

TE Vwgh Erkenntnis 2000/2/22 99/14/0082

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 22.02.2000

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

B-VG Art7;
EStG 1988 §16 Abs1 Z9;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §20 Abs1;
EStG 1988 §26 Z4;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §6 Z2 lit a;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Graf, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des W A in K, vertreten durch Dr. Bernhard Aschauer, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Mozartstraße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 5. Februar 1999, GZ RV-158/1-6/98, betreffend Einkommensteuer 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer bezog in den Jahren 1991 bis 1993 folgende Einkünfte:

-

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als angestellter Arzt im Krankenhaus W

-

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Vizebürgermeister der Gemeinde K

-

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Landtagsabgeordneter

-

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Primararzt.

In den Jahren 1992 und 1993 kaufte der Beschwerdeführer mehrere Bilder (Anschaffungskosten insgesamt ca. 60.000 S). Auf Grund dieser Anschaffungen machte er im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit Investitionsfreibeträge sowie die Absetzung für Abnutzung gewinnmindernd geltend.

Als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen aus der politischen Tätigkeit erzielten nichtselbstständigen Einkünften machte er Gehaltszahlungen an seine Ehefrau geltend (Gehalt samt Sozialversicherung und Dienstgeberbeitrag im Jahr 1991 ca. 75.000 S, im Jahr 1992 ca. 170.000 S und im Jahr 1993 ca. 187.000 S). Seine "Bruttoeinkünfte" aus der politischen Tätigkeit betrugen:

1991: 186.777 S

1992: 998.392 S

1993: 1,034.488 S

Auf Anfrage teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt mit, die als Werbungskosten geltend gemachten Gehälter habe er seiner Ehefrau ausgezahlt, die bei ihm mit 20 Wochenstunden beschäftigt sei. Er sei als Primararzt tätig gewesen und habe aus der ärztlichen Tätigkeit Einkünfte aus selbstständiger und aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt. Daneben sei er im Rahmen von zwei weiteren Dienstverhältnissen als Vizebürgermeister seiner Wohnortgemeinde und als Abgeordneter zum Landtag tätig gewesen. Beim Umfang seiner Tätigkeiten sei es ihm nicht mehr möglich gewesen, alle Arbeiten selbst durchzuführen, sodass er für die politische Tätigkeit eine Dienstnehmerin als Teilzeitbeschäftigte eingestellt habe. Diese habe sämtliche Sekretariatsarbeiten besorgt, wie Terminvereinbarungen, Telefondienst, Erledigungen beim Amt der Landesregierung und bei der Wohnsitzgemeinde sowie "Vorbesprechungen für etwaige politische Interventionen".

Auf Anfrage des Finanzamtes teilten sowohl die Direktion des Landtages als auch die Gemeinde K mit, dass dem Beschwerdeführer kein Sekretariat und keine Hilfskräfte zur Verfügung gestellt seien.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993, mit welchen sowohl die in Zusammenhang mit den Bildern geltend gemachten Betriebsausgaben als auch die Werbungskosten aus dem Titel der Gehaltszahlungen an die Ehefrau nicht anerkannt wurden, brachte der Beschwerdeführer Berufung ein.

In der Berufungsverhandlung verwies er darauf, dass sich die in Rede stehenden Bilder im Krankenhaus befänden. Er habe sie gekauft, um dem Institut für Mikrobiologie und Hygiene, das er seit 1991 leite, eine gewisse Ausschmückung zu geben. Der Inhalt der Bilder sei abstrakt. Er erinnere in der Darstellung an Bakterien und Viren, den Arbeitsinhalt seines Institutes. Durch die Bilder werde die nüchterne Ausstrahlung des Institutes belebt. Die Bilder habe der Beschwerdeführer in einer Galerie gekauft; diese sei damals in finanziellen Schwierigkeiten gesteckt, weshalb er gemeint habe: "Lieber Freund, ich kaufe dir auch einmal etwas ab." Fotos der Bilder wolle der Beschwerdeführer der belangten Behörde nicht vorlegen, weil er dazu nicht verpflichtet sei und das Finanzamt ohnedies über eine Vielzahl von Beamten verfüge, die solche Fotos herstellen könnten. Wie bereits ausgeführt, sei er im Jänner 1991 zum Leiter des Instituts für klinische Mikrobiologie und Hygiene an einem Krankenhaus in W bestellt worden. Diese Tätigkeit habe viel Zeit in Anspruch genommen. Im Oktober 1991 seien Landtags- und Gemeinderatswahlen gewesen; zu seiner Überraschung sei er Landtagsabgeordneter und Vizebürgermeister geworden. Dadurch sei eine völlig neue Dimension eingetreten, weil es in der Politik üblich sei, dass sich Hilfe Suchende nicht an Dienst- oder Bürozeiten hielten. Da er deshalb wenig zu Hause gewesen sei, habe ihm die Ehefrau Arbeiten abgenommen. Sie habe insbesondere Gespräche, vorwiegend mit Gemeindebürgern (z.B. Interventionen betreffend Heimplatz oder Zivildienst), geführt. Zu den Tätigkeiten im Rahmen des Dienstverhältnisses habe es gehört, dass sie mit der Bevölkerung Gespräche führe, deren Anliegen erkenne und Schriftstücke, die man gemeinsam ausfülle, an die entsprechende Behörde weiterleite. Dabei sei ein Arbeitstag mit fixer Dienstzeit nicht möglich, es könne ein Anruf beim Frühstück erfolgen, oder beim Mittagessen oder auch um 22 Uhr abends. Bezüglich der Gehaltshöhe sei ein Kollektivvertrag, wahrscheinlich der Handelskollektivvertrag, herangezogen worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und änderte den angefochtenen

Bescheid dahingehend, dass sie auch anderen der geltend gemachten Betriebsausgaben und Werbungskosten die Anerkennung versagt. Zur Begründung führt sie aus, Bilder seien, so weit sie als Kunstwerke oder auch nur als Werke der Gebrauchskunst anzusehen seien, nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter. Für die im Krankenhaus hängenden Bilder des Beschwerdeführers könnten daher AfA und Investitionsfreibeträge nicht geltend gemacht werden. Der Beschwerdeführer habe keine überzeugenden Gründe vorgebracht, warum die Bilder nicht zumindest der Gebrauchskunst zuzuordnen seien. In den Streitjahren könne auch noch kein Wandel des Zeitgeschmackes eingetreten sein. Bei einem Dienstverhältnis könne grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass das für die Ausübung einer gehobenen Tätigkeit erforderliche Hilfspersonal vom Dienstgeber bereitgestellt werde. Der Beschwerdeführer habe nicht dargetan, welchen Umfang die Diensttätigkeit seiner Ehefrau umfasste und ob daher überhaupt der Abschluss eines Dienstvertrages gerechtfertigt sei. Der Beschwerdeführer habe nicht aufgezeigt, welche Sekretariatsarbeiten seine Ehefrau im Einzelnen habe verrichten müssen. Er habe dazu nur vorgebracht, dass seine Ehefrau das Telefon abhebe, wenn es läute und er nicht zu Hause sei. Im gegenständlichen Fall seien die Kriterien, die nach der Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gegeben sein müssten, nicht erfüllt. Die Schriftform sei nicht erforderlich, wenn eine genügend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile vorliege. Im gegenständlichen Fall gebe es keine schriftliche Vereinbarung. Der Inhalt des mündlich geschlossenen Vertrages sei unklar. So sei nicht ersichtlich, welche Vereinbarung über Dienstbeginn und Dienstende getroffen sei, wie über die Normalarbeitszeit hinausgehende Leistungen abgegolten würden oder ob bloße Bereitschaftsdienste (insbesondere Telefondienste) abgegolten würden. Der Vertrag weise daher keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf. Der Vertrag halte zudem einem Fremdvergleich nicht stand. Offenkundig sei ihm keine fixe Dienstzeit zugrundegelegt, die Leistungen seien vielmehr je nach Erforderlichkeit zu erbringen gewesen (Abheben des Telefonhörers, Öffnen der Haustür, Chauffieren des Beschwerdeführers, Bankbesuche und andere Erledigungen). Die Bereitschaft der Ehegattin für diese Leistungen gehe nach Ansicht der belangten Behörde darauf zurück, dass es für sie, wenn sie ohnedies zu Hause sei, nicht des geringsten Aufwandes bedürfe, wenn sie den Telefonhörer abnehme oder die Haustür öffne. In Familien sei es ganz allgemein üblich, einander zu Veranstaltungen zu chauffieren bzw. dorthin zu begleiten. Bankgeschäfte und andere Besorgungen würden üblicherweise vom nicht berufstätigen Ehepartner durchgeführt. Im Übrigen hätten die Kosten zwischen 17 % und 38 % der Bruttobezüge des Beschwerdeführers aus der politischen Tätigkeit ausgemacht und die Einnahmen aus der Tätigkeit als Vizebürgermeister überschritten. Der Beschwerdeführer habe das Dienstverhältnis bei der Sozialversicherung angemeldet und Lohnabgaben abgeführt, daraus ergebe sich aber noch nicht, "dass es tatsächlich zu offenkundig abgabenrechtlich anzuerkennenden Leistungen der Ehegattin gekommen ist". Nach Ansicht der belangten Behörde seien die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt und die Leistungen aus der Motivation der familienhaften Mitarbeit erbracht worden.

Die weiteren Betriebsausgaben und Werbungskosten, denen mit dem angefochtenen Bescheid die Anerkennung versagt worden ist, betreffen, soweit dies für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung ist, Reisespesen. Hiezu wird im Bescheid ausgeführt, der Beschwerdeführer habe sowohl auf Grund seiner Tätigkeit als Arzt als auch auf Grund seiner Tätigkeit als Politiker Reisen in die Landeshauptstadt unternommen. In diesem Zusammenhang sei von Bedeutung, dass Tagesgelder zur Abgeltung von Verpflegungsmehraufwendungen dann nicht anzuerkennen seien, wenn sich ein Steuerpflichtiger länger als eine Woche an einem bestimmten Ort aufgehalten habe. Dies gelte auch dann, wenn der Aufenthalt mit Unterbrechungen erfolge. Mit Ausnahme der im Jahr 1991 erfolgten ersten fünf Fahrten könnten daher die weiteren Fahrten nicht mehr zur steuerlichen Berücksichtigung von Tagesgebühren führen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Gemälde

Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe verschiedene Bilder angeschafft, die in seiner Abteilung im Krankenhaus - er sei Leiter des Instituts für klinische Mikrobiologie und Hygiene - in Räumen hingen, die sowohl von ihm als auch von seinen Mitarbeitern genutzt würden. Der ästhetische Gehalt der Bilder erreiche nicht jene Werkhöhe, dass nach dem Urteil sachkundiger Kreise von künstlerischer Leistung gesprochen werden könnte. Die Bilder erinnerten an die Darstellung von Bakterien und Viren und wiesen somit einen Zusammenhang mit dem Arbeitsinhalt des Institutes auf. Die Bilder seien Ziergegenstände, die der Änderung des Zeitgeschmackes unterlägen. Wenn die belangte Behörde die

Bilder ohne Besichtigung als Kunstwerke einstuft, liege ein Verfahrensfehler vor. Im Übrigen sei im Verwaltungsverfahren (alternativ) auch eine Teilwertabschreibung in Höhe der geltend gemachten AfA begehrt worden.

Wenn ein (Primar)Arzt im Krankenhaus in den von ihm und vom Krankenhauspersonal benutzten Räumen auf seine Kosten Bilder - nämlich abstrakte Bilder, nicht wissenschaftliche, medizinische Darstellungen - anbringt, so mag er damit einem Bedürfnis nach Ästhetik entsprechen. Allein - ein Zusammenhang zwischen den Bildern und Einkünften aus der (selbstständigen oder unselbstständigen) ärztlichen Tätigkeit ist nicht erkennbar. Schon aus diesem Grund ist der Beschwerdeführer nicht in Rechten verletzt worden, wenn die belangten Behörde eine steuerliche Berücksichtigung der Anschaffungskosten der Bilder unterlassen hat.

Überdies konnte die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen, dass auch solche Gemälde, die "den Änderungen des Zeitgeschmacks unterliegen", nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter sind. Hiezu wird zur Begründung gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 1994, 91/14/0110, verwiesen. Wie in diesem Erkenntnis u.a. ausgeführt wird, kann ein Wertverlust, der sich durch eine Änderung des Zeitgeschmacks ergibt, die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung nach § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 erfüllen; für den gegenständlichen Fall ist jedoch darauf zu verweisen, dass der Beschwerdeführer - wie dies die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift richtig aufzeigt - nachvollziehbare und konkrete Angaben über den (geminderten) tatsächlichen Wert der Bilder nicht gemacht hat.

2. Dienstverhältnis der Ehefrau

In der Beschwerde wird vorgebracht, weder von Seiten der Gemeinde K noch vom Landtagsklub seien dem Beschwerdeführer entsprechende Räumlichkeiten und Hilfskräfte zur Verfügung gestellt worden. Er habe daher seine Ehefrau als Dienstnehmerin mit einer Wochenarbeitszeit von 20 Stunden angestellt. Ihre Tätigkeit habe sich nicht nur auf die Funktion des Beschwerdeführers als Vizebürgermeister, sondern auch auf jene als Landtagsabgeordneter bezogen. Das Dienstverhältnis sei bei der Gebietskrankenkasse angemeldet worden, es seien laufend Beiträge gezahlt worden. Da es für Arbeitnehmer bei politischen Mandataren keinen Kollektivvertrag gebe, sei der Gehalt nach dem Kollektivvertrag für Handelsangestellte festgelegt worden. Telefonische Erledigungen, Terminvereinbarungen, Vorbesprechungen für politische Interventionen sowie Hilfestellungen bei Behördenanträgen (für Ratsuchende), aber auch Buchhaltungsarbeiten hätten zu den Aufgaben der Dienstnehmerin gehört. Die Festlegung einer fixen Arbeitszeit sei im Hinblick auf die Bedürfnisse der Bürger und die Zeiteinteilung des Beschwerdeführers nicht möglich gewesen. Auch mit einer fremden Person wäre daher eine gleichartige Vereinbarung getroffen worden. Die Arbeitsleistungen hätten die im Rahmen der ehelichen Gemeinschaft zu erfüllenden Aufgaben überschritten.

Das Vorbringen betreffend die Erbringung von Buchhaltungsarbeiten durch die Ehefrau des Beschwerdeführers stellt eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Im Übrigen ist dem Vorbringen zu entgegnen:

Nach der 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 zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 95/13/0176).

Der Beschwerdeführer tritt der Feststellung der belangten Behörde, wonach keine Vereinbarung über Dienstbeginn und Dienstende getroffen sei, nur damit entgegen, dass seine eigene Zeiteinteilung und die Bedürfnisse der Bürger eine exakte Festlegung nicht zugelassen hätten. Er zeigt aber damit nicht auf, auf welche Weise bei einer Arbeitserbringung "nach Bedarf" sichergestellt ist, dass die Dienstnehmerin gerade die 20 vereinbarten Wochenstunden erbringt. Auch zeigt er nicht auf, dass bzw. welche Vereinbarung für den Fall besteht, dass die tatsächlich erbrachte Arbeitszeit unter oder über den 20 Stunden liegt. Der Beschwerdeführer bestreitet auch nicht die Feststellung der belangten Behörde, wonach es keine Vereinbarung darüber gibt, ob die Zeiten, in welchen die Dienstnehmerin bereit ist, Telefonanrufe entgegenzunehmen, Bereitschaftsdienste oder Vollarbeitszeit darstellen. Damit kann der belangten Behörde aber nicht entgegengetreten werden, wenn sie angenommen hat, die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau weise keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf und halte zudem einem Fremdvergleich nicht stand. Für die Richtigkeit der Beschwerdebehauptung, einen gleichartigen Vertrag hätte der Beschwerdeführer auch mit einem fremden Dritten abgeschlossen, ergibt sich nicht der geringste Anhaltspunkt.

3. Reisespesen

Nach dem Beschwerdevorbringen liege eine Verletzung des Gleichheitssatzes vor, wenn pauschale Reisekostenersätze bei Dienstnehmern nicht steuerbar, die entsprechenden Reiseaufwendungen bei Selbstständigen aber nicht abzugsfähig seien. Es sei auch zu beachten, dass bei anderen Landtagsabgeordneten die Reisespesen als Abzugsposten anerkannt worden seien. Wenn die belangte Behörde ausführe, dass der Erlass betreffend die Werbungskosten politischer Funktionäre für die Entscheidung nicht heranzuziehen sei, so ergebe sich daraus, dass sie den Erlass des Bundesministers für Finanzen für gesetzwidrig erachte.

Der Beschwerdeführer wendet sich somit nicht gegen die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach der Ansatz von Tagesgeldern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten einen Verpflegungsmehraufwand zur Voraussetzung hat, ein solcher Mehraufwand aber nicht mehr vorliegt, wenn dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf einen bereits längeren Aufenthalt am Reiseort und die entsprechende Ortskenntnis höhere Verpflegungsaufwendungen als am Wohnort nicht erwachsen (vgl. die bei Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 Tz 2 zitierte hg. Rechtsprechung).

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend eine Differenzierung zwischen der steuerlichen Behandlung der Tagesgeldzahlungen des Arbeitgebers iSd § 26 Z. 4 EStG 1988 und den als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemachten Tagesgeldern sei bemerkt, dass nach der hg. Rechtsprechung (vgl. insbesondere das hg. Erkenntnis vom 20. November 1996, 96/15/0097) die vom Arbeitgeber geleisteten Tagesgelder steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen, wenn sie nicht einen tatsächlich angefallenen Mehraufwand im oben beschriebenen Sinn abgelten. Bei einer Dienstreise an einen bestimmten Ort sind daher, wenn dieser Ort einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers darstellt, die ausbezahlten Tagesgelder als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehen. Die vom Beschwerdeführer als verfassungswidrig erachtete Differenzierung liegt daher nicht vor.

Sollte es, wie dies in der Beschwerde behauptet wird, zutreffen, dass anderen Steuerpflichtigen gegenüber rechtswidrige Steuerbescheide ergangen sind, könnte daraus kein Anspruch des Beschwerdeführers auf in gleicher Weise rechtswidrige Bescheide abgeleitet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof prüft, ob der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten verletzt worden ist, nicht hingegen, ob eine belangte Behörde den einen oder den anderen Erlass eines Bundesministers für gesetzwidrig hält. Solche Erlässe sind keine gesetzmäßig kundgemachten Verordnungen, weshalb aus ihnen keine subjektiven Rechte abgeleitet werden können (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. Juni 1993, 93/14/0086, und vom 19. September 1990, 89/13/0174). Auf das Beschwerdevorbringen betreffend die Auffassung der belangten Behörde zu einem bestimmten Erlass war daher nicht einzugehen.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. 416/1994.

Wien, am 22. Februar 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1999140082.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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