jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/11/25 96/14/0024

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.11.1997

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §23 Abs1;
BAO §25;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des H in L, vertreten durch Dr. Hubert Schauer, Rechtsanwalt in Linz, Hofgasse 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 4. Dezember 1995, Zl. 12/26/6-BK/Kd-1995, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1983 und 1984, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer führte bis 30. November 1984 eine Steuerberatungskanzlei als Einzelunternehmer und ermittelte den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972. Mit dem in Form eines Notariatsaktes geschlossenen Übergabsvertrag vom 21. November 1984 übergab er mit Wirkung vom 30. November 1984 sein Steuerberatungsunternehmen mit allen Aktiven und Passiven seinem Sohn. Gemäß Punkt 2 dieses Vertrages verpflichtete sich der Sohn des Beschwerdeführers zur Zahlung einer wertgesicherten monatlichen Leibrente von S 40.000,-- an den Beschwerdeführer und nach dessen Ableben an dessen Ehefrau.

Da der Beschwerdeführer wegen seines schlechten Gesundheitszustandes seinen beruflichen Aufgaben zum Teil nicht mehr nachkommen konnte, kam es in den Streitjahren zu umfangreichen Fremdleistungen durch andere Steuerberater, insbesondere seinen Sohn.

Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung, die u.a. Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Streitjahre umfaßte, vertrat der Prüfer im Bericht vom 19. Juli 1988 die Auffassung, daß eine im Jahr 1984 erfolgte Zahlung von S 1,100.000,-

- an den Sohn des Beschwerdeführers nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könne, weil dieser Zahlung keine Gegenleistung zugrunde liege. Ferner seien Zahlungen an den Sohn des Beschwerdeführers für Wertpapieranschaffung im Jahr 1983 in Höhe von S 60.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer und für übernommene Abfertigungsverpflichtungen im Jahr 1984 in der Höhe von S 389.830,-- zuzüglich Umsatzsteuer nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, weil es sich auch dabei um freiwillige Zuwendungen gehandelt habe.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren erließ das Finanzamt Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für 1983 und 1984, in denen es der Auffassung des Prüfers in den genannten Punkten folgte.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer - soweit dies für das vorliegende Beschwerdeverfahren von Bedeutung ist - im wesentlichen aus, wegen seines Gesundheitszustandes habe er seinen Sohn über lange Zeit mit der Führung der Kanzlei beauftragt. "Unter Bedachtnahme auf gewisse Unsicherheitsfaktoren wegen der zusätzlichen Belastung und Verantwortung" sei vereinbart worden, daß die Honorierung nicht gleich durch den Stundensatz laut Werkvertrag erfolgen solle, sondern erst pauschal mit Ende der Stellvertretung. Es handle sich bei dem Betrag von S 1,000.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer nicht wie unter Punkt 11. des Besprechungsprogrammes für die Schlußbesprechung angeführt, um Verdienstentgang sondern um Honorar für die Vertretung und Leitung der Kanzlei vom Dezember 1983 bis November 1984. Gemäß § 41 Abs. 4 WTBO könne die Entlohnung des Stellvertreters bis zu 65 % der Bruttoeinnahmen der betreuten Kanzlei betragen. Im Jahr 1984 habe die Kanzlei des Beschwerdeführers Bruttoeinnahmen von S 11,459.000,-- gehabt. Aufgrund des Werkvertrages habe er an seinen Sohn S 754.288,-- netto bezahlt. Daraus folge, daß das gesamte an den Sohn bezahlte Honorar von S 1,754.288,-- nur rund 15 % der Bruttoeinnahmen ausmache. Diese Zahlung halte einen Fremdvergleich stand. Sein Sohn habe ihm die Kosten seines Personals mit S 2,678.467,-- lediglich zu Selbstkosten weiterverrechnet, obwohl er nach den Honorarrichtlinien einen Aufschlag bis zu 100 % hätte berechnen können. Hinsichtlich des vom Prüfer betonten Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung sei darauf hinzuweisen, daß der Beschwerdeführer mit keinem seiner Angestellten einen schriftlichen Dienstvertrag und mit keinem seiner Kollegen einen schriftlichen Werkvertrag geschlossen habe. Die im Jahr 1984 bezahlte Honorarnote in Höhe von S 1,000.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer sei daher als Betriebsausgabe anzuerkennen. Der Betrag von S 100.000,-- sei als Vorsteuer abzuziehen.

Sein Sohn habe im Jahr 1982 neun Angestellte aus der Kanzlei des Beschwerdeführers mit allen Abfertigungsansprüchen übernommen und habe zur Deckung der 1982 gebildeten Abfertigungsrücklage bis 31. Dezember 1983 Wertpapiere in Höhe von S 60.000,-- anschaffen müssen. Die Kosten für die Anschaffung habe er dem Beschwerdeführer in Rechnung gestellt. Nach Auffassung des Beschwerdeführers sei die betriebliche Veranlassung gegeben, denn hätte sein Sohn diese Angestellten nicht übernommen, hätte er selbst diese Wertpapiere anschaffen müssen bzw. wären durch Bezahlung der entsprechenden Abfertigungen höhere Ausgaben erwachsen.

Die Zahlung von S 389.850,-- zuzüglich Umsatzsteuer sei erfolgt, weil sein Sohn mit der Übernahme des Unternehmens auch alle Angestellten mit allen Abfertigungsansprüchen übernommen habe. Dabei sei insofern ein Irrtum unterlaufen, als die Abfertigungsansprüche der Angestellten des Sohnes und nicht der Angestellten des Beschwerdeführers berechnet worden seien. Dieser Irrtum sei erst anläßlich der Betriebsprüfung entdeckt worden. Richtigerweise wären an seinen Sohn S 641.531,-- (zuzüglich 10 % Umsatzsteuer) zu bezahlen gewesen.

In der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wurde hinsichtlich der Zahlung von S 1,100.000,-- darauf hingewiesen, daß der Beschwerdeführer während der Prüfung als Zahlungsgrund Verdienstentgang genannt habe, während er nunmehr als Grund für die Zahlung die Vertretung während seiner Krankheit nenne. Außerdem sei darauf hinzuweisen, daß die Honorarnote keine Leistungsbeschreibung aufweise. Soweit der Sohn des Beschwerdeführers aufgrund des Werkvertrages honoriert worden sei, sei dies aufgrund eines genau geführten Arbeitsheftes nachvollziehbar gewesen. In Ansehung der Honorarnote über S 1,000.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer sei dies nicht möglich gewesen. Die Bezahlung der Wertpapiere für die Deckung der Abfertigungsrücklage, die im Unternehmen des Sohnes erstmals gebildet worden sei, könne im Unternehmen des Beschwerdeführers keine Betriebsausgabe darstellen, sondern finde ihre Begründung in der verwandtschaftlichen Nahebeziehung.

Was die Zahlung der Abfertigungsbeträge anläßlich der Unternehmensübergabe anlange, könne der Argumentation des Beschwerdeführers nicht gefolgt werden, weil nicht angenommen werden könne, daß der Übergeber einen Betrag von S 641.531,-- zuzüglich Umsatzsteuer aufwenden müsse, damit er seine Kanzlei unentgeltlich übergeben könne. Im

Übergabsvertrag sei zudem ausdrücklich die Übernahme aller Aktiven und Passiven inklusive aller dienstrechtlichen Verhältnisse ohne Entgelt des Übergebers bestimmt.

Der Beschwerdeführer erstattete im Zuge des Berufungsverfahrens weitere Schriftsätze, in denen er im wesentlichen seinen Standpunkt wiederholte.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1983 als unbegründet abgewiesen. Der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1984 wurde teilweise - in Punkten, die im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht mehr von Bedeutung sind - stattgegeben. In den oben beschriebenen Streitpunkten blieb die Berufung erfolglos.

Begründend führte die belangte Behörde im wesentlichen aus, Verträge zwischen nahen Angehörigen seien steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen und klaren Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Im vorliegenden Fall sei eine zusätzliche Honorarnote über S 1,000.000,-- zuzüglich 10 % Umsatzsteuer gelegt worden, die offensichtlich zu einer Minimierung der Steuerlast geführt habe. Der Prüfer sei in Übereinstimmung mit dem Inhalt des Übergabsvertrages davon ausgegangen, daß eine unentgeltliche Betriebsübergabe erfolgt sei, auch wenn ab Übergabe monatliche Versorgungsleistungen zu erbringen seien. Die aufgrund des mündlich abgeschlossenen Werkvertrages erbrachten Arbeitsleistungen seien monatlich abgerechnet und auch anerkannt worden. Die Behauptung, außerdem sei auch mündlich vereinbart worden, daß gegen Ende der Stellvertretungszeit durch das "Abschlußpauschalhonorar" angeblich darüber hinaus erbrachte Stellvertretungsleistungen abgegolten werden sollten, sei nicht glaubwürdig. Die pauschale Abrechnung enthalte keine Leistungsbeschreibung, was in Anbetracht der Höhe des in Rechnung gestellten Honorars unüblich sei. Eine pauschale zusätzliche Entlohnung von Stellvertretungsleistungen in dieser Höhe - nachdem alle Leistungen einzeln abgerechnet worden seien - sei unter Fremden nicht üblich. Auch das Fehlen von Stundenangaben und die Rückdatierung der Honorarnote vom 5. November 1984 auf 31. Oktober 1984 sprächen gegen die steuerliche Anerkennung des verrechneten Honorars. Soweit der Beschwerdeführer auf die maximal zulässige Honorierung gemäß § 41 Abs. 4 WTBO hinweise, sei ihm zu erwidern, daß ein nach dieser Bestimmung zu beurteilender Fall nicht vorliege. Gegen die Anerkennung als Betriebsausgabe spreche schließlich auch der Umstand, daß der Beschwerdeführer verschiedene Varianten für die Begründung dieses Honorars geliefert habe (Verdienstentgang, Stellvertretungshonorar, Aufschlag auf die verrechneten Stundenlöhne). Auch der Umstand, daß der zunächst für Mai 1984 geplante Übergabstermin in der Folge auf 30. November 1984 verschoben worden sei, könne das Pauschalhonorar nicht rechtfertigen. Dies habe nämlich nur zur Folge gehabt, daß sich Stellvertretungsleistungen bis zu diesem Zeitpunkt erstreckt hätten; diese Leistungen seien aber im Rahmen der monatlichen Stundenabrechnung abgegolten worden.

Der Behauptung des Beschwerdeführers, vor Abschluß des Übergabsvertrages sei mündlich vereinbart worden, die vom Sohn übernommenen Abfertigungsverpflichtungen hinsichtlich der übernommenen Dienstnehmer abzugelten, werde ebenfalls kein Glauben geschenkt. Ein fremder Betriebsübergeber, der einen Betrieb unentgeltlich übergebe, hätte nicht noch zusätzlich einen Kostenaufwand für die auf den Übernehmer übergegangenen Abfertigungsverpflichtungen geleistet. Die Übernahme der Abfertigungsverpflichtungen sei zudem im Übergabsvertrag vom 21. November 1984 vertraglich ausbedungen worden.

Auch in der Bezahlung des vom Sohn des Beschwerdeführers in Rechnung gestellten Betrages von S 60.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer für die Wertpapierdeckung der Abfertigungsrücklagen für 1982 und 1983 in Ansehung der vom Sohn im Jahr 1982 übernommenen Dienstnehmer liege keine Betriebsausgabe, weil kein Steuerberater einem anderen Steuerberater für übernommene Dienstnehmer ohne vertragliche Verpflichtung Kostenersatz für Wertpapierbeschaffung leisten würde. Im übrigen stelle der Aufwand für die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung keine Betriebsausgabe dar. Die Wertpapiere sollten der Sicherung der Abfertigungsansprüche dienen und seien Teil des Betriebsvermögens. Eine steuerliche Anerkennung der Anschaffungskosten sei nicht vorgesehen.

Gegen den angefochtenen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Antrag auf kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Bei der Beurteilung des Beschwerdefalles steht die Frage der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen im Vordergrund. Bei solchen Verträgen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, sodaß eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen müssen, um eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung vornehmen zu können. Für die Anerkennung ist von Bedeutung, daß der Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. dazu Hofstätter/Reichel, EStG 1988, IIIA, Rz 3 zu § 4 Abs. 4 allgemein; Doralt, EStG3, § 2 Rz 158 ff;

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 44 ff, sowie die dort jeweils zitierte hg. Rechtsprechung).

Unter Zugrundelegung dieser Ausführungen kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde der Honorarnote über S 1,000.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer vom 31. Oktober 1984 die steuerliche Anerkennung versagt hat. Nach außen zum Ausdruck gekommen ist die behauptete Vereinbarung eines zusätzlichen Honorars weder zum Zeitpunkt ihres Abschlusses - wobei hinzuzufügen ist, daß diesbezüglich ein genauer Zeitpunkt nie genannt wurde - noch während der Vertretungstätigkeit des Sohnes. Zum Ausdruck gekommen sind lediglich die monatlich laufend abgerechneten Arbeitsleistungen. Die diesbezüglichen Honorare wurden auch anerkannt. Weiters ist zu beachten, daß die Honorarnote vom 31. Oktober 1984 - die weder den Leistungszeitraum nennt, noch den Leistungsumfang beschreibt - auch keinen Hinweis auf Inhalt und Zeitpunkt der angeblich zugrunde liegenden Vereinbarung enthält. Ferner ist gegen die Anerkennung der Honorarnote ins Treffen zu führen, daß auch der Inhalt der angeblich getroffenen mündlichen Vereinbarung selbst unter Zugrundelegung der Angaben des Beschwerdeführers nicht eindeutig und klar ist, weil der Beschwerdeführer im Zuge des Verfahrens verschiedene Rechtsgründe für den in Rechnung gestellten Betrag angegeben hat. Während zunächst von Verdienstentgang die Rede war, wurde in der Berufung vorgebracht, daß es sich wegen der zusätzlichen Belastung und Verantwortung um zusätzliches Vertretungshonorar gehandelt habe. In der mündlichen Verhandlung vom 4. Mai 1995 und in dem bei dieser Verhandlung überreichten Schriftsatz hat der Beschwerdeführer schließlich alternativ als weiteren Rechtsgrund angegeben, daß sein Sohn berechtigt gewesen wäre, einen entsprechenden Zuschlag zu den in Rechnung gestellten Personalkosten geltend zu machen. Im Hinblick auf diese Verfahrensergebnisse kann nicht davon ausgegangen werden, daß die behauptete Vereinbarung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt gehabt habe.

Die von der Beschwerde in diesem Zusammenhang ins Treffen geführten Argumente überzeugen insgesamt nicht. Der Beschwerdeführer macht dazu im Rahmen der Verfahrensrüge geltend, die belangte Behörde hätte Angestellte seiner Kanzlei dazu vernehmen müssen, ob sein Sohn im fraglichen Zeitraum die Kanzlei auch in kaufmännischer und organisatorischer Weise geführt habe. Dadurch hätte sie feststellen können, daß die den Zahlungen zugrunde liegenden Vereinbarungen nach außen eindeutig zum Ausdruck gekommen seien.

Diese Ausführungen sind nicht schlüssig, weil die Vertretungstätigkeit des Sohnes und die laufend von ihm verrechneten Honorare für diese Tätigkeit nicht in Streit gestanden sind und nicht erkennbar ist, inwiefern durch die Tätigkeit des Sohnes die der Honorarnote vom 31. Oktober 1994 angeblich zugrunde liegende Vereinbarung zum Ausdruck gekommen sein soll, zumal deren Inhalt - wie oben ausgeführt wurde - selbst nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren nicht eindeutig erkennbar ist.

Im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers hat die belangte Behörde nicht allein wegen des Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung der Honorarnote vom 31. Oktober 1984 die steuerliche Anerkennung versagt. Dafür war vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend, wie die Ausführungen auf Seite 21 f des angefochtenen Bescheides zeigen.

Die Behauptung, die vertretungsweise Leitung und Führung der Kanzlei des Beschwerdeführers könne "schon begrifflich" nicht durch eine Abrechnung nach Stunden abgegolten werden, ist nicht nachvollziehbar. Mit seinem Hinweis auf § 41 Abs. 4 WTBO verkennt der Beschwerdeführer, daß ein nach dieser Gesetzesstelle zu beurteilender

Fall, nämlich die Tätigkeit eines von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bestellten Kanzleiverwesers oder Liquidators, hier nicht vorliegt.

Was die vom Sohn des Beschwerdeführers übernommenen Abfertigungsverpflichtungen betrifft, ist zwar die in der Beschwerde enthaltene Behauptung richtig, daß diese Verpflichtung den Beschwerdeführer getroffen hätte, wenn er die Kanzlei nicht übergeben, sondern aufgelöst hätte. Der Behauptung, es sei mündlich die Abgeltung der Abfertigungsansprüche vereinbart worden, hat aber die belangte Behörde im Hinblick auf die Übergabe der Kanzlei und den Inhalt des notariellen Übergabsvertrages keinen Glauben geschenkt. Dies kann vom Verwaltungsgerichtshof nicht als unschlüssig erkannt werden. Die vom Beschwerdeführer behauptete Vorgangsweise wäre nur dann plausibel gewesen, wenn der Wert des übergebenen Unternehmens den Wert der kapitalisierten Versorgungsrente nicht überschritten hätte, wovon aber nach der Aktenlage keine Rede sein kann. Im übrigen ist im vorliegenden Zusammenhang bemerkenswert, daß offenbar weder dem Beschwerdeführer noch seinem Sohn klar war, um welche Abfertigungsansprüche es sich eigentlich handeln sollte, weil sonst nicht vorstellbar ist, daß keinem der beteiligten Wirtschaftstreuhänder aufgefallen ist, daß nicht die Abfertigungsansprüche der anläßlich der Unternehmensübergabe übernommenen Dienstnehmer in Rechnung gestellt wurden, sondern die Abfertigungsansprüche der Dienstnehmer des Sohnes des Beschwerdeführers. All dies spricht gegen die Annahme einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung im oben beschriebenen Sinn.

Der Ersatz der vom Sohn des Beschwerdeführers angeschafften Wertpapiere zur Deckung der Abfertigungsrücklage stellt gleichfalls keine beim Beschwerdeführer anzuerkennende Betriebsausgabe dar, weil es sich bei der Anschaffung der Wertpapiere um eine Verpflichtung im Betrieb des Sohnes gehandelt hat. Im Verwaltungsverfahren wurde nicht behauptet, daß anläßlich der im Jahre 1982 erfolgten Übernahme von Dienstnehmern durch den Sohn des Beschwerdeführers ein Ersatz der übernommenen Abfertigungsverpflichtungen vereinbart worden wäre, sodaß nicht untersucht zu werden brauchte, ob eine solche Vereinbarung unter Berücksichtigung der oben beschriebenen Kriterien zur steuerlichen Anerkennung geführt hätte. Hat aber eine solche Vereinbarung nicht bestanden, so ist nicht erkennbar, warum der Beschwerdeführer die Kosten für die in einem anderen Unternehmen erforderliche Wertpapierdeckung gemäß § 14 Abs. 4 EStG 1972 hätte tragen sollen. Bemerkenswert ist auch hier, daß man sich nicht einmal die Mühe gemacht hat, die erforderlichen Kosten für die Anschaffung von Wertpapieren zu berechnen, sondern einen Pauschalbetrag von S 60.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat, was gegen die Annahme einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung im oben beschriebenen Sinn spricht.

Aus den dargelegten Erwägungen erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1996140024.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at