



GZ. RV/2739-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Interexpert Treuhand Ges.m.b.H. & Co. OHG, Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 2000 vom 10. August 2001 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Der Berufungswerber (Bw.) ist im Bereich EDV-Dienstleistungen tätig und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Berufungsjahr 2000 erzielte er Einnahmen in Höhe von 1.916.137,97 S. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wies der Bw. unter anderem Honorare in Höhe von 83.000 S als Betriebsausgaben aus.

Anlässlich der Veranlagung für 2000 forderte das Finanzamt den Bw. zur Vorlage der Belege über die geltend gemachten Honorare auf.

Am 26. Juni 2001 übersandte der Bw. dem Finanzamt eine von seiner Ehegattin ausgestellte Honorarnote, auf welcher "für geleistete Arbeiten (Internet-WEB Seitengestaltung und Betreuung)" ein Betrag von 80.000 S in Rechnung gestellt war.

Am 3. Juli 2001 erging an den Bw. folgender Vorhalt des Finanzamtes:

"Wurde hinsichtlich der von Ihrer Gattin verrichteten Tätigkeiten ein schriftlicher Vertrag aufgesetzt? Wenn ja, bitte um Vorlage.

Welche Tätigkeiten wurden von Ihrer Gattin verrichtet, in welchem Umfang und zu welchen Zeiten? Bitte um genaue Sachverhaltsdarstellung.

Nach welchem Maßstab und in welcher Höhe erfolgte die Entlohnung dieser Tätigkeiten?

Bitte um Darstellung der Auszahlungsmodalitäten (Wann und in welcher Form?) sowie um belegmäßigen Nachweis des Geldflusses."

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Juli 2001 teilte der Bw. dem Finanzamt Folgendes mit:

Über die zu verrichtenden Tätigkeiten gäbe es keinen schriftlichen Vertrag, es existiere jedoch eine detaillierte Darstellung der erbrachten Leistungen als Anhang zur Rechnung (Beilage 1).

Über die erbrachten Leistungen habe seine Ehegattin keine Zeitaufzeichnungen geführt, daher könne der zeitliche Bezug mit Spätherbst 2000 auch nur ungefähr angegeben werden.

Die Entlohnung sei zu marktüblichen Konditionen erfolgt.

Die Bezahlung sei per Banküberweisung am 28. Dezember 2000 (Beilage 2) erfolgt.

Dem Schreiben vom 23. Juli 2001 lag die Kopie eines Bankbeleges über eine am 28. Dezember 2000 an die Ehegattin des Bw. erfolgte Überweisung eines Betrages von 80.000 S sowie

die Kopie einer von der Ehegattin am 23. Dezember 2000 ausgestellten, an den Bw. gerichteten Rechnung vor.

Die Rechnung vom 23. Dezember 2000 weist folgenden Inhalt auf:

"Für meine in den Monaten August bis Dezember erbrachten Leistungen erlaube ich mir den Betrag von

ATS 80.000,00

in Rechnung zu stellen und ersuche um umgehende Überweisung auf mein Konto. Der Betrag enthält keine Mehrwertsteuer, da ich Kleinunternehmerin bin.

Die abgerechneten Leistungen bestehen im Einzelnen:

- Gestaltungsarbeiten für die Website
- Akquisitionstätigkeit per Telefon
- Verfassen und Versenden von Rundschreiben
- Erfassen der Bankbewegungen der Monate Juli bis November und Abstimmungen mit dem Bankbuch
- Erfassen der Kassabewegungen für die Monate August bis November.

Ich bitte um umgehende Überweisung des oben angeführten Betrages ohne Abzug."

Im Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 10. August 2001 wurde das vom Bw. an seine Ehegattin bezahlte Honorar von 80.000 S insbesondere mit der Begründung nicht anerkannt, im gegenständlichen Fall seien die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (Verträge müssen demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein) nicht erfüllt.

In der Berufung wird insbesondere ausgeführt, nach der Rechtsprechung sei die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, nicht ausreichend, um ihm die steuerliche Anerkennung zu versagen. Auch Verträge zwischen nahen Angehörigen dürften nicht mit benachteiligenden Vermutungsregeln oder mit der Auflastung einer besonders qualifizierten Beweisführung verbunden sein.

Die Steuervorschriften knüpften ganz allgemein nicht an den Abschluss von Verträgen an, sondern an die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten. Der gegenständliche Vertrag zwischen den Ehegatten sei rechtsgültig zustande gekommen, die Leistung erbracht und

bezahlt worden. Die Schriftlichkeit von Verträgen sei weder zwischen Fremden noch zwischen Eheleuten verpflichtend.

Nach der Literatur seien spätere schriftliche Fixierungen eines bereits früher abgeschlossenen Vertrages steuerlich anzuerkennen.

Insgesamt gesehen sei das Arbeitsverhältnis zwischen den Ehegatten durchaus fremdüblich. Hätte eine dritte, nicht familienzugehörige Person die von der Ehegattin erbrachten Leistungen verrechnet, wäre dies unter durchaus vergleichbaren Umständen erfolgt. Es sei auch nicht einzusehen, warum entsprechende Arbeiten von der Ehegattin unentgeltlich oder unter steuerlich diskriminierenden Umständen zu verrichten seien. Vor allem sei zu beachten, dass das Entgelt für die erbrachten Leistungen durchaus marktüblich ist. Im allgemeinen Geschäftsverkehr komme zweifelsohne der Höhe des Entgeltes ein ungleich höherer Stellenwert zu, als z.B. einer befristeten Stundung dieses Betrages oder der schriftlichen Fixierung des Vertragsinhaltes.

Die gegenständliche Vereinbarung beinhalte weder Unmögliches noch stelle sie lediglich familiäre Mitarbeit dar. Zudem handle es sich nicht um eine leistungsunabhängige Pauschalzahlung.

Das betreffende Honorar sei daher als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

In der am 27. April 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurden von beiden Parteien ihre Standpunkte bekräftigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht wird (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, Tz 36.2 zu § 4 EStG 1988).

In Anbetracht dessen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen Ehegatten auch der Regelung privater Unterhaltsleistungen dienen und dementsprechend familienhaft veranlasst (und somit nicht betrieblich veranlasst) sein kann, muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungs-

pflcht hinausgehende Tätigkeit des (der) die Leistung erbringenden Ehegatten (Ehegattin) klar erkennbar sein.

Nach der ständigen 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.

Der Grund für diese Anforderungen liegt vor allem darin, dass zwischen nahen Angehörigen der in der Regel zwischen Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz auszuschließen ist und durch die rechtliche Gestaltung steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden können. Es wäre dadurch die auf Grund des § 114 BAO gebotene gleichmäßige Behandlung aller Steuerpflichtigen nicht gewährleistet (vgl. z.B. VwGH 19.5.1993, 91/13/0045, ÖStZB 1994, 8; VwGH 21.3.1996, 92/15/0055, ÖStZB 1996, 596; VwGH 22.9.1999, 97/15/0005; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Für die steuerliche Anerkennung einer entgeltlichen Mitwirkung eines Ehegatten im Erwerb des anderen Ehegatten muss die Mitwirkung so gestaltet sein, dass kein Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt besteht. Als unüblich und daher zweifelhaft ist anzusehen, wenn die erbrachten Leistungen in den Abrechnungen nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung aufscheinen und die Bezahlung nicht – wie dies bei einer eher geringfügigen Arbeitsleistung üblich ist – zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt ist (vgl. VwGH 17.9.1997, 93/13/0033, ÖStZB 1998, 424).

Bei Leistungsbeziehungen zwischen Ehegatten ist daher die Vorlage von Unterlagen, aus denen ein konkretes Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis ersichtlich ist, mit genauer Umschreibung der jeweils zu erbringenden Leistung hinsichtlich des Umfanges (z.B. die Anzahl der Arbeitsstunden), des Leistungszeitpunktes und des Entgeltes (z.B. Entgelt je Arbeitsstunde), erforderlich.

Bestätigungen über Pauschalhonorare, deren jährliche Höhe jeweils knapp unter der Grenze des Eintritts der Einkommensteuerpflicht (vgl. § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) für die Ehegattin

liegt, reichen als Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung der betreffenden Aufwendungen nicht aus.

Aus der im gegenständlichen Fall vorgelegten Rechnung ergibt sich zwar die Art der von der Ehegattin erbrachten Leistungen, jedoch nicht deren zeitliches Ausmaß. Es kann dadurch nicht geprüft werden, ob die Entlohnung für die von der Ehegattin ausgeübte Tätigkeit angemessen war und somit einem Fremdvergleich standhält sowie ob die von der Ehegattin verrichteten Tätigkeiten ihrem Umfang nach über eine familienhafte Mitarbeit hinausgegangen sind. Dementsprechend ist das gegenständliche Honorar nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen (vgl. VwGH 17.8.1994, 93/15/0205, ÖStZB 1995, 228; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208).

Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis vorzutäuschen, ist zweifellos nicht ausreichend, um ihm die steuerliche Anerkennung zu versagen, jedoch sind diesfalls – entgegen den Berufungsausführungen – aus Gründen der Steuergerechtigkeit (weil die Gefahr besteht, dass durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich verlagert werden) strengere Anforderungen an die Beweisführung zu stellen (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 158 zu § 2 EStG 1988).

Nach der Rechtsprechung ist bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die Schriftform des Vertrages zwar nicht zwingend erforderlich, doch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 163 zu § 2 EStG 1988 sowie die dort zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall wurde jedoch nicht einmal der zeitliche Umfang der einzelnen Leistungen (z.B. durch Stundenaufzeichnungen) dargelegt.

Auch wenn es bei Werkverträgen üblicherweise nicht immer Zeitaufzeichnungen gibt, so sind solche Aufzeichnungen jedenfalls bei der steuerlichen Geltendmachung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf Grund der nach der Rechtsprechung geltenden strengeren Beweisregeln erforderlich.

Entgegen den Berufungsausführungen wurde somit der Nachweis, dass das Entgelt für die verrichteten Tätigkeiten marktüblich ist, nicht erbracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. April 2004