



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Aschauer & Rachbauer OG, Steuerberatungskanzlei, 4060 Leonding, Hochstraße 1, vom 23. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 23. September 2009 betreffend Einkommenssteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	68.237,89 €	Einkommensteuer	25.155,78 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-27.401,53 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.245,75 €
2007	Einkommen	65.874,30 €	Einkommensteuer	23.907,90 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-26.109,89 €

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.201,99 €
2008	Einkommen	67.584,49 €	Einkommensteuer	24.768,52 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-26.967,44 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.198,92 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Versicherungsangestellter. Im Zuge seiner Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 2006, 2007 und 2008 beantragte er neben Sonderausgaben die Anerkennung verschiedener Aufwendungen als Werbungskosten, darunter auch Zahlungen an seine Ehegattin als Entlohnung für die Mithilfe bei seiner beruflichen Tätigkeit, und zwar in folgender Höhe: 3.828 € für das Jahr 2006, 3.951,80 € für das Jahr 2007 und 4.112,70 € für das Jahr 2008. Er hätte die Ehegattin als geringfügig Beschäftigte bei der Gebietskrankenkasse angemeldet und ihr Arbeitsbereich umfasse Telefondienste, Kundengespräche und die Abwicklung von Kfz-Anmeldungen. Das Finanzamt berücksichtigte die Entlohnung der Ehegattin bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen mit der Begründung nicht, dass die erhöhten Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt seien.

In den gegen die Bescheide eingebrachten Berufungen wandte der Berufungswerber sinngemäß ein: Seine Gattin erledige für ihn den Großteil der Boten- und Fahrdienste im Zuge von Kfz-Anmeldungen. Sie hole die Papiere beim Kunden ab, bringe sie in die Zulassungsstellen und liefere sie nach erfolgter Anmeldung wieder bei den Kunden ab. Sie führe die Fahrten mit dem eigenen Pkw durch. Der mit der Tätigkeit verbundene Zeitaufwand liege im Durchschnitt bei 40 Stunden pro Monat – ca. 2 Stunden pro Anmeldung. Der niedrigste Kollektivvertragslohn eines Versicherungsangestellten liege bei rd. 1.450 € pro Monat für 166,71 Stunden. Daraus ergebe sich eine Vergütung von rd. 340 € für 40 Monatsstunden, diesen Vergleichslohn habe er bei der Gattin angewendet. Die Gattin nehme auch Telefonate entgegen, vereinbare Termine mit Kunden und unterstütze ihn bei der Büroarbeit, dafür erhalte sie keine Vergütung.

In Beantwortung eines Vorhalts des Finanzamtes nach den weiteren Modalitäten der Vereinbarung führte der Berufungswerber ergänzend aus: Ein schriftlicher Dienstvertrag sei nicht abgeschlossen worden, es handle sich um eine mündliche Vereinbarung. Die Gattin hätte eine Handelsschule absolviert und sei anschließend Beamtin am BX gewesen. Einen eigenen Arbeitsplatz hätte die Gattin nicht, da sie vorwiegend mit dem Pkw unterwegs sei und die Anmeldeformalitäten erledige. Es sei keine tägliche Normalarbeitszeit vereinbart worden, da die Tätigkeit auch nicht regelmäßig ausgeübt werden müsse. Die Gattin erledige auch Telefonate während der Abwesenheit des Berufungswerbers, diese Zeiten seien nicht für die Bemessung der Dienstzeit herangezogen worden. Da eine Pauschale vereinbart worden sei, sei auch keine Leistung von Überstunden vorgesehen. Urlaub werde gemeinsam mit dem Berufungswerber konsumiert. Der Arbeitgeber des Berufungswerbers sei über die Anstellung der Gattin informiert worden und habe keinen Widerspruch erhoben. Die Gattin verrichte die Tätigkeit seit 2001. Dies sei der Zeitpunkt, ab dem die Zulassungstätigkeit so großen Umfang angenommen hatte, dass sie der Berufungswerber nicht mehr selbst übernehmen konnte. Die Gehaltsauszahlung würde mittels Banküberweisung erfolgen und könne jederzeit nachgewiesen werden.

Das Finanzamt erließ abweisende Berufungsvorentscheidungen, in denen die Feststellung getroffen wurde, dass die Zahlungen an die Ehegattin nicht die von der Rechtsprechung geforderten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfüllen würden.

In den Vorlageanträgen wurde zunächst ergänzend zu den bisher beantragten Aufwendungen Kilometergeld für beruflich veranlasste Fahrten als Werbungskosten geltend gemacht, da der Berufungswerber übersehen hätte, in den Arbeitnehmerveranlagungen die Kilometergelder zu beantragen. In diesem Zusammenhang wurden Fahrtenbuchaufzeichnungen vorgelegt und vorerst als zusätzliche Werbungskosten folgende Beträge geltend gemacht: Kilometergeld für 2006: 6.512,52 € (15.506 km x 0,42), für 2007 6.299,16 € (14.998 km x 0,42) und für 2008 6.394,92 € (15.226 km x 0,42).

Bezüglich des Gehaltes für die Ehegattin wurde in Ergänzung zum bisherigen Vorbringen eingewendet: Es sei offenbar nicht berücksichtigt worden, dass die Gattin bereits seit vielen Jahren als Dienstnehmerin angemeldet sei, wie auch aus Lohnzetteln unter der Steuernummer xxx ersehen werden könne. Das Aufgabengebiet der Ehegattin sei überwiegend die Kfz-Anmeldung für den Ehegatten, da diese Tätigkeit einen erheblichen Zeitaufwand mit sich bringe. Teilweise sei für eine Kfz-Anmeldung ein Zeitaufwand von bis zu drei Stunden erforderlich, da die Unterlagen beim Fahrzeugbesitzer abgeholt werden müssten, bei der Anmeldestelle angemeldet werde und dann die Fahrzeugpapiere wieder zurückgestellt werden müssten. In der Beilage werde aufgeteilt auf die einzelnen Jahre eine Aufstellung über die Anzahl der getätigten Kfz-Anmeldungen übermittelt. Im Jahr 2006 wäre sie auf 126 Anmeldungen

gekommen, im Jahr 2007 auf 125 Anmeldungen und im Jahr 2008 auf 105 Anmeldungen. Die zugehörigen Kfz-Besitzer seien in einer gesonderten Liste angeführt. Es sei richtig, dass bisher ein Dienstvertrag nicht vorlag. Dieser werde jedoch noch nachträglich erstellt und könne der Rechtsmittelbehörde zur Verfügung gestellt werden. Die Voraussetzungen für ein Anerkenntnis des Dienstverhältnisses würden, wie nachfolgend bewiesen, vorliegen:

1. *Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen:* Die Publizitätswirkung sei allein schon dadurch gegeben, dass das Dienstverhältnis lange vor dem Jahr 2006 begründet worden sei und dem Finanzamt auch jährlich der Lohnzettel vorgelegt worden sei.
 2. *Einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben:* Es sei richtig, dass kein schriftlicher Dienstvertrag vorliege, es könne jedoch ein solcher der Rechtsmittelbehörde nachgereicht werden. Auch ohne Schriftform könne zwischen nahen Angehörigen ein Dienstverhältnis anerkannt werden, wenn an der Tätigkeit kein Zweifel bestehe. Die Ehegattin habe regelmäßig die Kfz-Anmeldungen vorgenommen und es sei dies wesentlicher Bestandteil des Dienstverhältnisses gewesen.
 3. *Zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre:* Dem werde ebenfalls entsprochen, da das Gehalt durchschnittlich für monatlich ca. 38 Stunden bemessen sei. Maßgeblich sei der Kollektivvertrag für Handelsangestellte und das Gehalt für die einzelnen Jahre entspreche dem jeweils geltenden Kollektivvertrag.
- Die gesetzlichen Voraussetzungen für Werbungskosten betreffend Kilometergeld und Gehalt der Gattin seien daher gegeben.

Den Anträgen lagen Listen über die getätigten Kfz-Anmeldungen, aufgegliedert nach Tagen und Monaten, und über die jeweiligen Kfz-Besitzer bei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gehaltszahlungen für die Ehegattin:

Wie bereits seitens des Finanzamtes zutreffend ausgeführt wurde, können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Der Grund für diese strengen 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 besteht hinter den beschriebenen Kriterien auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (siehe VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Nach den in diesem Erkenntnis unter Hinweis auf die Vorjudikatur getroffenen Aussagen erfolgt die Mithilfe von Familienmitgliedern im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität, ebenso wie die Zuwendungen hiefür nicht einer rechtlichen Verpflichtung entspringen, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Damit stellt die Gegenleistung beim Leistenden einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss.

Zum Erfordernis der ausreichenden Publizität führt Doralt in EStG Kommentar, Tz 161 zu § 2, aus, dass Schriftform des Vertrages zwar nicht unbedingt erforderlich ist, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweismwürdigung besondere Bedeutung zu. Im Erkenntnis vom 8.9.1992, 87/14/0186, hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt: Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Die Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Bezüglich des Fremdvergleiches ist nach Doralt, EStG Kommentar, Tz 165 zu § 2, die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“ maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen.

Vorweg wird bemerkt, dass es sich bei den Boten- und Fahrdiensten zum Zweck der Kfz-Anmeldungen, die die Ehegattin für den Berufungswerber erledigt, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates typischerweise um solche Arbeiten handelt, die im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit erfolgen können, weshalb dem Vorliegen der oben genannten Kriterien besondere Bedeutung zukommt.

Es steht fest, dass ein schriftlicher Dienstvertrag nicht erstellt wurde, sodass die Beurteilung der erklärten vertraglichen Gestaltung nur aufgrund des nachvollziehbaren tatsächlichen Leis-

tungsaustausches möglich ist. Bemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass auch ein nachträglich erstellter schriftlicher Vertrag, wie er seitens des Berufungswerbers angeboten wurde, daran nichts ändern könnte.

Seitens des Berufungswerbers wurde erklärt, dass der Entlohnung der kollektivvertragliche Mindestlohn eines Handelsangestellten zugrunde gelegt wurde und die Höhe der Entlohnung einer Arbeitszeit von 38 bis 40 Stunden monatlich entspreche. Es wurde weiters ausgeführt, dass die Ehegattin die Kfz-Anmeldungen für den Berufungswerber erledige, wobei pro Anmeldung ca. zwei Stunden zu veranschlagen wären, im Vorlageantrag wurde hiezu ergänzt, dass für eine Anmeldung auch ein Zeitaufwand von bis zu drei Stunden erforderlich sein könne. Gleichzeitig wurde eine nachvollziehbare Aufstellung der im gesamten Berufszeitraum (36 Monate) vorgenommenen Anmeldungen übermittelt, welche Folgendes aufzeigte:

Die Anzahl der Kfz-Anmeldungen variiert in den einzelnen Monaten sehr stark. Es gibt im gesamten Berufszeitraum einen Monat, in dem 20 Anmeldungen erfolgten (März 2006), einen Monat mit 19 Anmeldungen (Juni 2008), zwei Monate mit 17 Anmeldungen (April 2006 und April 2007), zwei Monate mit 15 und drei Monate mit 13 Anmeldungen, in den restlichen Monaten lag die Anzahl teilweise deutlich darunter mit einer Variationsbreite von 2 bis 12 Anmeldungen. Insgesamt erfolgten im Jahr 2006 129 Anmeldungen, im Jahr 2007 125 Anmeldungen und im Jahr 2008 105 Anmeldungen.

Ausgehend von der ursprünglichen Aussage des Berufungswerbers, dass mit einem Zeitaufwand von ca. 2 Stunden pro Anmeldung zu rechnen sei, würde dies im Jahr 2006 einen Zeitaufwand von insgesamt 258 Stunden bzw. im Durchschnitt von monatlich 21,5 Stunden bedeuten, im Jahr 2007 einen Zeitaufwand von insgesamt 250 Stunden bzw. von monatlich 20,8 Stunden und im Jahr 2008 von insgesamt 210 Stunden bzw. von monatlich 17,5 Stunden. Ginge man von der im Vorlageantrag getroffenen Annahme aus, dass eine Anmeldung bis zu 3 Stunden beanspruchen könnte, würde sich hieraus ein monatlicher Zeitaufwand von durchschnittlich 30 Stunden ergeben. Hiezu ist allerdings festzustellen, dass es insbesondere in Monaten, in denen die Anzahl der Anmeldungen höher war, auch vorkam, dass mehrere Anmeldungen an einem Tag erfolgten, was die Annahme zulässt, dass die Fahrt zur Zulassungsbehörde nicht für jede Anmeldung gesondert erfolgen musste und daher der durchschnittliche Stundenaufwand pro einzelner Anmeldung an solchen Tagen geringer war. So verteilten sich beispielsweise die 20 Anmeldungen im März 2006 auf nur 9 Arbeitstage, die 17 Anmeldungen im April 2006 auf 10 Arbeitstage. Insgesamt verteilten sich die 129 Anmeldungen des Jahres 2006 auf 81 Tage, die 125 Anmeldungen im Jahr 2007 auf 96 Tage und die 105 Anmeldungen im Jahr 2008 auf 75 Tage. Unter diesem Gesichtspunkt ist wohl anzunehmen, dass der Zeitaufwand insgesamt eher geringer war. Würde man unterstellen, dass für den einzelnen benö-

tigten Arbeitstag ein Zeitaufwand von ca. 3 Stunden erforderlich war, was in Anbetracht der häufigen Tage, an denen nur eine Anmeldung erfolgte, auch nicht unrealistisch ist, würde dies letztlich auch nur eine durchschnittliche monatliche Arbeitszeit von 21 Stunden ergeben.

Unter Zugrundelegung dieser Berechnungen kommt der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass das Vertragsverhältnis mit der Ehegattin allein schon deshalb einem Fremdvergleich nicht standhält, weil der Entlohnung, die einen Zeitaufwand von 38 bis 40 Stunden monatlich abgelten soll, eine Arbeitsleistung gegenüber steht, die nicht annähernd diesen Zeitaufwand erreicht. Dazu kommt noch, dass die Arbeit völlig unregelmäßig anfällt und es Monate gibt, in denen die Hilfeleistung kaum in Anspruch genommen werden muss. Es würde wohl kaum mit einem Fremden ein Arbeitsvertrag geschlossen werden, bei dem dieser einen regelmäßigen Monatsbezug erhält, der der Arbeitsleistung einzelner Ausnahmemonate mit der entsprechenden zeitlicher Auslastung entspricht, und diesen auch in Monaten ausbezahlt erhält, in denen seine Hilfe kaum in Anspruch genommen wird. Dazu kommt, dass die Entgeltzahlungen in den drei Berufungsjahren erhöht wurden, hingegen die Anzahl der Anmeldungen und damit die tatsächliche zeitliche Inanspruchnahme geringer geworden ist.

Unter diesen Gesichtspunkten kommt auch dem Umstand, dass die Ehegattin als geringfügig Beschäftigte offiziell angemeldet war, keine Bedeutung zu, zumal sich aus der Höhe der Einkünfte keine steuerlichen Konsequenzen für die Ehegattin ergeben.

Dass das Vertragsverhältnis, wie im Vorlageantrag erklärt, einen „eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt“ habe, kann nicht nachvollzogen werden, wenn nicht mehr bekannt ist, als dass die Ehegattin „regelmäßig die Kfz-Anmeldungen vornehme“.

Bei dieser Sachlage stellen sich die pauschalen monatlichen Zuwendungen an die Ehegattin nur als familienhafte Zuwendungen dar, die steuerlich beim Berufungswerber keine Berücksichtigung finden können. Bezüglich des Antrages auf Anerkennung der gegenständlichen Entgeltzahlungen als Werbungskosten konnte der Berufung daher nicht gefolgt werden.

2. Kilometergelder:

Außer Zweifel steht, dass Fahrtkosten für beruflich veranlasste Fahrten als Werbungskosten geltend gemacht werden können und dass diese bei entsprechendem Nachweis in Höhe des amtlichen Kilometergeldes Anerkennung finden können. Der Antrag des Berufungswerber auf Berücksichtigung der bisher nicht geltend gemachten Kilometergelder besteht daher grundsätzlich zu Recht.

Bezüglich der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Beträge waren jedoch folgende Korrekturen vorzunehmen:

Bis zum 30.6.2008 betrug der Kilometergeldsatz nur 0,38 €, woraus sich folgende Änderung der Berechnung gegenüber dem Vorlageantrag ergibt:

2006: $15.506 \text{ km} \times 0,38 \text{ €} = 5.892,28 \text{ €}$;

2007: $14.998 \text{ km} \times 0,38 \text{ €} = 5.699,24 \text{ €}$;

2008: $7.861 \text{ km} \times 0,38 \text{ €} = 2.987,18 \text{ €}$; $7.365 \text{ km} \times 0,42 \text{ €} = 3.093,30 \text{ €}$;

$2.987,18 \text{ €} + 3.093,30 \text{ €} = 6.080,48 \text{ €}$.

Des Weiteren sind die Aufwendungen um allfällige Ersätze, die vom Dienstgeber geleistet wurden, zu kürzen. Nach den in diesem Zusammenhang vom Berufungswerber vorgelegten Mitteilungen des Dienstgebers waren dies Kilometergelder in folgender Höhe: in den Jahren 2006 und 2007 je 1.900 €, im Jahr 2008 1.956 €. Die oben errechneten Kilometergelder sind um diese Beträge zu kürzen, sodass Kilometergelder in folgender Höhe als Werbungskosten anerkannt werden können:

2006: $5.892,28 \text{ €} - 1.900 \text{ €} = 3.992,28 \text{ €}$;

2007: $5.699,24 \text{ €} - 1.900 \text{ €} = 3.799,24 \text{ €}$;

2008: $6.080,48 \text{ €} - 1.956 \text{ €} = 4.124,48 \text{ €}$.

Die bisher berücksichtigten Werbungskosten waren daher um diese Beträge zu erhöhen. Die Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagungen ist beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 9. September 2011