



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Csaszar und die weiteren Mitglieder HR Dr. Burkhard Binder, Dr. Christian Haid und Dr. Wolfgang Bartosch im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung des TE1, vertreten durch Zagrando-Jaklitsch, Steuerberatungs GmbH, 8850 Murau, Schwarzenbergstraße 2, vom 22. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. September 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 nach der am 4. Juni 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte im Jahr 2009 ua. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die von ihm unter Anwendung der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006, BGBl. II 2005/258) ermittelt wurden.

In der Beilage zur elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung machte er unter der Kennzahl 9820 Ausgedingelasten in Höhe von 21.735,74 € gewinnmindernd geltend (§ 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2006). Darin enthalten sind Aufwendungen in Höhe von 12.381,74 €, die der Bw. an seine Schwester (Frau RL) für die Pflege seiner Eltern gezahlt hat sowie Krankenversicherungsbeiträge und die Kosten für "Essen auf Rädern".

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Lohnzahlungen an die Schwester steuerlich anzuerkennen sind und ist dabei von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw. hat mit Notariatsakten vom 27. Mai 1983 und 21. September 1984 land- und forstwirtschaftliche Betriebe seiner Eltern übertragen bekommen und sich im Rahmen der Vereinbarung eines Ausgedinges ua. dazu verpflichtet, die Pflegekosten in gesunden und in kranken Tagen sowie überhaupt alle Kosten zu tragen, die im Rahmen der gesundheitlichen Betreuung der Eltern anfallen können (jeweils Punkt Drittens Ziffer 1 lit. c der Übergabsverträge).

Eine vom Bw. dem Finanzamt am 11. August 2010 vorgelegte *Aktennotiz* über die Tätigkeit von Frau RL (datiert mit 10. August 2010) lautet wie folgt:

"Der gewerbliche Holzhandel wurde im Jahr 2007 aufgegeben und ab dem Jahr 2008 nicht mehr betrieben.

Durch das hohe Alter der Eltern TE, geb. XY1914 und Frau RE, geb. XY1923 und die Verschlechterung des Gesundheitszustandes der Eltern war es erforderlich und geboten, ab 2008 die Arbeitskraft von RL zu 100% der erforderlichen Pflege der Eltern zu widmen.

Frau RE ist auf den Rollstuhl angewiesen und kann daher ohne Pflege ebenso wenig auskommen wie Herr TE, der mittlerweile im 97. Lebensjahr ist.

Der Übergabsvertrag vom 21. September 1984 verpflichtet den Übernehmer zur Tragung der Pflegekosten, sofern diese nicht von dritter Seite getragen werden.

Ausdrücklich wird festgehalten, dass Frau RL den privaten Haushalt von mir nicht zu betreuen hat, da diese Tätigkeit von einer anderen Person erbracht wird."

In dem vom Finanzamt daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 wurde das Dienstverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Schwester aus *zwei* Gründen steuerlich nicht anerkannt:

1) Bei der Betreuung bzw. Pfl egetätigkeit im Familienverband sei davon auszugehen, dass die persönliche Nahebeziehung sowie sittliche Verpflichtung die Betreuung veranlasse. Die rechtliche und sittliche Verpflichtung zur Betreuung ergäbe sich für die Schwester aus § 143 Abs. 1 ABGB ("*Das Kind schuldet seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat.*").

Wer einem Vorfahren die nötige Betreuung selbst oder durch Dritte angedeihen lasse, leiste dadurch einen Unterhaltsbeitrag. Mehrere Nachkommen würden gemäß § 143 Abs. 2 ABGB

anteilig nach Kräften den Unterhalt schulden. Frau RL käme somit durch die Betreuung ihrer Mutter lediglich ihrer Unterstützungspflicht nach.

2) Ein Erfordernis für die steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses sei weiters das (kumulative) Vorliegen bestimmter Voraussetzungen hinsichtlich – "*Schriftform*" – "*Inhalt*" – und – "*Fremdvergleich*":

Ad *Schriftform*: Sei es nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen, führe die mangelnde Schriftform zu dessen Nichtanerkennung. Üblicherweise werde bei Eingehen eines Dienstverhältnisses ein Dienstvertrag abgeschlossen bzw. habe in Ermangelung dessen zumindest ein Dienstzettel ausgestellt zu werden. Da weder ein schriftlicher Dienstvertrag noch ein Dienstzettel vorhanden sei, sondern lediglich eine Aktennotiz vorgelegt werden hätte können, sei bereits die erste Voraussetzung nicht erfüllt.

Ad *Inhalt*: Im Inhalt müssten die wesentlichen Vertragspunkte mit genügender Deutlichkeit fixiert sein, wovon aber im konkreten Fall – einziger mündlicher Vertragsinhalt sei die "Pflege der Mutter" – nicht die Rede sein könne.

Ad *Fremdvergleich*: Zum einen werde überprüft, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre, zum anderen sei ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen. Gegenständlichenfalls möge das Dienstverhältnis zwar hinsichtlich der Entlohnung einem Fremdvergleich standhalten, allerdings wäre ohne schriftliche Vereinbarung (Dienstvertrag bzw. Werkvertrag) mit einer fremden Person keine Vereinbarung getroffen worden.

In seiner dagegen gerichteten Berufung führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Bw. durch seine berufliche Inanspruchnahme allein nicht in der Lage sei, die ihm laut Übergabsverträgen vom 27. Mai 1984 und 21. September 1984 auferlegten Pflegeleistungen zu erbringen. Er sei daher darauf angewiesen, Pflegepersonal zu beschäftigen.

Frau RL, eine der vier Schwestern des Bw., sei geschieden und kinderlos. Ihre Einkünfte setzten sich einerseits aus Einnahmen aus der Vermietung von Appartements und andererseits aus dem Einkommen aufgrund des Dienstverhältnisses zusammen. Ihr Wohnsitz sei von dem der Eltern etwa einen Straßenkilometer entfernt, sodass kein Familienverband zwischen Eltern und Tochter gegeben sei.

Zu *Punkt 1)* der Bescheidebegründung stellte der steuerliche Vertreter fest, dass gemäß § 143 Absatz 1 ABGB das Kind seinen Eltern den Unterhalt *unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse* schulde, was im Fall von Frau RL dazu führe, dass ein derartiger Unterhaltsanspruch nicht gegeben sei. Auch sei durch die Anzahl der unterhaltsverpflichteten Kinder (fünf) die Anteilsmäßigkeit nicht mehr gegeben, wenn Frau RL einen dermaßen großen Anteil (die Pflegeleistungen von Fremdkräften ausgeklammert) allein zu leisten hätte.

Gemäß § 143 Absatz 3 ABGB mindere sich der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteiles insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar sei. Durch die Übergabe ihres eigenen Vermögens an den Bw. hätten nun die Eltern die Berücksichtigung ihres übergebenen Vermögens im Rahmen eines Unterhaltsanspruches vertraglich dahingehend bestimmt, dass damit der Bw. vorrangige Unterhaltsverpflichtungen gegenüber seinen Eltern auferlegt erhalten hätte. Dadurch rücke der Unterhaltsanspruch der Eltern gegenüber ihren vier Töchtern auf eine Position, die erst nach Erschöpfen des (übergebenen) Vermögens der Eltern schlagend werde.

Überdies – so der steuerliche Vertreter weiters – habe ein Kind nur insoweit Unterhalt zu leisten, als es dadurch bei Berücksichtigung seiner sonstigen Sorgepflichten den eigenen angemessenen Unterhalt nicht gefährde (§ 143 Absatz 3 letzter Satz ABGB). Bei Ausklammerung der Einkünfte aus dem Dienstverhältnis von Frau RL mit dem Bw. wären jedoch sicherlich die Gefährdung des eigenen angemessenen Unterhaltes von Frau RL gegeben.

Zu *Punkt 2)* der Bescheidebegründung führte der steuerliche Vertreter aus, dass die steuerlichen Anerkennungskriterien für ein Dienstverhältnis – Publizitätserfordernis - eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Vertragsinhalt - Abschluss eines Dienstvertrages unter gleichen Bedingungen zwischen familienfremden Personen – gegenständlichenfalls erfüllt seien.

So habe der Bw. laufend den monatlichen Nettolohn auf das Bankkonto von Frau RL überwiesen und sei die laufende Meldung der Sozialversicherungsbeiträge und lohnabhängigen Abgaben an die zuständigen Institutionen erfolgt. Frau RL habe diese Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in ihrer Einkommensteuerklärung für 2009 erfasst.

Die im mündlich abgeschlossenen Dienstvertrag vereinbarte Verwendung von Frau RL und die ihr anvertrauten Aufgabenbereiche wären im Rahmen einer – auch von ihr unterfertigten – Aktennotiz schriftlich festgehalten worden. Es sei daher nicht nur allen Beteiligten, sondern auch dem Finanzamt Judenburg Liezen bekannt gewesen, welche Tätigkeiten Frau RL im Rahmen dieses Dienstverhältnisses zugekommen seien.

Die Fremdüblichkeit dieses Dienstverhältnisses sei sowohl der Höhe der Bezahlung nach als auch durch den Umstand, dass Frau RL eine fremde Arbeitskraft ersetze, bewiesen. Der von der Literatur geforderte "Interessensgegensatz" könne schließlich dadurch untermauert werden, dass die finanzielle Lage von Frau RL es nicht erlaubte, zugunsten ihres vermögenden Bruders auf eine angemessene Entlohnung ihrer Tätigkeit zu verzichten.

Im Vorlagebericht vom 19. November 2010 führte das Finanzamt zum Berufungsvorbringen hinsichtlich des Ersatzes einer fremden Arbeitskraft aus, dass lt. Aktenlage im Jahr 2009

slowakische Hauspflegerinnen eine 24-Stunden-Pflege der Eltern des Bw. übernommen hätten, sowie bis inklusive Juni 2009 zusätzlich die mobile Hauskrankenpflege des Österreichischen Roten Kreuzes plus das Service "Essen auf Rädern" in Anspruch genommen worden wären.

Dazu komme, dass Frau RL über keine Qualifikation (Ausbildung) als Pflegehelferin oder Altenbetreuerin verfüge und somit allein deshalb allenfalls eine - steuerlich unbeachtliche - Pflege im Familienverband vorliegen könne.

Schließlich wurde vom Finanzamt noch der chronologische Verlauf des Dienstverhältnisses von RL zum Bw. dargestellt:

Seit dem Jahr 2003 bis 2007 sei ihre Tätigkeit zu 20% dem Holzhandel und zu 80% der Haushaltstätigkeit für den Bw. und den Eltern zuzurechnen (Holzhandel ab 2008 nicht mehr betrieben, weshalb ab diesem Zeitpunkt der Arbeitgeber der "Landwirt" und nicht mehr der "Holzhändler" gewesen wäre). Welche konkreten geänderten Verhältnisse die Notwendigkeit der Pflege durch die Schwester des Bw. veranlasst haben sollten, bzw. wer die Haushaltstätigkeit für den Bw. übernommen habe, sei bis dato nicht vorgebracht worden.

In der am 4. Juni 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass die Schwester für eine 20-Stundenwoche bezahlt worden wäre, wobei sie zeitlich in den Arbeitspausen der professionellen Betreuung ihre Pflegeleistungen erfülle.

Die Haushaltstätigkeit für den Bw. hätte eine Arbeitskraft stundenweise übernommen, die auch in dem vom Bw. betriebenen Gasthof Reinigungsarbeiten durchführe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass sich der Bw. laut den vorliegenden Übergabsverträgen im Rahmen der Vereinbarung eines Ausgedinges ua. dazu verpflichtet hat, die Pflegekosten in gesunden und in kranken Tagen sowie überhaupt jene Kosten zu tragen, die im Rahmen der gesundheitlichen Betreuung der Eltern anfallen können.

Wie sich aus oben dargelegten Sachverhalt ergibt, hat der Bw. zur Erfüllung dieser ihm als Hofübernehmer auferlegten Ausgedingsverpflichtungen (-pflichten) seine Schwester als Arbeiterin (lt. Versicherungsdatenauszug der SV) angestellt (als Arbeiterin war sie auch bereits in den Jahren 2003 bis 2008 beim Bw. als Holzhändler mit gleich hohem Gehalt beschäftigt), da er "*durch seine berufliche Inanspruchnahme*" allein dazu nicht in der Lage gewesen wäre.

Weiters steht fest, dass im Jahr 2009 slowakische Hauspflegerinnen eine 24-Stunden-Pflege der Eltern des Bw. übernommen haben, sowie die mobile Hauskrankenpflege des

Österreichischen Roten Kreuzes plus das Service "Essen auf Rädern" in Anspruch genommen worden sind.

Aus § 137 Abs. 2 ABGB ergibt sich nun die *wechselseitige Beistandspflicht* zwischen Eltern und Kindern ("*Eltern und Kinder haben einander beizustehen, die Kinder ihren Eltern Achtung entgegenzubringen*".) Eltern können gemäß dieser Bestimmung von ihren Kindern *unentgeltlich* angemessene Dienste verlangen. Die Beistandspflicht kann jedoch nicht eingeklagt werden, genauso wenig kann Schadenersatz wegen Nichterfüllung verlangt werden (Schwimann, Hrsg., ABGB, Praxiskommentar, 2. Auflage, § 137, Rz. 4). Konsequenzen ergeben sich jedoch im Unterhaltsrecht (§ 143 Abs. 1 ABGB, wobei die Betreuung der Vorfahren wie jegliche Art des Naturalunterhaltes als volle Beitragsleistung gilt) und im Pflichtteilsrecht (§§ 768 Z 2, 769).

Der Gesetzgeber wollte durch die Einführung der Beistandspflicht zwischen Eltern und Kindern ua. einen Beitrag zur Problematik der Betreuung betagter Menschen leisten. Im Rahmen des ihnen Möglichen und Zumutbaren bestehe daher eine Pflicht von Kindern, sich um ihre alt gewordenen Eltern zu kümmern (*Stuefla*, ÖJZ 2005/35, 609 ff). Die Aufnahme eines Elternteiles in den eigenen Haushalt werde hingegen nur im Ausnahmefall geschuldet sein. Jedenfalls gehe es aber weit über die Beistandspflicht hinaus, wenn sich ein Kind in derartig großem Ausmaß um einen betagten Elternteil kümmert, dass diesem dadurch die sonst unumgängliche Fremdpflege (etwa durch Unterbringung in einem Pflegeheim oder die Organisation eines Hilfsdienstes) *erspart bleibt* (OGH vom 6. Oktober 2005, 2Ob79/05i und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage handelt es sich nun nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates bei dieser "stundenweisen" Betreuung der Eltern durch die Schwester des Bw. geradezu um ein klassisches Beispiel einer *unentgeltlich* zu erbringenden Beistandsleistung; einer Verpflichtung, die auch dadurch nicht "entgeltlich" wird, wenn der Schwester dafür von ihrem Bruder (Bw.) etwas bezahlt wird (bzw. diese familienhafte Beistandspflicht in ein Dienstverhältnis gekleidet wird).

Daraus folgt, dass allein deshalb für die steuerliche Berücksichtigung dieses monatlichen Entgeltes für die von der Schwester auf Grund ihrer familienhaften Beistandspflicht erbrachten Betreuungsleistungen kein Platz bleibt.

Eine steuerliche Berücksichtigung des für die Betreuung der Eltern vom Bw. gezahlten Gehaltes lässt sich – entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters – im Übrigen auch dadurch nicht rechtfertigen, dass andernfalls – also bei "Nichtbezahlung" eines Entgeltes – der *eigene* angemessene Unterhalt der Schwester gefährdet gewesen wäre:

Diese "Gefährdung" hätte nämlich – ungeachtet aller unterhaltsrechtlichen Erwägungen gemäß § 137 Abs. 2 ABGB (Naturalunterhalt, s.o.) – nur zur Folge, dass diesfalls eine (entgeltliche) Unterhaltsverpflichtung der Schwester *ihren Eltern gegenüber (!)* nicht gegeben wäre. Dies inkludiert jedoch keineswegs die rechtliche Verpflichtung des Bw., seine Schwester für Tätigkeiten zu entlohnen, die diese schon auf Grund ihrer familienhaften Beistandspflicht *unentgeltlich* zu erbringen hat. Wenn er dies – aus welchen Gründen auch immer – trotzdem getan hat, ist dies ausschließlich ein Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss.

Doch abgesehen davon würde die steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses auch daran scheitern, dass das gegenständliche Dienstverhältnis schon eines der die für die steuerliche Anerkennung kumulativ vorausgesetzten Erfordernisse, und zwar den sogenannten *Fremdvergleich*, nicht erfüllt:

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist es völlig auszuschließen, dass der Bw. - neben der bereits vorliegenden Fremdbetreuung - noch zusätzlich eine weitere *fremde* Arbeitskraft beschäftigt und bezahlt hätte, um seine Eltern in den Arbeitspausen der professionellen Betreuer betreuen zu lassen – noch dazu, wenn diese Arbeitskraft (wie die Schwester) über keine entsprechende Qualifikation verfügt.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage hat sich daher jede weitere Auseinandersetzung mit den von den Streitparteien im Berufungsverfahren dargelegten Argumenten erübrigt und war daher – wie im Spruch ersichtlich – zu entscheiden.

Graz, am 4. Juni 2013