



GZ. RV/0781-L/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer 2001 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**

Der Berufungswerber bezog im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 sowohl Einkünfte aus selbstständiger als auch aus nichtselbstständiger Arbeit. Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit resultieren aus dem Betrieb eines technischen Büros, aus den Honorareinnahmen betreffend Unterrichtstätigkeit, Gefahrengutprüfung und privater Sachverständigentätigkeit.

Als Betriebsausgabe machte er ua. Ausgaben iHv. 47.724,00 S (Zahlungen an seine Gattin lt. Werkvertrag) und 34.000,00 S (Zahlungen an seine drei Kinder für Schreibarbeiten, die sie für ihn in den Ferien erledigten) geltend.

Die Abgabenbehörde erster Instanz qualifizierte nach durchgeführtem Vorhalteverfahren die angeführten Kosten nicht als Betriebsausgaben.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt: Aufgrund des hohen Zeitaufwandes in seiner nichtselbstständigen und selbstständigen Tätigkeit sei es dem nunmehrigen Berufungswerber nicht möglich, Terminvereinbarungen, Vorbereitungen, Schriftverkehr, Schreibarbeiten und Ausfertigung von umfangreichen Gutachten zu erstellen. Da seine Gattin nicht berufstätig sei, sei es naheliegend, sie für diese Tätigkeiten einzusetzen, ebenso seine drei Kinder, soweit sie in den Ferien zu Hause seien. Er wäre sonst gezwungen, "mindestens eine Halbtagskraft" einzustellen, was einen Aufwand von jährlich ca. 150.000,00 S brutto bedeuten würde. Aus Kostengründen und sozialversicherungsrechtlichen Erwägungen (die Gattin ist bei ihm mitversichert) habe sich die Möglichkeit der geringfügigen Beschäftigung der Gattin im Rahmen eines Werkvertrags angeboten. Gattin und Kinder könnten mit den Arbeitsmitteln des Berufungswerbers zu Hause die aufgetragenen Arbeiten erledigen; für eine fremde Arbeitskraft müsse ein eigenes Büro eingerichtet werden, wodurch zusätzliche Kosten entstünden. Ein Fremdvergleich könne doch nicht so ausgelegt werden, dass eine bessere wirtschaftliche Situation nicht genutzt werden dürfe. Es könne doch nicht aufgezwungen werden, dass er die Gattin und die Kinder "in ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis stellen" müsse. Auch Fremdarbeitskräfte könnten es sich aussuchen, ob sie ein Dienstverhältnis eingehen, nach einem werkvertraglichen Übereinkommen oder auf Provisionsbasis arbeiten wollen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Der Berufungswerber beantragte rechtzeitig die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass der Berufungswerber und seine Gattin am 31. Jänner 1999 ein Formular "Werkvertrag" unterfertigten, wonach sich die Gattin des Berufungswerbers verpflichtete, für den Berufungswerber

- \* die Herstellung von Texten für Lehrunterlagen, Gutachten, Prüfberichte usw.
- \* die Erstellung von nachstehenden EDV-Programmen ...
- \* die Vermittlung von ...

jeweils auf eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko zu erbringen.

Eine Dauer der vereinbarten Tätigkeit ist darin nicht definiert, ebenso wenig die Fälligkeit der zu erbringenden Zahlungen. Als Honorar ist für die von ihr zu erbringende Werkleistung ein Betrag von 3.500,00 S vereinbart. Weiters wurde eine "Empfangsbestätigung" beigelegt, in der die Monate, Beträge, das jeweilige Datum des Empfangs angeführt sind, die Bestätigung ist von der Gattin des Berufungswerbers unterfertigt.

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

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend.

Es ist grundsätzlich bei Bearbeitung des berufungsgegenständlichen Sachverhalts zu klären, ob der wahre wirtschaftliche Gehalt hinsichtlich der in Berufung gezogenen Leistungen der Gattin und Kinder des Berufungswerbers betreffend dessen selbstständige Tätigkeit so gestaltet war, dass die bezogenen Leistungen als Betriebsausgaben des Berufungswerbers qualifiziert werden können.

Unbestritten ist, dass es sich um Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen handelt (Gatte – Gattin; Vater – Kinder).

Wie in Judikatur und herrschender Literatur (ua. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 20 Tz. 44 ff; Doralt, EStG, Kommentar, Band I, § 2 Tz. 158 ff) ausführlich behandelt, besteht bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen die erhöhte Gefahr, durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich zu verlagern, weshalb Verträge zwischen nahen Angehörigen nur anerkannt werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (ua. VwGH vom 18.10.1995, 95/13/0176).

Es ist aus dem Sinnzusammenhang eindeutig zu entnehmen, dass diese Voraussetzungen kumulativ vorzuliegen haben.

Was nun den Werkvertrag zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin betrifft, so ist auffällig, dass die Gattin sich darin verpflichtete,

"\* die Herstellung von Texten für Lehrunterlagen, Gutachten, Prüfberichten usw.

\* die Erstellung von nachstehenden EDV-Programmen ...

\*die Vermittlung von ..."

jeweils auf eigenes Risiko zu erbringen (wobei die EDV-Programme und die Vermittlung von diversen Geschäften nicht definiert war). Es ist durchaus unüblich, bei Übernahme der Erledigung der drei oben angeführten Punkte diese nicht zu konkretisieren, was vor allem schon beim Punkt "Erstellung von nachstehenden EDV-Programmen" und "Vermittlung von" gravierend darauf hinweist, dass dieser Vertrag so nicht zwischen dem Berufungswerber und einem Familienfremden geschlossen worden wäre: Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4.10.1983, 83/14/0017 ausspricht, ist beim Fremdvergleich maßgebend die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis, nicht hingegen, ob in einem konkreten Fall eine Person den Vertrag gleichen Inhalts auch mit einem fremden Dritten geschlossen hätte. – Es ist bei Beachtung der wirtschaftlichen Übung eindeutig, dass eine familienfremde Person die Werkleistungsvereinbarung nie so wenig konkretisiert wie im berufsgegenständlichen Fall übernommen hätte, zumal das Risiko der Erbringung einer Werkleistung auf eigenes Risiko bei Nichtkonkretisierung der Erstellung von "nachstehende" (und nicht angeführte) EDV-Programme und Vermittlung von "..." eindeutig zu groß ist: Auf diese Weise ist es dem Besteller überlassen, diverse vorher nicht genannte Leistungen vom Übernehmer zu verlangen, deren Erledigung dieser dann ohne Begrenzung schuldet. Auch ist auffällig, dass im Punkt "Konkurrenzverbot" die Dauer der vereinbarten Tätigkeit behandelt wird, aus dem Vertrag selbst jedoch diese Dauer nicht ersichtlich ist, was ein familienfremder Übernehmer nie akzeptiert hätte. Selbiges gilt für den nicht definierten

Fälligkeitszeitpunkt der Honorarleistung. Diese unüblichen Modalitäten sprechen in der Folge gegen die Anerkennung des Werkvertrages; es ist bei Beachtung dieser Sachverhaltsmomente davon auszugehen, dass der vorgelegten Vereinbarung "Werkvertrag" das Naheverhältnis Berufungswerber – Gattin und nicht der Leistungsaustausch selbst zugrunde liegt. Der Einwand des Berufungswerbers, wonach die Gattin eine fremde Arbeitskraft ersetzt hätte, kann obige Argumente nicht entkräften, umso mehr auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17.5.1989, 88/13/0038 ausführte, dass "das Ersetzen einer fremden Arbeitskraft" das nicht allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung in einem Dienstverhältnis ist (was aus dem Zusammenhang auch auf Werkvertragsverhältnisse anzuwenden ist).

Da die oben angeführten Bedingungen kumuliert vorliegen müssen, waren aufgrund des festgestellten Umstandes, dass der berufungsgegenständliche Werkvertrag offenkundig unter Familienfremden keinesfalls unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, die anderen oben angeführten Bedingungen nicht zu behandeln.

Was nun die an den Berufungswerber erbrachten Leistungen seiner Kinder betrifft, ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.3.2003, 99/14/0071 zu verweisen, wonach einem Vorbringen, demzufolge ein Werkvertrag über die vom Kind zu leistenden Schreifarbeiten nicht vorliegt und die Entlohnung des Kindes sicher nicht überhöht sei, das für die Anerkennung der Aufwendungen notwendige Vorliegen fremdüblicher Vereinbarungen nicht zu entnehmen ist: Auch im berufungsgegenständlichen Fall liegen keine Werkverträge zwischen dem Berufungswerber und seinen Kindern vor; die Kinder lieferten nur Schreifarbeiten "sofern sie in den Ferien zu Hause waren": Dieser berufungsgegenständliche Sachverhalt ist offenkundig vergleichbar dem oa. VwGH-Judikat zugrunde liegenden Sachverhalt, weshalb auch hinsichtlich der von den Kindern an den Berufungswerber erbrachten Leistungen eine Fremdüblichkeit wie anlässlich der oa. Bedingungen nicht gegeben ist.

Aufgrund des Umstandes, dass sowohl der mit der Gattin geschlossene Werkvertrag als auch die faktischen Leistungserbringungen durch die Kinder nicht dem Fremdvergleich standhalten, können die berufungsgegenständlichen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben qualifiziert werden.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 26. März 2004