

GZ. RV/1014-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch FSP Fery, Szerva & Partner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Ried i.I. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 - 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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 Bw erzielt in den Jahren 1997 bis 1999 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Rahmen des Gewerbebetriebes (gewerbliche Vermietung, nicht protokolliertes Einzelunternehmen) werden im Berufungszeitraum nachstehende Personalaufwendungen für die Gattin des Bw berücksichtigt:

	1997	1998	1999
Gehälter	84.000,00	84.000,00	84.000,00
Gesetzlicher Sozialaufwand	18.084,00	18.226,00	18.176,00
Personalaufwand gesamt	102.084,00	102.226,00	102.176,00

Die Jahre 1997 und 1998 werden und von der Abgabenbehörde I. Instanz antragsgemäß veranlagt.

In dem Prüfungsprotokoll der OÖ GKK vom 25. Mai 2000 wird von der Ehegattin des Bw angegeben, dass sie ca. 8 – 10 Stunden wöchentlich als Bürokraft beschäftigt sei. Für den Prüfzeitraum 1/96 – 4/00 wurden keine Differenzen vom Beitragsprüfer der OÖ GKK festgestellt.

Für den Zeitraum 1997 - 1999 fand eine Betriebsprüfung durch die zuständige Abgabenbehörde statt. Im Prüfbericht wurde zu dem Dienstverhältnis der Ehegattin des Bw bei der Vermietung F.R. (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) Folgendes festgestellt: Unter den Betriebsausgaben bei der gewerblichen Vermietung des Objektes F.R. würden sich Lohnaufwendungen für die Gattin des Steuerpflichtigen befinden. Diese Lohnkosten würden rund 50 % der Mieteinnahmen (S 204.000,-- ohne den vor der Hausverwaltung weiterverrechneten Betriebskosten) betragen. Die Vermietung beschränke sich im Prüfungszeitraum auf nur mehr 2 Wohnungen. Die Hausverwaltung werde von der Fa. A. vorgenommen, die Aufbuchung der laufenden Geschäftsfälle und die Erstellung der Jahresabschlüsse erfolge vom steuerlichen Vertreter. Von der Gattin des Bw würde die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt und der anfallende Schrift- und Zahlungsverkehr abgewickelt werden. Der Umfang dieser Tätigkeiten falle nach Ansicht der Betriebsprüfung unter die familiäre Mitwirkungspflicht. Auch der bei Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen gebotene Fremdvergleich führe zum selben Ergebnis: Zur Erbringung dieser Leistungen würde wohl kaum eine fremde Arbeitskraft eingestellt werden, für deren Bezahlung bereits die Hälfte der Mieteinnahmen aufgewendet werden müsste. Die im Prüfungszeitraum aufwandswirksam gebuchten Lohnaufwendungen für die Gattin würden somit steuerlich nicht berücksichtigbare Aufwendungen darstellen. Die Gewinnerhöhung betrage daher S 102.084,00 (1997), S 102.226,00 (1998) bzw. S 102.176,-- (1999).

In der fristgerecht erhobenen Berufung wurde angeführt, dass die anlässlich der Schlussbesprechung getätigten Ausführungen des Bw über Art und Umfang von Frau W. für

ihren Ehegatten weder in den Bericht über die Schlussbesprechung vom 22. Jänner 2001 eingegangen seien noch in der Beurteilung des Sachverhaltes ihren Niederschlag gefunden hätten. Dem Bericht zur Schlussbesprechung sei zu entnehmen, dass die Lohnkosten rund 50 % der beim Vermietungsobjekt F.R. erzielten Mieteinnahmen betragen würden und die Vermietung auf lediglich 2 Wohnungen beschränkt sei. Die Darstellung, dass Frau W. beim Objekt F.R. die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen erstelle und den anfallenden Schrift- und Zahlungsverkehr abwickle, entspreche den Tatsachen. Es sei aber nicht richtig, dass die dargestellte Tätigkeit die gesamte Betätigung von Frau W. für ihren Gatten darstelle. Es sei weiters nicht richtig, den Anknüpfungspunkt für die Beurteilung der Zulässigkeit und Angemessenheit in der Anzahl der Wohnungen und der Höhe der Mieteinnahmen aus der Vermietung F.R. zu suchen.

In der Berufungsschrift werden nachstehende Tätigkeiten der Dienstnehmerin und der damit verbundene Zeitaufwand je Monat dargestellt:

Eigene Vermietung L.

- Koordination und Zahlungsabwicklung in der Bauphase
- Monatliche Mieten- und Betriebskostenvorschreibung
- Jahresabrechnung
- Zahlungsverkehr und –überwachung
- Buchhaltung, Umsatzsteuervoranmeldung
- Kommunikation mit Mieter (Koordination Instandhaltung)

Die Fremdverwaltung z.B. über die Firma A. würde je Monat S 1.000,-- kosten. Der zeitliche Aufwand betrage rd. 6 Stunden p.m.

Eigene Vermietung F.R.

- Zahlungsverkehr und –überwachung
- Bearbeitung und Überwachung Fremdfinanzierung (Zinsen, Spesen, ...)
- Buchhaltung, Umsatzsteuervoranmeldung
- Kommunikation mit Mieter (Koordination Instandhaltung)

Der zeitliche Aufwand betrage rd. 3 Stunden p.m.

Zusätzlich wird ausgeführt, dass der Bw bei den nachfolgenden Unternehmen als Geschäftsführer tätig sei. Die Einnahmen seien als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärt worden. Aus den Geschäftsführervergütungen habe der Bw alle ihm entstandenen Kosten (Verwaltung etc.) selbst zu tragen.

"P. P." I. GmbH & Co KEG

Der zeitliche Aufwand betrage rund 3 Stunden p.m.

“S. N.” I. GmbH & Co KEG

Der zeitliche Aufwand betrage rund 3 Stunden p.m.

“R.” I. - und V. GmbH & Co KG

Der zeitliche Aufwand betrage rund 2 Stunden p.m.

“I.” I. GmbH

Der zeitliche Aufwand betrage rund 2 Stunden p.m.

Hotel A. BetriebsgmbH & Co KG

- Zahlungsverkehr und –überwachung
- Bearbeitung während Phase des Wohnungsabverkaufs
- Bearbeitung Timesharing-Verträge
- Überwachung Fremdfinanzierung, Kontakt Banken

Der zeitliche Aufwand betrage rund 6 Stunden p.m. (ab 2001 max. 2 Stunden p.m)

Weitere Geschäftsführertätigkeit für

- T. in R.
- A. in R.
- E. & Partner in G.
- I. in L.
- I. V. in R.
- Ib. Vw. in R.
- K. in R.
- M. in L.
- V. B. in R.
- V. I. in R.

Weiters wird angegeben, dass das Betätigungsfeld von Fr. W. neben den bereits angeführten Arbeiten noch Folgendes umfasse:

- Dokumenten- und Belegverwaltung
- Unterstützung Geschäftsführertätigkeit
- Bearbeitung Schriftverkehr
- Abrechnung der Geschäftsführervergütungen

- Steuerliche Agenden (UVA etc.)
- Bilanzvorbereitungen (Kommunikation Steuerberater, Finanzamt)

Aufgrund der langjährigen Tätigkeit von Frau W. in der Immobilienverwaltung verfüge sie über die nötigen Kenntnisse, die angeführten Arbeiten zu erledigen. Stünde Frau W. dafür nicht zur Verfügung, müsste eine fremde Arbeitskraft beschäftigt werden, da es dem Bw aufgrund seines Arbeitspensums und vielzähligen Geschäftsführungsaufgaben nicht möglich sei, diese Arbeiten selbst zu erledigen. Durchschnittlich könne von einem Arbeitsanfall von 8 – 10 Stunden pro Woche ausgegangen werden, wie dies auch in der letzten Beitragsprüfung der GKK Oberösterreich dokumentiert sei (vgl. Beilage). Aufgrund der Art der Tätigkeit, der langjährigen Erfahrung von Fr. W. in der Immobilienbranche und dem zeitlichen Umfang könne unter Anstellung eines Fremdvergleichs die Entlohnung von S 6.000,-- p.m. als angemessen angesehen werden.

Die Tatsache, dass die Gehaltskosten beim Vermietungsobjekt F.R. angesetzt worden seien, resultiere rein aus praktischen Überlegungen, da eine Verteilung der Kosten auf die einzelnen Einnahmequellen (Vermietungen, Gewerbebetriebe, Geschäftsführertätigkeit), deren zeitlicher Aufwand ständig schwankte, nicht sinnvoll sei und im Endeffekt zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis geführt hätte. Das eigentliche Dienstverhältnis bestehe zwischen Frau W. und der natürlichen Person des Bw. Der Bw biete aber gerne an, die Gehaltskosten – nach einem realistischen Verteilungsschlüssel – einerseits als Werbungskosten bei den eigenen Vermietungen und andererseits als Betriebsausgaben bei den sonstigen selbständigen Einkünften (Geschäftsführertätigkeit) anzusetzen. Es werde daher die Anerkennung der Gehaltsaufwendungen in Höhe von S 102.084,-- (1997), S 102.226,-- (1998) und S 102.176,-- (1999) beantragt.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 12. März 2001 wird angemerkt, dass zum Zeitpunkt der Prüfung kein schriftlicher Vertrag vorgelegen habe, aus welchem die Art der zu erbringenden Leistung sowie die hiefür gebührende Entlohnung hervorgehe. Der Schriftform komme gerade im gegenständlichen Fall erhöhte Bedeutung zu, da der buchhalterische Behandlung (Ansatz der Lohnaufwendungen rein beim Vermietungsobjekt F.R.) eine konträre Schilderung der tatsächlich erbrachten Tätigkeit (Arbeiten für sämtliche Einkunftsquellen des Gatten) gegenüberstehe. Weiters sei nicht festgelegt, zu welchen Zeiten die Arbeitsleistung zu erbringen sei und welchen zeitlichen Ausmaß diese konkret umfasse. Auch in der Berufungsschrift werde nur von einem durchschnittlichen Arbeitsanfall von 8 – 10 Wochenstunden gesprochen. Dieser Umstand einer fehlenden konkreten Vereinbarung

widerspreche bereits dem bei Ehegattendienstverhältnissen geforderten Vorliegen eines klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhaltes. Im Erkenntnis des VwGH vom 22.2.2000, 99/14/0082 sei ausgeführt, dass derartige fehlende Merkmale einem Fremdvergleich nicht standhalten würden.

Aus der Berufungsschrift ergebe sich nachstehendes zusammenfassendes Betätigungs bild:

Tätigkeit	Zeitaufwand pro Monat
Gewerbliche Vermietung F.R.	3 Stunden
Eigene Vermietung L.	6 Stunden
Geschäftsführertätigkeit des Bw	16 Stunden
Gesamt	25 Stunden

Den weiters angeführten Tätigkeiten für übrige Geschäftsführungstätigkeiten und Verwaltungstätigkeiten werde kein zeitliches Ausmaß zugeordnet. Dieses lasse sich bei einer angeführten durchschnittlichen Wochenarbeitszeit von 9 Stunden als Restgröße mit etwa 15 Stunden pro Monat errechnen. Der weitaus überwiegende Anteil der Tätigkeit von Fr. W entfalle demnach auf Arbeiten, die mit den vielzähligen Geschäftsführeragenden des Bw in Zusammenhang stünden. Gerade in diesem Bereich sei die Beschäftigung einer Arbeitskraft durch den Geschäftsführer selbst unüblich. Ebenso würden Betätigungen wie Dokumenten- und Belegverwaltung oder Abrechnung von Geschäftsführervergütungen kaum an fremde Arbeitskräfte übertragen werden sondern meist selbst oder nur durch besonders vertrauenswürdige Personen, wie etwa dem Ehegatten, abgewickelt werden. Zutreffend werde in der Berufung ausgeführt, dass das eigentliche Dienstverhältnis zwischen Frau W. und der natürlichen Person des Bw bestünde. Dies bedeute, dass die Tätigkeit von Frau W. eine Unterstützung des Gatten in seiner gesamten Erwerbstätigkeit darstelle und sich nicht auf eine einzelne Einkunftsquelle beziehe. Eine Betrachtung der Tätigkeit aus diesem Blickwinkel führe aber wieder zur familienhaften Mitarbeit bzw. ehelichen Beistandspflicht, welche im steuerlichen Bereich nicht durch Lohnzahlungen abgegolten werden könne. Im Erkenntnis vom 26.1.1999, 98/14/01017 führe der VwGH aus, dass eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht erfolgte Unterstützung des Ehepartners, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen Ehepartners beziehe und sich darauf positiv auswirke, einer Abgeltung iSd § 98 ABGB nicht zugänglich sei. Zu der in der Berufung angeführten Anerkennung des Dienstverhältnisses durch die Gebietskrankenkasse werde vom Prüfer

ausgeführt, dass das Sozialversicherungsrecht und das Steuerrecht hiezu von unterschiedlichen gesetzlichen Bestimmungen ausgehen würde und gegenseitig keine Bindewirkung bestünde.

Vom Bw wurde keine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung eingereicht.

In dem durch den UFS eingeleiteten Ermittlungsverfahren wurde der Bw wiederholt darauf hingewiesen, dass nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Verträge zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit nur dann steuerrechtlich anerkannt würden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Außerdem wird in dem Vorhalt vom 9. März 2004 ausgeführt, dass in der Berufungsschrift vom 12. März 2001 angegeben wird, dass das eigentliche Dienstverhältnis zwischen Frau W und dem Bw als natürliche Person bestehe. Entgegen diesem Einwand sei der Abgabenbehörde I. Instanz im gesamten Berufungszeitraum als Arbeitgeberin der Ehegattin die Firma K., deren Geschäftsführer der Bw sei, bekanntgegeben worden (vgl. Lohnzettelübermittlung). Der Bw wurde daher aufgefordert, nachzuweisen, dass er persönlich und nicht die Firma K. die gegenständlichen Lohnaufwendungen geleistet habe und dass die geforderte Publizität des Dienstverhältnisses im Berufungszeitraum gegeben sei. Bezuglich der Berufungsausführungen zu Punkt "Eigene Vermietung L." wird festgestellt, dass erst im Jahr 1999 Miteinnahmen erzielt worden seien und außerdem die Ehegattin in dem genannten Mietobjekt involviert sei (vgl. schriftliche Vereinbarung vom 20.4.2000). Weiters wurde in diesem Zusammenhang angemerkt, dass bereits anlässlich der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass für die Vermietung des F.R. die Abrechnung der Unkosten und die Mieteinnahmen über die Firma A. erfolge. Abschließend wird auf die Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung verwiesen (fehlende Schriftlichkeit, keine festgelegten Arbeitszeiten, keine genaue Festlegung der zu leistenden Wochenarbeitsstunden, fehlende Stundenaufzeichnungen, allgemeine Beistandspflicht der Ehegattin gemäß Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch ABGB). Der Bw wurde abschließend wiederholt ersucht, nachzuweisen, dass sämtliche o.a. Kriterien, die zur Anerkennung der beantragten Betriebsausgaben notwendig seien, im Berufungszeitraum (1997 – 1999) erfüllt seien.

Der Bw kam dem Ersuchen des UFS eine Stellungnahme zu o.a. Punkten und die angeforderten Unterlagen beizubringen, nicht nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 iVm. Z 4 EStG 1988 dürfen die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge als nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben von den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden.

Wie bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz ausgeführt worden ist, ist die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit der Verträge) aufgrund ständiger Rechtsprechung nur dann gegeben, wenn sie

- nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Da es in der Regel bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, fehlt, müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulassen. Wenn im Einzelfall berechtigterweise Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung auftreten und diese nicht die entsprechenden Kriterien erfüllt, geht dies zu Lasten des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Die steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnis zwischen Ehegatten kommt außerdem nur dann in Frage, wenn die erbrachten Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht laut Allgemeinem Bürgerlichen Gesetzbuch (ABGB) hinausgehen (vgl. VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Laut ständiger Rechtsprechung stellt eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten bezieht und sich darauf positiv auswirkt eben noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten iSd § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung iSd § 98 ABGB nicht zugänglich (vgl. VwGH

vom 26.1.1999, 98/14/0107). In die Kategorie der familienhaften Mitarbeit fällt nicht nur die Mitarbeit aufgrund familienrechtlicher Verpflichtung, sondern auch die freiwillige Mitarbeit, da diese naturgemäß in der Angehörigeneigenschaft ihre Wurzeln hat. Zusammenfassend kann daher festgestellt werden, dass eine Berücksichtigung von Zahlungen an nahe Angehörige nur dann möglich ist, wenn eine schuldrechtliche Verpflichtung (d.h. klare Vereinbarung über ein Dienst- und Werkvertragsverhältnis) vorliegt, die über die familienhafte Mitarbeit hinausgeht.

Nachstehende Ausführungen beziehen sich auf die Kriterienprüfung der eingereichten Verträge zw. Bw und seiner Ehegattin:

Publizität

Tatsache ist, dass kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde. Wenn auch diesbezüglich die Schriftlichkeit nicht unbedingt erforderlich ist, ist sie doch ein wesentliches Beweismittel, während hingegen die Anmeldung bei der Sozialversicherung kein wesentliches Indiz für das Bestehen eines Dienstverhältnisses darstellt (vgl. auch VwGH 16.12.1997, 96/14/0099). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich das behauptete Dienstverhältnis zwischen Bw und seiner Ehegattin nicht mit den Angaben in den an die Abgabenbehörden übermittelten Lohnzettel deckt. Darin wurde die Firma K., für die der Bw Geschäftsführertätigkeit ausübt, und nicht wie eingewendet der Bw als Arbeitgeber bekanntgegeben. Da dieser Widerspruch trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht aufgeklärt wurde und keine weiteren Unterlagen beigebracht wurden, ist festzustellen, dass nach Ansicht des UFS das gegenständliche Dienstverhältnis im Berufungszeitraum nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen ist.

eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt

Aufgrund der angegebenen Cirkawerte bezüglich des eingewendeten Arbeitsumfanges kann festgestellt werden, dass im gegenständlichen Fall keine genaue Arbeitszeitregelung vereinbart wurde. Außerdem wurden keine Vereinbarungen darüber getroffen

- wann für die Ehegattin Dienstbeginn und – ende ist
- ob sie für über die Normalarbeitszeit hinausgehende Dienstverrichtungen Überstunden- oder Nachtdienstzuschläge erhält oder sie sonst wie abgegolten werden (z.B. Zeitausgleich)
- nach welcher Einstufung des Kollektivvertrages sie entlohnt wird
- wo sie die Tätigkeiten verrichtet (Dienstort) etc.

Bezüglich des eingewendeten Arbeitsausmaßes von 8 – 10 Stunden wöchentlich ist weiters anzuführen, dass trotz Aufforderung nicht geklärt werden konnte, wieso in der eingereichten Stundenaufstellungen auch Tätigkeiten für ein Mietobjekt enthalten sind, in dem die Ehegattin des Bw selbst involviert ist. Mangels Stellungnahme des Bw wurde auch die tatsächliche Befassung der Firma A. mit den eingewendeten Aufgabengebieten der Ehegattin des Bw (vgl. Vorhalt vom 9. März 2004) nicht beantwortet. Da zusätzlich zu den geschätzten Arbeitsumfang keine weiteren Angaben gemacht wurden ist zusammenfassend festzustellen, dass die Vereinbarung von normalerweise üblichen Inhalten eines Dienstverhältnisses nicht nachgewiesen werden konnten. Eine derartige mangelnde Fixierung der Vertragspunkte ist zusätzlich zu den bereits unter Punkt a) angeführten Argumenten noch ein gewichtiges Indiz gegen die geforderte Publizität, denn die bloße Möglichkeit, dass bei den Tätigkeiten, wie sie der Berufungswerber ausübt, an sich die angeführten Tätigkeiten anfallen können, ersetzt keinesfalls eine ausreichend klare Dokumentation des Vertragsverhältnisses mit der Ehegattin. Die bloße theoretische Notwendigkeit gegenständlicher Arbeiten lässt keinesfalls den Schluss zu, dass die Ehegattin des Bw diese Arbeiten verrichtet hat (vgl. VwGH vom 19.5.1993, 91/13/0045)

Fremdvergleich

Die zwischen nahen Angehörigen getroffenen Vereinbarungen müssen einem Fremdvergleich standhalten, wobei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich ist. Auf dieser Basis ist zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen wäre. Außerdem ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich durchzuführen.

Aufgrund der umfangreichen Tätigkeiten des Bw, der großen Anzahl der involvierten Unternehmungen sowie der Wichtigkeit bzw. Vertraulichkeit der eingewendeten Arbeiten ist aufgrund der allgemeinen Wirtschaftspraxis darauf zu schließen, dass unter Fremden jedenfalls ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wäre, sodass die gegenständlich Form des Vertragsabschlusses nicht geeignet ist, einem Fremdvergleich standzuhalten.

Grundsätzlich richtet sich bei Dienstverhältnissen unter Fremden die Entlohnung nach Quantität und Qualität der Arbeitsleistung. Mangels nachgewiesenem genauem Tätigkeitsausmaß der Ehegattin für den Bw ist festzustellen, dass auf Grund dieser fehlenden Determinierung ein Fremdvergleich nur schwer möglich ist. Daher ist wiederholt darauf hinzuweisen, dass es als unüblich anzusehen ist, dass ein Dienstverhältnis eingegangen wird,

ohne dass – wie bereits ausführlich dargestellt – die Dienstzeit und der genaue Umfang der Tätigkeit etc. vereinbart wird.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bestehen somit bei Berücksichtigung sämtlicher Umstände berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten vertraglichen Gestaltung, sodass das strittige Vertragsverhältnis im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht anerkannt werden kann.

Die im Berufungszeitraum für die Ehegattin bezahlten Sozialversicherungsbeiträge wurden von Amts wegen als Sonderausgaben anerkannt. Aufgrund der Einschleifregelung haben die geleisteten Zahlungen jedoch keine betragsmäßige Auswirkung auf die Berechnung der Abgabenschuld.

Linz, 27. April 2004