

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des FA St. Johann Tamsweg Zell am See vom 5. August 2011 und 11. Juni 2012, betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer 2009 sind der Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2012 zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrenslauf:

Der Beschwerdeführer (Bf), ein selbständiger Versicherungsmakler, machte in seinen Einkommensteuererklärungen 2009 bis 2011 neben dem Handelsvertreterpauschale ua. Aufwendungen für die im Wohnungsverband gelegenen Büroräumlichkeiten sowie Gehaltszahlungen an seine Ehegattin als Betriebsausgaben geltend.

Die Einkommensteuerveranlagung 2009 erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Nach Bescheidaufhebung vom 8. November 2011 wurden im gleichzeitig neu erlassenen Einkommensteuerbescheid die Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht mehr als Betriebsausgaben anerkannt. Diese Ausgaben seien mit dem in Anspruch genommenen Pauschbetrag abgegolten.

Dagegen erhob der Bf fristgerecht Berufung (Beschwerde). Es handle sich um einen Zubau am Einfamilienhaus, welcher lediglich über eine Verbindungstür vom privaten

Einfamilienhaus zugänglich sei. Der Zubau sei nur für die betriebliche Nutzung errichtet worden und stelle den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit dar.

Im Zuge einer die Jahre 2009 bis 2011 umfassenden Außenprüfung traf der Prüfer im Bericht vom 5. Juni 2012 in Tz 2 und Tz 3 die folgenden Feststellungen:

Das Büro sei im Erdgeschoss durch die privaten Räumlichkeiten erreichbar und liege damit im Wohnungsverband. Die damit verbundenen Ausgaben seien vom geltend gemachten Handelsvertreterpauschale umfasst.

Das Dienstverhältnis mit der Ehegattin sei nicht anzuerkennen.

Aus dem Mail vom 11. Juni 2011 gehe hervor, dass die Gattin für folgende Arbeiten zuständig sei: Kundenankten betreuen, Polizzen einordnen, die per Post kommen, Polizzen ergänzen mit den Änderungen und Wertanpassungen, Ausdruck der pdf.Polizzen am PC, welche per Mail kommen, Polizzen einscannen, alte Polizzen vernichten und entsorgen, Beratungsprotokolle in den Akten ablegen, Vollmachten kopieren und Kopien im Akt ablegen, Originale im Keller lagern, Post aufgeben und Post aussortieren, Büro besetzen, wenn der Bf unterwegs ist, Kfz an- und abmelden und Büro reinigen.

Anlässlich der durchgeführten Prüfung seien keine weiteren Punkte vorgebracht worden.

Laut Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung sei die Gattin seit 16. Oktober 2006 bei der Fa. ABC geringfügig beschäftigt, wobei diese Meldung nach wie vor aufrecht sei. Diese OEG gebe es aber zumindest für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr. Die Betriebsaufgabe sei intern mit August 2007 vermerkt. Eine Ummeldung auf einen neuen Arbeitgeber sei bis dato nicht passiert.

Es könne kein Dienstvertrag vorgelegt werden. Es würden keinerlei Arbeitsaufzeichnungen existieren. Auf die Frage, wie viele Stunden eine geringfügige Angestellte in der Woche zu arbeiten habe, habe der Bf keine Antwort geben können bzw. sei eine Arbeitszeit von wahrscheinlich über 15 Stunden angegeben worden. Dienstag bis Samstag jeweils drei Stunden mal vier Wochen würde eine Monatsleistung von ca. 60 Stunden ergeben.

Die im Mail angeführten Arbeiten hätten nicht belegt werden können bzw. habe der Prüfer diese nicht nachvollziehen können.

Die Putzarbeiten seien nicht täglich notwendig; aufgrund des betrieblichen Anteils des PKW sei ja auch davon auszugehen, dass die Kunden persönlich besucht würden, sodass die Kundenfrequenz im Büro als eher gering einzustufen sei.

Die erzielten Jahresprovisionen (55.000 € bis 60.000 €, davon ca. 90 % als Folgeprovisionen) ließen es als nicht glaubhaft erscheinen, dass hier eine fremde Arbeitskraft angestellt werden müsste.

Seit Dezember 2012 arbeite die Gattin auch bei der Fa. X, ohne dass der Bf eine Ersatzkraft angestellt habe. Das bedeute, dass der Arbeitsaufwand, der nicht durch den Bf bewältigbar sei, entsprechend gering sei.

Weiters erfolge keine regelmäßige Bezahlung des Lohns. Die Bezahlung erfolge vielmehr in der Form, dass die Gattin ihren Lohn über ein gemeinsam zeichnungsberechtigtes Konto abhebe und damit wiederum Ausgaben des gemeinsamen Haushalts bestreite.

Diese Vorgangsweise nähre den Verdacht, dass hier in Wirklichkeit Unterhaltszahlungen vorliegen würden, die aber als Einkommensverwendung keine Berücksichtigung finden könnten.

Das Dienstverhältnis sei schon aus diesen formellen Gründen, die alle gegen eine fremdübliche Gestaltung sprächen, abzuerkennen.

Das Dienstverhältnis sei auch dem Grunde nach nicht anzuerkennen. Ein Arbeitsaufwand, der über die zivilrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehe und der ein Dienstverhältnis mit der Gattin – vorausgesetzt es wäre fremdüblich gestaltet – möglich machen würde, sei nicht erkennbar bzw. schlicht nicht gegeben.

Bei Angehörigenverhältnissen müssten eindeutige Vereinbarungen vorliegen, um eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zu ermöglichen. Auch müsste die vorgebrachte und behauptete Arbeitsleistung nachvollziehbar und kontrollierbar sein. Entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit würden immer zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen, auch aus dem Grund, weil der fremden Vertragspartnern so typische Interessenskonflikt zur Gänze fehle. Das vorliegende Dienstverhältnis entspreche nicht den für Verträge zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Kriterien und sei deshalb abzuerkennen.

Das Finanzamt erließ in der Folge die dieser Auffassung entsprechenden Bescheide vom 11. Juni 2012 - für das Jahr 2009 eine abändernde Berufungsvorentscheidung, für die Jahre 2010 und 2011 Erstbescheide.

Daraufhin stellte der Bf für das Streitjahr 2009 einen Vorlageantrag, für die Streitjahre 2010 und 2011 erhob er Berufung. Begründend führte er aus, der Zubau mit den Büroräumlichkeiten sei mit dem Wohnhaus lediglich durch „Nottüren“ verbunden, die ausschließlich dazu dienten, den Kunden die Benutzung des im Wohnhaus befindlichen WC zu ermöglichen. Durch diese Trennung sei nicht von einem im Wohnungsverband gelegenen Büro auszugehen.

Seine Gattin arbeite in seinem Betrieb und dies halte jedem Fremdvergleich statt. Allgemeine Bürotätigkeiten, eigenständiges An- und Abmelden von Kfz, einscannen, abspeichern und abändern von Verträgen, Verwaltung von Vollmachten, Telefondienst, Reinigungsarbeiten etc. würden zu ihrem Aufgabengebiet gehören. Der Prüfer habe sich kein genaues Bild vom Aufgabenbereich machen können, da er die Gattin nicht habe Probe arbeiten lassen bzw. nicht näher auf ihren Aufgabenbereich eingegangen sei. Seine Frau sei zunächst bei der Fa. ABC beschäftigt gewesen. Seit deren Löschung im Firmenbuch sei sie nun in seiner Einzelfirma tätig. Die Ummeldung sei vom damaligen Steuerberater veranlasst worden und sei nach anfänglichen Problemen seitens der GKK auch erfolgt. Es liege ein Dienstvertrag vor, Arbeits- bzw. wöchentliche Stundenaufzeichnungen könnten jederzeit eingesehen werden, wobei beispielhaft der Monat Jänner 2011 vorgelegt werde. Außerdem gebe es über die Maklersoftware automatische, nicht manipulierbare Aufzeichnungen, bei denen festgestellt werden könne, an welchem Tag und zu welcher Uhrzeit Dokumente erstellt bzw. eingescannt würden. Andere Tätigkeiten seien natürlich auch aufgezeichnet worden. Zu allen durchzuführenden

Arbeiten gebe es von ihm erstellte Anleitungen (Bedienung Fax, einscannen, abspeichern usw.).

Seine Frau arbeite auf Grund ihrer Aufzeichnungen 10 Wochenstunden, wobei Botengänge etc. nicht eingerechnet seien.

Die Kundenfrequenz im Büro sei unterschiedlich. Jedoch müsse das Büro besetzt sein, sollte er einmal nicht da sein oder einen Termin haben. Die Geschäftszeiten seien im Eingangsbereich ausgehängt.

Die Anstellung einer Bürokraft anhand von überwiegenden Folgeprovisionen abhängig zu machen, entziehe sich seinem Verständnis. Sein Hauptgeschäft liege im Sachgeschäft, wofür er fast ausschließlich eine vereinbarte höhere Folgeprovision anstatt der Abschlussprovision erhalte. Da diese Verträge nach einem oder spätestens drei Jahren vom Klienten kündbar wären, müsse er seinen gesamten Bestand laufend konvertieren, was zum Teil schwieriger sei als einen Neuvertrag zu zeichnen und nicht weniger Arbeit mache als ein Neuabschluss.

Der Berufung bzw. dem Vorlageantrag waren Ausdrucke diverser Auswertungen aus dem Maklerprogramm beigelegt (Anträge, Polizzen mit jährlichen Wertanpassungen, Kündigungen an Versicherungsanstalten, Veränderungsanzeigen, Kfz-An- und Abmeldungen, Mail-Verkehr mit Versicherungsanstalten und Klienten, bearbeitete Schäden, bearbeitete Termine). Zu berücksichtigen seien noch die Beratungsgespräche mit Protokollierung, Rückfragen der Klienten, Schadenerhebung, Urgenzen, Telefonate mit Anstalten und Klienten, Gespräche mit den Maklerbetreuern, Fahrten zu Schulungen und Präsentationen der verschiedenen Versicherungsanstalten und auch die Umdeckung nach Ablauf von drei Jahren zu einer anderen Anstalt nach dem Versicherungsvergleich. Ebenso zu berücksichtigen sei der gesamte Schriftverkehr mit Posteingang und Postausgang sowie die unzähligen Telefonate und die SMS an die Klienten.

Seine Gattin arbeite seit 12. Dezember 2011 bei der Fa. X als Teilzeitkraft für 20 Stunden pro Woche. Eigentlich hätte sie 30 Stunden arbeiten sollen. Da sie aber auch in seinem Büro dringend benötigt worden sei, sei dies mit der Fa. X so vereinbart worden. Es werde auch der Dienstvertrag vorgelegt, bei dem die Büroarbeit anzugeben gewesen sei. Mit Abstimmung des Stundenplans der Fa. X arbeite seine Frau unter Einhaltung der vereinbarten Geringfügigkeit auch noch in seinem Büro. Daher habe er keine Ersatzkraft eingestellt.

Der Arbeitsaufwand könne anhand der Schriftstücke genau beurteilt werden. Es sei auch eine Kundenliste beigelegt.

Es gebe auch eine regelmäßige Bezahlung. Nur im Dezember 2011 sei die Bezahlung nicht regelmäßig gewesen, da er sich auf Kur befunden habe. Es werde jedes Monat eine Entnahme vom Geschäftskonto, auf das die Gattin keinen Zugriff habe, auf das private Konto durch Überweisung vorgenommen. Diese Entnahmen seien auf den Kontoauszügen des Betriebskontos zu erkennen und der Prüfer habe dies auch bestätigt. Das private Konto laute auf die Namen der Ehegatten. Seine Gattin habe eine eigene Bankomatkarte, mit der sie ihren Lohn monatlich vom Privatkonto abhebe.

Durch ihre Mitarbeit könne seine Frau auch keiner anderen Tätigkeit, zB Vollzeit oder 30 Stunden bei X , nachgehen.

Es gebe unzählige Hinweise, dass seine Gattin im Büro arbeite und er auf ihre Hilfe keinesfalls verzichten könne.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im Schriftsatz vom 15. Juli 2014 (Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers) legte der Bf noch einmal seinen Standpunkt zur Abzugsfähigkeit der Bürokosten dar. Bezüglich des Dienstverhältnisses mit seiner Ehegattin führte er aus, der Prüfer habe gefragt, ob er Arbeitsaufzeichnungen mache, jedoch nicht verlangt, dass er die von seiner Gattin lückenlos geführten Stundenaufzeichnungen vorlege. Als Beweise für die Tätigkeit der Gattin könnten ua. folgende Hinweise dienen:

Auch am von der Gattin benutzten PC würden Aufzeichnungen über MS Outlook gemacht. Hier könnte man feststellen, dass es an den Tagen an dem sie bei X gearbeitet habe, keine Zugriffe gegeben habe.

Jemand kontrolliere, ob seine Gattin die Arbeiten durchführen könne. Am Tag der Anwesenheit des Prüfers sei die Gattin nicht im Büro gewesen, da sie bei X gearbeitet habe. Dies habe den Prüfer nicht gestört.

Es würden Erkundigungen eingeholt über eine Schulung und einen Computerkurs (Büroarbeiten) im Jahr 1999, über die Vermögenshaftpflichtversicherung, bei der seine Gattin in der Polizze als Angestellte angegeben sei, darüber, ob seine Gattin bei der Kfz-Zulassungsstelle bekannt sei.

In der Folge richtete das Bundesfinanzgerichts den Vorhalt vom 6. Oktober 2014 an den Bf:

Die mit dem Vorlageantrag beigebrachten Stundenaufzeichnungen Ihrer Gattin weisen eine wöchentliche Arbeitszeit von 10 Stunden auf. Während der Außenprüfung konnten keine Stundenaufzeichnungen vorgelegt werden und es wurde die Arbeitsleistung mit drei Stunden (Dienstag bis Samstag), somit 15 Wochenstunden, angegeben.

Stellen Sie daher konkret dar, wie und wann die tägliche Arbeitszeit Ihrer Gattin festgelegt und festgehalten wurde und wann die Übertragung in die nunmehr vorliegende Zeiterfassung vorgenommen wurde. Weshalb haben fünf Wochenarbeitsstunden keine Berücksichtigung in den nachträglich vorgelegten Zeiterfassungen gefunden?

Wie teilt sich die Arbeitszeit auf die in der vorgelegten Zeiterfassung angeführten Tätigkeiten (Unterlagen einscannen, Klientenakten einordnen, Bürobesezung, KFZ abmelden – anmelden, Unterlagen ins Archiv, Posteingang – Postausgang, Büroreinigung) auf?

Auf Konto 3640 „Verr. Löhne und Gehälter“ wurde der Lohn Ihrer Gattin als Kassaausgang erfasst. Nach Ihren Angaben wurde monatlich eine Entnahme vom Geschäftskonto auf das private Konto durch Überweisung vorgenommen. Betraf diese Überweisung nur den Lohn Ihrer Gattin? Wenn nein, ist zumindest anhand des Überweisungsbeleges erkennbar, dass und in welcher Höhe der Lohn Ihrer Gattin mit überwiesen wurde? Legen Sie bitte die entsprechenden Bankbelege zur Bestätigung Ihrer Angaben vor.

In Beantwortung dieses Vorhalts führte der Bf aus, dass er die allgemeine Frage des Prüfers, wie viele Stunden eine Teilzeitkraft arbeiten müsse, mit 10 bis 15 Stunden beantwortet habe. Das seien auch die Stunden, die seine Gattin über die Jahre vorwiegend gearbeitet habe. Im Jahr 1999 habe seine Gattin von Dienstag bis Samstag 15 Stunden gearbeitet. Seit 2000/2001 seien es von Montag bis Freitag 10 Stunden (jeweils 09:00 bis 11:00, außer Mittwoch 14:00 bis 16:00). Dies habe der Prüfer missverstanden. Seit Juli 2012 sei die Arbeitszeit auf 8 Stunden wöchentlich reduziert worden.

Er sei auch gefragt worden, ob er Arbeitsaufzeichnungen führe. Dies habe er mit nein beantwortet, da seine Gattin die Stunden selber notiere und er sie gelegentlich kontrolliere. Auf dieses „nein“ sei dann nur noch die Frage nach der Entlohnung gekommen. Der Prüfer habe erklärt, dass eine monatliche Anweisung auf ein eigenes Konto der Gattin nachvollziehbarer wäre. Auch hier sei er nicht aufgefordert worden, Unterlagen vorzulegen.

Seit die Gattin bei X arbeite sei die Arbeitszeit nicht mehr fix, sondern werde wöchentlich nach Vorlage des dortigen Stundenplanes festgelegt.

Die Stunden mit Arbeitsbeginn und Arbeitsende notiere die Gattin schon immer selbst. Die Übertragung auf das Formular „Zeiterfassung“ werde nach 7 bis 10 Tagen ebenfalls von seiner Gattin durchgeführt.

Eine Aufteilung der Arbeitszeit in die genannten Tätigkeiten sei sehr schwierig, er versuche es auf die Woche gesehen mit den derzeitigen 8 Stunden in der Woche: KFZ anmelden, abmelden, Kennzeichenhinterlegung, Wiederausfolgung Kennzeichen, Adressänderungen, Papiere zustellen: 1 Stunde

Büroreinigung: ½ Stunde

Unterlagen einscannen (Polizzen, Beratungsprotokolle, Schadensformulare samt Rechnungen), pdf-Formulare abspeichern, netzwerkintern weiterleiten auf PC

Obergeschoss, Polizzen, welche im pdf im Posteingang sind, ausdrucken und nach Kontrolle durch den Bf in die Klientenakten abheften, Beratungsprotokolle in Klientenakten abheften, ältere Polizzenkopien und Dokumente aussortieren und mit anderen Unterlagen im Kellerlager ablegen), Bürobesezung mit Kundenempfang, Postweg: 6 ½ Stunden.

Die Überweisungen habe es monatlich vom Firmenkonto auf das Gemeinschaftskonto mit geraden Beträgen, in der auch der Betrag des Lohnes enthalten gewesen sei, gegeben. Bei Erhalt des Lohnzettels vom Steuerberater habe er einen Vermerk in seinem Arbeitsbuch gemacht und den Betrag aus der Firmenhandkasse entnommen.

Einträge mit Ein- und Ausgang zu dieser Kassa gebe es. Diese Handkasse habe er in unregelmäßigen Abständen aus dem Tresor aufgefüllt. Der Betrag sei dann samt Lohnzettel übergeben worden. Seit Abänderung des Dienstvertrages 2012 habe er alles

vereinfacht. Es gebe einen Dienstvertrag mit Angabe der Tätigkeit, schriftliche Festlegung, dass die Stunden unterschiedlich gestaltet werden können (eine Woche im Vorhinein) sowie ein einziges Formular für die Arbeitsaufzeichnungen mit Angabe der Tätigkeit, welches ihm nach vier Wochen zur Kontrolle vorgelegt werde. Der Lohn werde monatlich auf das Gemeinschaftskonto überwiesen: Auch der Lohn von X werde auf dieses Konto überwiesen.

Beigelegt waren Fotokopien folgender Unterlagen: als Dienstvertrag bezeichnete Arbeitsaufzeichnungen für Juli und August 2014, eine Überweisungsliste November 2011 bis Oktober 2014, die Gehaltsabrechnung August 2014, händische Stundenaufzeichnungen vom 8. September bis 3. Oktober 2008, ein Stundenplan X vom 17. Dezember 2012 bis 19. Jänner 2013, Kalenderauszüge 6. bis 26. Oktober 2014 mit X -Arbeitszeiten, händische Kassa-Aufzeichnungen über Lohnzahlungen Gattin im Jahr 2008 samt Auszügen aus dem Arbeitsbuch 2008.

Im Erörterungstermin vom 19. März 2015 wurde zunächst außer Streit gestellt, dass die Ausgaben für die im Wohnungsverband gelegenen Büroräumlichkeiten durch das in den Streitjahren in Anspruch genommene Handelsvertreterpauschale abgegolten sind. Der Bf schränkte die Beschwerde auf den Streitpunkt „Dienstverhältnis mit der Ehegattin“ ein und zog den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Er schilderte noch einmal die Tätigkeit seiner Gattin. Bei 600 Kunden mit rund 1.800 Polizzen sei die Arbeit allein nicht zu schaffen. Der Bf räumte dabei ein, dass keine konkreten, zeitlich unterlegten Tätigkeitsberichte – auch nicht für einen kürzeren Zeitraum – vorgelegt werden können, anhand derer die Tätigkeit der Ehegattin im Einzelnen nachvollzogen werden könnte.

II. Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage bzw. der aus dem oben dargestellten Verfahrenslauf resultierenden Ermittlungsergebnisse ist von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt auszugehen:

Der Bf erzielt als selbständiger Versicherungsmakler Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In den Beschwerdejahren 2009 bis 2011 wurden Umsätze in Höhe von rund 55.000 Euro, 61.000 Euro und 54.000 Euro erzielt, wobei Gewinne in Höhe von rund 8.300 Euro, 13.400 Euro und 24.200 Euro erklärt wurden.

Die Büroräumlichkeiten des Bf befinden sich in einem Zubau an dem mit der Ehegattin bewohnten Privathaus.

Der Bf beschäftigt seine Ehegattin geringfügig in seinem Unternehmen. Das Dienstverhältnis ist bei der Gebietskrankenkasse angemeldet. Davor war sie von Juni 2000 bis zur Auflösung der Gesellschaft bei der Fa. ABC – der Bf war Gesellschafter – als Bürohilfskraft mit einer Wochenarbeitszeit von 10 Stunden, ebenfalls geringfügig, beschäftigt. Als schriftlicher Dienstvertrag wurde der mit dieser Firma im Mai 2000 geschlossene Dienstvertrag vorgelegt.

Nach den Angaben des Bf war die Gattin im Beschwerdezeitraum im Ausmaß von 10 Wochenstunden beschäftigt, wobei fixe Arbeitszeiten vereinbart waren (Montag bis Freitag 09:00 bis 11:00 Uhr, außer Mittwoch 14:00 bis 16:00 Uhr). Die Gehaltszahlungen betrugen im Jahr 2009 4.998 Euro (357 Euro/Monat) und in den Jahren 2010 und 2011 5.124 Euro (366 Euro/Monat). Das Gehalt wurde zunächst bar, später – ohne als solches bezeichnet zu sein – im Rahmen von Pauschalüberweisungen vom Geschäftskonto auf das gemeinsame Privatkonto überwiesen.

Die Gattin des Bf erbrachte folgende Tätigkeiten:

- Kundenakten betreuen: Polizzen, Beratungsprotokolle, Vollmachten, Abbucher, Schadensformulare samt Rechnungen einscannen und abspeichern; Polizzenänderungen; Polizzen ausdrucken und in den Klientenakten abheften; Beratungsprotokolle in den Klientenakten abheften; ältere Polizzen und Dokumente aussortieren und im Keller archivieren oder schreddern; Bürobesezung mit Kundenempfang, Posteingang sortieren, Postaufgabe
- Bürobesezung
- Kfz an- und abmelden, Kennzeichenhinterlegung, Wiederausfolgung Kennzeichen, Adressänderungen, Papiere zustellen
- Büroreinigung

Der Bf schätzt dabei den wöchentlichen Zeitaufwand für Kfz-An- und –abmeldungen mit einer Stunde und jenen für die Büroreinigung mit einer halben Stunde ein.

Tägliche Arbeitsberichte, die Art und Umfang der konkret ausgeführten Tätigkeiten ausweisen, wurden von der Gattin nicht geführt. Für den Beschwerdezeitraum wurden keine Arbeitszeitaufzeichnungen nach dem Arbeitszeitgesetz vorgelegt. Die erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens übermittelten Zeiterfassungsformulare weisen lediglich die Wochenarbeitszeit und den wöchentlich gleichbleibenden Tätigkeitskatalog (Unterlagen einscannen, Klientenakten einordnen, Bürobesezung, Kfz abmelden – anmelden, Posteingang – Postausgang, Unterlagen ins Archiv; Büroreinigung) aus. Für den Zeitraum Jänner 2011 sind zwei unterschiedlich ausgefüllte Formulare vorhanden.

Seit 12. Dezember 2011 ist die Ehegattin auch bei der Fa. X im Ausmaß von 20 Wochenstunden beschäftigt. Im Anschluss an die Außenprüfung wurde die wöchentliche Arbeitszeit mit 1. Juli 2012 auf 8 Stunden reduziert.

III. Rechtsausführungen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach ständiger verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und somit 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 (vgl. für viele VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 20.05.2010, 2006/15/0238 mwN).

Diese Kriterien haben ihre Bedeutung 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 (vgl. wiederum das erwähnte Erkenntnis vom 20.05.2010).

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Weg bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen Familienmitglieder oder Ehepartner im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcherart zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. etwa VwGH 11.05.2005, 2001/13/0209, VwGH 25.06.2008, 2008/15/0132, VwGH 24.09.2008, 2006/15/0119).

Die zivilrechtlich „eheliche Beistandspflicht“ ist eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit. Nach § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Liegt bei einer derartigen Mitwirkung kein über diese Verpflichtung hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge im Sinn des § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG 1988 anzusehen (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 167/1).

IV. Erwägungen:

Vorauszuschicken ist, dass nicht in Abrede gestellt wird, dass die Ehegattin im Beschwerdezeitraum im Betrieb des Bf mitarbeitete.

Für den Beschwerdezeitraum lässt sich aber nicht nachvollziehen, ob sie tatsächlich im behaupteten Umfang - und auch innerhalb der fixen Arbeitszeiten – tätig wurde, denn zeitlich unterlegte Aufzeichnungen über die an den einzelnen Arbeitstagen konkret verrichteten Arbeiten wurden von der Ehegattin nicht geführt. Die vorgelegten Zeiterfassungen (für Jänner 2011 liegen zwei unterschiedlich ausgefüllte Formulare vor) weisen lediglich die Wochenarbeitszeit und einen sich wöchentlich wiederholenden, allgemein gehaltenen Tätigkeitskatalog aus (Unterlagen einscannen, Klientenakten einordnen, Bürobesezung, Kfz abmelden – anmelden, Unterlagen ins Archiv, Posteingang – Postausgang, Büroreinigung). Aufgrund des sachlich und zeitlich nicht abgrenzbaren Inhalts kann diesen Listen keine Beweiskraft beigemessen werden. Der Bf hat in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 25. Oktober 2014 ausgeführt, die Aufteilung der Arbeitszeit auf die genannten Tätigkeiten sei sehr schwierig. Er schätzte die wöchentliche Arbeitszeit für „Kfz abmelden – anmelden“ mit einer Stunde, für die Büroreinigung mit einer halben Stunde und ordnete die verbleibende Wochenarbeitszeit lediglich pauschal den übrigen Aufgabenbereichen zu. Ein klares Bild über die konkreten Arbeitsinhalte ergibt sich damit nicht.

Auch die vorgelegten Ausdrucke/Auswertungen für das Jahr 2011 (Anträge, Verträge, Kündigungsjournal, Kfz-Liste, gemeldete Schäden, Schriftstücke) geben keine Auskunft über die diesbezüglich von der Ehegattin geleistete Arbeitszeit. Ebenso sind MS Outlook-Aufzeichnungen nicht geeignet, das Beschäftigungsausmaß der Gattin zu belegen oder zu bestimmen, denn ihr Aufgabenbereich beinhaltet eine Vielzahl von Tätigkeiten, die nicht am PC verrichtet werden, wie zB die Ablage von Unterlagen in den Klientenakten, das Aussortieren älterer Aktenteile mit Ablage im Kellerlager, die Vernichtung und Entsorgung von Altakten, die Bürobesezung bei Abwesenheit des Bf, Kfz-An- und Abmeldungen, Postgänge.

Es liegen somit keine exakt nachvollziehbaren Nachweise über Art und Umfang der von der Ehegattin geleisteten Arbeit im Sinne der oben genannten Anforderungen für die steuerliche Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vor. Dies macht auch eine Beurteilung, ob die vereinbarte Arbeitszeit eingehalten und der Dienstvertrag in diesem Punkt fremdüblich umgesetzt wurde, unmöglich, was zu Lasten des Bf geht. Anzumerken ist, dass im Anschluss an die Außenprüfung die Wochenarbeitszeit auf 8 Stunden reduziert wurde.

Dazu kommt, dass es sich beim Großteil der von der Ehegattin ausgeführten Tätigkeiten schon der Art nach um Arbeiten handelt, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit iSd §§ 90 und 98 ABGB erbracht werden (zB. Büroreinigung, Bürobesezung, Einscannen, Ablage, Archivierung, Aktenvernichtung, Post sortieren, Postaufgabe). In diesen Fällen muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis steuerlich anerkennen zu können (vgl. VwGH 24.06.1999, 97/15/0070). Diese

Voraussetzung ist, wie oben aufgezeigt, nicht erfüllt. Auch die behauptete Arbeitszeit von zwei Stunden täglich bzw. 10 Stunden wöchentlich, übersteigt nicht den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden kann.

Zudem wurden die Gehaltszahlungen nicht in fremdüblicher Weise vorgenommen. Diese erfolgten nach den Angaben des Bf zunächst bar und später im Rahmen von Pauschalüberweisungen vom Geschäftskonto auf das gemeinsame Bankkonto der Eheleute (mit „geradem“ Betrag und ohne Hinweis auf das darin enthaltene Gehalt). Die Gehaltszahlungen an die Ehegattin waren damit am Gemeinschaftskonto nicht erkennbar. Diese Vorgehensweise ist keinesfalls fremdüblich. Dem Einwand des Bf, von der Firma X werde das Gehalt ebenfalls auf dieses Konto überwiesen, ist zu entgegnen, dass nicht die Gehaltszahlung auf das gemeinsame Ehegattenkonto, sondern der fehlende Ausweis als solche, als nicht fremdüblich beurteilt wird. Gehaltszahlungen eines fremden Arbeitgebers sind im Unterschied zum gegenständlichen Fall als solche ausgewiesen bzw. erkennbar und können Gehaltsempfängern eindeutig zugeordnet werden.

Schließlich ist dem Vorbringen des Bf, die Arbeit sei allein nicht zu bewältigen gewesen, zu entgegnen, dass dies nicht zwingend zur steuerlichen Anerkennung eines Dienstverhältnisses führt, denn die Ersetzung einer fremden Arbeitskraft kann ebenso durch eine auf dem sittlichen Familienverband beruhende Mitwirkung erreicht werden. In Anbetracht der Umsatz- und Gewinnlage erscheint es zudem unwahrscheinlich, dass der Bf für die von der Gattin erbrachten Tätigkeiten eine fremde Arbeitskraft eingestellt hätte. Die Ehegattin hätte auch die Möglichkeit gehabt, bei der Fa. X im Umfang von 30 Wochenstunden zu arbeiten, wählte jedoch im Hinblick auf ihre Tätigkeit beim Bf ein Beschäftigungsausmaß von lediglich 20 Wochenstunden. Dies lässt den Schluss zu, dass ihre Mitarbeit aus partnerschaftlicher Solidarität erfolgt und die Beschäftigung einer fremden Arbeitskraft aus den genannten Gründen nicht in Betracht gezogen wird.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Mitarbeit der Ehegattin nicht im Rahmen eines fremdüblichen Dienstverhältnisses, sondern im Rahmen der ehelichen Beistands- bzw. Mitwirkungspflicht erfolgte.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die geltend gemachten Personalausgaben nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

V. Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall sind keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Das Bundesfinanzgericht folgt in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Judikatur. Darüber hinaus waren einzelfallbezogene Sachverhaltsfragen in freier Beweiswürdigung zu beurteilen.

Salzburg-Aigen, am 6. Mai 2015