

# TE Vwgh Erkenntnis 1994/12/15 93/15/0002

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 15.12.1994

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AVG §10 Abs1;

BAO §115 Abs1;

BAO §119 Abs1;

BAO §167 Abs2;

BAO §21 Abs1;

BAO §21;

BAO §22;

BAO §23 Abs1;

BAO §23;

BAO §25;

BAO §289 Abs1;

BAO §289 Abs2;

BAO §83 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs8;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde des Dr. A in Y, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 29. April 1992, Zl. B 6-3/91, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1986, 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 ist Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde mit dem Wohnsitz in Y. Er und seine Ehegattin unterhielten in den Streitjahren je eine getrennte sowie in den Jahren 1982 und 1983 eine in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts gemeinschaftlich betriebene zahnärztliche Ordination (siehe Seite 6 der vorliegenden Beschwerde und die zur hg. Beschwerdezahll 93/15/0019 vorgelegten Verwaltungsakten). Außerdem unterhielten der Beschwerdeführer und seine Ehegattin an späterer Stelle noch näher dargestellte Rechtsbeziehungen zur W-Gesellschaft m.b.H. in G (in der Folge: GesmbH).

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid traf die belangte Behörde eine Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1984 bis 1987 und Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1987.

Mit Beschuß vom 5. Oktober 1992, B 858/92-11, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde abgelehnt und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof macht der Beschwerdeführer Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Er erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid nur in den die Einkommensteuerfestsetzungen betreffenden Spruchteilen in seinen Rechten verletzt.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat unter Bedachtnahme auf die vom Beschwerdeführer erstattete Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde erwogen:

Zu den Verfahrensrügen:

Das Beschwerdevorbringen, der angefochtene Bescheid sei "im Zahlenmaterial" nicht nachvollziehbar - genannt werden für die Jahre 1984 bis 1986 Beträge von S 501,-- S 11.524,-- bzw. S 11.248,-- -, ist nach der Aktenlage unbegründet.

Auch in der Ablehnung des Antrages des Beschwerdeführers auf Vertagung der mündlichen Berufungsverhandlung durch den Vorsitzenden des Berufungssenates liegt kein wesentlicher Verfahrensmangel, zumal der Beschwerdeführer bei dieser Verhandlung ohnedies durch seinen steuerlich Bevollmächtigten vertreten war. Daß dieser Bevollmächtigte in dieser Verhandlung nur zur Vertagungsangelegenheit Stellung genommen hat, kann nicht der belangten Behörde als Verfahrensmangel angelastet werden, zumal der Beschwerdeführer auch niemals behauptet hat, er hätte seinen Bevollmächtigten nicht zeitgerecht und umfassend über alle im Beschwerdefall wesentlichen Fragen informieren können. Die Partei trifft nämlich, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12. Juni 1990, Zl. 90/14/0054, ausgeführt hat, die Pflicht, ihre(n) Vertreter zeitgerecht und ausreichend zu informieren.

Soweit die Beschwerde verschiedene Mängel von Urkunden behauptet, verabsäumt sie es, die rechtlichen Auswirkungen dieser Mängel aufzuzeigen. Selbst wenn die behaupteten Mängel tatsächlich vorliegen sollten, ist nicht erkennbar, inwiefern die belangte Behörde zu einem anderen Spruch des angefochtenen Bescheides hätte gelangen können.

Die vom Beschwerdeführer relevierte "Datenschutzproblematik" steht mit dem Spruch des angefochtenen Bescheides in keinem erkennbaren Zusammenhang. Auch insoweit liegt daher kein wesentlicher Verfahrensmangel vor.

Die zahlreichen sogenannten "Einzelrepliken" des Beschwerdeführers gegen Hilfsargumente der belangten Behörde zeigen weder einzeln noch in ihrer Gesamtheit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Im folgenden wird auf die einzelnen materiellrechtlichen

Streitpunkte eingegangen:

Zum Privatanteil des Pkw Mercedes Benz 280 im Jahr 1984:

Der Beschwerdeführer benutzte in diesem Jahr unter Einsatz eines Wechselkennzeichens zwei Pkws, und zwar einen (älteren) der Marke Mercedes Benz 250 in der Winterjahreshälfte und einen (jüngeren) der Marke Mercedes Benz 280 in der Sommerjahreshälfte. Im Verwaltungsverfahren behauptete er eine berufliche Verwendung des Pkw MB 250 zu 100 % und des Pkw MB 280 zu 86,29 %.

Folgende Kilometerstände der beiden Pkws sind unbestritten:

1. Pkw MB 250:

am 26.4.1982	64.845 km
am 15.10.1982	67.832 km
am 27.6.1983	72.746 km
und am 27.8.1987	89.319 km

2. Pkw MB 280:

am 15.5.1982	12.485 km
am 27.6.1983	20.307 km
am 26.9.1983	22.598 km
und am 16.8.1984	28.617 km

Ausgehend davon gelangte der Prüfer zu der Feststellung folgender Fahrleistung des Beschwerdeführers mit den beiden Pkws im Jahr 1984: 4.589 km mit dem Pkw MB 250 und 7.169 km, später im Hinblick darauf, daß selbst der Beschwerdeführer einräumte, den Pkw erst im Jahr 1983 in sein Betriebsvermögen übernommen zu haben, berichtigt auf 7.386 km mit dem Pkw MB 280.

Während der Prüfer ursprünglich und ihm folgend das Finanzamt bei beiden Pkws einen 40 %igen Privatanteil ausgeschieden hatte, anerkannte das Finanzamt in der Folge auf Grund des Nachweises von Adaptierungsarbeiten am Pkw MB 250 dessen ausschließlich betriebliche Verwendung. In bezug auf den Pkw MB 280 sah das Finanzamt, gestützt auf nachfolgend wiedergegebene Berechnung, eine Jahreskilometerleistung von

7.120 km als betrieblich veranlaßt an:

"Fahrtstrecke G-Y: 20 km

Ordination: Mo, Di, Do, Fr und durchschnittlich

einmal pro Monat (am Mittwoch) (10 x im Jahr).

4 x pro Woche G - Y - G = 160 km

42 Wochen ( 10 Wochen Urlaub) x 160 km = 6.720 km

+ 10 x pro Jahr Mittwochsordination = 400 km

Gesamtkilometer 7.120 km"

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 15. Jänner 1992 zu dieser ihm von der belangten Behörde bekanntgegebenen Berechnung ging der Beschwerdeführer unter Hinweis auf Kilometerstände im Jahr 1987 von einer jährlichen Fahrleistung mit dem Pkw MB 250 von 3.893 km und von 8.471 km mit dem Pkw MB 280, zusammen also von einer Fahrstrecke von 12.364 km aus. Da der erstgenannte Pkw ausschließlich betrieblich genutzt worden sei, ergebe sich daraus für den Pkw MB 280 ein Privatanteil von 12,14 %. Der Beschwerdeführer stellte in einer sogenannten "Leistungsvergleichstabelle" die Aufwendungen für die beiden Pkws im Jahr 1984 einander gegenüber.

Im angefochtenen Bescheid gelangte die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu der Ansicht, daß dem Beschwerdeführer die Glaubhaftmachung einer überwiegend betrieblichen Nutzung des Pkw MB 280 im Jahr 1984 im Gegensatz zum Pkw MB 250 nicht gelungen sei. Unter Bezugnahme auf die Ausführungen des Prüfers, ihren Vorhalt vom 14. November 1991 und die Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 15. Jänner 1992 legte die belangte Behörde zur Begründung ihrer Entscheidung im strittigen Punkt im wesentlichen dar, aus den eruierbaren Kilometerständen - ausgenommen die weit vom Streitjahr entfernten des Jahres 1987 - sei ein Absinken der Jahreskilometerleistung des Pkw MB 250 nicht zu erkennen. Die Rechenoperationen des Beschwerdeführers wiesen auch des näheren beschriebene Fehler und Ungenauigkeiten auf. Die vom Beschwerdeführer beigebrachte "Leistungsvergleichstabelle" stehe sogar im Widerspruch zum Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers. Daß die farblich nicht identen Pkw-Modelle MB 250 (Baujahr 1971) und MB 280 (Baujahr 1981) rein äußerlich voneinander nicht zu unterscheiden seien, sei unrichtig. Für Fahrten zur Besorgung von Arbeits-, Reinigungs- und diversen sonstigen Gebrauchs- und Verbrauchsgütern sei zusätzlich ein zu 100 % betrieblich genutzter Pkw Peugeot zur

Verfügung gestanden; diese Fahrten seien auch nicht konkretisiert worden und hätten vom Beschwerdeführer unwidersprochen im maßgebenden Zeitraum der GesmbH obliegen. Der Beschwerdeführer habe ferner die Anzahl seiner Ordinationstage im Abgabenverfahren nicht angegeben noch sei diese Anzahl aus den Patientenlisten erurierbar gewesen. Der Beschwerdeführer habe weiters auch keine Unterlagen vorgelegt, aus denen konkret auf die Anzahl der von ihm im maßgebenden Zeitraum geleisteten Notdienste hätte geschlossen werden können. Somit seien zwar die den Pkw MB 250 betreffenden Aufwendungen zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen gewesen, die den Pkw MB 280 betreffenden Aufwendungen (einschließlich Afa) jedoch nur insoweit, als sie auf die nach Ansicht der belangten Behörde glaubhaft gemachte betriebliche Nutzung im Ausmaß von (aufgerundet) 10 % entfielen.

Die Beschwerde bringt dagegen vor, die betriebliche Nutzung von "etwa 86,29 %" des Pkw MB 280 sei im Verwaltungsverfahren unter Beweis gestellt worden. Außerdem sei die belangte Behörde nicht berechtigt, "einen von der Betriebsprüfung bereits selbst ermittelten Sachverhalt neu einzuschätzen".

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, daß der Beschwerdeführer für seine Kraftwagen keine Fahrtenbücher geführt hat. Die Beschwerde weist auch selbst darauf hin, daß aus den "Patientenlisten" keine "Aussagen für die Anzahl der Ordinationstage" hätten gewonnen werden können. Unter diesen Umständen war es nicht rechtswidrig, daß die belangte Behörde bei der Prüfung des Ausmaßes der betrieblichen Nutzung des Pkw MB 280 die mit diesem Fahrzeug und dem Pkw MB 250 im Jahr 1984 insgesamt zurückgelegte, lediglich aus zum genannten Jahr zeitnahen Kilometerständen abgeleitete Fahrtstrecke ermittelte und sie nach Abzug der auf den unbestrittenenmaßen zu 100 % betrieblich verwendeten Pkw MB 250 entfallenden Fahrtstrecke derjenigen Fahrtstrecke gegenüberstellte, die der Beschwerdeführer an den mutmaßlichen Ordinationstagen auf den bekanntgegebenen Routen mit dem Pkw MB 280 wahrscheinlich gefahren ist. Die Beschwerdebehauptung, im Verwaltungsverfahren sei eine betriebliche Nutzung des Pkw MB 280 von "etwa 86,29 %" unter Beweis gestellt worden, trifft nicht zu, zumal sich die Rechnung des Beschwerdeführers auf aus zeitlichen Gründen unmaßgebliche Kilometerstände stützt und gravierende Fehler aufweist (selbst auf dem Boden der Sachverhaltsannahmen des Beschwerdeführers hätte der Privatanteil nämlich nicht 12,14 %, sondern 33,81 % betragen). Die im selben Schriftsatz in einer sogenannten "Leistungsvergleichstabelle" gegebene Darstellung der Kraftfahrzeugaufwendungen ist hingegen für das Ausmaß der betrieblichen Verwendung des Pkw MB 280 ohne Bedeutung. Auch weitwendige "Einzelrepliken" gegen Hilfsargumente der belangten Behörde zeigen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in dem strittigen Punkt auf. Außerdem geht aus der Beschwerde selbst hervor, daß es sich bei der zahnärztlichen Ordination in Gleisdorf nicht um die des Beschwerdeführers, sondern um die seiner Ehegattin handelt, weswegen die Fahrten des Beschwerdeführers zu diesem Ort und zurück nicht im Rahmen seines Betriebes erfolgten. Jedenfalls wurde der Beschwerdeführer im strittigen Punkt nicht in seinen Rechten verletzt, zumal der Beschwerdeführer auch irrt, wenn er meint, die belangte Behörde wäre nicht berechtigt gewesen, das Ausmaß der betrieblichen Verwendung des Pkw MB 280 abweichend vom Prüfungsorgan festzustellen; § 289 Abs. 1 BAO normiert vielmehr, daß die Berufungsbehörde in der Sache selbst zu entscheiden, also auch einer von der Rechtsansicht der Behörde erster Instanz abweichenden Rechtsansicht zum Durchbruch zu verhelfen hat.

Zu den Zahlungen an die GesmbH in den Jahren 1984 bis 1986:

Nach der insofern unbestrittenen Aktenlage waren der Beschwerdeführer (zu 25 %) und seine Ehegattin (zu 75 %) Gesellschafter der am 17. April 1980 in das Handelsregister eingetragenen und am 16. Februar 1987 von Amts wegen gelöschten GesmbH. Laut Vorhalt der belangten Behörde an den Beschwerdeführer und seine Ehegattin vom 14. November 1991 wurden die für die Herstellung von Dentalprodukten notwendigen Waren "postwendend" an die aus dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin gebildete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (in der Folge: GesbR) bzw. - nach dem Jahr 1983 - an den Beschwerdeführer und an seine Ehegattin gegen Aufschlag weiterveräußert. Außerdem legte die GesmbH entsprechende Rechnungen für die Fortbildung bzw. Beratung des Personals der GesbR, für Zustellungen und Abholungen in die Ordination des Beschwerdeführers, für Know how und für "Lohnverrechnung und Buchhaltung, Bestellung von Materialien und Erledigung von Telefonaten". Die GesmbH habe aber keinerlei Aufwendungen für die Fortbildung und Beratung von Personal der GesbR, für Zustellungen und für die Zuverfügungstellung von Know how gehabt. Für "Lohnverrechnung und Buchhaltung" habe die GesmbH den Firmen Ruf bzw. IBM Aufträge erteilt, woraus verhältnismäßig geringe Kosten entstanden seien. Die Kosten für den Telefonanschluß bei der GesmbH hätten sich auf die Grundgebühr und auf die Kosten für die Aufnahme in das

Branchenverzeichnis des amtlichen Telefonbuches beschränkt. Die zahnärztliche Karteiführung sei nur jeweils in den Ordinationen des Beschwerdeführers und seiner Ehegattin möglich gewesen und von Angestellten vorgenommen worden.

In seiner schon erwähnten Vorhaltsbeantwortung vom 15. Jänner 1992 spricht der Beschwerdeführer im strittigen Punkt davon, daß es der belangten Behörde nicht gelungen sei darzutun, "was" im Geschäftsverkehr zwischen Fremden unüblich sei, wenn Leistungen für Dritte an diese verrechnet würden. Auf den dem Leistungserbringer entstandenen Aufwand komme es für die Angemessenheit der geforderten Vergütung nicht an. Eine Anstellung bei den "beiden Berufungswerbern" habe es nie gegeben. Die einzige materiell relevante steuerliche Feststellung im Prüfungsbericht, daß "hinsichtlich der Beträge betreffend Fortbildung, Beratung, Zustellung und Überlieferung von Know how ... keinerlei Aufwendungen festgestellt werden konnten", erscheine dürfzig, weil damit nicht geklärt erscheine, ob keine Waren vorhanden gewesen seien oder ob entsprechende Feststellungen nicht hätten getroffen werden können. Daß der Beschwerdeführer und seine Ehegattin auch Gesellschafter der GesmbH gewesen seien, rechtfertige es nicht, den Zahlungen an diese Gesellschaft die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben abzuerkennen. Im übrigen habe er in seiner Ordination den Beruf des Zahnarztes ausgeübt, in der GesmbH aber als Zahntechnikermeister und als gewerberechtlicher Vollkaufmann agiert. Bei entsprechender Kalkulation hätten zwar Rechnungen anders gestaltet werden können, am Gesamtergebnis hätte dies aber nichts geändert, bloß wäre die Berechnung "unverhältnismäßig kompliziert" geworden. Die an den Tag gelegten Geschäftsusancen entsprächen den wirtschaftlichen Gegebenheiten und erlaubten jeden Drittvergleich.

Nach Vorhalt der Ermittlung des "Hinzurechnungskürzungsbetrages" führte der Beschwerdeführer noch aus, daß Buchhaltungs- und Gehaltsverrechnungsarbeiten von der GesmbH durchgeführt worden seien. Nur die EDV-Auswertung sei in Lohnarbeit gegeben worden. Die Höhe der nicht als Betriebsausgaben anerkannten, weil als unangemessen angesehenen Zahlungen an die GesmbH könne nicht nachvollzogen werden.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde zum strittigen Punkt aus, das Finanzamt habe auf Grund der feststehenden Tatsache, daß dem Beschwerdeführer seitens der GesmbH Beträge in unangemessener Höhe in Rechnung gestellt worden seien und daß zwischen den Beteiligten ein Naheverhältnis bestanden habe, den betrieblichen Aufwand des Beschwerdeführers im Schätzweg um S 101.200,-- (im Jahr 1984), um S 30.000,-- (im Jahr 1985) und um S 5.850,-- (im Jahr 1986) netto gekürzt. Der Ansicht des Beschwerdeführers, daß die zugrundeliegenden Geschäfte in angemessener und fremdüblicher Art und Weise abgewickelt worden seien, begegnete die belangte Behörde mit dem Hinweis auf die schon im Vorhalt erwähnten Argumente. Insbesondere erscheine maßgebend, daß der GesmbH für Fortbildung und Beratung von Personal, Zustellung in die Ordination des Beschwerdeführers, Know how, Lohnverrechnung, Buchhaltung, Bestellung von Materialien und Erledigung von Telefonaten überhaupt kein Aufwand entstanden sei und für Lohnverrechnung, Buchhaltung, Bestellung von Materialien und Erledigung von Telefonaten nur ein Aufwand von S 25.900,-- im Jahr 1984 und von S 31.000,-- im Jahr 1985 netto. Die Gestaltung sei in diesem Punkt nicht nur unüblich und unangemessen, sondern überhaupt mißbräuchlich. Bei den Rechnungen für Fortbildung und Beratung sowie für Know how sei auch zu berücksichtigen, daß der Beschwerdeführer selbst über das gesamte für die Erbringung dieser Leistungen erforderliche Wissen verfügt habe, weshalb kein sachlich gerechtfertigter Grund bestanden habe, sich diesbezüglich der GesmbH zu "bedienen". Nennenswerte Aufwendungen der GesmbH im Zusammenhang mit den behaupteten Zustellungen bzw. Telefonaten seien zwar wiederholt behauptet, jedoch niemals unter Beweis gestellt worden. Der Vollständigkeit halber sei zu bemerken, daß der Beschwerdeführer die von der GesmbH gelieferten Waren auch selbst - ohne (teure) Dazwischenschaltung der GesmbH - billiger hätte besorgen können. Es habe für den Beschwerdeführer aber auch kein sachlich gerechtfertigter Grund bestanden, sich mit den nach Leistung von Vorarbeiten durch Angestellte erforderlichen Arbeiten der Lohnverrechnung und Buchhaltung nicht direkt (also ohne Dazwischenschaltung der GesmbH) in Verbindung zu setzen. Der Beschwerdeführer sei trotz ausdrücklicher Aufforderung auch bis zuletzt einen Nachweis für den behaupteten Unterschied in der Verrechnung des kalkulatorischen Anteils von Fortbildung, Beratung und Know how bei Lieferung an ihn und seine Ehegattin einerseits und an andere Zahnärzte bzw. Labors schuldig geblieben. Somit hätten auch nur die der GesmbH selbst erwachsenen Aufwendungen - anteilig - steuerlich anerkannt werden können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, daß die Vereinbarungen

1)

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen

2)

eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

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

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, daß mangels eines Interessengegensatzes die Annahme naheliegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (vgl. hiezu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 30. Juni 1994, Zl. 92/15/0221, m.w.N.).

Abgesehen von "Einzelrepliken" gegen Hilfsargumente der belangten Behörde verweist die Beschwerde im strittigen Punkt im wesentlichen darauf, daß die Rechtsgeschäfte, deretwegen sich der Beschwerdeführer zu Zahlungen an die GesmbH veranlaßt gesehen habe, abgabenrechtlich nicht verboten gewesen seien und daß für die Ausübung der Tätigkeit eines Zahnarztes, eines Zahntechnikers und eines Kaufmannes unterschiedliche Befähigungsnachweise erforderlich seien.

Diesem Beschwerdevorbringen ist entgegenzuhalten, daß die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht das Recht des Beschwerdeführers in Abrede gestellt hat, mit der GesmbH rechtswirksam Verträge abzuschließen. Trotz ihres Hinweises auf einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts hat die belangte Behörde nicht die Einschaltung der GesmbH durch den Beschwerdeführer als unzulässig angesehen, sondern nur einzelnen Verrechnungspositionen - als nicht fremdüblich - die steuerliche Anerkennung versagt; dies - zumindest im Ergebnis - mit Recht, weil es unter Fremden nicht üblich ist, eine GesmbH mit der Ausführung von Leistungen zu beauftragen, obwohl der diese Leistungen dann tatsächlich auch im Rahmen der Gesellschaft bewirkende Auftraggeber selbst alle beruflichen Voraussetzungen zur Ausführung dieser Leistungen besitzt und die Einschaltung der GesmbH für ihn mit einem Mehraufwand verbunden ist, ohne daß mit dem Mehraufwand tatsächliche Leistungen wirtschaftlich abgegolten worden wären. Soweit bei der GesmbH kein Aufwand für Leistungen an den Beschwerdeführer festgestellt werden konnte, durfte die belangte Behörde auf das Fehlen eines Leistungsaustausches mit dem Beschwerdeführer schließen und die in diesem Zusammenhang von ihm geltend gemachten Betriebsausgaben nicht anerkennen.

Zu den Zahlungen des Beschwerdeführers an die Vereine "Ring freiheitlicher Ärzte" und "Kollegialer Rechtsschutz" im Jahr 1986:

Der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt hat die an diese Vereine im Jahr 1986 in einer Höhe von S 32.500,-- bzw. von S 19.000,-- geleisteten Zahlungen aus den erklärten Betriebsausgaben mit der Begründung ausgeschieden, deren betriebliche Veranlassung (geschweige denn "Angemessenheit" im Sinne des § 4 Abs. 8 EStG 1972) sei nie nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht worden.

Die vom Beschwerdeführer gegen den Einkommensteuerbescheid für das genannte Jahr erhobene Berufung wurde mit dem angefochtenen Bescheid in dem in Rede stehenden Punkt im wesentlichen mit folgender Begründung abgewiesen:

Der Prüfer habe sich im vorliegenden Fall nachweislich intensivst darum bemüht, den genauen Rechtsgrund der berufungsgegenständlichen Zahlungen festzustellen, sei aber vom Beschwerdeführer immer nur an die Vereine selbst verwiesen worden, von denen jedoch keine genaue Aufklärung zu erhalten gewesen sei. Die Obmänner der beiden einander nahestehenden Vereine hätten letztlich aber glaubwürdig erklärt, der Beschwerdeführer habe selbst im Jahr 1986 die Vereinsgeschäfte geführt. Daß sich Vereinsunterlagen noch bei ihm befinden müßten, habe der Beschwerdeführer zwar bestritten, erscheine aber im Hinblick auf die Aussagen der beiden Vereinsobmänner nicht glaubwürdig. Der Beschwerdeführer verkenne auch die Rechtslage, wenn er meine, die betriebliche Veranlassung der

in Rede stehenden Zahlungen bedürfe keines Nachweises. Es sei ihm nach der Aktenlage ohne weiteres zumutbar gewesen, zur Sachverhaltsklärung beizutragen. Nach in Würdigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens gewonnener Auffassung der belangten Behörde sei es somit dem Beschwerdeführer keineswegs gelungen, die behauptete betriebliche Bedingtheit (geschweige denn "Angemessenheit" dieser Beträge im Sinne des § 4 Abs. 8 EStG 1972) dieser "äußerst dubiosen Zahlungen" glaubhaft zu machen, weshalb ein steuerlicher Abzug nicht in Betracht gekommen sei.

Gemäß § 4 Abs. 8 EStG 1972 können Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufs- und Wirtschaftsverbänden nur insoweit als Betriebsausgaben abgesetzt werden, als sie in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe geleistet werden. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist außerdem, daß sich die Berufs- und Wirtschaftsverbände nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der betrieblichen und beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.

Bei den strittigen Beträgen handelt es sich nicht um die als Betriebsausgaben anerkannten "regulären" Mitgliedsbeiträge des Beschwerdeführers zu den genannten Vereinen, sondern um außerordentliche und um ein Vielfaches höhere Zahlungen, deren betriebliche Veranlassung und auch Angemessenheit vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde. Auf dem Standpunkt stehend, daß nicht er als Zahler, sondern der jeweilige Empfänger die Angemessenheit der Zahlungen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen habe (siehe die schon mehrfach erwähnte Vorhaltsbeantwortung vom 15. Jänner 1992), verletzte der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren die ihm zumutbare, nicht auf den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung, daß die genannten Vereine überhaupt im Interesse der Vereinsmitglieder tätig werden, beschränkte Mitwirkungspflicht. Von dieser Verpflichtung war der Beschwerdeführer auch nicht seiner Behauptung wegen enthoben, der Prüfer habe verschiedene Belege noch nicht zurückgegeben, wobei der Beschwerdeführer nie vorbrachte, bei den ausständigen Belegen habe es sich um zur Erfüllung der Mitwirkungspflicht erforderliche gehandelt.

Soweit der Beschwerdeführer erstmals im Beschwerdeverfahren ein Sachvorbringen erstattet, kann hierauf wegen des in diesem Verfahren geltenden, sich aus § 41 Abs. 1 VwGG ergebenden Neuerungsverbotes nicht eingegangen werden.

Da sich somit der angefochtene Bescheid als frei von der behaupteten Rechtswidrigkeit erweist, mußte die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden.

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

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

ECLI:AT:VWGH:1994:1993150002.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](http://www.jusline.at)