



Außenstelle Wien  
SENAT 11

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

GZ. RV/1509-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12/13/14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998 entschieden:

- Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
- Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **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 (Bw.) ist ein nichtselbständiger Journalist und betreibt neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit ein Übersetzungsbüro. Das Übersetzungsbüro ist am 18.12.1995 eröffnet worden. Das Übersetzungsbüro wird von seiner Wohnung aus betrieben, dessen Geschäftsführerin und einzige Angestellte die Gattin ist. Der Arbeitsvertrag wurde am 10.1.1996 abgeschlossen. Ihr Betätigungsgebiet laut Vertrag umfasst allgemeine Bürotätigkeit,

Telefon, Fax, Schriftverkehr insbesondere Kostenvoranschläge und Rechnungen, Buchhaltung, Schriftverkehr mit Behörden und die Ausfertigung der Übersetzungen. Für die Übersetzungsarbeit jedoch ist sie nicht zuständig, die Übersetzungen werden von tschechischen Übersetzern durchgeführt, die auf Werkvertragsbasis honoriert wurden.

Der Bw. ist überdies ab dem Jahr 1996 als Gesellschafter an der MA-H GesnbR zu 70% beteiligt. Gegenstand dieser Gesellschaft ist die Durchführung von Messeveranstaltungen im In- und Ausland. Diese Gesellschaft wurde mit 31.12.1998 beendet.

Weiters ist der Bw. ab August 1998 an der T-GesnbR als Gesellschafter beteiligt. Der Betriebsstandort der Gesellschaft ist ebenfalls der Familienwohnsitz in M. Gegenstand dieser Gesellschaft ist die Durchführung von Messeveranstaltungen, Bühnenbau und Verleih von Konstruktionen sowie alle weiteren Tätigkeiten eines Werbegestalters. Der Bw. ist mit 99% (abzüglich eines Vorausgewinnes in Höhe von 20.000 ATS monatlich an den Gesellschafter FB) am Gewinn beteiligt.

Für die Jahre 1996 – 1998 wurde eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt, da den geringen Einnahmen relativ hohe Personalkosten gegenüberstanden.

Hinsichtlich der Personalaufwendungen bei dem Übersetzungsbüro hat der Betriebsprüfer (Bp.) folgende Feststellungen getroffen:

*Im Rahmen dieses Unternehmens beschäftigte der Bw. seine Gattin mit 35 Monatsstunden in einem nichtselbständigen Dienstverhältnis. Als Gehalt wurden 4.000 ATS monatlich (12 mal im Jahr, Urlaubsgeld und Weihnachtsremuneration) festgesetzt.*

*Gemäß dem vorgelegten Arbeitsvertrag sind von der Gattin folgende Aufgaben durchzuführen:*

*Allgemeine Bürotätigkeit, Telefon und Fax, Schriftverkehr, insbesondere Kostenvoranschläge und Rechnungen, Buchhaltung, Schriftverkehr mit Behörden und Ausfertigung der Übersetzungen.*

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Umfang der Geschäftstätigkeit minimal sei (Jahresumsätze im Prüfungszeitraum zwischen 3.000 ATS und 40.817,50 ATS resultierend aus 1 bis 2 Honorarnoten pro Jahr).*

*Der Bw. lukriere persönlich die Aufträge.*

*Die Übersetzungen werden von tschechischen Übersetzern durchgeführt, und die Buchhaltung wurde von der Tochter des Bw. erstellt.*

*Die Tätigkeiten der Gattin umfasste lediglich Teile der im Vertrag festgehaltenen Aufgaben. Es seien drei Kostenvoranschläge, welche zu keinem Auftrag geführt haben, vorgelegt worden, der Umfang der von der Gattin erledigten Agenden stehen jedoch in keinem Verhältnis zu der Entlohnung.*

*Nach Ansicht des Bp. seien die Voraussetzungen des Fremdvergleiches nicht gegeben, da unter Fremden dieses Rechtsgeschäft nicht abgeschlossen worden wäre, da der Personalaufwand (Gehalt und Sozialversicherungsbeiträge) das Doppelte, das Dreifache bzw. das Zwanzigfache des Jahresumsatzes übersteige.*

*Aus diesen Gründen wurden die als Personalaufwand geltend gemachten Aufwendungen ausgeschieden.*

	1996	1997	1998
Personalaufwand lt. Erklärung	66.367,00	80.844,85	72.853,23
Auszuscheidende Personalkosten lt. Bp.	64.953,00	78.697,85	72.593,53
Personalkosten lt. Bp.	1.415,00	2.147,00	259,70

Von der Bp. wurden als Personalkosten lediglich der Aufwand für die tschechische Übersetzerin anerkannt.

Auf Befragen der Bp., welche Arbeiten die Gattin erledigen musste, wer der Kundenstock sei und welche Ausbildung die Gattin habe, wurden vage Umschreibungen der Tätigkeit gemacht. Unterlagen wurden vom Bw. keine der Bp. vorgelegt.

Für die Übersetzungen war eine tschechische Übersetzerin tätig. Die Unterlagen wurden per Email nach Tschechien gesendet, die Übersetzung wurde zurück geschickt. Nach den eigenen Aussagen des Bw. war das Tätigkeitsfeld der Gattin gering (siehe Arbeitsbogen der Bp., Niederschrift S 43).

Das Übersetzungsbüro wurde mangels Aufträge im Jänner 1999 geschlossen, und die Gattin ist abgemeldet worden.

Der Bw. erhob gegen die von der Betriebsprüferin erlassenen Bescheide hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998 das Rechtsmittel der Berufung und führt begründend aus:

Nach Meinung des Bw. halte die Beschäftigung der Gattin sehr wohl einem Fremdvergleich stand, da das Dienstverhältnis ausreichend nach außen dokumentiert sei, da ein Arbeitsvertrag zwischen dem Bw. und seiner Gattin geschlossen wurde.

Weiters habe das Arbeitsverhältnis einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Die Aufgaben im Rahmen der Bürotätigkeit waren genau definiert. Die Gattin des Bw. hatte neben der Tätigkeit für das Übersetzungsbüro auch jene administrativen Aufgaben für die B&S GesbR und die H&S GesbR zu erfüllen, die der Bw. aufgrund seiner umfangreichen beruflichen Tätigkeiten nicht wahrnehmen konnte. Sie habe im Rahmen ihrer 35 Monatsstunden, wenn es die Tätigkeit für das Übersetzungsbüro zuließ, auch Tätigkeiten auszuführen, die der Bw. als mitarbeitender Gesellschafter der beiden GesbR auszuführen gehabt hätte.

Die Gattin des Bw. bezog für ihre **gesamte Tätigkeit** 4.000 ATS monatlich als Entgelt. Die Entlohnung erfolgte somit nicht nur für die Tätigkeit beim Übersetzungsbüro, sondern auch im Rahmen der zwei GesbR's. Dieser Sachverhalt sei bereits vom Bw. im Rahmen der Betriebsprüfung geltend gemacht worden, die Bp. habe dies jedoch nicht entsprechend gewürdigt.

Die Weiterverrechnung des Personalaufwandes, entstanden durch die Beschäftigung der Gattin des Bw., in den zwei GesbR's erfolgte aus dem Grund nicht, da der Bw. in Personalunion, sowohl Inhaber des Übersetzungsbüros war und als Gesellschafter der beiden GesbR's jene Aufgaben zu erfüllen hatte, die von seiner Gattin teilweise wahrgenommen wurden. Die Verrechnung des Aufwandes hätte nur zu einer Erhöhung der Einkünfte aus dem Übersetzungsbüro und zu einer Verminderung der Einkünfte des Bw. aus den beiden oben genannten Gesellschaften geführt, da dieser Aufwand nur dem Bw. zugerechnet und eben dort um den gleichen Betrag die Einkünfte verringert hätte.

Nach Ansicht des Bw. war der Umfang der Tätigkeit von der Gattin derart umfangreich im Verhältnis zur geringen Anzahl der monatlichen Arbeitsstunden, dass dieses Dienstverhältnis auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wäre.

In einer Stellungnahme zu den in der Berufung angeführten Einwendungen führt die Bp. aus, dass im Zuge der Betriebsprüfung nicht geklärt werden konnte, worin die allgemeine Bürotätigkeit bestehe, da nahezu keine Geschäftstätigkeit vorlag. Der Telefon-Geschäftsanschluss war gleichzeitig der Telefonanschluß des Familienwohnsitzes, daher sei das Entgegennehmen von Telefonaten sicherlich im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht zu erfassen. Es konnte keine Art von Schriftverkehr vorgelegt werden, auch

nicht solcher mit Behörden. Der Bw. gab an, dass die Gattin mit der Werbung betraut war, dazu wurde ebenfalls nichts vorgelegt. Es konnten über den gesamten Prüfungszeitraum lediglich drei Kostenvoranschläge (alle aus dem Jahr 1998) vorgelegt werden. Nach den Prüfungsfeststellungen waren für den Prüfungszeitraum insgesamt nur vier Rechnungen zu schreiben. Die Buchhaltung wurde von der Tochter geführt. Die Ausfertigung von den Übersetzungen wurde von dafür engagierten Übersetzern bewerkstelligt.

Die Bp. merkte an, dass keine Würdigung der Behauptung, nämlich dass die Gattin für die B&S GesnbR und H&S GesnbR tätig war, erfolgen könne, da diese GesnbR's nicht Gegenstand der Prüfung waren.

Der Stellungnahme der Bp. hält der Bw. entgegen, dass eine allgemeine Bürotätigkeit nicht immer an den tatsächlich getätigten Geschäftsabschlüssen zu bewerten sei. Nach Meinung des Bw. unterliege das Entgegennehmen von geschäftlichen Telefonaten nicht der ehelichen Beistandspflicht. Weiters sei es in der Privatwirtschaft durchaus üblich, dass die Mitarbeiter für andere Tätigkeiten als im Arbeitsvertrag vorgesehen herangezogen werden.

Auf die Tätigkeit der Tochter im Übersetzungsbüro wurde vom Bw. nicht näher eingegangen.

Gemäß § 276 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO) hat das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vorgelegt.

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

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können nach ständiger Judikatur des VwGH – auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – für den Bereich des Steuerrechts nur 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 (Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 158f).

Im gegenständlichen Verfahren wurde ein schriftlicher Arbeitsvertrag zwischen dem Bw. und seiner Gattin abgeschlossen. Gleichzeitig wurde sie bei der Gebietskrankenkasse als geringfügig beschäftigte Dienstnehmerin des Übersetzungsbüros angemeldet.

Fremdübliche Verträge, abgeschlossen zwischen der Gattin des Bw. und den beiden GesnbR's existieren offenkundig nicht. Ebenso existieren keine Verträge mit den Übersetzern und der Tochter, die die Buchhaltung machte.

Bezüglich der Prüfung des Fremdvergleiches betreffend die äußere Form ist auszuführen, dass der Vertrag mit der Gattin zwar fremdüblichen Kriterien entspricht, da sämtliche formalen Voraussetzungen eingehalten wurden. Nachdem aber mehrere Personen für das Übersetzungsbüro tätig wurden, mit denen kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde, ist zu erkennen, dass nicht einmal die Beschäftigten in derselben Firma gleich behandelt wurden.

Weiters sind die inhaltlichen Vereinbarungen des Vertrages zu prüfen. Nach den Ausführungen des Bw. ist es unbestritten, dass die Gattin nicht die Arbeiten erledigen musste, die im Arbeitsvertrag aufgelistet sind. Damit ist es fraglich, ob der Vertrag überhaupt zustande gekommen ist, da die wesentlichen Bestandteile nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert sind, da nicht eindeutig feststellbar ist, welche Aufgaben die Gattin tatsächlich zu erledigen hatte.

Folglich sind die Vereinbarungen, die der Bw. mit seiner Gattin geschlossen hat, nicht nach außen zum Ausdruck gekommen, da nicht zweifelsfrei feststeht, mit welchen Inhalt der Vertrag abgeschlossen wurde.

Der Bw. hat nichts dazu beigetragen, dass es zu einer Aufklärung des tatsächlichen Arbeitsumfang, vor allem welche Tätigkeiten durchgeführt worden sind, gekommen wäre. Unkommentiert zur Kenntnis genommen wurde seitens des Bw., dass lediglich drei Kostenvoranschläge und vier Rechnungen für den gesamten Prüfungszeitraum zu erstellen waren.

Weiters ist am Inhalt des Vertrages orientierter Fremdvergleich anzustellen. Unter diesem Aspekt ist zu prüfen, ob Arbeiten und in welchem zeitlichen Ausmaß, für die die Gattin ein Entgelt erhalten hat, durchgeführt wurden. Nach den Feststellungen der Bp. konnte keine Büroarbeit nachgewiesen werden, die das zeitliche Ausmaß von 35 Monatsstunden rechtfertigen würde.

Nach den Feststellungen der Bp. "musste" die Gattin in der angegebenen Zeit im Büro, welches ident mit der Familienwohnung ist, lediglich anwesend sein. Sie musste nicht zu einer bestimmten Zeit anwesend sein, da sie auch die Möglichkeit hatte, Arbeitszeit einzuarbeiten. Zeitaufzeichnungen der Gattin wurden ebenfalls nicht vorgelegt.

Festgestellt wird, dass die Gattin zwar Telefonate im Zusammenhang mit dem Übersetzungsbüro in Empfang genommen hat. In welchen Ausmaß die Telefonate angefallen sind, konnte mangels Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden. Es wurde auch nicht dargetan, ob die

Telefonate nur in den "Bürozeiten" entgegengenommen wurden, oder ob außerhalb der Bürozeiten angenommene Telefonate als Überzeit kompensiert wurden.

Da keine Aufzeichnungen über die Telefonate geführt wurden, kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese auch außerhalb der Bürozeiten gekommen sind, d.h. der Bw. müsste um immer erreichbar zu sein, eine Angestellte den ganzen Tag beschäftigen. Folglich entspricht es nicht fremdüblichen Kriterien, dass bei derart geringen Einnahmen eine Angestellte ganz-tägig beschäftigt wird, um lediglich telefonisch erreichbar zu sein.

Weiters liegt ein Missverhältnis Arbeit – Entgelt dahingehend vor, dass die Personen, die tatsächlich eine Leistung erbracht haben, nämlich die Übersetzung der Texte, ein sehr geringes Entgelt erhalten haben, und die Gattin, deren Arbeitsumfang nicht nachweisbar ist, ein regelmäßiges in Relation zum erbrachten Aufwand hohes Entgelt erhalten haben.

Die Kosten für die tatsächliche Arbeit beliefen sich für das Jahr:

1996	1.415,00 ATS
1997	2.147,00 ATS
1998	259,70 ATS

Da seitens des Bw. keine Geschäftskorrespondenz bzw. Unterlagen beigebracht wurden, nimmt der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass keine berücksichtigungswürdige Leistung im Verhältnis zum Entgelt erbracht worden ist.

Da angesichts des geringen Geschäftsumfanges keine nennenswerte Büroarbeit seitens der Gattin erbracht wurde, wird das Dienstverhältnis der Gattin mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt. Das Verhältnis Entgelt zur erbrachten Leistung ist unausgeglichen, und das Entgegennehmen von Telefonaten ist Ausfluss der ehelichen Mitwirkungspflicht.

Weiters ist es nicht fremdüblich, dass jemand bei einer Firma beschäftigt wird zu einem relativ hohen Entgelt im Verhältnis zu den Einnahmen, und diese Person für eine andere Firma arbeitet, und die in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten nicht weiterverrechnet werden.

Der Hinweis hinsichtlich eines "gerechtfertigten Lohnes" in der Berufung, die Gattin hätte für die beiden anderen Gesellschaften des Bw. gearbeitet, ist irrelevant, da Betriebsausgaben nach der Definition des § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 Aufwendungen oder Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst sind. Maßgebend ist die betriebliche Veranlassung, die eine klare Abgrenzung verlangt, wenn ein Abgabepflichtiger mehrere Betriebe hat. Diese Formulierung ist ein Indiz dafür, dass mehrere Betriebe grundsätzlich nicht

zusammengefasst werden dürfen (auch nicht innerhalb der gleichen Einkunftsart), die Ermittlung des Gewinns ist getrennt durchzuführen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4, Tz 234), da es dadurch zu einer Gewinnverschiebung kommt.

In der Berufungsbegründung gibt der Bw. selbst zu, dass seine Gattin auch für die beiden anderen GesnbR's tätig war. Folglich hat der Bw. bei seinem Übersetzungsbüro Aufwendungen angesetzt, die nicht hier angefallen sind, und es zu einer Gewinnverschiebung gekommen ist. Einem Abgabenpflichtigen steht es nicht frei, Aufwendungen und Betriebsausgaben einem seiner Betriebe nach Belieben zuzuordnen. Sie sind bei jenem Betrieb anzusetzen, in dem sie anfallen.

Nach den vorliegenden Unterlagen ist folgender Sachverhalt gegeben:

Die Gattin, die die administrative Tätigkeit als Geschäftsführerin erbrachte, hatte einen schriftlichen Vertrag mit ihrem Gatten abgeschlossen, aber wenn überhaupt, eine andere Tätigkeit ausgeübt als vertraglich vereinbart, und für diese Tätigkeit ein regelmäßiges monatliches Gehalt (und Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration) erhalten. Worin diese Tätigkeit bestand konnte, nicht nachgewiesen werden.

Die Übersetzerin, die eine nachweisbare Leistung erbrachte, hatte ein sehr geringes Entgelt erhalten. In diesem Zusammenhang wurden keine Verträge vorgelegt.

Die Tochter, die die Buchhaltung machte, hatte keinen schriftlichen Vertrag und nach der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auch kein Entgelt erhalten.

Da seitens des Bw. nicht nachgewiesen werden konnte, dass das Ausmaß der Mitarbeit seiner Gattin im Rahmen des Übersetzungsbüros fremdüblichen Kriterien entspricht, wird das Dienstverhältnis mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. April 2004