

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Franz Mayrhofer Wirtschaftstreuhand GmbH gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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. ist Beamter bei der Landesregierung für OÖ. und erzielt als Nebeneinkünfte Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsagent. In der Beilage zur Einkommenssteuererklärung für das Jahr 2000 machte er unter anderem Aufwendungen für Gehälter in Höhe von 82.600,-- ATS geltend.

Mittels Vorhalt (Ersuchen um Ergänzung) vom 9. November 2001 ersuchte das FA U um folgende Ergänzungspunkte:

Belegmäßiger Nachweis der gezahlten Gehälter sowie der Ausgaben für Werbematerial.

Laut persönlicher Vorsprache des Bw. würden sich die Gehaltsaufwendungen auf seine Mutter und seine Gattin beziehen. Verträge würden keine bestehen, lediglich eine Anmeldung zur Gebietskrankenkasse. Die Auszahlungen seien in bar erfolgt.

In einer weiteren schriftlichen Ergänzung vom 4. Dezember 2001 gab er die Aufgabenbereiche seiner Gattin wie folgt an:

- Kundenkontaktherstellung zu Familien
- Allgemeine Büroverwaltung/Postbearbeitung
- Bearbeitung von telefonischen Anfragen (keine Tarifauskünfte)
- Terminkoordinierung
- Antragsverwaltung (keine Aufnahme)
- Schadensverwaltung (keine Aufnahme)
- Polizzenverwaltung und Prüfung (Daten vom Antrag)
- Provisionsüberprüfung
- Führung von Aufzeichnungen aller Art (GSVG, OÖGKK, WK, Statistik).

Der Aufgabenbereich seiner Mutter wurde dargestellt als:

- Kundenkontaktherstellung zur älteren Generation
- Verteilung von Werbebriefen in Neubauwohnungen und Neubezugswohnungen
- Entgegennahme von Schaden-Rechnungen der Kunden
- Übermittlung von Anträgen
- Schadensmeldungen an die Direktion
- Abgabe- bzw. Abholung von KFZ-Papieren für Ab/Anmeldung in Direktion
- Erkundung von Sonderangeboten für Werbegeschenkartikel.

Mittels Einkommensbescheid vom 5. Dezember 2001 wurden seitens des FA U die Aufwendungen für Gehälter in Höhe von 82.600, -- ATS nicht anerkannt. Als Begründung wurde angeführt, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen, auch wenn sie zivilrechtlich gültig sind, steuerrechtlich nur dann anzuerkennen sind wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, sie also einem Fremdvergleich standhielten.

Da diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall nicht vorliegen würden (keine schriftlichen Vereinbarungen, keine Regelungen betreffend Arbeitszeit, keine Anwesenheitspflichten usw.), hätten die Gehälter nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Mit Eingabe vom 12. Dezember 2001 wurde innerhalb offener Rechtsmittelfrist Berufung gegen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 eingebracht.

Der Bescheid werde hinsichtlich der Nichtanerkennung der Gehaltszahlungen an nahe Angehörige angefochten; es werde beantragt, die Gehaltszahlungen an die nahen Angehörigen als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Als Begründung wurde angeführt, dass der Bw. eine Versicherungsagentur als Nebentätigkeit zu seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Beamter beim Land der OÖ. Landesregierung betreibe. Schon aus dienstrechtlichen Gründen sei es dem Bw. nicht möglich während seiner Arbeitszeit Kundenbetreuung für sein Versicherungsbüro durchzuführen. Da jedoch der Erfolg der Versicherungsagentur zum größten Teil aus der ständigen Erreichbarkeit und raschen Abwicklung resultiere, müsse der Bw. diverse Aufgaben an seine Mitarbeiter delegieren. Die von der Ehegattin verrichteten Tätigkeiten, würden weit über das normale, für eine im Familienrecht begründete Mitarbeit hinausgehen; wie dies aus der bereits übermittelten Aufstellung ersichtlich sei. Weiters sei aufgrund der Altersstruktur der zu betreuenden Kunden (56 Jahre bis 80 Jahre = 35%, 25 – 56 Jahre = 56%) unbedingt eine Kontaktperson zur Kundenbetreuung notwendig. Die Mutter übernehme in erster Linie Anträge sowie Schadensmeldungen der älteren Generation und sie sei ferner in Arbeitsteilung mit der Gattin für das An- und Abmelden von Kraftfahrzeugen zuständig. Diese Tätigkeiten würden vom Bw. nicht durchgeführt werden können, da die räumliche Distanz (Arbeitsstätte: Kärntnerstraße; Direktion-Versicherung: G-straße) dies in der Mittagspause nicht zulassen würde. Weiters sei aus dem vorher beschriebenen Berufsbild, keine Ableitung von fixen Arbeitszeiten möglich, da in erster Linie auf eine prompte Kundenbetreuung Wert gelegt werde. Bezuglich der Anwesenheitspflicht müsse darauf hingewiesen werden, dass die Gattin des Bw. jederzeit über ein Mobiltelefon erreichbar sei, um auf Kundenanfragen zu reagieren bzw. Termine für Versicherungsgespräche zu koordinieren. Da das Vorliegen einer Schriftform nicht unbedingt für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses notwendig sei, sondern die Vereinbarungen klar nach außen hin erkennbar seien, würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen. Wie auch aus der oben angeführten Erläuterung eindeutig hervorgehe, sei es für den Bw. unbedingt notwendig, für Kontakte zu Kunden ständig erreichbar zu sein, was aufgrund seiner hauptberuflichen Tätigkeit jedoch nur eingeschränkt möglich sei.

Mittels Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 13. Februar 2002 wurde die Berufung vom 12. Dezember 2001 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw. im berufungsgegenständlichen Jahr neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsagent bezogen hätte. Im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit seien unter anderem bezahlte Gehälter in Höhe von 82.600,-- ATS als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Mit Ersuchen um Ergänzung vom 9. November 2001 sei der Berufungswerber aufgefordert worden, die Gehälter belegmäßig nachzuweisen. Daraufhin seien zwei Lohnkonten für das Jahr 2000 vorgelegt worden. Auf einem sei ausgewiesen worden, dass die Gattin einen Betrag von 50.400,-- ATS bar erhalten hätte. Auf dem anderen bescheinigte die Mutter des Bw. die Richtigkeit von Bargeldtransaktionen in Höhe von 32.200,-- ATS.

Gemäß § 4 Abs.4 EStG 1988 seien Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien. Gemäß § 20 Abs. 1 Z1 iVm Z4 EStG 1988 würden die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht als abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben von den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen. Nach Lehre und ständiger Rechtssprechung würden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur anerkannt werden, wenn sie

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

Vorweg sei festzuhalten, dass eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen müssten, damit Verträge mit nahen Angehörigen steuerlich anerkannt werden könnten. Wenn im Einzelfall berechtigterweise Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung auftreten und diese nicht die geforderten Voraussetzungen erfüllen, gehe dies zu Lasten des Steuerpflichtigen (VwGH 7. Dezember 1988, 88/13/0099).

Schriftliche Verträge seien nicht abgeschlossen worden. Schriftlichkeit des Vertragsverhältnisses sei zwar nicht unbedingt erforderlich, wie in der Berufung richtig angeführt worden sei, sie seien aber doch ein wesentliches Beweismittel. Im gegenständlichen Fall seien lediglich im Zuge des Vorhalteverfahrens zwei Bestätigungen nachgereicht worden, die nach objektiver Betrachtung nicht als schriftlicher Vertrag angesehen werden könnten. Die Abgabenbehörde sei von der Mitarbeit der beiden nahen Angehörigen im Berufungszeitraum erst nachträglich, Ende des Jahres 2001, in Kenntnis gesetzt worden. Dass, wie in der Berufung angeführt, die Vereinbarungen klar nach außen hin erkennbar seien, sei aufgrund

der obigen Ausführungen nicht nachvollziehbar. Das Erfordernis der Publizität sei nicht erfüllt. Bezuglich der Voraussetzung des klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts sei anzumerken, dass die erfolgte Umschreibung der Aufgabenbereiche, wie Kundenkontaktherstellung zu Familien, allgemeine Büroverwaltung, Bearbeitung von telefonischen Anfragen, usw. äußerst vage sei und keineswegs eine ausreichende, klare Dokumentation eines Vertragsverhältnisses mit einem nahen Angehörigen ersetze. Aus den vorgelegten Unterlagen sei weder eine genaue Arbeitszeit noch ein Stundenlohn ersichtlich. Die Stundenaufzeichnungen seien nicht vorgelegt bzw. geführt worden. Es sei völlig unüblich, das ein Vertragsverhältnis eingegangen werde, ohne dass im vorhinein der exakte Aufgabenbereich, der Stundenlohn, usw. vereinbart werde. Ein Fremder hätte eine solche Vereinbarung nicht abgeschlossen. Die Fremdunüblichkeit werde auch durch die pauschalen Monatszahlungen dokumentiert. Denn einem Fremden würde man nach dem angefallenen zeitlichen und qualitativen Aufwand entlohen. Dass in jedem Monat für die beiden Angehörigen Arbeiten im gleichem zeitlichen und qualitativen Umfang angefallen seien, es sei ja bis auf zwei Monate immer derselbe Betrag ausgezahlt worden, sei wohl mehr als unwahrscheinlich. Die Pauschalzahlungen würden auf ein nicht ernsthaft gewolltes Vertragsverhältnis hindeuten. Da sich der zeitmäßige Arbeitsaufwand der nahen Angehörigen mangels Stundenaufzeichnungen nicht feststellen lasse, sei es der Abgabenbehörde nicht möglich, die geltend gemachten Zahlungen an die beiden nahen Angehörigen auf deren Angemessenheit zu überprüfen. Das Fehlen von Stundenaufzeichnungen würde darauf hindeuten, dass die beiden nahen Angehörigen dem Bw. lediglich bei gelegentlichen Fahrten und Botendiensten sowie untergeordneten Tätigkeiten unterstützt hätten. Laut VwGH-Judikatur (vgl. VwGH 22. Februar 2000, 99/14/0098) würden Telefondienst, Terminvereinbarungen, Botengänge und dergleichen Tätigkeiten von typischerweise familienhafter Mitarbeit darstellen.

Es würde feststehen, dass die Barzahlung ohne Zweifel nicht der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis entspreche.

Dass die von der Ehegattin verrichteten Tätigkeiten weit über das normale, für eine im Familienrecht begründete, Mitarbeit hinausgehen würden, hätten, da keine Stundenaufzeichnungen vorgelegt worden seien, nicht untermauert werden können.

Da berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten vertraglichen Gestaltungen bestehen würden, hätten die strittigen Vertragsverhältnisse im Rahmen der freien Beweiswürdigung steuerrechtlich nicht anerkannt werden können.

Mittels Eingabe vom 15. März 2002 wurde innerhalb offener Frist der Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Der Bescheid werde hinsichtlich der Nichtanerkennung der Dienstverhältnisse der nahen Angehörigen angefochten; es werde beantragt, die Dienstverhältnisse der nahen Angehörigen in voller Höhe anzuerkennen. Begründend wurde ausgeführt, dass nach ständiger Rechtssprechung ein Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen sei, wenn dies

- nach außen ausreichend zum Ausdruck komme
- einen klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweise
- und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Unter nachdrücklichem Hinweis auf ein nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen der Dienstverhältnisse werde auf folgende Beweise hingewiesen:

- Internetseite der Kammer der gewerblichen Wirtschaft des Berufungswerbers
- Anmeldung zu Sozialversicherung von Mutter und Gattin
- diverse Arbeitsunfähigkeitsmeldungen mit Krankengeldauszahlungen der OÖGKK
- Urlaubaufzeichnungen von Mutter und Gattin
- Grundlagen- und Beitragsmeldungen für geringfügig Beschäftigte für 2000 und 2001
- Bericht über eine präventiv-dienstliche Betreuung gemäß Arbeitnehmerschutzgesetz (ASchG); durch den Arbeitsmediziner, Arbeitstechniker der AUVA
- Sicherheits- und Gesundheitsschutzdokument §5 ASchG
- Protokolle über Sicherheits- und Gesundheitsschutzunterweisungen
- Maßnahmenblatt
- Protokollunterweisungen betreffend Büroarbeitsplatz.

Die nun vorgelegten Beweise seien bisher in keinem der beiden Ersuchen um Ergänzung angefordert worden. Die in der Berufung angeführten Schriftformen der Verträge seien ebenfalls nicht verlangt worden, würden aber sehr wohl vorliegen. Ein Dienztettel sei für beide Mitarbeiter ausgestellt worden. Weiters sei in der Berufungvorentscheidung als Begründung das Fehlen von Aufzeichnungen über Stundenlöhne angeführt worden. Diese Begründung könne nicht als zutreffend erachtet werden, da es sich um genaue Zahlungen laut Kollektivvertrag für Handelsangestellte handeln würde. Ebenso würden dazu die Einkommenssteuerrichtlinien ausführen, dass dem für die Berufsgruppe anzuwendenden Kollektivvertrag bei einer derartigen Prüfung im Rahmen der amtswegigen Sachverhaltsermittlungspflicht eine entscheidende Bedeutung beizumessen sei, wobei auch die Einstufung der richtigen Verwendungsgruppe zu prüfen sei, in wie weit die Entlohnung fremder Dienstnehmer davon abweichen würde (VwGH 29. Juli 1999, 93/14/0056). Bezüglich

genauerer Tätigkeitsbeschreibung werde auf das Ersuchen um Ergänzung vom 29. November 2001 verwiesen, in dem nicht, wie in der Bescheidbegründung vom 18. Februar 2002, eine vage Beschreibung der Tätigkeiten, sondern genaue und fixe von einander abgrenzbare Tätigkeiten beschrieben worden seien, die bei weitem über die eheliche bzw. familiäre Beistandspflicht (§90 ABGB) gehen würden. Unberührt durch das ABGB würde aber jedenfalls der schon früher von der Rechtssprechung erarbeitete Grundsatz bleiben, dass es für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses zwischen Ehegatten einer besonderen Vereinbarung bedürfen würde, deren Inhalte über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgehende Verpflichtung umfassen müsse, die auch von einem Dritten klar erkannt werden könnten. Es werde auf die Ausführungen im vorigen Punkt verwiesen. Weiters sei darauf zu verweisen, dass Gehaltszahlungen bis auf zwei Monate gleich seien. Dieser Effekt röhre in erster Linie daraus, dass Kollektivvertragsgehaltserhöhungen nur mit Jahresbeginn durchzuführen seien und zweimal jährlich kollektivvertraglich zustehende Sonderzahlungen in Höhe eines Bruttomonatsgehalts bezahlt worden seien. Aufgrund der bereits beschriebenen Tätigkeiten und des Verweises auf die anzuwendenden Bestimmungen des Kollektivvertrages für Handelsangestellte sei eine pauschale Monatsarbeitszeit vereinbart worden, die jederzeit für Fremdvergleiche anzuwenden sei. Zu den oben angeführten Erläuterungen seien die Lohnsteuerrichtlinien angeführt, nach denen ein Dienstverhältnis lediglich dann nicht anzuerkennen sei, wenn die Lohnzahlungen bloß den Charakter eines Taschengeldes haben würden (vgl. VwGH 14. Jänner 1986, 85/14/0168). Aufgrund der räumlichen Nähe (auch die Mutter wohne im selben Haus) sei auf die Errichtung eines Bankkontos verzichtet worden, um bei dieser geringen Entlohnung Bankspesen zu sparen. Die Barauszahlung der Gehälter könne daher jedenfalls mit außenstehenden Dritten jederzeit vereinbart werden. In einem anderen Fall sei eine Überweisung auf ein gemeinschaftliches Konto der Gattin des Bw. auch kein negatives Indiz für eine Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses (siehe BFH Urteil vom 24. März 1983, BStBl. II/663). Im Sinne dieser Erläuterungen und der nun vorgelegten Beweismittel werde um eine positive Erledigung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gebeten.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2002 wurde der Bw. seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, schriftliche Aufzeichnungen, soweit diese existieren und sich auf das beantragte Dienstverhältnis mit der Gattin und der Mutter beziehen würden, noch nachzureichen. Weiters sei der Provisionsvertrag mit der Oberösterreichischen Versicherungs-AG, sowie das Fahrtenbuch für den Berufungszeitraum beizubringen.

Wieso sei trotz sinkender Einnahmen im Jahr 1999 die Anstellung der Ehegattin bzw. der Mutter erfolgt? Da die Versicherungsagenden bereits ab dem Jahr 1995 nebenberuflich ausgeübt worden seien, stelle sich aufgrund der in der Berufungsschrift eingewendeten Zeitkollision die Frage, wie die Aufgaben ohne Ehegattin bzw. Mutter bewältigt hätten werden können (vergleiche z.B. im Jahr 1998 Einkünfte in Höhe von 188.897, -- ATS ohne Fremdlöhne, Bestätigung des Dienstgebers über die Inkenntnissetzung der Ausübung einer nebenberuflichen Tätigkeit).

Wieso sei die Anstellung von Familienangehörigen erfolgt? Welche Qualifikation bzw. welche Ausbildung würden die Dienstnehmer für die Ausübung der gegenständlichen Tätigkeit haben?

Vorlage einer Endabrechnung der Oberösterreichischen Versicherungs-AG inkl. Trennung der bezahlten Provisionen nach Versicherungssparten für das Berufsjahr.

In der Stellungnahme vom 9. Juli 2002 wurden die offenen Punkte wie folgt beantwortet:

Die Dienstzettel von der Gattin und der Mutter, der Provisionsvertrag mit der Oberösterreichischen Versicherung sowie das Fahrtenbuch für das Jahr 2000 werden in Kopie als Beilage übermittelt.

Die Entwicklung der Provisionen nach Versicherungssparten würde sich wie folgt darstellen:

Wie aus der Provisionsübersicht ersichtlich sei, seien die hohen Einnahmen im Jahr 1998 vor allem aus dem wenig arbeitsintensiven jedoch nur mit einmaliger Provisionsauszahlung verbundenen Sparte Lebensversicherung erzielt worden. Ebenso hätte der Bw. im Jahr 1998 durch den Zugewinn von prämienintensiven Neukunden im Bereich Elementarversicherung eine erhebliche Erstprovision erzielen können. Die Arbeitsintensität sei daher also nur im geringen Ausmaß mit der Provisionshöhe vergleichbar, da es weder für Schadensmeldungen noch für Angebotserstellung oder Kundenbetreuung Provisionen gebe.

Das Jahr 1999 sei durch KFZ-Anmeldungen und vor allem Angebotserstellungen in der zweiten Hälfte geprägt gewesen, da ab dem Jahr 2000 eine Kündigungsmöglichkeit im Bereich Elementarversicherung nach bereits 3 Jahren Laufzeit (statt bisher 10 Jahre) gemäß VVG gegeben gewesen sei. Damit sei klar, dass diese Aufgaben nicht vom Bw. alleine bewältigt hätten werden können. Ebenso sei das Jahr 1999 besonders schadensintensiv gewesen. Leider hätte im Jahr 1999 in der Sparte Leben kein einziger Vertrag abgeschlossen werden können, sondern wie aus der Provisionstabelle ersichtlich sei, seien sogar Stornierungen vorgelegen, was sich natürlich im Gesamtergebnis spürbar bemerkbar gemacht hätte, jedoch nicht bei der Arbeitsauslastung.

Im Jahr 2000 seien vor allem dank der guten Zusammenarbeit und Unterstützung der Mitarbeiterinnen des Bw. Steigerungen im Elementarbereich und auch im hart umkämpften KFZ-Bereich erzielt worden, welche nur durch Arbeit und intensive Werbetätigkeit erreichbar gewesen seien und nebenberuflich alleine nicht zu schaffen gewesen wären.

Weiters werde eine Bestätigung des Dienstgebers für die Nebenbeschäftigung, welches ein normales Ausmaß von 5 Wochenstunden zulasse, übermittelt.

Wie bereits aus dem Dienstzettel ersichtlich sei, sei die Einstufung im Kollektivvertrag für Handelsangestellte, Beschäftigungsgruppe 2, erfolgt. Der Kollektivvertrag würde diese Tätigkeiten wie folgt beschreiben:

Angestellte, die einfache Tätigkeiten ausführen, zum Beispiel im Büro als Rechnungswesenangestellte mit einfacher Tätigkeit in der Buchhaltung, Phototypisten, Fakturisten, etc.. Alleine aus dieser Stellenbeschreibung sei klar ersichtlich, dass für die Mitarbeit keine spezielle Ausbildung nötig sei, wobei der Bw. folgende Punkte zur Einstellung von Familienmitgliedern anfüre:

- Flexible Arbeitszeit und jederzeitige Erreichbarkeit durch den Kunden
- Betreuung der älteren Kunden durch die Mutter, sowie Durchführung von KFZ-Anmeldungen (nur in den Morgenstunden möglich)
- Identifikation der Kunden mit einem Familienunternehmen und der Gewissheit, dass
- Informationen in jedem Fall weitergeleitet werden würden
- Hoher Bekanntheitsgrad der Mutter und Ehefrau in näherem Siedlungsgebiet (hohe Werbewirksamkeit)

Der Buchungsbrief nach Spartenaufteilung liege diesem Schreiben ebenfalls in Kopie bei.

Im beigefügten Dienstzettel wurde neben dem Hinweis auf die Verwendung als kaufmännische Angestellte und auf den Kollektivvertrag für Handelsangestellte in der Einstufung BG II/1.BJ. auf den Bruttobezug von 2.300,-- ATS hingewiesen. Die Normalarbeitszeit betrage monatlich 28 Stunden für die Mutter bei einem jährlichen Urlaubsausmaß von 5 Wochen sowie ein Bruttobezug von 3.500,-- ATS und monatlich 42 Stunden bei einem Urlaubsausmaß von jährlich 5 Arbeitswochen für die Gattin.

In Wahrung des Parteiengehörs wurde der Bw. mittels Schreiben vom 21. August 2002 seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich folgender Punkte informiert:

Das beigebrachte Fahrtenbuch sei nicht ordnungsgemäß geführt worden (Tag, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer).

Eine fremdübliche Einstufung der Dienstnehmerinnen wäre nach ho. Ansicht laut Kollektivvertrag für Angestellte der Versicherungsunternehmen und nicht für Handelsangestellte durchzuführen (vergleiche Bericht über die präventivdienstliche Betreuung gemäß ASchG: Wirtschaftsklasse der Arbeitsstätte: mit dem Versicherungswesen verbundene Tätigkeiten).

In Widerspruch zu den Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2002 sei das KFZ-Anmelden nicht nur in den Morgenstunden möglich, sondern aufgrund der Verordnung "Beleihung von Versicherern zum Zwecke der Zulassung" (LGBI.Nr. 82/1999) jederzeit von den Versicherungsgesellschaften und ihren Niederlassungen selber durchzuführen.

Mittels Stellungnahme vom 5. September 2002 wurden die offenen Punkte seitens des Bw. wie folgt beantwortet:

Hinsichtlich des Fahrtenbuchbuchs sei der Bw. bislang der Meinung gewesen, dass die vorgelegten Aufzeichnungen zur Erlangung des Kilometergeldes in ausreichender Form geführt worden wären. Der Bw. hätte es daher verabsäumt, den Kilometerstand jeweils zu Beginn und Ende der beruflich veranlassten Reise festzuhalten und lediglich die gefahrenen Kilometer aufzuzeichnen. Da jedoch alle anderen Erfordernisse des Fahrtenbuches erfüllt seien (die Zeit wurde vernachlässigt da ohnehin keine Diäten verrechnet worden seien), werde gebeten, die angeführten Aufzeichnungen als glaubhaft gemacht geltend zu werten.

Die Einstufung im Kollektivvertrag für Handelsangestellte sei richtig erfolgt, da der Bw. kein Versicherungsunternehmen betreibe, sondern lediglich Versicherungen einer einzigen Versicherungsanstalt vermitte. Zum Beweis der Richtigkeit würden nochmals in Kopie die Firmenbeschreibung im Internet der Wirtschaftskammer Österreichs vorgelegt. Die Spartengliederung der Bundessparte Handel der Wirtschaftskammer Österreichs mit besonderem Hinweis auf die Bundesgremialgruppe II, sowie einen aktuellen Auszug des Kollektivvertrages für Handelsangestellte unter Hinweis auf den fachlichen Geltungsbereich, liege ebenfalls diesem Schreiben bei.

Nach Auskunft des Bw. würden die Angaben zur Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2002 in keinem Widerspruch zu gesetzlichen Bestimmungen stehen, da in erster Linie das Service am Kunden ausschlaggebend für einen Erfolg in einer sehr hart umkämpften Branche sei. Es werde in diesem Zusammenhang erneut auf die beigelegte Firmeninformation, in der als

Serviceleistung ausdrücklich eine prompte KFZ-Anmeldung garantiert werde, hingewiesen. Diese Leistungen würden jedoch nicht in der Dienstzeit durchgeführt werden können; außerhalb der Dienstzeiten seien die Möglichkeiten sehr stark eingeschränkt (nur Mittwoch Nachmittag). Aufgrund der oben angeführten Ausführungen sei eine Anmeldung aus wettbewerbstechnischen Gründen nur in den Morgenstunden möglich.

In einer persönlichen Vorsprache des Bw. beim zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates in Begleitung des steuerlichen Vertreters sowie der Gattin und Mutter, wurde festgehalten, dass die Mutter vorwiegend die Poststücke erledige (Entgegennahme von Schadensmeldungen; Rechnungen; Verträge in die Firmenzentrale bringen) sowie den Kontakt zu ihrer Altersschicht pflege. Es würde keine Stundenaufzeichnungen geben bzw. eigene Abrechnungen mit dem Bw.. Für die Fahrten stehe eine Jahreskarte zur Verfügung; falls diese nicht verwendet werden könne, seien die Kosten von der Mutter selbst zu tragen. Das tatsächlich geleistete Stundenausmaß sei schwer zu schätzen, würden aber schon einige Stunden im Monat ausmachen (die Stunden lt. Werkvertrag würden auf jeden Fall erreicht werden).

Die Gattin würde vorwiegend Telefondienste leisten (Terminvereinbarungen); weiters sei sie für das Fahrtenbuch, Polizzeneinordnung, Erstellung von Statistiken, Besorgen von Werbematerial verantwortlich. Eine direkte Abrechnung der Leistungen nach tatsächlich geleisteten Stunden würde es nicht geben; aber auch hier würden die Stunden lt. Dienstzettel auf jeden Fall erreicht werden. Falls Reisen nicht mit der Jahreskarte vorgenommen werden können, würden keine Reisekosten ersetzt werden, diese seien in der vereinbarten Pauschale enthalten.

Der Bw. hätte einen Kundenstock von ca. 40 Kunden übernommen; mittlerweile hätte sich der Kundenstock auf ca. 400 Kunden erhöht; weshalb eine Mitarbeit der Mutter und Gattin unbedingt nötig sei, da er diesen Kundenstock im Nebenberuf nicht zufriedenstellend betreuen würde können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ein wesentlicher Streitpunkt bei dem hier vorliegenden Sachverhalt liegt in der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Bei solchen Vereinbarungen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, sodass eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen müssen, um eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung vornehmen zu können.

Für die Anerkennung ist von Bedeutung, dass der Vertrag

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der Bw. betreibt neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Beamter beim Amt der OÖ. Landesregierung eine Versicherungsagentur. Im berufungsgegenständlichen Jahr wurden 50.400,-- ATS an seine Gattin, sowie 32.000,-- ATS an seine Mutter als Gehaltszahlungen angeführt. Diese verwandtschaftlichen Beziehungen rechtfertigen auf jeden Fall diese Zahlungen einer näheren Betrachtung (Fremdvergleich) zu unterziehen (vgl. VwGH 29. Juni 1995, 93/15/0115).

Ertragsteuerlich ist der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung der rechtlichen Würdigung zugrunde zu legen. Die relevanten abgabenrechtlichen Vorschriften stellen nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung ab.

Dem Einwand, dass das zuständige Finanzamt bzw. der zuständige Sachbearbeiter nicht nach diversen Vereinbarungen und Verträgen nachgefragt hat, ist zu entgegnen, dass bei unklaren Vertragsgestaltungen, diese liegen im gegenständlichen Berufungsfall jedenfalls vor, derjenige zur Aufklärung beizutragen hat, der sich darauf beruft (vgl. VwGH 29. Juni 1995, 93/15/0115).

Publizität ist ein wesentliches Kriterium für diese Anerkennung. Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nach außen klar zum Ausdruck kommen. Dies bedeutet rechtzeitige und vollständige Bekanntgabe von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen.

Der Bw. fügte in der Stellungnahme zwei Dienstzettel betreffend die Beschäftigung seiner Gattin und seiner Mutter bei. Doch gibt es auch hier keinen Hinweis auf deren Aufgabenschwerpunkte, nur den Hinweis, dass der Kollektivvertrag für Handelsangestellte angewendet wurde, sowie die monatlich vereinbarte Normalarbeitszeit (28 Stunden, Mutter; 42 Stunden, Gattin) und der Bruttobezug von 2.300,-- ATS (Mutter) sowie 3.500,-- ATS (Gattin). Die Dienstzettel waren datiert vom Jänner 1999 (Mutter) und Juli 1999 (Gattin). Die Entlohnung erfolgte durch Barbezahlung jeweils zum 20. eines Monats.

Trotz des Hinweises auf den Kollektivvertrag ist die Vereinbarung eines Pauschalentgeltes, das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, fremdunüblich. Eine derartige Form der Vereinbarung für Dienstleistungen, die im wesentlichen Bürodienste betreffen, ist dem Grunde nach absolut unüblich (vgl. VwGH 10. Juli 1996, 95/15/0181, 0182, 0183). Ein weiterer Hinweis auf eine Fremdunüblichkeit ist, dass sich das Pauschalentgelt (3.500,-- ATS x 14) bei der Gattin offensichtlich auch an der Zuverdienstgrenze für den Alleinverdienerabsetzbetrag (Anm. 60.000,-- ATS) orientiert (dies ist im Zusammenhang mit den lt. Dienstzettel vereinbarten Stunden zu sehen).

Die angeführten Dienstzettel bzw. die Darstellung auf der Internetseite der Kammer der gewerblichen Wirtschaft (erst im Jahr 2001 angeführt), bzw. die Anmeldung zur Sozialversicherung sind zwar Bereiche die die geforderte Publizität betreffen, doch sind wesentliche Bereiche der Zusammenarbeit nicht geregelt. Zur Anerkennung der Leistungsbeziehungen ist eine deutliche Fixierung der wesentlichen Leistungsbestandteile und Aufgabengebiete gefordert. Im Dienstzettel sind keine fixen Aufgabenbereiche dargestellt; auch die Hinweise auf die Einstufung im Kollektivvertrag stellen nur eine ziemlich allgemein gehaltene Tätigkeitsbeschreibung dar. Es sind weder Dienstzeiten noch Anwesenheitszeiten genau geregelt. In einem Ergänzungsschreiben (persönlich eingebracht beim FA U am 4. Dezember 2001) werden zwar die Tätigkeitsbereiche der Mutter und Gattin angeführt, doch stellt dies auch nur einen allgemeinen, unverbindlichen Rahmen der Vertragsgestaltung dar. Weiters gibt es keinerlei Regelungen über Auslagenersätze. Gerade diese deutlichen Fixierungen und Aufgabenzuteilungen sind aber von der Rechtsprechung gefordert.

In der Stellungnahme vom 9. Juli 2002 wird unter anderem dargestellt, dass eine flexible Arbeitszeit sowie einen jederzeitige Erreichbarkeit durch den Kunden gegeben ist. Natürlich ist in Zeiten des mobilen Telefonierens dies ohne weiteres möglich, doch würde sich kein fremder Dritter auf eine derartige einschneidende Regelung einlassen (ausgenommen vielleicht im Zuge einer Bereitschaftszeitregelung, welche hier aber nicht vorliegt). Die KFZ-Anmeldungen werden von der Mutter durchgeführt. Die Einschränkung auf die Morgenstunden entspricht nicht der Realität. Der Einwand, dass sich die Kunden mit einem Familienunternehmen identifizieren und die Gewissheit haben, dass Informationen auf jeden Fall weitergegeben werden, stellt keine Begründung für die tatsächliche Mitarbeit dar. Dies würde ja bedeuten, dass fremde Dritte jedenfalls vertrauensunwürdig seien. Dies kann wohl nicht unterstellt werden. Der hohe Bekanntheitsgrad der Mutter und der Gattin im näheren Siedlungsgebiet kommt sicherlich der Tätigkeit des Bw zugute, ist aber ebenfalls kein Hinweis auf die

tatsächlich Unterstützung. Die Unterstützung unter dem Begriff der Kundenkontaktherstellung zu Familien bzw. zur älteren Generation ist bei derartigen Verwandtschaftsverhältnissen selbstverständlich und begründet noch keinen Auslagenersatz (ein Handel von Adressen wurde nicht behauptet). Die bloße Notwendigkeit von diversen Schreibarbeiten, Verwaltungstätigkeiten und dgl. die eine derartige Tätigkeit mit sich bringt, ersetzt keineswegs eine ausreichende und klare Dokumentation eines Vertragsverhältnisses.

Hinsichtlich des geforderten Fremdvergleiches ist weiters anzumerken, dass es unüblich ist, ein Pauschalentgelt zu vereinbaren, das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden. Gemäß dem Dienstzettel sind zwar gewisse Stundenleistungen (28 von der Mutter und 42 von der Gattin) gefordert, doch wurde nirgends aktenkundig vereinbart, wie die Leistungen nachzuweisen sind.

Durch die im österreichischen Ertragsteuerrecht geltende Individualbesteuerung ist auf das Vorliegen des Fremdvergleiches besonderes Augenmerk zu legen. Durch ein mögliches Splitting der Einnahmen sollen aufgrund von Familienverträgen keine Steuervorteile in Anspruch genommen werden können.

Durch das Nichtanerkennen von Verträgen und Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wird nicht die Bestimmung des § 90 ABGB (allgemeine Beistandspflicht) berührt und angesprochen, sondern ausschließlich der steuerliche Aspekt des Einkommenssplitting.

Unter Beachtung der oben angeführten Rechtsprechung und der tatsächlich vorliegenden Vertragsgestaltungen war der gegenständlichen Berufung der Erfolg zu versagen.

Linz, 10. Juli 2003