



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder, Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Mag. Friedrich Koiner und Mag. Walter Zapfl über die Berufung des Bw., vertreten durch Rein, Rothwangl & Partner, WirtschaftstreuhandGesmbH, 8190 Birkfeld, Oberer Markt 1, vom 12. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Weiz vom 27. November 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 nach der am 10. Februar 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog als Versicherungsaußendienstmitarbeiter Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit und beantragte für das Streitjahr 2001 unter anderem (wie bereits für die Vorjahre) Werbungskosten für die Beschäftigung seiner Ehegattin in Höhe von S 54.157,60. Das Finanzamt verwies in seinem diesbezüglich abweisenden Bescheid und der Berufungsvorentscheidung auf die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion betreffend das Jahr 1998 sowie auf die Begründungen der Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes für die Jahre 1999 und 2000. Darin wird zusammenfassend ausgeführt, dass die Kriterien, die nach der Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gegeben sein müssten, nicht erfüllt seien. Die von der Ehegattin erbrachten Leistungen seien im Sinne des § 98 ABGB familienhaft bedingt.

In der Berufung wurde seitens der steuerlich bevollmächtigten Vertretung vorgebracht, dass die Gattin des Bw. bei der Gebietskrankenkasse angemeldet worden sei, einen klar definierten Aufgabenkatalog und Dienstzeiten habe, so wie es unter Dritten üblich sei. Auf den als Beilage zur Berufung übermittelten Dienstzettel wurde hingewiesen. Im Vorlageantrag wird ebenfalls auf die Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse und die dadurch gegebene Publizität des Dienstverhältnisses hingewiesen. Der Fremdvergleich erscheine gegeben, da eine Vielzahl derartiger geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse mit ähnlichen Konditionen und Bedingungen abgeschlossen und von der Finanzverwaltung anerkannt worden wäre. Das bereits in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion herangezogene Argument der ehelichen Beistandspflicht, das vor allem in Form der familienhaften Mitarbeit zu subsumieren sei, könne dann nicht angenommen werden, wenn das Dienstverhältnis alle jene Kriterien erfüllen würde, die das von der Gattin des Bw. eingegangene Dienstverhältnis aufweise. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Versicherungsaußendienstmitarbeiter von ihren Dienstgebern einen ständig wachsenden Aufgabenbereich übertragen bekommen würden, der ohne Beschäftigung von Mitarbeitern nicht zu bewältigen wäre. Die Einstellung geringfügig Beschäftigter bei Versicherungsaußendienstmitarbeitern, die selbst Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit erhalten würden, sei als gängige Praxis anzusehen. Der Abzug von Werbungskosten werde stets anerkannt.

In der am 10. Februar 2005 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend auf den in der Zeitschrift UFS aktuell, 2005/1, Seite 29, wiedergegebenen Auszug der Entscheidung des UFS vom 22.12.2004, GZ RV/2410-W/02, hingewiesen, wonach es auf den kausalen Zusammenhang zwischen der eigenen und der Tätigkeit der Ehegattin ankommen würde. Der kausale Zusammenhang werde durch die in der Berufungsverhandlung vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen der Gattin nachgewiesen. Der Bw. gab weiter an, dass er überwiegend zu Hause bzw. im Außendienst tätig sei. Das im Wohnungsverband gelegene Büro sei mit einem telefonischen Festnetzanschluss ausgestattet. Der Telefondienst werde von seiner Gattin mehr oder weniger rund um die Uhr durchgeführt.

Über Befragen durch den Vertreter des Finanzamtes, gab der Bw. an, dass die Arbeitsaufzeichnungen nachträglich erstellt worden seien, woraufhin der Vertreter des Finanzamtes die Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zog. Seine Gattin sei ab 1999 bei der Gebietskrankenkasse angemeldet. Das Ausmaß des Beschäftigungsverhältnisses sei deswegen eine geringfügige Beschäftigung, weil es vom Arbeitsanfall her nicht mehr Arbeit gäbe.

Weiters gibt der Bw. an, dass er auch eine fremde Arbeitskraft angestellt hätte, wenn seine Gattin diese Tätigkeit nicht durchführen könnte. Im gemeinsamen Urlaub werde der

Telefondienst bzw. auch die anderen Tätigkeiten von der Gattin nicht durchgeführt und der Anrufbeantworter werde aktiviert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Demnach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH vom 4. 6.2003, 2001/13/0300).

Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184). Es müssen daher eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, um der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erhöhten Gefahr, durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich zu verlagern, entgegen zu wirken.

Der Bw. hat mit seiner Gattin einen Dienstzettel erstellt und das Arbeitsverhältnis bei der Gebietskrankenkasse als geringfügige Beschäftigung gemeldet. Nach diesem Dienstzettel vom 1.11.1999 ist die Gattin des Bw. 5 Tage, 10 Stunden, pro Woche als Büroangestellte zu einem pauschalen Entgelt in Höhe von S 3.800,00 pro Monat für den Bw. tätig. Der Arbeitsbereich umfasst Telefondienst, Kundengespräche entgegennehmen, Bausparverträge und Lebensversicherungen einschreiben, Unterlagen sortieren und stempeln sowie das Bedienen der Post.

Die willkürliche Herbeiführung steuerlicher Folgen kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durch einen Dienstzettel und die Anmeldung eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses bei der Gebietskrankenkasse nicht ausgeschlossen werden. Die

sozialversicherungsrechtliche Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse ist ein reiner Formalakt, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zum Arbeitnehmer abgeleitet werden kann und hat für den Bw. lediglich zur Folge, dass er einen geringfügigen Beitrag für die Unfallversicherung seiner Ehegattin zu leisten hat. Sozialversicherungsbeiträge für die Kranken- und Pensionsversicherung sowie Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe oder Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fallen aber nicht an. Im Vergleich zur steuerlichen Ersparnis der Aufwendungen für die Gehaltszahlungen der Ehegattin ist der Aufwand für die Unfallversicherung in Höhe von 1,4 % eher als gering anzusehen.

Den im Laufe der Berufungsverhandlung vorgelegten, als Arbeitsbericht bezeichneten, Unterlagen kommt keine Bedeutung zu, da diese, wie der Bw. selbst in der Berufungsverhandlung erläutert hat, nachträglich erstellt wurden und auf Grund ihres jeden Tag sich allgemein wiederholenden, gleichartigen, sachlich und zeitlich nicht abgrenzbaren Inhalts nicht als aussagekräftig erscheinen. Der erkennende Senat teilt daher nicht die vom Bw. vertretene Meinung, wonach der Fremdvergleich gegeben erscheint, weil eine Vielzahl derartiger geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse mit ähnlichen Konditionen und Bedingungen abgeschlossen und von der Finanzverwaltung anerkannt werden würden. Der Bw. würde wohl keine fremde Arbeitskraft finden, die im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung, wie in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, rund um die Uhr, und damit zeitlich nicht klar abgegrenzt, Telefondienst verrichtet.

Der in der Berufungsverhandlung vorgebrachte kausale Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Bw. und der seiner Ehegattin ist nach Ansicht des erkennenden Senates nicht gegeben. Die in Streit stehenden Ausgaben sind dem Bw. ja nicht durch die persönliche Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit entstanden, sondern dadurch, dass seine Ehegattin Hilfstätigkeiten durchführt, für die sich der Bw. im Rahmen des Dienstverhältnisses mit seinem Arbeitgeber persönlich verpflichtet hat und die eigentlich er selbst zu erledigen hätte. Dieses Verhältnis zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin stellt eine familienhafte Mitarbeit dar, denn nach § 90 ABGB sind die Ehegatten einander zur umfassenden Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. Im Erwerb des anderen hat ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich ist. Nachdem die Ehegattin des Bw. im gemeinsamen Haushalt beschäftigt ist, liegt es nahe, dass sie den Bw. mit den bei seiner Tätigkeit anfallenden Hilfstätigkeiten in dem im Wohnungsverband gelegenen Büro unterstützt.

Für die Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht - ohne eine "Mitwirkung im Erwerb" - im Sinne des § 90 erster Satz ABGB besteht dabei kein Anspruch auf Entgelt (vgl. das Erkenntnis

des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Oktober 1991, 90/13/0012, mit weiteren Hinweisen). Die Auffassung des Bw., eheliche Beistandspflicht könne dann nicht angenommen werden, wenn das Dienstverhältnis all jene Kriterien erfüllen würde, die das gegenständlich zu beurteilende Arbeitsverhältnis aufweisen würde, wird vom erkennenden Senat nicht geteilt. Es entspricht nicht dem Gesetz, dass jede über die Haushaltsführung hinausgehende Tätigkeit nur auf Grund einer (schuldrechtlichen) Vereinbarung zwischen den Ehegatten erfolgen könne. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.6.1999, 97/15/0070, ausgesprochen, dass es sich bei den hier vorliegenden Tätigkeiten um typische Beispiele familienhafter Mitarbeit unter Ehegatten handelt.

Zu berücksichtigen ist weiters, dass neben der bereits oben beschriebenen Gefahr der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen 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 stehen. Helfen Familienmitglieder im Beruf eines Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Berufstätige 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 und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. VwGH vom 4.7.2003, 2001/13/0300).

Hinzu kommt, dass der Bw. in einem Dienstverhältnis zu seinem Arbeitgeber steht. Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Die Umschreibung der aus dem Dienstverhältnis resultierenden Pflichten des Arbeitnehmers macht deutlich, dass es einem Dienstnehmer grundsätzlich verwehrt ist, sich zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben einer dritten Person zu bedienen bzw. sich durch eine solche vertreten zu lassen. Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, welche Qualifikation der Arbeitnehmer aufweisen muss (vgl. VwGH vom 27.6.1989, 88/14/0112). Wenn der Bw. ungeachtet dieser Grundsätze bei der Ausübung seiner nichtselbstständigen Tätigkeit entgeltlich die Hilfe seiner Gattin in Anspruch nimmt, gehört der Aufwand, der ihm dadurch erwächst, auch deshalb nicht zu den Werbungskosten, weil es dem hiefür notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung der Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit fehlt. Hierbei handelt es sich nicht

um Aufwendungen, ohne die die Stellung des Bw. gefährdet bzw. sein Fortkommen gehemmt gewesen wäre (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 27.6.1989, 88/14/0112).

Auf diese bereits in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 25.11.2002 aufgeworfene Thematik geht der Bw. nur insoweit ein, als er vorbringt, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass Versicherungsaußendienstmitarbeiter von ihren Dienstgebern einen ständig wachsenden Aufgabenbereich übertragen bekommen würden, der ohne Beschäftigung von Mitarbeitern nicht zu bewältigen wäre. Der Unabhängige Finanzsenat kann eine derartige "allgemeine Lebenserfahrung" nicht erkennen. Darüber hinaus ist dem entgegenzuhalten, dass ein Arbeitnehmer in der Regel für Aufgaben, zu deren Erledigung er nicht in der Lage ist und deren Bewältigung in erster Linie Sache seines Arbeitgebers ist, fremde Arbeitskräfte nicht einzustellen und von seinem Gehalt zu entlohnen pflegt (vgl. BFH vom 22.11.1996, VI R 20/94). Im Hinblick auf die sonst bestehende Gefahr der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Auswirkungen sollte dies erst recht bei Ehegatten zu gelten haben.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt bei der Prüfung des Beschäftigungsverhältnisses auf ihren wirtschaftlichen Gehalt zu der Feststellung, dass für die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung unter Berücksichtigung des bereits zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 24.6.1999, 97/15/0070, eine familienhafte Veranlassung im Sinne des § 98 ABGB bestanden hat. Eine von diesem Erkenntnis vom beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung im Sinne der zuvor genannten Anforderungen ist nicht erkennbar. Die der Gattin des Bw. zugewandten Pauschalbeträge lassen eine Beurteilung, dass derartige Beschäftigungsverhältnisse fremdüblich wären, nicht zu und stellen daher keine Werbungskosten dar.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 1. März 2005