

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/9/8 88/14/0076

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 08.09.1992

## **Index**

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## **Norm**

ABGB §881;  
ABGB §983;  
BAO §115 Abs2;  
EStG 1972 §19 Abs1;  
EStG 1972 §3 Z20;  
EStG 1972 §4 Abs1;  
EStG 1972 §4 Abs4;  
EStG 1972 §5;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Baumann, Mag. Heinzl und Dr. Höfinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des B in W, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in K, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat) vom 3. Februar 1988, Zl. 30.885-3/87, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1982 bis 1984, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.750,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Der Beschwerdeführer betreibt einen Sportartikel- und Autozubehörhandel und ermittelt den Gewinn nach§ 4 Abs. 1 EStG 1972. Für eine im Jahre 1981 errichtete Tennisanlage erklärte er in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich der die Kalenderjahre 1982 bis 1984 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Betriebsprüfer unter anderem fest, daß der Beschwerdeführer nur für einen Teil der Arbeitnehmer Lebensversicherungsprämien, und zwar von je S 4.000,-- für drei nahe Angehörige und S 500,-- für einen weiteren Arbeitnehmer, geleistet habe. Der

Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, daß Lebensversicherungsprämien als Betriebsausgaben nur dann abzugsfähig seien, wenn im Falle eines vergleichbaren Dienstverhältnisses mit einem Fremden die Prämienzahlungen ebenfalls getragen worden wären. Da dies aber nicht der Fall sei, könnten die Lebensversicherungsprämien der nahen Angehörigen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Der Beschwerdeführer hat nach den Feststellungen des Prüfers als Errichter und Betreiber einer Tennisanlage einen Geldbetrag von S 300.000,-- erhalten, der vom Fremdenverkehrsverband dem Tennisclub mit der Ermächtigung zur Weiterleitung an den Errichter der Tennisanlage zur Verfügung gestellt worden war. Aus diesem Grund wurde unter anderem schriftlich vereinbart, daß Fremdengäste, die im Besitz der Gästekarte der Gemeinde seien, auf der zu errichtenden Anlage zu den gleichen Zeiten und den gleichen Bedingungen spielberechtigt seien wie die Mitglieder des Tennisclubs oder andere Dauerbenutzer. Darüber hinaus sei den Fremdengästen mit Gästekarte der Gemeinde während der ersten 15 Jahre ab Inbetriebnahme der Tennisanlage ein Preisnachlaß von 20 v.H. gegenüber dem Preis zu gewähren, den Clubmitglieder oder andere Dauerbenutzer zu bezahlen hätten. Für die nächsten 15 Jahre verringere sich der Preisnachlaß auf 10 v.H. Diese Bedingungen seien für die Dauer von 30 Jahren gegen den Betreiber der Tennisanlage gültig. Es müßten daher im Falle der Verpachtung oder Überlassung der Tennisanlage aus welchem Titel immer diese Verpflichtungen im Vertrag mit überbunden werden, sodaß Gewähr dafür bestehe, daß die Bedingungen innerhalb des Zeitraumes von 30 Jahren eingehalten werden. Sollten diese Bedingungen innerhalb des Zeitraumes von 30 Jahren trotz Abmahnung nicht eingehalten werden, sei der Fremdenverkehrsverband berechtigt, mit sofortiger Wirkung den anteiligen Rest der Subvention zurückzuverlangen, der sich unter Berücksichtigung eines jährlichen Abzuges von S 10.000,-- ergebe.

Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, daß ein Leistungsaustausch und somit eine im Jahr des Zufließens als Mietvorauszahlung anzusetzende Einnahme vorläge.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und erließ für die Jahre 1982 bis 1984 im nach§ 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Sachbescheide, gegen die der Beschwerdeführer Berufung erhaben und dabei betreffend die Prämienzahlung geltend machte, daß solche Aufwendungen nach § 3 Z. 20 EStG 1972 auch dann als Betriebsausgabe abzugsfähig seien, wenn sie nur einer Gruppe von Arbeitnehmern zukommen würden. Der niedrigere Aufwand für den nicht verwandten Verkäufer werde durch ein relativ höheres Gehalt kompensiert, sodaß die Bruttojahresbezüge der Verkäufer einschließlich der Zahlungen für Zukunftsicherung im angemessenen Verhältnis der Leistungen zueinander stünden, womit der geforderte Fremdvergleich als gegeben anzusehen sei.

Betreffend den Geldbetrag für die Tennisanlage ergebe sich bei genauerer Überprüfung, daß neben der bereits bekannten schriftlichen Vereinbarung über die Geldzuwendung von S 300.000,-- weiters mündlich vereinbart worden sei, daß das Darlehen jederzeit und ohne Nennung eines Rechtsgrundes vom Fremdenverkehrsverband zurückgefordert werden könne. Zur Besicherung dieser Zusatzvereinbarung sei ein Haftungsbrief einer Bank erstellt worden. Somit sei die Rückforderung des Darlehens unabhängig von einem bestehenden Mietverhältnis jederzeit und ohne Angabe von Gründen durch den Fremdenverkehrsverband möglich.

Mit Berufungsvereinscheidung wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1984 (streitgegenständlich sind nur die Jahre 1982 bis 1984) im wesentlichen unter Anführung der im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen als unbegründet ab.

Nach Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies auch die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab. Die Angehörigen des Beschwerdeführers hätten bei gleichem Aufgabenbereich achtmal höhere Prämienzahlungen als der nicht Verwandte und, gemessen an den Nettolöhnen, im Verhältnis zu den übrigen Verkäufern aus der Familie des Beschwerdeführers keineswegs überbezahlte Verkäufer erhalten. Die strittigen Prämienzahlungen seien nicht in einem durch das Betriebsgeschehen bedingten und wirtschaftlich gerechtfertigten Zusammenhang mit den Arbeitsleistungen der Angehörigen gestanden, sondern aus privaten Gründen geleistet worden.

Der zur Errichtung der Tennisanlage dem Beschwerdeführer übergebene Betrag von S 300.000,-- sei entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kein Darlehen gewesen, sondern eine von dritter Seite gewährte, mit bestimmten Bedingungen verbundene Subvention, die im Jahr des Zufließens zur Gänze der Einkommensteuer zu unterwerfen gewesen sei. Das Vorbringen, daß neben der schriftlichen Vereinbarung eine mündliche Absprache bestanden habe, wonach der hingeggebene Betrag jederzeit und ohne Nennung eines Rechtsgrundes zurückgefordert werden könne,

hat die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung verworfen. Es erscheine nämlich unglaublich, Bedingungen für die Gewährung eines zweckgebundenen "Unterstützungsbeitrages" den Gepflogenheiten im Geschäftsverkehr entsprechend in allen Einzelheiten schriftlich zu vereinbaren, diese Abmachung aber andererseits mündlich wieder außer Kraft zu setzen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der der Beschwerdeführer sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend macht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 3 Z. 20 EStG 1972 sind von der Einkommensteuer Aufwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftsicherung seiner Arbeitnehmer, soweit diese Aufwendungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer getätigt werden oder dem Betriebsratsfonds zufließen und für den einzelnen Arbeitnehmer S 4.000,-- jährlich nicht übersteigen, von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1972 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Der Finanzverwaltung steht es zwar nicht zu, die Angemessenheit einer Betriebsausgabe zu prüfen, doch findet die wirtschaftliche Freizügigkeit des Unternehmers hinsichtlich der Verwendung seiner Mittel bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinnes dort ihre Grenze, wo auf Grund des gegebenen Sachverhaltes freiwillige Zuwendungen - die, wenn für sie eine Veranlassung durch das Betriebsgeschehen vorliegt, durchaus Betriebsausgaben bilden - aus privaten (familiären) Gründen gewährt werden. Dies schließt jedoch nicht aus, daß Aufwendungen, die zum Teil aus verwandtschaftlichen Gründen geleistet werden, nur mit dem betrieblich veranlaßten Teil als Betriebsausgaben anerkannt werden können (Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 4 Abs. 4 EStG 1972 allgemein Tz. 1).

Mit der Beschwerde wird nunmehr geltend gemacht, daß die im Rahmen des Fremdvergleiches getroffene Feststellung der belangten Behörde, die Tochter A habe für die "gleiche Tätigkeit gemessen an der Arbeitszeit einen deutlich höheren Lohn" bezogen, nicht zutreffe. Ausgehend von den Bruttobezügen hätten die Abweichungen zugunsten der Tochter im Jahre 1983 S 2.941,-- im Jahre 1982 S 2.660,-- und zu ungünstigen der Tochter im Jahre 1984 S 3.260,-- betragen. Davon abgesehen wäre bei Durchführung eines Fremdvergleiches auch die persönliche Leistungsfähigkeit des jeweiligen Mitarbeiters miteinzubeziehen; dies müsse auch bei Angehörigen gelten. Im übrigen seien die Unterschiede in der Bezahlung bei einer Gesamtbetrachtung ohnehin nicht gravierend und mit der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit durchaus begründbar.

Diesen Beschwerdegründen kommt im Ergebnis aus folgenden Erwägungen Berechtigung zu: Der Beschwerdeführer hat für die beschäftigte Ehegattin (ganztags), Tochter (halbtags), Mutter (Aushilfe) und einen Verkäufer (ganztags), nicht aber für die während des strittigen Zeitraumes beschäftigten Verkäuferlehrlinge Prämienzahlungen für eine Lebensversicherung geleistet. Es erscheint sachlich gerechtfertigt, die Gruppe der ständig beschäftigten und ausgelernten Arbeitnehmer hinsichtlich der zusätzlichen Leistung einer Lebensversicherungsprämie unterschiedlich zu den Verkäuferlehrlingen zu behandeln. Einem Fremdvergleich hält jedoch die Höhe der für die ganztags, halbtags und als Aushilfe beschäftigten Angehörigen geleisteten Prämien von je S 4.000,-- (steuerlich zu berücksichtigende Höchstgrenze) mit der Prämienzahlung für den ganztags beschäftigten fremden Arbeitnehmer in der Höhe von S 500,-- nicht stand. Auch wenn unterschiedliche Leistungen der Arbeitnehmer mit einer Rolle gespielt haben sollten, fällt auf, daß für drei von der Arbeitszeit her unterschiedlich lange beschäftigte Angehörige Prämienzahlungen in der Höhe der steuerlich zu berücksichtigenden Höchstgrenze geleistet wurden, während für den nicht zu den Angehörigen zählenden Arbeitnehmer nur S 500,-- aufgewendet wurden. Für die drei Angehörigen wurden daher insgesamt S 12.000,-- für den nicht zu den Angehörigen zählenden Arbeitnehmer im Vergleich nur S 500,-- an Prämienzahlungen geleistet. Dies ist mit einer unterschiedlichen persönlichen Leistungsfähigkeit vor allem dann sachlich nicht begründbar, wenn - wie der Beschwerdeführer selbst ausführt - die Bezahlung (für die Arbeitsleistung) nicht gravierend unterschiedlich ist.

Die GÄNZLICHE Nichtzuerkennung der Lebensversicherungsprämien für die Angehörigen als Betriebsausgabe führt im Ergebnis jedoch dazu, daß eine solche Leistung nur mehr für einen fremden Angestellten, ohne weitere sachliche Rechtfertigung aber nicht mehr für die beschäftigten Angehörigen steuerliche Berücksichtigung findet. Dies steht aber nicht im Einklang mit § 3 Z. 20 EStG 1972, wonach solche Aufwendungen nur dann von der Einkommensteuer befreit sind, wenn sie für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern getätigt werden. Aus diesem Grund erweist sich der Bescheid der belangten Behörde mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes

belastet.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1972 sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Der Zufluß muß sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirken. Das bedeutet aber, daß von einem steuerlich beachtlichen Zufluß nur dann gesprochen werden kann, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über Einnahmen verfügen kann. Ist aber der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens einmal verwirklicht worden, dann kann dieser Tatbestand durch Änderung in folgenden Jahren nicht mehr rückgängig gemacht werden, dies selbst dann nicht, wenn schon im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, daß der zugeflossene Betrag (die Einnahme) in späteren Jahren ganz oder teilweise wieder zurückzuzahlen ist (Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 19 EStG 1972, Tz.3).

Wenn der Beschwerdeführer nun einerseits die Ansicht vertritt, daß der vom Fremdenverkehrsverband zu Verfügung gestellte Betrag für die Errichtung der Tennisanlage wirtschaftlich betrachtet ein Darlehen darstelle, das durch Kompensation mit einem jährlichen Pauschale von S 10.000,-- getilgt und somit zu einer Einnahme aus dem Spielbetrieb von jährlich S 10.000,-- führe, und andererseits im gegenständlichen Fall rechtlich davon auszugehen sei, daß die Vereinbarung zwischen dem Fremdenverkehrsverband und dem Beschwerdeführer als Bestandverhältnis oder doch zumindest als ein dem Bestandvertrag sehr ähnliches Verhältnis anzusehen sei, ist zunächst folgendes zu unterscheiden: Es sind eine Reihe von Bestandverträgen zwischen dem Grundeigentümer, der Gemeinde, den Vereinen und dem Beschwerdeführer abgeschlossen worden, wodurch der Beschwerdeführer letztlich berechtigt war, die Tennisanlagen und Spielplätze auf fremdem Grund und Boden zu errichten und weiter zu vermieten. Unbeschadet bestimmter anderer Verpflichtungen hat der Beschwerdeführer gemäß einer schriftlichen Vereinbarung mit dem Grundeigentümer vom 8. September 1986 keinen Bestandzins zu zahlen. Die steuerliche Beurteilung dieser Bestandverträge ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Der Beschwerdeführer hat als Errichter und Betreiber der Tennisanlage einen vom Fremdenverkehrsverband dem Tennisclub zur Verfügung gestellten und von diesem an ihn weitergegebenen Geldbetrag von S 300.000,-- erhalten. Dabei ist der Beschwerdeführer gemäß der schriftlichen Vereinbarung vom 25. August 1982 bestimmte Verpflichtungen eingegangen. Der Beschwerdeführer meint nun, es liege insofern ein Darlehen vor.

Wenn jemandem verbrauchbare Sachen unter der Bedingung übergeben werden, daß er zwar willkürlich darüber verfügen könne, aber nach einer gewissen Zeit ebensoviel von derselben Gattung und Güte zurückgeben soll, so entsteht gemäß § 983 ABGB ein Darlehensvertrag.

Die in Rede stehende Vereinbarung unterscheidet sich von einem Darlehensvertrag jedoch wesentlich. Eine - nur anteilige - Rückzahlung des Betrages ist nur für den Fall vereinbarungswidrigen Verhaltens vorgesehen. Es liegt durch diese Vereinbarung eine Begünstigung Dritter vor, die zu günstigeren Bedingungen als bestimmte andere Personen die Tennisanlage benutzen können. Es ist auch ungewiß, in welchem Ausmaß der Beschwerdeführer solche Begünstigungen einzuräumen und damit auf künftige Einnahmen zu verzichten hat.

Der belangten Behörde kann daher schon aus diesen Erwägungen nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie diese Vereinbarung nicht als Darlehen, sondern den Betrag von S 300.000,-- nach § 19 Abs. 1 EStG 1972 als eine in dem Jahr des Zufließens bezogene Einnahme qualifizierte, und den behaupteten zusätzlich getroffenen mündlichen Vereinbarungen in freier Beweiswürdigung keinen Glauben schenkte; der Beschwerdeführer weis nichts vorzubringen, was die Schlüssigkeit dieser Beweiswürdigung entkräften könnte.

Wenn der Beschwerdeführer die Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt, weil ihm nach Abschluß der im Rahmen des Berufungsverfahrens durchgeführten Erhebungen nicht mehr Gelegenheit gegeben worden sei, vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis und dazu Stellung zu nehmen, ist dem Gerichtshof eine solche Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht erkennbar. Dem Beschwerdeführer war der entscheidungswesentliche Sachverhalt bekannt und der von der belangten Behörde im Rahmen des Berufungsverfahrens an den Beschwerdeführer ergangene Vorhalt wurde von diesem beantwortet. Weitere Ermittlungsergebnisse sind der Entscheidung nicht zugrunde gelegt worden. Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes durch die belangte Behörde mußte dem Beschwerdeführer aber nicht zur Stellungnahme vorgehalten werden (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, S 273 zu § 115 Abs. 2).

Zusammenfassend ist daher festzustellen, daß sich die Beschwerde (nur) hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der vom Beschwerdeführer geleisteten Lebensversicherungsprämien als berechtigt erweist. Der angefochtene Bescheid

war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtwidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2. Stempelgebühren waren nur in dem gesetzlich vorgesehenem Ausmaß zuzuerkennen.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1988140076.X00

**Im RIS seit**

08.09.1992

**Zuletzt aktualisiert am**

14.10.2009

**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)