

TE Vwgh Erkenntnis 1992/12/15 89/14/0155

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 15.12.1992

Index

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

Norm

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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Dr. D, Rechtsanwalt in X, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 28. Oktober 1988, ZI 30.035-3/87, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 3.035 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb bis Ende Juni 1980 eine Rechtsanwaltskanzlei als Einzelunternehmer, wobei er den Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG 1972 ermittelte. Mit Wirkung ab 1. Juli 1980 schloß er sich mit Dr. Helmut A zu einer Kanzleigemeinschaft zusammen. In der Kanzlei waren in den Jahren 1980 bis 1982 durchschnittlich sechs nicht juristisch ausgebildete Arbeitnehmer, darunter auch die Ehegattin (Anneliese D) und die Schwiegermutter des Beschwerdeführers (Elisabeth A), beschäftigt. Anneliese D erhielt im Zeitraum Jänner bis Juni 1980 ein Gehalt in der Höhe von 12.000 S, Elisabeth A ein solches in der Höhe von 8.700 S, jeweils brutto, im Monat. Beide waren mit einer durchschnittlichen Arbeitszeit von 20 Wochenstunden bei der Gebietskrankenkasse angemeldet.

Anlässlich einer die Jahre 1980 bis 1982 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, die Höhe der an Anneliese D und Elisabeth A geleisteten Gehaltzahlungen sei im Vergleich zu jener, die nicht verwandten Arbeitnehmern geleistet worden sei, unangemessen hoch. Die Gehaltzahlungen an Anneliese D und Elisabeth A seien

daher an die den fremden Arbeitnehmern geleisteten anzugeleichen. Eine vergleichbare Tätigkeit wie Anneliese D übe Elisabeth N aus, die im Zeitraum Jänner bis Juni 1980 für eine Ganztagsbeschäftigung 10.700 S brutto monatlich erhalten habe. Der Zeitaufwand der Tätigkeit von Anneliese D entspreche einer Halbtagsbeschäftigung. Elisabeth A sei im Zeitraum Jänner bis Juni 1980 - ebenfalls im zeitlichen Ausmaß einer Halbtagsbeschäftigung - als Buchhalterin (richtig wohl: als Belegaufzeichnerin) tätig gewesen. Nach ihrer Pensionierung Ende des Jahres 1982 habe Silvana H ihre Agenden übernommen. Silvana H habe im Jahr 1981 10.000 S und im Jahr 1982 11.000 S, jeweils brutto monatlich, erhalten und ihre Bezüge seien auch im Jahr 1983 nur unwesentlich erhöht worden. Die Bezüge von Silvana H seien daher als Vergleichsgrundlage für eine angemessene Entlohnung von Elisabeth A heranzuziehen. Der Prüfer anerkannte die als Betriebsausgaben geltend gemachten Gehaltszahlungen für Anneliese D und Elisabeth A daher nur in der Höhe von 50 % der an Elisabeth N bzw an Silvana H geleisteten Beträge und legte diese auch der Berechnung der Lohnnebenkosten zugrunde.

Das Finanzamt schloß sich den Feststellungen des Prüfers im gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht an und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1980, wobei es zur Begründung auf den Bericht verwies.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer aus, weder die Schul- bzw Berufsausbildung, noch die tatsächlich ausgeführte Tätigkeit von Anneliese D sei mit jener von Elisabeth N vergleichbar, wozu folgendes bekannt gegeben wurde:

"Frau N besuchte die Volksschule und war anschließend sechs

Jahre in der Bezirkshauptmannschaft K als Schreibkraft in verschiedenen Abteilungen tätig. Der Aufgabenbereich von Frau N in der Kanzlei ... umfaßt im wesentlichen das Schreiben nach Diktat, die Entgegennahme und Weiterleitung von Telefonaten, Vormerken von Terminen, Anfertigung von Aktenabschriften, Posteingang, Postausgang uä. Insgesamt hat Frau N in ihrer Tätigkeit (abgesehen von den gleichbleibenden Routinearbeiten) keine eigene Entscheidungsfreiheit, sondern handelt in allen Angelegenheiten nach den Weisungen der Kanzleiinhaber.

Frau Anneliese D absolvierte nach der Gymnasialmatura den Abiturientenkurs der Handelsakademie mit Erfolg und ist somit in der Berufsausbildung einem Handelsakademieabsolventen gleichgestellt. Nach drei Monaten Tätigkeit in einer Bank war Frau D vom Oktober 1966 bis Juni 1972 bei der H U GmbH beschäftigt.

Ihre Tätigkeit umfaßte den gesamten kaufmännischen Bereich von der Buchhaltung bis zur selbständigen und eigenverantwortlichen Abwicklung im Verkauf, Disposition für die Produktion, elektronische Datenverarbeitung, usw. Es soll mit diesen stichwortartigen Ausführungen dokumentiert werden, daß Frau D im kaufmännischen Bereich neben einer qualifizierten Ausbildung auch eine entsprechende selbständige und verantwortliche Position in der Praxis ausgeübt hat. Die Beendigung des Dienstverhältnisses bei der H U GmbH erfolgte nach Ablauf des Karenzjahres (Geburt des Sohnes C 18.7.1972). Daran anschließend war Frau Anneliese D in der Kanzlei ... ab 1.6.1973 angestellt. Als vorerst allgemeiner Hinweis auf die Notwendigkeit und Bedeutung ihrer Tätigkeit in der Kanzlei sei darauf hingewiesen, daß Frau D die Möglichkeit des Karenzjahres anlässlich der Geburt ihres Sohnes M (26.2.1975) nicht in Anspruch genommen hat, sondern unmittelbar nach Ende der Mutterschutzfrist die Bürotätigkeit wieder aufgenommen wurde.

Die für die Kanzlei wesentlichen und für die Bemessung des Gehaltes entscheidenden Tätigkeiten liegen

a) im kaufmännischen Bereich:

Verwaltung der Fremdgelder: Sehr erhebliche Beträge durchlaufen die Konten der Kanzlei; es bedarf einer besonders sorgfältigen und exakten Überwachung.

Vorbereitung der Honorarabrechnung: Das Umsetzen der erbrachten Leistungen in den finanziellen Erfolg - Honorar - erfordert neben den entsprechenden Kenntnissen der Rechtsanwaltshonorarordnung, besonders unternehmerisches Denken und überdurchschnittliche Sorgfalt. Die Vorbereitung der Honorarnoten geht wesentlich über die Vorbereitungsmöglichkeiten einer minder qualifizierten Mitarbeiterin, der auch zwangsläufig ein nicht so großes Vertrauen der Kanzleiinhaber zugemessen werden kann, hinaus. Aufbereitung von Buchhaltungsunterlagen.

b) Im organisatorischen Bereich:

Durch die in der politischen Tätigkeit bedingte häufige Abwesenheit von Herrn Dr. D (ie der Beschwerdeführer) bedarf es einer zusätzlichen kontrollierenden Tätigkeit, die von Frau D ausgeübt wird. Durch die besonderen Umstände (Dr. D ist Bürgermeister ... und Abgeordneter ...) ist diese Funktion von besonderer Bedeutung für die Kanzleiinhaber.

Frau D obliegt insbesondere auch die Organisation der Archivierung und Aktenablage und teilweise auch die Durchführung.

c) Allgemeiner Arbeitsbereich:

Frau D beherrscht alle Bereiche der Kanzleiarbeiten, soweit sie nicht die unmittelbare Tätigkeit des Rechtsanwaltes betreffen. Sie kann jederzeit, besonders im Falle von Krankheit oder Urlaub, jeden Mitarbeiter ersetzen. Alle Arbeiten, die im Kollektivvertrag unter Berufsgruppe 3 angeführt werden, sind auch Aufgaben von Frau D.

Aus der obigen Stellenbeschreibung geht uE hervor, daß Frau D für die Kanzlei eine weit höher zu bewertende Tätigkeit ausübt als von der Vergleichsperson Frau N. Insbesondere sei nochmals auf die besondere Vertrauensposition hingewiesen. Die Wertigkeit hinsichtlich einer angemessenen Entlohnung liegt erheblich über der eines angestellten fremden Rechtsanwaltsanwärter. Auf das Verwaltungsgerichtshofgerkenntnis vom 5.10.1982, 82/14/0006, 0008 erlauben wir uns in diesem Zusammenhang hinzuweisen. Der Vollständigkeitshalber ist auch noch festzuhalten, daß Frau D neben der Halbtagsbeschäftigung im Büro ihrem Gatten für berufliche Arbeiten an den Wochenenden zur Verfügung steht. Herr Dr. D ist nach eigenen Aussagen an nahezu jedem Wochenende zehn bis zwölf Stunden zu Hause mit Rechtsanwaltstätigkeit beschäftigt. Die Tätigkeit zu Hause erfordert die Mitarbeit der Ehegattin von ca fünf bis sechs Stunden. Diese Tätigkeit geht weit über die eheliche Beistandspflicht hinaus und ist zusätzlich zu bewerten."

Ebenso unzutreffend sei der Vergleich der Tätigkeit von Elisabeth A mit jener von Silvana H. Zum Beweis hiefür wurde folgendes ausgeführt:

"Frau Silvana H, geb 1952, ist seit 23.3.1981 in der Kanzlei ... beschäftigt. Frau H war bei den vorhergehenden Arbeitgebern nicht im Bereich der Buchhaltung tätig. Sie wurde von Frau A für den Bereich des Rechnungswesens der Kanzlei eingeschult. Auch nach Pensionierung von Frau A war es notwendig, daß Frau A öfters zu Rate gezogen werden mußte, da aufgrund der fehlenden buchhalterischen Ausbildung von Frau H die notwendigen Detailkenntnisse nicht gegeben waren. Auch verschiedenste Telefonate mit unserer Kanzlei (Steuerberater) bestätigen diese Aussage.

Frau A, geb 1922, Eintritt 1.10.1977, war in ihrer vorhergehenden Berufstätigkeit als Buchhalterin beschäftigt und daher von Beginn an als qualifizierte Buchhalterin, die diese Tätigkeit eigenverantwortlich ausübte, angestellt. Frau A erledigte auch alle Personalangelegenheiten einschließlich der Lohnverrechnung und darüberhinaus noch weitere Büroagenden. Diesen Aufgabenbereich, insbesondere Personalangelegenheiten und Lohnverrechnung, beherrscht Frau H nicht. Seit Ausscheiden von Frau A werden die Personalangelegenheiten und die Lohnverrechnung durch unsere Kanzlei (Steuerberater) erledigt.

Es ist daher unseres Erachtens die Gleichstellung von Frau A mit Frau H hinsichtlich beruflicher Qualifikation und ausgeübter Tätigkeit nicht ... möglich.

Darüberhinaus ist auch zu berücksichtigen, daß insbesondere im Zeitraum der Einschulung (1981, 1982) von Frau A zeitliche Mehrleistungen erbracht wurden.

Schließlich ist für die Höhe des Bezuges neben der Qualifikation auch das Alter bzw die entsprechend höhere Zahl von Berufsjahren, einschließlich anrechenbarer Vordienstzeiten, zu beachten."

In einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer vor, bei der Beurteilung der Angemessenheit von Bezügen naher Angehöriger sei es am zweckmäßigsten, von den kollektivvertraglichen Vereinbarungen auszugehen, um so zu prüfen, inwieweit diese Ansätze bei fremden Arbeitnehmern überschritten worden seien. Da die Arbeitnehmerinnen Elisabeth N und Silvana H um 43 % bzw 37 % über dem Kollektivvertrag entlohnt worden seien, werde bei den angestellten Familienangehörigen - ausgehend vom Gehalt der Berufsgruppe III des Kollektivvertrages - ein Zuschlag von 50 % zum Kollektivvertrag zum Ansatz gebracht, womit alle Umstände berücksichtigt seien, die die Familienangehörigen von den anderen Arbeitnehmern unterschieden. Ein höheres Gehalt sei auch für Anneliese D nicht angemessen, weil die Entlohnung in Rechtsanwaltskanzleien einerseits nicht so sehr nach der Ausbildung, sondern nach der tatsächlichen Tätigkeit erfolge, anderseits die Tätigkeit am Wochenende als im Rahmen der familienhaften Beistandspflicht erbracht anzusehen sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Beschwerdeführer aus, die Feststellung, die Arbeitnehmerinnen Elisabeth N und Silvana H seien um 43 % bzw 37 % über dem Kollektivvertrag entlohnt worden, sei unrichtig. Elisabeth N sei laut Kollektivvertrag in Berufsgruppe I, 7. Berufsjahr, einzuordnen gewesen. Das kollektivvertraglich vereinbarte Jahresgehalt habe im Jahr 1980 daher 82.670 S betragen. Tatsächlich seien ihr 159.000 S, somit 192 % des kollektivvertraglich vereinbarten Jahresgehaltes, ausbezahlt worden. Silvana H sei ebenfalls in Berufsgruppe I einzuordnen gewesen, wobei ihr im ersten Berufsjahr ein kollektivvertragliches Jahresgehalt in der Höhe von 72.660 S zugestanden wäre. Tatsächlich seien ihr 140.000 S, somit 193 % des kollektivvertraglich vereinbarten Jahresgehaltes, ausbezahlt worden. Anneliese D sei in Berufsgruppe III, 12. Berufsjahr (unter Anrechnung ihrer Vordienstzeiten), und Elisabeth A ebenfalls in Berufsgruppe III, 9. Berufsjahr (fünf Jahre Vordienstzeiten), einzustufen gewesen. Bei beiden sei außerdem die besondere Verantwortung bei ihrer Tätigkeit in der Kanzlei zu berücksichtigen gewesen. Bei Anneliese D komme noch die Tätigkeit am Wochenende hinzu, die weit über die familiennahe Mitwirkungspflicht hinaus ginge.

In Beantwortung eines Vorhaltes der belagten Behörde führte der Beschwerdeführer am 27. September 1988 im wesentlichen aus, die Tätigkeit von Elisabeth N bestehe nicht in der Kassenführung im Sinne des Kollektivvertrages, somit nicht in der Führung der Hauptkasse. Diese werde vielmehr von Anneliese D geführt. Elisabeth A sei in den Jahren 1980 bis 1982 nahezu ausschließlich mit buchhalterischen Angelegenheiten (richtig wohl: mit der Belegaufzeichnung) und den dazugehörigen ergänzenden Arbeiten, sowie mit allen Bereichen der Lohn- und Personalverrechnung beschäftigt gewesen. Seit der Pensionierung von Elisabeth A sei die Lohnverrechnung vom Steuerberater erledigt worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belagte Behörde dem Begehr des Beschwerdeführers, die an Anneliese D und Elisabeth A geleisteten Gehaltszahlungen in der von ihm geltend gemachten Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, teilweise Folge. Für Anneliese D wurde im Zeitraum Jänner bis Juni 1980 ein Gehalt in der Höhe von 8.500 S brutto monatlich, für Elisabeth A in der Höhe von 6.500 S brutto monatlich als angemessen angesehen. Die Höhe dieser Bezüge wurde folgendermaßen ermittelt:

Ausgehend von den im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz genannten kollektivvertraglichen Einstufungen der Arbeitnehmerinnen Elisabeth N und Silvana H hielt die belagte Behörde zunächst fest, diese Arbeitnehmerinnen hätten im Jahr 1980 bzw 1981 unter Berücksichtigung ausbezahlt Leistungsprämien 198 % bzw 185 % des kollektivvertraglich vereinbarten Gehaltes erhalten. Alle anderen Arbeitnehmerinnen hätten im Vergleich weniger erhalten.

Auf Grund der vom Beschwerdeführer beschriebenen, von Anneliese D und Elisabeth A ausgeübten Tätigkeiten gelangte die belagte Behörde sodann unter Darlegung ihrer Überlegungen zu dem Schluß, die von Anneliese D ausgeübte Tätigkeit falle gemäß Punkt IX des Kollektivvertrages im Sinne der Behauptungen des Beschwerdeführers in die Berufsgruppe III, die von Elisabeth A ausgeübte jedoch in die Berufsgruppe II. Für die leitende Angestellte Anneliese D habe das kollektivvertraglich vereinbarte Mindestgrundgehalt im Streitjahr für

20 Wochenstunden 3.898 S monatlich betragen (50 % von 7.795 S, Berufsgruppe III, 12. Berufsjahr, fünf Jahre anrechenbare Vordienstzeiten). Für Elisabeth A habe das kollektivvertraglich vereinbarte Mindestgrundgehalt im Streitjahr für

20 Wochenstunden 3.280 S monatlich betragen (50 % von 6.560 S, Berufsgruppe II, 8. Berufsjahr, Eintritt im Oktober 1977, fünf Jahre anrechenbare Vordienstzeiten). Die Aliquotierung für die Teilzeitbeschäftigung sei gemäß Kollektivvertrag erfolgt. (Anmerkung: Die belagte Behörde hat zu Gunsten des Beschwerdeführers die im Streitjahr zum 1. Juni erhöhten kollektivvertraglich vereinbarten Lohnzahlungen zum Ansatz gebracht.)

Da die Bezüge der fremden Arbeitnehmerinnen erheblich über den kollektivvertraglich vereinbarten Mindestsätzen gelegen seien, seien auch die Bezüge der nahen Angehörigen entsprechend anzuheben. Als Vergleichsmaßstab seien die bei Elisabeth N festgestellten Überzahlungen heranzuziehen. Diese - wie Anneliese D - seit 1973 in der Kanzlei tätige Mitarbeiterin sei wegen ihrer langen Dienstzeit als erfahrenste aller nicht verwandten Arbeitnehmerinnen anzusehen. Darüber hinaus sei sie seit November 1981 als einzige Kanzleiangestellte im Besitz der Beglaubigungsurkunde, welche gemäß § 31 ZPO zur Vertretung eines Rechtsanwaltes in ersten Tagsatzungen und in gerichtlichen Exekutionsverfahren berechtige. Die ihr gewährten - im Verhältnis zu den übrigen Angestellten - höheren Überzahlungen seien deshalb für Vergleichszwecke am geeignetsten.

Bei Berücksichtigung der Ausbildung von Anneliese D, ihrer leitenden Position und des damit verbundenen Aufgaben- bzw Verantwortungsbereiches, sowie ihrer zumindest fallweise über 20 Wochenstunden hinausgehenden Arbeitszeit (laut Kollektivvertrag gälten Arbeitszeitüberschreitungen von 15 Minuten der täglichen Arbeitszeit bei überkollektivvertraglicher Entlohnung ohnedies als pauschal abgegolten), sei eine zusätzliche 20 %ige Anhebung ihres kollektivvertraglichen Mindestgehaltes gerechtfertigt. Damit seien Qualität und Quantität ihrer Tätigkeit angemessen berücksichtigt. Zu bemerken sei in diesem Zusammenhang auch, daß Anneliese D im Jahr 1973 (Antritt des Dienstverhältnisses) bei der Gebietskrankenkasse mit einer durchschnittlichen Arbeitszeit von 20 Wochenstunden angemeldet worden sei. In den während der Folgejahre (bis 1982) gemäß sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften erstatteten Änderungsanzeigen (betreffend die Höhe des Entgeltes) sei die durchschnittliche Arbeitszeit von Anneliese D jeweils in unveränderter Höhe angegeben worden. Diese Angaben widersprechen der nachträglichen Behauptung, ihre tatsächliche Arbeitszeit sei wesentlich höher gewesen. Außerdem sei bei einem an den Wochenenden zu Hause tätigen Rechtsanwalt - wenn er Prozesse vorbereite, Prozeßakten studiere, Verträge ausarbeite oder Klagen, Rechtsmittelschriften und sonstige Schriftsätze auf Tonband diktire - die ständige Mithilfe einer Angestellten nicht erforderlich. Diese - auch außerhalb des laufenden Kanzleibetriebes möglichen - Tätigkeiten seien weitgehend dem Rechtsanwalt vorbehalten und könnten von einem nicht juristisch ausgebildeten Mitarbeiter in aller Regel nicht übernommen werden. Die typischerweise an Angestellte delegierbaren Aufgaben (Beschaffung von Unterlagen und Informationen, Durchführung von Erhebungen, Behördengänge, Empfang von Klienten, Vertretung des Anwaltes bei Gericht) kämen am Wochenende überhaupt nicht in Betracht. Die besondere Bedeutung der Position von Anneliese D ergebe sich einerseits aus ihrer Kontrolltätigkeit in der Kanzlei, anderseits sei sie befähigt, die ihr übertragenen Kanzleiarbeiten selbstständig (ohne Anweisungen) auszuführen und im Bedarfsfall jeden Mitarbeiter zu ersetzen. Die Mitarbeit außerhalb des regulären Kanzleibetriebes sei daher mit einem zusätzlichen 20 %igen Zuschlag ausreichend berücksichtigt. Von einer weit über 20 Stunden pro Woche hinausgehenden Arbeitszeit von Anneliese D sei sohin nicht auszugehen. Eine fremdübliche schriftliche Vereinbarung hierüber sei im übrigen genausowenig getroffen worden wie entsprechende Aufzeichnungen (zB auf dem Lohnkonto) geführt worden seien. Für Anneliese D sei somit ein Monatsbezug in der Höhe von rund 8.500 S (50 % des kollektivvertraglichen Mindestsatzes von 7.795 S x 218 % (198 % + 20 %)) im Zeitraum Jänner bis Juni 1980 angemessen.

Für Elisabeth A ergebe sich bei Anwendung dieser Methode ein Monatsbezug von rund 6.500 S (50 % von 6.560 S x 198 %) für denselben Zeitraum.

Auffallend sei auch, daß die Bezüge der nahen Angehörigen seit dem Zeitpunkt ihres Eintrittes in die Kanzlei wesentlich stärker gestiegen seien, als die Bezüge der fremden Arbeitnehmerinnen. Bei Anwendung der Gehaltssteigerungen der fremden Arbeitnehmerinnen auf die Anfangsbezüge der nahen Angehörigen ergebe sich für Anneliese D in etwa der vorhin ermittelte, für Elisabeth A jedoch ein deutlich geringerer Betrag.

Unter Berücksichtigung der Qualität und Quantität der Tätigkeit der nahen Angehörigen ging die belangte Behörde nichtsdestoweniger von den zuerst ermittelten Bezügen aus, berücksichtigte die Lohnnebenkosten entsprechend und erhöhte den Gewinn um die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Beträge.

Der Beschwerdeführer erhob zunächst beim Verfassungsgerichtshof Beschwerde. Mit dem die Behandlung der Beschwerde ablehnenden Beschuß vom 12. Juni 1989, B 248/89-4, trat der Verfassungsgerichtshof die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ab. In der für das hg Verfahren ergänzten Beschwerde macht der Beschwerdeführer Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer meint, die belangte Behörde habe ihm im angefochtenen Bescheid die "freie Möglichkeit" genommen, "als Dienstgeber mit seinen Dienstnehmern Gehälter seines Ermessens zu vereinbaren". Der Beschwerdeführer übersieht dabei, daß Dienstverhältnisse zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur insoweit anerkannt werden können, als eine Entlohnung stattfindet, wie sie zwischen Fremden üblich ist. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung aller steuerliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden.

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 nahen Angehörigen nur eine Entlohnung in der Höhe anerkannt werden, wie sie unter diesen Gesichtspunkten auch zwischen Fremden üblich ist (vgl das hg Erkenntnis vom 13. Mai 1986, 85/14/0180, mwA).

Damit ist unter einem auch die Behauptung des Beschwerdeführers, Dienstverhältnisse zwischen Ehegatten und anderen nahen Angehörigen und Dienstverhältnisse zwischen Fremden würden unterschiedlich beurteilt, widerlegt. Zweck des sogenannten "Fremdvergleiches" ist es gerade, eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zu vermeiden.

Den "Nachweis" für die gleiche steuerliche Behandlung sowohl fremder als auch verwandter Arbeitnehmer hat die belangte Behörde - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - sehr wohl geführt. Sie hat in einem umfangreichen Verfahren die Aufgabenbereiche, die kollektivvertraglichen Einstufungen und die tatsächlich geleisteten Gehaltzahlungen sowohl hinsichtlich der fremden als auch hinsichtlich der verwandten Arbeitnehmerinnen des Beschwerdeführers ermittelt. In detaillierten und exakt nachvollziehbaren Berechnungen hat die belangte Behörde in der Folge für die verwandten Arbeitnehmerinnen Bezüge ermittelt, wie sie jenen seiner fremden Arbeitnehmerinnen bei vergleichbarer Qualität und Quantität der Arbeit entsprachen. Dabei hat die belangte Behörde sowohl die besondere Vertrauensstellung der verwandten Arbeitnehmerinnen als auch die Position von Anneliese D in der Kanzlei berücksichtigt. Mit dem bloßen Hinweis, die Höhe der für die beiden verwandten Arbeitnehmerinnen als Betriebsausgaben anerkannten Bezüge sei von der belangten Behörde willkürlich angenommen worden, zeigt der Beschwerdeführer daher eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf.

Aus dem hg Erkenntnis vom 5. Oktober 1982, 82/14/0006, 0008, Slg Nr 5713/F, ist für den Beschwerdeführer ebenfalls nichts zu gewinnen, weil einerseits die Tätigkeit und damit die Entlohnung einer Rechtsanwaltsanwärterin mit der Tätigkeit und der Entlohnung von Anneliese D nicht vergleichbar sind, andererseits der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis im Sinne der ihm eingeräumten rechtlichen Möglichkeiten nur ausgesprochen hat, es liege keine Beschwer vor, wenn die Abgabenbehörde bestimmte Gehaltzahlungen als Betriebsausgaben anerkannt habe.

Was schließlich die behauptete Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte betrifft, genügt es darauf hinzuweisen, daß deren Beurteilung ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof oblag, der jedoch mit dem bereits erwähnten Beschuß die Behandlung der gegen den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheid gerichteten Beschwerde abgelehnt hat.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI Nr 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1989140155.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

01.10.2008

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