

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.10.1985

Geschäftszahl

85/14/0067

Beachte**Besprechung in:**

FJ 1987/6, S 101;

FJ 1987/5, S 77;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissär Dr. Forster, über die Beschwerde des Dr. HA in W, vertreten durch Dr. Wolf-Dieter Arnold, Rechtsanwalt in Wien I, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 2. Mai 1980, Zl. 20.339-2/80, betreffend Einkommensteuer 1976, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.630,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, der seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 ermittelt, beschäftigte im Jahre 1976 (Streitjahr) als irakischer Arzt mehrere Arbeitnehmer, darunter auch seine Ehegattin. Von dem für sie geltend gemachten Lohnaufwand (lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung S 16.810,-- monatlich) ließ das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung des Streitjahres in Anlehnung an die anderen Arbeitnehmer (Diplomkrankenschwester und Kanzleikraft) gezahlten Löhne nur einen Lohnaufwand von S 10.000,-- monatlich zum Abzug als Betriebsausgaben zu. Der Beschwerdeführer verwies dagegen im Rechtsmittelverfahren auf die bessere Ausbildung, die bessere kaufmännische und medizinische Qualifikation sowie die höhere Arbeitsleistung seiner Ehegattin. Die Ehegattin habe seine Ordination zu einem "Musterbetrieb" für andere Ärzte ausgebaut, sie habe eine zentrale Funktion im Ordinationsablauf und entlaste den Beschwerdeführer praktisch von allen nichtärztlichen Tätigkeiten, so z. B. auch als dessen Vertreterin in ärztlichen Berufsvereinen. Die Gattin vertrete und unterstütze bei Bedarf die anderen Arbeitnehmerinnen und besorge das gesamte Rechnungs- und Mahnwesen, den Schriftverkehr, die Behördengänge, Einkäufe usw.

Die belangte Behörde gab der Berufung des Beschwerdeführers mit dem angefochtenen Bescheid teilweise Folge, indem sie einen Monatslohn der Ehegattin des Beschwerdeführers von S 12.500,-- als angemessen erachtete. Ein höherer Lohn (Gehalt) wäre an eine fremde Person unter gleichen Bedingungen nicht gezahlt worden. Nach der von der belangten Behörde durchgeführten Sachverhaltsergänzung (äußerer Betriebsvergleich, Betriebsbesichtigung, Vorhalt) und den Ergebnissen der mündlichen Berufungsverhandlung sei nämlich von folgenden Tatsachen auszugehen:

In der Ordination des Beschwerdeführers seien im Streitjahr (abgesehen von der Aufräumerin) drei Arbeitnehmerinnen tätig gewesen: Eine Diplomkrankenschwester mit einem Jahresbruttolohn von S 116.248,-- (letzter Monatslohn S 8.532,--) bei 35 Wochenstunden, eine Schreibkraft mit einem Jahresbruttolohn von S 88.800,-- (letzter Monatslohn S 6.500,--) bei 40 Wochenstunden, und die Ehegattin des Beschwerdeführers mit

einem Jahresbruttolohn von S 234.817,48 (letzter Monatslohn S 17.814,24) bei behaupteten 60 bis 70 Wochenstunden. Der Lohnaufwand für die Ehegattin erweise sich nach den Ergebnissen eines äußeren Betriebsvergleiches als ungewöhnlich hoch. Es seien die Ordinationen von insgesamt 37 praktischen Ärzten in ganz Tirol über die Jahre 1975 bis 1977, somit über 111 Veranlagungszeiträume, untersucht worden; die geprüften Arztpraxen seien durchaus mit dem Betrieb des Beschwerdeführers vergleichbar, da gerade in den Praxen der unter anderem teilweise miterfaßten Sprengelärzte die Zusammensetzung des Patientenstockes am ehesten der Praxis des Beschwerdeführers entsprechen dürfte (fast nur Kassenpatienten). Beim Vergleich habe sich ergeben, daß der Beschwerdeführer im Jahre 1976 - bei knapp überdurchschnittlichem Umsatz und einem deutlich unterdurchschnittlichen Gewinnanteil vom Umsatz - den höchsten Lohnaufwand von 32,18 % des Umsatzes, gegenüber 12,18 % im Durchschnitt zu verzeichnen gehabt hätte. Im Durchschnitt würden 2,06 Dienstnehmer beschäftigt, beim Beschwerdeführer hingegen 3,25. Der Pro-Kopf-Personalaufwand betrage im Durchschnitt insgesamt für alle Arbeitnehmer S 89.923,-, beim Beschwerdeführer S 188.628,-; für familienangehörige Arbeitnehmer S 102.911,-, beim Beschwerdeführer S 278.259,-; für fremde Arbeitnehmer S 74.343,-, beim Beschwerdeführer S 148.792,-. Der vom Beschwerdeführer erklärte Personalaufwand überschreite in jeder Hinsicht die beim Vergleich ermittelten Höchstbeträge. Er wende für die fremden Arbeitnehmer um zirka 100 % und für die angestellte Ehegattin um zirka 170 % mehr auf, als der Durchschnitt der zum Vergleich herangezogenen Ärzte einerseits für fremde und andererseits für familienangehörige Arbeitnehmer bezahle.

Obleich es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei stehe, seine Berufstätigkeit auch so zu organisieren, daß er durch ungewöhnlich hohe Lohnaufwendungen (die in der Folge einen niedrigeren Ertrag bedingten) seine eigene Arbeitsbelastung verringere, so seien dieser Dispositionsfreiheit vom Steuerrecht her dennoch gewisse Grenzen gesetzt. Zum einen könnten Aufwendungen ihrem Grunde nach nur insoweit als abzugsfähige Lohnaufwendungen anerkannt werden, als ihnen Verbindlichkeiten aus einem Dienstverhältnis zugrunde lägen. Soweit die trotz Vorliegen eines Dienstverhältnisses dennoch weiter bestehende Mitwirkungspflicht der Ehegattin im Erwerb des Steuerpflichtigen abgegolten werde, handle es sich dabei um keine Betriebsausgaben, sondern um "privat" begründete Aufwendungen. Zum anderen seien Lohnaufwendungen für nahe Angehörige nur insoweit anzuerkennen, als diese von Steuerpflichtigen in gleicher Höhe auch einem fremden Dienstnehmer für eine qualitativ und quantitativ gleiche Leistung gezahlt worden wären.

Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes und des inneren und äußeren Betriebsvergleiches sei die belangte Behörde zur Überzeugung gekommen, daß der Beschwerdeführer seine Ehegattin einerseits teilweise auch für Leistungen entlohne, die nicht im bestehenden Dienstverhältnis, sondern in der ehelichen Mitwirkungspflicht begründet seien, und daß er andererseits für tatsächlich aufgrund des Dienstverhältnisses erbrachte Leistungen einen Lohn bezahle, den er einem fremden Arbeitnehmer für quantitativ und qualitativ gleiche Arbeit nicht bezahlt hätte.

Der Beschwerdeführer (Angaben der Ehegattin) hätte im Verfahren etwa nachstehende zeitliche Arbeitsauslastung seiner Ehegattin pro Woche glaubhaft machen können, wobei die Ansätze nach Art und Größe des Betriebes wohl an der Obergrenze des Üblichen lägen: Lohnverrechnung eine Stunde, Krankenkassenabrechnung und deren Überprüfung zehn Stunden, Einkauf zwei Stunden, Mitarbeit und Mitfahrt bei der Gutachterstätigkeit des Beschwerdeführers acht Stunden, Journalführung zehn Stunden, Kontakte mit dem Steuerberater eine Stunde, Tätigkeiten in Ärztereinen für den Beschwerdeführer vier Stunden, in Summe somit 36 Wochenstunden. Die darin miterfaßten Arbeiten im Zusammenhang mit der Gutachterstätigkeit des Beschwerdeführers für die Sozialversicherung (Vorbereitung der Fahrten im Bezirk und Lenkung des Pkw dabei) sowie die Arbeiten in Ärztereinen betreffen einen von der sonstigen Berufstätigkeit des Beschwerdeführers abgesonderten Bereich. Fremde Arbeitnehmer würden für solche Tätigkeiten (insgesamt zwölf Wochenstunden) wohl nicht herangezogen werden. Die Unterstützung durch die Ehegattin sei diesbezüglich im Rahmen ihrer nach ihren Fähigkeiten und Möglichkeiten zumutbaren - im Streitjahr überdies noch entgeltlosen - ehelichen Mitwirkungspflicht nach §§ 44 ff ABGB erfolgt. Neben der dann verbleibenden Tätigkeit von zirka 24 Wochenstunden erscheine noch die Behauptung der Ehegattin des Beschwerdeführers glaubwürdig, daß sie laufend etwa 20 Wochenstunden die beiden anderen Arbeitnehmerinnen in den anfallenden Arbeiten unterstütze. Was die restliche, in der Berufung behauptete Tätigkeit der Ehegattin (Differenz auf 70 Stunden wöchentlich) betreffe, würden diese Arbeiten (soweit tatsächlich erfolgt) nach der Erfahrung der belangten Behörde ebenfalls im Rahmen der ehelichen Mitwirkungspflicht erbracht; handle es sich dabei doch um Telefon- und Bereitschaftsdienste sowie Mithilfen aller Art im Rahmen der Wochenend- und Nachtdienste. Insoweit würden nämlich Ärzte in aller Regel von ihren Gattinnen unterstützt und dafür würden auch keine Dienstverhältnisse begründet. Die laufende Leistung von 70 vollen Arbeitsstunden pro Woche in einem Dienstverhältnis dürfte in der Praxis auch kaum vorkommen. Die glaubhaft gemachte Arbeitszeit der Ehegattin des Beschwerdeführers im Rahmen des bestehenden Dienstverhältnisses belaufe sich demnach auf höchstens 45 Wochenstunden, also auf 40 Wochenstunden Normalarbeitszeit zuzüglich fünf Überstunden.

Hinsichtlich der angemessenen Entlohnung für diese Arbeitszeit wäre der Lohn der angestellten Diplomkrankenschwester, die in der Ordination eines praktischen Arztes im allgemeinen als erste Fachkraft gelten könne, ein brauchbarer Maßstab. Wenn man jedoch berücksichtige, daß die Ehegattin - wie glaubhaft dargetan -

eine "Allroundkraft" darstelle und sich für den Betrieb in ganz besonderer Weise einsetze, werde sie in der Ordination des Beschwerdeführers die erste Mitarbeiterin sein, was einen Zuschlag von 10 % zum Arbeitslohn der Diplomkrankenschwester rechtfertige. Somit erweise sich für die Ehegattin des Beschwerdeführers ein Monatslohn von S 12.500,- (S 8.532,- auf 40 Wochenstunden umgerechnet, dazu Lohn für 5 Überstunden einschließlich Zuschläge, dazu 10 %) als angemessen. Diesen Lohn hätte der Beschwerdeführer auch einer fremden Arbeitskraft für deren Tätigkeit in der Ordination bezahlt. Dies ergebe bei vierzehn Monatsgehältern im Jahre 1976 einen Aufwand von S 175.000,- und einen insgesamt anzuerkennenden Lohnaufwand des Beschwerdeführers für seine Ehegattin von S 207.375,- (S 175.000,- zuzüglich 18,5 % = S 32.375,-Beiträge des Arbeitgebers). Dieser Betrag liege etwa 100 % über dem durchschnittlichen Lohnaufwand für familienangehörige Arbeitnehmer vergleichbarer Ärzte und werde im Ergebnis somit auch dem bereits festgestellten Umstand gerecht, daß der Beschwerdeführer Löhne auch an fremde Arbeitnehmer um zirka 100 % über dem Durchschnitt bezahle.

Der Beschwerdeführer erhob zunächst beim Verfassungsgerichtshof Beschwerde. Mit dem abweisenden Erkenntnis vom 22. Februar 1985, B 298/80, trat dieser Gerichtshof die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ab. In der für das hg. Verfahren ergänzten Beschwerde machte der Beschwerdeführer sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1.) Der Beschwerdeführer wendet zunächst grundsätzlich gegen die Annahme der belangten Behörde, Arbeiten im Rahmen der ehelichen Mitwirkungspflicht wären im Streitjahr - 1976, also noch vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 15. Juni 1978 über Änderungen des Ehegattenerbrechts, des Ehegüterrechts und des Ehescheidungsrechts, BGBl. Nr. 280 - unentgeltlich zu erbringen gewesen. Hier hat jedoch die belangte Behörde Schrifttum und Rechtsprechung für sich (siehe Schimetschek, Die steuerrechtliche Beurteilung der Mitarbeit des Ehegatten, FJ 2/1978, und die dort zitierte Rechtsprechung sowie die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Dezember 1973, Zl. 789/73, Slg. Nr. 4608/F, und vom 11. Februar 1980, Zl. 3132/78), wobei auf die Rechtsprechung unter Bezugnahme auf § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG hingewiesen wird. Im übrigen wären auch nach der neuen Rechtslage Beträge zwecks Abgeltung der Mitwirkung eines Ehegatten im Erwerb des anderen keine Betriebsausgaben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. März 1985, Zl. 84/14/0059, und die dort erwähnte Belegstelle bei Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer).

2.) Der Beschwerdeführer hält es weiters für rechtlich bedenklich, im Rahmen eines anerkannten und einheitlich entlohnten Dienstverhältnisses einen Teil des Entgeltes mit dem Argument der ehelichen Mitwirkungspflicht steuerlich nicht zu berücksichtigen, zumal die Ehegattin im Beschwerdefall nicht bloß gelegentliche Nebenarbeiten für den Beschwerdeführer durchgeführt habe. Die belangte Behörde führe in diesem Zusammenhang ohne nähere Begründung aus, daß fremde Arbeitnehmer für solche Arbeiten "wohl" nicht herangezogen würden.

Mit diesem Vorbringen ist der Beschwerdeführer zum Teil im Recht. Der Verwaltungsgerichtshof meint zwar, daß ein Ehegatte auch bei aufrechtem Dienstverhältnis zum anderen Leistungen im Rahmen der ehelichen Mitwirkungspflicht erbringen kann. So handelt die Ehegattin eines Arztes, die an dienstfreien Wochenenden Telefonanrufe von Patienten entgegennimmt, noch im Rahmen dieser Mitwirkungspflicht. Andererseits kann von einem bloßen Mitwirken der Ehegattin im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht keinesfalls mehr gesprochen werden, wenn der Arzt auch außerhalb der üblichen Ordinationszeiten (worum es im Beschwerdefall vorwiegend geht) auf die Unterstützung eines Arbeitnehmers angewiesen ist und daher für die außerhalb der üblichen Ordinationszeiten liegenden Tätigkeiten einen fremden Arbeitnehmer heranziehen müßte, stünde ihm nicht die Ehegattin zur Seite. So kann z. B. ein Landarzt bei seinen Wochenenddiensten nicht nur in, sondern auch außerhalb der Ordination ärztliche Hilfe zu leisten haben und ständiger Unterstützung durch einen Arbeitnehmer bedürfen, der Patientenanrufe entgegennimmt, über Funk oder telefonischen Rückruf den auswärtigen Einsatz des Arztes koordiniert und in der Zwischenzeit ärztliche Hilfeleistungen in der Ordination vorbereitet. Bei einer derartigen Sachlage könnten Leistungen des Ehegatten, wenn auch sonst ein Dienstverhältnis mit ihm besteht, nicht der ehelichen Beistandspflicht zugeordnet werden.

In jedem Fall ist aber konkret festzustellen, welche Hilfeleistungen in welchem Umfang der Ehegatte erbringt, um beurteilen zu können, ob Dienstleistung oder eheliche Beistandsleistung vorliegt. Derartige Feststellungen hat die belangte Behörde im Beschwerdefall nicht getroffen. Sie wertete "Telephon- und Bereitschaftsdienste" sowie "Mithilfen aller Art" im Rahmen der Wochenend- und Nachdienste als im Rahmen der ehelichen Mitwirkungspflicht erbracht, ohne näher zu prüfen, ob nicht der Beschwerdeführer ohne Ehegattin nach Art und Umfang einer notwendigen Unterstützung (teilweise) fremde Arbeitnehmer beschäftigen hätte müssen. Dazu kommt, daß der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. August 1979 vorgebracht hatte, es sei "der reine Bereitschaftsdienst überhaupt nicht erfaßt" worden, und daß die Ehegattin des Beschwerdeführers in der Berufungsverhandlung unter Hinweis auf ihre verschiedenen Aufgaben im Rahmen von Wochenenddiensten aufgezeigt hatte, der Beschwerdeführer hätte ohne ihre Mithilfe eine fremde Arbeitskraft einstellen müssen. Konkrete Feststellungen darüber, welche Leistungen die Ehegattin im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Ärztereinen zu erbringen hatte, und ob er zu

dieser Tätigkeit sowie für seine Gutachtertätigkeit auch fremder Arbeitnehmer bedurft hätte, wären ebenfalls erforderlich gewesen, um Dienstleistung von ehelicher Beistandsleistung unterscheiden zu können. Die Aussage im angefochtenen Bescheid, "fremde Dienstnehmer würden für solche Tätigkeiten (insgesamt 12 Wochenstunden) wohl nicht herangezogen werden", geht über eine bloße Vermutung nicht hinaus. In diesem Punkt hat die belangte Behörde Verfahrensvorschriften verletzt.

3.) Der Beschwerdeführer rügt schließlich, daß die belangte Behörde mit dem Zuschlag von 10 % auf die Entlohnung des bestbezahlten fremden Arbeitnehmers des Beschwerdeführers der höheren Leistung, der besseren Vorbildung, der größeren Verantwortung, der längeren Betriebszugehörigkeit der Ehegattin usw. nicht ausreichend Rechnung getragen hätte. Derartige Kriterien würden in anderen Fällen zu einer vielfach höheren Entlohnung als bei weniger qualifizierten Arbeitnehmern führen (Beispiele: Vorstandssekretärin einerseits und überwiegend mit Schreivarbeiten beschäftigte Sekretärin andererseits, Kanzleileiterin einer Rechtsanwaltskanzlei einerseits und andere Kanzleiangestellte andererseits, Bankkassier einerseits und Bankangestellte ohne Kassatätigkeit andererseits).

Der Verwaltungsgerichtshof teilt jedoch in dieser Frage die Auffassung der belangten Behörde, daß in der Ordination eines praktischen Arztes im allgemeinen die als Vergleich herangezogene Diplomkrankenschwester als erste Fachkraft gelten kann. Berücksichtigt man dazu, daß der Beschwerdeführer dieser Krankenschwester nach den Feststellungen der belangten Behörde im Vergleich zu anderen Ärzten einen Spitzengehalt bezahlte, so erscheint eine um 10 % bessere Honorierung der Ehegattin auch unter Bedachtnahme auf deren bessere Qualifikation bei dem im Rahmen des ärztlichen Hilfsdienstes anzustellenden Fremdvergleich durchaus angemessen.

4.) In der Frage des Ausmaßes der Dienstleistungen der Ehegattin des Beschwerdeführers unterließ der belangten Behörde jedoch der bereits aufgezeigte Verfahrensmangel (Pkt. 2). Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Von der Durchführung der vom Beschwerdeführer beantragten Verhandlung konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG absehen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243, insbesondere auf deren Artikel III Abs.2.

Für die im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof angefallenen Stempelgebühren konnte kein Kostenersatz zugesprochen werden.

Wien, am 29. Oktober 1985