

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungserwerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Feststellung der Einkünfte 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, eine Kommanditgesellschaft deren Komplementär eine GmbH ist, betreibt eine Spenglerei und Dachdeckerei. Im Zeitraum vom 20. August 1998 bis 25. November 1998 fand mit Unterbrechungen bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt.

Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. 194/1961) verfassten Bericht hielt der Prüfer unter anderem Folgendes fest (Punkt 7 der Anlage I [Besprechungsprogramm für die Niederschrift über die Schlussbesprechung]):

"Abfertigung Sohn E und Ehefrau F:

Ehefrau F und Sohn E waren Dienstnehmer (der nach dem Ehegatten beziehungsweise Vater und ehemaligem Einzelunternehmer E benannten) Kommanditgesellschaft. Mit Vertrag vom 20. Oktober 1995 wurden vorstehend angeführten Personen Vermögensanteile von je S 20.000,-- (entspricht je 20% Anteil) im Schenkungsweg übertragen. Anlässlich der Übertragung wurde den oben angeführten Dienstnehmern eine Abfertigung ausbezahlt, beziehungsweise auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es nicht dem Fremdvergleich, wenn an Dienstnehmer (insbesonders nahe Angehörige) neben der schenkungsweisen Übertragung von Mitunternehmeranteilen auch noch Abfertigungen bezahlt werden. Die Abfertigungen werden daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

	Wj. 1995/1996
<u>Abfertigung Ehefrau F</u>	S 366.048,--
<u>Abfertigung ehemaliger Einzelunternehmer E</u>	S 133.080,--
<u>Zurechnung</u>	<u>S 499.128,--</u>

Das Finanzamt folgte im Bescheid über die Feststellung von Einkünften 1996 datiert vom 18. Januar 1999 den Feststellungen des Prüfers im oben beschriebenen Bericht.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die innerhalb der verlängerten Berufungsfrist verfasste und aufgrund des Mängelbehebungsauftrages vom 6. Mai 1999 am 20. Mai 1999 ergänzte Berufung vom 30. April 1999, in welchem die Berücksichtigung der Abfertigung an Ehefrau F und Sohn E in Höhe von 499.128,00 S als Betriebsausgabe begehrt wird.

Dazu führte die Berufungswerberin aus, dass der Verwaltungsgerichtshof zwar unbestrittenmaßen in ständiger Rechtsprechung die Abzugsfähigkeit von Abfertigungszahlungen bei unentgeltlicher Übertragung von Einzelunternehmen an Dienstnehmern verneine, aber es sich im Fall der Berufungswerberin um die Übertragung eines Kommanditanteiles an die bereits vorher beteiligten Kommanditisten Ehefrau F und Sohn E gehandelt habe. Die Gesellschaft habe zu diesem Zeitpunkt ein negatives

Betriebsvermögen in Höhe von -9,5 Mio. S ausgewiesen, da sich die werthaltigen Liegenschaften im Sonderbetriebsvermögen von Ehefrau F und dem ehemaligen Einzelunternehmer E befunden hätten. Das Sonderbetriebsvermögen sei nicht geschenkt worden. Zweck dieser Vorgangsweise des ehemaligen Einzelunternehmers E sei es gewesen seine Frau und seinen Sohn stärker an das Unternehmen zu binden, beziehungsweise die Identifikation mit dem Unternehmen zu stärken. Aufgrund der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens hätten sich Sohn und Ehefrau nur dann bereit erklärt, die Schenkung anzunehmen, wenn auch die Abfertigung ausbezahlt würde, was dem Fremdvergleich entspreche. Ein Dritter würde die Schenkung eines ertragsschwachen Unternehmens nicht annehmen, wenn er zusätzlich auch noch auf seinen als Dienstnehmer erarbeiteten Abfertigungsanspruch verzichten müsse. Die Chancen würden im verstärkten Einsatz und der höheren Motivation der neuen Gesellschafter, also in der Zukunft, liegen und könnten nicht auf den Zeitpunkt der Anteilsübertragung rückprojiziert werden.

In der Stellungnahme datiert vom 1. Juli 1999 erklärte der Prüfer für die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes, dass, wenn man das Sonderbetriebsvermögen bei der Berufungswerberin mit einbeziehe, es ein positives Kapital ergebe, da die Schulden der Berufungswerberin hauptsächlich aus den Baukosten der Gebäude entstanden seien, welche richtig schon vor Abtretung der Anteile, soweit sie Gebäudeteile von Ehefrau F beträfen, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen gewesen wären. Ehefrau F habe auch schon vor der Anteilsabtretung für diese Schulden zumindest mit den ihr gehörenden Gebäudeteilen gehaftet. Es sei anzunehmen, dass Ehefrau F als Ehegattin des Mehrheitseigentümers und Sohn E als voraussichtlicher Nachfolger auch vor der Anteilsabtretung mit voller Motivation für das Unternehmen tätig gewesen seien. Frau Kornhuber habe für ihre Leistungen im Betrieb zusätzlich zum Gewinnanteil einen Vorwegbezug von 380.000,00 S jährlich erhalten. Die unentgeltliche Anteilsübertragung von je 20% stelle für die Übernehmer einen Vorteil durch die künftige Gewinnbeteiligung und den Anteil an den stillen Reserven dar. Dabei sei das Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten und das insgesamt positive Eigenkapital zu berücksichtigen. Durch die Anteilsübernahme sei aufgrund der vorher schon bestandenen Haftung für Betriebsschulden kein höheres Risiko der Inanspruchnahme entstanden und fänden sich keine Anhaltspunkte für eine künftige negative Entwicklung des Unternehmens. Die Zahlung einer Abfertigung lasse sich analog zur Judikatur zur Übergabe eines Einzelunternehmens nur durch das familienhafte Verhältnis der betroffenen Personen erklären.

Darauf entgegnete die Berufungswerberin mit Schreiben vom 30. September 2002, dass in der Stellungnahme des Prüfers vom 1. Juli 1999 das Sonderbetriebsvermögen der Berufungswerberin in die Betrachtung mit einbezogen worden sei. Dieses sei jedoch für die Beurteilung der Sachlage unerheblich. Der Prüfer habe den Schluss gezogen, dass abgabenrechtlich kein Unterschied zwischen der Schenkung eines ganzen Betriebes und einer "unwesentlichen" Kommanditbeteiligung an einen bis dahin im Dienstverhältnis stehenden Angehörigen bestehe. Der Fremdvergleich bestärke das Begehr der Berufungswerberin, da kein fremder Angestellter seine Abfertigungsansprüche gegen "unwesentliche" Anteile an der arbeitgebenden Kommanditgesellschaft preisgeben würde. Das Finanzamt beziehe sich auf die Rechtssprechung zur Übertragung eines ganzen Einzelunternehmens, die verständlich sei, da sich die Ansprüche des ehemaligen Angestellten nach Übergabe gegen ihn selbst richten würden. Im Fall der Berufungswerberin sei die vermögensrechtliche Lage anders. Wäre die Ansicht des Prüfers richtig, könne eine Mitarbeiterbeteiligung in Form von Kommanditanteilen nicht zustande kommen. Angemerkt werde, dass durch die Einführung der "Abfertigung neu" dieses Problem "a priori" nicht mehr auftreten könne.

In der mündlichen Verhandlung vom 4. November 2003 wiederholte die Vertreterin des Finanzamtes das bisherige Vorbringen und erklärte, dass Zweifel daran bestehen würden, ob überhaupt, nämlich ohne Berücksichtigung der Nahebeziehung der Beteiligten, Abfertigungsansprüche bestanden hätten.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin mit einem Verweis auf die Judikatur zum steuerlichen Nichtanerkennen von Abfertigungszahlungen an nahe Angehörige bei Übergabe eines Einzelunternehmens und wiederholte sein Verständnis für diese Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes. Dazu betonte er die handelsrechtlichen und steuerlichrechtlichen Unterschiede zwischen einem Einzelunternehmen und einer Kommanditgesellschaft beziehungsweise zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb eines Betriebes. Arbeitsrechtlich könne auch der Sohn, wenn er den Betrieb des Vaters übernehme auf Abfertigung klagen. Darüber hinaus wies der steuerliche Vertreter auf die nunmehr geänderte Rechtslage und die möglicherweise unterschiedliche steuerliche Behandlung bei der Übertragung eines "Zwerganteiles" an einer Kommanditgesellschaft an den angestellten nahen Angehörigen hin.

Die Vertreterin des Finanzamtes erläuterte die Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie bei der Übernahme von Kommanditanteilen an einer nahe stehenden Kommanditgesellschaft durch Angestellte und stellte die Parallelen zur Übernahme eines Einzelunternehmens klar. Außerdem sei die Gattin des Unternehmers im konkreten Fall weiterhin bei der

Kommanditgesellschaft angestellt gewesen. Der Sohn habe zwar zur KomplementärgmbH gewechselt, wäre jedoch erst wesentlich später zum gewerberechtlichen Geschäftsführer bestellt worden.

Der steuerliche Vertreter legte klar, dass in diesem Verfahren nicht die arbeitsrechtliche Seite zu beurteilen sei und gab seiner Ansicht Ausdruck, dass die Ansicht des Finanzamtes nur auf die Annahme von Missbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zurückgeführt werden könne. Der Argumentation des Prüfers, dass die gewählte Gestaltung unüblich sei, könne er nichts abgewinnen. Weiters stellte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin einen Vergleich zur Mitarbeiterbeteiligung bewährter Angestellter im Weg einer stillen Gesellschaft in einer kommanditistenähnlichen Form an und betonte die Unterschiede zwischen Einzelunternehmen, der Rechtsstellung eines Kommanditisten und der eines Komplementärs.

Dazu wiederholte die Vertreterin des Finanzamtes das Vorbringen zur tatsächlichen Weiterbeschäftigung der Ehegattin und es Sohnes, worauf der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin zur sozialversicherungsrechtlichen Situation ausführte.

Letztlich erklärte der steuerliche Vertreter auf Befragen, dass die Dienstverhältnisse zur Ehegattin und zum Sohn konkludent einvernehmlich beendet worden seien und es darüber keine Aufzeichnungen gebe und appellierte an den Geist der vom Gesetzgeber getroffenen Neuregelung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entsprechend § 4 Abs. 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) zählen zu den Betriebsausgaben alle Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind und werden damit jedenfalls auch Abfertigungszahlungen an Arbeitnehmer dieses Betriebes, welche bei diesen gemäß § 67 Abs. 3 EStG begünstigt zu besteuern sind, als abzugsfähig qualifiziert.

Im Falle der Berufungswerberin wurden unbestritten mit Notariatsakt vom 8. September 1995 jeweils 20% der Vermögenseinlage und die damit verbundenen Rechte an der Berufungswerberin vom bis dahin einzigen Komplementär, dem ehemaligen Einzelunternehmer der die gesamte Vermögenseinlage der Berufungswerberin gestellt hat, an seine Ehefrau F und seinen Sohn E geschenkt, womit deren Eigenschaft als Arbeitnehmer der Berufungswerberin endeten. Die in der Folge an die Ehefrau F und den Sohn E ausbezahlte Abfertigung begeht die Berufungswerberin als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Gleichzeitig trat laut Firmenbucheintrag der Sohn E zum ehemaligen Einzelunternehmer als Geschäftsführer der KomplementärgmbH mit Wirkung vom 8. September 1995 hinzu, an welcher nunmehr auch die übrigen Familienmitglieder beteiligt sind, beziehungsweise als Prokurst fungieren.

Im konkreten Fall ist neben den einleitend genannten Normen noch zu berücksichtigen, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (stellvertretend für alle etwa zuletzt VwGH vom 28. November 2002, 2001/13/0032) Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, wozu jedenfalls die Ehefrau und der Sohn beziehungsweise der Vater und von diesen gebildete Personengesellschaften oder ihnen gehörende Kapitalgesellschaften in ihren Verhältnissen zueinander zählen, nur dann steuerlich anerkennt, wenn diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Fremden zu den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären.

Zum hier fraglichen Rechtsproblem erklärte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. April 1991 (VwGH 16.4.1991, 90/14/0104 mit Verweis auf die Vorjudikatur) Folgendes: *"Eines der bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zu berücksichtigenden Kriterien ist, dass sie auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen gestaltet worden wären. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dargetan hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. Juni 1986, Zl. 86/14/0080, vom 17. Jänner 1989, Zl. 86/14/0008, und vom 19. September 1989, Zl. 86/14/0157), erscheint es ausgeschlossen, dass ein Arbeitgeber einem mit ihm nicht verwandten Arbeitnehmer seinen Betrieb unentgeltlich oder gegen ein nicht angemessenes (geringeres) Entgelt überlässt und dann auch noch eine Abfertigung bezahlt."*

An der Richtigkeit dieser Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu Zweifeln besteht kein Anlass und werden auch von der Berufungswerberin in dieser Hinsicht keine Bedenken geäußert. Vielmehr bezeichnet die Berufungswerberin in ihrer Berufung datiert vom 20. Mai 1999 diese als unbestritten.

Allerdings sieht die Berufungswerberin darin einen Unterschied zum hier zur beurteilenden Sachverhalt, dass in den in der Judikatur behandelten Fällen jeweils die Übereignung eines Einzelunternehmens behandelt wurde, hier jedoch Kommanditanteile geschenkt worden sind.

Die von der Judikatur entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen sind auch ein Ausdruck der im § 21 Abs. 1 BAO beschriebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Wahrer wirtschaftlicher Gehalt des hier zu beurteilenden

Sachverhaltes ist unbestritten die unentgeltliche Übergabe des Betriebes des ehemaligen Einzelunternehmers an seine Kinder. Diese sollte verständlicherweise aus Sicht der betroffenen nahen Angehörigen möglichst insgesamt steuerschonend geschehen, um die Ertragskraft des übergebenen Unternehmens nicht zu schwächen. Dazu bietet sich das Bezahlen von Abfertigungen an, da es gemäß § 67 Abs. 3 EStG begünstigt besteuert werden kann, Entnahmen oder Gewinne (beziehungsweise Gewinnausschüttungen bei der GmbH) aber dem Regelsteuersatz unterliegen würden. Es fehlt also beim Vorgang der Betriebsübergabe der unter Fremden typische Interessensgegensatz, der aus dem bestreben eines wirtschaftlich vernünftig denkenden Menschen entsteht, nur sein eigenes Einkommen möglichst zu mehren.

Selbst, wenn man das Beispiel des steuerlichen Vertreters, nämlich die Beteiligung von verdienten Mitarbeitern am Unternehmen in Form einer stillen Gesellschaft, welche in der Ausgestaltung einer Kommanditgesellschaft nahe kommt, in diesem Licht betrachtet, zeigt sich, dass dort der wirtschaftliche Gehalt einer solchen Vereinbarung ein anderer ist. Geht es doch dann darum den, wie es die Berufungswerberin ausdrückt, "verdienten" Mitarbeiter, der nicht verloren gehen soll, für sein Tätigkeitsleben zu entlohnen, um ein Weggehen zu einem anderen Arbeitgeber, welcher eine wirtschaftlich bessere Gegenleistung bieten könnte, zu verhindern. So gesehen ist unter Fremden eine (teilweise) Betriebsübergabe niemals gegenleistungsfrei.

Im Fall der Berufungswerberin bestand jedoch keine Gefahr, dass die Ehefrau und der Sohn den ehemaligen väterlichen Betrieb verlassen, sondern sie sollten diesen schrittweise übergeben bekommen. Aus diesem Grund ist die gewährte Beteiligung auch nicht als Gegenleistung für die vom Sohn beziehungsweise der Ehefrau im Betrieb erbrachte Arbeitsleistung anzusehen. Würden also diese im Vergleich zum "verdienten" fremden Mitarbeiter eine Abfertigung beim Erlangen einer Beteiligung erhalten, so würde es an der Gegenleistungskomponente für den erhaltenen Vorteil fehlen. In einer Zusammenschau der gewährten gegenseitigen Leistungen ist daher der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu folgen, dass bei einer im wesentlichen unentgeltlichen Betriebsübergabe, egal ob es sich nun um ein Einzelunternehmen oder Personengesellschaft handelt, unter Fremden keine Abfertigung beim dadurch bedingten Ende der Arbeitnehmereigenschaft bezahlt werden würde.

Dies bestätigt sich auch wenn man die Judikatur zur Beurteilung und Einordnung von Personengesellschaften im österreichischen Steuerrecht untersucht. Dabei ist festzustellen, dass hier die Bilanzbündeltheorie vorherrscht, auch wenn in Hinblick auf

Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft faktisch insofern Konzessionen in Richtung der Einheitstheorie gemacht werden, als diese dann anerkannt werden, wenn sie den Kriterien der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entsprechen (also nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren Inhalt haben und eine solche Vereinbarung auch unter Fremden zu den gleichen Bedingungen geschlossen worden wäre). Dies zeigt sich auch in der höchstgerichtlichen Judikatur (siehe etwa zuletzt VwGH 25.10.2001, 98/15/0190, wo innergesellschaftliche Darlehensgewährungen strittig waren).

Da also an die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer Personengesellschaft und den als nahe Angehörig Anzusehenden (insbesonders auch Ehegatten und Kinder von Gesellschaftern), die selben Kriterien anzulegen sind, wie bei der Beurteilung der Anerkennung einer Abfertigungszahlung an den unentgeltlichen Übernehmer eines Einzelunternehmens, kann auch nicht eine unterschiedliche Betrachtungsweise Platz greifen.

Also gilt auch für die unentgeltliche Überlassung eines 20%-igen Kommanditanteiles einer Kommanditgesellschaft, sofern diese der geplanten Betriebsübergabe dient, dass es als ausgeschlossen erscheinen muss, dass eine Kommanditgesellschaft als Arbeitgeber seinem einzigen Kommanditisten nicht verwandten Arbeitnehmer ein Fünftel der Vermögenseinlage unentgeltlich oder gegen ein nicht angemessenes geringes Entgelt überlassen und dann auch noch eine Abfertigung bezahlen würde.

Diese Betrachtung ergibt sich nebenher auch aus dem Wesen der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses einer Personengesellschaft. Wenn man diese, wie in der oben beschriebenen Judikatur nur für die Ermittlung des Betriebsergebnisses als Einheit sieht, was sich in der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und weiteren Berücksichtigung bei den Einkünften des jeweiligen Gesellschafters wiederspiegelt, so richtet sich auch im Fall einer Personengesellschaft, wie es die Berufungswerberin ausgedrückt hat, der Abfertigungsanspruch letztendlich (anteilmäßig) gegen den neuen Gesellschafter selbst.

Auch wenn sie an der oben beschriebenen Judikatur vorbeiführt und deshalb nicht zu berücksichtigen ist, muss darüber hinaus, der Argumentation der Berufungswerberin entgegengehalten werden, dass in Hinblick auf einen fremden Dienstnehmer, wenn dieser einen Kommanditanteil gerade eines ertragsschwachen Unternehmens übernimmt, sein Interesse groß ist, die Liquidität dieses Unternehmens durch die Auszahlung von Abfertigungsansprüchen nicht weiter zu schwächen.

Letztlich darf auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Dienstverhältnisse zur Ehefrau F und dem Sohn E nach der Aussage des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin nur konkludent beendet worden sind. Auf die Beendigung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sind zu deren steuerlichen Anerkennung jedoch die gleichen Maßstäbe wie an deren Begründung anzulegen. Bei einer konkludenten einvernehmlichen Lösung des Dienstverhältnisses ist ein ausreichend nach außen Dringen dieser Vereinbarung ausgeschlossen, der Inhalt, wie etwa genaue zeitliche Restdauer des Arbeitsverhältnisses oder der Verzicht auf Abfertigung, bleibt im Dunkeln und würde ein Fremder schon allein aus Gründen der Beweissicherung bei einer einvernehmlichen Lösung des Dienstverhältnisses auf eine schriftliche Klärung seiner Rechte bestehen und ist daher schon allein deshalb den Abfertigungszahlungen die Eigenschaft einer Betriebsausgabe abzusprechen und die Berufung abzuweisen.

Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass auf die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft und dieser Gesellschaft die gleichen Überlegungen wie auf die unentgeltliche Übereignung eines Einzelunternehmens an einen nahen Angehörigen des Einzelunternehmens anzuwenden sind und deshalb als ausgeschlossen angesehen werden muss, dass in einem solchen Fall an einen "fremden" Arbeitnehmer eine Abfertigung bezahlt worden wäre (siehe VwGH oben) beziehungsweise die Art der Auflösung der Dienstverhältnisse der Ehegattin F und des Sohnes F nicht den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entsprochen hat und deshalb die Berufung abzuweisen war.

Linz, 20. November 2003