



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BW, Adresse, vom 26. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Narat, vom 22. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2006 sowie die Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2005 und über die Berufung vom 8. Juli 2008 betreffend die Einkommensteuer für 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der BW betrieb in den streitgegenständlichen Jahren ein gewerbliches Unternehmen als Privatgeschäftsvermittler. Weiters bezog er Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Beim BW wurde im Jahr 2007 eine Betriebsprüfung über die Jahre 2002 bis 2006 durchgeführt. Im Zuge dieser Prüfung versagte der Betriebsprüfer den vom BW geltend gemachten Betriebsausgaben für Aushilfslöhne im Ausmaß von € 3.333,23 (für 2002), € 4.326,00 (für 2003), € 4.740,00 (für 2004), € 4.740,00 (für 2005), € 4.582,00 (für 2006) die der BW seiner Ehegattin gezahlt hatte, die Anerkennung als Betriebsausgabe. Zur Begründung führte der Prüfer an, dass es sich bei der Ehegattin um eine nahe Angehörige handle. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen sei die Frage zu prüfen, ob daraus resultierende Zahlungen betrieblich veranlasst seien oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem persönlichen Naheverhältnis ergäben und daher als freiwillige Zuwendung im Sinne des § 20 Abs.1 Z4 EStG 1988 zu qualifizieren seien.

Es müssten eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der Einkommenserzielung und -verwendung zuließen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gingen.

Verträgen zwischen nahen Angehörigen seien für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Im gegenständlichen Fall liege keine Anmeldung bei der Sozialversicherung, (kein) Lohnkonto, (keine) Entlohnung der im Einzelnen genau geschilderten Tätigkeit gleich einer fremden Arbeitskraft vor. Zumindest sei die Anmeldung bei der Sozialversicherung erst mit 1. Jänner 2006 erfolgt.

Das FA folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ nach Wiederaufnahme der entsprechenden Einkommensteuerverfahren neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 und führte zur Begründung dieser Bescheide die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bzw. die darüber aufgenommene Niederschrift an.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide erhob der BW binnen offener Frist Berufung, und führte darin im Wesentlichen aus, dass sehr wohl ein schriftlicher Arbeitsvertrag mit seiner Ehegattin vorgelegt worden sei, in dem der Stundensatz, das Aufgabengebiet, die Vertragsdauer und die Kündigung eindeutig geregelt sei. Die Auszahlung sei monatlich erfolgt, wobei die Dauer leicht habe abgeschätzt werden können. Er sei mit seiner Frau ständig telefonisch in Kontakt gestanden. Warum dies nicht fremdüblich sein solle, sei ihm völlig unverständlich. Sämtliche Belege entsprächen dem Gesetz und seien leicht nachvollziehbar. In einem völlig gleich gelagerten Fall sei mittels Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt A ein derartiges Arbeitsverhältnis anerkannt worden.

Er stelle daher den Antrag der Berufung Folge zu geben, und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben und die Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2005 mit € 0,00 festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Mai 2008 wies das FA die Berufung gegen die Einkommenssteuer 2002 bis 2006 als unbegründet ab. Es liege dem behaupteten Dienstverhältnis kein schriftlicher Dienstvertrag zugrunde, lediglich ein Protokoll über einen am 1. Jänner 2003 mündlich abgeschlossenen freien Arbeitsvertrag liege vor. Da kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden sei, kommt dem Nachweis der tatsächlichen Durchführung (Erfüllung) entscheidungswesentliche Bedeutung zu.

In diesem Protokoll werde festgehalten, dass sich die Arbeitnehmerin verpflichtete leichte Büro- und Buchhaltungsarbeiten, Telefon- u. Botendienste je nach Bedarf auf Weisung des Arbeitgebers zu erledigen. Zur Entlohnung werde ausgeführt, dass die Arbeitnehmerin pro Stunde ein Entgelt von € 10,00, zahlbar jeweils am Ende des Monats erhalte. In der Niederschrift vom 17. Jänner 2008 habe der BW angegeben, dass seine Gattin die im oben angeführten Protokoll geschilderten Tätigkeiten für ihn ausführe. Es bestehe keine fixe Arbeitszeit, die Arbeit werde je nach Bedarf erledigt, wobei die Stundenanzahl pro Monat ca. 32 Stunden betrage. Die Ehegattin des Berufungswerbers habe in der Niederschrift vom 8. Februar 2008 angegeben, dass sie je nach Bedarf arbeite, wobei keine Stundenaufzeichnungen und Tätigkeitsberichte geführt würden.

Es fehle so hin eine nach außen erkennbare, klare und nachvollziehbare Regelung der Leistungsverpflichtung und weiterer wesentlicher Regelungen eines Dienstvertrages. Alleine schon aufgrund der fehlenden Stundenaufzeichnungen und Arbeitsberichte könne eine Überprüfung, ob und in welchem Umfang die Ehegattin tatsächlich Arbeiten erledigt habe nicht vorgenommen werden. Damit liege aus Sicht der erkennenden Behörde eine familienhafte Veranlassung im Sinne des § 98 ABGB vor. Eine von der familienhaften Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung im Sinn der zuvor genannten Anforderungen sei nicht erkennbar. Die der Gattin des BW zugewandten Pauschalbeträge ließen eine Beurteilung, dass derartige Beschäftigungsverhältnisse fremdüblich wären, nicht zu und stellen daher keine Betriebsausgaben dar.

Mit Bescheid vom gleichen Datum wies das FA die Berufung gegen die Anspruchszinsen als unbegründet ab, da gemäß § 252 Abs. 2 BAO ein Bescheid, dem ein anderer Abgabenbescheid zugrunde liege nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die in diesem Bescheid getroffenen Feststellungen unrichtig seien. Der Anspruchszinsenbescheid sei an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Er könne daher nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei.

Gegen diese Entscheidungen beantragte der BW binnen offener Frist die Vorlage der Rechtsmittel gegen die Einkommensteuer 2002 bis 2006 sowie der Anspruchszinsenbescheide 2002 bis 2005 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz.

In Ergänzung zu seinen Ausführungen in der Berufung führte der BW an, das es richtig sei, dass nur ein Protokoll über einen mündlich abgeschlossenen freien Arbeitsvertrag vorliege. Diesem Vertrag komme jedoch die Bedeutung eines schriftlichen Vertrages zu. Unabhängig davon wären auch mündlich abgeschlossene Verträge verbindlich. Wie ihm aus der Kollegenschaft bekannt sei, habe die Finanzverwaltung wiederholt Verträge zwischen Ehegatten als

bestehend angenommen, die weder schriftlich noch mündlich von den Vertragsparteien weder gewollt, noch tatsächlich abgeschlossen worden seien. Zum Fremdvergleich führte der BW auf, dass es im Geschäftsleben üblich sei, für eine Stunde € 20,00 für niedrigste Tätigkeiten zu bezahlen. Ein Vertrag werde im Regelfall nicht schriftlich abgeschlossen. Wenn man davon ausgehe, dass seine Ehegattin durchschnittlich an 21 Tagen eineinhalb Stunden für sein Unternehmen tätig werde, so sei es unüblich, täglich (Stunden) Aufzeichnungen, geschweige denn Tätigkeitsberichte zu verfassen. Mit Fremden würde man dies keinesfalls machen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 4. Juni 2008 wurde der BW zur Einkommensteuer für 2007 veranlagt. Dabei wurden von Seiten des FA die vom BW geltend gemachten Aushilfslöhne in Höhe von € 4.620,00 unter Verweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung der Vorjahre nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Gegen diesen Bescheid erhob der BW binnen offener Frist Berufung und verwies zur Begründung auf seine Ausführungen in der Berufung bzw. dem Vorlageantrag für die Vorjahre. Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

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

Der in der Folge dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten, insbesondere die Unterlagen über die beim BW abgehaltenen Betriebsprüfung über die Jahre 2002 bis 2006. Er ist von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten, sofern in der Folge nichts Anderes ausgeführt wird.

Der BW bezog in den Jahren 2002 bis 2007 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler. Unter den Betriebsausgaben machte er die zuvor in der Schilderung des Verfahrensablaufes dargestellten Beträge an Aushilfslöhnen für die geringfügige Beschäftigung seiner Gattin geltend.

Mit der Gattin besteht ein mündlich abgeschlossener freier Arbeitsvertrag, in dem das Aufgabengebiet geregelt ist (leichte Büro- und Buchhaltungsarbeiten, Telefon- u. Botendienste je nach Bedarf und auf Weisung des Arbeitgebers). Die Entlohnung ist mit Euro 10,00 pro Stunde zahlbar jeweils am Ende des Monats geregelt. Die Vereinbarung ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei für beide Seiten eine einmonatige Kündigungsfrist besteht. Eine Regelung von Sonderzahlungen bzw. deren Berechnung besteht nicht.

Die Gattin des BW erhielt über die Monate eines Jahres jeweils gleich hohe Beträge ausbezahlt, wobei ab 2003 in den Monaten Juni und November jeweils der doppelte Bezug ausbezahlt wurde.

Arbeitsaufzeichnungen über die im jeweiligen Monat geleisteten Stunden existieren nicht, es existiert auch keine fixe Arbeitszeit. Die Arbeit wird nach Bedarf bzw. nach Anfall erledigt.

(Aussage des BW und seiner Gattin)

Zwischen den Parteien des gegenständlichen Verfahrens ist strittig, wie die von der Gattin des BW geleistete Tätigkeit steuerlich einzustufen ist.

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

Gemäß § 20 Abs.1 Zif.4 EStG 1988 dürfen bei einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltspflichtige Personen nicht abgezogen werden, auch wenn diese Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind im Spannungsverhältnis dieser beiden Bestimmungen des EStG zu sehen und entsprechend zu beurteilen. Die Frage ob Leistungsbeziehungen sowie die daraus resultierenden Zahlungsströme betrieblich veranlasst sind oder nur aus dem Naheverhältnis zwischen Familienangehörigen erklärbar sind und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind, ist nach den von Judikatur und Literatur aufgestellten Kriterien wie folgt zu untersuchen.

Diese Leistungsbeziehungen werden dann als betrieblich bedingt anerkannt, wenn eine klare Abgrenzung zwischen der Einkommenserzielung und Verwendung möglich ist, wobei derartige Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen

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

Dabei sind derartige Vereinbarungen regelmäßig in ihrer Gesamtheit zu betrachten.

Im gegenständlichen Fall gibt es keine schriftliche Vereinbarung über das Dienstverhältnis zwischen dem BW und seiner Ehegattin sondern lediglich ein Protokoll, in dem die wesentlichen Vertragsvereinbarungen festgelegt worden sind. Es ist dem BW darin zuzustimmen, dass derartige Aushilfsarbeiten, die die Gattin des BW durchführen soll, nicht notwendig auf Basis einer schriftlichen Vereinbarung erfolgen und eine Publizität auch auf andere Weise erreicht werden kann, wenngleich zB eine Anmeldung bei der GKK nach Aussage des BW erst im Jahr 2006 erfolgt ist.

Auch ist der BW darin zuzustimmen, dass diese Vereinbarungen im Protokoll einen ausreichenden Inhalt (eine ausreichende Umschreibung der Tätigkeit der Gattin des BW) enthalten würden.

Unabhängig von dem zuvor genannten, für sich allein wohl nicht Ausschlag gebenden Kritikpunkt sieht der UFS jedoch die Durchführung der zu beurteilenden Leistungsbeziehung als fremdunübliche Gestaltung, die ihren Grund im familienhaften Naheverhältnis der beiden Vertragspartner hat.

Dies betrifft zunächst die Auszahlung von Sonderzahlungen. Eine diesbezügliche Vereinbarung ist dem vorgelegten Protokoll nicht zu entnehmen, diese Sonderzahlungen wurden im Jahr 2002 auch nicht geleistet. Nach Aussage des BW hat seine Gattin auch keinen Anspruch auf derartige Sonderzahlungen, dennoch wurden diese nach der Aktenlage ab dem Jahr 2003 regelmäßig mit dem Juni bzw. dem Novemberbezug ausbezahlt.

Auch die Art und Höhe der monatlichen Auszahlung der „Arbeitslöhne“ an die Gattin hält aus Sicht des UFS einem Fremdvergleich nicht stand.

Der BW hat seiner Gattin über die Jahre monatlich gleich bleibende, jährlich ansteigende Beträge bezahlt. Dies erfolgte ohne Anhebung des Stundensatzes und ohne entsprechende Aufzeichnungen der Gattin des BW bzw. des BW selbst aus denen der (steigende) Umfang oder der Inhalt der geleisteten Arbeiten ersichtlich gewesen wären. Gerade bei Aushilfstätigkeiten, die auch nach den Angaben des BW und seiner Gattin nicht regelmäßig erfolgen und frei einteilbar sind, erfolgen zwischen Fremden regelmäßig Aufzeichnungen der im Abrechnungszeitraum geleisteten Arbeiten und Zeiten und eine entsprechende Kontrolle der Arbeitsleistung durch den Arbeitgeber, da die monatliche Entlohnung ja direkt von den geleisteten Stunden abhängt.

Berücksichtigt man weiters den Geschäftsumfang des BW, der in den streitgegenständlichen Jahren Umsätze zwischen rund € 5.000,00 und € 20.000 erzielte, so erscheint dem UFS zudem die vom BW und seiner Gattin angegebene monatliche Arbeitsleistung von gleichbleibend 32 Stunden nicht wahrscheinlich. Vielmehr erscheint es wahrscheinlich, dass diese Arbeiten nicht regelmäßig für eine bestimmte Anzahl von Stunden pro Tag bzw. pro Woche oder gar pro Monat durchzuführen sind, sondern dass derartige (verschiedenartige) Aushilfstätigkeiten an einzelnen Tagen und geblockt erfolgen. Damit ist sowohl die monatlich gleichbleibende Auszahlung von Geldbeträgen an die Gattin des BW aus Sicht des UFS nicht fremdüblich, wie auch dem Fehlen jeglicher Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeiten der Gattin des BW bei diesen Voraussetzungen erhöhte Bedeutung zukommt und die Leistungsbeziehung zwischen den Ehegatten somit in einer Gesamtbetrachtung einem Fremdvergleich nicht standhalten kann.

Zudem ist aus Sicht des UFS festzuhalten, dass der vom BW und auch seiner Gattin angeführte Zeiteinsatz aufgrund der Ausführungen der Gattin des BW in der Niederschrift vom 8. Februar 2008 als zu gering erscheint, wenn die Gattin des BW anführt, dass sie alle ein bis

zwei Wochen an Schulungen über die B in Gasthäusern in Gmunden und Wels teilnehme und dieser Zeiteinsatz in den Aussagen des BW selbst nicht angeführt wird.

Bei dieser Sachlage erscheint es unerheblich, ob die vom BW mit seiner Gattin vereinbarte Höhe des Entgelts von € 10,00 pro Stunde angemessen ist oder nicht. Der BW selbst führt aus, dass für Tätigkeiten, wie sie seine Gattin erbringe, zwischen Fremden ein Stundensatz von mindestens € 20,00 verrechnet werden würde.

Aus Sicht des UFS ist diese Aussage zwar ohne weitere Beweise nicht verifizierbar, da die im Protokoll der Betriebsprüfung dargestellten Aufgaben der BW von einfachsten Hilfstätigkeiten (Botendienste) bis hin zu qualifizierten Büroarbeiten (Buchhaltungstätigkeiten) ein breites Spektrum von Aufgaben umfasst. Wie hoch der Stundensatz der Gattin des BW nun tatsächlich im Fremdvergleich sein kann, würde sich aus Sicht des UFS im Wesentlichen nach der Verteilung der im Protokoll angeführten Arbeiten bzw. dem dafür notwendigen zeitlichen Einsatz richten. Wie sich die Arbeiten der Gattin des BW verteilen, lässt sich jedoch mangels entsprechender zeitgleicher Aufzeichnungen der Gattin des BW nicht nachvollziehen. Festzuhalten ist aber, dass diese Aussage des BW, würde sie zutreffen, ein weiteres Indiz für eine fremdunübliche Leistungsabwicklung des Arbeitsverhältnisses darstellen würde.

In der Summe der Eigenschaften liegt somit aus Sicht des UFS kein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen vor. Aus Sicht des UFS erbringt die Gattin des BW ihre Arbeitsleistung – wie dies auch vom FA ausgeführt wurde - im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit im Sinn des § 98 ABGB und sind die vom BW an sie ausbezahlten Beträge als nicht abzugsfähige Zuwendungen im Sinn des § 20 Abs. 1 Z4 EStG zu qualifizieren, weswegen die Berufungen gegen die Einkommensteuer für 2002 bis 2007 als unbegründet abzuweisen waren.

Was die Berufung gegen den Anspruchszinsen betrifft, so ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass gemäß § 205 Abs.1 BAO Differenzbeträge an Einkommensteuer ..., die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, (Abs.3) nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen sind.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Für die Beurteilung der gegenständlichen Berufung erscheint dem UFS maßgeblich, dass der BW die Anspruchszinsen mit der Begründung bekämpft, dass die Vorschreibung der Einkommensteuer in Höhe der Nachforderung zu Unrecht erfolgt sei.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei.

Die Abänderungen eines Zinsenbescheides – etwa in Folge der Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheides – ist im Gesetz nicht vorgesehen. Vielmehr wäre bei einer Änderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 von Amts wegen ein an den Spruch der (neuen) Einkommensteuerbescheides gebundener (neuer) Anspruchszinsenbescheid zu erlassen. (siehe auch UFS Wien GZ. RV/0496-W/04 mit weiteren Nachweisen)

Daher war auch diese Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 6. August 2008