



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 1

GZ. RV/0319-F/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl.-Ing. A.P., vertreten durch die S Steuerberatungsges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer hat im Jahr 2001 neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1,121.718,00 S aus einer Konsulententätigkeit und Projektvermittlungen resultierende negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 32.581,00 S erklärt.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer versagte das Finanzamt ua. den als Betriebsausgaben geltend gemachten Lohnaufwendungen für die Ehegattin in Höhe von 113.480,53 S infolge fehlender Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses die steuerliche Anerkennung und brachte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit 94.650,00 S in Ansatz.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung des Berufungsführers mit Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass ein Naheverhältnis nicht als eigenständiges Beweislastkriterium angesehen werden dürfe und auf keinen Fall von vornherein zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen dürfe. Im gegenständlichen Fall lägen alle Merkmale eines echten Dienstverhältnisses vor, der Dienstvertrag entspreche inhaltlich dem § 47 Abs. 2 EStG 1988. Wenn aber die Merkmale des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorlägen, sei es steuerrechtlich ohne Bedeutung, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente

Handlungen oder ohne übereinstimmende Willenserklärungen zu Stande gekommen sei. Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis seien nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen sei. Ein schriftlich abgeschlossener Dienstvertrag könne daher steuerlich bedeutungslos sein, wenn nicht durch die der Vereinbarung zu Grund liegende Tätigkeit ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet werde. Eine schriftliche genaue Festlegung der zu leistenden Arbeiten sei abzulehnen, da der Arbeitnehmer dadurch in die Lage versetzt würde, nicht angeführte, aber zu erbringende Arbeitsleistungen abzulehnen. Die Verpflichtung zur Erbringung von Arbeitsleistungen gehe weit über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinaus, würden doch nennenswerte Arbeitsleistungen (sämtliche kaufmännischen bzw. allgemeinen Bürotätigkeiten, Betreuung der Projektentwicklung, Gewinnung von Neukunden) erbracht. Durch das Dienstverhältnis mit der Ehegattin sei somit eine sonst erforderliche Arbeitskraft ersetzt worden. Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses sei auch, dass fortlaufende, im Wesentlich gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt würden. Die Entlohnung habe sich an den Gesichtspunkten Qualität und Quantität zu orientieren, wobei dem für die entsprechende Berufsgruppe anzuwendenden Kollektivvertrag Bedeutung zukomme. Die Entlohnung entspreche in jeder Hinsicht sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach dem Fremdverhaltensgrundsatz. Dass keine regelmäßigen Lohnauszahlungen erfolgt seien, werde entschieden zurückgewiesen, die (im Einzelnen betragsmäßig für den Zeitraum Mai bis November angeführten) Barauszahlungen seien durch die vorgelegten Unterlagen belegt worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Begründend wurde zusammengefasst darauf verwiesen, dass die maßgeblichen Vertragsbestandteile nicht mit genügender Deutlichkeit nach außen in Erscheinung getreten seien. Die Entlohnung erfolge in der Weise, dass vom Konto des Berufungswerbers Beträge bar ausbezahlt würden, wobei die Beträge nicht in regelmäßigen Abständen und nicht immer in einer mit der Lohnabrechnung des entsprechenden Monats übereinstimmenden Höhe ausbezahlt worden seien. Fortlaufende, aber unregelmäßige und der Höhe nach schwankende Entlohnungen sprächen jedoch gegen ein Dienstverhältnis. Ob dabei die Barabhebungen unmittelbar von der Gattin selbst oder vom Berufungswerber getätigt worden seien, sei im Ergebnis nicht von Relevanz, sei doch die Behebung des Lohnes durch einen Dienstnehmer vom Bankkonto des Dienstgebers unüblich bzw. sei im Falle der Abhebung durch den Berufungsführer die Ausbezahlung des Lohnes an die Gattin nach außen nicht dokumentiert. Da zudem auch weder die Vereinbarung noch die tatsächliche Leistung konkret nachgewiesen worden sei – es werde lediglich allgemein auf nennenswerte Arbeitsleistungen verwiesen – sei das Erfordernis der Publizität insgesamt nicht erfüllt. Es lasse sich der Schluss ziehen, dass die Vereinbarung keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe,

seien doch die wesentliche Vertragspunkte nicht mit genügender Deutlichkeit festgelegt bzw. nicht nach außen hin dokumentiert. Mangels eines schriftlichen Vertrages in dem die Tätigkeit(sgebiete) sowie Höhe, Art und Zeitpunkt der Bezahlung des Lohnes, aber auch weitere Vertragspunkte (Arbeitszeit, Kündigungsfrist etc.) festgelegt seien, sei die Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses zu verneinen. Darüber hinaus widerspreche es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Konsulententätigkeit im Umfang von zwei Tagen pro Monat eine wöchentlich 20 Stunden tätige Arbeitskraft erfordere. Schließlich spreche aber auch der Umstand, dass sich der Berufungswerber gegenüber der I-GmbH vertraglich gegenüber jedem Dritten zu strenger Geheimhaltung hinsichtlich aller mit dem Konsulentenvertrag und der Konsulententätigkeit zusammenhängenden Umstände verpflichtet habe, gegen die Fremdüblichkeit des Dienstvertrages.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 160 und die dort zitierte hg. Judikatur) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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

Zutreffend weist der steuerliche Vertreter darauf hin, dass diese Kriterien kein eigenständiges Beweislastkriterium darstellen und nicht von vornherein zu einer steuerlichen Schlechterstellung von Vereinbarungen mit Angehörigen führen dürfen. Die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung vielmehr im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Begründet werden die an Angehörigenvereinbarungen gestellten Anforderungen vor allem damit, dass zum einen das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, und zum anderen mit der Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Bei Ehegatten ist zudem zu berücksichtigen, dass diese gemäß § 90 ABGB zum Beistand verpflichtet sind und ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken hat, soweit ihm dies zumutbar ist und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist. Bei der Mitwirkung der Ehegattin ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass diese ihre tatsächliche Grundlage in aller Regel nicht in eigenen erwerbswirtschaftlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der ehelichen Lebensgemeinschaft findet. Um daher ein Dienstverhältnis mit der Ehegattin steuerlich anerkennen zu können, bedarf es einer Gestaltung der Dinge, die keine Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt und die im Einzelfall sohin die Annahme rechtfertigt, dass die Mitwirkung der Ehegattin über die eheliche Beistandspflicht hinausgeht.

Nach dem Inhalt des mit der I-GmbH abgeschlossenen Konsulententenvtrages übernahm der Berufungsführer die Beratung und Unterstützung der Gesellschaft in ihren vertrieblichen Angelegenheiten. Er verpflichtete sich, der Gesellschaft und deren Vertretern mindestens zwei Kalendertage pro Monat zur Erbringung der Konsulentenleistungen zur Verfügung zu stehen, wobei der genau Umfang, Ort und Zeitpunkt der Inanspruchnahme von der Gesellschaft festgelegt wird. Nach Punkt V. des Vertrages ist der Berufungsführer zur Geheimhaltung sämtlicher Unterlagen, Informationen und Daten seines Vertragspartners, welche ihm aufgrund der Tätigkeit als Konsulent zur Kenntnis gelangen, verpflichtet. Auch wurde die Weiterleitung von Informationen über den Vertrag und über dessen Vorhandensein an Dritte untersagt. Für den Fall der Verletzung dieser Verpflichtung durch den Konsulenten war eine Konventionalstrafe in Höhe von 250.000,00 S pro Anlassfall vereinbart und zwar unter

Vorbehalt der Geltendmachung eines übersteigenden Schadens durch die Gesellschaft. Das monatliche Honorar wurde mit 13.500,00 S zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. Per 30. September 2001 wurde der Vertrag seitens der I-GmbH gekündigt. Weiters bezog der Berufungsführer von der Firma V Provisionseinnahmen in Höhe von 21.141,50 S (netto). Nach den Angaben des Berufungsführers im Schreiben vom 18. August 2003 gab es eine mündliche Absprache über eine 5%ige Provision je Projektvermittlung.

Im auf Vorhalt des Finanzamtes ergangenen Schreiben vom 18. August 2003 führt der Berufungsführer aus, dass es ihm aufgrund des regelmäßigen Einkommens von der I-GmbH möglich gewesen sei, seine Gattin für allgemeine Bürotätigkeiten ca. 20 Stunden pro Woche um ca. 5,60 € pro Stunde zu beschäftigen. Neben Allfälligem vorwiegend zur Gewinnung von Neukunden. In der Berufung wurde als Tätigkeitsgebiet der Ehegattin die Erbringung der kaufmännischen bzw. allgemeinen Bürotätigkeiten, die Betreuung der Projektentwicklung und die Gewinnung von Neukunden angeführt. Das monatlich Bruttogehalt betrug 7.893,00 S (nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge ergab sich ein Auszahlungsbetrag von 6.500,00 S zuzüglich im August und im November des Streitjahres ausbezahlter sonstiger Bezüge. Die Auszahlung erfolgte jeweils bar vom Konto des Berufungsführers, wobei die Auszahlungsbeträge im Juni (8.000,00 S) und im Juli (10.000,00 S) nicht mit der Lohnabrechnung übereinstimmten. Ein Nachweis über die tatsächliche Erbringung der behaupteten, bloß allgemein umschriebenen und in keiner Weise konkretisierten Tätigkeiten der Gattin – eine Beurteilung ob diese das im Rahmen der familienhaften Mitarbeit üblicherweise erbrachte Ausmaß übersteigen, war sohin nicht möglich - wurde nach den unbestrittenen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, der insoweit Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH 26.6.2002, 97/13/0009), nicht erbracht. Unbestritten ist auch geblieben, dass es neben der fehlenden Konkretisierung der Tätigkeit und der Lohnauszahlung an Vereinbarungen über die Arbeitszeit, Kündigungsfristen udgl. fehlt. Keinerlei Hinweise lassen sich aus der Aktenlage auch über die zeitliche Lagerung der geleisteten Arbeitsstunden oder über die Vorgehensweise im Falle monatlicher Mehr- oder Minderleistungen entnehmen. Auch wenn, wie der steuerliche Vertreter zutreffend ausführt, ein schriftlicher Dienstvertrag nicht Voraussetzung für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses ist, kann dem Finanzamt im Hinblick auf die begründeten Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt des behaupteten Dienstverhältnisses somit nicht entgegengetreten werden, wenn es davon ausgegangen ist, dass die Vereinbarung keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweise und einem Fremdvergleich nicht standhalte und den Lohnaufwendungen daher die steuerliche Anerkennung versagt hat.

Zudem war der Berufungsführer nach dem Inhalt des Konsulentenvertrages verpflichtet, dem Auftraggeber gegen ein monatliches Entgelt von 13.500,00 S (netto) an mindestens zwei Kalendertagen pro Monat zur Verfügung zu stehen. Den erklärten Gesamterlösen (incl. den Provisionseinnahmen von der Firma V) des Jahres 2001 in Höhe von 115.641,50 S standen

annähernd gleich hohe Lohnaufwendungen für die Ehegattin (113.481,00 S) gegenüber, so dass sich insgesamt ein Verlust aus der gewerblichen Tätigkeit des Berufungsführers ergab. Abgesehen davon, dass es nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens nicht als fremdüblich angesehen werden kann, dass im Rahmen einer in einem solch geringfügig ausgeübten Ausmaß und vertragsgemäß unter strenger Geheimhaltungspflicht stehenden Konsulententätigkeit bzw. einer Vermittlungstätigkeit, aus der Provisionseinnahmen von lediglich 21.141,00 S resultieren, eine wöchentlich zwanzig Stunden tätige Arbeitskraft angestellt wird, ist das Inkaufnehmen von Verlusten unter den gegebenen Umständen nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates nur im Hinblick auf das Naheverhältnis erklärbar und hält einem Fremdvergleich sohin von vornherein nicht stand.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 3. Juni 2005