

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den am 8. Juli 2013 ausgefertigten Bescheid des Finanzamt C betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieser Entscheidung.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat mit dem am 8. Juli 2013 ausgefertigten Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit einem Betrag von -866,00 € festgesetzt. Dabei wurde, abweichend von der Steuererklärung, bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Aufwand des Beschwerdeführers für Gehaltszahlungen an die Ehegattin in Höhe von 5.418,16 € nicht als Werbungskosten anerkannt. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass der Aufwand für die Entlohnung der Gattin nicht abzugsfähig sei, da die erhöhten Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht vorlägen.
2. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers er hob mit Schreiben vom 5. August 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 Beschwerde und führte in der mit Schreiben vom 28. Oktober 2013 nachgereichten Begründung im Wesentlichen aus, dass das Dienstverhältnis mit der Ehegattin nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen sei und einem Fremdvergleich standhalte.
3. Mit der am 4. März 2014 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ausgefertigten Bescheidbegründung führt die Abgabenbehörde vornehmlich aus, dass die Tätigkeiten

der Ehegattin weder der Art noch dem Umfang nach den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht überstiegen hätten und damit das Beschäftigungsverhältnis die steuerlichen Anerkennungskriterien nicht erfüllt habe.

4. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers beantragte mit Schreiben vom 4. April 2014, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Sämtliche Voraussetzungen für eine Anerkennung des Arbeitsverhältnisses mit der Ehegattin seien erfüllt. Die Arbeitstätigkeiten der Gattin des Beschwerdeführers gingen mit neun Stunden pro Woche weit über die familienhafte Beistandspflicht hinaus. Beantragt wurde eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

5. Die Beschwerde über den angefochtenen Bescheid wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 5. August 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

6. Mit Schreiben vom 20. Juli 2016 wurde von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Der Beschwerdeführer ist nicht selbständiger Versicherungsvertreter und hat im Beschwerdejahr Einkünfte von der D-AG und von der E-Anstalt erhalten. Er hat mit seiner Ehegattin einen schriftlich Arbeitsvertrag abgeschlossen, der am 30. November 2010 unterzeichnet wurde. Vereinbart wurde der Arbeitsbeginn mit 1. Dezember 2010, als von der Arbeitnehmerin zu erbringende Tätigkeiten umfasst das Arbeitsverhältnis insbesondere die Aufnahme und Abwicklung von Schäden, Telefondienst, KFZ-An- und Abmeldeservice sowie die Angebotsaussendung. Die regelmäßige wöchentliche Normalarbeitszeit ist bei Teilzeitbeschäftigung mit neun Stunden und die Entlohnung mit einem Monatsgehalt von 366,00 € brutto vereinbart. Der vereinbarte Lohn wurde bar ausbezahlt.

2. Das Dienstverhältnis mit der Ehegattin war durch Übermittlung von Lohnzetteln und Beitragsgrundlagen an die Abgabenbehörde und die Sozialversicherungsanstalt sowie über die Kunden- und Behördenkontakte der Dienstnehmerin nach Außen bekannt.

3. Die Ehegattin des Beschwerdeführers führte als Arbeitnehmerin laufende Aufzeichnungen, die Arbeitsbeginn, Arbeitsende, Tagesarbeitszeit und Art der Tätigkeit im Beschwerdejahr dokumentieren. Sie arbeitete in der Regel an drei Wochentagen jeweils drei Stunden. Die Tätigkeiten umfassten im Beschwerdejahr vor allem An- und Abmeldungen von Kraftfahrzeugen, Schriftverkehr, Bestellung und Versand von Werbematerial, Ablage, Kalender, Entsorgung alter Briefe und Formulare, Gestaltung neuer Vordrucke, Kundenauswertungen oder manipulative Tätigkeiten im Zusammenhang mit vom Beschwerdeführer vermittelten Bausparverträgen.

4. Dem vereinbarten Dienstverhältnis liegt ein angemessener und fremdüblicher Leistungsaustausch zu Grunde.

III. Beweiswürdigung

1. Strittig ist die Frage, ob dem zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin vereinbarten Dienstverhältnis ein angemessener Leistungsaustausch oder das private (familiären) Naheverhältnis zu Grunde liegt.

2. Die Abgabenbehörde begründet die Nichtanerkennung des Aufwandes für die Entlohnung der Ehegattin im angefochtenen Bescheid damit, dass die erhöhten Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt würden. In der gesondert ausgefertigten Bescheidbegründung vom 5. März 2014 zur am 4. März 2014 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung sowie im Vorlagebericht vom 5. August 2014 führt sie aus, die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse sei ein reiner Formalakt, woraus sich nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zum Arbeitnehmer ableiten lasse. Es handle sich bei den von der Ehegattin erbrachten Tätigkeiten (Telefondienst, Korrespondenz mit Kunden, Versicherungen und Behörden, Organisation, Ablage, Abhol- und Zustelldienste) schon der Art nach um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen der familienhaften Mitarbeit im Sinne des §§ 90 und 98 ABGB erbracht würden. Der angeführte Zeitaufwand von rund drei Stunden pro Arbeitstag übersteige keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht üblich und zumutbar angesehen werden könne, zumal die angeführten Arbeiten nur neun Stunden wöchentlich ausmachten. Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers habe bestätigt, dass keine Bedenken gegen die Übertragung einfacher Tätigkeiten an andere Personen bestünden, die Übertragung von Vertragsabschlüssen an die Ehefrau habe aber nicht stattgefunden. Vermerkt wird noch die Festlegung im Dienstvertrag, dass das monatliche Entgelt auf das Konto der Arbeitnehmerin bei der F-Bank zu überweisen sei. Es stehe jedoch zweifelsfrei fest, dass die Gelder an die Ehegattin bar ausbezahlt wurden.

3. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hält dagegen in der mit Schreiben vom 28. Oktober 2013 eingereichten Begründung der Beschwerde fest, dass der schriftliche Dienstvertrag alle gesetzlich relevanten Vertragsinhalte für die Anstellung der Ehegattin ab 1. Dezember 2010 umfasse. Die Ehegattin hätte laufende Aufzeichnungen geführt, die ihren Arbeitsumfang in qualitativer und quantitativer Hinsicht dokumentierten und von ihrem Dienstgeber kontrolliert wurden. Die Lohnverrechnung, entsprechende Beitragsnachweisungen und Jahreslohnzettel seien an die zuständige Sozialversicherungsanstalt und das Finanzamt übermittelt worden. Es sei ein Stundenlohn von rund 9,50 € vereinbart und ausbezahlt worden, was einem Monatslohn von rund 1.575,00 € entspräche und jedenfalls im entsprechenden Kollektivvertrag gedeckt und damit fremdüblich sei. Alle nach der Judikatur geforderten Punkte für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen wären erfüllt. Das Dienstverhältnis komme

nach außen ausreichend zum Ausdruck, habe einen klaren und eindeutigen Inhalt und entspreche dem Fremdvergleich. Im Vorlageantrag vom 4. April 2014 hält die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers der Argumentation der Abgabenbehörde zur ehelichen Beistandspflicht entgegen, dass Arbeitstätigkeiten von neun Stunden in der Woche über die familienhafte Beistandspflicht weit hinausgingen. Besonders sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer mit einem festgestellten Behinderungsgrad von 80% infolge einer starken Gehbehinderung für seine beruflichen Agenden auf die Hilfe eines Dienstnehmers angewiesen sei, vor allem im Rahmen der Reisetätigkeiten. Auch für die administrativen Arbeiten müsse der Beschwerdeführer zum Teil die Hilfe eines Dienstnehmers in Anspruch nehmen. Eine Vollzeitbeschäftigung und die damit einhergehenden gesundheitlichen Belastungen als Versicherungsvertreter mit einem derart hohen Behinderungsgrad wäre ansonsten für den Beschwerdeführer nicht möglich.

4. Die Abgabenbehörde argumentiert im angefochtenen Bescheid, dass die erhöhten Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt würden, konkretisiert aber nicht, welche der geforderten Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden (siehe Punkt IV.1. bis 4.) für die steuerliche Anerkennung nicht vorliegen. Ohne Zweifel für das Bundesfinanzgericht ist das Kriterium der Publizität (Punkt IV.2.) erfüllt. Durch die Meldungen gegenüber der Sozialversicherungsanstalt und der Abgabenbehörde ist das Arbeitsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, ebenso durch die Kontakte der Ehegattin gegenüber Kunden und Behörden (zB der KFZ-Zulassungsstelle). Dem diesbezüglichen Vorbringen der steuerlichen Vertretung ist die Abgabenbehörde nicht entgegengetreten. Zum Erfordernis eines klaren Vertragsinhaltes (Punkt IV.3.) ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde weder den Beschwerdeführer zur Aufklärung zweifelhafter Vertragsinhalte aufgefordert noch solche im Verfahren aufgezeigt hat. Der aktenkundige Arbeitsvertrag enthält die *essentialia negotii*, allenfalls relevanten zweifelhaften Inhalt stellt Bundesfinanzgerichtes nicht fest. Auch einen Verstoß gegen das Erfordernis einer fremdverhaltenskonformen Gestaltung (Punkt IV.4.) kann das Bundesfinanzgericht nicht erkannten. Das vereinbarte Monatsentgelt von 366,00 € für die Teilzeitbeschäftigung mit einer regelmäßigen wöchentlichen Normalarbeitszeit von neun Stunden entspricht dem Kollektivvertrag und ist für die vorgesehene Verwendung (Aufnahme und Abwicklung von Schäden, Telefondienst, KFZ-An- und Abmeldeservice, Angebotsaussendung), die nach den Arbeitsaufzeichnungen in Umfang und Qualität den erbrachten Tätigkeiten entsprechen, ein angemessenes Leistungsentgelt. Der Arbeitslohn wurde auch bezahlt, wobei die von der Abgabenbehörde hervorgehobenen Tatsache, dass die Bezahlung bar und nicht, wie vertraglich vereinbart, durch Überweisung auf ein Bankkonto der Arbeitnehmerin erfolgte, an der Einschätzung des Bundesfinanzgerichtes nichts ändert, dass, gesamthaft betrachtet, dem Arbeitsverhältnis ein angemessener Leistungsaustausch zu Grunde liegt. Entgegen der Beurteilung der Abgabenbehörde qualifiziert das Bundesfinanzgericht die Leistungen der Ehegattin auch nicht als solche, die ihre Rechtsgrundlage in § 90 Abs. 2 ABGB (Punkt IV.6.) haben. Angesichts des zeitlichen Umfanges und Gehaltes der

vereinbarten und geleisteten Arbeiten sowie der Tatsache, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner starken Gehbehinderung mit einem Behindertengrad von 80% auf die Unterstützung einer Arbeitskraft angewiesen wäre, stünde ihm seine Ehegattin nicht zur Seite, kann von einem bloßen Mitwirkung der Ehegattin im Rahmen ihrer ehelichen Beistandspflicht nicht gesprochen werden. Im Ergebnis steht für das Bundesfinanzgericht somit fest, dass dem vereinbarten Dienstverhältnis weder ausschließlich noch überwiegend das familiäre Naheverhältnis sondern ein angemessener und damit fremdüblicher Leistungsaustausch zu Grunde liegt. Ernsthaftigkeit und wahrer wirtschaftlicher Gehalt der vertraglichen Gestaltung sind nicht zweifelhaft.

IV. Rechtslage

1. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen oder Personen, zwischen denen eine besondere Nahebeziehung besteht, finden wegen des in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie
 - a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
 - b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (klarer Vertragsinhalt) und
 - c) auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Dies vor allem deshalb, weil zwischen nahen Angehörigen der in der Regel zwischen Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz auszuschließen ist und durch die rechtliche Gestaltung steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden können (VwGH 23.5.1978, 0346/77; VwGH 27. Mai 1987, 84/13/0221; VwGH 20.11.1990, 89/14/0090; VwGH 18. 10.1995, 95/13/0176; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124). Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung insbesondere dort, wo Zweifel an der Ernsthaftigkeit oder am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 15.6.1988, 85/13/0218; VwGH 20.11.1990, 89/14/0090; VwGH 22.6.1993, 93/14/0067; VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; VwGH 29.6.1995, 93/15/0115; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115).

2. Ausreichende Publizität ist allgemein für die Anerkennung von Verträgen erforderlich (*Ruppe*, Handbuch der Familienverträge², 115, 119; *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁴, Tz 161). Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt der Schriftlichkeit des Vertrages besondere Bedeutung zu. Das Fehlen eines schriftlichen Vertrages kann als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden. Schriftlichkeit ist aber nicht unbedingt erforderlich (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067). Im Einzelfall kann das Fehlen eines schriftlichen Vertrages auch fremdüblich sein (VwGH 30.6.2005,

2001/15/0081). Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; VwGH 17.12.2008, 2004/13/0056).

3. Dass Verträge einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben sollen, ist ein Grundsatz, der nicht nur für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gilt (*Ruppe*, Handbuch der Familienverträge², 119; *Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁴, Tz 163). Bei zweifelhaftem Inhalt hat derjenige, der sich auf die Vereinbarung beruft, zur Aufklärung besonders beizutragen, verbleibende Zweifel gehen im Rahmen der Beweiswürdigung zu seinen Lasten (VwGH 23.5.1978, 0346/77).

4. Für den bei Verträgen zwischen einander nahestehenden Personen geforderten Fremdvergleich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Liegt der Vereinbarung nicht ein angemessener Leistungsaustausch sondern das Nahverhältnis der Vertragsparteien zugrunde, 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). Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, ist auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 24.2.1999, 96/13/0201).

5. Für Leistungen im Familienverband sind aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahme. Die rechtliche Grundlage für Leistungen im Familienverband liegt regelmäßig nämlich nicht in unmittelbar aktualisierbaren Entgeltsvorstellungen, sondern in anderen Beweggründen, sei es das Erbringen des eigenen Beitrags zur Befriedigung der Familienbedürfnisse und der Förderung der Familieninteressen, sei es der Erwerb der Erfahrung und der Erweis der Tauglichkeit für die erwartete Position als künftiger Nachfolger in der Führung des elterlichen Unternehmens (VwGH 22.2.1956, 453/55; VwGH 22.11.1960; VwGH 11.2.1980; VwGH 21.10.1986, 86/14/0042; VwGH 13.9.1989, 88/13/0042; VwGH 4.9.1992, 91/13/0196).

6. Nach § 90 Abs. 2 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist. Wirkt ein Ehegatte im Erwerb des anderen mit, so hat er nach § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung. Die Höhe des Anspruchs richtet sich nach der Art und Dauer der Leistungen, die gesamten Lebensverhältnisse der Ehegatten, besonders auch die gewährten Unterhaltsleistungen, sind angemessen zu berücksichtigen. Der Abgeltungsanspruch gemäß § 98 ABGB ist in den familienrechtlichen Beziehungen der Ehegatten begründet, aus diesem Rechtsgrund geleistete Zahlungen können daher beim Leistenden weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben sein (VwGH 26.3.1985, 84/14/0059; VwGH 29.10.1985 85/14/0067; VwGH 29.10.1985, 85/14/0087; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163). Die für die Beurteilung von

Abgeltungsbeträgen gemäß § 98 ABGB maßgebliche Regelung ist § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988. Danach sind Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abzugsfähig. Der Zweck dieser Vorschrift besteht darin, alle Zuwendungen die ausschließlich oder überwiegend auf familiärer Grundlage erbracht werden vom Abzug als Betriebsausgaben beziehungsweise als Werbungskosten auszuschließen (VwGH 21.7.1993, 91/13/0163).

V. Rechtliche Würdigung

Da nach dem Ergebnis der Beweiswürdigung (Punkt III.) fest steht, dass das zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin vereinbarten Dienstverhältnis sämtliche von der Judikatur (Punkt IV.) geforderte Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen Nahestehenden erfüllt, nämlich nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, einen eindeutigen, klaren und zweifelsfreien Inhalt hat und dem Vertrag weder ausschließlich noch überwiegend das familiäre Naheverhältnis sondern ein angemessener und damit fremdüblicher Leistungsaustausch zu Grunde liegt, findet die Vereinbarung auch im Steuerrecht Anerkennung. Die vom Beschwerdeführer in der Einkommensteuererklärung 2011 geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 5.418,16 € sind daher als Werbungskosten abzugsfähig. Die Beschwerde erweist sich als berechtigt, der Bescheid war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

VI. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im vorliegenden Fall waren keine Rechtsfragen sondern auf der Ebene der Beweiswürdigung Tatfragen zu klären. Zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist der Verwaltungsgerichtshof im Allgemeinen nicht berufen. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 20. Juli 2016