



GZ. RV/0173-L/10,
RV/0174-L/10, RV/1246-L/12,
RV/1247-L/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder HRⁱⁿ Dr. Gabriele Grossgut, Dr. Barbara Postl und Leopold Pichlbauer über die Berufungen des DM, vom 21. Oktober 2009 bzw. vom 28. September 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch Johann Wurm, vom 24. August 2009 bzw. vom 31. August 2012 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 nach der am 22. November 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 für werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 bleiben unverändert.

2. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2010 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Umsatzsteuer- bzw. Einkommensteuerbescheid für 2010 angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	40.775,80 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	6.553,19 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-1.411,63 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)				5.141,56 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	18.439,62 €	Einkommensteuer	2.715,46 €
festgesetzte Einkommensteuer				2.715,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

(1) Der Berufungswerber (im Folgenden Bw.) ist Inhaber der Gewerbeberechtigung „*Keramiker, eingeschränkt auf die Herstellung von Prototypen*“. Er ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988.

(2) Im Zuge einer Außenprüfung stellt ein Prüfer der Amtspartei ua. fest:

Für die Ehegattin sei Lohnaufwand iHv. EUR 6.657,48 (2005), EUR 7.098,35 (2006) bzw. EUR 2.866,66 (2007) gebucht worden. Es lägen keine Tätigkeiten vor, um dieses Dienstverhältnis aus steuerrechtlicher Sicht rechtfertigen zu können.

Der Tätigkeitsbereich „*Goldschmied*“ werde von der Ehegattin ausgeführt. Der Bw. habe eine Gewerbeberechtigung „*Keramiker, eingeschränkt auf die Herstellung von Prototypen*“. Der Wareneinkauf habe 2005 EUR 1.377,71, 2006 EUR 534,96 und 2007 EUR 816,96 betragen. Im Jahr 2008 sei ein Wareneinkauf iHv. EUR 12.940 betreffend Rohmaterial für Goldschmiedearbeiten erfolgt. Die Erlöse aus dieser Tätigkeit hätten 2005 EUR 78,33 bzw. 2006 EUR 252,60 betragen; für 2007 sei eine Zuordnung nicht möglich gewesen.

Es bestehe kein Dienstverhältnis und die Tätigkeit als Goldschmiedin werde von der Gattin auf eigenen Namen durchgeführt. Eine Vermischung der Zahlen mit dem Gewerbebetrieb des Bw. sei nicht möglich. Sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben sowie die umsatzsteuerlichen Auswirkungen seien daher zu stornieren.

(3) In der den Prüferfeststellungen folgenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für 2005 bis 2007 vom 24. August 2009 wurden die aus dem Dienstverhältnis resultierenden Aufwendungen iZm. dem Dienstverhältnis der Ehegattin nicht anerkannt, der Wareneinkauf iZm. der Goldschmiedetätigkeit storniert sowie die entsprechenden Vorsteuerbeträge nachbelastet.

(4) In der gegen diese Bescheide gerichteten Berufung vom 21. September 2009 führte der Bw. aus, dass zwar eine steuerlich relevante Leistungserbringung durch die Ehegattin festgestellt worden sei, diese aber ausschließlich auf den Bereich der Goldschmiedetätigkeit eingeschränkt und dieser Bereich auch der Gattin zugerechnet worden sei.

Es sei das Vorliegen einer steuerlichen Leistungserbringung durch die Ehegattin abgelehnt, andererseits eine steuerliche Leistungserbringung durch sie für den eigenen Gewerbebetrieb angenommen worden. Es komme somit selbst in den Feststellungen der Außenprüfung zum Ausdruck, dass eine über die eheliche Beistandspflicht hinausgehende Mitwirkung der Ehefrau vorliege, da die von ihr erbrachten Leistungen mehr als unterstützende Hilfstätigkeiten darstellten und keine bloße Mitwirkung im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit vorliege. Es sei nicht zutreffend, die steuerliche Anerkennung dieser Leistungen ausschließlich auf die Goldschmiedetätigkeit einzuschränken bzw. werde dies der tatsächlichen Arbeitsaufteilung im Betrieb des Bw. nicht gerecht. Von der Gattin würden auch steuerlich relevante Tätigkeiten erbracht, die über bloße Hilfstätigkeiten (wie zB. Sekretariats- oder Reinigungsarbeiten) hinausgingen. Diese Leistungen lägen im Entwurf und der Erstellung verschiedener Keramiken und Keramikmodelle. Die durch die Gattin erstellten Produkte dienten in geringem Ausmaß unmittelbar dem Verkauf, andererseits dem Aufbau eines Produktkatalogs. In diesem Aufbau liege ein für den Bw. wesentlicher Wert, zu dessen Schaffung er aufgrund zeitlicher Einschränkungen selbst nicht fähig sei. Der unter wesentlicher Beteiligung der Ehefrau geschaffene Produktkatalog diene nicht nur dem unmittelbaren Verkauf, sondern auch als Referenz- und Werbebroschüre für potentielle Kunden. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Einnahmen des Bw. zwar zu einem Großteil von einem Kunden stammten und insoweit ausschließlich der Bw. tätig werde. Diese Konzentration solle aber längerfristig abgeschwächt werden. Der in den letzten Jahren erfolgte Aufbau des Katalogs solle die Möglichkeit schaffen, bei Wegfall oder geringerer Auslastung durch den Hauptauftraggeber einen (Wieder-)Einstieg in das Keramik- und Modellbaugeschäft zu ermöglichen. Dass dies nicht bereits stärker erfolgt sei, liege in der starken zeitlichen Beanspruchung des Bw. vor Ort beim Hauptauftraggeber.

Da durch die Gattin neben der Tätigkeit als Goldschmiedemeisterin sehr wohl steuerlich relevante Leistungen für den Gewerbebetrieb des Bw. erbracht worden seien, habe auch eine angemessene Vergütung zu erfolgen.

Es erscheine weiters nicht gerechtfertigt, die Goldschmiedetätigkeit aus dem Gewerbebetrieb des Bw. auszuschneiden, da sich der Bw. ausdrücklich dazu entschlossen habe, sein Leistungsangebot um diesen Bereich zu erweitern. Auch in diesem Bereich trete der Bw. und nicht seine Gattin nach außen hin in Erscheinung. Zwar erfolge der Verkauf der Produkte zum Großteil durch die Gattin, jedoch immer offen unverkennbar für den Gewerbebetrieb des Bw. Zum unterstellten Eigenverbrauch hinsichtlich der Materialeinkäufe sei festzuhalten, dass diese sehr wohl für das Unternehmen des Bw. getätigt worden und die Materialien im Unternehmen verblieben seien. Eine Entnahme sei zu verneinen, da die Goldschmiedetätigkeit der Gattin im Rahme des Gewerbebetriebs des Bw. erbracht worden sei. Darüber hinaus sei das Material noch zum Großteil vorhanden und frei zur Disposition des Bw. Künftige Verkäufe des verarbeiteten und unverarbeiteten Materials würden zur Gänze dem Betrieb des Bw. zuzurechnen sein.

(5) In der dem Bw. übermittelten Stellungnahme zur Berufung vom 28. Oktober 2009 führte die Amtspartei aus:

„Der Bw. betreibt seit dem Jahr 1998 ein Gewerbe zur Herstellung von Entwürfen und Prototypen für die Keramik- und Glasindustrie und ab 1993 eines Keramikers, eingeschränkt auf die Herstellung von Prototypen. Diese Tätigkeit wird fast ausschließlich für ein großes Industrieunternehmen ... ausgeübt und ergibt gute Gewinne, weil hauptsächlich die Arbeitsleistung und das Können des Abgabepflichtigen verkauft wird. Daneben betreibt er nach seinen Angaben die Herstellung und den Verkauf von Schmuckgegenständen, welcher in allen geprüften Jahren erhebliche Verluste aufweist. Die Verluste entstehen im Wesentlichen aus dem Einkauf von Material für Goldschmiedearbeiten und dem Lohnaufwand für die Gattin. Dazu wurde festgestellt, dass die Gattin den Beruf einer Goldschmiedin erlernt hat und nach den Angaben des Bw. diese Arbeit im Betrieb auch ausführt. Weiters war festzustellen, dass weder der Warenvorrat noch die erzielten Erlöse für die Finanzverwaltung prüfbar waren, weil eine Inventur nicht geführt wird und die Erlösaufzeichnungen den Bestimmungen der BAD nicht entsprechen. Die Eingangsrechnungen betreffend den Bezug von Rohmaterial für die Goldschmiedetätigkeit bzw. für die Miete von Ausstellungsflächen sind zum Teil auf den Namen der Gattin ausgestellt. Insgesamt wurden im Prüfungszeitraum € 483,- an Erlösen für den Verkauf von Goldschmiede- und Keramikarbeiten erzielt, wogegen € 2.729,- an Materialeinkäufen und € 16.622,- an Lohnaufwand zu verzeichnen waren. Ein ähnliches Missverhältnis zwischen Umsatz und Aufwand ist auch in den vorangegangenen Jahren sowie im Nachschauzeitraum gegeben.

Festgestellt wird in diesem Zusammenhang auch, dass die Tätigkeit des Bw. mit der eines Schmuckerzeugers bzw. -händlers in keiner Weise vergleichbar ist. Für die Finanzverwaltung ergibt sich daraus der Versuch, die verlustbringende künstlerische Tätigkeit der Gattin mit der einkunftsorientierten Tätigkeit des Bw. zu vermischen, um so steuerschonende Effekte zu lukrieren.

Fakt ist, dass die Tätigkeit des Bw. mit der künstlerischen Tätigkeit der Gattin weder verwandt ist noch geeignet erscheint, diese zu unterstützen oder zu fördern. Im Gegenteil belasten die erzielten Verluste das Betriebsvermögen erheblich. Fakt ist auch, dass der Bw. die verlustbringende Tätigkeit jahrelang betreibt, ohne notwendige Verbesserungen der Ertragslage herbeigeführt zu haben. Die Verringerung des Lohnaufwandes im Jahr 2007 kann bestenfalls zu einer Verringerung des Umsatzes mit einer logischen Verschlechterung des Betriebsergebnisses führen, weil die wesentliche Wertschöpfung der angebotenen Produkte in der künstlerischen Kreativität und nicht im bloßen Materialwert liegen wird.

Wenn der Bw. in seiner Berufungsschrift vermeint die Außenprüfung hätte in ihren Feststellungen eine über die eheliche Beistandspflicht hinausgehende Mitwirkung der Ehefrau zum Erwerbseinkommen des Bw. zum Ausdruck gebracht, so irrt er, weil gerade die Feststellungen des Betriebsprüfers diese Mitwirkung verneinen. Im Gegenteil wird davon ausgegangen, dass die Ehegattin einer eigenen Tätigkeit nachgeht, welche das Erwerbseinkommen des Bw. nicht berührt. Die Aussage, wonach die Gattin neben der Goldschmiedetätigkeit auch andere relevante Tätigkeiten erbracht hat, ist weder in irgendeiner Art und Weise überprüfbar, noch erscheint sie im Hinblick auf die spezielle Tätigkeit des Bw. in einem Industriebetrieb mit völlig anderen Produkten schlüssig zu sein. Der Gegenbeweis für diese Annahme wurde vom Bw. bisher nicht erbracht. Wenn eingewendet wird, die Tätigkeit der Gattin diene dem Aufbau eines Produktkataloges und diese Leistungserbringung könnte dargestellt werden, so blieb der Bw. diese Nachweise - nämlich dass die Gattin genau diese Leistungen erbracht hätte - bisher schuldig.

Der Bw. wendet in seiner Berufungsschrift ein, dass, neben der Tätigkeit als Goldschmiedemeisterin sehr wohl steuerlich relevante Leistungen durch die Ehefrau für den Gewerbebetrieb des Steuerpflichtigen erbracht würden, ohne diese Leistungen in irgendeiner Art und Weise detailliert darzustellen bzw. in irgendeiner Form nachzuweisen. Wenn er damit eventuell Buchhaltungsarbeiten meint, muss entgegengehalten werden, dass die Buchhaltung einen derart kleinen Umfang hat, dass der aufgewendete Lohnaufwand dafür in keinem Verhältnis steht. Übrig bleiben behauptete Leistungen der Ehegattin, welche nicht genau bezeichnet werden und somit einer Prüfung auf Angemessenheit und Fremdüblichkeit der Entlohnung nicht zugänglich sind. Festgestellt wird in diesem Zusammenhang, dass Aufzeichnungen über erbrachte Leistungen und den Zeiteinsatz der Gattin nicht vorliegen und mögliche über die eheliche Beistandspflicht hinausgehende Arbeiten der Gattin nicht plausibel sind."

Eine Gegenäußerung des Bw. erfolgte dazu nicht.

(6) In den Jahren 2008, 2009 und 2010 erfolgten mit Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden vom 31. August 2012 die Veranlagungen im Sinne der vom Prüfer getroffenen Feststellungen. Der geltend gemachte Lohnaufwand für die Gattin für 2008 iHv EUR 8.969,31 (2009 und 2010 fiel ein derartiger Aufwand nicht an) sowie Aufwendungen iZm. der Goldschmiedetätigkeit (2008: EUR 17.969,94 bzw. 2009: EUR 302,10) wurden nicht als Betriebsausgaben bzw. die angefallene Umsatz- bzw. Erwerbsteuer (2008: EUR 3.593,99 bzw.; 2009: EUR 302,30) nicht als Vorsteuer berücksichtigt. Ebenso wurden die Erlöse aus der Goldschmiedetätigkeit (2008: EUR 968,34 bzw. 2010: EUR 196,66) nicht als Betriebseinnahmen sowie die diesbezüglichen Umsatzsteuerbeträge (2008: EUR 193,66 bzw.

2010: EUR 39,34) nicht als Umsatzsteuerzahllast beurteilt.

Zur Begründung wurde gleichlautend ausgeführt, dass die Tätigkeit als Goldschmied von der Gattin ausgeübt würde. Der innergemeinschaftliche Erwerb sei daher als Eigenverbrauch versteuert worden. Betriebsausgaben und die darauf entfallende Vorsteuer iZm. der Goldschmiedetätigkeit hätte nicht anerkannt werden können. Zur weiteren Begründung wurde auf die Prüferfeststellungen verwiesen.

(7) In der am 28. September 2012 gegen diese Bescheide eingereichten Berufung führte der Bw. aus, dass sich diese gegen die Nichtanerkennung des Lohnaufwandes der Ehegattin sowie die Stornierung von Einnahmen und Ausgaben iZm. „*einer durch die Ehefrau ausgeübten Goldschmiedetätigkeit*“.

Zur Begründung verwies der Bw. auf jene der gegen die Bescheide für 2005, 2006 bzw. 2007 gerichteten.

(8) Mit Eingabe vom 25. März 2013 reichte der Bw. einen korrigierten Jahresabschluss für 2010 ein. Als Grund wurde angegeben, dass 2010 ein Gebäude gekauft, welches in den Jahresabschluss mitaufgenommen worden sei. Es habe sich jedoch herausgestellt, dass die Geschäftstätigkeit im Rahmen dieses Gebäudes wesentlich geringer gewesen sei. Es werde daher um Bescheidberichtigung ersucht.

Aus diesem berichtigten Jahresabschluss ergibt sich nunmehr durch die Eliminierung der AfA iHv. EUR 422,89 EUR ein steuerlicher Gewinn von EUR 18.644,94 (bisher EUR 18.222,05) bzw. Vorsteuern iHv. EUR 1.238,16 (bisher EUR 2.855,76) bzw. eine Umsatzsteuerzahllast iHv. 5.141,56 EUR (bisher Zahllast von EUR 3.523,96).

(9) Am 14. Mai 2013 fand ein Erörterungstermin gemäß § 279 Abs. 3 BAO statt, aus dessen Niederschrift hervorgeht:

„Die Voraussetzungen für die Anerkennung von Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen werden eingehend erörtert. Der Vertreter des Finanzamtes erklärt ausdrücklich, dass im konkreten Fall diese Voraussetzungen eindeutig nicht gegeben sind. Der steuerliche Vertreter weist daraufhin, dass allenfalls auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliegen könnte. Dem entgegnet der Vertreter des Finanzamtes, dass hier gleichfalls die Kriterien für Dienstverhältnisse zwischen nahen Angehörigen zur Anwendung kämen, welche auch hinsichtlich eines derartigen Vertragsverhältnisses nicht vorliegen. Der Bw. bringt noch vor, dass seine Gattin seit Ende 2010 die Goldschmiedetätigkeit in einem eigenen Unternehmen betreibe, die Umsätze würden in etwa die Unkosten decken. Die Ehegattin verkaufe auch Keramikartikel, die in Betrieb des Bw. hergestellt würden. Die Erzeugung erfolge auch diesbezüglich weiterhin teilweise durch die Gattin. Der Berufungswerber bringt weiters vor, dass eine ‚fremde Arbeitskraft‘ wohl nicht bereit und auch nicht fähig gewesen wäre, im Betrieb zu arbeiten. Sie hätte nämlich nicht die Vielseitigkeit, die eine Goldschmiedin auch handwerklich aufbringen müsse.“

Im Zuge des Erörterungstermins wurde vom Bw. ein „*Dienstzettel*“ vorgelegt, der ihn als Arbeitgeber und seine Ehegattin als Dienstnehmerin ausweist. Anzuwendende Rechtsquelle ist der Kollektivvertrag Allgemeines Gewerbe, Einstufung im in der Verwendungsgruppe III im 13. Berufsjahr, das Bruttomonatsgehalt beträgt bei einer Normalarbeitszeit von vier Stunden täglich bzw. 20 Stunden wöchentlich EUR 994,94.

Weiters legte der Bw. Kopien aus einem Katalog vor, welche von ihm vertriebene Keramikartikel zeigen.

(10) In der am 22. November 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Gattin des Bw. habe keramische Tätigkeiten in der Werkstatt ausgeübt, die nicht direkt zu Einnahmen geführt hätten, weil es sich um Modellabbildungen gehandelt habe. Der Bw. habe 2004 eine Prostataoperation gehabt und ich seine Firma durch die Mitarbeit seiner Frau verstärken wollen. Dazu hätte er *„schon einmal gar nicht eine andere Person dazu anlernen oder anstellen können, das auch nicht periodisch. Das war nur mit meiner Frau möglich“*. Es sei dem Bw. seitens des AMS auch nahegelegt worden, dass er seine (arbeitslose) Frau anstelle, *„damit sie vom Arbeitsmarktservice weg ist“*. Er habe damit aus der gesundheitlichen Situation heraus seine Frau *„mitaufbauen“* wollen. Er habe durch das Standbein seiner selbständigen Tätigkeit bei einem einzigen Auftraggeber das Problem, dass diese Tätigkeit wegfallen könne.

Über Befragen, warum in den Jahren 2009 und 2010 offenbar die Gattin beim Bw. nicht beschäftigt war, obwohl er nach seinen Darstellungen einer Unterstützung bedürfe, entgegnete der Vertreter des Bw., man habe sich entschlossen, das Risiko aus der Betriebsprüfung einzugrenzen und künftig keinen Lohnaufwand mehr geltend zu machen, obwohl die Gattin dennoch für den Bw. tätig gewesen sei.

Der Bw. führte weiters aus, er habe im keramischen Bereich 2009 bis 2012 Einnahmen von knapp 2.7000 Euro gehabt, die auch auf die Arbeit seiner Frau beruhten.

Der Vertreter der Amtspartei verwies darauf, dass die Amtspartei zwar anerkenne, dass die Gattin tätig geworden sei, es lägen jedoch die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses nicht vor. Sie habe das im Rahmen der ehelichen Mitarbeit gemacht, aber nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses, was man mit einem Fremden eingehen würde.

Der Bw. habe selbst gesagt, dass der Betrieb eine fremde Arbeitskraft nicht tragen würde.

Der Bw. verwies darauf, dass die Unterbrechung des Dienstverhältnisses auch auf familiären Umstände beruhe. Das habe die Pflege seiner Mutter seit 2006 bis 2008 (als sie verstorben sei) betroffen, wo seine Gattin nicht durchgehend gemeldet gewesen sei, weil auch keine volle Tätigkeit möglich gewesen sei.

Der Vertreter des Bw. äußerte, dass seitens der Finanzverwaltung auch für den

Keramikbereich eine Tätigkeit der Gattin festgestellt bzw. bejaht worden sei, diese aber nicht anerkannt würde, worin ein Widerspruch liege. Es wird auf die Angehörigenjudikatur des VwGH abgestellt. *„Wenn festgestellt wird, dass es eine Tätigkeit gibt, kann ich diese dann nicht nur aufgrund dieser Merkmale verneinen“*.

Der Bw. ergänzte, dass es auch darum gehe, dass man für seine Tätigkeit einen Facharbeiter benötige, *„der sicher nicht bereit ist, wenn ich zu ihm sagen würde, dass er kurzfristig für mich arbeiten soll, weil ich eine Weihnachtsausstellung habe und ich mir mit meiner Frau ein Standbein aufbauen will. Weiters sollte er einzigartige Artikel herstellen, diese werden dann im Prinzip weiter von mir vertrieben und derjenige hat keine Tätigkeiten mehr“*.

Zu einem vom Bw. zur Verhandlung mitgebrachten Keramikengel äußerten sich der Bw. bzw. die Gattin dahingehend, dass dieser *„zusammen gemacht“* worden sei, weil Gattin erst in die Keramik angelernt werden habe müssen. Der Bw. und die Gattin hätten *„teilweise gegossen und teilweise die Engel verputzt“*. Die Goldmalerei sei Sache der Gattin und sie habe beim Glasieren mitgeholfen.

Die Gattin des Bw. führte weiter aus, sie sei immer auf Arbeitssuche in ihrem Berufszweig gewesen. Sie hätten es auf die Art probieren wollen, um Fuß zu fassen, dass sie in der Firma zu 100 % mitarbeite. Einmal sei die Auftragslage größer, dann wieder weniger gewesen. Sie sei auch öfters zuhause gebraucht worden. Sie habe *„auch Fahrtenbuch geschrieben und so Dinge. Wenn man für jedes Detail Fachkräfte braucht, dann hat man gleich fünf verschiedene Angestellte. So habe ich immer wieder stundenweise das gemacht was gerade angefallen ist“*. Der Bw. führte aus, dass seine Gattin die Goldschmiedetätigkeit für sich gemacht habe. Die Gattin fügte hinzu: *„Damit alles seine Richtigkeit hat, hat er mich eben eingestellt, vielleicht eine kleine Starthilfe. Es war damals im Gespräch, ob wir eine Gemeinschaft bilden. Das war noch alles offen. Jetzt durch die Prüfung haben wir komplett alles gesplittet, das ist komplett auseinandergegangen. Mein Mann hat jetzt wieder die Keramik und ich habe die Goldschmiede“*. Sie habe nunmehr auch eine eigene Steuernummer. Jetzt habe sich die Arbeit wesentlich mehr auf den Schmuckbereich gelegt, weil sie nicht mehr so viel Zeit für die Keramik habe.

Der Vertreter des Bw. warf die Frage auf, ob nicht auch über die Höhe des Entgelts gesprochen werden müsse oder ob durch diese Zusammenarbeit eine Mitunternehmerschaft begründet worden sei.

Über Befragen der entsendeten Beisitzerin, warum aus Sicht der Amtspartei keine Fremdüblichkeit vorliege, entgegnete der Vertreter der Amtspartei, dass keine Stundenaufzeichnungen vorlägen und der Lohn bar ausgezahlt worden sei. Es gebe keine Abrechnung darüber, wie das ermittelt worden sei. *„Es ist nur einmal eine Ziffer vorgelegen, keine genauen Vereinbarungen. Es ist auch keine durchgehende Anmeldung. Das*

Dienstverhältnis oder die Mitarbeit ist so geregelt worden, so wie sie es gebraucht haben.“ Ein Fremder hätte das Dienstverhältnis geregelt. Dieser hätte gesagt: "Wie sollte das Dienstverhältnis aussehen? Wann ist die Zeit vereinbart? Wann muss ich arbeiten? Wie viel bekomme ich pro Stunde bezahlt? Welche sonstigen Vereinbarungen gibt es noch? Was muss ich alles machen? Was ist der Auftrag?" Es fehlten genaue Leistungsvereinbarungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

(11) Der erkennende Berufungssenat legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Der Bw. ist auf selbständiger Basis als Keramiker tätig, seine Gattin ist gelernte Goldschmiedin. Der Großteil der Tätigkeit des Bw. wie auch der von ihm bezogenen Einnahmen erfolgt gegenüber bzw. seitens eins einzigen Auftraggebers an dessen Produktionsstätte. Daneben betreibt er die Herstellung von Keramik in geringfügigem Ausmaß bzw. nach seinen Angaben auch die Herstellung und den Verkauf von Schmuckgegenständen, welcher faktisch durch die fachkundige Gattin erfolgt und erhebliche Verluste aufweist, die im Wesentlichen aus dem Einkauf von Material für Goldschmiedearbeiten und dem Lohnaufwand für die Gattin entstehen. Für dieses Dienstverhältnis existiert kein schriftlicher Dienstvertrag, die genaue Tätigkeit der Gattin neben der Ausübung von Goldschmiedearbeiten war nicht feststellbar, ein fremder Dienstnehmer wäre nicht bereit gewesen, zu diesen Bedingungen im Betrieb des Bw. tätig zu werden. Das Dienstverhältnis bestand im Berufszeitraum nicht durchgehend, sondern wurde mehrere Male unterbrochen (z. B. wegen Pflege der Mutter des Bw.). Zuletzt wurde kein Lohnaufwand mehr geltend gemacht, obwohl die Gattin des Bw. weiterhin fallweise in dessen Betrieb tätig wird. Die Tätigkeit als Goldschmiedin übt die Gattin des Bw. zwischenzeitlich selbständig aus.

Im Zuge einer Außenprüfung wurden das Dienstverhältnis mit der Ehegattin wie auch Aufwendungen bzw. Vorsteuern iZm. der Goldschmiedetätigkeit nicht anerkannt.

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt beruht auf den im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen sowie auf den Angaben des Bw. und seines steuerlichen Vertreters im Rahmen des Erörterungstermins bzw. der mündlichen Berufungsverhandlung. Hinzuweisen ist darauf, dass der Bw. selbst darauf verwiesen hat, dass eine Arbeitskraft nicht bereit bzw. fähig gewesen wäre in seinem Betrieb mitzuarbeiten, sodass die diesbezügliche Sachverhaltsannahme jedenfalls unbedenklich erscheint.

(12) Strittig ist, ob die Tätigkeit der Ehegattin als Goldschmiedin dem Betrieb bzw. dem Unternehmen des Bw. zuzurechnen ist bzw. in welchem Umfang die Gattin im Betrieb des Bw., um ihn bei seiner Tätigkeit als Keramiker zu unterstützen, tätig geworden ist und ob eine

derartige Tätigkeit auch von einer familienfremden Person unter den gleichen Bedingungen ausgeübt worden wäre. Daran knüpfen sich die Rechtsfolgen, ob das Dienstverhältnis zwischen dem Bw. und der Ehegattin anzuerkennen sowie iZm. der Goldschmiedetätigkeit stehende Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge anzuerkennen bzw. daraus resultierende Einnahmen als Betriebseinnahmen des Bw. zu erfassen sind.

Fest steht, dass der Bw. ein auf bestimmte Keramikertätigkeiten eingeschränktes Gewerbe innehat, während seine Gattin Goldschmiedin ist. Ein dahingehender Konnex zwischen diesen beiden Tätigkeiten, dass der Bw. auch einen Betrieb im Bereich des Gewerbes eines Goldschmiedes geführt hätte, ist somit mangels Vergleichbarkeit der Tätigkeiten bzw. fehlender Qualifikation des Bw. als Goldschmied zunächst nicht erkennbar.

(13) Der fehlende Konnex zwischen der vom Bw. ad personam ausgeübten Tätigkeit und jenen von der Ehegattin verrichteten Arbeiten als Keramikerin würde – dem Vorbringen des Bw. sinngemäß folgend – allerdings noch nicht zwingend ausschließen, dass der Bw. in seinem Betrieb bzw. Unternehmen beide Tätigkeiten ausführt und sich hierbei, was die Goldschmiedearbeiten betrifft, einer fachkundigen Dienstnehmerin bedient. Im gegenständlichen Fall handelt es sich um ein (behauptetes) Vertragsverhältnis zwischen sogenannten „*nahen Angehörigen*“, an das Judikatur und Literatur bestimmte Anforderungen stellen.

Was das Dienstverhältnis betrifft, so ist zunächst auf die eigene Aussage des Bw. im Erörterungstermin zu verweisen, die er auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht in Abrede gestellt hat bzw. sinngemäß bestätigte, dass eine „*fremde Arbeitskraft nicht bereit gewesen wäre im Betrieb des Bw. tätig zu werden*“. Damit räumt nach Ansicht des Senates der Bw. selbst unumwunden die mögliche mangelnde Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses in der konkreten Ausgestaltung ein. Festzuhalten ist, dass auch der erkennende Berufungssenat und offenbar auch die Amtspartei nicht in Abrede stellt, dass die Ehegattin fallweise und unregelmäßig sowie über kurzfristige Auftragserteilung, allerdings in einem nicht überprüfbaren Ausmaß (sowohl aus qualitativer als auch aus quantitativer Sicht), Hilfstätigkeiten im Betrieb des Bw. als Keramiker bzw. administrative Tätigkeiten, wie zB. das Schreiben von Fahrtenbüchern etc., ausgeübt hat.

(14) Von Relevanz ist somit die Fremdüblichkeit des behaupteten Dienstverhältnisses. Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen werden nämlich nach ständiger Judikatur für den Bereich des Steuerrechts nur anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes, welcher hingegen zwischen fremden Vertragspartnern aus der

Motivation der jeweiligen Vorteilsmaximierung besteht, zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung alle steuerlichen Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Im Hinblick auf diesen regelmäßig fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (vgl. für viele VwGH 29.9.2010, 2007/13/0054; UFS 19.7.2012, RV/0298-I/11; *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 160 ff; Jakom/*Lenneis*, EStG, 2013, § 4 Rz 331 ff, jeweils mwN.). Die vom VwGH aufgestellten Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen haben ihre Bedeutung im Rahmen der – von der Abgabenbehörde zweiter Instanz in ihrer Entscheidungsbegründung entsprechend darzustellenden und vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung und kommen daher insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119 bzw. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046 mwN.). Hinsichtlich des als Anerkennungskriterium erforderlichen klaren und eindeutigen Inhaltes einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen gilt die Regel, dass bei unklaren Vertragsgestaltungen derjenige zur Aufklärung beizutragen hat, der sich auf die unklare Vereinbarung beruft, andernfalls er diese gegen sich gelten lassen muss (zB VwGH 17.8.1994, 93/15/0205 mwN.; Jakom/*Lenneis*, EStG, 2013, § 4 Rz 333 mwN.). Neben der grundsätzlichen Qualität der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss überdies auch deren tatsächliche Erfüllung den vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Anforderungen genügen (zB. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238 mwN; Jakom/*Lenneis*, EStG, 2013, § 4 Rz 337). Bei der vorzunehmenden Prüfung eines einkommensteuerlich strittigen Dienstverhältnisses kommt es letztlich auf das Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles an (vgl. VwGH 13.3.1997, 95/15/0128 und VwGH 6.4.1995, 93/15/0125).

(15) Wendet man diese Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, so ergibt sich nach Ansicht des Senates, dass das gegenständliche Dienstverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen ist und die geltend gemachten Aufwendungen somit keine Betriebsausgaben darstellen. Es wurde zwar ein Dienstzettel - offenbar aus versicherungsrechtlichen Gründen – erstellt, jedoch ergeben sich daraus keinerlei Hinweise auf die tatsächliche Tätigkeit der Gattin bzw. dahingehend, wie sich die dort angegebene Normalarbeitszeit auf den jeweiligen Tag bzw. die jeweilige Woche verteilen. Der Bw. vermochte diese Umstände auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht aufzuhellen, vielmehr brachte er sinngemäß vor, dass seine Gattin auch auf kurzfristige Aufträge seinerseits tätig geworden sei.

Was die tatsächliche Tätigkeit der Gattin betrifft, so hat diese offenbar überwiegend Goldschmiedetätigkeiten, die mit dem Betrieb des Bw. laut Gewerbeberechtigung in keinem

Zusammenhang stehen, erledigt. Daneben hat sie nach Angaben des Bw. an der Erstellung eines Produktkatalogs mitgearbeitet. Diesbezüglich wurden von ihm anlässlich des Erörterungstermins einige Kopien vorgelegt, die diesem Produktkatalog offenbar entnommen worden sind. Weiters hat sie in einem nicht überprüfbaren Ausmaß Hilfstätigkeiten iZm. der Keramiktätigkeit des Bw. verrichtet sowie fallweise administrative Tätigkeiten erledigt. Nach Ansicht des Senates erscheint es absolut fremdunüblich, dass über Jahre hin ein beträchtlicher Teil der Arbeitszeit, aber auch des Lohnaufwandes (im berufsgegenständlichen Zeitraum ca. EUR 16.620) für die Ausarbeitung eines Produktkataloges anfällt, der offenkundig nur einem kleinen potentiellen Abnehmerkreis zugänglich gemacht worden ist.

Dem Senat erscheint auch bemerkenswert, dass nach dem Vorbringen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung die Gattin vom Bw. erst in die von ihr auszuübende Tätigkeit „*angelernt*“ werden musste. Seiner Ansicht nach würde infolge des in derartigen Fällen vorliegenden Interessensgegensatzes ein fremder Unternehmer keine Arbeitskraft ohne entsprechende fachspezifische Kenntnisse einstellen (sieht man von einer kurzfristigen Einarbeitungsphase ab), sodass die hier vorliegende Fremdunüblichkeit bzw. die familienhafte Motivation des Dienstverhältnisses auch aus diesem Umstand ersichtlich ist.

Letztlich ist auch noch darauf hinzuweisen, dass im Berufszeitraum das Dienstverhältnis der Ehegattin nicht durchgehend bestand, sondern insbesondere aus nachvollziehbaren familiären Gründen wiederholt Unterbrechungen erfuhr bzw. seit 2008 gar nicht mehr besteht. Nach den glaubhaften Darstellungen des Bw. hat die Ehegattin jedoch auch während dieser Zeiträume im Betrieb des Bw. gearbeitet bzw. ist dort auch noch seit 2008 ohne vertragliche Grundlage tätig. Auch daraus erhellt für den erkennenden Senat die Fremdunüblichkeit des behaupteten Dienstverhältnisses.

Wie der Bw. in diesem Zusammenhang anklingen hat lassen, ist es bei der Begründung des Dienstverhältnisses offenkundig auch darum gegangen, der Gattin eine soziale Absicherung (Vermeidung von Arbeitslosigkeit, Ermöglichung des Erwerbs von Anwartschaftzeiten für Pensionsansprüche) zukommen zu lassen. Gerade auch derartige Gründe wären jedoch für die Begründung eines Dienstverhältnisses unter Fremden jedenfalls nicht ausschlaggebend.

(16) Nach Ansicht des Senates war mangels Konnexes der Goldschmiedetätigkeit der Ehegattin mit dem Betrieb des Bw. davon auszugehen, dass jene Aufwendungen und Erlöse, die damit im Zusammenhang stehen, der Ehegattin selbst zuzurechnen und somit aus den betrieblichen Ergebnissen des Bw. auszuscheiden waren. Mangels entsprechender dahingehender Vereinbarungen bzw. fehlendem entsprechenden Auftretens nach Außen war auch nicht von der Begründung einer Mitunternehmerschaft und einer daraus resultierenden Aufteilung der Einkünfte zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin auszugehen.

(17) Die Berufungen waren daher, was Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 betrifft, als unbegründet abzuweisen. Für das Jahr 2010 war die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer ebenfalls abzuweisen und die angefochtenen Bescheide überdies – entsprechend der Eingabe des Bw. vom 25. März 2013 – gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu dessen Nachteil abzuändern, zumal das 2010 erworbene Gebäude, welches als Betriebsvermögen in den Jahresabschluss aufgenommen wurde, in der Tat kein steuerliches Betriebsvermögen repräsentiert und somit die im angefochtenen Bescheid anerkannte AfA keine Betriebsausgabe darstellt bzw. mangels Verwendung des Gebäudes für unternehmerische Zwecke keine Vorsteuerbeträge Berücksichtigung finden können.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 13. Dezember 2013