

# Vereinbarungen zwischen Angehörigen im Steuerrecht

## Voraussetzungen für die Anerkennung

Damit Vereinbarung zwischen Angehörigen auch für steuerliche Zwecke anerkannt werden, sind strenge Maßstäbe einzuhalten, die von der Finanzverwaltung und Rechtsprechung vorgegeben werden. Als Angehörige sind idZ sowohl Familienangehörige zu verstehen als auch die die Anteilsinhaber einer Gesellschaft.

Vereinbarungen im Angehörigenkreis werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (sogeannter Fremdvergleich).

Diese Grundsätze gelten, gleichgültig ob es sich um Verträge über eine Mitarbeit im Betrieb, um Darlehensverträge, Bestandsverträge, Gesellschaftsverträge etc handelt. Unmittelbare Folge einer Nichtanerkennung ist, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vertragserfüllung steuerlich nicht anerkannt werden.

### Hinweis:

Auslöser für eine Prüfung von Sachverhalten nach diesen Kriterien ist meist, wenn das Finanzamt den wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten Vereinbarung bezweifelt.

Wird zum Beispiel versucht, Teile des eigenen steuerpflichtigen Einkommens als Zahlungen für erbrachte Leistungen nahen Angehörigen zukommen zu lassen, bei denen dieser Zufluss entweder überhaupt keine Steuerpflicht auslöst oder einer wesentlich geringeren Progression unterliegt, wird die Vereinbarung auf ihre Fremdüblichkeit überprüft werden.

## Sind schriftliche Verträge erforderlich?

Vereinbarungen – auch mit nahen Angehörigen - müssen nicht unbedingt schriftlich abgeschlossen werden. Wenn die wesentlichen Vertragsbestandteile deutlich fixiert werden und der Abschluss und die tatsächliche Durchführung des Vertrages bewiesen werden können, steht der steuerrechtlichen Anerkennung mündlich getroffener Vereinbarung nichts Grundsätzliches entgegen.

In der Praxis kommt der Schriftform im Rahmen der Beweiswürdigung jedoch besondere Bedeutung zu. Daher ist **dringend zu empfehlen**, derartige Verträge entweder schriftlich abzufassen oder zumindest die wesentlichen Punkte mündlich getroffener Vereinbarung schriftlich zu dokumentieren.

Auch die Einhaltung von zivilrechtlichen Formvorschriften (zB Notariatsaktpflicht) ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen keine Voraussetzung, dennoch wird das Beachten von Formvorschriften für die steuerliche Anerkennung unterstützend wirken. Notariatsaktpflicht besteht z.B. für Ehepakete, zwischen Ehegatten abgeschlossene Kauf-, Tausch-, Renten- und Darlehensverträge sowie Schuldbekenntnisse eines Ehegatten dem anderen gegenüber.

## Tatsächliche Umsetzung

Neben Inhalt und Dokumentation der Vereinbarung, ist es auch erforderlich, dass die Vereinbarung auch tatsächlich wie vereinbart umgesetzt wird und dies auch für außenstehende Dritte nachvollziehbar ist. Es genügt zum Beispiel nicht, wenn bei einem Bestandvertrag bloß die Mietzahlungen als Schuldpost in der Bilanz ausgewiesen werden, ohne dass die Miete – nachweislich – tatsächlich bezahlt wird.

## Inhalt der Vereinbarung

Die wesentlichen Vertragsinhalte müssen eindeutig festgelegt sein, so z.B. bei Bestandverträgen der Bestandsgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich des Vertrages und der Bestandszins.

Bei Gesellschaftsverträgen muss insbesondere die Art und Höhe der Beteiligung und die Höhe des Gewinnanteils vereinbart sein.

Bei Darlehensverträgen sind klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen sowie fremdübliche Besicherungen wesentlich. Dies gilt insbesondere auch für Entnahmen eines GmbH-Gesellschafters über ein Verrechnungskonto.

Bei Dienstverträgen ist eine eindeutige Festlegung der Arbeitszeit, des Aufgabengebietes und der Entlohnung erforderlich.

**Hinweis:**

Die Anmeldung bei der Sozialversicherung und die Abfuhr von Lohnabgaben sind Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

## Fremdvergleich

Die Finanzverwaltung prüft, ob der Vertrag auch zwischen nicht Verwandten in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre und ob auch der Vertragsinhalt dem Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen Stand hält.

**Beispiel:**

Bei einem Dienstvertrag ist für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass der nahe Angehörige eine sonst notwendige fremde Arbeitskraft ersetzt und die Entlohnung angemessen ist.

Dafür müssen sich die Bezüge an den Kriterien Qualität und Quantität der Arbeitsleistung orientieren, wobei eine gewisse Bandbreite akzeptiert wird. Anhaltspunkte für die Angemessenheit der Gehaltshöhe sind vorrangig durch einen innerbetrieblichen Vergleich und sodann durch einen außerbetrieblichen Vergleich zu gewinnen. Dies gilt insbesondere bei der Gewährung von Sachbezügen.

**Beispiel:**

Würde zB auch einer fremden Teilzeitkraft ein vergleichbarer Firmen-PKW zur privaten Nutzung überlassen?

Bei Dienstverträgen ist dem für die Berufsgruppe anzuwendenden Kollektivvertrag entscheidende Bedeutung beizumessen. Es ist die Einstufung in die richtige Verwendungsgruppe zu prüfen und darauf Bedacht zu nehmen, inwieweit sich die Entlohnung fremder Dienstnehmer daran orientiert. Der Kollektivvertrag stellt üblicherweise die Untergrenze für die Entlohnung dar.

**Hinweis:**

Werden sämtliche Angestellte über dem Kollektivvertrag entlohnt, ist auch das in gleicher Höhe darüber liegende Gehalt des Angehörigen anzuerkennen.

Wird ein Bezug vereinbart, der wesentlich über dem zwischen familienfremden Üblichen liegt, ist der darüber liegende Betrag nicht abzugsfähig.

**Hinweis:**

Ein sprunghaftes Ansteigen der Lohnbezüge ohne entsprechende Veränderung der Arbeitszeit deutet ebenfalls auf eine Unangemessenheit hin.

Der Fremdvergleich ist für alle Arten von Verträgen zwischen Angehörigen anzustellen. zB bei Darlehensverträgen ist auf eine konkrete Tilgungsvereinbarung, auf eine Regelung zur Anpassung der Zinsen an das jeweils marktübliche Zinsniveau und eine angemessene Rückzahlungsverpflichtung zu achten.

## Mitarbeit von nahen Angehörigen

Für die steuerliche Anerkennung der Mitarbeit von Angehörigen im Betrieb ist es erforderlich, dass die verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch als Inhalt eines mit einem Fremden zu begründenden Dienst- oder Werkvertragverhältnisses in Frage kommen.

Beispiele einer bloß familienhaften Mitarbeit, deren Entlohnung zu keinen den Gewinn mindernden Betriebsausgaben führt, sind:

- Telefondienste
- Terminvereinbarungen
- Bankerledigungen
- gelegentliche Chauffeurdienste
- PKW-Reinigungen
- Rasenbetreuung

Ein vom Verwaltungsgerichtshof entschiedener typischen Fall so genannter familienhafter Mitarbeit lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Eine Lehrerin war nebenberuflich als Werbevertreterin tätig und machte Zahlungen an Sohn, Tochter, Nichte und Schwester als „Personalausgaben für Subvertreter“ in beträchtlichem Umfang gewinnmindernd geltend. Es gab aber keine schriftlichen Vereinbarungen und auch keine Stundenaufzeichnungen; die Anzahl der Stunden wurde geschätzt, pauschal abgerechnet und das Honorar bar ausbezahlt.

Diese Ausgaben wurden nicht als Betriebsausgabe anerkannt, weil die rechtzeitige und vollständige Bekanntgabe der Vereinbarung, die exakte Umschreibung der Leistungen, des Leistungszeitpunktes und des vereinbarten Entgeltes nicht vorlagen.

Im konkreten Fall wäre eine inhaltlich klare Darlegung der erbrachten Leistungen, am besten in Form eines schriftlichen Vertrages, und auch ein fremdüblicher Zahlungsverkehr mit regelmäßiger Rechnungslegung und Zahlung notwendig gewesen. Bemängelt wurde auch, dass keine Stundenaufzeichnungen geführt wurden, da auch bei Verträgen mit Familienfremden üblicherweise solche Aufzeichnungen erfolgen. Daher konnte die Finanzverwaltung nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes davon ausgehen, dass keine steuerlich anzuerkennenden, schuldrechtlich exakt nachvollziehbaren Leistungsbeziehungen im Sinne der genannten Anforderungen vorlagen.

## Eheliche Beistandspflicht und Dienstvertrag mit dem Ehegatten

Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch (ABGB) bestimmt im Wesentlichen, dass ein Ehegatte im Erwerb des Anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken hat, wofür ein Anspruch auf angemessene Vergütung zusteht.

Liegt der Mitwirkung im Erwerb des anderen Ehegatten kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis zugrunde, sind die geleisteten Abgeltungsbeträge familienhaft bedingt und somit steuerlich nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen anzusehen.

Ein Dienstvertrag mit dem Ehegatten setzt das Vorliegen einer besonderen Vereinbarung voraus, die über die im ABGB begründete Mitwirkungspflicht und die familienhafte Mitarbeit hinausgeht.

## Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern

Die strengen Maßstäbe für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen werden auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern herangezogen. Auch diese müssen nach außen klar zum Ausdruck kommen und einem Fremdvergleich standhalten.

Zu beachten ist, dass dies nicht nur für Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern auch für Verträge zwischen dem Gesellschafter nahestehenden Personen (zB Ehegatte, Kinder) und der Gesellschaft gilt. Aufwendungen für fremdunübliche Beziehungen sind für die Gesellschaft steuerlich nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig und führen zu einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter, die der Kapitalertragsteuer unterliegt.

## Rückwirkende Vereinbarungen werden nicht anerkannt

Rückwirkende Vereinbarungen werden im Steuerrecht ganz allgemein und vor allem auch zwischen nahen Angehörigen nicht anerkannt. Nur wenn ein tatsächlich und nachweisbar abgeschlossener Vertrag im Nachhinein z.B. schriftlich festgehalten wird, wäre das steuerlich relevant.

Generell sollte daher bereits im Vorfeld der vertraglichen Beziehungen im Angehörigenkreis auf eine klare schriftliche Dokumentation der Vereinbarung geachtet werden.

Stand: 01.04.2022