

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W.,W-Straße, vom 16. August 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 17. Juli 2001 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr 2000 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In seiner Einnahmen/Ausgabenrechnung machte er unter anderem ATS 12.000,- unter dem Titel "Honorar Bürophilfe" als Betriebsausgabe geltend.

Im Zuge der Veranlagung wurde dieser Betrag nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, da er als unselbstständig Angestellter zu den üblichen Bürozeiten nicht für sein Unternehmen tätig sein könne, erledige seine Gattin stellvertretend für ihn folgende Tätigkeiten:

- Übernahme der Telefonate
- Organisation der daraus entstehenden Termine
- Tägliche Kontrolle der eingehenden Emails
- Selbständige Erledigung der Geschäftspost

- Selbständige Durchführung von aktuellen Änderungswünschen an bestehenden Kunden Websites
- Gestaltung und Eingabe von Texten für Websiteprojekte am PC
- Vorkalkulation von Angeboten, Vorbereitung der Angebotstexte am PC
- Botengänge zur Beschaffung von Büromaterial, Aufgaben von eingeschriebener Geschäftspost und Abholung von Kleinpaketen

Der Berufung wurden Stundenaufzeichnungen der Gattin für das Jahr 2000 beigelegt, die folgenden Inhalt aufweisen:

	Stunden	Tätigkeit
Jänner	2,00	Büro, Email, Telefon
Februar	2,00	Büro, Email, Telefon
März	2,00 3,00	Büro, Email, Telefon Projekt B.
April	2,00 4,00	Büro, Email, Telefon Projekt X., Logo
Mai	2,00	Büro, Email, Telefon
Juni	2,00	Büro, Email, Telefon
Juli	2,00 15,00 5,00	Büro, Email, Telefon Projekt A. Projekt F.
August	2,00 3,00	Büro, Email, Telefon Projekt U., Termin Dr. D.
September	3,00 15,00	Büro, Email, Telefon Projekt S.
Oktober	3,00 19,00	Büro, Email, Telefon Projekt S.
November	3,00 5,00	Büro, Email, Telefon Projekt S.
Dezember	2,00	Büro, Email, Telefon

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, nach herrschender Lehre und Rechtsprechung könne das an die Ehegattin bezahlte Honorar nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, wenn die Entlohnung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Die Mitwirkung müsse so gestaltet sein, dass kein Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestehe.

Die vorgelegte Jahresabrechnung halte einem Fremdvergleich nicht stand. Als unüblich und zweifelhaft müsse dabei angesehen werden, dass erst am Jahresende über die gesamte Jahrestätigkeit abgerechnet werde und somit auch die Bezahlung nicht – wie dies bei einer geringfügigen und nach Stunden bemessenen Arbeitsleistung üblich sei – zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt ist.

Die angeführten Tätigkeiten seien weiters als solche im Rahmen der familienhaften Mitwirkungspflicht anzusehen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Bw. aus, die der Berufung beigelegte Stundenübersicht sei keinesfalls als Jahresabrechnung zu betrachten, sondern nur als Nachweis über die Art und Anzahl der geleisteten Stunden zu betrachten. Die angefallenen Beträge seien sehr wohl monatlich und wegen der geringen Höhe bar gegen einen Kassenbeleg ausbezahlt worden. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Mitwirkung seiner Gattin zweifelhaft sei und einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Dem § 90 Abs. 2 ABGB, der die eheliche Beistandspflicht des Ehegatten im Erwerb des anderen regle, sei ergänzend hinzuzufügen, dass dem sehr wohl vorhandenen Anspruch auf angemessene Abgeltung im § 98 ABGB Rechnung getragen werde.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. ersucht,

- die mit seiner Gattin getroffene Vereinbarung betreffend die Mitarbeit im Rahmen seines Gewerbebetriebes,
- die Kassabelege zum Nachweis des Zahlungsflusses und
- detaillierte Aufzeichnungen über die Art der geleisteten Arbeiten und über den Zeitpunkt und die Dauer der durchgeführten Arbeiten

vorzulegen.

In Entsprechung des Ersuchens merkte der Bw. an, dass zwischen ihm und seiner Gattin nur eine mündliche Vereinbarung mit dem Inhalt getroffen worden sei, dass sie Bürotätigkeiten (z.B. Vorbereitung von Angeboten, allgemeiner Schriftverkehr, Beantwortung von Kundenanfragen per Email), Botengänge, Änderungen und Aktualisierungen an bestehenden

Websites, Erstellung von Logos und Entwürfen für neue Websites sowie Scannen und/oder Bearbeiten von Fotos für die weitere Verwendung in Websites für ein Entgelt von ATS 125,00 pro geleisteter Stunde durchföhre. Er legte die angeforderten Kassabelege sowie einen Tätigkeitsbericht seiner Gattin vor. Dieser unterscheidet sich von der bereits als Beilage zur Berufung übermittelten Stundenübersicht lediglich darin, dass für die Arbeit an den Projekten konkrete Tage angegeben wurden. Ein genauer Zeitpunkt und die Dauer der einzelnen Tätigkeiten sind auch dem Tätigkeitsbericht nicht zu entnehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Gattin des Bw. führte im Streitjahr für den Betrieb des Bw. folgende Arbeiten aus:

- Übernahme von Telefonaten
- Organisation von Terminen
- tägliche Kontrolle der eingehenden Emails und Erledigung von Anfragen per Email
- selbständige Erledigung der Geschäftspost
- selbständige Durchführung von aktuellen Änderungswünschen an bestehenden Kundenwebsites
- Gestaltung und Eingabe von Texten für Websiteprojekte
- Vorkalkulation von Angeboten, Vorbereitung der Angebotstexte
- Botengänge und Beschaffung von Büromaterial

Unabhängig davon, welche Arbeiten von der Bw. verrichtet wurden, war ein Stundensatz von ATS 125,- mündlich vereinbart.

Eine schriftliche Vereinbarung war nicht abgeschlossen worden, detaillierte Aufzeichnungen über die Art der Arbeiten und den genauen Zeitpunkt wurden nicht vorgelegt. Hinsichtlich der mit "Büro, Email, Telefon" umschriebenen Tätigkeit weist der vorgelegte Tätigkeitsbericht den gesamten Monat, aber keinen genauen Tag und keine Uhrzeit auf. Betreffend die Mitarbeit bei diversen Projekten ist zwar ein konkreter Tag angegeben, nicht jedoch die Uhrzeit, von wann bis wann die Gattin tätig geworden ist.

Die Gattin des Bw. war nur im Streitjahr für den Betrieb des Bw. tätig. In den Jahren davor (bis 1998 zurück) bzw. in den Jahren danach (bis 2004) machte der Bw. keinen vergleichbaren Aufwand in seinen Einnahmen/Ausgabenrechnungen als Betriebsausgabe geltend.

Beweiswürdigung:

Die Behörde erachtet es für glaubwürdig, dass die Ehegattin des Bw. die Arbeiten im behaupteten Umfang ausgeführt hat. Sie bezog im Streitjahr 2000 – wie in den Jahren davor und danach - kein eigenes Einkommen, sodass es glaubwürdig und naheliegend ist, dass sie den Bw. in seinem Erwerb nach Kräften unterstützt hat. Mangels Vorlage einer schriftlichen Vereinbarung und detaillierter Zeitaufzeichnungen, wann genau die Ehegattin welche Tätigkeiten verrichtete, geht die Behörde davon aus, dass die Ehegattin im Bedarfsfalle zu den Arbeiten herangezogen wurde. Diese Annahme stützt sich auch auf das Berufungsvorbringen, wonach der Bw. als hauptberuflich Angestellter zu den üblichen Bürozeiten nicht für sein Unternehmen tätig sein könne.

Rechtliche Würdigung:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20 Rz 44).

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in ständiger Rechtsprechung Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Damit die steuerliche Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen gegeben ist, müssen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stets alle drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein.

Der Vertrag muss für Dritte erkennbar werden. Die nachträgliche Mitteilung an das Finanzamt im Zuge der Erklärung reicht dafür grundsätzlich nicht aus. Eine Meldung der Vertragsbeziehung zwischem dem Bw. und seiner Gattin vor Ablauf des Besteuerungszeitraumes, in dem das Vertragsverhältnis seinen steuerwirksamen Anfang nehmen soll, stellt ein ausreichendes Erscheinen nach außen dar. Diese Voraussetzung erfüllt aber die zwischen dem Bw. und seiner Gattin geschlossene Vereinbarung nicht. Sie ist als bloß mündliche Abrede nicht in der für die Anerkennung im Bereich des Steuerrechts erforderlichen

objektiv hinreichend überprüfbar Weise nach außen zum Ausdruck gekommen. Für die Behörde war weder erkennbar, dass eine derartige Vereinbarung bestand, noch welchen Inhalt sie hatte. Die Bekanntgabe der bezahlten Honorare in der Einnahmen/Ausgabenrechnung reicht dafür nicht hin.

Klarer Inhalt eines Werkvertrages bedeutet, dass festgelegt sein muss, wann welche Arbeiten erbracht werden müssen, in welcher Höhe und auf welche Art diese entlohnt werden. Ein derartiger klarer und feststehender Inhalt konnte vom Bw. nicht nachgewiesen werden. Es gibt weder eine schriftliche Vereinbarung noch detaillierte Aufzeichnungen über die Art und den genauen Zeitpunkt der von der Ehegattin verrichteten Arbeiten. Eine Aufstellung der in einem Monat geleisteten Stunden entspricht dieser Anforderung jedenfalls nicht.

Maßgebend für die Prüfung, ob die betreffende Vereinbarung dem Fremdvergleich standhält, ist die im Wirtschaftsleben allgemein geübte Praxis, nicht hingegen, ob in einem konkreten Fall eine Person den Vertrag gleichen Inhalts auch mit einem fremden Dritten geschlossen hätte. Maßgeblich ist in diesem Zusammenhang für die steuerliche Anerkennung, ob mit dem nahen Angehörigen eine auch sonst erforderliche Arbeitskraft ersetzt wird. Diesbezüglich ist den Erklärungen der Vorjahre bzw. den der nachfolgenden Jahre zu entnehmen, dass derartige Aufwendungen nicht mehr angefallen sind. Weiters hält die Vereinbarung eines einheitlichen Stundensatzes für Botengänge und Telefondienste einerseits und für das Erstellen von Entwürfen für neue Websites und für Änderungen und Aktualisierungen an bestehenden Websites andererseits einem Fremdvergleich insofern nicht stand, als damit qualitativ unterschiedlich anspruchsvolle Tätigkeiten gleich entlohnt werden. Vielmehr deuten diese Umstände darauf hin, dass es sich bei den von der Ehegattin ausgeführten Arbeiten um jene Art von Mitarbeit im Erwerb eines nahen Angehörigen handelte, wie sie unter Familienmitgliedern üblich ist, die jedoch steuerlich unbeachtlich ist.

Der zu beurteilenden Werkvertrag erfüllt daher weder die Voraussetzung, nach außen hinreichend zum Ausdruck gekommen zu sein, noch die Anforderung, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufzuweisen, noch erfüllt er die Voraussetzung der Fremdüblichkeit. Bei dem vorliegenden Arbeitsverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin handelt es sich auf Grund der Gestaltung und Abwicklung der Leistungsbeziehung um familienhafte Mitarbeit.

Die vom Bw. mit den vorgelegten Honorarnoten nachgewiesenen Barzahlungen für die aus familiärer Solidarität geleisteten Arbeiten sind ein Ausgleich für diese Leistungen und entspringen keiner rechtlichen Verpflichtung, sondern fußen auf Dankbarkeit und Anstand (vgl. VwGH v. 1.7.2003, 98/13/0184). Die solcherart zugewendete "Bezahlung" stellt beim

Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss.

Der Hinweis des Bw. auf § 98 ABGB, wonach ein Ehegatte, wenn er im Erwerb des anderen mitwirkt, Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung hat, kann der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen, da es sich bei den Abgeltungsbeträgen gemäß § 98 ABGB um eine im Familienrecht begründete Verpflichtung des Ehegatten für die Mitwirkung im Erwerb handelt, die familienhaft und somit insgesamt steuerlich nicht zu berücksichtigen ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO, § 20, RZ 52.5 und die dort zitierte Judikatur).

Wien, am 23. Juni 2006