



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2003 bleibt gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 bleibt gegenüber dem angefochtenen Bescheid unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 31. August 2005 die vom Bw aus einer seit 1999 (1998 Vorbereitungshandlungen) neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit ausgeübten Tätigkeit als EDV-Berater (§ 1 Abs. 1 LVO-Tätigkeit) erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund deren Beurteilung als „Liebhaberei“ unberücksichtigt gelassen.

In der mit Schreiben vom 6. Oktober 2005 dagegen erhobene Berufung wurde die Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei bekämpft. Am 28. Oktober 2005 hat das Finanzamt sodann einen Vorhalt an den Bw gerichtet, in dem er ersucht wurde, den Dienstvertrag mit Ehegattin und die Stundenaufzeichnungen vorzulegen sowie den Zahlungsfluss der Lohnzahlungen nachzuweisen. Zudem wurde er gebeten, die Verminderung des Gehaltes der Ehegattin im Jahr 2004 von 3.586,00 € auf 840,00 € zu begründen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 17. November 2005 wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, es gebe nur einen mündlichen Dienstvertrag. Die Stundenaufzeichnungen seien jedes Jahr als Beilage zur Einkommen-

steuererklärung übermittelt worden, so auch im Jahr 2003. Aus den beiliegenden Auftragsbestätigungen der Hypo-Bank sei ersichtlich, dass die Zahlungen regelmäßig vom Konto des Steuerpflichtigen auf ein Konto der Dienstnehmerin durchgeführt worden seien. Die Daten der Gehälter seien lediglich zur Beurteilung der Tendenz des Unternehmens wesentlich. Im Jahr 2003 und den Vorjahren seien vermehrt Arbeiten im Bereich der Webseiten-Gestaltung und -Verwaltung angefallen, die zusätzlich zu den Büroarbeiten erledigt werden hätten müssen. Wie bereits aus der Struktur der Erlöse ersichtlich sei, sei ein neues Produkt, nämlich die Schulung von Unternehmen bzw. deren Mitarbeitern aufgenommen worden, was auch dazu führe, dass die Mitarbeiterin praktisch ausschließlich für Büroarbeiten eingesetzt werden könne, was zu einer Reduktion des Personalaufwandes führe.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 23. November 2005 wurde der Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 teilweise Folge gegeben. Die Tätigkeit des Bw wurde nunmehr als Einkunftsquelle anerkannt. Allerdings wurden die vom Bw als Betriebsausgaben geltend gemachten Gehaltsaufwendungen für die Ehegattin in Höhe von 3.586,35 € nicht anerkannt, sodass nunmehr im geänderten Bescheid positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.881,64 € berücksichtigt wurden.

In der gesonderten Begründung vom 22. November 2005 wurde die steuerliche Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses im Wesentlichen damit begründet, es fehle im gegenständlichen Fall sowohl an der Konkretisierung der Tätigkeit und der Lohnauszahlungen wie auch an Vereinbarungen über die Arbeitszeit, Kündigungsfristen udgl. Gerade das Fehlen eines schriftlichen Arbeitsvertrages widerspreche dem Erfordernis, dass eine auch nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung vorliegen müsse. Für die steuerliche Anerkennung der Vereinbarung sei weiters erforderlich, dass der nahe Angehörige eine sonst notwendige Arbeitskraft ersetze (VwGH vom 29.10.1985, 85/14/0067). Für die vom Bw angeführten Tätigkeiten wie die Beantwortung von E-Mails, Angebote schreiben, Rechnungen sortieren, Erledigung von Botengängen usw. würde keine familienfremde Arbeitskraft eingestellt. Zu beachten sei außerdem, dass den erklärten Gesamterlösen in Höhe von 9.966,87 € Gehaltsaufwendungen in Höhe von 3.586,35 € gegenüberstehen würden und dadurch Verluste entstehen würden. Gerade das Inkaufnehmen von Verlusten durch Gehaltszahlungen an die Gattin sei nur im Hinblick auf das Naheverhältnis erklärbar und halte einem Fremdvergleich von vornherein nicht stand. Ähnlich verhalte es sich mit der plötzlichen Gehaltsreduktion im Jahr 2004 um nahezu 80 % im Zeitpunkt, als die Behörde die Tätigkeit der Liebhabereiprüfung unterziehe. Obwohl nach den Berufungsausführungen bereits im Jahr 2003 ein neu entwickeltes Geschäftsfeld eröffnet worden sei und dies nach den Ergänzungsausführungen vom 17.11.2005 zu einer Reduktion des Personalaufwandes geführt habe, sei der Lohn an die Gattin in unveränderter Höhe weiterbezahlt und erst im Jahr 2004 reduziert

worden. Die „geringfügige“ Tätigkeit halte einem Fremdvergleich nicht statt und gehe über eine familienhafte Mitarbeit nicht hinaus.

Mit Schriftsatz vom 27. Dezember 2005 hat der steuerliche Vertreter innerhalb der verlängerten Frist den Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung vertrat der steuerliche Vertreter des Bw die Ansicht, das Finanzamt habe die steuerliche Nichtanerkennung eines Dienstverhältnisses im Wesentlichen auf die Beistandspflicht, die in § 90 ABGB normiert sei, und das Fehlen eines schriftlichen Dienstvertrages gestützt. Dabei übersehe das Finanzamt aber Grundlegendes. Wenn schon die Argumentation auf § 90 ABGB aufgebaut werde, müsse konsequenterweise auch § 98 ABGB herangezogen werden, der besage, dass bei Mitwirkung des Ehegatten im Erwerb des anderen ein Anspruch auf angemessene Abgeltung der Mitwirkung bestehe. Die Höhe des Anspruches richte sich nach der Art und Dauer der Leistungen. Hierüber habe das Finanzamt jedoch kein Wort verloren. Die ausgeführten Dienstleistungen seien in der Beilage zur Einkommensteuererklärung vom Steuerpflichtigen exakt beschrieben worden bzw. ergebe sich eine solche Konkretisierung klar aus der vorgelegten „Stundenabrechnung 2003“. Es handle sich hierbei im Wesentlichen um Webseitenerstellung, Archivierungen, Datensicherungen, Umstrukturierungen der Daten, Aktualisierung von Firmenwebseiten (Kundenwebseiten), laufende Wartungsarbeiten, Umgang mit neuen Grafikanwendungen zur Webseitenerstellung und -wartung, Sichten und Einordnen von Rechnungen, Buchhaltungsarbeiten, Schreiben von Angeboten, Schriftverkehr (in der heutigen Zeit nun einmal hauptsächlich per E-Mail) Bankerledigungen und Botengänge, Erstellen von Designs zu Webseiten, Erstellen der Inventur und nicht wie in der BVE nur unvollständig wiedergegeben um „die Beantwortung von E-Mails, Angebote schreiben, Rechnungen sortieren, Erledigung von Botengängen usw.“.

Folge man der Systematik der §§ 90 und 98 ABGB, so sei hier die Art und Dauer der Leistungen maßgebend. Bei einem Dienstverhältnis hingegen sei ein erfolgsunabhängiges Entgelt zu leisten – die Vergütung für die zur Verfügung gestellte Arbeitskraft und die verstrichene Arbeitszeit, unabhängig eben vom Erfolg der Arbeit. Berücksichtige man nun zusätzlich, dass die Ehegattin die Wahlmöglichkeit habe, ihre Tätigkeiten dem Diktat der §§ 90 ff ABGB oder den Vorschriften, die für Dienstverträge gelten würden, zu unterwerfen, so werde für die Finanzverwaltung ebenso nichts gewonnen, sondern die vom Steuerpflichtigen bekannte gegebene und auch praktizierte Vorgangsweise, nämlich die Tätigkeit der Ehegattin als Dienstverhältnis zu betrachten und die Vorschriften über Dienstverträge anzuwenden, manifestiert.

Richtig sei, dass Rechtsbeziehungen zwischen Ehegatten bestimmte Kriterien zu erfüllen hätten, um steuerlich anerkannt zu werden. Vor allem der Fremdvergleich werde hierfür immer

wieder bis zum Exzess bemüht. Aber gerade dieser Fremdvergleich müsste dem Finanzamt dazu verhelfen, zu erkennen, dass es weit verbreitete Praxis sei und er meinen würde, vorherrschende Praxis sei, bei Beschäftigungsverhältnissen mit Dienstnehmern im üblichen Arbeitsprozess in Klein- und Mittelunternehmen ohne schriftliche Dienstverträge vorzugehen. Die Eckpfeiler des Dienstverhältnisses wie Arbeitsort, Arbeitszeit, Vergütung der Arbeitszeit würden durch Fakten belegt. Es gebe Stundenaufzeichnungen mit Beschreibungen der Tätigkeit. Weiters würden die Zahlungsbestätigungen vorliegen und auch die Tätigkeitsfelder würden Gebiete beinhalten, wie sie von jeder x-beliebigen Büro-Mitarbeiterin, jeder Sekretärin oder wie man dieses Berufsbild auch noch anders nennen wolle, immer wieder und immer auf dieselbe oder ähnliche Art ausgeführt werden würden. Hätte die Ehegattin diese Tätigkeiten nicht ausführen können, hätte der Steuerpflichtige eine familienfremde Arbeitskraft organisieren müssen, d.h. eine andere Mitarbeiterin einstellen oder ein Büroservice mit der Erledigung dieser Agenden beauftragen müssen. Wenn nunmehr die Entscheidung der beschäftigten Ehegattin hin zu einer Entlohnung im Dienstverhältnis und weg von der Abgeltung eines angemessenen Anspruchs gem. § 98 ABGB gehe, so müssten auch die weiteren Konsequenzen getragen werden. Auch der Einwand des Finanzamtes, dass gerade im Jahr 2004, also dem auf das Jahr, in dem der Vorwurf der Liebhaberei in den Raum gestellt worden sei, der Personalaufwand reduziert worden sei, nicht aber in jenem Jahr, in dem bereits an neuen Geschäftsfeldern gearbeitet worden sei, könne so nicht akzeptiert werden. Die Praxis zeige, dass gerade der Aufbau von neuen Geschäftsfeldern vermehrten Aufwand mit sich bringen könne und somit Einsparungspotenziale, die sich aus einer Richtungsänderung der Unternehmung ergeben könnten, mit einer gewissen Zeitverzögerung zum Tragen kämen. Alleine die Tatsache, dass die Tätigkeit der Ehegattin die Kriterien einer geringfügigen Beschäftigung erfülle, könne für sich alleine noch nicht dazu dienen, diesem Dienstverhältnis die steuerlich relevante Wirkung abzusprechen. Vielmehr sei auf die ausgeführten Arbeiten und die Notwendigkeit im betrieblichen Ablauf des Steuerpflichtigen abzustellen. Und hier ergebe sich eindeutig, dass das Unternehmen ohne eine Dienstnehmerin, welche die in den Stundenaufzeichnungen und dem bisherigen Vorbringen konkretisierten Arbeiten ausführe, nicht überlebensfähig gewesen wäre. Nur so hätten neue Geschäftsfelder erschlossen und der Fortbestand sowie die positive Entwicklung des Unternehmens gesichert werden können.

Da das Finanzamt den Lohnaufwand im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 23. November 2005 ebenfalls nicht anerkannt hat, hat der steuerliche Vertreter mit gesondertem Schriftsatz vom 27. Dezember 2005 auch gegen diesen Bescheid fristgerecht berufen. Begründend wurde auf die zum Veranlagungsverfahren 2003 vorgelegten Akten, Urkunden und Vorbringen verwiesen, ein weitergehendes Vorbringen wurde unter Hinweis auf die Verwaltungsökonomie

nicht erstattet. Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob das vom Bw mit seiner Gattin behauptete Dienstverhältnis steuerlich anzuerkennen ist und die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen (2003 3.586,35 €; 2004 840,00 €) als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

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

Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (vgl. Doralt, EStG7, § 4 Tz 269 f)

Eingangs ist zu bemerken, dass auch zwischen **nahen Angehörigen** steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen können. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO anders als bei Fremden fehlenden Interessengegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 158 f; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 BAO ist Angehöriger im Sinne der Abgabenvorschriften der Ehegatte. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen. Die einzelnen Kriterien haben aber lediglich für die Beweismwürdigung Bedeutung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen

Gestaltung bestehen (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Rz 160/1; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es **für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd. § 90 ABGB (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) hinausgehen** (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seine Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird **familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit** angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen bezieht und sich darauf positiv auswirkt, stellt noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung im Sinne des § 98 ABGB nicht zugänglich (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 19.5.1993, 91/13/0045). Der VwGH geht davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Arbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn **schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen** im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorliegen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Zwar bestehen für die zivilrechtliche Gültigkeit von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen keine Formvorschriften, insbesondere verlangt das Zivilrecht für einen Vertrag solcher Art keine Schriftlichkeit. Es ist damit grundsätzlich auch denkbar, dass bei **genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und dem Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages** der mit dem nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Die Schriftlichkeit des Vertrages ist aber doch ein **wesentliches Beweismittel** (vgl. Doralt / Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 160 f). Auch die **Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen** zwischen

nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Eine eindeutige Vereinbarung liegt vor, wenn sie eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulässt, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Ausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0009). Bei Dienstverhältnissen unter Fremden bemisst sich die Entlohnung grundsätzlich nach **Qualität und Quantität der Arbeitsleistung** (vgl. etwa VwGH 22.9.1999, 96/15/0322). Diese muss auch im Sinne der geforderten **Publizität** für Dritte nachvollziehbar belegt werden.

Für den Fremdvergleich ist die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt. Es ist dabei ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen.

Soweit der steuerliche Vertreter des Bw im Vorlageantrag davon ausgeht, die Ehegattin habe die Wahlmöglichkeit, ihre Tätigkeit dem „Diktat“ der §§ 90 ff ABGB oder den Vorschriften, die für Dienstverträge gelten, zu unterwerfen, kann dem nicht gefolgt werden. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nicht jedwede Unterstützung, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten bezieht und darauf – auch in materieller Hinsicht – günstige Auswirkungen zeitigt, einer Abgeltung gemäß § 98 ABGB zugänglich ist. Für die Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht – ohne eine „Mitwirkung im Erwerb“ – iSd. § 90 erster Satz ABGB besteht kein Anspruch auf Entgelt (VwGH 9.10.1991, 90/13/0012). Dies bedeutet, dass nicht jede über die Haushaltsführung hinausgehende Tätigkeit nur auf Grund einer (schuldrechtlichen) Vereinbarung zwischen den Ehegatten erfolgen kann (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045). Gemäß § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der **Zumutbarkeit und Üblichkeit** mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB einen (zivilrechtlichen) Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Dies bedeutet, dass im Einzelfall Zumutbarkeit und Üblichkeit der Mitwirkung im Erwerb des anderen darüber entscheiden, ob bzw. inwieweit die Mitwirkung im Rahmen der familienrechtlichen Verpflichtung erfolgt (ist) oder nicht. Liegt bei derartigen Mitwirkungen kein über diese Verpflichtung hinausgehendes steuerlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd. § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben, sondern als **Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988** anzusehen (vgl. Doralt, EStG4, § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163).

Im Sinne der obigen Ausführungen hat der Unabhängige Finanzsenat daher zu beurteilen, ob im gegenständlichen Fall die von Lehre und Rechtsprechung aufgestellten Anforderungen an

schuldrechtlich exakt nachvollziehbaren Leistungsbeziehungen erfüllt wurden und ob Arbeiten erbracht wurden, die über die familienrechtliche Verpflichtung iSd. § 90 ABGB hinausgehen.

Fest steht, dass dem behaupteten Dienstverhältnis zwischen den Ehegatten kein schriftlicher Dienstvertrag zugrunde liegt. Dieser Umstand steht wie gesagt aber bei **genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und dem Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages** einer steuerlichen Anerkennung einer schuldrechtlichen Beziehung noch nicht entgegen.

Eingangs ist festzustellen, dass die zum Beweis der behaupteten mündlichen Vereinbarung eines Dienstverhältnisses vorgelegten Stundenabrechnungen 2003 und 2004 keinerlei Auskunft über den Leistungsort, Bemessung des Stundenlohnes (z.B. Kollektivvertrag für eine bestimmte Berufsgruppe), tägliche bzw. monatliche Arbeitszeit (Normalarbeitszeit), Entlohnung von Überstunden, Dauer des Dienstverhältnisses (befristet / unbefristet), Kündigungsregelung, Urlaubsanspruch und Verbrauchsregelung etc. geben. Es fehlt sohin bereits eine nach außen erkennbare, klare und nachvollziehbare Regelung der Leistungsverpflichtung und weiterer wesentlicher Regelungen eines Dienstvertrages.

Angesichts des Umstandes, dass im gegenständlichen Fall kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde, kommt dem Nachweis der **tatsächlichen Durchführung** (Erfüllung) entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209 mwN). In den vorgelegten Stundenabrechnungen 2003 bzw. 2004 als auch in den Berufungsschriftsätzen (Berufung, Vorlageantrag 2003) wurden die Tätigkeiten nur allgemein benannt. Die vom Bw. vorgelegten Aufzeichnungen ermöglichen es der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates daher in keiner Weise, zu beurteilen bzw. nachzuprüfen, ob und in welchem Umfang die Ehegattin des Bw. tatsächlich Arbeiten erledigt hat. Dies auch deshalb, weil die

**Aufzeichnungen nicht fortlaufend (tageweise) geführt wurden und die einzelnen Arbeiten nicht näher konkretisiert wurden.** Eine Einschätzung bzw. Nachprüfung des für die Durchführung der angeführten Tätigkeiten erforderlichen Zeitaufwandes bzw. der Qualität der durchgeführten Arbeiten ist anhand dieser Aufzeichnungen nicht möglich. Die Aufzeichnungen weisen den angeblich in den einzelnen Monaten erbrachten Tätigkeiten zudem nur pauschale, aufgrund der allgemeinen Tätigkeitsbeschreibung für Dritte nicht nachvollziehbare bzw. nachprüfbare Stundenangaben zu und bleibt völlig offen, an welchen Tagen welche Arbeiten mit welchem Zeitaufwand im Einzelnen durchgeführt worden sein sollen. Eine „Stundenabrechnung“ für das gesamte Jahr, die lediglich monatsweise aufgegliedert ist und von der nicht einmal gesagt werden kann, wann und ob sie von der Gattin erstellt wurde, hält aber bei Vereinbarung eines Stundenlohnes (Zeithonorar) einem Fremdvergleich nicht stand. Von einer exakten Beschreibung bzw. Konkretisierung der Dienstleistungen in den Stundenabrechnungen – wie der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag meint – kann sohin keine Rede



sein. Abgesehen von den Stundenabrechnungen 2003 und 2004 wurden vom Bw aber keine Unterlagen zu Beweis Zwecken angeboten bzw. vorgelegt. Das Finanzamt hat aber bereits in der Berufungsvorentscheidung zu Recht auf die fehlende Konkretisierung der Tätigkeit hingewiesen. Im Hinblick auf die vom VwGH mehrfach bestätigte Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung (vgl. VwGH 26.2.2002, 97/13/0009), wäre es daher Aufgabe des Bw gewesen, im Vorlageantrag die angeführten Tätigkeiten im Einzelnen zu konkretisieren und deren tatsächliche Erbringung entsprechend nachzuweisen. Dies insbesondere auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass kein schriftlicher Vertrag vorliegt.

Unter den gegebenen Umständen kann daher nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nicht davon ausgegangen werden, dass gegenständlich eine schuldrechtlich (auch im Sinne der geforderten Publizität) exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung vorliegt, bzw. kann anhand der vorgelegten Aufzeichnungen nicht festgestellt werden, dass allfällig tatsächlich geleistete Arbeiten über den Umfang einer familienhaften Mitarbeit hinausgegangen wären. Um aber eine vertragliche Beziehung zwischen nahen Angehörigen steuerlich anerkennen zu können, bedarf es einer Gestaltung der Dinge, die keine Zweifel an der Erbringung der Leistung und dem dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt (vgl. VwGH 10.7.1996, 95/15/0181; Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 162/5, 162/7). Das behauptete Dienstverhältnis kann daher aus vorstehenden Erwägungen bereits **dem Grunde nach** nicht anerkannt werden.

Die Angemessenheit (Fremdüblichkeit) des vereinbarten Stundenlohnes vom 10,90 € bzw. 15,00 € bzw des Gehaltes 2003 und 2004 ist diesfalls nicht mehr Gegenstand einer weiteren Prüfung (vgl. VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Bezüglich des Jahres 2004 vertritt die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates zudem die Auffassung, dass auch angesichts der schon nach der Stundenabrechnung monatlich zeitlich geringfügigen Tätigkeit (jeweils 4 Stunden), nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese den Umfang einer familienhaften Mitarbeit überschritten hätte. Weshalb im Übrigen angesichts des Umstandes, dass laut Vorhaltsbeantwortung vom 17. November 2005 „praktisch ausschließlich“ Büroarbeiten erbracht worden sein sollen (ein Nachweis der tatsächlichen Erbringung fehlt im Übrigen auch für 2004), die eine geringere Qualifikation als jene, die 2003 durchgeführt worden sein sollen, voraussetzen, der Stundenlohn von 10,90 € auf 15,00 € angehoben wurde, kann nicht nachvollzogen werden, wäre aber nur im Rahmen einer Angemessenheitsprüfung von Bedeutung gewesen.

Was das Berufungsvorbringen zur **Notwendigkeit der Mitarbeit** der Ehegattin im Erwerb des Bw anlangt, so ist darauf zu verweisen, dass die Notwendigkeit einer Leistung und die Bezahlung alleine keine **Publizität** bewirken. Diese ist nur dann erfüllt, wenn erbrachte

Leistung und Bezahlung nachgewiesen werden (Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Rz 162/5; VwGH 19.5.1993, 91/13/0045).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. November 2006