jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1999/10/13 93/13/0074

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 13.10.1999

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §161;
BAO §166;
BAO §167 Abs2;
BAO §184 Abs1;
BAO §188;
EStG 1972 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Hanslik, über die Beschwerde der G KG in O, vertreten durch Dr. Viktor Wolczik, Dr. Alexander Knotek und Dr. Stefan Wurst, Rechtsanwälte in Baden, Rathausgasse 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat X) vom 2. Februar 1993, Zl. 6/4 - 4233/89-02, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

An der beschwerdeführenden KG ist Mag. G. als Komplementär zu 10/16 Anteilen beteiligt. Unternehmensgegenstand ist der Betrieb einer Apotheke. Die Ehegattin des Mag. G. Erika G. ist als Prokuristin in der Apotheke beschäftigt. Streit besteht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren darüber, ob die gesamte Entlohnung der Erika G. als Betriebsausgabe anzuerkennen ist (Auffassung der Beschwerdeführerin) oder ob bestimmten Lohnbestandteilen die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe zu versagen ist (Auffassung der belangten Behörde).

Zu diesem Streitthema ist den Verwaltungsakten folgender Sachverhalt zu entnehmen.

Für den Zeitraum 1983 bis 1985 fand bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung statt. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass Teile der Entlohnung von Erika G. als unüblich anzusehen seien und dass Zweifel an der tatsächlichen Erbringung bestimmter Gegenleistungen bestünden.

Erika G. sei seit 1974 als Angestellte der Apotheke beschäftigt. Ihre Entlohnung erfolge nach dem Gehaltsschema der pharmazeutischen Gehaltskasse für pharmazeutische Fachkräfte. Ihr Gehalt habe danach monatlich im Jahr 1983 S 26.853,--, im Jahr 1984 S 27.909,-- und im Jahr 1985 S 29.626,-- betragen. Wenn Mag. G. Bereitschaftsdienst versehen habe (in der Nacht oder an Wochenenden bzw. Feiertagen), habe er diesen immer gemeinsam mit seiner Ehegattin versehen. Andere Angestellte der Apotheke hätten aber ihren Bereitschaftsdienst in der Regel alleine geleistet. Die Apotheke sei im Zeitraum 24. November 1980 bis 13. Jänner 1985 zu einem ca. dreiwöchigen Turnusbereitschaftsdienst an Feiertagen und Wochenenden verpflichtet gewesen (Verordnung der Bezirkshauptmannschaft). Zusätzliche freiwillige Bereitschaftsdienste seien möglich gewesen. Während des Turnusbereitschaftsdienstes seien Kassenumsätze ausgewiesen worden; während der zusätzlichen Bereitschaftsdienste von Erika G. (Samstag 12.00 Uhr bis Montag 8.00 Uhr) seien keine Umsätze erzielt, jedoch begünstigte Überstunden und Nachtdienstpauschale verrechnet worden. Es seien an Arbeits- und Bereitschaftsdienst von Erika G. bis zu 22 Stunden täglich festgestellt worden. Bei einem derartigen Arbeitseinsatz wäre es wohl kaum möglich, das Erika G. gehörige Einfamilienhaus in O. zu nutzen. Es bestünden daher berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der "Zeitaufzeichnungen". Auch der Umstand, dass Erika G. immer gemeinsam mit ihrem Ehegatten Bereitschaftsdienst geleistet habe, entspreche nicht jenen Gepflogenheiten, die zwischen einander fremden Personen üblich seien. Weiters sei zu beachten, dass auch noch andere Dienstnehmer der Beschwerdeführerin für Bereitschaftsdienste zur Verfügung gestanden seien. Es seien daher die Überstundenentgelte und Nachtdienstpauschalen zuzüglich der anteiligen Sonderzahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt, sondern dem Gewinnanteil des Mag. G. zugerechnet worden. Die diesbezüglichen Gewinnerhöhungen betrugen für das Jahr 1983 S 781.519,20, für das Jahr 1984 S 810.336,80 und für das Jahr 1985 S 842.256,--.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Gewinnfeststellungsbescheide (§ 188 BAO).

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Es treffe nicht zu, dass während jenes Bereitschaftsdienstes, den Erika G. außerhalb des Pflicht-Turnusdienstes geleistet habe, keine Kassenumsätze erzielt worden seien. Da Bereitschaftsdienste nach dem maßgebenden Kollektivvertrag nur im Einvernehmen mit den jeweiligen Dienstnehmern angeordnet werden könnten, sei das Argument des Betriebsprüfers, auch andere Dienstnehmer der Beschwerdeführerin stünden für Bereitschaftsdienste zur Verfügung, nicht berechtigt. Nur angestellte Apothekenleiter - als solcher sei Mag. G. anzusehen

- seien verpflichtet, bei betrieblicher Notwendigkeit Bereitschaftsdienste zu verrichten. Dies könne bis zu einer wöchentlichen Gesamtarbeitszeit von 168 Stunden führen. Es sei im Betriebsprüfungsverfahren beantragt worden, das Personal der Apotheke zu den Bereitschaftsdiensten der Erika G. zu befragen. Diese Beweise seien jedoch nicht aufgenommen worden. Die "Zeitaufzeichnungen" seien formell in Ordnung und hätten daher die Vermutung der sachlichen Richtigkeit für sich. Dem Argument des Betriebsprüfers, Erika G. hätte stets gemeinsam mit ihrem Ehegatten Bereitschaftsdienst verrichtet, während andere Angestellte dies allein getan hätten und auch seitens des Apothekenverbandes sei ein gemeinsamer Bereitschaftsdienst eines Pharmazeuten mit einem "Nicht-Pharmazeuten ... grundsätzlich nur in begründeten Ausnahmsfällen als üblich" anzusehen, sei entgegenzuhalten, dass es der Finanzverwaltung verwehrt sei, die Zweckmäßigkeit und Angemessenheit von Betriebsausgaben zu prüfen. Mag. G. sei 69 Jahre alt und es sei daher verständlich, wenn er sich seinen Bereitschaftsdienst erleichtere und sich hiezu einer Hilfe bediene. Herrn Mag. G. sei es mit seinem Gesundheitszustand einfach nicht zuzumuten, seinen Dienst allein zu machen. Auch habe es bereits dreimal Einbrüche in die Apotheke gegeben und es sei gefährlich, in der Nacht allein irgendwelchen einbrechenden Rauschgiftsüchtigen gegenüber zu stehen. Wenn Erika G. die Bereitschaftsdienste nicht verrichtet hätte, so hätte eine andere Angestellte dies tun müssen; dabei wäre Lohnaufwand angefallen, den der Prüfer hätte "vorfinden müssen". Dies sei aber nicht der Fall gewesen. Weiters sei zu beachten, dass Erika G. die gesamte Rechnungslegung und einen Großteil der Taxierung wahrgenommen habe, eine Tätigkeit, deren sachgerechte Entlohnung einen vergleichbaren Aufwand verursacht hätte wie die Bereitschaftsdienste.

In einer Stellungnahme zur Berufung brachte der Betriebsprüfer vor, es sei von der Beschwerdeführerin nie behauptet worden, dass der mit Rechnungslegung und Taxierung verbundene Arbeitsaufwand während des Bereitschaftsdienstes

angefallen sei. Das eine habe mit dem anderen daher nichts zu tun. Es sei davon auszugehen, dass Rechnungslegung und Taxieren während der Normalarbeitszeit vorgenommen worden seien. Es sei nicht plausibel erklärt worden, warum an Wochenenden mit turnusmäßiger Bereitschaftspflicht Kasseneingänge verbucht worden seien, während dies bei Bereitschaftsdiensten ohne eine solche Verpflichtung nicht der Fall gewesen sei. Der Vergleich des Lohnaufwandes für Rechnungslegung und Taxieren mit jenem für Bereitschaftsdienste sei unzulässig, weil der erstgenannte Lohnaufwand bei einer früher mit diesen Aufgaben betrauten Arbeitskraft jährlich nur S 198.000,-- betragen habe. Eine allenfalls mit dem schlechten Gesundheitszustand des Mag. G. begründete Hilfestellung durch seine Ehefrau sei als "familienhafte ... Mitarbeit" außerhalb des Dienstverhältnisses anzusehen.

Die Beschwerdeführerin erstattete eine Gegenäußerung: Die Feststellung des Betriebsprüfers, Erika G. habe ihre in Rechnungslegung und Taxieren bestehende Tätigkeit nicht während des Bereitschaftsdienstes, sondern während ihrer Normalarbeitszeit erbracht, entbehre jeder Grundlage. Eine Aussage dieses Inhaltes sei nie gemacht worden. Der Betriebsprüfer habe die seitens der Beschwerdeführerin abgegebene Erklärung, warum während der freiwillig erbrachten Bereitschaftsdienste keine Umsätze aufschienen, dass nämlich "manchmal die Losungen für das Wochenende in einem Betrag zusammengefasst worden" seien, als offenkundig widersprüchlich und als Schutzbehauptung qualifiziert, ohne dafür eine nachvollziehbare Begründung zu geben.

Mit Vorhalt vom 9.Oktober 1991 wurde Mag. G. von der belangten Behörde ersucht, Arbeitsaufzeichnungen der Erika G. sowie allfällige weitere schriftliche Dienstverträge betreffend zu erbringende Mehrleistungen vorzulegen. Weiters möge mitgeteilt werden, welche Umstände die Leistungen von Überstunden der Erika G. notwendig gemacht hätten und welche Leistungen in dieser Zeit erbracht worden seien. Auch Überstunden anderer Mitarbeiter mögen bekanntgegeben werden.

Schließlich möge noch Auskunft über das Ausmaß der für Privatzwecke verwendeten, im Apothekengebäude gelegenen Räume erteilt werden.

Die Beschwerdeführerin entsprach diesem Vorhalt und legte verschiedene Unterlagen vor bzw. verwies auf bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte Aufstellungen. Bereitschaftsdienste seien von anderen Angestellten nicht geleistet worden. Hätte man solche gegen deren Willen angeordnet, so wäre "eine Gefährdung des Betriebes der Apotheke gegeben gewesen", da die Gefahr bestanden hätte, dass die solcherart verpflichteten Dienstnehmer "das Dienstverhältnis gelöst hätten oder passive Resistenz ausgeübt hätten". Die im Apothekenhaus gelegene Wohnung sei als Dienstwohnung anzusehen und diene daher nicht privaten Zwecken.

In der mündlichen Berufungsverhandlung sagte Mag. G. aus, es sei richtig, dass seine Ehegattin jeden Samstag von 12.00 bis 20.00 Uhr Überstunden und anschließend Bereitschaftsdienst bis 8.00 Uhr früh leiste. An Sonntagen und Feiertagen leiste sie jeweils 12 Überstunden und ebenfalls ab 8.00 Uhr Bereitschaftsdienst. Während der Woche würden täglich "mehr als zwei Stunden" an Überstunden geleistet. Erika G. habe also keine Freizeit, da sie "praktisch rund um die Uhr" als Angestellte tätig sei: Sie hätten beide keine privaten Bedürfnisse und bewohnten gemeinsam die Erika G. gehörige Eigentumswohnung im Apothekenhaus. Das Einfamilienhaus werde "praktisch nicht bewohnt".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise statt, indem sie Überstundenentlohnungen (inklusive anteiliger Sonderzahlungen) im jährlichen Gesamtausmaß von S 148.906,10 (1983), S 152.292,20 (1984) und S 171.768,60 (1985) als (zusätzlich zum Grundlohn) betrieblich veranlassten Lohnaufwand anerkannte. Außerdem rechnete sie die verbleibenden Gewinnerhöhungen nicht ausschließlich dem Mag. G., sondern anteilig auch den übrigen Gesellschaftern zu.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde begründet ihre Entscheidung, nur täglich (einschließlich Samstage) zwei Überstunden der Erika G. als betrieblich veranlasst anzuerkennen, sämtliche darüber hinausgehenden Überstunden und Nachtarbeitsentgelte, somit insbesondere sämtliche Bereitschaftsdienste als im Rahmen familienhafter Beistandspflicht erbracht anzusehen, damit, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Arbeitsbelastung "eine wohl unzumutbare zeitmäßige Beanspruchung" dargestellt und "überhaupt keine Freizeit ermöglicht" hätte. Derartige Dienstverhältnisse würden aber mit keiner fremden Arbeitskraft abgeschlossen werden. Aus der Erfahrung des Lebens gesehen erscheine eine derartige Arbeitsverrichtung "rund um die Uhr" sowohl aus zeitlichen als auch aus gesundheitlichen Gründen "praktisch undurchführbar".

Schon dieses Argument ist in sich widersprüchlich. Eine Arbeitsleistung, die "praktisch undurchführbar" ist, kann auch nicht im Rahmen familienhafter Beistandspflicht erbracht werden. Vielmehr müsste eine solche Beweiswürdigung dahin gehen, die behaupteten Arbeitsleistungen schlicht als nicht erbracht anzusehen. Gerade diesen Schluss hat aber die belangte Behörde nicht gezogen, wenn sie die von der Beschwerdeführerin wiederholt beantragte Einvernahme des übrigen Personals über das Ausmaß der Dienstzeit von Erika G. als nicht notwendig erachtet, weil sie deren strittige Arbeitsleistungen auch dann nicht als betrieblich veranlasst gewertet hätte, wenn sie "durch Befragung des Personals eine Bestätigung erfahren hätten."

Nun trifft es zwar zu, dass die von Mag. G. in der mündlichen Berufungsverhandlung aufgestellte Behauptung, seine Ehegattin verfüge über keinerlei Freizeit und arbeite "praktisch rund um die Uhr", unglaubwürdig erscheint. Auch die auffallend hohe Gesamtentlohnung der Erika G. (1983: S 1,157.883,--, 1984: S 1,246.214,-- und 1985: S 1,303.010,--) ist geeignet, Zweifel an der Richtigkeit des Parteienvorbringens zu wecken.

Den mangelnden Wahrheitsgehalt eines Parteienvorbringens gilt es jedoch durch geeignete Beweisaufnahme und Beweiswürdigung aufzudecken. Die im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht, es könne dahingestellt bleiben, ob Erika G. tatsächlich an Wochenenden gemeinsam mit ihrem Ehegatten Bereitschaftsdienst versehen habe, weil dies dann eben im Rahmen der familienhaften Beistandspflicht und nicht im Rahmen des ansonsten zu Recht steuerlich anerkannten Dienstverhältnisses geschehen sei, muss als rechtswidrig erkannt werden. Es wäre Aufgabe der belangten Behörde gewesen, entweder einen Sachverhalt festzustellen und ihrer Entscheidung zugrunde zu legen, wonach das behauptete Volumen an Arbeitsleistung der Erika G. tatsächlich nur in einem geringeren Ausmaß erbracht wurde. Dies hätte zum Beispiel in der Feststellung bestehen können, dass Erika G. zwar Bereitschaftsdienste geleistet habe, jedoch keineswegs jedes Wochenende. Eine solche Sachverhaltsannahme, mit der ein bestimmtes Arbeitsausmaß festgestellt (geschätzt) wird, lässt sich auch mit menschlichem Erfahrungsgut begründen, dem die widersprechende Partei im konkreten Fall nichts Substantielles und Überzeugendes entgegenzusetzen weiss. Eine derartige Sachverhaltsfeststellung ist unterblieben, indem die belangte Behörde dem tatsächlich anzunehmenden Arbeitsausmaß der Erika G. keine entscheidende Bedeutung beigemessen hat.

Die belangte Behörde hätte jedoch auch den von ihr erkennbar eingeschlagenen, aber nicht konsequent zu Ende gegangenen Weg beschreiten können: Sie hätte die behauptete ständige Anwesenheit der Erika G. bei ihrem Ehegatten (teilweise) dem Bereich der privaten Lebensführung zuordnen können. Dies hat sie ansatzweise auch getan, ohne allerdings zu begründen, wieso der Leistung eines normalen und durchaus üblichen Bereitschaftsdienstes gemeinsam mit dem Ehegatten die betriebliche Veranlassung mangelte, sodass der für die Bereitschaftsdienste in seiner Gesamtheit - also auch für turnusmäßige Bereitschaftsdienste - bezahlte Lohn als Privatentnahme zu behandeln gewesen sei. Der Umstand allein, dass der (behauptete) Bereitschaftsdienst von der gemeinsam benutzten, ein Stockwerk über der Apotheke gelegenen Wohnung aus geleistet wurde, vermag ihm die betriebliche Veranlassung und damit die Beurteilung des dafür bezahlten Lohnes als Betriebsausgabe nicht zu nehmen.

Wohl aber hätte der von der Beschwerdeführerin wiederholt ins Spiel gebrachte schlechte Gesundheitszustand des Mag. G. ein der Privatsphäre zuzuordnendes Indiz für die Notwendigkeit einer ständigen Hilfestellung durch Erika G. ergeben können. Die Unterstützung eines Ehegatten, der mit gesundheitlichen Problemen zu kämpfen hat, durch den anderen Ehegatten kann nämlich sowohl in der betrieblichen als auch in der außerbetrieblichen Sphäre liegen. Ist die Unterstützung erforderlich, um notwendige betriebliche Leistungen zu erbringen, so wird sie der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sein; trifft dies nicht zu, sei es dass die Leistung in Wahrheit gar nicht betriebsbedingt ist, sei es, dass sie ihrer Art nach auch ohne Hilfestellung erbracht werden kann, so wird sie als in der Privatsphäre liegend anzusehen sein. Ausreichende Feststellungen in diese Richtung hat die belangte Behörde nicht getroffen. So wäre zum Beispiel der Feststellung des Betriebsprüfers, während der nicht durch Verordnung angeordneten Bereitschaftsdienste seien im Gegensatz zu den angeordneten Bereitschaftsdiensten keine Umsätze erzielt worden, nachzugehen gewesen. Die Beschwerdeführerin hat diese Feststellung zwar verbal bestritten, aber nicht glaubhaft widerlegt. Hätte sich ergeben, dass während der "freiwilligen" Bereitschaftsdienste tatsächlich keine Umsätze erzielt wurden, so wäre dies ein Hinweis dafür gewesen, dass an solchen Wochenenden in Wahrheit entweder gar kein Bereitschaftsdienst eingerichtet war, oder mangels jedweder Auswirkung auf das Betriebsgeschehen keine betriebliche Veranlassung dazu bestand.

Da die belangte Behörde keinen Sachverhalt festgestellt hat, der ausreichen würde, um Teilen der Entlohnung der Erika G. die Eigenschaft als Betriebsausgabe abzusprechen, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG aufzuheben, wobei

von der Durchführung der beantragten Verhandlung gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG abgesehen werden konnte.

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

Wien, am 13. Oktober 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1993130074.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at