. Mangels irgendeiner Vereinbarung sei auch völlig unbestimmt, welche Zahlungen die Ehefrau im Pensionsfall erhalten werde. Eine derartige Vorgangsweise sei unter Fremden undenkbar. Ergänzend wies die belangte Behörde darauf hin, dass aus der vorgelegten Tätigkeitsaufzeichnung bereits deswegen nichts gewonnen werden könne, da diese im Jahr 1990 erstellt worden sei und sich in diesem Jahr die Verhältnisse geändert hätten, da der Betrieb des Beschwerdeführers in eine Kapitalgesellschaft eingebracht worden und die Ehefrau nunmehr in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführerin tätig werde.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Einkunftsart:

Gemäß § 22 Abs. 1 Z. 1 dritter und vierter Satz EStG 1972 ist ein Angehöriger eines freien Berufes auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Voraussetzung ist, dass er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

Der Freiberufler darf sich somit fachlich ausgebildeter Arbeitskräfte bedienen (darf also seine Arbeitskraft grundsätzlich "vervielfachen"), er muss aber auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 6. Juli 1982, 81/14/0129, 0137, im Fall eines Inhabers eines Lehrbetriebes ausgesprochen, dass es für die Abgrenzung zwischen freiberuflicher Arbeit und gewerblicher Tätigkeit wesentlich darauf ankomme, ob die Tätigkeit auf der persönlichen Arbeitsleistung des selbstständig Tätigen beruhe. Weiters reiche es nicht aus, dass Hilfskräfte lediglich überwacht würden, sondern deren Tätigkeiten müssten den Stempel der Eigenpersönlichkeit des freiberuflich Tätigen tragen. Dies würde in besonderem Maße für eine so spezifisch individuelle Leistung wie die Lehrtätigkeit gelten. Eine eigenverantwortliche unterrichtende Tätigkeit setze somit eine eigene Lehrtätigkeit voraus. Dieser Voraussetzung werde nicht mehr entsprochen, wenn die Lehrtätigkeit nur einen Bruchteil der insgesamt an der Schule entfalteten Lehrtätigkeit umfasse, wenn also gegenüber der eigenen Leistung des Freiberuflers die Bereitstellung von anderen Kräften in den Vordergrund trete.

Im Erkenntnis vom 21. Juni 1994, 94/14/0026, 0027, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein Leiter einer Privatschule auf die Gestaltung des Lehrplanes und auf die Art des Unterrichts (die Unterrichtsmethode) im ständigen Kontakt mit dem Lehrkörper Einfluss nehmen müsse. Zudem müsse er selbst Unterricht erteilen. Eine bloße kaufmännische und organisatorische Tätigkeit eines Schulleiters reiche nicht aus. Das Gleiche gelte dann, wenn die Lehrtätigkeit aufgrund des umfangreichen Schulbetriebes hinter die organisatorische und kaufmännische Tätigkeit zurücktrete. Der Verwaltungsgerichtshof sprach allerdings auch ausdrücklich aus, dass eine unmittelbare Unterrichtserteilung gegenüber allen Schülern ebenso wenig erforderlich sei wie eine überwiegende oder eine solche zu bestimmten Bruchteilen. Im Übrigen genüge es, wenn der Schulleiter die unmittelbare Unterrichtserteilung durch andere fachlich vorgebildete Arbeitskräfte näher bestimme und überwache. Solcherart nehme er nämlich auch auf jedes einzelne Ausbildungsverhältnis inhaltlich und damit dem Charakter der freiberuflichen Tätigkeit gemäß bestimmenden Einfluss.

Für die - ebenfalls als spezifisch individuell zu wertende - Tätigkeit eines Bildberichterstatters gelten die vorgenannten Kriterien gleichermaßen. Hat der Beschwerdeführer als Inhaber des Betriebes eine kaufmännische und organisatorische Tätigkeit ausgeübt, ist dies solange unschädlich, als er im Rahmen der Bildberichterstattung persönlich mitarbeitet sowie die Arbeit seiner fachlich vorgebildeten Arbeitskräfte für jeden einzelnen Auftrag näher bestimmt und überwacht, da er damit auf jedes einzelne Auftragsverhältnis einen bestimmenden Einfluss nimmt und diesem solcherart eine persönliche Prägung verleiht.

Der Beschwerdeführer hat vorgebracht, dass seine Arbeitskräfte von ihm ausgebildet, belehrt und in ihrer Arbeit laufend überwacht sowie Ergänzungsarbeiten vom ihm selbst erbracht werden. Dies hat die belangte Behörde nicht in Abrede gestellt; sie hat die Qualifikation als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit jedoch mit dem Argument abgelehnt, dass der Beschwerdeführer nicht persönlich Ansprechpartner seiner Auftraggeber sei, sondern sich die Auftraggeber direkt an die Arbeitskräfte des Beschwerdeführers wenden würden. Damit hat die belangte Behörde allerdings keine ausreichenden Umstände aufgezeigt, welche vor dem Hintergrund der referierten Rechtsprechung das Vorliegen freiberuflicher Einkünfte verneinen ließen. Ob sich die Auftraggeber nämlich zunächst - mit dem Wissen um eine mögliche Substitution - an den Beschwerdeführer oder gleich an seine Arbeitskräfte wenden, kann keinen Unterschied machen, solange der Beschwerdeführer die Arbeit seiner fachlich vorgebildeten Arbeitskräfte für jeden einzelnen Auftrag näher bestimmt und überwacht. Ausgehend von ihrer unzutreffenden Rechtsansicht, bereits die festgestellten Umstände der Auftragserteilung reichten aus, um vom Vorliegen eines Gewerbebetriebes ausgehen zu können, hat die belangte Behörde keine Feststellungen darüber getroffen, wie sich die Tätigkeit des Beschwerdeführers bzw. der beauftragten Kamerateams im Streitzeitraum gestaltet hat. Auch der (im Übrigen nur vom Prüfer herangezogene) Umstand, dass die Kamerateams an verschiedenen Örtlichkeiten eingesetzt werden, schließt die vom Beschwerdeführer behauptete laufende Überwachung, die auch in der Kontrolle des Endproduktes (des Bildberichtes) bestehen kann, keineswegs von vornherein aus. Die belangte Behörde wird im fortgesetzten Verfahren daher Feststellungen darüber zu treffen haben, in welcher Form der Beschwerdeführer in die Leistungserbringung durch seine Arbeitskräfte eingebunden war bzw. darauf Einfluss nehmen konnte. Ob die umsatzsteuerliche Behandlung der Entgelte durch den Beschwerdeführer (Anwendung des Normalsteuersatzes) zu Recht erfolgt ist, kann im gegebenen Zusammenhang dahin gestellt bleiben.

2. Lohnaufwand Ehefrau:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfahren Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 99/14/0082).

Die belangte Behörde hat den zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau mündlich abgeschlossenen Dienstvertrag insbesondere mangels laufender Entlohnung als nicht fremdüblich angesehen.

In der Beschwerde wird dagegen vorgebracht, es sei üblich, dass Barbeträge, die für die Bestreitung des täglichen Lebens nicht erforderlich seien, in "irgendeiner Form angelegt" werden. Die Ehefrau habe die nicht benötigten Mittel im Betrieb des Beschwerdeführers als zu diesem Zeitpunkt "sicherste aber auch sinnvollste Form der Kapitalanlage" belassen.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in diesem Punkt

aufzuzeigen. Die belangte Behörde konnte in Übereinstimmung mit der allgemeinen Lebenserfahrung die Feststellung treffen, dass unter fremden Vertragspartnern eine laufende Auszahlung der vereinbarten Dienstbezüge üblich ist. Dass auch Dienstnehmer ihre nicht für den laufenden Lebensunterhalt benötigten Mittel in einer ihnen geeignet erscheinenden Form anlegen, wurde von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Das Vorliegen einer solchen, über das bloße Verweilen der Mittel im Betrieb hinausgehenden, Vereinbarung hinsichtlich der Veranlagung der Dienstbezüge (Verzinsung, Rentenzahlungen bei Eintritt des Pensionsfalles, etc.), hat der Beschwerdeführer jedoch nicht einmal behauptet. Warum die in der Beschwerde angeführten Schuldenstände (in den Streitjahren jeweils über 1 Mio S) und die demgegenüber wesentlich niedrigeren Kassen- und Bankguthaben des Einzelunternehmens es als fremdüblich erscheinen lassen, die Gehälter nicht auszuzahlen, macht die Beschwerde nicht einsichtig.

Im Übrigen kann der belangten Behörde auch nicht entgegengetreten werden, wenn sie die während der Betriebsprüfung geführten Tätigkeitsaufzeichnungen nicht als Nachweis für die in den Streitjahren erbrachten Leistungen gesehen hat. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren nämlich selbst vorgebracht, die Ehefrau erbringe ihre Leistungen nach dem jeweiligen - somit wechselnden - betrieblichen Bedarf. Auf welche Weise bei der "Flexibilität der Einsatzmöglichkeiten" der Ehefrau im Streitzeitraum aber sichergestellt war, dass die Dienstnehmerin gerade die 20 vereinbarten Wochenstunden erbringt, wird mit dem während der Betriebsprüfung geführten Tätigkeitsnachweis nicht dargetan.

Da der angefochtene Bescheid nicht vom Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung ausgeht, braucht auf das diesbezügliche Beschwerdevorbringen nicht eingegangen zu werden.

Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

Wegen der unter Punkt 1 aufgezeigten Rechtswidrigkeit war der

angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die

§§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 26. Juni 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1997140012.X00

Im RIS seit

06.12.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at