

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Manfred Reumiller, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, 6971 Hard, Nußweg 6, über die Beschwerde vom 21. Juni 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 und Einkommensteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einkommensteuererklärungen vom 5. März 2018 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) Personalkosten in Höhe von 5.526,51 Euro für das Jahr 2016 und 5.655,05 Euro für das Jahr 2017 als Betriebsausgaben anzuerkennen. Der Bf. sei als Handelsvermittler tätig und beziehe Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Ehefrau des Bf. arbeite ca. fünf Stunden wöchentlich für den Bf. und kümmere sich um das gesamte Belegwesen, mache Botengänge und Telefondienste.

Mit Bescheiden vom 14. Juni 2018 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für die Jahre 2016 und 2017 fest, wobei die belangte Behörde die geltend gemachten Personalausgaben nicht anerkannte, weil der Tätigkeit der Ehefrau im Betrieb des Bf. kein Dienstverhältnis zugrunde liege. Die Ehefrau sei vielmehr aufgrund der ehelichen Mitwirkungspflicht im Sinne des § 90 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit verpflichtet und erhalte dafür eine angemessene Vergütung im Sinne des § 98 ABGB. Diese Abgeltungsbeträge seien somit familienhaft bedingt und nicht

als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zur Anerkennung eines Dienstverhältnisses würden zudem ein Dienstvertrag und Stundenaufzeichnungen fehlen.

Mit Beschwerde vom 21. Juni 2018 beantragte der Bf. die geltend gemachten Personalausgaben betreffend seine Ehegattin als Betriebsausgaben anzuerkennen. Der steuerliche Vertreter begründete den Antrag folgendermaßen: Es sei bei Kleinbetrieben unüblich schriftliche Dienstverträge abzuschließen. Da die Ehegattin des Bf. schon seit langem im Betrieb mitarbeite, sei damals auch kein Dienstzettel ausgestellt worden, weil diese gesetzliche Verpflichtung erst danach eingeführt worden sei. Arbeitszeitaufzeichnungen seien nicht vorhanden, weil die Ehefrau des Bf. immer schon ca. fünf Stunden pro Woche im Betrieb arbeite und dafür seit mehr als zehn Jahren ca. 375,00 Euro erhalte. Der steuerliche Vertreter verstehe nicht, warum die von der Ehefrau des Bf. ausgeführten Tätigkeiten unter die eheliche Mitwirkungspflicht fallen sollten, wenn Fremde dafür sehr wohl einen Zahltag bekämen. Da der Bf. die Ehegattin zur Sozialversicherung anmelden habe müssen, frage er sich, warum eine andere Behörde dann genau das Gegenteil verlangen könne. Diese Vorgangsweise greife auch in die Privatautonomie des Ehepaares ein. Da sowohl der zeitliche Umfang der Tätigkeit im Ausmaß von fünf Stunden wöchentlich als auch die Höhe der Vergütung in Höhe von ca. 17,00 Euro pro Stunde angemessen seien, seien diese Ausgaben als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Darüber hinaus müsse die Ehegattin des Bf. diese Einkünfte auch im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung versteuern.

Im Rahmen der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 31. Juli 2018 gab der Bf. bekannt, dass sich seine Ehefrau die Arbeitszeit frei einteilen habe können. Sie habe nur bei Abwesenheit des Bf. verpflichtend Telefondienst gehabt. Die Bezahlung der Ehefrau sei immer per Banküberweisung erfolgt. Sie erhalte schon seit dem Jahr 2010 zwischen 350,00 und 400,00 Euro monatlich. In den letzten zehn Jahren habe es nur kollektivvertragliche oder indexbedingte Erhöhungen gegeben. Die Aufzeichnungen der Grundlagenermittlung des Gehalts seien nicht mehr vorhanden. Der Arbeitsaufwand sei aber immer gleichgeblieben. Arbeits- und Urlaubsaufzeichnungen seien nicht vorhanden. Das Ehepaar sei immer gemeinsam in den Urlaub gefahren, weshalb die Ehefrau des Bf. fünf Wochen jährlich Urlaub gehabt habe. Der steuerliche Vertreter legte mehrere Kontoauszüge als Nachweis vor.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. August 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, weil der Umfang der Wochenarbeitszeit jedenfalls als üblich und zumutbar im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht anzusehen sei. Die von der Ehegattin des Bf. ausgeführten Tätigkeiten wie Botengänge und Telefondienst seien zudem typische Beispiele für familienhafte Mitarbeit. Da auch weder Ausmaß noch Lage der Arbeitszeit festgelegt worden seien, hielte das Dienstverhältnis keinem Fremdvergleich stand. Insgesamt seien somit die Zahlungen an die Ehegattin nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, weil das Dienstverhältnis keinem Fremdvergleich standhielte und die Tätigkeit weder nach Art noch nach Umfang die eheliche Beistandspflicht übersteige.

Mit Vorlageantrag vom 1. September 2018 beantragte der Bf. die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und verwies im Wesentlichen auf sein bisheriges Vorbringen. Ergänzend wies der Bf. auf die sozialversicherungsrechtliche Anmeldepflicht der Ehegattin als Dienstnehmerin hin, weshalb der Beschwerde stattzugeben und die Bescheide abzuändern seien.

Im Vorlagebericht vom 17. September 2018 verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 28. August 2018.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. bezog in den Streitjahren aus seiner Tätigkeit als Handelsagent, eingeschränkt auf Textilien, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Zahlungen an seine Ehefrau, die im Betrieb des Bf. mitarbeitete, machte der Bf. in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2015 und 2016 in Höhe von 5.526,51 Euro und 5.655,05 Euro als Betriebsausgaben geltend.

Die Ehefrau des Bf. arbeitete fünf Stunden wöchentlich im Betrieb des Bf., wobei die Wochenarbeitszeit nicht immer exakt fünf Stunden betrug. Ihre Tätigkeiten umfassten Botengänge, Telefondienst, Überweisungen per Telebanking, Unterlagenvorbereitung für den Steuerberater sowie die Erledigung des Belegwesens. Bei Abwesenheit des Bf. hatte die Ehefrau des Bf. verpflichtend Telefondienst zu leisten. Die Ehefrau des Bf. erhielt für ihre Arbeit rd. 386,00 Euro monatlich.

Es existiert kein schriftlicher Dienstvertrag und kein Dienstzettel. Auch sonstige schriftliche Aufzeichnungen, wie z.B. zu geleisteten Überstunden oder zu urlaubs- oder krankheitsbedingter Abwesenheit, sind nicht vorhanden. Die Ehefrau des Bf. ist allerdings bei der Sozialversicherung angemeldet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung des Gewerbes des Bf. beruht auf den öffentlich zugänglichen Firmendaten der Wirtschaftskammer Österreich, die das Bundesfinanzgericht online recherchierte (https://***, zuletzt abgerufen am 23.3.2020).

Die Feststellungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den geltend gemachten Personalausgaben ergeben sich aus den Erklärungen des Bf. zur Einkommensteuer.

Unstrittig ist die Dauer der Wochenarbeitszeit der Ehefrau des Bf. Dass die Wochenarbeitszeit nicht immer exakt fünf Stunden betrug, steht aufgrund der unbestrittenen Aussage im Rahmen des Ergänzungsersuchens vom 8. Mai 2018 fest, wonach die Ehefrau „ca. 5 Stunden pro

Woche“ für den Bf. arbeitet. Auch die ursprüngliche Gehaltsfestlegung hat laut unbestrittener Aussage im Ergänzungsersuchen vom 24. August 2018 auf einer Durchschnittsbetrachtung beruht.

Die festgestellten Tätigkeiten der Ehefrau im Betrieb ihres Ehemannes ergeben sich aus dem unbestrittenen Vorbringen des Bf. im Rahmen des Ergänzungsersuchens vom 8. Mai 2018 und der Beschwerde vom 21. Juni 2018. Auch die behördlichen Feststellungen zu den nicht vorhandenen Verschriftlichungen des Dienstverhältnisses oder zu fehlenden schriftlichen Aufzeichnungen über das Dienstverhältnis sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Der Ehegatte zählt gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 BAO zu den Angehörigen im Sinn der Abgabenvorschriften.

Die Ehegatten sind gemäß § 90 Abs. 1 ABGB einander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. Gemäß Abs. 2 leg.cit. hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nichts anderes vereinbart ist.

Strittig ist, ob zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis besteht und somit die regelmäßigen monatlichen Zahlungen hierfür an die Ehegattin als Betriebsausgaben anzuerkennen sind oder ob die Mitarbeit der Ehegattin im Betrieb des Bf. im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als besonderer Form der familienhaften Mitarbeit erfolgte und die in diesem Rahmen erfolgten Zahlungen steuerlich nicht zu berücksichtigen sind.

Der Bf. und seine Ehegattin sind als sogenannte "nahe Angehörige" im Sinne des Steuerrechts anzusehen (§ 25 Abs. 1 Z 1 BAO). Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die beschwerdegegenständlich unstrittig tatsächlich erfolgten Zahlungen betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind (§§ 16 Abs. 1 und 4 Abs. 4 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben

und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit.) zu qualifizieren sind (vgl. VwGH 4.9.1992, 91/13/0196; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 158). Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen ("schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen": VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209) vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen (vgl. Toifl, § 2 Tz 158). Entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit solcher Vereinbarungen gehen regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben bzw. die Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen (vgl. Toifl, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweis).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher, selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095), für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, also ihre tatsächliche Durchführung, muss diesen Anforderungen genügen (siehe dazu z.B. VwGH 29.6.1995, 93/15/0115; VwGH 24.10.1995, 92/14/0020; VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164 und 99/14/0071; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208 und 2001/13/0300; VwGH 16.9.2003, 97/14/0054, sowie VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (siehe dazu Toifl, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweisen). Wie das BFG allerdings in seinem Erkenntnis vom 10.1.2017, RV/7100051/2012, zutreffend ausgeführt hat, besteht keine steuerliche Vermutung gegen die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen. Bei eindeutigen Ermittlungsergebnissen können daher auch Rechtsbeziehungen anerkannt werden, bei denen nicht alle der vorgenannten Kriterien gleichermaßen ausgeprägt vorhanden sind, wenn an der tatsächlichen Durchführung kein Zweifel besteht und grundsätzlich Fremdüblichkeit gegeben ist (vgl. Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 67).

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden -

Beweiswürdigung und kommen daher insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Das Vorliegen eines behaupteten Dienstvertrages ist jedenfalls anhand der Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu prüfen (Toifl, § 2 Tz 167/4, unter Verweis auf VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093). Bei Anwendung der Kriterienprüfung auf den streitgegenständlichen Fall kommt das BFG zu folgendem Ergebnis:

- Publizität

Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, der Vertragsabschluss muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein (vgl. Toifl, § 2 Tz 161/1 mit Hinweis auf EStR 2000 Rz 1133).

Familienverträge bedürfen deshalb nicht unbedingt der Schriftform, um ausreichende Publizität zu gewährleisten. Der Schriftform kommt jedoch im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere das Fehlen schriftlicher Verträge kann als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. Toifl, § 2 Tz 161 mit Hinweis auf VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; 1.7.1992, 90/13/0169).

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung Indizwirkung für dessen Vorliegen (VwGH 16.12.1997, 96/14/0099; 22.2.2000, 99/14/0082), doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten in der Regel gerade bei „vorgetäuschten“ Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (VwGH 17.9.1996, 92/14/0161; EStR 2000 Rz 1149) (vgl. Toifl, § 2 Tz 162).

Im Beschwerdefall ist die Publizitätswirkung wegen des nicht vorhandenen Dienstvertrages oder Dienstzettels nicht gegeben, zumal schriftliche Aufzeichnungen über Arbeitszeiten, Urlaubsabwesenheiten und Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen fehlen. Die wesentlichen Vertragsbestandteile sind somit nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert worden.

- Eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Vertragsinhalt

Der Mangel jeglicher schriftlicher Aufzeichnungen über den täglichen Arbeitsbeginn und das tägliche Arbeitsende, über Urlaubstage, Krankenstände, etc. führt dazu, dass der Vertragsinhalt weder eindeutig noch klar oder zweifelsfrei ist.

- Fremdüblichkeit

Nach Auffassung des BFG wäre eine fremde Arbeitnehmerin keinesfalls bereit eine geringfügige Beschäftigung ohne vorherige Festlegung der Lage der Arbeitszeit einzugehen, weil gerade Frauen auf Grund ihrer vielfach bestehenden Mehrfachbelastung durch Kinderbetreuung und Haushaltsführung ohne zeitliche Strukturierung nicht jederzeit einem Arbeitgeber zur Verfügung stehen können.

Darüber hinaus vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die Entlohnung für die geleistete Tätigkeit eines Ehegatten zur steuerlichen Anerkennung eines Dienstverhältnisses angemessen sein muss. Ein fremdunüblich hohes Entgelt bewirkt, dass das Dienstverhältnis dem erforderlichen Fremdvergleich nicht standhält und daher steuerlich nicht anzuerkennen ist. In einem solchen Fall bedarf es auch keiner weiteren Prüfung, ob die Tätigkeit der Ehegattin über das Ausmaß der üblichen familienhaften Mitwirkung im Erwerb des anderen Ehegatten hinausgeht (vgl. VwGH 19.12.1990, 87/13/0053 mit Verweis auf das Erkenntnis vom 13.5.1986, 85/14/0180).

Die von der Gattin des Bf. erbrachten Arbeitsleistungen bestanden unbestrittenermaßen in reinen Hilfsdiensten, nämlich in Sekretariatstätigkeiten, in der Übernahme des Belegwesens, in Botengängen und im Telefondienst. Das Bruttomonatsgehalt für Angestellte im Handel beträgt für einfache Sekretariatstätigkeiten laut Kollektivvertrag selbst im Jahr 2020 in der Beschäftigungsgruppe C, in Stufe 5, bei einer wöchentlichen Normalarbeitszeit von 38,5 Stunden im Monat 2.100,00 Euro (= 13,64 Euro/Bruttostundenlohn). Diesbezüglich erweist sich der vereinbarte Bruttostundenlohn der Ehegattin des Bf. in Höhe von 19,30 Euro als weitaus überhöht.

Da weder die Lage der Arbeitszeit vereinbart wurde und der Bruttostundenlohn der Ehegattin des Bf. deutlich überhöht ist, ist das beschwerdegegenständliche Dienstverhältnis nicht fremdüblich.

Die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Anforderungen an einen steuerlich anzuerkennenden Dienstvertrag zwischen Ehegatten liegen in der gegenständlichen Beschwerdesache daher nicht vor, weil die Publizitätswirkung fehlt, der Vertragsinhalt nicht klar, eindeutig und zweifelsfrei ist sowie das Dienstverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhält.

Somit sind die in Rede stehenden Leistungen als im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erbracht zu qualifizieren. In diesem Zusammenhang ist auch festzustellen, dass die vereinbarte Arbeitszeit von fünf Stunden wöchentlich nicht den Umfang übersteigt, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden kann (vgl. BFG 6.5.2015, RV/6100542/2012; 30.9.2015, RV/2101354/2014). Die strittigen, vom Bf. als Lohnaufwand geltend gemachte Beträge sind somit iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und stellen damit keine Betriebsausgaben im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit als Handelsvermittler dar.

Vielmehr ist der strittige Betrag als Zuwendung an unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Oktober 2020