



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WH, G, R-Weg 88, vom 14. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 13. April 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Das Einkommen im Jahr 1998 beträgt:</b>	<b>494.076,00</b>	<b>35.905,90 €</b>
<b>Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 1998 beträgt:</b>	<b>S</b>	<b>- 206,75 €</b>
	<b>- 2.845,00 S</b>	
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
WM GmbH & Co KG	503.484,00 S	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 999,00 S	
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 801,00 S	501.684,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		501.684,00 S
<b>(Topf-)Sonderausgaben</b>		<b>- 6.863,00 S</b>
Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988		- 900,00 S
Einkommen		494.076,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		156.438,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 180,00 S
Aleinverdienerabsetzbetrag		- 5.000,00 S
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		145.758,00 S

Steuer sonstige Bezüge	4.662,00 S
Einkommensteuer	150.420,00 S
Anrechenbare Lohnsteuer	- 153.264,53 S
Festgesetzte Einkommensteuer	- 2.845,00 S

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Personalleiter bei der Fa. WM GmbH & Co KG (Bauunternehmen). In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 samt Beilagen machte er ua. im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit als Personalleiter Aufwendungen für die Mitarbeit seiner Ehegattin in Höhe von 44.625,00 S bzw. für die freiwillige Kranken- und Pensionsversicherung seiner Ehegattin in Höhe von 624,75 S als Werbungskosten geltend.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 1998 vom 13. April 2004 ließ das Finanzamt die genannten Aufwendungen unberücksichtigt.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 1998 erhobenen Berufung (Fax vom 14. Mai 2004) wandte sich der Berufungswerber gegen die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten für seine "Beruf-Assistentin" und erklärte, dass seine Ehegattin täglich sämtliche gesetzlichen Änderungen und Neuerungen für die Personalverrechnung im Arbeits-, Sozial- und Steuerrecht aus den Medien und der verschiedenen Fachliteratur registriert und an ihn weitergeleitet sowie Informationstage besucht habe. Zudem sei sie für die Reinigung und Instandhaltung seiner Berufskleidung verantwortlich gewesen.

Abschließend beantragte er, zumal er Alleinverdiener sei, die Berücksichtigung der Beiträge für die freiwillige Kranken- und Pensionsversicherung seiner Gattin als Sonderausgaben.

Im Rahmen eines Telefonates mit dem Berufungswerber (vgl. diesbezüglichen Aktenvermerk) führte dieser ergänzend aus, dass er im Auftrag seines Arbeitgebers bestimmte Arbeiten (Steuerausgleiche und Stipendienansuchen für Mitarbeiter) zu Hause erledigen habe müssen, woraufhin der Berufungswerber von Seiten des Finanzamtes aufgefordert wurde, einen Nachweis über das zeitliche Ausmaß der Arbeiten seiner Ehegattin (Stundenaufzeichnungen), einen Nachweis über besuchte Info-Veranstaltungen durch seine Ehegattin, eine Bestätigung des ehemaligen Arbeitgebers, wonach er tatsächlich die erwähnten Arbeiten (Steuerausgleiche und Stipendienansuchen für Mitarbeiter) im Rahmen seiner Tätigkeit als Personalleiter im Auftrag des Arbeitgebers zu Hause erledigen habe müssen, vorzulegen. Diesem Ersuchen entgegnete der Berufungswerber wiederum, dass dies unmöglich sei, da er keinerlei Unterlagen über Stunden geführt habe; Unterlagen über die Info-Veranstaltungen

habe er auch nicht, diese lägen höchstens bei seiner ehemaligen Arbeitgeberin, womit sie für ihn wahrscheinlich unerreichbar seien.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 21. September 2004 wurde der Berufungswerber ua. ersucht, die beantragten Kosten für seine Assistentin anhand einer Aufstellung und entsprechender Belege nachzuweisen. Er legte daraufhin das Gehaltskonto 1998 betreffend seine Ehegattin sowie Kopien betreffend Beitragsvorschreibungen der Vorarlberger Gebietskrankenkasse vor.

Mit Schriftsatz vom 23. November 2004 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber erneut, die bereits im obgenannten Telefonat angesprochenen Nachweise bzw. Bestätigungen zu erbringen; der Berufungswerber ließ diesen Vorhalt unbeantwortet.

Das Finanzamt wies die gegenständliche Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2005 als unbegründet ab.

Mit Fax vom 21. Februar 2005 begehrte der Berufungswerber die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag sprach sich der Berufungswerber dagegen aus, dass die Berufung trotz Vorlage des Gehaltskontos sowie der diesbezüglichen Beitragsvorschreibungen der Vorarlberger Gebietskrankenkasse abgewiesen worden sei. Die Gehaltszahlungen an seine Assistentin - führte er weiter aus - seien als Pauschale ohne Stundenaufzeichnungen erfolgt. Er sei seit 1. Jänner 2003 in der Pension und habe aus verständlichen Gründen kein Zugang mehr zu den seiner ehemaligen Arbeitgeberin überlassenen Kurs- und Infoveranstaltungsunterlagen sowie zur Beibringung einer Arbeitgeberbestätigung.

Im Rahmen eines weiteren Telefonates (vgl. Aktenvermerk des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. April 2005) gab der Berufungswerber ergänzend an, dass das strittige Dienstverhältnis im Jahre 1998 zwischen ihm und seiner Ehegattin mündlich vereinbart worden sei. Es gebe keine schriftlichen Vereinbarungen (wie zB einen Dienstvertrag) bzw. keine schriftlichen Aufzeichnungen. Die Entlohnung sei pauschal, monatlich und in bar erfolgt. Die ab März 1998 für ihn tätige Ehegattin habe sämtliche gesetzlichen Änderungen für die Personalverrechnung im Arbeits-, Sozial- und Steuerrecht aus den Medien und der verschiedenen Fachliteratur sowie im Zuge von "Kurzseminaren" und auch Stellenangebote registriert und an ihn weitergeleitet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gegenständlich besteht (noch) Streit darüber, ob

1) die Entlohnung der Ehegattin des Berufungswerbers in Höhe von 44.625,00 S bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten, und

2) seine Aufwendungen betreffend die freiwillige Kranken- und Pensionsversicherung seiner Ehegattin in Höhe von 624,75 S als Sonderausgaben anzuerkennen sind.

**ad 1)** Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt:

"Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist."

Der Verwaltungsgerichtshof stellte in seinem Erkenntnis vom 25. Jänner 1983, 82/14/0081, fest, dass es dem Wesen eines Dienstverhältnisses im einkommensteuerrechtlichen Sinn, bei dem der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, entspricht, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich erbringt. Bedient sich eine Person bei einer Leistung einer Hilfskraft, so stellt dies ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme dar, dass die Person die Leistung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbringt. Nichtsdestoweniger schließt dieses Indiz die Annahme eines Dienstverhältnisses nicht in jedem Fall aus, nämlich dann, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse dennoch die für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale überwiegen, wobei es dann keinen Unterschied macht, ob der Arbeitnehmer selbst die Hilfskraft im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder auf anderer Rechtsgrundlage beschäftigt. Weiters stellt das Höchstgericht in diesem Erkenntnis fest, dass auch Aufwendungen, die der Dienstnehmer für eine Hilfskraft tätigt, Werbungskosten bilden können. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn der Hilfskraft die Hilfeleistung im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht obliegt. Auch Aufwendungen, die der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer nicht verlangt und ihm nicht ersetzt, sind Werbungskosten, wenn die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen.

In seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1989, 88/14/0112, stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass bei einem Dienstverhältnis grundsätzlich davon auszugehen ist, dass allfälliges Hilfspersonal, das für die Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit erforderlich ist, wie zB Schreibkräfte, Sekretärin etc., vom Dienstgeber beigestellt wird. Dies gilt besonders für ein öffentlichrechtliches Dienstverhältnis. Es ist dem Arbeitnehmer in der Regel verwehrt, sich zur Erfüllung seiner Aufgaben dritter Personen zu bedienen bzw. sich durch solche vertreten zu lassen. Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, welche Qualifikation der Arbeitnehmer aufweisen muss, wobei Ausnahmen möglich sind. Der für die Anerkennung als

Werbungskosten notwendige unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit kann nur bei Aufwendungen angenommen werden, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Ausübung seiner Tätigkeit erwachsen oder die mit dieser persönlich ausgeübten Tätigkeit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einer dritten Person erfüllen lässt, hängen hingegen mit der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten grundsätzlich nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar zusammen. Ausnahmen sind dann möglich, wenn sich die eigene nichtselbständige Tätigkeit einer selbständigen Erwerbstätigkeit annähert (insbesondere die Möglichkeit besteht, durch vermehrten Einsatz von Arbeitskraft und daher auch durch die Mithilfe dritter Personen seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit wesentlich zu steigern) oder die persönliche Erbringung der Arbeitsleistung nicht im Vordergrund steht. Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einem Dritten erfüllen lässt, sind somit nur in Ausnahmefällen (zB bei Vertretern, Hausbesorgern) Werbungskosten [vgl. dazu Doralt<sup>4</sup>, Einkommensteuergesetz, Tz 220 zu § 16 EStG 1988, Stichwort: "Hilfskraft"; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 5.2 zu § 16 EStG 1988 allgemein, Stichwort:"Hilfskraft(kräfte)"; siehe auch die Verwaltungspraxis: Lohnsteuerrichtlinien 2002, Tz 384].

Im Berufungsfall ist festzuhalten, dass es sich beim ganzjährigen Dienstverhältnis des Berufungswerbers zur Fa. WM GmbH & Co KG unbestrittenermaßen um eine im einkommensteuerrechtlichen Sinne nichtselbständige Tätigkeit handelte und er als Personalleiter der Fa. WM GmbH & Co KG die aus diesem Dienstvertrag resultierenden Aufgaben grundsätzlich selbst zu erbringen hatte. Ein Ausnahmefall der oben genannten Art ist beim Berufungswerber nicht gegeben.

Die gegenständlich behaupteten, von der Ehegattin ausgeführten Tätigkeiten machen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht die eigentliche Tätigkeit eines verantwortlichen Personalleiters aus, sondern sind vielmehr Hilfsdienste zur Erbringung seiner Dienstleistung gegenüber seiner Arbeitgeberin. Bezugnehmend auf die obigen rechtlichen Ausführungen ist diesbezüglich zu bedenken, dass bei einem Dienstverhältnis, das wie im Berufungsfall die Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit vorsieht, grundsätzlich der Dienstgeber (hier: die Fa. WM GmbH & Co KG) allfälliges Hilfspersonal beistellt. Wenn der Berufungswerber sich dennoch veranlasst sah, die oben angeführten Arbeiten von seiner Ehefrau erledigen zu lassen und ihr dafür 3.825,00 S netto pro Monat ausbezahlen, so fehlt diesen Ausgaben der für die Anerkennung als Werbungskosten notwendige (unmittelbare) wirtschaftliche Zusammenhang mit den erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit

bei der Fa. WM GmbH & Co KG. Die strittigen Ausgaben sind dem Berufungswerber nicht durch die persönliche Ausübung seiner nichtselbständigen Tätigkeit erwachsen.

Die gegenständliche Vorgangsweise legt die Annahme einer "ehelichen Beistandspflicht" als besondere Form der familienhaften Mitarbeit nahe. Nach § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Da im vorliegenden Fall nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vorliegt (siehe dazu noch in weiterer Folge), werden die geleisteten Lohnzahlungen als familienhaft bedingt beurteilt und sind diese somit nicht als Werbungskosten abzugsfähig, sondern stellen Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 20 EStG 1988 dar (vgl. Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 167/1 zu § 2 EStG 1988).

Abgesehen davon, dass der gegenständlichen Berufung bereits auf Grund der obigen Ausführungen (Mangel des für den Werbungskostenabzug notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit bzw. mangelnde berufliche Veranlassung der Gehaltszahlungen) ein Erfolg in diesem Berufungspunkt zu versagen war, sprachen auch folgende Überlegungen gegen die steuerliche Anerkennung der strittigen Lohnzahlungen als Werbungskosten:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen (zB Ehegatten) - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden (vgl. zB VwGH 22.9.1999, 97/15/0003; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0146). Es ist daher im Allgemeinen davon auszugehen, dass das Zusammenwirken von Familienmitgliedern zu gemeinsamem Erwerb seine rechtliche und tatsächliche Grundlage in aller Regel nicht in dienstrechtlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der Familie findet, weshalb ein Sachverhalt wie das Bestehen eines Dienstverhältnisses eindeutig nachgewiesen werden muss. Dazu bedarf es einer besonderen (über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgehende) Vereinbarung, die nicht bloß behauptet werden darf, sondern, um abgabenrechtlich anerkannt zu werden, auf einer überzeugenden Begründung beruhen muss, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulässt. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nur anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt

haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Wenn der Berufungswerber vermeint, mit der Anmeldung der Tätigkeit bei der Krankenkasse die Voraussetzungen für ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis erfüllt zu haben, so unterliegt er einem Rechtsirrtum. Die vom Berufungswerber ins Treffen geführten Tätigkeiten, wie die tägliche Registrierung sämtlicher gesetzlicher Änderungen und Neuerungen für die Personalverrechnung im Arbeits-, Sozial- und Steuerrecht sowie von Stellenangeboten aus den Medien und der verschiedenen Fachliteratur, der Besuch von Informationstagen, die Weiterleitung der Informationen an den Berufungswerber sowie die Reinigung und Instandhaltung der Berufskleidung des Berufungswerbers, stellen typische Beispiele familienhafter Mitarbeit unter Ehegatten dar und vermitteln keinesfalls das Bild eines Dienstverhältnisses, wie es auch zwischen Fremden vorkommen könnte. In diesen Fällen müsste im Übrigen eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates würde der Berufungswerber mit einer familienfremden Kraft das strittige (derart unbestimmte) Dienstverhältnis nicht eingehen. Es mangelt nämlich gegenständlich nicht nur an einer entsprechenden schriftlichen Vereinbarung (um dem Erfordernis, dass eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung vorliegen muss, nachzukommen, reicht ein mündlicher oder stillschweigender Vertragsabschluss nicht aus), sondern auch an einer eindeutigen Festlegung der wesentlichen Vertragsbestandteile bzw. der konkreten Leistungsbestimmungen. Der Berufungswerber ist aufgefordert worden, die Tätigkeiten seiner Gattin mit dem Ersuchen um Vorlage entsprechender Aufzeichnungen sowohl inhaltlich als auch zeitlich zu konkretisieren. Er hat das Vorliegen von entsprechenden Stundenaufzeichnungen verneint und es damit bewenden lassen, kurze Tätigkeitsbeschreibungen zu machen, ohne entsprechende zeitliche Angaben zu machen. Als unüblich und daher zweifelhaft muss es angesehen werden, die erbrachten Leistungen nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung aufzuschreiben und ein Pauschalentgelt zu vereinbaren, das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden. Leistungsunabhängige Pauschalzahlungen, die im Übrigen auch gänzlich unbewiesen blieben, sprechen gegen ein ernsthaft gewolltes Vertragsverhältnis. Abgesehen davon, dass die von der Ehegattin des Berufungswerbers (angeblich) erbrachten Tätigkeiten geradezu typisch für die familienhafte Mitwirkung sind, ist es dem Berufungswerber mangels einer klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisenden sowie einem Fremdvergleich standhaltenden Vereinbarung gegenständlich nicht gelungen, eine über die eheliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

**ad 2)** Der Steuerpflichtige kann grundsätzlich nur jene Aufwendungen als Sonderausgaben geltend machen, zu deren Zahlung er selbst verpflichtet ist und die er selbst getragen hat.

Leistet der Steuerpflichtige Ausgaben für Personen des begünstigten Personenkreises, also ua. auch für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG 1988, kann er gemäß § 18 Abs. 3 EStG 1988, unabhängig davon, ob er Anspruch auf den Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag hat oder nicht, einen Sonderausgabenabzug ua. bei Beiträgen und Versicherungsprämien im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (ua. freiwillige Krankenversicherung sowie freiwillige Pensionsversicherung) in Anspruch nehmen.

Entsprechend diesen Ausführungen waren die Aufwendungen des Berufungswerbers betreffend die freiwillige Kranken- und Pensionsversicherung seiner Ehegattin in Höhe von insgesamt S 624,75 als Sonderausgaben zu berücksichtigen und war insofern dem Berufungsbegehren Folge zu geben.

Gesamthaft war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. April 2005