



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat 8

GZ. RV/0207-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 13. Mai 2004 über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Ropposch, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Bw. folgende Beträge an Familienmitglieder bezahlt und als Betriebsausgaben geltend gemacht hatte.

Jahr	R. S. (Sohn)	R. P. (Bruder)	R. A. (Schwester)
------	--------------	----------------	-------------------

1999	S 30.000,--	S 10.000,--	S 10.000,--
2000	S 30.000,--	S 10.000,--	S 10.000,--
2001	S 30.000,--	S 10.000,--	S 10.000,--

Die Betriebsprüfung (Bp.) vertrat die Ansicht, dass diesen Zahlungen die Betriebsausgabeneigenschaft zu versagen sei, da nach Lehre und Judikatur an Verträge, die zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen wurden, besondere Anforderungen zu stellen seien, um steuerlich anerkannt zu werden. Diese geforderten Kriterien seien sämtliche nicht erfüllt.

In der Berufung dagegen wurde im Wesentlichen vorgebracht, die Leistungen der Angehörigen seien erbracht worden, auch die Bp. habe das nicht in Frage gestellt. Die Angehörigen seien für diese Mitarbeiter fachlich qualifiziert, gegen die pauschale Entlohnung sei bisher durch das Finanzamt kein Einwand erhoben worden, ähnliche Vereinbarungen seien auch mit familienfremden Mitarbeitern geschlossen worden und die Berücksichtigung der steuerlichen Grenzen bewirke für sich noch keine Unüblichkeit.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) führte das Finanzamt aus, die von der Bp. angezogenen Kriterien, wonach Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anzuerkennen seien, wenn diese nach Außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen Inhalt hätten und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären, fänden in den Steuergesetzen in dieser Form keinen Niederschlag.

Diese von der Rechtsprechung entwickelten Argumente seien in jenen Fällen zu berücksichtigen, in denen es infolge des Entfalles des bei obligatorischen Geschäften sonst üblichen Interessensgegensatzes zwischen den Parteien zu auf der Tatsachenebene zweifelhaften Gestaltungen komme. Die Abgabenbehörde werde auch bei Vorliegen von Angehörigenvereinbarungen nicht aus ihrer Pflicht zur materiellen Wahrheitsforschung entlassen. Entstehe aber der begründete Verdacht eines Scheingeschäftes, eines Missbrauches oder bestehe eine Diskrepanz zwischen wirtschaftlichem Inhalt und äußerem Erscheinungsbild iSd §§ 21ff BAO, so könne eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingefordert werden.

Der Bw. habe in den Streitjahren eine größere Zahl von Auftragnehmern, darunter auch familienfremde Personen, beschäftigt. Ein Bedarf nach Fremdleistungen habe offensichtlich bestanden. Widersprüchliches Kontrollmaterial oder Aussagen dritter Personen über die erbrachten Leistungen seien nicht vorhanden. Es falle allerdings auf, dass die Angehörigen

des Bw. pauschal entlohnt wurden. Dies allein wirke noch nicht betriebsausgabenversagend. Der VwGH habe in einem Judikat ausgesprochen, dass im Rahmen einer literarischen Tätigkeit die Hilfe auch von nahen Angehörigen sowie auch die pauschale Entlohnung als üblich angesehen werden könne. Die Üblichkeit einer Pauschalvergütung sei erst dann in Zweifel zu ziehen, wenn sie sich in auffälliger Weise an steuerliche Grenzen orientiere (Hinweis auf ein E des VwGH vom 21.3.1996). Öffentlich-rechtliche Vorschriften könnten für die Gestiones der Normunterworfenen von derart maßgebender Bedeutung sein können, dass sie deren Verhalten gleichsam bestimmten. Kein Einwand wäre daher seitens des Finanzamtes erhoben worden, wenn Leistungen nur insoweit erbracht worden wären, als deren Entgelt bestimmte Freibeträge und -grenzen nicht überstiegen hätten. Hier erlange der Fremdvergleich als drittes Kalkül der Angehörigenjudikatur besondere Bedeutung: treffe die Entgeltsbemessung nach steuerlichen Zweckmäßigkeiten nur auf Angehörige, auf Fremde jedoch nicht zu, könne das Motiv nicht in der sachlichen Optimierung der Geschäftsbeziehungen, sondern nur im privaten Naheverhältnis begründet sein.

Es sei nun aber offenkundig, dass nur Angehörige mit Rücksicht auf die steuerlichen Folgen bezahlt worden seien. Für die Streitjahre könne das Finanzamt den direkten Beweis dafür nicht erbringen, aus der im Akt erliegenden Aufstellung für das Jahr 1996 sei dies aber klar ersichtlich. Während die Geschwister des Bw. jeweils S 10.000,-- erhalten hätten, seien an nicht verwandte Techniker und Biologen Beträge zwischen S 1.500,-- und S 4.167,-- bezahlt worden. Die sachliche Berechtigung für diese Differenzierung könne im Einzelfall gegeben gewesen sein. Es widerspreche aber jeder Lebenserfahrung, dass die Leistungsinhalte von Werkvertragsnehmern über Jahre hinweg regelmäßig exakt den Besteuerungsgrenzen entsprechen und darüber hinaus niemals ein Mehr- oder Minderbedarf an Leistungen bestanden hätte. Missbräuchliche und unangemessene Gestaltungen seien generell nicht aus einzelnen Rechtsschritten und aus einzelnen Veranlagungsperioden abzuleiten; sie würden regelmäßig erst im größeren zeitlichen Zusammenhang erkennbar (weiterer Hinweis auf VwGH vom 14.1.2003, 97/14/0042). Der Bw. könne sich daher auch nicht erfolgreich auf eine bisher fehlende Beanstandung durch die Behörde berufen.

Der Vertreter der Amtspartei erläuterte in der mündlichen Verhandlung wiederholend den Standpunkt der Finanzverwaltung, wonach die einzelnen Punkte, die der Bw. geltend gemacht habe, für sich alleine gesehen die Versagung der Betriebsausgabe nicht begründeten, jedoch in einer Gesamtbetrachtung (nahe Familienangehörige, pauschale Entlohnung, steuerliche Grenzen ...) eben dagegen sprechen würden, diese Ausgaben steuerlich anzuerkennen.

Der Bw. gab dazu bekannt, dass er bei der Bezahlung an die betreffenden Angehörigen (1 Bruder, 1 Schwester) sehr wohl darauf geachtet habe, die steuerlichen Grenzen nicht zu

übersteigen. Auch das FA habe in der BVE einen Mehrbedarf an Mitarbeitern festgestellt. Über das Ausmaß als solches habe das FA keine Äußerung gemacht.

Der Bw. bestehe darauf, diesen Spielraum für sich und seine Geschwister in Anspruch zu nehmen. Aus seinem beruflichen Umfeld sei ihm bekannt, dass dieses Modell bereits seit Jahren betrieben werde. Der FA-Vertreter gibt dazu an, diese Praxis sei ihm durchaus bekannt.

Vereinbarungen über die vergebenen Arbeiten seien nur mündlich getroffen worden und Arbeitsnachweise als solche seien vorhanden und seien auch dem Betriebsprüfer vorgelegt worden. Der Bw. veranstalte zwei mal im Jahr einen Kongress, für diesen erstelle er die Tagungsbände. Diese Bände würden u.a. von seiner Schwester korrekturgelesen. Die Unterlagen mit den entsprechenden Fahnen seien vom Prüfer eingesehen worden.

Auf die Frage, was gegen Ende des Jahres passiere, wenn die Schwester bereits diese steuerliche Grenze erreicht hätte und ein weiteres Seminar anfalle, wie in diesem Fall der weitere Bedarf an Mitarbeit gedeckt werde, gab der Bw. an, dass er sich darüber deswegen keine Gedanken mache, da diese Arbeiten regelmäßig jährlich anfielen, das Thema immer ein ähnliches sei und so das Ausmaß der Mithilfe durch die Schwester voraussehbar sei. Bei der Arbeit durch seinen Bruder verhalte es sich ähnlich. Es ist nämlich so, dass er regelmäßig einmal im Jahr den Computer des Bw. repariere (update). Der Bruder besitze dazu einschlägige Berufserfahrung. Seine anderen 5 Geschwister seien nicht in diesen artverwandten Berufen (im Bereich des Gesundheitswesens und EDV) tätig. Wenn der Bw. seine Geschwister insoferne begünstigen hätte wollen, hätte er das auch bei den 5 weiteren Geschwistern so gemacht. Da nur ein Kongress und ein Tagungsband pro Jahr berechnet werden, müsse er auf die steuerliche Verdienstgrenze seiner Schwester keine Rücksicht nehmen. Bei seinem aktuellen Buch sei es so, dass 18 Personen als Probeleser angestellt seien. Als Honorare würden dafür € 400,-- bis € 600,-- bezahlt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung bestätigte der Bw., dass für den Berufungszeitraum 1999 -2001 der Abrechnungsmodus der gleiche sei, wie er im Jahr 1996 war. Für den Streitzeitraum könne er jedoch keine Aufstellung vorlegen. Sie könnte aber bei Bedarf nachgereicht werden.

Die Amtspartei führte dazu aus, das Kernproblem im vorliegenden Berufungsverfahren liege darin, die entsprechende Beziehung dahingehend darzustellen, dass die erbrachten Leistungen in den pauschalen Honoraren Deckung fänden. Für nicht Familienangehörige sei aus der Tabelle ersichtlich, dass keine Rücksicht auf die steuerliche Zuverdienstgrenze

genommen worden sei. Es seien auch Leistungen abgerechnet, die unter dieser Grenze lägen. In einem Fall sei diese Grenze berücksichtigt worden.

Diese pauschale Entlohnung für die Schwester des Bw. sei jährlich voraussehbar, gab der Bw. weiters an. Die gesetzlichen Bestimmungen würden sich nahezu jährlich ändern, sodass jedes Jahr ein derartiger Kongress abzuhalten sei. Die Themen als solche seien einander ähnlich. Die Schwester werde deswegen zum Korrekturlesen herangezogen, da sie im Krankenhaus auf diesem Gebiet tätig sei. Ein Tagungsband habe ein Ausmaß von rd. 100 beidseitig bedruckten DIN-A4 Seiten.

Zum Themenkomplex der Arbeiten des Bruders wurde ausgeführt, dass er anlässlich eines Besuches einmal im Jahr den Computer warte, neue Programme installiere und allenfalls vorhandene Fehler behebe. Auch aus diesem Grund sei es jährlich vorhersehbar, dass diese Arbeiten anfallen würden, die pauschale Entlohnung sei daher aus Sicht des Bw. gerechtfertigt und in dieser Form auch vom FA in der BVE unbestritten. Bei einem Fremdvergleich halte diese Vorgangsweise stand. Auch einer Fremdfirma hätten diese Honorare bezahlt werden müssen.

Die Amtspartei wies auf die Ungleichgewichtung hin, wenn der Schwester für die Durchsicht der Tagesunterlagen S 10.000,-- bezahlt worden seien und für andere geleistete Dienste lediglich S 2.500,-- (Vortrag beim Tropenkurs). Der Bw. gab dazu an, diese Vergleiche seien insofern unzulässig, da nur ein Vortrag zitiert sei. Es handle sich dabei lediglich um ein 10-minütiges Statement. Die Vergleichbarkeit sei daher nicht gegeben. Die Gewichtung im Zusammenhang mit der Erstellung der Power Point Präsentationen gegenüber der Vortragsgestaltung lasse sich damit vergleichen, dass die Präsentationserstellung gleich zu sehen sei wie die routinemäßige Durchsicht von Vortragsunterlagen. Die in der BVE angeführten Leistungen würden vom Bw. erstellte Gutachten und die damit im Zusammenhang stehenden Leistungen betreffen.

Die Schwester überprüfe die Unterlagen auch auf inhaltliche Fehler. Der Tagungsband werde bereits zu Beginn der Veranstaltung an die Teilnehmer verteilt. Er sei bereits drei Wochen vor der Veranstaltung gedruckt.

Der Sohn des Bw. sei im Vorfeld von Vorträgen tätig. Er kenne sich in der Erstellung von Präsentationen sehr viel besser aus als der Bw. Die Arbeiten als solche würden überwiegend zu Hause in Graz im Arbeitszimmer erstellt. Der Bw. betone ausdrücklich, dass die pauschale Entlohnung des Sohnes nichts mit der steuerlichen Zuverdienstgrenze zu tun habe.

Zusammenfassend hielt der Bw. fest, dass die Tätigkeiten der Schwester und des Bruders einmalig im Jahr stattfänden, es erübrige sich daher eine genauere Dokumentation ihrer

Leistungen, da diese regelmäßig jährlich anfielen. Dass er sich an die steuerlichen Grenzen im Interesse seiner Geschwister halte, könne ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden. Im Falle eines Mehrbedarfes sei er gezwungen diese Tätigkeiten an andere Mitarbeiter zu vergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Juli 1992, 90/13/0169).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen wie im vorliegenden berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits.

Der Bw. bringt vor, dass das Finanzamt selbst von einem notwendigen Bedarf an Fremdleistungen ausgegangen sei, aber die Zahlungen an Familienangehörige wegen Fehlens der für die steuerliche Anerkennung geforderten strengen Voraussetzungen nicht zum Abzug zulasse.

Dazu ist zu bemerken, dass das Vorliegen einer schuldrechtlichen Vereinbarung (im vorliegenden Fall eines Werkvertrages) Voraussetzung dafür ist, Zahlungen überhaupt als Betriebsausgaben in Betracht kommen zu lassen, die Abgabenbehörden aber nicht daran hindert, die mit den Geschwistern bzw. mit dem Sohn getroffenen Vereinbarungen auf ihren wirtschaftlichen Gehalt hin zu prüfen und allenfalls zur Feststellung zu gelangen, dass für die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung auch eine familienhafte Veranlassung bestanden hat.

Das Vorliegen einer schuldrechtlichen Vereinbarung wird nicht in Abrede gestellt und ist Grundlage für die weiteren Überlegungen u.a. zur Fremdüblichkeit und zur tatsächlichen Umsetzung der Vereinbarung in die wirtschaftliche Realität.

Die erbrachten Leistungen wurden nicht durch (zeitnah erstellte) Stundenaufzeichnungen dokumentiert.

Wenn der Bw. vorbringt, dass von ihm Arbeitsnachweise nicht abverlangt worden seien, und er diesfalls nachträglich erstellte Aufzeichnungen vorgelegt hätte, muss ihm erwidert werden, dass mit nachträglich erstellten Unterlagen die Fremdüblichkeit einer vertraglichen Leistungsbeziehung zu Angehörigen in der Abwicklung dieser Leistungsbeziehung ebenso nicht hätte bejaht werden können wie im Fall der Vereinbarung einer bloßen Pauschalabgeltung (vgl. dazu das E des VwGH vom 1. Juli 2003, 98/13/0184).

Auch dass die Bezahlungen pauschaliert und mit einem für beide Geschwister gleich hohen Einmalbetrag sowie auch das Honorar für den Sohn über Jahre hindurch in gleicher Höhe bemessen und zum Jahresende in Rechnung gestellt wurden, stellt eine Vorgangsweise dar, die als fremdunüblich anzusehen ist.

Der Bw. hat in der Berufung und auch in der mündlichen Verhandlung bekannt gegeben, dass bei dieser pauschalen Entlohnung sehr wohl auf die steuerlichen Grenzen Bedacht genommen wurde. Die im nachhinein erstellte Arbeitsaufstellung des Sohnes solle keine exakte Darstellung der erbrachten Leistungen sein, sondern solle nur die Pauschalsumme von S 30.000,-- glaubhaft belegen.

Erbringen wie im Berufungsfall Familienmitglieder Leistungen für einen Angehörigen, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit - hier anlässlich von Besuchen - und nicht aus einer

(vertrags-)rechtlichen Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie Unterstützte dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss.

Dass im Berufungsfall vom beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen im Sinne der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten und eingangs genannten Anforderungen vorgelegen wären, ist im Verwaltungsverfahren und auch im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht hervorgekommen und kann somit in freier Beweiswürdigung verneint werden.

Bei dem sich im Berufungsfall bietenden Gesamtbild der tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung können die Zahlungen des Bw. an seine nächsten Verwandten nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 2001/13/0300).

Graz, 14. Juni 2004