



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der RH, vom 23. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 20. April 2005 betreffend Einkommensteuer für 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden Bw.) erzielte im berufungsgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weiters erklärte sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 1.898,57 Euro. Aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung (Formular E 1) ist ersichtlich, dass sie Betriebseinnahmen von 7.076,03 Euro erzielte und Betriebsausgaben für „Aushilfen (Beifahrer)“ iHv. 2.160 Euro sowie von 3.017,46 an Kilometergeld für einen „PKW überwiegend privat genutzt“ geltend machte.

Das Finanzamt erkannte im Einkommensteuerbescheid ohne Begründung die Aufwendungen für die Aushilfen nicht an.

In der dagegen eingebrochenen Berufung verwies die Bw. darauf, dass diese Aufwendungen „*ohne Angabe von Gründen*“ nicht berücksichtigt worden seien. Sie seien jedoch „*zweifelsfrei angefallen*“, da die Zeitungszustellung dadurch wesentlich erleichtert worden sei. Der Betrag sei von ihrem damaligen Ehegatten HH vereinnahmt worden.

Weiters ersuche sie um die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages, da sie 2003

in ehelicher Gemeinschaft gelebt habe und ihr Gatte lediglich Notstandshilfe und geringes Krankengeld bezogen habe.

In einem Vorhalt vom 3. Juni 2006 führte das Finanzamt ua. aus, dass die Ausgaben für den Beifahrer nur dann abzugsfähig seien, wenn sie einem Fremdvergleich standhielten, dh. „*Anmeldung bei der Sozialversicherung, Lohnkonto, Entlohnung der im einzelnen genau geschilderten Tätigkeit gleich einer fremden Arbeitskraft*“. Auf Grund der beschriebenen Tätigkeit handle es sich um eheliche Beistandspflicht, die gemäß § 20 EStG 1988 steuerlich nicht berücksichtigt werden könne. Um Klärung werde ersucht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juli 2005 vertrat die Bw. ua. die Ansicht, dass die Ausgaben für den Beifahrer „*Jedem Fremdvergleich standhalten*“. Eine Anmeldung bei der Sozialversicherung sei nicht erforderlich. Die erbrachte Leistung sei ohne Unterstützung eines Zweiten nicht möglich. Von ehelicher Beistandspflicht könne gar keine Rede sein.

Der Berufungsschrift war ua. eine eine Berechnung der Aufwendungen für Aushilfen (180 Euro X 12 = 2.160 Euro) beigelegt.

Das Finanzamt gab mittels Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2005 dem Rechtsmittel teilweise statt: Anerkannt wurde zwar die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages, nicht jedoch der an den Ehegatten geleistete Aufwand für Aushilfstätigkeit.

Die erbrachten Leistungen hielten keinem Fremdvergleich stand. Es sei weder der Empfang der Gelder bestätigt worden, noch seien die Leistungen durch zeitnah erstellte Stundenaufzeichnungen dokumentiert worden. Die pauschale Leistung der Bezahlung stelle ebenfalls eine fremdunübliche Vorgangsweise dar.

Nach mehrmaligen Fristverlängerungsansuchen brachte die Bw. am 17. Oktober 2005 einen Vorlageantrag ein. Darin beantragte sie die Anerkennung von Betriebsausgaben in einer Höhe von 1.528 Euro, die sie ihrem geschiedenen Ehegatten für Fahrtätigkeiten habe bezahlen müssen. Diese Aufwendungen hätte sie auch einer fremden Person zahlen müssen.

Dem Vorlageantrag war auch eine am 16. Oktober 2005 durch den geschiedenen Ehegatten erstellte „*Bestätigung*“ beigelegt, worin er angab im Jahr 2003 folgende Beträge von seiner Ehegattin erhalten zu haben:

Monat	Betrag in Euro
Jänner	94
Februar	34
März	92
April	155
Mai	145
Juni	132
Juli	136
August	148

September	127
Oktober	168
November	163
Dezember	142
Gesamt	1.528

In einem ergänzendem Schriftsatz übermittelte die Bw. Stundenaufzeichnungen hinsichtlich der Tätigkeit des Ehegatten. Darin gab der geschiedene Gatte an, dass der Stundenlohn sechs Euro betragen habe. Die handschriftlichen Aufzeichnungen, die vom Schriftbild her offenbar in einem Zug erstellt wurden, beinhalten folgende Angaben:

Datum	Stunden
15.01.	2
18.01.	6
22.01.	2
25.01.	5:40
05.02.	2
12.02.	1:50
19.02.	1:50
05.03.	2
15.03.	5:45
22.03.	6
26.03.	1:35
02.04.	2
05.04.	2
09.04.	2
12.04.	6
19.04.	6
26.04.	5:50
30.04	2
03.05.	6:40
07.05.	2:10
24.05.	6:30
28.05.	2:30
31.05.	6:20
07.06.	7
14.06.	7:30
21.06.	7:30
19.07.	7:30
23.07.	3:20
26.07.	8:10
30.07.	3:40
02.08.	7:10

06.08.	2:10
09.08.	6:40
30.08.	6:40
06.09.	6:30
13.09.	6:30
20.09.	6
24.09.	2:10
04.10.	7:15
11.10.	7
18.10.	6:45
22.10.	2:30
29.10.	3:10
05.11.	3:30
08.11.	6:30
15.11.	7:15
19.11.	3:10
29.11.	6:45
06.12.	6:10
13.12.	7
17.12.	3
19.12.	7:30

Die Amtspartei ermittelte aus den Stundenaufzeichnungen folgende - der Bw. offenbar nicht übermittelte - Berechnung:

Monat	Km	Aushilfslohn	Stunden	Stundenlohn
Jänner	508	94	15,67	6,00
Februar	180	34	3,00	11,33
März	508	92	15,33	6,00
April	848	155	25,83	6,00
Mai	835	145	24,17	6,00
Juni	740	132	22,00	6,00
Juli	793	136	30,67	4,43
August	825	148	22,67	6,00
September	730	127	21,17	6,00
Oktober	860	160	26,67	6,00
November	875	163	27,33	6,00
Dezember	762	142	23,67	6,00
Gesamt	8464	1528	258,18	durchschn. 5,92

Ergänzend verwies die Amtspartei in diesem Schriftstück auf die seitens der Bw. in unterschiedliche Höhe bekanntgegebenen Aushilfslöhne und führte hiezu aus, dass die

Stundenaufzeichnungen "offenbar nachgeschrieben" worden seien und der Stundensatz "offenbar nachträglich auf € 6 hingerechnet" worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aushilfslöhne

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 iVm. Z 4 EStG 1988 dürfen hingegen die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge als nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben von den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden.

Die Bw. und ihr – mittlerweile geschiedener – Ehegatte sind als sogenannte "nahe Angehörige" iSd. Steuerrechts anzusehen. Bei zwischen derartigen Personen abgeschlossenen Verträgen ist die Frage zu prüfen, ob daraus resultierende Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem persönlichen Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) zu qualifizieren sind (vgl. VwGH 4.9.1992, 91/13/0196). Dabei ist zu untersuchen, ob die beteiligten Steuerpflichtigen durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermeiden versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner Einkommensteuerbelastung oder einer niedrigeren Progression unterliegen (*Doralt/Renner, Einkommensteuergesetz, Kommentar*⁸; § 2 Tz 159). Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Die Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Die bei derartigen Vereinbarungen zu beachtenden Kriterien (siehe unten) dürfen jedoch nicht als Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen angesehen werden (*Ruppe, Familienverträge*², 105, 110). Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, genügt nicht, um ihm die Anerkennung zu versagen (VfGH 19.3.1974, G 1/74); das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, G 52/87).

Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Kriterien entsprechen ständiger Rechtsprechung (vgl. zB. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, zu einem Dienstverhältnis zwischen einem Landtagsabgeordneten und seiner Ehegattin; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164, zu Buchhaltungsarbeiten durch einen studierenden Sohn; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300, zu Schreibarbeiten der Kinder; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208, zu nicht näher bestimmten Werkleistungen der Ehegattin und VwGH 16.9.2003, 97/14/0054, zu Leistungen des Lebensgefährten).

Zu den einzelnen Kriterien ist festzuhalten:

• Publizität

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (Ruppe, aaO., 115, 119). Schriftform des Vertrags ist zwar nicht unbedingt erforderlich, allerdings kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.1992, 90/13/0169). Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, er muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein.

• Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt

Zwar ist bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (Ruppe, aaO., 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; Doralt/Renner, aaO., § 2, Tz 163). Die Rechtsprechung vertritt aber auch einen strengeren Standpunkt: sie anerkannte einen zwischen Eltern und minderjährigem Sohn abgeschlossenen Kaufvertrag deshalb nicht, weil die aus dem Vertragsverhältnis

resultierenden Rechte und Pflichten nicht eindeutig festgelegt waren (VwGH 22.9.1992, 88/14/0074, 1993, 130); auch der BFH hat einen unter nahen Angehörigen abgeschlossenen Mietvertrag deshalb nicht anerkannt, weil keine klare Vereinbarung über die Nebenkosten getroffen wurde (BFH/NV 1995, 674)

- **Fremdvergleich**

Maßgeblich ist die "*im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis*" (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). 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 stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041).

Fremdunüblich ist etwa die Abhängigkeit der Höhe des Entgelts bzw des Arbeitsumfangs vom Erreichen steuerlicher Grenzen (VwGH 21.3.1996, 92/15/0055, zur Bagatellregelung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 sowie RME, ÖStZ 1993, 175 zur Niederlegung der Arbeit ab Übersteigen einkommensteuerlich beachtlicher Beträge; *Doralt/Renner*, aaO. § 2, Tz 166/1); Grundlage von Leistungen im Familienverband sind idR nicht Entgeltsvorstellungen, sondern andere Beweggründe (z.B. Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse). Bei einer derartigen Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung, welche die og. Kriterien nicht erfüllt, sind dadurch veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 4.9.1992, 91/13/0196; *Doralt/Renner*, aaO. § 2, Tz 167).

Die zivilrechtliche "eheliche Beistandspflicht" ist eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit. 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. Liegt bei einer derartigen Mitwirkung kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd. § 20 EStG anzusehen (z.B. VwGH 3.4.1998, 95/15/0191).

Familienhaftes Verhältnis liegt zB. dann vor, wenn ein Kind im Betrieb der Eltern ohne rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung (VwGH 13.9.1989, 88/13/0042) bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitsleistung oder -zeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind, sondern die Höhe des

Taschengeldes nach Ermessen bestimmen (VwGH 27.2.1959, 1371/57). Zahlungen für Aushilfstätigkeiten sind jedoch nicht schon deshalb keine Betriebsausgabe, weil die Kinder familienrechtlich hiezu verpflichtet sind. Entscheidend ist, ob die verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch Inhalt einer mit einem Fremden zu begründenden Vereinbarung sein können (BFH, BStBl 1989 II 454, zu stundenweise Aushilfstätigkeiten). Ersetzen einer fremden Arbeitskraft ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (VwGH 17.5.1989, 88/13/0038, zur Halbtagsbeschäftigung der Ehefrau). Typische Beispiele einer familienhaften Mitarbeit sind z.B. Rasenbetreuung, Laubrechen, Streicharbeiten, PKW-Reinigung, etc (VwGH 29.1.1991, 89/14/0098), Telefondienst, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chauffeurdienste und Bankerledigungen (E 26.1.1999, 98/14/0107, VwGH 22.2.2000, 99/14/0082); oder praktisch nur in der Freizeit sowie im Urlaub erfolgendes Tätigwerden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0042).

Diese Ausführungen bedeuten auf den konkreten Fall bezogen:

- **Publizität**

Die Bw. hat mit ihrem Ehegatten offenbar eine Vereinbarung getroffen, wonach er sie bei Zustelldiensten von Zeitungen zu unterstützen hat. Eine entsprechende Bekanntgabe gegenüber dem Finanzamt, dass die aus den geleisteten Aushilfsöhnen resultierenden Betriebsausgaben an ihren damaligen Ehegatten geflossen sind und sie somit mit ihm – offenbar mündlich – eine dementsprechende Vereinbarung getroffen hat, wurde erstmalig in der Berufungsschrift gemacht. Zunächst hat die Bw. in der Steuererklärung lediglich auf nicht näher erläuterte „Aushilfen“ verwiesen. Aber auch in der Berufung selbst wurden – abgesehen von der nummehrigen Benennung des Empfängers – keine näheren Angaben (zB. über die Ermittlung der Höhe der Aushilfslöhne oder die genaue Tätigkeit des Ehegatten) gemacht. Erst über Vorhalt der Amtspartei gab die Bw. zunächst bekannt, dass sie 12 Mal einen gleich hohen Monatsbetrag von je 180 Euro geleistet habe. Im Vorlageantrag relativierte sie dieses Vorbringen jedoch dahingehend, dass nur ein Betrag von 1.528 Euro bezahlt worden sei, wobei aus einer dieser Eingabe angeschlossenen Bestätigung ihr Ehegatte den Erhalt monatlich verschieden hoher Beträge – entsprechend den von ihm geleisteten Arbeitsstunden – bestätigt.

Auch die genaue Tätigkeit des Ehegatten wurde bis dato nicht erläutert, die Bw. hat sich lediglich darauf beschränkt, dass die erbrachten Leistungen „jedem Fremdvergleich standhalten“, die von ihr erbrachte Leistung „ohne Unterstützung eines Zweiten gar nicht möglich“ wäre (Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juli 2005) bzw. sie die Aufwendungen „auch für eine fremde Person bezahlen hätte müssen“ (Vorlageantrag vom 17. Oktober 2005).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats kann somit von einer ausreichenden Publizität der Vereinbarung keine Rede sein.

- **Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt**

Angesichts der bereits dargestellten unterschiedlichen Vorbringen betr. die Höhe der angeblich geleisteten Aushilfslöhne sowie der unterlassenen Bekanntgabe, welche konkreten Leistungen der Ehegatte erbracht hat, kann auch von einer den von der Judikatur aufgestellten Erfordernissen entsprechender Klarheit des Inhalts keine Rede sein, sodass auch dieser erforderliche Kriterium nicht erfüllt ist.

- **Fremdvergleich**

Letztlich scheitert die steuerrechtliche Anerkennung der streitgegenständlichen Vereinbarung auch daran, dass sie in dieser Form zwischen "Fremden" nicht abgeschlossen worden wäre. Es ist nämlich nicht von einer im allgemeinen Wirtschaftsleben gelebten Praxis auszugehen, wenn zunächst gegenüber Dritten (hier die Abgabenbehörde erster Instanz) das Leistungsentgelt in abweichender Höhe bekanntgegeben wird und auch in weiterer Folge das angegebene Entgelt zwischen 4,43 Euro und 11,33 Euro (jeweils pro Stunde) für identische Tätigkeiten differiert. Im allgemeinen Wirtschaftsleben wäre ua. vielmehr ein fixer Stundensatz mit dokumentiertem Auszahlungsmodus (behauptet wurde eine Auszahlung in bar), eine entsprechende zeitnahe Quittierung des Empfangenden sowie eine Beschreibung, welche Tätigkeiten zu verrichten sind, üblich gewesen. Der Ehegatte hat den Erhalt eines Betrages von 1.528 Euro jedoch in einem erst im Oktober 2005 erstellten Schreiben bestätigt bzw. wurden nach dem Schriftbild jene Aufzeichnungen, in denen der Ehegatte die Zuordnung einzelner Honorare zu einzelnen Kalendertagen des Jahres 2003 als richtig bestätigt im Nachhinein erstellt.

Eine derartige Vorgangsweise hält jedenfalls keinem Fremdvergleich stand, sodass eine allfällige Mitarbeit des damaligen Ehegatten, die der Unabhängige Finanzsenat ebenso wie offenbar auch das Finanzamt nicht in Abrede stellt, einer familienhaften Mitarbeit bzw. ehelichen Beistandspflicht entspringt. Dem lag jedoch keine schuldrechtliche – über diese Mitwirkungspflicht hinausgehende – Verpflichtung zugrunde.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

2. Alleinverdienerabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ohne Kind jährlich ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364 Euro zu. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Jahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen

Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Weitere Voraussetzung ist, dass der Ehepartner Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt.

Nach der Aktenlage, von der auch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 2 August 2005 ausgegangen ist, war die Bw. im Jahr 2004 mehr als sechs Monate verheiratet, lebte von ihrem mittlerweile geschiedenen Ehegatten nicht dauernd getrennt und erzielte ihr damaliger Gatte ein jedenfalls unter dem Grenzbetrag von 2.200 Euro liegendes Einkommen.

Der Berufung war daher – so wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2005 – in diesem Punkt statzugeben.

Insgesamt war der Berufung daher teilweise statzugeben und der mit Berufung vom 23. Mai 2005 angefochtene Erstbescheid vom 20. April 2005 dementsprechend abzuändern.

Zur detaillierten Darstellung der Bemessungsgrundlagen wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2005 verwiesen.

Linz, am 22. Juni 2006