jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/3/13 95/15/0128

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 13.03.1997

Index

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

Norm

BAO §22;
BAO §23;
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 litb impl;
EStG 1988 §4 Abs4 impl;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des Dr. S in B, vertreten durch Dr. K, Rechtsanwalt in D, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 27. Juni 1995, Zl. 907-2/90, betreffend

u. a. Einkommensteuer 1985 bis 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielt als Zahnarzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im Zuge einer den Zeitraum 1985 bis 1987 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Feststellung getroffen (Tz 8 des BP-Berichtes), daß er seine Ehegattin als Dienstnehmerin für "kaufmännische Tätigkeiten" (Belegsammlung, Fakturenkontrolle, Erledigung der anfallenden Korrespondenz und Banküberweisungen, Botengänge) beschäftigt habe. Ihr monatlicher Bruttolohn weise folgende Höhe auf:

1 - 4/1985: 25.200 S

5 - 12/1985: 40.430 S

1986: 43.230 S

1987: 47.553 S

Die Höhe des Lohnes stehe in keinem Verhältnis zu den erbrachten Leistungen und könne nur durch außerbetriebliche Umstände begründet sein. Auch die Lohnerhöhung im Mai 1985 von ca. 25.000 S auf ca. 40.000 S stehe im Widerspruch zu allgemeinen wirtschaftlichen Gepflogenheiten und halte einem Fremdvergleich nicht stand. Nach Ansicht des Prüfers könne nur ein fremdüblicher Lohnaufwand als Betriebsausgabe geltend gemacht werden; ein solcher liege bei 20.000 S für 1985, 21.000 S für 1986 und 22.000 S für 1987.

Gegen die Einkommensteuerbescheide, mit denen das Finanzamt die steuerlichen Folgen aus den Prüfungsfeststellungen zog, brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Er führte zur Begründung im wesentlichen aus, im Betriebsprüfungsbericht werde nicht darauf eingegangen, daß seine Gattin ein niedrigeres Gehalt beziehe als der in seinem Betrieb beschäftigte Zahntechniker.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung ab und änderte die Abgabenfestsetzung. Es anerkannte nur mehr einen Monatslohn in Höhe von 6.000 S für 1985, 6.300 S für 1986 und 6.600 S für 1987 als einem Fremdvergleich entsprechend. Die Erhebungen des Finanzamtes hätten ergeben, daß die Gattin des Beschwerdeführers nicht als zahnärztliche Assistentin tätig gewesen sei. Sie sei auch keine Zahntechnikerin. Es sei nachgewiesen worden, daß sie bei der Erstellung der vierteljährlichen Gebietskrankenkassenabrechnungen (bis einschließlich 1986) mitgewirkt habe und regelmäßig Banküberweisungen durchgeführt habe. Hinsichtlich der Art der Tätigkeit stellte das Finanzamt im übrigen fest, daß diese auf einfache Büroarbeiten beschränkt sei. Die Gattin des Beschwerdeführers könne weder im kaufmännischen noch im medizinischen Bereich eine spezielle Berufsausbildung nachweisen. Sie sei kaum in der Zahnarztpraxis anwesend gewesen. Es gebe auch keinen Hinweis auf die Einhaltung einer fixen Dienstzeit. Im übrigen habe die Gattin vier Kinder (im Alter bis zu zehn Jahren) zu betreuen gehabt. Anläßlich der Geburt des Sohnes Johannes im August 1987 - für die Zeit von Juli bis September 1987 wurde vom Beschwerdeführer kein Lohnaufwand geltend gemacht - sei keine zusätzliche Kraft eingestellt worden. Zudem sei die Gattin auch für die Z-GmbH & Co KG, bei welcher sie Mitunternehmerin sei, tätig gewesen. Das Finanzamt gelange daher zur Feststellung, daß die Gattin des Beschwerdeführers höchstens im Ausmaß von 10 bis 25 Wochenstunden für seinen Betrieb tätig gewesen sei. Unter Fremden wäre daher nur ein entsprechend niedrigerer Lohn bezahlt worden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Beschwerdeführer vor, seine Gattin habe die anderen Dienstnehmer in das Verrechnungswesen (mit der Krankenkasse) eingeführt und die Abrechnungen kontrolliert, sie habe teilweise die Fakturen zu umfangreichen Behandlungen geschrieben und alle Fakturen (monatlich ca. 250 Stück) kontrolliert. Weiters habe sie die Zahlungstermine überwacht und das Kassabuch geführt. Ihr Hauptaufgabengebiet liege sohin im Bereich der Verwaltung und des Rechnungswesen. Es sei die Tätigkeit eines "Controllers im weitesten Sinn". Sie sammle, sichte, vergleiche und beurteile alle erforderlichen Unterlagen aus dem Rechnungswesen, der Personalverrechnung, dem Materialverbrauch, der Leistungserbringung (Kassen- und Patientenabrechnung) sowie dem Finanzbereich und sondiere Informationen aus den entsprechenden Fachzeitschriften und Kammerberichten. Sie habe aufgrund ihres Studiums (Mathematik und Französisch) die fachlichen Voraussetzungen für diese Tätigkeit; so seien ihre Lateinkenntnisse äußerst hilfreich bei den vielen medizinischen Termini. Zudem habe sie einen Kurs über Personalverrechnung mit Auszeichnung absolviert. In Ausnahmefällen sei sie am Wochenende bei Schmerzpatienten als zahnärztliche Assistentin tätig. Wenn das Finanzamt im übrigen auch das Fehlen von Zeitaufzeichnungen bemängle, so sei darauf hinzuweisen, daß solche Aufzeichnungen beim "Personal im Verwaltungsdienst" unüblich seien. Die Gattin erledige die Arbeiten, soweit nicht die Anwesenheit in der Ordination erforderlich sei, zu Hause. Im Haushalt arbeite eine Gehilfin vollbeschäftigt mit, sodaß die Geburt des Sohnes Johannes keine zusätzliche Hilfe im Betrieb erforderlich gemacht habe. Die von der Gattin für die Ordination aufgewendete Arbeitsleistung umfasse

40 Wochenstunden. Für die Feststellung der üblichen Entlohnung sei primär ein innerbetrieblicher Vergleich anzustellen. Dieser zeige, daß die Entlohnung der Assistentinnen um 20 bis 30 % über dem allgemeinen Niveau liege. Der Zahntechniker erhalte zusätzlich zur 100 % über jener seiner Kollegen liegenden Entlohnung sogar noch eine Vergütung des Mittagessens. Daher sei auch für die Fachkraft "Verwaltung und Controlling" eine Entlohnung gerechtfertigt, die um ca ein Drittel über jener von Berufskollegen liege. Die Erhöhung des Gehaltes im Mai 1985 sei darauf zurückzuführen, daß sich die Gattin geweigert habe, um das bisherige Gehalt weiterzuarbeiten.

In der mündlichen Berufungsverhandlung nannte der Beschwerdeführer folgende beruflichen Tätigkeiten seiner Gattin:

-

Kontrolle der Ausgangsrechnungen (ca. 250 pro Monat)

-

Führung von Personalaufzeichnungen (Urlaub udgl.)

-

Kontrolle der vom Steuerberater durchgeführten Lohnverrechnung

-

Führung des Mahnwesens

-

Erledigung des Behördenverkehrs

-

Vorbereitung der Buchhaltungsbelege und Kontrolle der vom Steuerberater geführten Buchhaltung

-

Kontrolle der Abrechnungen der Banken

-

Abrechnung mit den Krankenkassen.

Mit dem angefochtenen Bescheid schloß sich die belangte Behörde der Ansicht des Beschwerdeführers nicht an. Ein schriftlicher Vertrag, der die Leistungen seiner Gattin nach Art und Umfang fixiere, bestehe nicht. Es gebe auch keine Aufzeichnungen über den tatsächlichen Umfang ihrer Tätigkeit. Die belangte Behörde halte für erwiesen, daß die Gattin lediglich im Umfang einer Halbtagskraft tätig gewesen sei. Sie berücksichtige dabei, daß die Gattin "im Verein mit einer Haushälterin" vier Kinder habe versorgen müssen und auch für die Z-GmbH & Co KG tätig gewesen sei. Die belangte Behörde nehme dabei weiters darauf Bedacht, daß die Mitwirkung an der vierteljährlichen Gebietskrankenkassenabrechnung und die im Vorlageantrag aufgezählten Tätigkeiten keinen größeren Zeitaufwand bedingten. Im Hinblick auf die im Vorlageantrag und in der mündlichen Berufungsverhandlung genannten Tätigkeiten bestehe keine Veranlassung, eine längere Arbeitszeit als vier Stunden pro Tag anzunehmen. Diese Stundenanzahl beruhe auf einer Schätzung, weil mangels einer detaillierten Darlegung eine andere Ermittlung des Arbeitsumfanges nicht möglich gewesen sei. Die Behauptung des Beschwerdeführers, daß eine Arbeitsleistung von 40 Wochenstunden vorliege, sei durch nichts erwiesen. Eine fremde Arbeitskraft, die für die in Rede stehenden Tätigkeiten mehr als vier Stunden gebraucht hätte, hätte der Beschwerdeführer wohl nie eingestellt. Für die teilweise privat veranlaßte Lohnzahlung spreche nach Ansicht der belangten Behörde auch die Anhebung der Entlohnung im Mai 1985. Der Beschwerdeführer habe seinen Assistentinnen, die zweifellos im Ausmaß von 40 Wochenstunden tätig gewesen seien, in den Streitjahren Löhne zwischen 9.000 S und 13.000 S geleistet. Die belangte Behörde vertrete daher die Auffassung, daß die Entlohnung der Ehegattin, soweit sie über die Gesamtentlohnung der am besten bezahlten Assistentin hinausgehe (1985: 11.500 S; 1986: 12.000 S; 1987: 13.200 S), durch die familiäre Beziehung veranlaßt sei und nicht zu Betriebsausgaben führe. Die Tätigkeiten der Gattin könnten nicht in einem derartigen Ausmaß qualifizierter sein als die der Assistentinnen, daß trotz des viel geringeren zeitlichen Ausmaßes ein höherer Lohn angemessen erschiene.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde wendet sich zunächst gegen die Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde, daß das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit der Gattin des Beschwerdeführers lediglich 20 Wochenstunden umfasse.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof nur insoweit überprüfbar, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen entsprechenden Ergebnis geführt hat bzw. ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (z.B. das hg. Erkenntnis vom 10. März 1994, Zl. 92/15/0160).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde aus den Feststellungen der Betriebsprüfung unter Berücksichtigung der Einwendungen des Beschwerdeführers ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder gegen menschliches Erfahrungsgut und sohin schlüssig dargelegt, weswegen sie zu der oben angeführten Sachverhaltsfeststellung gelangt ist. Der Beschwerdeführer rügt zwar die Beweiswürdigung, zeigt aber eine konkrete Unschlüssigkeit nicht auf. Wenn er etwa behauptet, daß Belege mit nach Hause genommen und dort "in einem eigenen Büro" von der Gattin bearbeitet worden seien, so ergibt sich daraus entgegen seiner Ansicht in keiner Weise eine den Umfang von 4 Stunden pro Arbeitstag übersteigende Arbeitsleistung. Es trifft auch nicht zu, daß die belangte Behörde die Beweiswürdigung wesentlich auf das Fehlen von Zeitaufschreibungen gestützt hätte. Die belangte Behörde hat lediglich berücksichtigt, daß solche Aufzeichnungen - sie könnten allenfalls ein Indiz für die tatsächlich erbrachten Leistungen sein - nicht vorlägen. In der Beschwerde wird vorgebracht, es sei nunmehr für das Jahr 1995 eine genaue Zeitaufzeichnung geführt worden. Hiezu ist darauf zu verweisen, daß die Behörde auf solche Aufzeichnungen zwar im Rahmen der Beweiswürdigung bei der Feststellung des Arbeitsausmaßes für das Jahr 1995 Bedacht zu nehmen haben wird; die Beschwerde zeigt aber nicht auf, inwieweit solche Aufzeichnungen - auch unter der Annahme, daß sie der Wirklichkeit entsprechen - für die Streitjahre von Bedeutung seien.

Auf den Umstand, daß die Gattin des Beschwerdeführer nicht die gesamte Last der Kinderbetreuung treffe, weil sie eine vollzeitbeschäftigte Haushaltshilfe engagiert habe, hat die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung Bedacht genommen.

Auch das der Beweiswürdigung vorangehende Verwaltungsverfahren weist keine wesentlichen Mängel auf. Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, die belangte Behörde hätte seine Gattin als Zeugin vernehmen müssen, so ist darauf zu entgegnen, daß es ihm offen gestanden wäre, einen entsprechenden Beweisantrag zu stellen.

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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. April 1995, Zl. 93/15/0125).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde nach Durchführung eines innerbetrieblichen Vergleiches die Entlohnung der Ehegattin des Beschwerdeführers nur in dem Ausmaß als fremdüblich anerkannt, in dem sie dem Gehalt der am höchsten entlohnten Assistentin des Beschwerdeführers, die eine 40-Stunden-Tätigkeit ausübe, entspreche. Sie hat sohin - im Hinblick auf die ihrem Bescheid zugrundeliegende Annahme einer Normalarbeitszeit der Assistentinnen und einer Halbtagsbeschäftigung der Ehegattin - ungefähr einen doppelt so hohen Stundenlohn angesetzt, als ihn die zahnärztlichen Assistentinnen erzielen. Die darüber hinaus gehenden Beträge wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis

Zl. 93/15/0125 ausgesprochen hat, kommt es bei der Prüfung der einkommensteuerlich angemessenen Entlohnung der Ehegattin auf das Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles an. Die belangte Behörde war im vorliegenden Fall berechtigt, die Tätigkeit und Entlohnung der Ehegattin des Beschwerdeführers mit derjenigen seiner sonstigen Angestellten zu vergleichen. Wenn sie hiebei zu dem Ergebnis gelangt ist, daß die Ehegattin des Beschwerdeführers,

hätte es sich bei ihr um eine zum Beschwerdeführer fremde Dienstnehmerin gehandelt, für ihre Halbtagsbeschäftigung auch unter Berücksichtigung ihrer Aufgaben, ihrer Verantwortung und ihres Einsatzes nicht höher entlohnt worden wäre, als die am höchsten entlohnte Assistentin für ihre Tätigkeit im Umfang einer 40-Stunden-Woche verdient hat, so kann ihr hierin nicht entgegengetreten werden. Daß die Zahnarztassistentin lediglich 35 Wochenstunden gearbeitet hätte, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht behauptet; er hat in der mündlichen Verhandlung lediglich vorgebracht, es komme ihm bei seinen Assistentinnen auf eine halbe Stunde mehr oder weniger nicht an. Zudem ist die Prüfung der Fremdüblichkeit der Höhe einer Entlohnung zwangsläufig mit gewissen Unschärfen verbunden.

Wenn die belangte Behörde die Entlohnung der Gattin ungefähr mit dem doppelten Betrag der Entlohnung der zahnärztlichen Assistentinnen angesetzt hat, so hat sie damit jedenfalls sowohl die Unterschiede in der Tätigkeit als auch in der Ausbildung (der Beschwerdeführer verweist auf den Personalverrechnerkurs und auf die Kenntnisse, die sich aus dem Kontakt zu seinem Steuerberater ergeben, sowie auf das - nicht einschlägige - Studium) in ausreichendem Ausmaß berücksichtigt.

Soweit in der Beschwerde gerügt wird, die belangte Behörde habe die besondere soziale Stellung der Gattin und ihre Repräsentationspflichten nicht berücksichtigt, zeigt gerade dieses Vorbringen nicht auf, daß die Lohnzahlung durch den Zahnarztbetrieb des Beschwerdeführers veranlaßt gewesen wäre.

Daß der tatsächlich an die Gattin ausbezahlte Lohn von den Bruttobeträgen berechnet worden sei, die der Beschwerdeführer als Betriebsausgaben geltend gemacht hat, weist noch nicht auf betriebliche Veranlassung dieser Zahlung hin.

Auf Grund des Gesagten 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:1997:1995150128.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