jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/11/16 90/14/0179

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.11.1993

Index

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

Norm

BAO §115;
BAO §21 Abs1;
BAO §23 Abs1;
BAO §25;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1972 §47 Abs3;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Baumann, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Hutter, über die Beschwerde der Dr. S in X, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 13. Juni 1990, Zl. B 297-3/89, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Ärztin. Anläßlich einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß§ 151 BAO berücksichtigte der Prüfer unter anderem Personalaufwendungen, die P.D., den Lebensgefährten der Beschwerdeführerin, betrafen (1984: S 692.091,60, 1985:

S 586.643,80, 1986: S 636.653,13, jeweils einschließlich Sozialversicherung und Dienstgeberbeitrag) nicht zur Gänze als

Betriebsausgaben und führte hiezu im wesentlichen aus:

P.D. erhalte für seine als Ordinationshilfe zu qualifizierenden Dienstleistungen (für Normalarbeitszeit und

Überstunden) pauschal S 25.000,-- pro Monat. Darüber hinaus seien Überstunden, die mit den an Wochenenden und Feiertagen von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Notdiensten zusammenhingen, gesondert abgegolten worden. Für diese Überstunden lägen keine Originalaufzeichnungen vor. Bei einer vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, daß der Lohn von S 25.000,-- mit einem Anteil von S 12.000,-- auf Normalarbeitszeit und mit einem Anteil von S 13.000,-- auf Überstunden entfiele. Die Ordinationszeiten betrügen von Montag bis Freitag jeweils zwei Stunden, die Wochenarbeitszeit des P.D. könne daher - abgesehen von Wochenend- und Feiertagsdiensten - nicht mehr als 30 Stunden betragen. Die Beschwerdeführerin habe die gesondert abgegoltenen Überstunden lediglich aus den ärztlichen Wochenend- und Feiertagsdienstplänen ermittelt. Sie habe diese Bereitschaftsdienste mit der Begründung in voller Höhe mit Überstundenzuschlägen entlohnt, daß P.D. diese Zeit durch Arbeit nutzbringend, zum Großteil in der Ordination, eingesetzt habe. Da die Überstunden aber mindestens zur Hälfte in die Nachtzeit fielen, erscheine es dem Prüfer nicht glaubwürdig, daß sie P.D. stets in der Ordination verbracht habe. Besonders unglaubwürdig erscheine, daß in den Zeiträumen vom 29. März bis 1. April und 14. August bis 18. August 1986 ununterbrochen Arbeitsleistungen von 72 bzw. 84 Stunden erbracht worden seien.

Rechtsgeschäfte zwischen Lebensgefährten könnten wie solche zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur anerkannt werden, wenn sie auch unter einander fremden Personen unter dem gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Trotz Aufforderung habe die Beschwerdeführerin Aufzeichnungen oder sonstige Nachweise über die von P.D. erbrachten Normalarbeitszeit- und Überstunden nicht beigebracht. Daß an Wochentagen durchschnittlich 14 Arbeitsstunden erbracht würden und Bereitschaftsdienste an Wochenenden und Feiertagen mit vollen Überstundenzuschlägen entlohnt würden, sei unüblich.

Der Prüfer stufte die Tätigkeit des P.D. in die Berufsgruppe 3 des Kollektivvertrages vom 21. Februar 1983 zwischen der Ärztekammer für Steiermark und der Gewerkschaft der Privatangestellten ein, ging von 34 bis 36 Vordienstjahren aus, nahm jedoch einen Abschlag von S 600,-- pro Monat vor, weil P.D. das Diplom des Pflegefachdienstes bzw. medizinisch-technischen Fachdienstes nicht nachweisen könne. Daraus ermittelte der Prüfer für die Jahre 1984 bis 1986 ein für die Tätigkeit des P.D. angemessenes Grundgehalt von S 10.800,-- (1984) S 11.000,-- (1985) und S 11.200,-- (1986) pro Monat bei 40 Arbeitsstunden pro Woche. Unter Anwendung des Stundenteilers von 155 ermittelte er daraus einen Stundenlohn. Er hielt - abgesehen von Wochend- und Feiertagsdiensten - lediglich Arbeitsleistungen im Ausmaß von 30 Wochenstunden als erwiesen und errechnetete durch Multiplikation mit dem Stundenlohn einen Monatslohn sowie in selber Höhe den Urlaubszuschuß und die Weihnachtsremuneration. Von dem errechneten Stundenlohn ausgehend ermittelte der Prüfer weiters die Entlohnung für die an Wochenenden und Feiertagen erbrachten Überstunden, wobei der Prüfer die Anzahl der Stunden sowie die Einteilung in solche mit Überstundenzuschlag von 100 % (bei Erbringung während der Nachtzeit) und solche mit Überstundenzuschlag von 50 % keiner Änderung unterzog. Der auf diese Weise ermittelte Betrag an Grundgehalt und Überstundenentlohnung sei fremdüblich, nur dieser Betrag könne als Betriebsausgabe anerkannt werden. Auch Sozialversicherungsbeiträge und Dienstgeberbeiträge könnten nur in der von diesem Betrag abgeleiteten Höhe Betriebsausgaben sein.

Gegen die vom Finanzamt unter Zugrundelegung der Auffassung des Betriebsprüfers erlassenen Einkommensteuerbescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung. In dieser wird ausgeführt, bereits anläßlich der den Zeitraum 1981 bis 1983 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung seien die P.D. betreffenden Personalaufwendungen zunächst beanstandet, nach Glaubhaftmachung der tatsächlichen Umstände aber anerkannt worden. Da sich die Verhältnisse in den Folgejahren nicht geändert hätten, der Bruttogehalt des Dienstnehmers sogar mit S 25.000,-- unverändert geblieben sei, würde die Behörde bei Verweigerung der Anerkennung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen. Im einzelnen wird sodann ausgeführt, der Gehalt von S 25.000,-- gelte die Normalarbeitszeit von 40 Wochenstunden ab. Wenn es außerhalb der Wochenend- und Feiertagsdienste zu Überstunden komme, würden diese weder gesondert verrechnet noch entlohnt werden. Die Ordinationszeit der Beschwerdeführerin betrüge nicht 10, sondern 12 Stunden pro Woche, tatsächlich gingen die Ordinationen aber täglich drei bis vier Stunden über die Ordinationszeit hinaus. Zudem würden jeweils nach der Ordination Hausbesuche absolviert. Daher könne mit einer wöchentlichen Normalarbeitszeit von 40 Stunden nie das Auslangen gefunden werden. Die tatsächlich abgegoltenen Überstunden beträfen ausschließlich Wochenend- und Feiertagsdienste; sie ergäben sich unzweifelhaft aus den jeweils im voraus erstellten Wochend- und Feiertagsnotdienstplänen, welche auch

bei der Ärztekammer auflägen. Bei Ärzten sei es nicht ungewöhlich, daß sie drei Tage hindurch ununterbrochen Dienst hätten; dies gelte auch für deren Mitarbeiter. Die Bereitschaftsdienste des P.D. seien betrieblich notwendig und somit als Überstunden abzugelten.

P.D. sei sowohl als Ordinationshilfe, daneben aber auch als Chauffeur und als Reinigungskraft für die Ordination tätig. P.D. vereinige diese drei Tätigkeiten, sodaß das Gehalt von S 25.000,-- pro Monat nicht überhöht sei. Würde die Beschwerdeführerin für ihre betrieblichen Fahrten (Hausbesuche zu unvorhergesehenen Zeiten und Notdienstfahrten) einen Chauffeur und weiters für die Reinigung der Ordination eine Raumpflegerin beschäftigen, so wären ihre Kosten wesentlich höher. Für die Tätigkeit als Ordinationshilfe seien keine Anstellungserfordernisse (bestimmte Prüfungen) erforderlich. Es werde aber darauf verwiesen, daß P.D. jahrelang als Medikamentenvertreter einer Pharmafirma tätig gewesen sei und über besondere Kenntnisse auf dem Gebiet des Arzneimittelwesens verfüge. Er sei zudem auch als Mitarbeiter im Labordienst und als ärztlicher Assistent der Beschwerdeführerin tätig. Im übrigen sei die Annahme, daß jemand mit 34 Dienstjahren nur mit dem Kollektivvertragslohn entlohnt würde, absurd.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, im Zuge der den Zeitraum 1981 bis 1983 betreffenden Prüfung habe die Beschwerdeführerin befragt nach einem allfälligen Naheverhältnis zu P.D. ausgesagt, dieser sei verheiratet und habe seinen Wohnsitz in einem namentlich genannten, vom Wohnort der Beschwerdeführerin unterschiedlichen Ort. Während jener Prüfung habe die Beschwerdeführerin angegeben, das Gehalt des P.D. bestehe aus S 12.000,-- Grundlohn und S 13.000,-- Überstundenabgeltung. Auch aus den Ausführungen in der Berufung ergebe sich, daß an Werktagen nicht mehr als 30 Arbeitsstunden pro Woche erbracht würden. Für die an Wochenenden und Feiertagen erbrachten Überstunden könnten im voraus erstellte Dienstpläne kein Nachweis sein. Wenn in der Berufung angeführt werde, daß P.D. neben der Tätigkeit als Ordinationshilfe weitere Arbeitsleistungen erbringe, sei zu beachten, daß diese anderen Arbeitsleistungen entlohnungsmäßig niedriger eingestuft werden müßten. Die Behauptung, eine Person könne drei vollbeschäftigte Arbeitskräfte ersetzen, sei unglaubwürdig. Es sei kein Nachweis erbracht worden, daß P.D. irgendwelche Anstellungserfordernisse einer Ordinationshilfe erfülle. Trotzdem habe das Finanzamt den Kollektivvertragslohn für Ordinationshilfen zum Ansatz gebracht.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde dem Begehren der Beschwerdeführerin teilweise Folge. Es sei glaubhaft, daß die Tätigkeit des P.D. - außerhalb der Leistungen im Zusammenhang mit Wochenend- und Feiertagsdiensten - 40 Wochenstunden umfasse. Dies ergebe sich aus der plausiblen Überziehung der Ordinationszeiten und aus den zusätzlichen Tätigkeiten als Chauffeur (bei Hausbesuchen) und als Raumpfleger der Ordination. Mangels konkreter Nachweise könnten Überstunden aber nur im Zusammenhang mit den Wochenend- und Feiertagsdiensten anerkannt werden. Im vorhinein erstellte Dienstpläne könnten zwar genauso wenig Beweis für diese Überstunden erbringen wie die in einem Zug nachgeschriebenen Überstundenaufzeichungen des P.D. Trotzdem sei die Anzahl der Überstunden durch die Dienstpläne glaubhaft gemacht, weil angenommen werden könne, daß Abweichungen zwischen der geplanten und der tatsächlichen Erbringung von Notdiensten nur durch gleichwertige Aushilfe zwischen den Ärzten erfolgten. Die Art der Tätigkeit des P.D. während dieser Wochenend- und Feiertagszeiten sei allerdings im Dunkel geblieben. Es würden Hausbesuche anfallen, bei denen er sich als Chauffeur betätige, zumal die Beschwerdeführerin keinen Führerschein besitze. P.D. werde auch Zeiten als Ordinationshilfe und Raumpfleger verbracht haben. Wegen der Verletzung der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin müsse aber angenommen werden, daß 50 % der angegebenen Wochenend- und Feiertagsüberstunden nicht auf diese Tätigkeiten, sondern auf Arbeitsbereitschaft (der Dienstnehmer hält sich bloß zur Verfügung) entfielen. Die angemessene Entlohnung von Stunden der Arbeitsbereitschaft betrage 2/3 der auf die anderen Überstunden entfallenden Entlohnung.

Zur Frage der betragsmäßigen Höhe des angemessenen Lohnes verweist die belangte Behörde darauf, daß P.D. in bezug auf seine Tätigkeit als Ordinationsgehilfe ungeprüft sei und auch keine einschlägigen Vordienstzeiten habe. Die Tätigkeit als Medikamentenvertreter sei nicht von Belang, weil Medikamente ausschließlich von der Beschwerdeführerin verschrieben würden. Da P.D. neben der Tätigkeit eines Ordinationsgehilfen auch weniger anspruchsvolle Tätigkeiten verrichte, könne es der Beschwerdeführerin nicht zum Nachteil gereichen, wenn der Kollektivvertragslohn für Angestellte des Krankenpflegefachdienstes bzw. Angestellte des medizinisch technischen Fachdienstes (ohne den vom Finanzamt vorgenommenen Abschlag von S 600,--) unter Anrechnung aller

Vordienstzeiten ab dem 18. Lebensjahr und Ansatz weiterer, im Kollektivvertrag gar nicht mehr vorgesehener Steigerungsbeträge von jährlich S 200,-- ab dem 16. Berufsjahr als für die Tätigkeit des P.D. fremdübliche Entlohnung angesehen werde. In Höhe des auf diese Weise ermittelten Monatsgehaltes seien auch die beiden Sonderzahlungen anzusetzen, weil der Wortlaut des Kollektivvertrages gegen die Berücksichtigung von Überstunden bei der Sonderzahlungsberechnung spreche. Aus dem Monatsgehalt könne durch Anwendung des im Kollektivvertrag vorgesehenen Teilers von 155 der Überstundengrundlohn (und daraus abgeleitet die Zuschläge) ermittelt werden. Die belangte Behörde anerkannte den Monatsgehalt und die Sonderzahlungen mit S 11.400,-- (im Jahr 1984), S 11.600,-- (im Jahr 1985) und S 11.800,-- (im Jahr 1986). Als Überstundengrundlohn anerkannte sie S 73,55 (im Jahr 1984) S 74,84 (im Jahr 1985) und S 76,13 (im Jahr 1986).

Die vorliegende Beschwerde macht sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Dienstverhältnisse zwischen nahen Angehörigen können - 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 steuerliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden (vgl das hg Erkenntnis vom 15. Dezember 1992, 89/14/0155). Gleiches gilt für Dienstverhältnisse zwischen Lebensgefährten.

Bei Dienstverhältnissen unter Fremden richtet sich die Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers. Als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1972 kann daher bei Dienstverhältnissen zwischen Personen, die zueinander eine persönliche Nahebeziehung haben, nur eine Entlohnung in der Höhe anerkannt werden, wie sie unter diesen Gesichtspunkten auch zwischen Fremden üblich ist.

Die belangte Behörde konnte zu Recht davon ausgehen, daß die Arbeitszeit des P.D. - abgesehen von den Wochenend- und Feiertagsdiensten - nicht mehr als 40 Stunden pro Woche umfaßte. Es wäre Sache der Beschwerdeführerin gewesen, die tatsächliche Arbeitsleistung des Lebensgefährten (auch in quantitativer Hinsicht) nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dies umso mehr, als es sich hier um den Betrieb der Beschwerdeführerin betreffende Umstände handelt, die in erster Linie sie selbst kennen mußte (vgl hg Erkenntnis vom 31. März 1987, 86/14/0143). Ein solcher Nachweis oder eine solche Glaubhaftmachung ist der Beschwerdeführerin jedoch nicht gelungen. Sie hat nichts vorgebracht, was gegen die Annahme spricht, daß sich die verschiedenen Tätigkeiten des P.D. (Ordinationshilfe, Chauffeur, Raumpfleger) nicht innerhalb von insgesamt 40 Wochenstunden verrichten ließen. Im übrigen waren während der Woche erbrachte Überstunden gar nicht entscheidungsrelevant, hat doch die Beschwerdeführerin in der Berufung vorgebracht, daß derartige Überstunden nicht verrechnet und nicht entlohnt würden.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, daß die Lohnaufwendungen bei der Vorprüfung anerkannt worden seien und sie sich auf eine gleichbleibende Beurteilung der Behörde verlassen haben könne, verweist sie auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Hierauf ist folgendes zu erwidern:

Der von der Beschwerdeführerin behauptete Sachverhalt geht über das Unterbleiben einer Beanstandung für den betreffenden früheren Prüfungszeitraum nicht hinaus. Daraus ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise abzuleiten (vgl hg Erkenntnis vom 24. Mai 1993, 92/15/0037, mwN). Es kann daher auf sich beruhen, ob der Abgabenbehörde während der Vorprüfung das Naheverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und P.D. bereits bekannt war.

Wenn die Beschwerdeführerin darauf verweist, daß P.D. zwar kein ausgebildeter medizinisch-technischer Assistent sei, aber aufgrund der Ausbildung als Arzneimittelvertreter Kenntnisse auf dem Gebiet der Pharmakologie aufweise, läßt sich daraus nicht ableiten, in welcher Weise sie in ihren Rechten verletzt sei, hat doch die belangte Behörde die Tätigkeit des P.D. in die Berufsgruppe 3 des Kollektivvertrages (Angestellte des Krankenpflegefachdienstes und Angestellte des medizinischen-technischen Fachdienstes sowie Schreibkräfte, die Arbeiten selbständig erledigen) eingeordnet, und zwar auch hinsichtlich der unbestritten in der Regel niedriger entlohnten Tätigkeiten als Raumpfleger

und Chauffeur. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin ist daher nicht geeignet, die Beweiswürdigung der belangten Behörde, nach der das von ihr ermittelte Gehalt einer fremdüblichen Entlohnung entspricht, als unschlüssig darzustellen.

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, daß die Entlohnung der Wochenend- und Feiertagsüberstunden bei Ausmessung der Weihnachts- und Urlaubsremuneration keine Berücksichtigung zu finden hat. Aus den dem Finanzamt mit Eingabe vom 25. April 1988 vorgelegten Lohnkonten für P.D. ergibt sich, daß dies auch der von der Beschwerdeführerin gewählten Vorgangsweise entspricht. Wenn die Beschwerdeführerin aber vorbringt, die Remunerationen müßten in Höhe des wegen der an Werktagen erbrachten Überstunden erhöhten Monatsgehaltes bemessen werden, so übersieht sie, daß die Behörde in einem mängelfreien Verfahren die Wochenarbeitszeit und deren unter Fremden übliche Entlohnung ermittelt und ausgehend von diesem Betrag auch die Remunerationen bemessen hat.

Hinsichtlich der an Wochenenden erbrachten Überstunden bestreitet die belangte Behörde nicht, daß P.D. die Tätigkeit eines Chauffeurs, Raumpflegers und Ordinationsgehilfen ausgeübt hat. Das Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde hätte den gesamten Wochenenddienst als Arbeitsbereitschaft qualifiziert, ist daher aktenwidrig. Die Wochenenddienste allerdings umfassen auch Nachtzeiten und betragen ununterbrochen bis zu 84 Stunden. Wenn die belangte Behörde, wie sie dies der Beschwerdeführerin bereits auf Seite 4 des Vorhaltes vom 31. Oktober 1989 zu erkennen gegeben hat, einen Teil der Wochenenddienste als bloße Arbeitsbereitschaft qualifiziert hat, entspricht dies schlüssiger Beweiswürdigung. Auch wenn die an Wochenenden erbrachten Überstunden bei einer frühere Jahre betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung unbeanstandet geblieben sind, wäre es Sache der Beschwerdeführerin gewesen, Nachweise für den ungewöhnlichen Umstand zu erbringen, daß ununterbrochen mehrere Tage hindurch aktive Tätigkeiten entfaltet worden wären.

Der angefochtene Bescheid läßt somit keine Rechtswidrigkeit erkennen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1992, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1990140179.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