

TE Vwgh Erkenntnis 2010/3/22 2008/15/0099

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 22.03.2010

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

- BAO §21 Abs1;
BAO §22;
BAO §23;
VwGG §42 Abs2 Z3 litb;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;
1. BAO § 21 heute
 2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 22 heute
 2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018
1. BAO § 23 heute
 2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962
1. VwGG § 42 heute
 2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
 5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
 6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990
1. VwGG § 42 heute
 2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
 5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
 6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten

Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des Finanzamtes Braunau Ried Schärding in 5280 Braunau am Inn, Stadtplatz 60, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 25. Juli 2005, Zlen. RV/0134-L/03, RV/0540-L/03, betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2001 (mitbeteiligte Partei: W, vertreten durch Dr. Helga Loimayr, Wirtschaftstreuhanderin in 4040 Linz, Pulvermühlstraße 23), zu Recht erkannt:

Spruch

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

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde einer Berufung des Mitbeteiligten, eines Tierarztes, Folge und anerkannte die in dessen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 2001 als Betriebsausgaben geltend gemachten Lohnaufwendungen für dessen Ehefrau. Die Anerkennung dieser Lohnaufwendungen war vom Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung - welche für die Jahre 1996 bis 1999 durchgeführt worden war - verweigert worden. Vom Prüfer war diesbezüglich in seinem nach § 151 Abs. 3 BAO erstatteten Bericht ausgeführt worden, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten seit 1997 im Unternehmen beschäftigt sei. Laut Auskunft des Mitbeteiligten sei seine Ehefrau ebenfalls ausgebildete Tierärztin und erledige folgende Arbeiten: Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde einer Berufung des Mitbeteiligten, eines Tierarztes, Folge und anerkannte die in dessen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 2001 als Betriebsausgaben geltend gemachten Lohnaufwendungen für dessen Ehefrau. Die Anerkennung dieser Lohnaufwendungen war vom Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung - welche für die Jahre 1996 bis 1999 durchgeführt worden war - verweigert worden. Vom Prüfer war diesbezüglich in seinem nach Paragraph 151, Absatz 3, BAO erstatteten Bericht ausgeführt worden, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten seit 1997 im Unternehmen beschäftigt sei. Laut Auskunft des Mitbeteiligten sei seine Ehefrau ebenfalls ausgebildete Tierärztin und erledige folgende Arbeiten:

Medikamentenein- und verkauf, Telefondienst, Reinigung der Ordination, Visiten zu Kleintieren und Operationen. Die wöchentliche Arbeitszeit habe im Prüfungszeitraum "laut Auskunft" 23 Stunden betragen. Im Jahr 1999 habe die Ehefrau des Mitbeteiligten vom 12. April bis 31. Dezember Karenzurlaubsgeld von der Wiener Gebietskrankenkasse bezogen. Zu beachten sei, dass vor dem Karenzurlaub das Gehalt auf bis zu monatlich S 11.378,-- gestiegen sei, während es nach Wiedereintritt (im August 1999) S 3.200,-- monatlich betragen habe und dies bei gleichbleibender Tätigkeit. Während der Zeit des Karenzurlaubes der Ehefrau des Mitbeteiligten sei eine Ersatzarbeitskraft nicht vorhanden gewesen. In der Folge meinte der Prüfer, dass ein Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen, insbesondere auch zwischen Ehegatten steuerrechtlich nur anzuerkennen sei, wenn es ernsthaft gewollt sei. Maßgebend sei, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden. Gegen die Ernsthaftigkeit spreche, wenn das Entgelt erheblich geringer sei als die zwischen Fremden übliche Entlohnung. Abgesehen von den Monaten August bis Dezember 1998 seien der Ehefrau des Mitbeteiligten zwischen S 3.200,-- und S 5.046,-- monatlich bezahlt worden. Dies entspreche einem Stundenlohn von rund S 50,--. Eine familienfremde, fachausgebildete Arbeitskraft wäre sicherlich nicht bereit, unter den gleichen Bedingungen ein Dienstverhältnis einzugehen. Ein Dienstverhältnis sei daher nicht anzuerkennen.

Die belangte Behörde begründete ihre stattgebende Berufsentscheidung damit, dass zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens außer Streit stehe, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten in dessen Tierarztpraxis Arbeitsleistungen in einem gewissen Umfang erbracht habe. Auch die Art der Leistung sei unstrittig und entspreche im Wesentlichen (siehe man von gelegentlichen Reinigungstätigkeiten ab) deren Ausbildungsstand. Von einem Scheingeschäft in der Form, dass die als Dienstnehmerin beschäftigte Ehefrau keine - nennenswerten - Leistungen erbracht habe, sei somit offenbar auch nach Ansicht des Finanzamtes nicht auszugehen. Dieses habe auch die vom Mitbeteiligten geschilderten und von seiner Ehefrau verrichteten Tätigkeiten (z.B. Vertretungen, Medikamenteneinkauf) prinzipiell nicht in Frage gestellt. Ebenso stehe zwischen den Parteien offenbar fest, dass die Ehefrau hierfür auch regelmäßige Zahlungen ("Gehalt") erhalten habe, diese jedoch "entsprechend der Diktion der EStR 2000 (vgl deren Rz 1230) unangemessen niedrig" gewesen seien. Allerdings habe der Mitbeteiligte im Berufungsverfahren betont, dass Tierärzte - gerade zu Beginn ihrer Berufstätigkeit - zur Erlangung beruflicher Praxis häufig gegen Kost und Logis und ohne weitere Bezahlung Dienst bei (ihnen fremd gegenüberstehenden) Tierärzten verrichteten und z.B. eine Volontärin unter diesen

Bedingungen auch während seiner auswärtigen Berufstätigkeit in seiner Praxis gearbeitet habe. Dem habe das Finanzamt nicht widersprochen. Daraus könne abgeleitet werden, dass in Tierarztpraxen - auch aus Sicht einander fremd gegenüberstehender Personen - Arbeitsleistungen mit keiner oder nur geringer Entlohnung zumindest möglich seien und in der Praxis offenbar auch vorkämen, wodurch sie in einem gewissen Rahmen offenbar "fremdüblich" seien. Das Finanzamt habe im Verfahren nicht ausdrücklich Stellung dahingehend bezogen, ob sie den von der Ehefrau des Mitbeteiligten bezogenen Arbeitslohn von ca S 50,- pro Stunde als "taschengeldähnlich", oder ob sie ihn nur als im Fremdvergleich zwar unangemessen niedrig, jedoch betraglich noch über einem Taschengeld liegend angesehen habe. Hiezu sei nach Ansicht der belangten Behörde festzuhalten, dass im Berufszeitraum die tatsächliche Höhe des "Stundenlohns" offenbar stark differiert habe. So seien der Mitbeteiligte und der Prüfer - und dem folgend das Finanzamt - offenbar übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten (abgesehen von Mutterschafts- und Bildungskarenz) im Wesentlichen während der gesamten Öffnungszeiten der Tierarztpraxis (21 Stunden pro Woche) als Dienstnehmerin prinzipiell zur Verfügung gestanden sei. Bei einer geschätzten Monatsarbeitszeit von ca. 85 Stunden habe der Arbeitslohn daher zwischen weniger als S 40,- und maximal S 130,- Die belangte Behörde begründete ihre stattgebende Berufungsentscheidung damit, dass zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens außer Streit stehe, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten in dessen Tierarztpraxis Arbeitsleistungen in einem gewissen Umfang erbracht habe. Auch die Art der Leistung sei unstrittig und entspreche im Wesentlichen (siehe man von gelegentlichen Reinigungstätigkeiten ab) deren Ausbildungsstand. Von einem Scheingeschäft in der Form, dass die als Dienstnehmerin beschäftigte Ehefrau keine - nennenswerten - Leistungen erbracht habe, sei somit offenbar auch nach Ansicht des Finanzamtes nicht auszugehen. Dieses habe auch die vom Mitbeteiligten geschilderten und von seiner Ehefrau verrichteten Tätigkeiten (z.B. Vertretungen, Medikamenteneinkauf) prinzipiell nicht in Frage gestellt. Ebenso stehe zwischen den Parteien offenbar fest, dass die Ehefrau hierfür auch regelmäßige Zahlungen ("Gehalt") erhalten habe, diese jedoch "entsprechend der Diktion der EStR 2000 vergleiche , deren Rz 1230) unangemessen niedrig" gewesen seien. Allerdings habe der Mitbeteiligte im Berufungsverfahren betont, dass Tierärzte - gerade zu Beginn ihrer Berufstätigkeit - zur Erlangung beruflicher Praxis häufig gegen Kost und Logis und ohne weitere Bezahlung Dienst bei (ihnen fremd gegenüberstehenden) Tierärzten verrichteten und z.B. eine Volontärin unter diesen Bedingungen auch während seiner auswärtigen Berufstätigkeit in seiner Praxis gearbeitet habe. Dem habe das Finanzamt nicht widersprochen. Daraus könne abgeleitet werden, dass in Tierarztpraxen - auch aus Sicht einander fremd gegenüberstehender Personen - Arbeitsleistungen mit keiner oder nur geringer Entlohnung zumindest möglich seien und in der Praxis offenbar auch vorkämen, wodurch sie in einem gewissen Rahmen offenbar "fremdüblich" seien. Das Finanzamt habe im Verfahren nicht ausdrücklich Stellung dahingehend bezogen, ob sie den von der Ehefrau des Mitbeteiligten bezogenen Arbeitslohn von ca S 50,- pro Stunde als "taschengeldähnlich", oder ob sie ihn nur als im Fremdvergleich zwar unangemessen niedrig, jedoch betraglich noch über einem Taschengeld liegend angesehen habe. Hiezu sei nach Ansicht der belangten Behörde festzuhalten, dass im Berufszeitraum die tatsächliche Höhe des "Stundenlohns" offenbar stark differiert habe. So seien der Mitbeteiligte und der Prüfer - und dem folgend das Finanzamt - offenbar übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten (abgesehen von Mutterschafts- und Bildungskarenz) im Wesentlichen während der gesamten Öffnungszeiten der Tierarztpraxis (21 Stunden pro Woche) als Dienstnehmerin prinzipiell zur Verfügung gestanden sei. Bei einer geschätzten Monatsarbeitszeit von ca. 85 Stunden habe der Arbeitslohn daher zwischen weniger als S 40,- und maximal S 130,-

je Stunde (ohne Berücksichtigung von Sonderzahlungen) betragen. Dass der tatsächliche effektive Arbeitseinsatz der Ehefrau des Mitbeteiligten dabei schwankend gewesen sei und insbesondere in den Zeiträumen, in denen der Mitbeteiligte nicht selbständig bzw. auf Werkvertragsbasis für andere Tierärzte tätig gewesen sei, tendenziell höher gewesen sei, vermöge daran nichts zu ändern, zumal bei einem Dienstverhältnis primär die "Zurverfügungstellung" der Arbeitskraft und nicht der Erfolg der geleisteten Arbeit geschuldet werde.

Die zu klärende Frage sei somit, ob das Dienstverhältnis insbesondere unter diesen Prämissen, die nach Ansicht des Finanzamtes offenbar eine unangemessene Vertragsgestaltung darstellten bzw. nicht dem Fremdvergleich entsprächen (Höhe des Arbeitslohnes), anzuerkennen sei, wobei nach Ansicht der belangten Behörde auch auf die weiteren für "Angehörigenverträge" geltenden Kriterien Bedacht zu nehmen sei.

Im Beschwerdefall sei das Kriterium der Publizität nach Ansicht der belangten Behörde trotz Unterbleibens eines schriftlichen Vertrages insoweit erfüllt, als die Ehefrau als ausgebildete Tierärztin wohl auch für Dritte erkennbar

unbestritten in der Praxis ihres Ehemannes einschlägig tätig gewesen sei. Der von der steuerlichen Vertreterin offenbar zeitnah geführten Lohnverrechnung und der Abfuhr von Sozialabgaben komme dabei zusätzliche Indizwirkung zu, wenngleich diese nach Ansicht der belangten Behörde entsprechend der Judikatur insoweit zu relativieren sei, als eine derartige Vorgangsweise zwecks Erweckens des Anscheins einer Publizität auch bei vorgetäuschten Dienstverhältnissen gewählt werde.

Aus Sicht der Notwendigkeit eines klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalts stehe nach Ansicht der belangten Behörde der prinzipielle Abschluss eines (mündlichen) Dienstvertrages und - gehe man davon aus, dass sich das Beschäftigungsausmaß der Ehefrau des Mitbeteiligten mit den Öffnungszeiten der Praxis decke - die von der Ehefrau zu erbringenden Wochendienststunden fest. Für einen außenstehenden Dritten nicht erkennbar sei hingegen der vereinbarte Arbeitslohn, dessen teils erhebliche Schwankungen der Mitbeteiligte nur teilweise aufzuklären vermocht habe. Nach Ansicht der belangten Behörde sei das Ansteigen nur für den Zeitraum ausreichend erklärbar, in dem die Ehefrau durch das Eingehen eines auswärtigen Dienstverhältnisses durch den Mitbeteiligten insgesamt einer offenbar erhöhten Arbeitsbelastung ausgesetzt gewesen sei. Im Zusammenhang mit dem Fremdvergleich, auf den das Finanzamt die Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses primär gestützt habe, sei vor allem der unbestritten teilweise niedrige Arbeitslohn von Relevanz. Wie oben dargestellt, tendiere die abgabenrechtliche Judikatur bei unangemessenen Entlohnungen zur - teilweisen - Nichtanerkennung der dahinterstehenden Vertragsverhältnisse. Bei näherer Betrachtung dieser Rechtsprechung handle es sich bei den ausjudizierten Fällen allerdings zunächst primär um Entlohnungen, die entweder in Relation zur erbrachten Arbeitsleistung zu hoch (in einem derartigen Fall sei eine Kürzung auf den "angemessenen" Lohnaufwand erfolgt) seien oder im Hinblick auf die erbrachte Arbeitsleistung eklatant niedrig seien. In diesem Zusammenhang zitierte die belangte Behörde etwa das hg. Erkenntnis vom 4. September 1992, 91/13/0196, "(zu einem Monatsentgelt von S 1.000,--)" oder das hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1986, 85/14/0168, welchem ein Jahreslohn von ca. S 9.000,-- für eine Halbtagsbeschäftigung zu Grunde lag. Nach Ansicht der belangten Behörde habe in den letztgenannten Fällen die Entlohnung primär nur mehr Versorgungs- bzw. Unterhaltscharakter gehabt, sodass insoweit die erforderliche betriebliche Veranlassung eindeutig in den Hintergrund getreten sei.

In der Folge gelangte die belangte Behörde zur Ansicht, dass im gegenständlichen Fall eine - gänzliche - Nichtanerkennung des geleisteten Lohnaufwandes nicht gerechtfertigt erscheine und somit das Kriterium des "Fremdvergleiches" wie folgt "zu interpretieren" sei: Unbestritten sei, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten in dessen Praxis Arbeitsleistungen erbracht habe, welche jedenfalls eine Entlohnung rechtfertigten, die in der Regel auch zu einem betrieblichen Aufwand führe. Von einem Scheindienstverhältnis sei also nicht auszugehen. Ein derartiger Aufwand stelle prinzipiell eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar, worunter nach der Legaldefinition "Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind" zu verstehen seien. Somit stehe der diesbezügliche Betriebsausgabencharakter dem Grunde nach jedenfalls fest. Stehe der Betriebsausgabencharakter einer Aufwendung jedoch fest, komme es grundsätzlich auf deren Angemessenheit und Üblichkeit nicht an (vgl. Doralt, EStG7, § 4 Tz 228 und 241). In der Folge gelangte die belangte Behörde zur Ansicht, dass im gegenständlichen Fall eine - gänzliche - Nichtanerkennung des geleisteten Lohnaufwandes nicht gerechtfertigt erscheine und somit das Kriterium des "Fremdvergleiches" wie folgt "zu interpretieren" sei: Unbestritten sei, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten in dessen Praxis Arbeitsleistungen erbracht habe, welche jedenfalls eine Entlohnung rechtfertigten, die in der Regel auch zu einem betrieblichen Aufwand führe. Von einem Scheindienstverhältnis sei also nicht auszugehen. Ein derartiger Aufwand stelle prinzipiell eine Betriebsausgabe im Sinne des Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988 dar, worunter nach der Legaldefinition "Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind" zu verstehen seien. Somit stehe der diesbezügliche Betriebsausgabencharakter dem Grunde nach jedenfalls fest. Stehe der Betriebsausgabencharakter einer Aufwendung jedoch fest, komme es grundsätzlich auf deren Angemessenheit und Üblichkeit nicht an vergleiche , Doralt, EStG7, Paragraph 4, Tz 228 und 241).

In weiterer Folge führte die belangte Behörde dennoch aus, weshalb ihrer Ansicht nach überdies davon ausgegangen werden könne, dass die Lohnzahlungen unter den im Beschwerdefall gegebenen Umständen auch als angemessen angesehen werden können. So habe der Mitbeteiligte glaubhaft dargelegt, es sei bei Tierärzten, die ihr Studium gerade erst beendet hätten, zwecks Erlangung beruflicher Praxis offenbar üblich, unentgeltlich als Volontär zu fungieren. Da auch die Ehefrau des Mitbeteiligten - zumindest im ersten Jahr des Berufszeitraums - am Beginn ihrer beruflichen Laufbahn gestanden sei, lasse dies das für eine Person mit akademischer Ausbildung sicherlich niedrig erscheinende

Gehalt auch unter diesem Gesichtspunkt erklärbar erscheinen. Der Mitbeteiligte habe im Zusammenhang mit der geringen Höhe des der Ehefrau geleisteten Gehalts auch auf die offenbar schlechte Ertragslage seiner Praxis und darauf verwiesen, dass für Tierärzte kein Kollektivvertrag bestehe und daher die Festsetzung des Gehalts der freien Vereinbarung unterliege. Der Mitbeteiligte hätte somit offenbar auch einer ihm fremd gegenüberstehenden Arbeitskraft keinen höheren Arbeitslohn anbieten und bezahlen können. Es wäre daher der Ehefrau des Mitbeteiligten freigestanden, zu den von ihm angebotenen Bedingungen auf das Eingehen eines Dienstverhältnisses überhaupt zu verzichten oder mittels Kündigung entsprechende Konsequenzen zu ziehen. Dass sie dennoch ein Dienstverhältnis (zu für sie schlechten Konditionen) eingegangen sei und aufrecht erhalten habe, könne nach Ansicht der belangten Behörde nicht zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führen. Nach Ansicht der belangten Behörde überstiegen die geleisteten Lohnzahlungen deutlich die Höhe eines nach der allgemeinen Lebenserfahrung als Taschengeld zu bezeichnenden Betrages. Somit entstamme offenbar das Tätigwerden der Ehefrau nicht familienhafter Mitarbeit bzw. ehelicher Beistandspflicht. Im Übrigen seien vor dem Hintergrund der permanent als schlecht zu bezeichnenden Einkommenssituation des Mitbeteiligten durch die an die Ehefrau geleisteten Lohnaufwendungen auch keine progressionsmindernden Wirkungen erzeugt worden.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde. Gegen diese Entscheidung wendet sich die vom Finanzamt gemäß Paragraph 292, BAO erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung von Gegenschritten sowohl der belangten Behörde als auch der mitbeteiligten Partei erwogen:

Zutreffend weist das beschwerdeführende Finanzamt zur Begründung der von ihm in der Beschwerde behaupteten Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides im Wesentlichen auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hin, wonach Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Ein Dienstverhältnis zwischen Ehegatten sei unter anderem nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn die Entlohnung für die geleistete Tätigkeit angemessen sei. Auch eine "Unterbezahlung" führe dazu, dass das Dienstverhältnis dem erforderlichen "Fremdvergleich" nicht standhalte und daher neuerlich nicht anzuerkennen sei.

Aus der Sicht der "Notwendigkeit eines klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalts" meint die belangte Behörde, dass "nur - wie bereits dargestellt - der prinzipielle Abschluss eines (mündlichen) Dienstvertrages und - geht man davon aus, dass sich das Beschäftigungsausmaß der Ehegattin mit den Öffnungszeiten der Praxis deckt - die von der Ehegattin zu erbringenden Wochendienststunden" feststünden.

Unklar bleibt ungeachtet des Hinweises "wie bereits dargestellt" in diesem Zusammenhang schon, aus welchen Feststellungen die belangte Behörde den Schluss zieht, dass ein (mündlicher) Dienstvertrag "prinzipiell" abgeschlossen worden sei. Sollte der belangten Behörde diesbezüglich der Umstand vorschweben, dass zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens "offenbar außer Streit" stehe, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten in dessen Tierarztpraxis Arbeitsleistungen "in einem gewissen Umfang" erbracht habe, so rechtfertigt dies die Annahme eines (mündlichen) Dienstvertrages allein ebenso wenig wie der Umstand, dass die Ehefrau des Mitbeteiligten "hiefür auch regelmäßige Zahlungen ('Gehalt') erhalten" habe.

Offen bleibt aber auch die Frage, worauf die belangte Behörde die Berechtigung stützt, davon auszugehen, dass sich das Beschäftigungsausmaß der Ehefrau des Mitbeteiligten mit den Öffnungszeiten der Praxis deckt. Feststellungen dazu enthält der angefochtene Bescheid jedenfalls nicht. Es ist daher nicht nachvollziehbar, inwiefern die belangte Behörde schon hinsichtlich der Arbeitszeit von einem Vertrag mit eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt ausgehen konnte.

Die belangte Behörde räumt in der Folge auch ein, dass für einen außenstehenden Dritten der "vereinbarte Arbeitslohn, dessen doch teils erhebliche Schwankungen... der (Mitbeteiligte) nur teilweise aufzuklären vermochte" nicht erkennbar gewesen sei.

Zusammengefasst hat die belangte Behörde die Erfüllung der für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Kriterien insbesondere hinsichtlich des Erfordernisses, dass ein entsprechender Vertrag einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben muss, im Beschwerdefall nicht hinreichend begründet.

Ungeachtet des Umstandes, dass mangels gesicherter Feststellungen zu einem allfälligen Dienstvertrag und zur gegebenenfalls vereinbarten Arbeitszeit und dem entsprechenden Arbeitslohn noch keinerlei Aussagen dazu gemacht werden können, ob die Ehefrau des Mitbeteiligten nun tatsächlich zu wenig für ihre Leistungen erhalten habe, sei darauf hingewiesen, dass der belangten Behörde im Zusammenhang mit ihren Ausführungen zu "eklatant niedrigen" Entlohnungen ein weiterer Fehler insoweit unterläuft, als sie in diesem Zusammenhang das hg. Erkenntnis vom 4. September 1992, 91/13/0196, zitiert, dabei aber davon ausgeht, dass diesem Erkenntnis ein "Monatsentgelt von ATS 1.000" zu Grunde lag (so auch Doralt/Renner, EStG8, § 2, Tz 167). Dem Erkenntnis ist allerdings zu entnehmen, dass damals eine wöchentliche Zahlung von ATS 1.000, also immerhin ein 4 mal höherer Wert strittig war. Ungeachtet des Umstandes, dass mangels gesicherter Feststellungen zu einem allfälligen Dienstvertrag und zur gegebenenfalls vereinbarten Arbeitszeit und dem entsprechenden Arbeitslohn noch keinerlei Aussagen dazu gemacht werden können, ob die Ehefrau des Mitbeteiligten nun tatsächlich zu wenig für ihre Leistungen erhalten habe, sei darauf hingewiesen, dass der belangten Behörde im Zusammenhang mit ihren Ausführungen zu "eklatant niedrigen" Entlohnungen ein weiterer Fehler insoweit unterläuft, als sie in diesem Zusammenhang das hg. Erkenntnis vom 4. September 1992, 91/13/0196, zitiert, dabei aber davon ausgeht, dass diesem Erkenntnis ein "Monatsentgelt von ATS 1.000" zu Grunde lag (so auch Doralt/Renner, EStG8, Paragraph 2., Tz 167). Dem Erkenntnis ist allerdings zu entnehmen, dass damals eine wöchentliche Zahlung von ATS 1.000, also immerhin ein 4 mal höherer Wert strittig war.

Da sich der angefochtene Bescheid insofern als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erweist, war er gemäß § 42 Abs. 2 Z.3 lit. b und c VwGG aufzuheben. Da sich der angefochtene Bescheid insofern als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erweist, war er gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera b, und c VwGG aufzuheben.

Wien, am 22. März 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2008150099.X00

Im RIS seit

22.04.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at