

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/1/26 98/14/0095

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.01.1999

## Index

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

## Norm

BAO §115;  
BAO §22;  
BAO §23;  
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 litb;  
EStG 1988 §4 Abs4;  
VwRallg;

## 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 der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des FW in A, vertreten durch Dr. Erich Aichinger, Rechtsanwalt in Vöcklabruck, Stadtplatz 22, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 31. März 1998, Zl. RV-267.97/1-6/1997, betreffend Einkommensteuer 1994 und 1995, 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 Arzt für Allgemeinmedizin und beschäftigt in seiner Praxis seine Ehefrau im Rahmen eines Dienstverhältnisses.

Im Jahr 1997 fand beim Beschwerdeführer eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1994 und 1995 statt. In seinem Bericht vom 14. April 1997 (Tz 14) führte der Prüfer folgendes aus:

"Gehalt Gattin und freiwillige Pensionsversicherung Sachverhalt:

Die Gattin des Steuerpflichtigen ist seit 1980 als Ordinationshilfe angestellt. Vorher war sie bei der Gebietskrankenkasse in V. als Sozialversicherungsangestellte beschäftigt. Die von der Gattin durchgeführten

Tätigkeiten in der Ordination sind Patientenaufnahme, die gesamte Leistungsverrechnung mit den Krankenkassen und Privatpatienten, Vorbereitungsarbeiten für den Steuerberater, Gutachten und Befunde schreiben und administrative Arbeiten im Rahmen der betriebsärztlichen Tätigkeit.

Die Arbeitszeit beträgt 40 Wochenstunden, zusätzlich werden Überstunden geleistet. 1994 - 560 Std., 1995 - 627 Std.

Das Bruttogehalt betrug 1994 incl. Überstunden 670.985,-, 1995 incl. Überstunden 720.609,-. Zusätzlich wurde im Oktober 1993 eine freiwillige Vorsorgevereinbarung im Sinne des Betriebspensionsgesetzes zu Gunsten der Gattin abgeschlossen. Die Beitragszahlungen in der Höhe von 61.500,- für 1994 und 68.096,- für 1995 wurden als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Bei diesen Beitragszahlungen handelt es sich um Zuwendungen, die neben dem Gehalt an die Ehefrau erbracht werden.

Die übrigen Beschäftigten (fremde Ordinationshilfe und Reinigungskraft) haben auf die freiwillige Vorsorgevereinbarung verzichtet. Im Jahr 1995 wurde die Ordinationshilfe durch eine neue Kraft ersetzt. Von dieser liegt keine Verzichtserklärung vor.

Lt. Auskunft des Stpfl. wurde die Gattin 1980 gehaltsgleich von der Gebietskrankenkasse übernommen. Es wurden keine außergewöhnlichen Gehaltserhöhungen vorgenommen. Die Höhe des Gehalts und die Bezahlung der Pensionsvorsorge wird damit begründet, daß der Umsatz der erzielt wird, nur durch die Befreiung des Stpfl. von jeder administrativen Tätigkeit erzielt werden kann, weil diese durch die Gattin erledigt wird. Außerdem würde das Grundgehalt der Gattin, würde sie heute noch bei der Gebietskrankenkasse angestellt sein, um ca. 4.000,- höher sein. Es bestünde der Anspruch auf 15 Monatsgehälter und eine Firmenpension. Auf Grund der Ausbildung bei der Gebietskrankenkasse kann die Gattin die administrativen Arbeiten in der Ordination vollkommen selbständig erledigen.

Neben seiner Ehegattin ist eine weitere Ordinationshilfe mit 27 Wochenstunden beschäftigt. Die fremde Ordinationshilfe ist seit 1979 angestellt. Von 1955 bis 1966 war die zweite Ordinationshilfe in einer Apotheke beschäftigt. Sie absolvierte die Drogistenschule und einen Diagnostikerkurs bei der Fa. B..

Ihre Tätigkeit sind Patientenaufnahme, Physiotherapie, Laborarbeiten, sowie Rezepte und Überweisungen schreiben.

Das Jahresgehalt der Ordinationshilfe betrug 1994 für 27 Wochenstunden 179.162,-.

Prüferfeststellung:

Bei Dienstverhältnissen unter Fremden richtet sich die Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers. Es kann daher bei Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen nur auch die zwischen Fremden übliche Entlohnung als Betriebsausgabe anerkannt werden. Um die Angemessenheit der Entlohnung zu ermitteln, wird ein Fremdvergleich durchgeführt.

Der Vergleich wird an Hand des Kollektivvertrages erstellt. Beide Angestellte fallen von der Ausbildung her in die Berufsgruppe

1. (Die Gattin hat die Handelsschule vorzeitig abgebrochen - die fremde Ordinationshilfe hat die Drogistenschule besucht). Von der Tätigkeit her wäre Frau W. eher in die Berufsgruppe 2 einzustufen, da sie sämtliche administrativen Tätigkeiten erledigt. Da die Gattin und die fremde Kraft vorher in Bereichen tätig waren, wo Kenntnisse erworben wurden, die auch bei Ärzten verwendet werden, können Vordienstzeiten im Ausmaß von 5 Jahren angerechnet werden. Das Gehalt 1994 würde monatlich 12.800,- (Berufsgruppe 1) plus 1.000,- Infektionszulage für die fremde Ordinationshilfe betragen. Für Frau W. wären in Berufsgruppe 2 - 14.250,- plus Zulage anzusetzen.

Die fremde Ordinationshilfe würde bei 40 Wochenstunden lt. Kollektivvertrag monatlich 12.800,- erhalten. Der tatsächliche Lohn beträgt umgerechnet auf 40 Std. 17.111,-. Das tatsächliche Gehalt ist somit um das 1,34fache höher als das lt. Kollektivvertrag.

Das Gehalt der Gattin wäre lt. Kollektivvertrag (Berufsgruppe 2) mit 14.250,- anzusetzen. Vergleicht man mit dem tatsächlichen Gehalt (ohne Überstunden) in der Höhe von 33.338,- ergibt sich eine Differenz von 19.088,-, oder das 2,34fache.

Erhöht man den Kollektivvertragslohn der Gattin im selben Ausmaß wie bei der fremden Arbeitskraft, so erhält man ein Grundgehalt von rd. 19.100,-- für 1994 und um 3 % erhöht 19.700,-- für 1995.

Die qualitative Mehrleistung der Gattin wurde durch die Einstufung in die Berufsgruppe 2 berücksichtigt. Die quantitative Mehrleistung wird durch Bezahlung von Überstunden abgegolten.

Das angemessene Gehalt für die Gattin wird durch die Bp wie folgt berechnet:

	1994	1995
Grundgehalt monatlich	19.100,--	19.700,--
Infektionszulage	1.000,--	1.000,--
Grundgehalt jährlich	229.200,--	236.400,--
Zulage	12.000,--	12.000,--
UZ/WR	59.030,29	63.089,18
Brutto	300.230,29	311.489,18
Überstunden Grundlohn	560 bzw. 627	64.825,60 74.857,53
Überstunden Zuschlag 50 %	288 bzw. 328	16.669,44 19.579,96
Überstunden Zuschlag 100 %	272 bzw. 299	31.486,72 35.697,61
Überstunden gesamt	112.981,76	130.135,10
Gesamtbrutto incl. Überstunden	413.212,--	441.624,--

Der außerbetriebliche Vergleich wurde mit Daten von drei Betrieben durchgeführt, die von Art und Umfang ähnlich sind. Die Anzahl der Krankenscheine liegt bei den Vergleichsbetrieben sogar um 13-25 % höher. Die Tätigkeiten der Ehefrauen sind bei allen Betrieben annähernd gleich. (Siehe Beilagen Niederschrift)

Um brauchbare Vergleichszahlen zu erhalten, wurde die Stundenanzahl der fremden Mitarbeiterinnen bei den Vergleichsbetrieben auf 27 Wochenstunden umgerechnet und die Abweichungen den Gattinnen zu oder abgerechnet. Dabei ergab sich bei Vergleichsbetrieb A ein Gehalt der Gattin (Matura) von 464.000,--, Betrieb B ein Gehalt der Gattin (dipl. Krankenschwester) von 431.000,-- und Betrieb C ein Gehalt von 364.000,--.

Diese Vergleichszahlen unterscheiden sich nicht wesentlich von den im innerbetrieblichen Vergleich ermittelten angemessenen Gehältern.

Das Gehalt der Gattin und die Pensionsvorsorge stehen nach Ansicht der Bp in keinem angemessenen Verhältnis zur erbrachten Leistung. Daher ist der über die normale Entlohnung hinausgehende Teil der Bezüge als aus familiären Gründen freiwillig geleistete Zuwendung anzusehen.

	1994	1995
Gehalt bisher	670.985,--	720.609,--
Pensionsvorsorge	61.500,--	68.096,--
Gehalt und Pensionsvorsorge gesamt	732.584,--	788.705,--
Gehalt lt. Bp	413.212,--	441.624,--
Kürzung Pensionsvorsorge	61.500,--	68.096,--
Kürzung Gehalt	257.773,--	278.985,--
+ Dienstgeberanteil Sozialversicherung	22.656,--	23.047,--
+ Kommunalabgabe	7.733,--	8.370,--
+ Dienstgeberbeitrag	11.600,--	12.554,--
Kürzung Gehalt incl. Arbeitgeberkosten	299.762,--	322.956,--

Das Finanzamt folgte den Ausführungen des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.

Die dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab.

In der Begründung führte die belangte Behörde im wesentlichen aus, bei Dienstverträgen zwischen nahen Angehörigen könne nur eine fremdübliche Entlohnung als Betriebsausgabe anerkannt werden. Der Prüfer habe sowohl aufgrund des innerbetrieblichen als auch aufgrund des außerbetrieblichen Vergleichs die Entlohnung als überhöht angesehen. Der Beschwerdeführer vertrete dazu die Auffassung, die Tätigkeit seiner Ehefrau könne nicht mit der einer Ordinationshilfe verglichen werden, weshalb der vom Prüfer durchgeführte innerbetriebliche Vergleich verfehlt sei. Die Qualifikation seiner Ehefrau liege weit über der anderer Ordinationshilfen; die gesamte Administration und die gesamte ärztliche Leistungsverrechnung werde ohne Mitwirkung des Arztes durchgeführt.

Nach den Erhebungen des Prüfers setze sich die Tätigkeit der fremden Ordinationshilfe im wesentlichen aus Patientenaufnahme, Physiotherapie, Laborarbeiten und dem Schreiben von Rezepten und Überweisungen zusammen. Zur Ausbildung der Ehefrau des Beschwerdeführers sei zu bemerken, daß sie die Handelsschule abgebrochen und bis zu ihrem Eintritt als Ordinationshilfe im Jahr 1980 als Sozialversicherungsangestellte (mit Dienstprüfung) beschäftigt gewesen sei. Die fremde Ordinationshilfe habe die Drogistenschule besucht.

Der Beschwerdeführer verkenne die Rechtslage, wenn er meine, ein innerbetrieblicher Vergleich könne nicht durchgeführt werden. Die Abgabenbehörde sei dazu berechtigt, die Tätigkeit und Entlohnung der Ehefrau des Beschwerdeführers mit der seiner sonstigen Angestellten zu vergleichen, wobei Unterschiede in der Tätigkeit und in der Ausbildung zu berücksichtigen seien. Soweit der Beschwerdeführer rüge, daß seine Ehefrau nur der Berufsgruppe 2 des Kollektivvertrages für Ordinationshilfen zugewiesen worden sei, sei er darauf hinzuweisen, daß nach dem Kollektivvertrag zu dieser Gruppe u.a. Absolventinnen einer berufsbildenden höheren Schule, Diplomkrankenschwestern und Angestellte des medizinisch-technischen Fachdienstes gehörten, während in die Berufsgruppe 1 Angestellte ohne Fachkenntnisse, Ordinationshilfen etc. fielen. Im Hinblick auf die Ausbildung (Fachkraft mit Dienstprüfung bei einem Sozialversicherungsträger) und Tätigkeit (Administration und Leistungsverrechnung ohne Mitwirkung des Arztes) sei dem qualitativen Unterschied zwischen den Ordinationshilfen mit der Einstufung in die Berufsgruppe 2 ausreichend Genüge getan. Der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Umstand, daß nahezu alle Krankenscheine beschafft würden, sei auf organisatorische Fähigkeiten zurückzuführen, die der allgemeinen Verkehrsauffassung nach von der Tüchtigkeit und Zuverlässigkeit der Angestellten allgemein abhingen. Die vom Beschwerdeführer weiters betonten Kenntnisse seiner Ehefrau auf dem Gebiet der Leistungsverrechnung mit der Krankenkasse dürften unter Beachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse nicht überbewertet werden. Das Aufgabengebiet einer Ordinationshilfe sei vielfältig, weshalb eine übermäßige Gewichtung der Leistungsverrechnung nicht gerechtfertigt sei. In diesem Zusammenhang sei auf die unwidersprochen gebliebene Sachverhaltsdarstellung in der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung zu verweisen, wonach in einer Vergleichspraxis, in der die annähernd gleiche Anzahl von Krankenscheinen händisch abgerechnet werde, der Zeitaufwand mit 50 bis 60 Stunden pro Quartal angegeben worden sei und ein Jahresgehalt für diese Tätigkeit in der Höhe von S 67.998,- bezogen werde. Von der Ehefrau des Beschwerdeführers werde die Abrechnung mittels EDV durchgeführt und es seien trotzdem unüblich viele Überstunden verrechnet worden.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, die Anwendung des Kollektivvertrages für Arzthilfen komme für den innerbetrieblichen Vergleich nicht in Betracht, weil es diesen Kollektivvertrag erst seit Oktober 1993 in Oberösterreich gebe und das Dienstverhältnis bereits 1980 begründet worden sei, sei deshalb nicht zielführend, weil der Kollektivvertrag nicht auf das Dienstverhältnis des Beschwerdeführers mit seiner Ehefrau angewendet worden sei, sondern nur den Ausgangspunkt für den innerbetrieblichen Vergleich mit der fremden Ordinationshilfe bilde. Der vom Beschwerdeführer angeregte Vergleich mit dem fiktiven Gehalt seiner Ehefrau aus ihrer ehemaligen Tätigkeit bei der Gebietskrankenkasse sei verfehlt. Wesentliche Indikatoren für die Bemessung des Gehaltes für Angestellte von Ärzten seien die Qualität (Tätigkeitsbereich) und Quantität (Zeitaufwand) der Arbeitsleistung. Es sei unüblich, das Gehalt einer Ordinationshilfe nach der zuletzt ausgeübten Tätigkeit zu bemessen. Unter Fremden richte sich die Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung. Der qualitativen Mehrleistung der Ehefrau gegenüber der fremden Ordinationshilfe sei durch die Einstufung in die Berufsgruppe 2 des Kollektivvertrages ausreichend Rechnung getragen worden. Die quantitative Mehrleistung sei durch die Bezahlung von Überstunden (1994: 560! und 1995: 627!) abgegolten worden. Das angemessene Gehalt der Ehefrau sei daher in der vom Prüfer dargestellten Weise zu

berechnen gewesen (Gesamtbetrag inklusive Überstunden 1994 S 413.212,-- und 1995 S 441.624,--). Die konkrete Berechnung werde vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Die Auswertung der Daten von drei Vergleichsbetrieben und der Vergleich mit dem Betrieb des Beschwerdeführers seien diesem im Rahmen der Schlußbesprechung vorgelegt worden. Der Beschwerdeführer rüge im Zusammenhang mit dem außerbetrieblichen Vergleich, daß das Lohn-Gewinn-Verhältnis bzw. das Lohn-Umsatz-Verhältnis für den Vergleich nicht herangezogen worden sei, daß seine Ehefrau über zusätzliche Qualifikationen verfüge, die andere Ehefrauen von Ärzten nicht aufwiesen, daß von der Betriebsprüfung keine Daten hinsichtlich des außerbetrieblichen Fremdvergleichs vorgelegt worden seien, sodaß ein Vergleich nicht erfolgen könne, und schließlich, daß nach durchgeführten Erhebungen das Gehalt seiner Ehefrau im Vergleich mit dem anderer Ärztogattinnen in vergleichbaren Praxen als üblich und daher als angemessen anzusehen sei.

Dem sei zu erwidern, daß die Vergleichsbetriebe nach der Anzahl der Krankenscheine ausgewählt worden seien, um die ärztliche Leistungsverrechnung durch die Ehefrau des Beschwerdeführers besonders zu berücksichtigen. Die Anzahl der Krankenscheine sei bei den Vergleichsbetrieben sogar um 13 bis 25 % höher als beim Beschwerdeführer. Die annähernd gleiche Zahl von Krankenscheinen lasse bei einem praktischen Arzt auch auf vergleichbare Umsätze bzw. Gewinne schließen. Die in den Vergleichsbetrieben beschäftigten Ehefrauen hätten über einschlägige Qualifikationen verfügt. In den Vergleichsbetrieben A bis C führten sie u. a. Labortätigkeiten und Physiotherapie durch, im Vergleichsbetrieb B führe die Ehefrau des Arztes u.a. Blutabnahmen und Infusionstherapien durch. Der außerbetriebliche Vergleich sei dem Beschwerdeführer als Beilage zur Niederschrift über die Schlußbesprechung übermittelt worden und enthalte bis auf die - dem Steuergeheimnis unterliegenden - Namen der Vergleichsbetriebe alle Angaben über Erhebungen und Berechnungen. Der Beschwerdeführer habe es unterlassen, Beweise für seine Behauptung vorzulegen, das Gehalt seiner Ehefrau sei im Vergleich mit dem anderer Arztehefrauen in vergleichbaren Praxen als üblich und daher angemessen anzusehen.

Die Prüfung der Fremdüblichkeit sei zwangsläufig mit gewissen Unschärfen verbunden. Im Einzelfall komme es auf das Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles an. Sowohl der innerbetriebliche als auch der außerbetriebliche Vergleich hätten gezeigt, daß ein Gehalt von rund S 33.000,-- (ohne Überstunden) überhöht sei und der Beschwerdeführer die gleiche Arbeitsleistung durch eine fremde Arbeitskraft nicht in dieser Höhe entlohnen würde. Diese Überlegungen hätten auch für die vom Beschwerdeführer im Oktober 1993 abgeschlossene freiwillige Vorsorgevereinbarung im Sinne des Betriebspensionsgesetzes Gültigkeit. Die Position der Ehefrau des Beschwerdeführers sei qualitativ nicht wesentlich höher und mit mehr Verantwortung und Aufgaben verbunden als die anderer Ordinationshilfen. Daß es sich bei der Pensionsvorsorge um eine aus subjektiven Beweggründen geleistete und nicht fremdübliche Zuwendung handle, ergebe sich auch daraus, daß nach den Erfahrungen im Wirtschaftsleben Pensionsvorsorgen für Ordinationshilfen allgemein nicht üblich seien und auch nicht an die in der Praxis des Beschwerdeführers beschäftigten fremden Ordinationshilfen erbracht würden.

Der Beschwerdeführer mache einen Verstoß gegen Treu und Glauben geltend, weil bei der vorangegangenen Prüfung für die Jahre 1991 bis 1993 die Höhe des Gehaltes seiner Ehefrau geprüft und nicht beanstandet worden sei. Dem sei zu erwidern, daß der vom Beschwerdeführer angesprochene Grundsatz nicht darin bestehe, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Die Behörde sei nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer als unrichtig erkannten Beurteilung abzugehen. Es müßten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen ließen. Dies sei z.B. dann der Fall, wenn ein Abgabepflichtiger von der Behörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert worden sei und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle. Besondere Umstände in diesem Sinn habe der Beschwerdeführer nicht vorgebracht.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur insoweit anerkannt werden, als eine Entlohnung stattfindet, wie sie zwischen Fremden üblich ist. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung alle steuerlichen Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Da sich bei Dienstverhältnissen unter Fremden die

Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers richtet, kann bei Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen nur die auch zwischen Fremden übliche Entlohnung als Betriebsausgabe anerkannt werden (siehe dazu u.a. die hg. Erkenntnisse vom 6. April 1995, 93/15/0125, und vom 13. März 1997, 95/15/0128).

Die Beschwerdegründe stimmen inhaltlich im wesentlichen - weitgehend sogar wörtlich - mit den Ausführungen in der Berufung überein, ohne daß auf die Erwägungen der belangten Behörde eingegangen wird. Es genügt daher an sich, auf die von der belangten Behörde angestellten, in der Begründung des angefochtenen Bescheides dargelegten zutreffenden Erwägungen hinzuweisen.

Ergänzend sei hinzugefügt, daß die vom Beschwerdeführer in den Mittelpunkt seiner Ausführungen gestellte, bis 1980 ausgeübte Tätigkeit seiner Ehefrau als Angestellte eines Sozialversicherungsträgers und die daraus von ihm abgeleitete besondere Qualifikation bei der im gegebenen Zusammenhang gebotenen Bedachtnahme auf das Gesamtbild der Verhältnisse (vgl. dazu die beiden oben zitierten Erkenntnisse) nicht entscheidend ins Gewicht fällt, weil der bei Begründung des Dienstverhältnisses allenfalls gegebene Wissensvorsprung der Ehefrau des Beschwerdeführers bei der Verrechnung mit den Krankenkassen im Hinblick auf die seither verstrichene Zeit, die eingetretenen Änderungen in den maßgebenden Vorschriften und die dadurch bedingte Notwendigkeit zur laufenden Ergänzung der entsprechenden beruflichen Kenntnisse in den Streitjahren keine wesentliche Rolle mehr spielen konnte. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang auch mit Recht betont, daß jene in den Praxen ihrer Ehemänner beschäftigten Ordinationshilfen, die eine entsprechende Ausbildung (z.B. als Diplomkrankenschwester, medizinisch-technische Assistentin) genossen hätten, Tätigkeit durchführen könnten, zu denen die Ehefrau des Beschwerdeführers nicht befugt sei.

Mit seiner Behauptung, seine Ehefrau kümmere sich um seine allgemeinen finanziellen Belange, "wie Unternehmensbeteiligungen, Finanzanlagen der Praxis usw.", weshalb ihre Tätigkeit mit der einer Ordinationshilfe nicht vergleichbar sei, kann der Beschwerdeführer die Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg führen, weil es sich dabei um eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung handelt. Im übrigen ist seinen Ausführungen nicht zu entnehmen, inwieweit es sich bei dieser behaupteten Tätigkeit seiner Ehefrau um eine Aufgabe handelt, die sie im Rahmen ihres Dienstverhältnisses wahrgenommen haben soll.

Daß der wirtschaftliche Erfolg seiner Praxis außergewöhnlich sei, wird erstmals in der Beschwerde behauptet, sodaß darin, soweit damit zum Ausdruck gebracht werden soll, die vom Prüfer herangezogenen Vergleichsbetriebe hätten wesentlich andere Umsatz- und Gewinnzahlen aufgewiesen, ebenfalls eine unzulässige Neuerung gelegen ist. Aufgrund der Zahl der in den Vergleichsbetrieben angefallenen Krankenscheine muß jedenfalls auf Umsätze geschlossen werden, die in der Größenordnung jenem des Beschwerdeführers entsprechen. Im übrigen hat der Prüfer das angemessene Gehalt der Ehefrau des Beschwerdeführers durch den innerbetrieblichen Vergleich mit der fremden Ordinationshilfe ermittelt. Dem außerbetrieblichen Vergleich kam im vorliegenden Fall nur Kontrollfunktion zu. Da sich die dabei ermittelten Vergleichszahlen von dem durch den innerbetrieblichen Vergleich ermittelten angemessenen Gehalt nicht wesentlich unterscheiden, ergab der außerbetriebliche Vergleich keinen Anlaß zu einer Korrektur des im innerbetrieblichen Vergleich ermittelten Gehaltes.

Auch der Auffassung der Behörde, daß sich der Beschwerdeführer nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben stützen könne, kann nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Eine bei der abgabenbehördlichen Prüfung für die Vorjahre allenfalls vorgenommene verfehlte Beurteilung der Fremdüblichkeit des Gehaltes, die sich zugunsten des Abgabepflichtigen ausgewirkt hat, kann bei diesem die Hoffnung wecken, die Abgabenbehörde werde diese Beurteilung auch in den Folgejahren beibehalten, sie schafft aber kein schutzwürdiges Vertrauen, die Behörde werde diese Beurteilung, auch wenn sie sich als unrichtig herausgestellt habe, auch den Abgabenbescheiden für die Folgejahre zugrunde legen.

Für seine nicht näher konkretisierte Behauptung, von ihm durchgeführte Erhebungen in anderen Arztpraxen hätten die Angemessenheit des Gehaltes seiner Ehefrau ergeben, ist der Beschwerdeführer bereits im Verwaltungsverfahren jeden Beweis schuldig geblieben, worauf die belangte Behörde hingewiesen hat. Die Beschwerde enthält diesbezüglich eine bloße Wiederholung der in der Berufung aufgestellten Behauptung ohne jeden Hinweis, woraus sich die Richtigkeit dieser Behauptung ergeben könnte.

Aus den dargelegten Erwägungen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung **BGBI.**

Nr. 416/1994.

Wien, am 26. Jänner 1999

**Schlagworte**

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1998140095.X00

**Im RIS seit**

11.07.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)