



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsges. mbH., 2020 Hollabrunn, Amtsgasse 21, vom 16. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 23. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sind den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheiden vom 8. Jänner 2004 (2002), vom 3. November 2004 (2003) und vom 9. Jänner 2006 (2004) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

A) 1) Seitens des Berufungswerbers (= Bw.) wurde die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2002** (OZ 7 ff./2002) am 17. Dezember 2003 erstellt. Darin wurde eine bezugsauszahlende Stelle angegeben. Weiters wurde angegeben, dass der Bw. für drei Kinder für mindestens sieben Monate des Jahres 2002 die Familienbeihilfe bezogen habe. Für das Einzelunternehmen des Bw. (Tischlerei) wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Verlust von € 8.105,64 erklärt. Bei den Werbungskosten, auf die der Werbungskostenpauschbetrag anzurechnen ist, wurden € 690,18 erklärt (KZ 277). Dieser Betrag setzt sich laut Beilage zur Einkommensteuererklärung (OZ 3/2002) aus dem Klubbeitrag von € 119,70, den Kilometergeldern von € 491,28 und den Taggeldern von € 79,20 zusammen. Bei den Sonderausgaben wurde ein Kirchenbeitrag von € 75,00 geltend gemacht.

A) 2) Am 8. Jänner 2004 wurde der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2002 erklärungsgemäß erstellt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug € - 7.598,82, das Einkommen € - 7.733,82. Die Einkommensteuer betrug € 0,00; unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Einkommensteuer ergab sich eine Abgabengutschrift von € 1.922,63.

B) 1) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2003** langte am 30. Oktober 2004 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser Steuererklärung wurde eine bezugsauszahlende Stelle angegeben. Weiters wurde angegeben, dass der Bw. für drei Kinder Familienbeihilfe bezogen habe. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit € 19.116,97 erklärt. Die verrechenbaren Verluste aus den Vorjahren (KZ 332) wurden mit € 4.557,82 bekanntgegeben. Bei den Werbungskosten wurden Reisekosten (KZ 721) in Höhe von € 642,03 geltend gemacht, bei den sonstigen Werbungskosten (KZ 724) € 330,48, zusammen € 972,51. Als Sonderausgaben wurden der Kirchenbeitrag in Höhe von € 75,00 und der Verlustabzug von € 7.598,82 (siehe Einkommensteuerbescheid für 2002) geltend gemacht. Bei den außergewöhnlichen Belastungen wurden Begräbniskosten von € 1.173,70 erklärt.

B) 2) Am 3. November 2004 wurde der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2003 erklärungsgemäß erstellt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte machte € 15.391,44 aus, das Einkommen € 6.866,80. Die Einkommensteuer betrug € 0,00, desgleichen die Abgabengutschrift.

C) 1) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2004** langte am 27. Dezember 2005 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser Steuererklärung wurde eine bezugsauszahlende Stelle angegeben. Weiters wurde angegeben, dass der Bw. für drei Kinder Familienbeihilfe bezogen habe. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurde ein Verlust von € 11.587,03 erklärt. Bei den Werbungskosten wurden Reisekosten (KZ 721) in Höhe von € 1.106,28 geltend gemacht, bei den sonstigen Werbungskosten (KZ 724) € 331,83, zusammen € 1.438,11. Als Sonderausgaben wurde der Kirchenbeitrag von € 75,00 erklärt.

C) 2) Am 9. Jänner 2006 wurde der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2004 erklärungsgemäß erstellt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug € - 11.206,78, das Einkommen € - 11.341,78. Die Einkommensteuer betrug € 0,00, desgleichen die Abgabengutschrift.

D) Am 9. Jänner 2007 wurde ein gemäß [§ 150 BAQ](#) erstellter **BP-Bericht** (OZ 1 ff./Dauerbelege) ausgefertigt. Unter der Textziffer 2 wurde über das Dienstverhältnis der Ehegattin folgende Prüfungsfeststellung ausgeführt:

Die Ehegattin des Bw., Z., Sozialversicherungsnummer XX-YY, sei im Tischlereibetrieb als Arbeitnehmerin beschäftigt. Die Arbeitnehmerin sei als Bürokraft seit mehr als zehn Jahren angestellt. Der Tätigkeitsbereich umfasse u.a. die laufende Buchhaltung und Korrespondenz

sowie Telefondienst. Der Betrieb sei im Prüfungszeitraum und auch darüber hinaus von jeweils einem zweiwöchigen Betriebsurlaub abgesehen, durchgehend geöffnet gewesen. In folgenden Zeiträumen habe die Arbeitnehmerin und Ehegattin Bezüge vom Arbeitsmarktservice erhalten:

Zeitraum	Beträge in €
4. März bis 30. April 2002	687,88
1. Februar bis 9. März 2003	824,36
1. Februar bis 18. April 2004	1.799,00
1. Februar bis 1. Mai 2005	3.232,80

Vom Unternehmer (= Bw.) sei die Arbeitnehmerin als arbeitslos gemeldet worden, obwohl der Geschäftsbetrieb weiterhin aufrecht gewesen sei und die Arbeitnehmerin auch die Tätigkeit offenbar uneingeschränkt weiter ausgeübt habe (Buchhaltung, Telefon, Korrespondenz). Nach außen hin sei die Arbeitslosigkeit der Ehegattin des Bw. nicht erkennbar gewesen (z. B. den anderen Arbeitnehmern gegenüber).

Die vorliegende Form des Dienstverhältnisses mit der Ehegattin des Bw. halte einem Fremdvergleich nicht stand, da bedingt durch offenbar willkürlich gewählte Anmeldungen beim AMS die Ernsthaftigkeit dieses Dienstverhältnisses angezweifelt werden müsse. Im Zeitraum der gemeldeten Arbeitslosigkeit habe die Ehegattin des Bw. ihre Tätigkeit im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht weiter ausgeübt. Im Zuge der Betriebsprüfung sei daher das gegenständliche Dienstverhältnis (steuerlich) nicht anzuerkennen, da die von der Ehegattin des Bw. erbrachte Tätigkeit im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erfolgt sei und daher die bisher geleisteten Gehaltsaufwendungen unter § 20 EStG fielen.

Es ergäben sich daher die nachstehend angeführten steuerlichen Auswirkungen durch die Kürzung der Gehaltsaufwendungen für die Ehegattin des Bw. und die Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Beträge in €	2002	2003	2004
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	22.497,00	24.986,00	23.091,00

E) Mit Bescheiden vom 23. Jänner 2007 wurden gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 wieder aufgenommen und mit gleichem Datum die entsprechenden Sachbescheide erstellt. Zur Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt. Diese Feststellungen seien der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht zu entnehmen. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen ([§ 20 BAO](#)) verfügt worden. Im vorliegenden Fall

überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die (steuerlichen) Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

E) 1): Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr **2002** wurden mit € 14.891,36 festgesetzt. Daraus folgte, dass sich bei im Übrigen gleichbleibenden Bescheidpositionen der Gesamtbetrag der Einkünfte auf € 10.840,36 belief und das Einkommen auf € 3.631,53. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 0,00 aus, desgleichen die Abgabengutschrift.

E) 2): Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr **2003** wurden mit € 44.602,97 festgesetzt. Daraus folgte, dass sich der Gesamtbetrag der Einkünfte auf € 45.435,26 belief und das Einkommen auf € 45.337,65. Die Übrigen Bescheidpositionen änderten sich in folgender Hinsicht: Der Sonderausgabenpauschbetrag wurde von € 60,00 auf € 22,61 eingeschliffen, die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 1.173,70 wurden durch einen gleich hohen Selbstbehalt steuerlich nicht mehr wirksam. Die Einkommensteuer errechnete sich mit einem Betrag von € 14.733,94. Dieser Betrag entsprach auch der Abgabennachforderung.

E) 3): Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr **2004** wurden mit € 11.903,97 festgesetzt. Daraus folgte, dass sich bei im Übrigen gleichbleibenden Bescheidpositionen der Gesamtbetrag der Einkünfte auf € 12.284,22 belief und das Einkommen auf € 12.149,22. Die Einkommensteuer errechnete sich mit einem Betrag von € 1.088,40. Dieser Betrag entsprach auch der Abgabennachforderung.

F) Mit Schreiben vom 16. Februar 2007 wurde seitens des Bw. gegen die im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 **Berufung** erhoben. Es wurde ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Gehaltsaufwendungen als Betriebsausgaben richtete (Tz 2 des BP-Berichtes vom 9. Jänner 2007). Die Berufung wurde wie folgt begründet:

Das Dienstverhältnis der Ehegattin des Bw. sei anzuerkennen, da ihre Tätigkeit im Rahmen des Gewerbebetriebes weit über ein rechtlich oder eine sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehe. Ihre Leistungen seien fremdüblich und das Entgelt sei angemessen. Das Entgelt sei daher als Betriebsausgabe absetzbar. Der Tätigkeitsbereich der Gattin des Bw. umfasse neben dem Verwaltungsbereich auch verschiedene Hilfsarbeiten im Fertigungsbereich. Die von der Betriebsprüfung vertretene Meinung, dass das Dienstverhältnis der Ehegattin des Bw. einem Fremdvergleich nicht standhielte, da bedingt durch offensichtlich willkürlich gewählte Anmeldungen beim AMS die Ernsthaftigkeit des Dienstverhältnisses angezweifelt werden müsse, sei nicht haltbar. In der auftragsschwachen Zeit würden alle nicht benötigten Dienstnehmer vorübergehend abgemeldet. Wie aus der Beilage ersichtlich sei, seien im Prüfungszeitraum alle beschäftigten Dienstnehmer kurzfristig abgemeldet gewesen.

Der Betrieb sei dann eingeschränkt nur mit einem Arbeiter und einem Lehrling weitergeführt worden. Die Ehegattin sei während des Zeitraumes der Arbeitslosigkeit nicht im Betrieb anwesend gewesen, die Arbeitslosigkeit sei somit auch nach außen hin erkennbar gewesen.

Die betrieblichen Kerntätigkeiten hätten jedoch aufrecht erhalten werden müssen. Selbst wenn – was nach Ansicht des Bw. unzutreffend wäre – diese Kerntätigkeit als im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht geleistet aufgefasst werde, blieben die übrigen Tätigkeiten weiterhin fremdübliches Entgelt und damit Betriebsausgabe (vgl. VwGH vom 21. Oktober 1986, [86/14/0042](#)).

Sollte die Finanzbehörde der Rechtsansicht des Bw. folgen, sei eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) nicht zulässig, da lediglich Bagatellbeträge zum Ansatz kämen. Dadurch würde der Ermessensspielraum gesprengt werden, zumal der Grundsatz der Rechtsbeständigkeit gegenüber dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit überwiege.

Es werde daher der Antrag gestellt, die oben angeführten Einkommensteuerbescheide entsprechend abzuändern und die Gehaltsaufwendungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Diesem Berufungsschreiben wurden folgende Beilagen angeschlossen:

a) Auflistung der in den Streitjahren beschäftigten Dienstnehmer und ihre vorübergehenden Auflösungen der Dienstverhältnisse.

beschäftigte Dienstnehmer: 2 Arbeiter, 2 Lehrlinge, 1 Angestellte (= Ehegattin des Bw.).

einvernehmliche Auflösung der Dienstverhältnisse mit Wiedereinstellungszusage:

Arbeiter S.: 24. Juli 2002 bis 25. August 2002;

Arbeiter S.M.: 1. Jänner 2002 bis 17. Februar 2002 und 9. Juli 2002 bis 4. September 2002; 18. Jänner 2003 bis 23. März 2003; 10. Jänner 2004 bis 22. Februar 2004.

Angestellte Z.: 1. März 2002 bis 30. April 2002; 1. Februar 2003 bis 10. März 2003; 1. Februar 2004 bis 19. April 2004.

b) kopierte Lohnkonten vom Jahr 2002 (Monate Jänner bis Februar 2002 und Mai bis Dezember 2002); vom Jahr 2003 (Monat Jänner und Monate März bis Dezember 2003); vom Jahr 2004 (Monat Jänner und Monate April bis Dezember).

G) Mit Schreiben vom 26. November 2007 erstattete der Betriebsprüfer seine

Stellungnahme zur Berufung. In dieser Stellungnahme wurde Folgendes ausgeführt:

Sachverhalt: Im Zuge der Betriebsprüfung sei der Gehaltsaufwand der Ehegattin des Bw. nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden, da durch willkürliche Anmeldungen beim AMS die Ernsthaftigkeit des Dienstverhältnisses nicht gegeben sei (Fremdunüblichkeit).

Stellungnahme:

Der vom Bw. geführte Tischlereibetrieb beschäftige neben zwei Gesellen und ein bis zwei Lehrlingen auch seine Ehegattin bereits seit mehr als zehn Jahren als Angestellte. Ihr Aufgabenbereich umfasse die Erstellung der laufenden Buchhaltung, Korrespondenz und Telefondienst. Eine Mitarbeit im Fertigungsbereich sei im Zuge der Besprechungen nicht eingewendet worden, diese werde jedoch nunmehr im Berufungsverfahren vorgebracht. Dieser Einwand werde von der Betriebsprüfung angezweifelt, da selbst der Unternehmer nach eigenen Angaben nicht in der Produktion mitarbeite.

Die angestellte Ehegattin habe unabhängig von ihrer als arbeitslos gemeldeten Zeit die laufende Buchhaltung und Korrespondenz geführt. Zu dem in der Berufung angeführten Argument, dass die Ehegattin des Bw. im Zeitraum der Arbeitslosigkeit nicht im Betrieb anwesend gewesen sei, die Arbeitslosigkeit somit nach außen hin erkennbar, werde seitens des Betriebsprüfers Folgendes erwidert: Der Betrieb und die Wohnung befänden sich in einem gemeinsamen Gebäude, seien also wie oft bei Familienbetrieben üblich sehr eng miteinander verbunden. Wie eine laufende Buchhaltung und die Korrespondenz ohne Anwesenheit im Betrieb bewältigt werden könne, bleibe offen. Eine nach außen hin erkennbare Arbeitslosigkeit der Unternehmersgattin sei somit auch in Frage zu stellen, zumal diese Erkennbarkeit im Normalfall auch über die Grenzen des Betriebes hinausgehe.

Zur Frage der betrieblichen Kerntätigkeiten sei anzuführen, dass der Unternehmer selbst und auch Arbeitnehmer durchgehend beschäftigt gewesen seien, die Ehegattin sei unabhängig von der Arbeitslosigkeit der Mitarbeiter beim AMS als arbeitslos gemeldet worden. Auch für eine durch die betriebliche Entwicklung bedingte Arbeitslosigkeit einer Angestellten lägen nur subjektive Gründe (Kosteneinsparung) vor. Um eine Fremdüblichkeit bei einer im Betrieb angestellten Ehegattin zu erkennen, müsste sie eine fremde Arbeitskraft für die aufgezählten Tätigkeiten ersetzen, dies könne jedoch nur bei einer durchgehenden Beschäftigung der Fall sein.

H) Mit Vorhalteschreiben vom 19. Juli 2010 wurde der Bw. ersucht, nachstehend angeführten Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen in Kopie beizulegen:

- 1) Zunächst werde ersucht, zu der diesem Schreiben beigelegten Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung eine schriftliche Gegenäußerung zu erstellen und dem unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, zu übermitteln.
- 2) Hinsichtlich der Streitjahre werde um die Übermittlung des schriftlichen Dienstvertrages/der schriftlichen Deinstverträge oder der Wiedereinstellungsschreiben mit der Gattin des Bw. sowie der Kündigungsschreiben an die Gattin des Bw. ersucht.

- 3) Welcher Art seien die Tätigkeiten der Gattin des Bw. in seinem Unternehmen gewesen, welchen Umfang hatten sie, wie seien diese Tätigkeiten zeitlich erfasst worden? Auskünfte und geeignete Unterlagen dazu seien nachzureichen.
- 4) Aufzeichnungen über die An- und Abwesenheiten der Gattin des Bw. an ihrem Arbeitsplatz im Betrieb des Bw. seien nachzureichen.
- 5) Wer habe die Agenden der Gattin des Bw. während ihrer Abwesenheit im Betrieb in welchem arbeitsmäßigen und zeitlichen Ausmaß wahrgenommen?
- 6) Seit wann sei die Gattin des Bw. mit zeitlichen Unterbrechungen im Unternehmen des Bw. beschäftigt? Welche schulische Ausbildung habe die Gattin des Bw.?
- 7) Welche Unterhaltsleistungen habe die Gattin des Bw. vom Bw. bezogen? Von welchen Einkünften haben der Bw. und seine Gattin sowie seine drei Kinder die Lebenshaltungskosten bestritten?
- 8) Für die Streitjahre werde ersucht, das jeweilige Kapitalkonto darzustellen und nachzureichen.

I) Mit Schreiben vom 25. August 2010 wurde das Ergänzungersuchen laut Abschnitt H) wie folgt beantwortet:

- 1) Die schriftliche Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung liege diesem Antwortschreiben bei.
- 2) Der Dienstvertrag sei am Beginn der Tätigkeit (1985) mündlich abgeschlossen worden, das Dienstverhältnis sei durch die vorübergehenden Abmeldungen mit Wiedereinstellungszusage nur unterbrochen und nicht aufgelöst worden (siehe Bestätigung der Wiedereinstellung).
- 3) Die Art der Tätigkeit sei in der Gegenäußerung beschrieben, die Arbeitsaufzeichnungen würden in der Beilage übermittelt.
- 4) siehe Arbeitsaufzeichnungen.
- 5) Der Bw. habe die notwendigen Büroarbeiten durchgeführt, zeitliches Ausmaß ca. 20 Wochenstunden.
- 6) Die Gattin des Bw. sei seit 2. Dezember 1985 im Unternehmen des Bw. beschäftigt, die schulische und berufliche Ausbildung habe sich wie folgt gestaltet: Pflichtschule (Volks- und Hauptschule), 9. Schuljahr – Schule für wirtschaftliche Frauenberufe, drei Jahre Lehre als Einzelhandelskaufmann, Buchhaltungskurse, Kurs ECDL, verschiedene Verkaufsschulungen und laufende Weiterbildung, Fachkurse für Homepage und Telefonmarketing.

7) Die Gattin des Bw. habe keine Unterhaltsleistungen bezogen, für den Lebensunterhalt haben im Jahr 2002 ca. € 26.000,00, im Jahr 2003 ca. € 39.000,00 und im Jahr 2004 ca. € 43.000,00 zur Verfügung (siehe Beilage "sonstige Einnahmen") sowie die Entnahmen aus dem Tischlereibetrieb, die 2002 ca. € 11.000,00, 2003 ca. € 9.000,00 und 2004 ca. € 13.000,00 ausmachten.

8) Das Kapitalkonto sei aus den Bilanzen 2002 bis 2004 ersichtlich.

Diesem Antwortschreiben wurden die nachstehend angeführten Beilagen angeschlossen:

a) Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers:

Darin wird Folgendes ausgeführt:

Die Unterstellung von Willkür in der Sachverhaltsdarstellung werde entschieden zurückgewiesen. Die weitere Stellungnahme des Betriebsprüfers sei nicht objektiv und entspreche nicht den Angaben des Bw. im Prüfungsverfahren. Die Anmeldung der Mitarbeiter (auch der in der Produktion tätigen) beim AMS sei immer aus ökonomischen Gründen und solchen der kaufmännischen Sorgfaltspflicht und niemals aus Willkür geschehen. Nur so haben saisonale Auftragsengpässe überwunden und eine Überschuldung des Unternehmens des Bw. vermieden werden können. Diese Vorgangsweise sei heute in der Wirtschaft und in vielen Branchen üblich.

Seine Gattin sei als kaufmännische Angestellte in seinem Tischlereibetrieb beschäftigt. Über diese in jedem Betrieb notwendigen Tätigkeiten der Büroleitung hinaus sei sie einerseits zur Betreuung der Kunden (Empfang, Erstberatung, Bewirtung) und andererseits zur Mithilfe in der Werkstatt herangezogen worden. Darüberhinaus habe sie auch die Reinigung der Büroräume, des Kundenbesprechungsraumes, des Sozialraumes, der Werkstätten und der sanitären Anlagen durchzuführen gehabt. Außerdem sei sie bei der Entwicklung der "Maissauer Amethystmöbel" in Bezug auf die Bearbeitung der Rohsteine (Schneiden, Schleifen, Polieren und Veredeln) eine wesentliche Stütze gewesen. Diese Tätigkeiten erledige sie auch noch heute. Zusätzlich habe sie einen Großteil der Büroarbeiten im Zuge der Neugründung der Kooperation "KulturTischler Weinviertel" geleistet, was ihr einige Jahre später zugute gekommen sei, als die Kooperation "Team barrierefrei Wohnen" ins Leben gerufen worden sei.

Was die Tätigkeiten des Bw. in der Firma betreffe, werde Folgendes festgehalten:

Er erledige den gesamten Bereich Kundengewinnung und Geschäftsanbahnung, weiters das Abnehmen der Naturmaße bei den Kunden oder auf der Baustelle, sämtliche Kunden-gespräche, die komplette Planungsarbeit, das Erstellen der Kalkulation und der Kosten-voranschläge, in weiterer Folge den gesamten Bereich der Arbeitsvorbereitung wie Material-einkauf, Verhandlungen mit Lieferanten und deren Vertretern. Er überwache die Produktions-

arbeiten in den Werkstätten und die Montagen bei den Kunden und erstelle die Nachkalkulation und die Abrechnungen.

Während der Zeit der Arbeitslosigkeit seiner Gattin habe er selbst die notwendigen Büroarbeiten zusätzlich durchgeführt. Da die Dauer der Arbeitslosigkeit mit ein bis zwei Monaten immer sehr kurz gewesen sei, hätten die Buchhaltungsgarbeiten auch nach der Wiedereinstellung der Gattin des Bw. erledigt werden können. Der Betrieb des Bw. befindet sich mit der Wohnung unter einem Dach. Es seien jedoch verschiedene Haustrakte, wo sich Werkstatt und Büro befänden. Diese seien auch durch eigene Eingänge zu betreten, weshalb sehr wohl leicht erkennbar sei, ob sich jemand in der Küche oder im Büro befindet. Außerdem werde die Nichtanwesenheit im Betrieb auch vom AMS kontrolliert. In der arbeitslosen Zeit seiner Gattin seien jeweils auch die Gesellen beim AMS angemeldet gewesen, wenn auch nicht unbedingt im deckungsgleichen Zeitraum. Als selbstständiger Unternehmer sei er in solchen Zeiten immer sehr mit der Kundenakquirierung beschäftigt.

Außerdem sei noch festzuhalten, dass auch eine andere, fremde Person genauso beim AMS angemeldet worden wäre, da auch diese bei Arbeitsmangel keine Arbeit gehabt hätte. Das unterstreiche auch die Fremdüblichkeit seiner Handlungsweise.

- b) drei Bestätigungsschreiben über die Wiedereinstellung der Gattin des Bw. für die Jahre 2002, 2003 und 2004.
- c) neuerliche Beilage der Berufungsbeilage über die beschäftigten und vorübergehend abgemeldete Dienstnehmer.
- d) Kopie des Lohnkontos der Gattin des Bw. für das Jahr 2002.
- e) Bestätigungen für den Dienstgeber über die Ab- und Anmeldung der Gattin des Bw. bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse für das Jahr 2002.
- f) sechs Kopien von Aufzeichnungen der Arbeitszeiten der Gattin des Bw. für die Jahre 2002, 2003 und 2004. Die Arbeitszeiten der Bw. seien nach diesen Unterlagen entweder von 7Uhr30 bis 17Uhr oder von 7Uhr30 bis 14Uhr30.
- g) Aufstellung der "sonstigen Einnahmen" des Bw. und seiner Gattin für die Streitjahre (2002: € 26.463,89, d.s. € 2.205,33 p.M.; 2003: € 39.474,66, d.s. € 3.289,56; 2004: € 42.881,72, d.s. € 3.573,48 p.M.). Die Studienbeihilfe wurde an den Sohn M. ausbezahlt, die Schulbeihilfe an die Söhne E. und C. sei in den sonstigen Einnahmen enthalten. Ebenso ist das an die Gattin des Bw. bezahlte Gehalt in den gegenständlichen Jahresaufstellungen enthalten.
- h) Kopien der Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2003 und zum 31. Dezember 2004 (jeweils mit Vorjahreswerten). Die Entnahmen des Bw. sind handschriftlich wie folgt vermerkt:

2002: € 11.396,36, d.s. € 949,70 p.M.; 2003: € 9.122,93, d.s. € 760,00 p.M.; 2004: 13.090,28, d.s. € 1.090,86.

J) Auf diesbezügliches Aufforderungsschreiben vom 3. September 2010 wurde seitens des Finanzamtes zur Vorhaltsantwort des Bw. samt Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers mit Schreiben vom 27. September 2010 Stellung genommen. Dabei wurde auch eine Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 23. September 2010 mitübermittelt. Der Betriebsprüfer führt Folgendes aus:

Die Mitarbeit der Ehegattin im Betrieb des Bw. sei vom Prüfer nie in Frage gestellt worden, vielmehr sei es daher für den Prüfer nicht erkennbar warum eine für den Betrieb so wesentliche Kraft, wenn auch nur vorübergehend, habe verzichtet werden können. In diesem Zusammenhang sei ein Fremdvergleich angestellt worden. Im Prüfungsverfahren habe nicht erkannt werden können, dass der Bw. selbst Buchhaltungsarbeiten erledigt habe. Die Umsatzsteuervoranmeldungen seien stets termingerecht eingereicht worden. Betreffend die Arbeitslosenmeldung zeitgleich mit den Gesellen werde festgestellt, dass im Jahr 2002 keine gemeinsame Arbeitslosenmeldung stattgefunden habe. 2003 sei die Arbeitslosenmeldung für ca. 1,5 Monate zeitgleich mit S.M. gewesen, 2004 sei die Arbeitslosenmeldung für ca. 3 Wochen gemeinsam mit S.M. gewesen.

Seitens des Finanzamtes wurde ergänzend dazu ausgeführt:

Zunächst wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 2010, [2008/15/0099](#), verwiesen. In dieser Entscheidung stelle der VwGH wieder einmal fest, dass ein Dienstverhältnis zwischen Ehegatten u.a. nur dann steuerlich anzuerkennen sei, wenn die Entlohnung für die geleistete Tätigkeit angemessen sei. Auch eine "Unterbezahlung" führe dazu, dass das Dienstverhältnis dem erforderlichen Fremdvergleich nicht standhalte und daher neuerlich nicht anzuerkennen sei (die angestellte Tierarztgattin habe für ungefähr gleichbleibende Arbeiten unterschiedlich hohe Entlohnungen erhalten). Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeute dies, dass bei gleichbleibender Leistung (es sei davon auszugehen, dass die angestellte Gattin des Bw. auch in Zeiten der Arbeitslosmeldung die Buchhaltungsarbeiten erledigt habe, zumal die Arbeitslosigkeit zum Großteil in Zeiten gefallen sei, während derer die Mitarbeiter aktiv tätig gewesen seien) die Ehegattin des Bw. einmal nur Arbeitslosengeld bezogen habe, ein anderes Mal entsprechend entlohnt worden sei. Einem Fremdvergleich halte dieses Angestelltenverhältnis nicht stand.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die steuerliche Anerkennung des Beschäftigungsverhältnisses der Ehegattin des Bw. als Angestellte in dessen Tischlereibetrieb für die Jahre 2002 bis 2004.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Der Bw. leistete folgende Gehaltszahlungen an seine Ehegattin:

2002: € 13.863,36 brutto, d.s. pro ganzem Beschäftigungsmonat € 1.485,36 brutto zuzüglich Urlaubs- und Weihnachtsremuneration von je € 990,24.

2003: € 17.477,45 brutto, d.s. pro ganzem Beschäftigungsmonat € 1.516,55 brutto zuzüglich Urlaubs- und Weihnachtsremuneration von € 1.234,01 und € 1.275,99.

2004: € 15.918,93 brutto, d.s. pro ganzem Beschäftigungsmonat € 1.601,00 brutto zuzüglich Urlaubs- und Weihnachtsremuneration von € 1.124,20 und € 1.166,33.

b) Der Dienstvertrag des Bw. mit seiner Ehegattin wurde 1985 mündlich abgeschlossen (siehe Vorhaltsantwort vom 25. August 2010). Laut Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung übte die Gattin des Bw. in den Streitjahren folgende Tätigkeiten aus: Büroleitung, Kundenbetreuung (Empfang, Erstberatung, Bewirtung), Mithilfe in der Werkstatt, Reinigung der Büroräume, des Kundenbesprechungsraumes, des Sozialraumes, der Werkstätten und der sanitären Anlagen.

c) Der Bw. erzielte laut Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 im Jahr **2002** Umsatzerlöse in Höhe von € 167.439,04, d.s. durchschnittlich € 13.953,25 p.M.. Der Bilanzverlust machte 2002 € 8.919,30 aus. Die Entnahmen beliefen sich 2002 auf € 11.396,36. Das Eigenkapital betrug zum Jahresende 2003 € 25.445,20.

d) Der Bw. erzielte laut Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 im Jahr **2003** Umsatzerlöse in Höhe von € 222.453,65, d.s. durchschnittlich € 18.537,80 p.M.. Der Bilanzgewinn erreichte 2003 € 15.411,77. Die Entnahmen beliefen sich 2003 auf € 9.122,93. Das Eigenkapital betrug zum Jahresende 2003 € 8.238,92.

e) Der Bw. erzielte laut Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 im Jahr **2004** Umsatzerlöse in Höhe von € 190.976,06, d.s. durchschnittlich € 15.914,67 p.M.. Der Bilanzverlust machte 2004 € 12.566,73 aus. Die Entnahmen beliefen sich 2004 auf € 13.090,28. Das Eigenkapital betrug zum Jahresende 2004 € 20.833,84.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

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

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass das zwischen den Ehegatten Z.* bestehende Dienstverhältnis einem solchen Fremdvergleich nicht standhält und die von der Ehegattin des Bw. erbrachten Leistungen im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erfolgt seien, weil – laut Tz 2 des BP-Berichtes und der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 26. November

2007 – "durch die willkürlichen Anmeldungen beim AMS die Ernsthaftigkeit des Dienstverhältnisses nicht gegeben ist."

Im gegenständlichen Verfahren ist unstrittig, dass die Gattin des Bw. in dessen Betrieb seit mehr als zehn Jahren tätig ist, wobei die von ihr erbrachten Arbeitsleistungen in der Mitwirkung an der Erstellung der laufenden Buchhaltung, der Erledigung der Firmenkorrespondenz und des Telefondienstes bestehen. Vom Betriebsprüfer wurde die tatsächliche Erbringung dieser Leistungen nicht in Abrede gestellt, sondern geht dieser vielmehr selbst davon aus, dass die Ehegattin des Bw. ihre Tätigkeit sogar in Zeiten der Arbeitslosigkeit ausgeübt habe. Soweit das Finanzamt von einer "*willkürlichen Anmeldung beim AMS*" ausgeht, hätte dies allenfalls zur Konsequenz, dass die Gattin möglicherweise zu Unrecht Arbeitslosengeld bezogen hätte, was aber für die Streitfrage, ob ein auch steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis vorliegt, nicht entscheidungsrelevant ist.

Abgesehen davon ist darauf hinzuweisen, dass auch die anderen Arbeitnehmer in den Streitjahren mehrfach arbeitslos gemeldet wurden, was nach ho. Dafürhalten ein Indiz dafür darstellt, dass der Bw. unter Bedachtnahme auf die Auftragslage und die finanzielle Situation des Betriebes [siehe dazu den durchschnittlichen Monatsumsatz sowie die Bilanzgewinne bzw. –verluste in den Streitjahren laut den Sachverhaltsfeststellungen c) bis e)] – somit aus betrieblichen Erwägungen – versuchte, Lohnkosten zu sparen. Aus welchen Gründen diese von betrieblichen Einsparungsmaßnahmen getragene Vorgangsweise ausschließlich bei der Gattin des Bw., deren Tätigkeit seitens des Finanzamtes nicht in Abrede gestellt wird, zu Zweifeln an der Ernsthaftigkeit des Dienstverhältnisses führt, ist nicht nachzuvollziehen.

In Bezug auf die Prüfung der betrieblichen Veranlassung der streitgegenständlichen Zahlungen an die Ehefrau des Bw. ist in erster Linie die übliche Entlohnung einer fremden Arbeitskraft bei den vom Betriebsprüfer als erwiesen angenommenen Tätigkeiten maßgeblich. Diesbezüglich wurden im Zuge der Betriebsprüfung aber keine aktenkundigen Feststellungen getroffen, ob die streitgegenständlichen Lohnzahlungen im Hinblick auf den Inhalt der Tätigkeit und deren zeitlichen Umfang angemessen sind. Es fehlen einerseits nachvollziehbare Feststellungen, ob eine "Unterbezahlung" tatsächlich vorliegt und kann das vom Finanzamt ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 22. März 2010, 2008/15/099, betreffend unterschiedlich hohe Entlohnungen einer Tierarztgattin infolge eines anders gelagerten Sachverhaltes andererseits auch nicht so ohne weiteres auf den vorliegenden Fall umgelegt werden. Außerdem hat der VwGH im vorerwähnten Verfahren die Berufungsentscheidung des UFS Linz aufgrund einer Amtsbeschwerde vor allem deshalb wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil die belangte Behörde ihre Entscheidung nicht hinreichend begründet hat und mangels Feststellungen zu einem allfälligen Dienstvertrag und zur gegebenenfalls vereinbarten Arbeitszeit und dem entsprechenden

Arbeitslohn noch keinerlei Aussagen dazu gemacht werden können, ob die Ehefrau des Mitbeteiligten nun tatsächlich zu wenig für ihre Leistungen erhalten habe.

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall weder Feststellungen über den Inhalt des mündlich abgeschlossenen Dienstvertrages getroffen noch lassen sich dem BP-Bericht oder dem Arbeitsbogen Anhaltspunkte dafür entnehmen, in welcher Höhe eine familienfremde Arbeitnehmerin entlohnt worden wäre. Im Gegensatz zu dem von Finanzamt ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH unterliegen die Bezüge der Gattin des Bw. auch keinen Schwankungen. Inwieweit im vorliegenden Verfahren von einer vom Finanzamt ins Treffen geführte Unterbezahlung auszugehen wäre, kann nicht nachvollzogen werden. Abgesehen davon würde auch eine Unterbezahlung in Anbetracht der herrschenden Verwaltungspraxis (siehe RZ 1230 der EStRl) nicht unbedingt zur Aberkennung des Dienstverhältnisses führen, zumal den gegenständlichen Lohnzahlungen nicht einmal bei Umrechnung auf ein Jahresgehalt ein bloß taschengeldähnlicher Charakter beizumessen ist.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die im gegenständlichen Verfahren getroffenen Feststellungen nicht ausreichen, eine tragfähige Begründung für eine zweitinstanzliche Entscheidung darzustellen, die auch einer verwaltungsgerichtlichen Kontrolle standzuhalten vermag.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Dezember 2010