

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

13.09.1989

Geschäftszahl

88/13/0042

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZ 1990, 55;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde des WS in W, vertreten durch Mag. DDr. Paul Hopmeier, Rechtsanwalt in Wien I, Rathausstraße 15, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 27. November 1987, GZ 6/3 - 3393/87, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1981 und 1982 und Gewerbesteuer 1983 und 1984 zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Betrieb des Beschwerdeführers, einer Handelsagentur, fand 1986 eine Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 1981 bis 1984 statt. Im Zuge derselben wurde unter anderem festgestellt, daß der Beschwerdeführer "abgabenrechtliche Formvorschriften verletzt und Einnahmen nicht vollständig erfaßt" habe. Aus diesem Grund rechnete der Betriebsprüfer einen Sicherheitszuschlag (5 % der Einnahmen und zwar brutto für 1981 S 27.000,--, für 1982 S 31.000,-

-, für 1983 S 62.000,-- und für 1984 S 110.000,--) dem jeweils erklärten Umsatz und Gewinn zu. Ferner stellte der Betriebsprüfer fest, daß der Beschwerdeführer 1982 einen Betrag von S 95.411,-- gemäß § 25 Handelsvertretergesetz bei Auflösung seines Vertragsverhältnisses mit einem seiner Geschäftsherrn, nämlich der "S-Konservenfabrik" erhalten habe, dieser Betrag jedoch nicht erklärt worden sei. Schließlich vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, daß die vom Beschwerdeführer in den Jahren 1982 (S 10.000,--), 1983 (S 10.000,--) und 1984 (S 24.200,--) an seinen minderjährigen Sohn T für Aushilfsarbeiten bezahlten "Hilfslöhne" nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Dies deshalb, weil "wenn Kinder im elterlichen Betrieb mitarbeiten, gründet sich die

Verbindlichkeit der Kinder zur Mitarbeit ... auf die zwischen

Eltern und Kindern bestehenden familienrechtlichen Beziehungen, auf Grund deren die Kinder, solange sie dem Hausstand der Eltern angehören und von ihnen erhalten werden, verpflichtet sind, den Eltern in einen ihren Kräften und ihrer Rechtsstellung entsprechenden Weise im Hauswesen und Geschäft Dienst zu leisten". Auch stünde den Kindern eine Entlohnung für derartige Dienstleistungen im Sinne des § 1152 ABGB nicht zu.

Gegen die auf der Basis dieser Feststellungen vom Finanzamt erlassenen Abgabenbescheide erhob der Beschwerdeführer innerhalb offener Frist Berufung, in welcher er - soweit dies für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof noch von Relevanz ist - im wesentlichen folgendes vorbrachte:

Da der Beschwerdeführer der Meinung sei, daß er bei den von ihm geführten Aufzeichnungen im wesentlichen die abgabenrechtlichen Formvorschriften eingehalten und nur "vielleicht hie und da einen kleinen Fehler begangen habe", ersuche er, von der Verhängung eines Sicherheitszuschlages Abstand zu nehmen.

Was die nichterklärte Handelsvertreterabfertigung in Höhe von S 95.411,-- anlange, so habe der Beschwerdeführer "diesen Betrag offensichtlich unter der irrigen Annahme einer Steuerfreiheit nicht erklärt". Der Beschwerdeführer bedauere diesen Irrtum. Da eine Handelsvertreterabfertigung jedoch nach seiner Ansicht "als Betriebsaufgabe zu werten ist", werde ersucht, "die Abfertigung im Sinne des § 24 EStG als Veräußerungsgewinn zu behandeln und mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern".

Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Aushilfslöhne an den Sohn des Beschwerdeführers als Betriebsausgaben werde die Auffassung vertreten, daß es diesbezüglich darauf ankomme, ob der Beschwerdeführer "auch einen Dritten für diese Tätigkeiten benötigt hatte und ihm ein entsprechendes Entgelt bezahlen hätte müssen". Sein Sohn habe in der fraglichen Zeit "neben seiner Mittelschul- bzw. Studienzeit" im Betrieb des Beschwerdeführers Lagerarbeiten, wie z.B. kleben von Etiketten, verpacken von Postpaketen, sortieren von Proben verrichtet. Außerdem habe er nach Erwerb des Führerscheines auch einfache Liefertätigkeiten ausgeführt.

Mit Schriftsatz vom 23. März 1987 teilte der Beschwerdeführer unter anderem im Zusammenhang mit der in Streit stehenden "Handelsvertreterabfertigung" mit, daß es sich bei dem "Kundenstock (S)" um Kunden gehandelt habe, welche von ihm Lebensmittel bezogen hätten. Ein zweiter Kundenstock habe die "Produktgruppe Bio-Reformkost" (B) betroffen. Seine "nunmehrigen Aktivitäten sind ausschließlich auf Kosmetikartikel gerichtet".

In seiner Stellungnahme vom 23. Juni 1987 zu diesem Rechtsmittel beharrte der Prüfer im wesentlichen auf den von ihm im Rahmen der Prüfung eingenommenen Standpunkt. Auch der Beschwerdeführer, welchem diese Stellungnahme zur Kenntnis übermittelt wurde, hielt an der von ihm in der Berufung vertretenen Auffassung fest.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung wies die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Berufung hinsichtlich der Jahre 1981 und 1982 (Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Gewerbesteuer) sowie hinsichtlich der Gewerbesteuerbescheide 1983 und 1984 ab, gab ihr jedoch hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 1984 sowie der Einkommensteuerbescheide 1983 und 1984 teilweise Folge. In der Begründung wird - soweit dies für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung ist - im wesentlichen ausgeführt:

Vorweg müsse festgestellt werden, daß der Beschwerdeführer keine laufenden Einnahmen- und Ausgabenaufzeichnungen sowie Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Umsatzsteuergesetz 1972 geführt habe. Zwar behaupte der Beschwerdeführer erstmals im Berufungsverfahren ein "Ausgabenheft" bzw. "ein Heft, in welchem alle Ausgaben chronologisch eingetragen werden" und "ein gebundenes, fortlaufend nummeriertes Rechnungsausgangsbuch" zu haben, unwidersprochen sei jedoch geblieben, daß der Beschwerdeführer während der Betriebsprüfung angegeben habe, keine laufenden Aufzeichnungen zu führen und daß die letztlich vorgelegten Unterlagen "(Tell, Kassa-Journal)" unchronologisch, "zum Teil ohne Datumangabe überhaupt ohne Hinweis auf Belege und zum Teil nicht ident mit den in den Steuererklärungen angeführten Beilagen sind". Hinzuweisen sei in diesem Zusammenhang darauf, daß der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die von diesem vorgelegten "Tell-Kassa-Journale" selbst als "Schmieraufzeichnungen" abqualifiziert habe.

Zwar werde die Führung eines Warenausgangsbuches von der Bundesabgabenordnung nicht zwingend vorgeschrieben, gemäß § 132 Abs. 1 Z. 4 BAO seien aber die zu führenden Geschäftsaufzeichnungen mit fortlaufenden Zahlen zu versehen. Dies sei vorliegendenfalls nicht geschehen. Wegen "einerseits fehlender und andererseits unmotiviert dazugereichter, dafür aber unnummerierter Durchschläge" sei eine "100%ige Vollständigkeit und Richtigkeit" der Aufzeichnungen des Beschwerdeführers "unbestreitbar nicht gegeben". Dies gelte auch insbesondere deshalb, weil der Beschwerdeführer - entgegen dem Verlangen in der mündlichen Verhandlung vom 11. November 1987 - seine "Rechnungsbücher" für den gesamten Streitzeitraum nicht vorgelegt habe.

Unbestritten sei auch, daß die den Steuererklärungen beigelegten Betriebsaufzeichnungen erst nach Ablauf der einzelnen Wirtschaftsjahre erstellt worden seien. Träfe die Behauptung des Beschwerdeführers zu, diese Betriebsaufzeichnungen seien nur deshalb "nochmals" geschrieben worden, "um für das Finanzamt gut leserliche Unterlagen zu liefern", wäre es an ihm gelegen, "um dieses im Wirtschaftsleben eher ungewöhnliche Argument zu stützen, die Erstunterlagen aufzubewahren und der Betriebsprüfung vorzulegen"; dies sei aber unterblieben.

Das Argument des Beschwerdeführers, er sei zur Führung eines Kassabuches nicht verpflichtet, gehe deshalb ins Leere, weil § 131 BAO anordne, daß auch ohne gesetzliche Verpflichtung geführte Bücher ordnungsgemäß zu führen seien; dies sei jedoch zweifellos nicht geschehen.

Der Beschwerdeführer versuche zwar, die Tatsache des unkorrekt geführten Fahrtenbuches, das Fehlen ordnungsgemäßer und für den gesamten Streitzeitraum maßgebender Aufzeichnungen über den Warenausgang, nichterklärte Bankeingänge, Einnahmedifferenzen etc. "- wohl im Hinblick auf ein eventuelles Finanzstrafverfahren -

zu diminuieren, stellt aber all dies letztlich nicht in Abrede".

Der Beschwerdeführer könne daher nicht bestreiten, daß seine Aufzeichnungen im gesamten Streitzeitraum grobe Nichtordnungsmäßigkeiten aufwiesen. In den Jahren 1981 bis 1983 seien von der Betriebsprüfung nicht unerhebliche Abgabenverkürzungen festgestellt worden, "wobei es in der Natur der Sache liegt, daß unbekannt ist, welche Abgabenverkürzungen von der Betriebsprüfung unentdeckt geblieben sind". Daß der an sich niedrige, mit 5 % vom erklärten Umsatz angenommene Sicherheitszuschlag überhöht wäre, habe der Beschwerdeführer nie behauptet, sondern nur vorgebracht, daß er keinerlei Einnahmen verschwiegen habe. Dies könne aber nach dem sich darstellenden steuerlichen Gesamtbild des Beschwerdeführers "nur als Zweckbehauptung" gewertet werden.

Was die Nichtklärung von S 95.411,- an Handelsvertreterabfertigung anlange, bezeichne der Beschwerdeführer dies als einen Irrtum. Im Zusammenhang gesehen häuften sich allerdings die abgabenrechtlichen Irrtümer des Beschwerdeführers erheblich. Der Beschwerdeführer, welcher nunmehr zugebe, daß der in Rede stehende Betrag der Besteuerung zu unterwerfen sei, vertrete allerdings die Ansicht, "daß ihm diesbezüglich der 'Hälftesteuersatz', wegen einer quasi - Betriebsaufgabe zustehe, weil er einen bestimmten Kundenkreis aufgegeben und sich einem gänzlich neuen zugewendet habe". Daß aber die Einstellung einer bestimmten Vertretertätigkeit bei Beibehaltung der Vertretertätigkeit an sich keine Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung oder auch nur Teilbetriebsveräußerung darstelle, gehe aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Juni 1970, Zl. 974/70, eindeutig hervor. Die Berufung habe daher auch in diesem Punkt nur abgewiesen werden können.

Was schließlich die Nichtberücksichtigung der vom Beschwerdeführer an seinen Sohn bezahlten "Aushilfslöhne" als Betriebsausgaben anlange, so ergebe sich schon aus der Art und dem geringen Ausmaß (neben dem Studium in der Mittelschule) dieser Tätigkeit, daß es sich hiebei um "familienhafte, nicht zu entlohnende Beistandshilfe und -pflicht gehandelt hat". Es sei schon richtig, daß gerade im Rahmen einer familienhaften Beistandspflicht geleistete Arbeit, würde sie von Dritten erbracht werden, bei diesen entlohnt werden müßte; "damit wird aber die im ABGB festgelegte familienhafte Beistandspflicht nicht aus der Welt geschafft".

Die Berufung müsse daher auch in diesem Punkt abgewiesen werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach den unmißverständlichen Ausführungen in der Beschwerde wird der angefochtene Bescheid nur insofern bekämpft, als

1. die Handelsvertreterabfertigung "zur Gänze und nicht mit dem Hälftesteuersatz versteuert" wird,
2. ein 5%iger Sicherheitszuschlag verhängt wurde, und
3. die an den Sohn des Beschwerdeführers bezahlten "Aushilfslöhne" keine Berücksichtigung als Betriebsausgaben fanden.

Nur diese drei Fragen stehen demnach im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zur Debatte.

1. Versteuerung der gemäß § 25 Handelsvertretergesetz dem Beschwerdeführer gewährten Handelsvertreterabfertigung

In dem Erkenntnis vom 30. Juni 1970, Zl. 974/70, welchem ein Sachverhalt zu Grunde liegt, welcher unbestrittenermaßen dem vorliegenden im wesentlichen gleich ist, und auf welches sich die belangte Behörde im Beschwerdefall zu Recht stützt, hat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, daß ein Entgelt, das ein Handelsvertreter gemäß § 25 Handelsvertretergesetz bei Auflösung seines Vertragsverhältnisses von seinem Geschäftsherrn erhält, nicht dem begünstigten, sondern dem normalen Steuersatz zu unterwerfen ist. Diese Ansicht wird auch von der Lehre geteilt (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 37 EStG 1972, Tz 9). Da der Gerichtshof keine Veranlassung sieht, von dieser von ihm vertretenen Rechtsmeinung abzugehen, erweist sich der angefochtene Bescheid in diesem Punkt nicht mit der behaupteten Rechtswidrigkeit belastet.

2. Sicherheitszuschlag

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit., wenn der Abgabenschlichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Wien 1980, Seite 420) führen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlaß geben, prinzipiell zur Schätzungsberechtigung. Eines Nachweises, daß die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen

tatsächlich nicht übereinstimmen, bedarf es unter diesen Voraussetzungen nicht. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.

Die Anwendung eines sogenannten Sicherheitszuschlages gehört (vgl. Stoll, a.a.O. Seite 425) zu den Elementen der Schätzung; denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, daß bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Im Beschwerdefall stellte die belangte Behörde die in den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers im Streitzeitraum festgestellten Mängel eingehend dar. Der Beschwerdeführer bestritt diese Mängel im einzelnen konkret nicht und versuchte auch nicht einmal die sachliche Richtigkeit seiner mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen. Er unternahm lediglich den Versuch, die vorgekommenen Fehler und Mängel als relativ unbedeutend erscheinen zu lassen. Von geringfügigen Mängeln kann aber dann nicht mehr gesprochen werden, wenn, wie im vorliegenden Fall, unbestrittenermaßen die zu führenden Geschäftsaufzeichnungen nicht mit fortlaufenden Zahlen versehen werden, Durchschläge von Geschäftsvorfällen fehlen oder "unmotiviert" und unnummeriert" eingereiht und Fahrtenbücher unkorrekt geführt werden, wenn Aufzeichnungen über den Warenausgang nicht vorhanden sind, Bankeingänge nicht erklärt werden und sich Einnahmedifferenzen ergeben.

Bei dieser Sachlage kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie davon ausgeht, daß im Beschwerdefall grundsätzlich eine Schätzungsberechtigung gegeben war und annahm, daß im Hinblick auf die unbestrittenermaßen mangelhaften Aufzeichnungen des Beschwerdeführers nicht nur die nachgewiesenen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Daß sie die letztangeführten Vorgänge im Rahmen eines Sicherheitszuschlages zu erfassen versuchte, stellt keine Rechtswidrigkeit dar. Was die Höhe desselben anlangt, wurde diese vom Beschwerdeführer konkret nicht in Frage gestellt, sodaß sich diesbezüglich eine Diskussion erübrigt.

Auch in diesem Punkt erweist sich daher der angefochtene Bescheid nicht mit der behaupteten Rechtswidrigkeit belastet.

3. "Aushilfslöhne"

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 47 EStG 1972, Tz 6, Stichwort "Dienstverhältnis zwischen Eltern und Kindern (Schwiegereltern und Schwiegerkindern)" gründet sich die Verbindlichkeit von Kindern, die im elterlichen Betrieb mitarbeiten, in der Regel nicht auf einen Dienstvertrag, sondern auf die zwischen Eltern und Kindern bestehenden familienrechtlichen Beziehungen, auf Grund deren die Kinder, solange sie dem Hausstand der Eltern angehören und von ihnen erhalten werden, verpflichtet sind, den Eltern in einer ihren Kräften und ihrer Rechtsstellung entsprechenden Weise im Hauswesen und Geschäft Dienste zu leisten. Auch steht den Kindern für ihre Mitarbeit im Haushalt und Betrieb der Eltern ein Anspruch auf eine angemessene Entlohnung im Sinne des § 1152 ABGB nicht zu. Die bloße Tatsache, daß ein im elterlichen Haushalt lebendes Kind im elterlichen Betrieb mitarbeitet, stellt demnach allein keinen Beweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dar. Ist dies aber der Fall, fehlen nicht nur arbeitsrechtlich, sondern auch steuerrechtlich die Voraussetzungen zur Annahme eines Dienstverhältnisses, das gemäß § 47 Abs. 3 EStG 1972 nur dann vorliegt, "wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet". Es muß daher eine schuldrechtliche Verpflichtung und nicht nur eine auf Sitte und Gewohnheit beruhende, aus dem Zusammenleben in der Familie sich zwangsläufig ergebende Verbindlichkeit gegeben sein. Trifft ersteres zu, dann kann ein Dienstverhältnis über den Bereich des Zivilrechtes hinaus für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden, wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind, die in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. hg. Erkenntnis vom 18. Mai 1977, Zl. 346, 453/77) gefordert werden (der Dienstvertrag muß nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, sein Inhalt eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließend sein und er muß derart gestaltet sein, daß er auch unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre).

Betrachtet man auf der Basis dieser Überlegungen den im Beschwerdefall vorliegenden Sachverhalt, wie er sich nach den eigenen Angaben des Beschwerdeführers darstellt, nach welchem sein Sohn neben seinem Mittelschulstudium "Lagerarbeiten" einfachster Art, wie etwa das Kleben von Etiketten und die Verpackung von Postpaketen, ausführte und zieht man ferner ins Kalkül, daß nicht einmal der Beschwerdeführer selbst konkret darzutun vermag, inwieweit alle jene - oben angeführten - Voraussetzungen erfüllt sind, welche für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses im Bereich des Steuerrechtes zwischen Eltern und Kindern erforderlich erscheinen, dann ist der belangten Behörde beizustimmen, wenn sie in dem in Rede stehenden Fall das Vorliegen eines solchen Dienstverhältnisses zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn verneint, die Auffassung vertritt, daß sich die Tätigkeit des Letzteren im Betrieb des Ersteren lediglich auf familienrechtliche Beziehungen gründet und deshalb auch die strittigen sogenannten "Aushilfslöhne" nicht als Betriebsausgaben behandelt.

Nach dem Dargelegten war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989.

Wien, am 13. September 1989