



GZ. RV/0105-L/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Brunnmayr & Poimer OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch Mag. Jürgen Großschedl, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Fälligkeit der Abgabe erfährt keine Änderung.

### **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. erzielte im Berufungsjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb als EDV-Fachmann.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurden Aufwendungen von 17.604,00 S unter dem Titel "Gehalt Gattin" geltend gemacht. In Summe wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 309.729,60 S erklärt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 21. Mai 2002 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Bezüglich der Gehaltszahlungen an die Gattin würde der Bw. ersucht werden, einen entsprechenden Vertrag (schriftliche Vereinbarung mit genauer Bezeichnung der Tätigkeit) nachzureichen.

Weiters sei der Zahlungsfluss der Gehälter belegmäßig nachzuweisen.

Am 28. Juni 2002 wurden eingereicht:

- Ein Dienstzettel datiert mit 10. April 2000, unterfertigt von der Gattin des Bw., mit im Wesentlichen folgendem Inhalt:

1. Arbeitgeber sei der Bw.
2. Arbeitnehmerin sei die Gattin des Bw.
3. Beginn des Dienstverhältnisses: 3. April 2000. Das erste Monat sei als Probemonat vereinbart.

4. Gewöhnlicher Arbeitsort: Kirchschlag

Der Dienstgeber sei berechtigt, den Arbeitnehmer an eine andere Dienststelle zu versetzen.

5. Einstufung: Gemäß Kollektivvertrag der Angestellten des Gewerbes würde die Gattin des Bw. als Büroangestellte der Stufe BG II eingestuft werden.

6. Der Stundenlohn betrage 85,00 S.

Allfällige sonstige Entgelte: keine

Pauschale Abgeltung von Überstunden: keine

Anspruch und Fälligkeit der Sonderzahlungen (13. und 14. Monatsgehalt) würden sich nach dem anzuwendenden Kollektivvertrag richten und sei daher gegeben.

7. Das Ausmaß des jährlichen Erholungsurlaubes richte sich nach den jeweils geltenden Bestimmungen des Kollektivvertrages.

8. Die wöchentliche Normalarbeitszeit betrage circa 6 Stunden pro Woche.

9. Die Arbeitnehmerin sei verpflichtet, alle ihr übertragenen Arbeiten gewissenhaft zu verrichten und diesbezügliche Bestimmungen und Weisungen genau zu beachten und ihre

volle Arbeitskraft uneingeschränkt zur Verfügung zu stellen.

10. Verschwiegenheitspflicht: Die Arbeitnehmerin sei zur Geheimhaltung aller ihr zur Kenntnis gelangender Geschäfts-, Betriebs- und Datenschutzgeheimnisse gegenüber jedermann – auch über das Ende des Dienstverhältnisses hinaus – verpflichtet.

11. Ihr Aufgabenbereich umfasse: Gesamte Bürotätigkeit (Telefondienst, Schreibarbeiten, Erstellen von Rechnungen)

12. Keine sonstigen Vereinbarungen

Des Weiteren wurden Kopien von Überweisungsbestätigungen eingereicht. Diese belegen Zahlungen des Bw. an seine Gattin in jeweils folgender Höhe:

April	2.125,00 S
Mai	2.253,00 S
Juni	1.998,00 S
Juli	1.870,00 S
August	1.020,00 S
September	2.465,00 S
Oktober	2.380,00 S
November	2.210,00 S
Dezember	2.083,00 S

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 23. Juli 2002 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 327.334,00 S festgesetzt.

Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 iVm Z 4 EStG 1988 dürften die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Kosten als nichtabzugsfähige Aufwendungen nicht abgezogen werden. Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung würden Verträge zwischen

nahen Angehörigen nur dann anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen würden und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden würden. Weiters würde festzuhalten sein, dass Zahlungen, die auf Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruhten, unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, wenn die erbrachten Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene Beistandspflicht hinausgehen würden. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen sei nicht erkennbar, dass die Gattin Leistungen erbracht haben solle, die über die rechtlich bzw. sittlich gebotene Beistandspflicht hinausgingen.

Die Gehaltszahlungen hätten daher nicht anerkannt werden können.

Innerhalb offener Frist wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht mit folgender Begründung:

Entgegen der unbegründeten Behauptung, dass auf Grund der vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar sei, dass Leistungen erbracht worden sein würden, die über die rechtlich bzw. sittlich gebotene Beistandspflicht hinausgingen, sei der Bw. der Meinung, dass dies aus den vorgelegten Unterlagen sehr wohl erkennbar sei. Vorgelegt worden sei ein Dienstzettel und Belege über den Zahlungsfluss, die inhaltlich von der belangten Behörde nicht bemängelt worden seien. Eine regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit von 6 Stunden gehe über die eheliche Beistandspflicht hinaus und erkläre sich auch aus der Verdopplung der Umsätze des Bw. gegenüber dem Jahr 1999.

Nach der Rechtsprechung österreichischer Berufungsbehörden (es werde auf eine Berufungsentscheidung der FLD Vorarlberg vom 20.10.1998, RV 404/1-V-V6/96, verwiesen) gehe es nicht an, eine steuerlich anzuerkennende Leistungsbeziehung einzig und allein deswegen zu verneinen, weil die honorierte Leistung nicht von einem Fremden, sondern von einem Familienangehörigen erbracht worden sei.

Am 25. März 2003 wurde die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 24. April 2003 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. angeforderte Unterlagen

einzureichen:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa auch das Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082) seien für die Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen 3 Voraussetzungen wesentlich:

- 1.) Ausreichende Publizität
- 2.) Klarer, eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt
- 3.) Standhalten eines Fremdvergleiches

In diesem Sinne seien folgende Punkte zu klären:

Sämtliche mit der Gattin des Bw. im Hinblick auf die Tätigkeit im Berufungsjahr abgeschlossenen Vereinbarungen (abgesehen vom bereits eingereichten Dienstzettel) seien einzubringen.

Sollten mündliche Vereinbarungen getroffen worden sein, sei deren Inhalt in den wesentlichen Punkten anzuführen.

Dies insbesondere in Bezug auf die Art der vereinbarten Leistungen, die Zeit und den Ort der jeweiligen Leistungen, die jeweils vereinbarte Entlohnung und die Art der Bezahlung.

Stundenaufzeichnungen für die im Berufungsjahr geleisteten Arbeiten würden vorzulegen sein. Welche Arbeiten seien in welchem ungefähren Ausmaß am Gesamtvolumen durchgeführt worden?

Aus welchem Grund seien monatlich verschiedene Beträge ausbezahlt worden? Wie würden sich diese jeweils berechnen?

Aus den eingereichten Bankauszügen gehe die Auszahlung von Sonderzahlungen nicht hervor. Seien solche bezahlt worden, wenn ja, auf welche Weise?

Sei eine sozialversicherungsrechtliche Anmeldung vorgenommen worden? Wenn ja, sei diese nachzuweisen.

Laut Aktenlage hätte der Bw. die gegenständliche Tätigkeit mit 31. Dezember 2000 beendet. In welcher Weise sei das Dienstverhältnis mit der Gattin des Bw. beendet worden? Auch diesbezüglich seien schriftliche sowie mündliche Vereinbarungen einzureichen.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2003 wurde wie folgt geantwortet:

1. Mündliche Vereinbarungen

Neben den im Dienstzettel festgehaltenen Merkmalen sei zwischen den Vertragsparteien vereinbart worden, dass keine Sonderzahlungen zu leisten seien. Dies deswegen, da es sich nach der tatsächlichen Durchführung des Dienstvertrages um einen so genannten freien Dienstvertrag handle, auf den die KV-Bestimmungen nicht anwendbar seien.

2. Stundenaufzeichnungen

Die Stundenaufzeichnungen würden nachgereicht werden. Eine Zusammenfassung der monatlichen Stundenaufzeichnungen aus den Gehaltsabrechnungen liege bei.

3. Höhe der ausgezahlten Beträge

Die unterschiedliche Höhe der ausgezahlten Beträge sei in der unterschiedlichen Anzahl geleisteter Stunden begründet.

4. Sonderzahlungen

siehe Punkt 1.

5. Anmeldung Sozialversicherung

Diese liege bei.

6. Ende Dienstverhältnis

Das Ende des Dienstverhältnisses sei einvernehmlich festgelegt worden und hänge damit zusammen, dass der Bw. seine gewerbliche Tätigkeit per Ende 2000 vorübergehend eingestellt habe.

Abschließend werde nochmals festgestellt, dass die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit der Gattin des Bw. von 6 Stunden über den Umfang der ehelichen Beistandspflicht hinausgehe

und ein fremdüblicher freier Dienstvertrag zwischen Ehegatten durchgeführt worden sei, der auch steuerlich anzuerkennen sei.

Beigelegt wurde eine Anmeldung bei der OÖ Gebietskrankenkasse vom 7. April 2000.

Aus dieser geht hervor, dass der Bw. seine Gattin seit 3. April 2000 als kaufmännische Angestellte geringfügig beschäftigt habe. Das Arbeitsverhältnis würde dem Angestelltengesetz unterliegen:

Als Monatslohn sei 0,00 S angegeben worden. Durchschnittlich beschäftigt pro Woche würde die Gattin des Bw. an 3 Tagen, insgesamt zu 10 Stunden, sein.

Dienstgeber sei der Bw..

Des Weiteren wurde folgende Aufstellung eingereicht:

Stundenaufstellung 2000	
Zusammenfassung	
Monat	Stunden
4	25
5	26,5
6	23,5
7	22
8	12
9	29
10	28
11	26
12	24,5
Summe	216,5

Mittelwert	24,1
------------	------

Mit Schreiben vom 30. Juni 2003 wurde folgende Aufstellung nachgereicht:

Monat	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Einn.-Ausg.-Rg.	4	4,5	5	4	2	5	5,5	4,5	4,5
Fahrtenbuch	5	4	4,5	3,5	2	5	5,5	5	5
Belegablage	4	5	3,5	4	1,5	5	4,5	4	4
Fakturierung	4	5	4	3,5	1,5	5	4,5	3,5	3
Korrespondenz	4,5	5,5	3,5	4	2	5	4,5	4	3
FA-Ust-VA	3,5	2,5	3	3	3	4	3,5	5	5

Mit Schreiben vom 18. September 2003 wurde obiger Sachverhalt dem Bw. und der Amtspartei zur Kenntnis übermittelt.

Am 23. September 2003 fand die vom Bw. beantragte mündliche Berufungsverhandlung vor der Referentin in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters des Bw. und der Amtspartei statt.

Die darüber aufgenommene Niederschrift hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Der obige Sachverhalt gebe keinen Anlass für Einwendungen und Ergänzungen und werde daher als unstrittig behandelt.

Bemängelt wurde vom Vertreter des Bw. die Schlüssigkeit der Begründung des Erstbescheides der Abgabenbehörde erster Instanz.

Des Weiteren wurde auf die bereits in der Berufungsschrift zitierte Entscheidung der FLD Vorarlberg hingewiesen und die dort vorgebrachten Argumente wiederholt.



Von der Amtspartei wurde erwidert, dass es sich bei der zitierten Entscheidung der FLD um eine Einzelentscheidung handeln würde, die von einem nicht identen Sachverhalt ausginge. Im gegenständlichen Fall würde kein schriftlicher Dienstvertrag sondern lediglich ein Dienstzettel vorliegen.

Der steuerliche Vertreter wiederum gab an, dass es üblich sei, einen Dienstzettel auszustellen. Es würde sich um einen ähnlichen Sachverhalt handeln, jede Entscheidung sei eine Einzelentscheidung, es würde sich nicht um keine Fehlentscheidung handeln. Zusätzlich wurde auf das in den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 1147, zitierte Erkenntnis des VwGH vom 21.7.1993, 91/13/0163, verwiesen. Der dort vorliegende Sachverhalt sei eindeutig und gänzlich anders gelagert als der gegenständliche. Im vorliegenden Fall würde es sich um einen fremdüblichen Vertrag handeln, es würde keinen Rechtssatz geben, der die Aberkennung rechtfertige. Ebenso gäbe es keine Umkehr der Beweislast.

Von keiner der Parteien wurden Beweisanträge gestellt.

Das Beweisverfahren wurde daher geschlossen und der Beschluss gemäß § 287 Abs. 4 BAO verkündet, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

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

Gemäß § 25 BAO sind Ehegatten als nahe Angehörige anzusehen, weshalb der vom Bw. mit seiner Gattin abgeschlossene Vertrag als Angehörigenvertrag zu beurteilen ist.

Angehörigenverträge sind nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch das Erkenntnis vom 29.5.1996, 92/13/0301) dahingehend zu prüfen, ob hinter der nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht.

Dies, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den möglicherweise vorliegenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen steuerlich beachtlicher Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe auch das Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082) werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn sie

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

#### Klarer, eindeutiger Inhalt

Der von der Gattin des Bw. unterzeichnete Dienstzettel geht von deren Arbeitnehmereigenschaft aus, es würde ein Stundenlohn sowie Sonderzahlungen nach Kollektivvertrag zustehen, als Leistungsinhalt wurde eine Zurverfügungstellung der Arbeitskraft von 6 Stunden pro Woche festgelegt und es würde Weisungsunterworfenheit gegenüber dem Bw. bestehen.

Aus der Anmeldung zur GKK geht hervor, dass die Gattin des Bw. als kaufmännische Angestellte geringfügig beschäftigt sei, das Arbeitsverhältnis dem AngG unterliege (was gemäß § 17 AngG 1921 einen Urlaubsanspruch begründen würde) und die Arbeitsverpflichtung ein Ausmaß von 10 Stunden pro Woche auf 3 Tage verteilt umfassen würde.

Nach dem im Zuge des Ermittlungsverfahrens neu hervorgekommenen Sachverhalt wurde jedoch im Gegensatz zu oben Ausgeführtem mündlich vereinbart, dass keine Sonderzahlungen zu leisten seien und es sich nach der tatsächlichen Durchführung um einen freien Dienstvertrag handeln würde, auf den die Kollektivvertragsbestimmungen nicht anwendbar seien.

Das im Dienstzettel vorgesehene Feld für zusätzliche Vereinbarungen wurde eindeutig nicht ausgefüllt.

Die schriftliche Vereinbarung des Dienstzettels widerspricht dem mündlich Vereinbarten aufs Größte.

Eigentümlich erscheint, dass die persönliche Weisungsunterworfenheit und das Arbeitsumfeld, wie etwa der Dienstort der Gattin des Bw. laut Dienstzettel festgelegt worden sind.

Zusätzlich hat die Gattin des Bw. keinerlei Möglichkeit, die Einnahmenseite positiv zu beeinflussen. Aufwendungen sind von ihr keine zu tätigen. Es wird von ihr daher kein

Unternehmerrisiko getragen.

Es ist folglich insgesamt davon auszugehen, dass es sich in der tatsächlichen Durchführung um ein Dienstverhältnis handelt (siehe auch die Erkenntnisse des VwGH vom 2.7.2002, 99/14/0056, vom 5.6.2002, 2001/08/0107,0135, und vom 3.10.2002, 98/08/0290).

Die wesentlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines freien Dienstvertrages, die Weisungsungebundenheit und das Unternehmerrisiko liegen demnach nicht vor.

Ausdrücklich wird im Dienstzettel auf das Schulden der Zurverfügungstellung der Arbeitskraft abgestellt, die Ausführung einzelner Arbeiten wird nicht vereinbart (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 28.3.2000, 96/14/0070).

Aus den vorgelegten Unterlagen geht kein Konsum des laut Anmeldung zur Sozialversicherung bestehenden Urlaubsanspruches hervor. Im Gegenteil – die laut Dienstzettel vereinbarten durchschnittlichen 6 Stunden pro Woche wurden erfüllt. Die finanzielle Abgeltung des somit übrig gebliebenen Urlaubsanspruches bei Beendigung des Dienstverhältnisses geht aus den vorgelegten Überweisungsbelegen und deren Interpretation ebenfalls nicht hervor.

Der Hinweis auf das zusätzlich mündlich vereinbarte freie Dienstverhältnis ist als reine Schutzbehauptung zu werten. In der Antwort auf den Ergänzungsvorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz vom 21. Mai 2002 wurde dies in keiner Weise erwähnt.

Erst der Bezug auf die tatsächlich nicht ausbezahlten Sonderzahlungen im Rahmen des Ermittlungsverfahrens durch den Senat ließ die mündliche Vereinbarung zu Tage treten.

Es erscheint dem Senat als absolut unüblich, innerhalb einer Zeitspanne von neun Monaten eine schriftliche Vereinbarung abzufassen, die sich mit einer mündlichen Zusatzvereinbarung aufs Gröbste widerspricht.

Es wäre vielmehr notwendig gewesen, die wesentlichen Punkte des Dienstzettels zu ändern.

Zusammengefasst stellt der Senat fest, dass gegenständlicher Angehörigenvertrag keinen eindeutigen, klaren Inhalt hat. Der Dienstzettel, die mündliche Vereinbarung und die tatsächliche Durchführung widersprechen sich in den oben angeführten Punkten.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.10.1983, 83/14/0034, feststellt, ist eine deutliche Fixierung der wesentlichen Bestandteile notwendig. Eine solche ist jedenfalls nicht erfolgt, da keineswegs feststeht, um welche Art von Arbeitsvertrag es sich handelt.

## Publizität

Wie oben bereits ausgeführt, widerspricht der schriftlich vorgelegte Dienstzettel den mündlich vereinbarten Bedingungen.

Da vom Bw. nicht nachgewiesen werden konnte, welchen Inhalt der gegenständliche Angehörigenvertrag habe, kann auch nicht von einer Publizität der Vereinbarungen ausgegangen werden.

Die eingewendeten mündlichen Zusätze wurden in keiner Weise schriftlich festgehalten.

## Fremdvergleich

Der Senat geht davon aus, dass ein fremder Dritter das gegenständliche Arbeitsverhältnis nicht eingegangen wäre.

Bei Prüfung dieser Frage ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 4.10.1983, 83/14/0034). Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ist weder die Leistung des Arbeitgebers (wie etwa Sonderzahlungen oder Urlaub), noch die Gegenleistung des Dritten (stundenweise Tätigkeit in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit zu fixem Stundenlohn oder Ausführung einzelner, bestimmter Arbeiten mit Einflussnahme auf die erzielten Einnahmen) geklärt. Eine solch unsichere Zukunft ist wohl keinem fremden Dritten zuzumuten.

Der Bw. besteht auf das Vorliegen der Fremdüblichkeit des Vertrages, kann diese Behauptung jedoch in keiner Weise untermauern.

Folglich liegen sämtliche drei vom VwGH in ständiger Judikatur erarbeiteten Voraussetzungen nicht vor.

Es erübrigt sich daher ein Eingehen auf die zitierte Berufungsentscheidung der FLD Vorarlberg, da in jener davon ausgegangen worden ist, dass der Angehörigenvertrag nur deshalb nicht anerkannt worden sei, weil die Vertragspartner in einem verwandtschaftlichen Verhältnis stehen würden.

Der gegenständliche Vertrag ist daher nicht anzuerkennen.

Die vom Bw. an seine Gattin geleisteten Zahlungen stellen keine Betriebsausgaben dar.

Da aus obigen Gründen der Vertrag steuerlich nicht anzuerkennen war, bedarf es keiner Prüfung der Frage, ob die Tätigkeit der Gattin des Bw. über das Ausmaß der üblichen familienhaften Mitwirkung im Erwerb des anderen Ehegatten hinausging.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, 29. September 2003