



GZ. RV/1038-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2004 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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. hatte ein technisches Büro für Maschinenbau. Die für den Betrieb des technischen Büros erforderliche Gewerbeberechtigung hat der Bw. ab 31. Dezember 2001 ruhend gemeldet.

Nach seiner Einkommensteuererklärung 2002 betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 4.870,88.

Den Einkommensteuerbescheid 2002 (16. Jänner 2004), worin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 4.870,88 angesetzt worden sind, hat der Bw. angefochten (26. Jänner 2004); seine Anfechtungserklärung lautet:

"Es liegt eine falsche Berechnung des Überschusses aus meinem Gewerbebetrieb vor. Es wurden vom Bruttoausgangsrechnungsbetrag die Bruttoeingangsrechnungsbeträge abgezogen, nicht aber der Umsatzsteueranteil.

Die von meiner Frau MM gestellte Rechnung wurde bei den Ausgaben nicht berücksichtigt. Ich möchte zu dieser Rechnung folgende Angaben machen:

Der letzte Auftrag vor der Ruhendlegung meines Gewerbes war die Entwicklung und probeweise Herstellung von 25 Stück, 2-achsigen, verstellbaren Präzisionswasserwaagen für C. Bei der Übergabe der fertigen Instrumente wurden von Fa. C die Oberflächen und die gewählten Libellen beanstandet. Da eine Neuunterfertigung finanziell nicht tragbar war, mussten die Wasserwaagen in sehr aufwendiger Kleinarbeit den Kundenwünschen angepasst bzw. umgebaut werden.

MM wurde dabei mit folgenden Arbeiten beauftragt (der für diese Arbeiten notwendige Zeitaufwand wurde mit etwa 12 Stunden pro Gerät veranschlagt):

Demontage der Armprofile, Lösen der justierten Auflagekugeln und entfernen des Versiegelungsklebers ohne Beschädigung der Kunststoffkugeln.

Oberflächenvorbereitung der beiden Arme für Lackierung der Armenden, Anbringen der Abdeckungen und Lackieren der Armenden. Diesen Vorgang solange wiederholen (einschließlich des Erneuerns der Abdeckung) bis Oberflächenfehler verschwinden (4 bis 5x).

Ausbau des eloxierten Libellenträgers mit Spezialfräser, händisches Ausfräsen der verkitteten Libellen ohne diese oder die Eloxierung zu beschädigen. Auspressen der Glaslibellen und Vorbereitung der Libellen für Umtausch. 2xiger Transport und Abholung bei Fa. R in Wien für Einbau neuer Libellen.

Entfetten der Geräte für den Wiederausammenbau

Versandfertige Verpackung der Geräte."

Im Berufungsverfahren hat der Bw. eine Einnahmen-Ausgabenrechnung vorgelegt. Nach dieser Einnahmen-Ausgabenrechnung betragen die Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit € 4.613,00, die Ausgaben € 3.247,86 und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 1.365,14.

In den Ausgaben iHv € 3.247,86 enthalten sind jene € 2.470,00, die dem Bw. lt. Honorarnote Nr. 1-2002 vom 30. Jänner 2002 von MM für Demontage, Lackierung, Ausbau der Libellen von 25 DTW-Geräten sowie Endfertigung der 25 Transportkisten in Rechnung gestellt worden sind. Auf dieser Honorarnote bestätigt MM mit Datum und Unterschrift, € 2.470,00 am 30. Jänner 2002 erhalten zu haben.

Zum Streitpunkt "Honorarzahlung an MM (€ 2.470,00)" hat das Finanzamt vor Ort Ermittlungen durchgeführt und hat folgende Ermittlungsergebnisse protokolliert (7. April 2004):

"Herr Ing. M gab am 6.4.2004 folgendes zu Protokoll:

Die in der Berufung vom 26.1.2004 angeführten Fakten über die Arbeitsaufwendungen für die Reparatur der Präzisionswaagen für die C wurden praktisch an Hand eines Gerätes vorgeführt.

Herr Ing. K von der C hat die Geräte beanstandet und kann auch zu den geforderten Reparaturen etwas sagen.

Frau M. die Gattin, konnte keine Aufzeichnungen über Arbeitszeiten oder Geldflüsse vorweisen. Sie gab aber an, dass sie zweimal einen Betrag (wie viel weiß sie nicht mehr) für die Arbeiten an den Wasserwaagen bekommen hat.

Herr Ing. M erklärte, dass er die Stunden die seine Gattin für Schleif- und Fräsarbeiten an den Instrumenten gebraucht hat, geschätzt hat.

In der Arbeitszeit sind auch Lackierarbeiten enthalten."

Am 21. April 2004 hat das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung erlassen. Mit dieser Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt dem Berufungsbegehren, die in der Einnahmen-Ausgabenrechnung angeführten Ausgaben als Betriebsausgaben anzuerkennen, mit Ausnahme der mit Honorarnote Nr. 1-2002 vom 30. Jänner 2002 in Rechnung gestellten € 2.470,00 statt gegeben.

Die als Betriebsausgaben anerkannten Ausgaben sind: Grundumlage, Telefonkosten, Honorarnote MaM, Sozialversicherung, SVA und "X".

Die Nichtanerkennung von € 2.470,00 als Betriebsausgaben hat das Finanzamt wie folgt begründet:

"Eheliche Beistandspflicht:

Auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) Rz 1147 ff wird hingewiesen. Lt. Niederschrift v. 6.4.2004 können keine Aufzeichnungen über Arbeitszeiten oder Geldflüsse der Ehegattin MM vorgelegt werden. Lt. EStR Rz 1147 ff – liegt der Mitwirkung im Erwerb des anderen Ehegatten kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind die geleisteten Abgeltungsbeträge im Sinne des § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigten Personen im Sinne des § 20 EStG 1988 anzusehen."

Am 5. Mai 2004 hat der Bw. einen Vorlageantrag gestellt und hat darin – sein bisheriges Vorbringen ergänzend – ausgeführt:

"Die Anpassungs- und Umbaumaßnahmen an den Wasserwaagen sind von meiner Ehegattin in Form eines Werkvertrages übernommen worden. Hätte meine Ehegattin diese Arbeiten nicht übernommen, hätte ich unter gleichen Bedingungen eine fremde Person damit beauftragen müssen. Die Vereinbarungen über den Werkvertrag (Art und Umfang der Anpassungs- und Umbaumaßnahmen sowie Zeitraum der Ausführung und Fertigstellung) sind mündlich erfolgt. Auch das Honorar für die Tätigkeit meiner Ehegattin ist fixiert worden. Als Basis ist ein Zeitaufwand von 12 Stunden pro Arbeitsgerät (25 Geräte) zugrunde gelegt worden. Die Honorarnote meiner Ehegattin über einen Betrag von € 2.470,00 entspricht diesen Vereinbarungen. Auf der Honorarnote hat meine Ehegattin den Erhalt dieses Betrages bestätigt. Der Geldfluss ist auch auf einem Kontoauszug dokumentiert (Kontoauszug vom 04.03.2002, Konto Nr. ...). Weil es schon kostenmäßig nicht angebracht gewesen

ist, für diesen Einzelfall ein eigenes Bankkonto für meine Ehegattin einzurichten, ist die Überweisung des Honorars von meinem Firmenkonto auf ein auf mich und meine Ehegattin lautendes Konto erfolgt; dieses Konto beinhaltet ein gleiches Zugriffs- und Verfügungsrecht für meine Ehegattin und mich.

Da somit der Werkvertrag in einer Art und Weise geschlossen worden ist, wie es unter Fremden üblich ist, stelle ich den Antrag, den Werkvertrag steuerlich anzuerkennen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die mit Honorarnote vom 30. Jänner 2002 in Rechnung gestellten € 2.470,00 Betriebsausgaben sind oder nicht.

Die vom Finanzamt erlassene Berufungsvorentscheidung, worin die in der Einnahmen-Ausgabenrechnung angeführten Ausgaben, mit Ausnahme der v.a. € 2.470,00 als Betriebsausgaben anerkannt worden sind, verliert mit dieser Berufungsentscheidung ihre Wirksamkeit; strittig ist deshalb auch, ob die Ausgaben Grundumlage, Telefonkosten, Honorarnote MaM, Sozialversicherung, SVA und "X" Betriebsausgaben sind oder nicht.

1. Honorarnote vom 30. Jänner 2002 (€2.470,00):

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die durch den Betrieb (Beruf) verursachten Aufwendungen oder Ausgaben. Die betriebliche (berufliche) Veranlassung von Aufwendungen oder Ausgaben ist auf Verlangen der Abgabenbehörden nachzuweisen.

Im Berufungsfall wird das Bestehen eines Werkvertrages mit der Ehegattin als Zahlungsgrund angegeben.

Werden Werkverträge zwischen Ehegatten abgeschlossen, sind auf diese Verträge die von der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien anzuwenden.

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können nach dieser Rechtsprechung für den Bereich des Einkommensteuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, 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. Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. bspw. VwGH 29. 11. 2000, 95/13/0004).

Für den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) steht fest, dass die Ehegattin des Bw. die Anpassungs- und Umbauarbeiten an den 25 Wasserwaagen – wie vom Bw. in der Berufung beschrieben – ausgeführt hat und dass sie damit ihre Verpflichtungen aus dem Werkvertrag mit ihrem Ehegatten erfüllt hat.

Zu der im o.a. Beschwerdefall angesprochenen "*Ausführung vertraglicher Vereinbarungen*" gehört nicht nur das Erbringen der vereinbarten Werkleistung, sondern auch eine fremdübliche Auszahlung des vereinbarten Honorars.

Von einer fremdübliche Auszahlung des vereinbarten Honorars ist nach der Sachlage im Berufungsfall nicht auszugehen:

Im Vorlageantrag schreibt der Bw.: "*Auf der Honorarnote hat meine Ehegattin den Erhalt dieses Betrages bestätigt*". Auf der Honorarnote steht tatsächlich "*Betrag erhalten*" und MM hat mit ihrer Unterschrift und dem beigefügten Datum "*30. Jänner 2002*" eine am 30. Jänner 2002 erfolgte Zahlung in Höhe der in Rechnung gestellten € 2.470,00 bestätigt. Außer dem Datum "*30. Jänner 2002*" im Briefkopf und neben der Unterschrift von MM gibt es keine Datumsangaben in dieser Honorarnote. Die in der Honorarnote angesprochenen € 2.470,00 sind jener Betrag, den der Bw. nach eigenen Angaben seiner Ehegattin für die Anpassungs- und Umbauarbeiten an 25 Wasserwaagen gezahlt hat: Aus der Datumsangabe "*30. Jänner 2002*" in der Honorarnote, dem do. Rechnungsbetrag € 2.470,00 und aus der o.a. Aussage des Bw. über den Zahlungsmodus ergibt sich zwingend, dass es sich bei der (behaupteten) Zahlung des für die Anpassungs- und Umbauarbeiten an 25 Wasserwaagen vereinbarten Honorars € 2.470,00 um eine Einmalzahlung gehandelt hat.

Zu dieser, aus der Datumsangabe in der Honorarnote, dem darin genannten Rechnungsbetrag und den eigenen Angaben des Bw. sich zwingend ergebenden, Folgerung in Widerspruch steht die Aussage der Ehegattin des Bw. bei der vor Ort stattfindenden Amtshandlung: Lt. Niederschrift (7. April 2004) hat sich MM damals wie folgt geäußert: MM " ... *gab an, dass sie zweimal einen Betrag (wie viel weiß sie nicht mehr) für die Arbeiten bekommen hat*". Nach ihrer Aussage hat MM das vereinbarte Honorar nicht als Einmalzahlung sondern in zwei Teilbeträgen erhalten; d.h. die mit Unterschrift in der Honorarnote bestätigte Einmalzahlung der € 2.470,00 kann nach der glaubwürdigen Aussage von MM in Wirklichkeit nicht in Form einer Einmalzahlung stattgefunden haben.

Die Widersprüche zwischen dem dokumentierten Auszahlungsmodus und dem Auszahlungsmodus lt. Aussage von MM erwecken (erste) Zweifel an der Richtigkeit der in der Honorarnote dokumentierten Vorgänge.

Im Vorlageantrag schreibt der Bw., er habe die als Honorar vereinbarten € 2.470,00 auf ein gemeinsames Konto überwiesen und weist idZ auf ein gleiches Zugriffs- und Verfügungsrecht für seine Ehegattin und für sich selbst hin.

Der UFS glaubt dem Bw., wenn er sagt, dass er € 2.470,00 (entweder als Einmalerlag oder in Teilbeträgen) auf dieses Konto überwiesen hat und geht bei seiner Berufsentscheidung

von der Sachlage aus, dass der Bw. das Honorar für die Anpassungs- und Umbauarbeiten an den 25 Wasserwaagen auf ein Konto überwiesen hat, auf das er selbst und seine Ehegattin ein Zugriffs- und Verfügungsrecht haben.

Die Überweisung des für die Anpassungs- und Umbauarbeiten an den 25 Wasserwaagen vereinbarten Honorars auf ein Konto, auf das der, das Honorar schuldende, Bw. als Privatmann und als Betriebsinhaber ein Zugriffs- und Verfügungsrecht hat, ist nicht fremdüblich.

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Die idF zu vergleichende Situation ist die Überweisung auf ein Konto mit bestimmten Zugriffs- und Verfügungsrechten: Hätte der Bw. die Anpassungs- und Umbauarbeiten an den 25 Wasserwaagen nicht von seiner Ehegattin sondern von einem Fremden machen lassen, hätte er das für diese Werkleistung vereinbarte Honorar auf das Konto dieses Fremden überwiesen. Auf das Konto eines Fremden hätte er kein Zugriffs- und Verfügungsrecht gehabt: Das im Falle eines Fremden fehlende Zugriffs- und Verfügungsrecht auf dessen Konto und das im Falle seiner Ehegattin vorhandenen Zugriffs- und Verfügungsrecht bedeutet, dass der Auszahlungsmodus nicht fremdüblich gewesen ist.

Zugriffs- und Verfügungsrechte an Konten haben zur Folge, dass jeder Zugriffs- und Verfügungsberechtigte entscheiden kann, ob er auf den Konten gutgeschriebene Beträge auf dem Konto belässt oder abhebt: Hat ein Honorarschuldner ein Zugriffs- und Verfügungsrecht auf das Konto, auf das er das geschuldete Honorar überwiesen hat, bleibt die Verfügungsmacht über das Honorar erhalten.

Das Konto, auf das der Bw. die €2.470,00 überwiesen hat, ist ein gemeinsames Konto des Bw. und seiner Ehegattin: Deshalb hat der Bw. nach der Überweisung der €2.470,00 auf dieses Konto seine Verfügungsmacht über die €2.470,00 nicht verloren.

Der Bw. hat seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach der Methode der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt (§ 4 Abs. 3 EStG 1988). Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern bestimmt sich der Betriebsausgabenabzug nach dem Abfluss von Geld oder Geldeswert (zB. Sachaufwendungen oder -ausgaben).

"*Abfluss von Geld*" heißt im Falle der €2.470,00: Verlust der Verfügungsmacht über diese €2.470,00.

Der für den Abzug von Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben erforderliche Abfluss der €2.470,00 hat durch die Überweisung der €2.470,00 auf ein Konto mit Zugriffs- und Verfügungsmacht des Honorarschuldners (Bw.) nicht statt gefunden.

Das Berufungsbegehren, €2.470,00 als Betriebsausgaben anzuerkennen, ist abzuweisen.

2. Grundumlage, Telefonkosten, Honorarnote MaM, Sozialversicherung, SVA, "X":

Aufwendungen oder Ausgaben sind Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988, wenn sie objektiv mit der betrieblichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Bei den Ausgaben Grundumlage, Telefonkosten, Honorarnote MaM, Sozialversicherung, SVA und "X" hat das Finanzamt die betriebliche Veranlassung festgestellt und hat der Berufung in diesem Punkt stattgegeben (vgl. Berufungsvorentscheidung).

Festzustellen ist, dass sich aus den Veranlagungsakten auch im Falle der Honorarnote MaM keine Anhaltspunkte für eine fehlende betriebliche Veranlassung finden lassen.

Die Ausgaben Grundumlage, Telefonkosten, Honorarnote MaM, Sozialversicherung, SVA und "X" sind vom Finanzamt zu Recht als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Der UFS gibt der Berufung in diesen Berufungspunkten statt.

Wien, 26. Juni 2004