



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Mag. PP, in K, vom 3. August 2007 bzw. vom 23. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 4. Juli 2007 bzw. vom 3. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr Mag. PP (Berufungswerber, Bw.) bezieht aus seiner Tätigkeit als Bankangestellter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, übt jedoch zusätzlich eine selbstständige Tätigkeit als EDV-Dienstleister aus.

Prüfungsschwerpunkt einer Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2006, die mit Bericht vom 2. Juli 2007 abgeschlossen wurde, bildete das Dienstverhältnis zwischen dem Bw. und dessen Ehegattin.

Bei der gegenständlichen Prüfung wurde im Zuge der Niederschrift vom 12. Juni 2007 folgender Sachverhalt zum Angestelltenverhältnis der Ehegattin des Bw. erhoben:

Nach Auskunft des Bw. wurde bereits im September 1998 ein mündlicher Dienstvertrag abgeschlossen. Der Inhalt des Dienstvertrages habe den Tätigkeitsbereich, den Zeitaufwand von 10 Stunden pro Woche, Gehalt und Sonderzahlungen, die Vereinbarung eines

Probemonats im Jahr 1998 mit anschließendem Übergang in ein unbefristetes Dienstverhältnis, den Arbeitsort und eine eigenverantwortliche freie Zeiteinteilung, umfasst. Im Jahr 1998 wurde weder ein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen noch ein Dienstzettel ausgefertigt, es erfolgte jedoch eine schriftliche Anmeldung eines Dienstverhältnisses bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse. Erst am 28. Juni 2007 wurde im Zuge der Schlussbesprechung der Außenprüfung vom Bw. ein Dienstvertrag vom 25. Juni 2007, abgeschlossen zwischen dem Bw. und dessen Ehegattin RR, vorgelegt, der als schriftliche Bestätigung des am 3. September 1998 mündlich abgeschlossenen Vertrages dienen sollte. Weiters gab der Bw. bei erwähnter Schlussbesprechung an, dass die an die Gebietskrankenkasse zu leistenden Beträge höher als die aus den Gehaltszahlungen erwachsende steuerliche Ersparnis gewesen seien.

Unter Bedachtnahme auf den vorstehend ermittelten Sachverhalt, gelangte die Betriebsprüferin zu dem Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall kein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis vorliege. Begründet wurde dies damit, dass die nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu erfüllenden Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht gegeben seien.

Weder die bloße Anmeldung der Gattin bei der Gebietskrankenkasse noch der direkte Kontakt mit Kunden, vermöge dem gegenständlichen Dienstvertrag die notwendige Publizitätswirkung zu verschaffen.

Auch sei mangels schriftlicher Vereinbarungen kein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt zu erkennen. So gebe es keine exakten Regelungen über die auszuübende Tätigkeit und die Arbeitszeit. Laut Auskunft des Bw. sei im Laufe der Zeit auf freie Zeiteinteilung ohne Zeitaufzeichnung gewechselt worden, gleichzeitige sei jedoch Mehrarbeitszeit durch Zeitausgleich abgegolten worden. Dies widerspreche außerdem dem im Tätigkeitsbereich dargestellten Bereitschaftsdienst.

Weiters halte der abgeschlossene Dienstvertrag einem Fremdvergleich nicht Stand, da ein fixer monatlicher Lohn ausbezahlt wurde, der dafür geleistete Zeiteinsatz bzw. die tatsächlich erbrachte Leistung jedoch keinen Einfluss auf die Höhe des Gehalts hatte.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Betriebsprüferin an und nahm gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) am 4. Juli 2007 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 wieder auf. Die Einkommensteuer für die betreffenden Jahre wurde mit Bescheid vom 4. Juli 2007 neu festgesetzt und sämtliche an die Gattin geleisteten Gehaltszahlungen nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Im Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 3. Juli 2008 verwehrte das Finanzamt, unter Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2006, neuerlich die Anerkennung von Gehaltszahlungen an die Ehegattin als Betriebsausgabe.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2006 und 2007 fristgerecht erhobenen Berufungen, wendete der Bw. ein, dass entgegen der Annahme der Betriebsprüferin sehr wohl allein durch die Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse die Publizitätswirkung des Dienstvertrages im ausreichenden Maße zum Ausdruck komme. Dies sei insbesondere im Hinblick auf mehrere ähnlich gelagerte Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates geboten.

Zur weiteren Dokumentation des Dienstverhältnisses reichte der Bw. ein Schreiben an die Gebietskrankenkasse vom 12. September 1998 nach. Dieses sei im gegenständlichen Fall von besonderer Relevanz, da es die Unterschrift beider Ehegatten trage und eine schriftliche Festlegung der Arbeitsbereiche (Kundenbetreuung, Datenerfassung und diversen Bürotätigkeiten) aufweise. Aus Platzgründen sei es damals zu keiner detaillierteren Anführung gekommen. Der Arbeitsvertrag habe somit einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Ab der Umstellung auf freie Zeiteinteilung seien zunächst Stundenaufzeichnungen geführt worden, allerdings seien diese nicht mehr auffindbar bzw. aufgrund des vorliegenden Vertrauensverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmerin auch gar nicht geboten. An dieser Stelle sei wiederum auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu verweisen. Aufzeichnungen betreffend Urlaub seien von der unselbstständigen Arbeitsstelle des Bw. geführt worden, da Urlaube stets gemeinsam verbracht worden seien.

Krankmeldungen bzw. Arztbestätigungen seien bisher nicht erforderlich gewesen, da die Gattin nie ernsthaft krank gewesen sei.

Weiters handle es sich bei den in der Niederschrift vom 12. Juni 2007 angeführten Werten um Durchschnittswerte, die lediglich die ungefähre Arbeitsverteilung auf die einzelnen Tätigkeitsbereiche darstellen würden. Während es möglich sei, dass die einzelnen Arbeitsbereiche variieren würden, sei der monatliche Zeiteinsatz jedoch stets der gleiche, weshalb in der Entlohnung keine pauschale Abgeltung zu sehen sei. Der gegenständliche Dienstvertrag halte somit auch dem Fremdvergleich Stand.

In der Stellungnahme der Betriebsprüferin wurde auf die Sachverhaltsdarstellung und rechtliche Würdigung in der Beilage zum Prüfungsbericht und auf abweichende Aussagen des Abgabepflichtigen über den Zeitpunkt des Beginnes der freien Zeiteinteilung verwiesen. Mittels Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 2008 wies das Finanzamt die Berufungen betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2007 als unbegründet ab und führte aus, dass die für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelten drei Kriterien der Publizitätswirkung, des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts und des Fremdvergleiches, kumulativ vorliegen müssten, dies jedoch auf den gegenständlichen Sachverhalt bezogen nicht der Fall sei.

Das FA betonte erneut, dass der Dienstvertrag im Jahre 1998 nur mündlich und nicht schriftlich geschlossen worden sei. Bei der erfolgten Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse

und der Abfuhr von Lohnabgaben handle es sich lediglich um formale Belange, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zur Arbeitnehmerin abgeleitet werden könne. Vielmehr ergebe sich bloß eine Indizwirkung für das Vorliegen eines Dienstvertrages, die Publizitätswirkung sei nur teilweise erfüllt.

Weiters seien die wesentlichen Vertragsbestandteile zum Tätigkeitsbereich und der täglichen Arbeitszeit nicht mit genügender Deutlichkeit nach außen fixiert worden.

Während in der im Zuge der Schlussbesprechung vom 28. Juni 2007 vorgelegten schriftlichen Bestätigung des mündlich geschlossenen Dienstvertrages der Tätigkeitsbereich der Ehegattin mit „Datenerfassung, Mitarbeit in der Buchhaltung, Korrespondenz, Telekommunikation, Aufbereitung der Post, Terminkoordination und Raumpflege“ angeführt worden sei, seien in der Korrespondenz mit der Gebietskrankenkasse vom 12. September 1998 die zu verrichtenden Arbeiten mit „Kundenbetreuung, Datenerfassung und diversen Bürotätigkeiten“ angegeben.

Auch handle es sich nach Ansicht des FA bei den angeführten Aufgaben gerade um solche, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit i.S.d. §§ 90 und 98 ABGB erbracht werden würden. In diesen Fällen müsse eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können. Der in der Niederschrift vom 12. Juni 2007 angegebene tägliche Zeitaufwand von ca. 2 Stunden übersteige jedoch keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden könne.

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass die genaue Regelung der täglichen Arbeitszeit zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses gehöre. Aus der Korrespondenz mit der Gebietskrankenkasse sei zu entnehmen, dass die Gattin des Bw. bereits im September 1998 frei über ihre Arbeitszeit disponieren habe können. Da jedoch trotz freier Zeiteinteilung keine Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Stunden geführt worden seien, sei die Feststellung etwaig geleisteter Mehrarbeitsstunden (mit Zeitausgleich verbunden) nicht nachvollziehbar.

Im Vorlageantrag vom 29. August 2008 beantragte der Bw. erneut die Abänderung der angefochtenen Bescheide und Anerkennung sämtlicher Gehaltszahlungen an seine Gattin als Betriebsausgabe.

Der Bw. führte begründend aus, dass die vom Verwaltungsgerichtshof für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien nur in jenen Fällen zum Tragen kommen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestünden. Nach Darstellung des Bw. habe die Betriebsprüferin bei ihren ersten „Besuchen“ jedoch nie Zweifel am bestehenden Dienstverhältnis geäußert, weshalb „die Notwendigkeit einer streng formalen Nachprüfung nicht gegeben“ sei.

Weiters sei erneut darauf hinzuweisen, dass auf dem Formular der Gebietskrankenkasse lediglich die wichtigsten Tätigkeitsbereiche angeführt worden seien und es sich bei „diversen Bürotätigkeiten“ um einen Oberbegriff handle. Die erforderliche Publizität des Dienstverhältnisses sei somit gegeben.

Auch die Ansicht des Finanzamtes, nach der die von der Gattin ausgeführten Arbeiten unter die eheliche Beistandspflicht des § 90 ABGB zu subsumieren seien, könne nicht geteilt werden, da er als Bankangestellter keine Privatgespräche führen dürfe und ohne die Unterstützung seiner Gattin auf einen fremden Dienstnehmer angewiesen wäre. Außerdem müsse die Gattin auch schon den privaten Haushalt führen, weshalb ihr zwei Stunden Arbeit für betriebliche Zwecke nicht mehr zumutbar seien. Des Weiteren seien Tätigkeiten wie Datenerfassung oder Serverwartung keineswegs von der ehelichen Beistandspflicht erfasst. Es sei zu betonen, dass entgegen der Annahme des FA sehr wohl zunächst, bis zum Jahre 1999, Zeitaufzeichnungen geführt worden wären. Diese seien allerdings aufgrund der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht von 7 Jahren nicht mehr vorhanden. Im Übrigen sei es durchaus üblich, dass bei Bestehen eines Vertrauensverhältnisses keine Zeitaufzeichnungen geführt werden müssten und dieser Umstand die Inanspruchnahme eines Zeitausgleiches nicht ausschließe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. bezog im Streitzeitraum aus seiner Tätigkeit als Bankangestellter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und übte zusätzlich eine gewerbliche Tätigkeit als EDV-Dienstleister und Handel mit EDV-Hardware aus. Die gewerbliche Tätigkeit wurde an der Wohnadresse, in Räumlichkeiten die mit dem privaten Wohnraum verbunden sind, ausgeführt. Die Gattin des Bw. ging im Streitzeitraum neben der strittigen Tätigkeit keiner eigenen Erwerbstätigkeit nach, führte den gemeinsamen Haushalt und betreute das im gemeinsamen Haushalt lebende Kind.

Im September 1998 erfolgte eine Anmeldung der Gattin als Dienstnehmerin des Bw. mit einem monatlichen Bezug von öS 4.200,-- bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse, wobei als Tätigkeit Kundenbetreuung, Datenerfassung und diverse Bürotätigkeiten angegeben wurden.

In den Jahren 2001 bis 2007 erklärte der Bw. folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb, darin jeweils enthalten der Aufwand für Gehaltszahlungen an die Ehegattin:

Jahr	Einkünfte Gewerbebetrieb		Aufwand Gehalt Ehegattin	
2001	S 101,00	€ 7,34	S 76.488,20	€ 5.558,61
2002	€ - 5.508,33		€ 5.485,97	

2003	€ -2.284,15	€ 5.584,21
2004	€ -1.055,00	€ 5.810,59
2005	€ - 2.537,94	€ 6.004,53
2006	€ -5.645,72	€ 6.175,09
2007	€ 175,29	€ 3.318,17

Im Zuge der Schlussbesprechung vom 28. Juni 2007 legte der Bw. eine schriftliche Zusammenfassung des am 3. September 1998 geschlossenen Dienstvertrages vom 25. Juni 2007 vor. Die dort angeführte Verwendung umfasst Datenerfassung, Mitarbeit in der Buchhaltung, Korrespondenz, Aufbereitung der Post, Terminkoordination und Raumpflege und weicht damit deutlich von dem gegenüber der Gebietskrankenkasse angegebenen Tätigkeitsumfang ab. So wird beispielsweise Kundenbetreuung nicht im Dienstvertrag erwähnt, Raumpflege (mehr als 50% der täglichen Arbeitszeit siehe unten) jedoch gegenüber der Gebietskrankenkasse nicht dargestellt.

Die tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten gab der Bw. glaubwürdig im Zuge des Bp-Verfahrens mit folgenden Durchschnittswerten bekannt::

Ausgeführte Arbeiten	Minuten/ Tag	Tage/ Woche	Minuten/ Woche
Telekommunikation	10	5	50
Aufbereitung der Post	20	5	100
Terminkoordination	10	5	50
Korrespondenz	5	5	25
Mitarbeit Buchhaltung	5	5	25
Datenerfassung	5	5	25
Raumpflege	60	5	300
Bereitschaft für SMS-Service Probleme		5	120-180
Durchschnittliche Arbeitszeit pro Woche			11 h 35 min – 12 h 35 min

Dabei fällt wieder auf, dass in der schriftlichen Bestätigung des Dienstvertrages Bereitschaftsdienste bei SMS-Service Problemen nicht einmal erwähnt sind und der Bw. erstmals im Vorlageantrag vom 29. August 2008 Leistungen der Ehegattin im Bereich der „Serverwartung“ erwähnt. Diese fachlich-technische Tätigkeit ist weder in der Zusammenfassung des Dienstvertrages, noch in der Meldung an die Gebietskrankenkasse angeführt noch lässt sie sich eindeutig aus dem vom Bw. angegebenen Tätigkeitsumfang ableiten. Auch scheint der Bw. diese Tätigkeit im Rahmen der zehn Wochenstunden von Beginn an nicht zu berücksichtigen, sondern stellen diese nach obiger Aufstellung jedenfalls zeitliche Mehrleistungen dar. Vereinbarungen über die Abgeltung dieser Mehrleistungen wurden nicht vorgelegt und ergeben sich auch nicht aus dem Schriftstück vom 25.6.2007. Der Umfang der von Frau RR auszuführenden Tätigkeiten waren daher offenbar so wenig

konkretisiert, dass auch der Bw. als Dienstgeber diese nicht exakt darlegen kann oder änderten sich laufend, ohne dass darüber Dokumentationen vorgelegt wurden.

Festgestellt wurde weiters, dass die Gattin des Bw. bereits ab Beginn des Dienstverhältnisses berechtigt war über die Arbeitszeit gänzlich frei zu disponieren. Es wurden seitens des Bw. keine Zeitaufzeichnungen vorgelegt, ob derartige Aufzeichnungen je geführt wurden, lässt sich daher nicht feststellen.

Auffallend ist, dass die Aufwendungen für den Bezug der Ehegattin dazu führten, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einen Verlust auswiesen und damit eine anteilige Rückzahlung der Lohnsteuer bewirkten (2002 – 2006) oder die Gewinne aus Gewerbebetrieb unter der Veranlagungsfreigrenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG (2001 und 2007) lagen. Darüber hinaus wurde erstmals im Jahr 2007 – Abgabe der Steuererklärung am 30. 6. 2008, nach Ende der Betriebsprüfung – eine Reduktion des Arbeitslohnes des Ehegattin vorgenommen. Strittig ist, ob die vom Bw. an seine Ehegattin geleisteten Gehaltszahlungen als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl. § 25 Abs. 1 Z. 1 BAO, in der der Ehegatte als solcher ausdrücklich erwähnt ist) ist die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen iSd.

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 betrieblich veranlasst sind, oder ob sie sich (dem Grund und der Höhe nach) bloß aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung iSd.

§ 20 Abs 1 Z 4 EStG zu qualifizieren sind (vgl. *Doralt*, EStG, § 2 Tz 158).

Für Leistungen im Familienverband sind aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahme.

Regelmäßig ist der Beweggrund bei einer derartigen Mitarbeit nicht in einer vertraglichen Verpflichtung, sondern in der familiären Solidarität zu sehen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt auf der einen Seite beim Leistenden zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten und auf der anderen Seite beim Leistungsempfänger nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen.

Die zivilrechtliche „eheliche Beistandspflicht“ ist eine Form der familienhaften Mitarbeit.

§ 90 Abs 2 ABGB lautet: *Im Erwerb des anderen hat ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist.*

Ein Ehegatte ist daher gem. § 90 Abs. 2 ABGB verpflichtet im Erwerb des anderen mitzuwirken, dies allerdings nur im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit. Weiters ist diese Mitarbeit mit dem Anspruch auf angemessene Vergütung verbunden.

§ 98 ABGB lautet nämlich:

Wirkt ein Ehegatte im Erwerb des anderen mit, so hat er 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.

Liegt sohin bei einer derartigen Mitwirkung kein über diese Verpflichtung hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd. § 98 ABGB als familienhaft bedingt und somit nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen (vgl. *Doralt*, EStG, §2 Tz 167/1).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei den nach Angaben des Bw. von der Gattin erbrachten Tätigkeiten (Telekommunikation, Aufbereitung der Post, Terminkoordination, Mitarbeit in der Buchhaltung, Datenerfassung und Raumpflege) schon der Art nach um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit im Sinne des §§ 90 und 98 ABGB erbracht werden (vgl. VwGH 08.02.2007, 2004/15/0094).

Zu den vom Bw. bekannt gegebenen durchschnittlichen Tätigkeitszeiten, ist überdies auszuführen, dass das täglich durchschnittlich zehn Minuten dauernde Telefonieren „für oder mit dem Partner“ von dem im Privathaushalt befindlichen Telefonanschluss, sowie das täglich zwanzig Minuten dauernde öffnen, sortieren und sichten der Post, die gemeinsam mit der privaten Post an die Wohn- und Betriebsadresse zugestellt wird, in jedem Haushalt anfällt in dem mehr als eine Person wohnt. Sie stellen typische Tätigkeiten der privaten Lebensführung dar. Ähnliches gilt für die Terminkoordination, da Partner einander erfahrungsgemäß häufig mitteilen, an welchen Tagen sie Termine zu absolvieren haben und wann noch freie Kapazitäten bestehen, die für private oder andere berufliche Tätigkeiten zur Verfügung stehen.

Der wesentlichste Teil der von der Gattin des Bw. ausgeführten Tätigkeit (nämlich mehr als 50% der durchschnittlichen täglichen Tätigkeit) entfällt auf die Reinigung der im Wohnungsverband befindlichen betrieblich genutzten Räumlichkeiten. Da die Ehegattin keiner eigenen Erwerbstätigkeit nachgeht, sondern im Rahmen der innerfamiliären Aufgabenverteilung die Haushaltsführung übernommen hat, fallen Reinigungsarbeiten im Wohnungsverband jedenfalls im Rahmen der familienhaften Mithilfe an, wobei 150m² - 250m² Wohnfläche und 900m² – 1.000m² Garten dabei üblichen Raumverhältnissen von gängigen Einfamilienhäusern entsprechen.

Die verbleibenden Tätigkeiten von je durchschnittlich fünf Minuten täglich (insgesamt ca. 15 Minuten) rechtfertigen keinesfalls ein Dienstverhältnis, sondern können schon aufgrund des geringen Zeitaufwandes im Alltagsleben nicht ins Gewicht fallen.

Insgesamt übersteigt der vom Bw. in der Niederschrift vom 12. Juni 2007 angeführte Zeitaufwand in der Höhe von ca. 2 Stunden täglich keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden kann.

Im Übrigen vermag auch das Argument des Bw. er wäre ohne die Unterstützung seiner Gattin auf einen fremden Dienstnehmer angewiesen, nicht zu tragen, da laut Judikatur, das Ersetzen einer fremden Arbeitskraft nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (VwGH 17.05.1989, 88/13/0038) ist.

Auch der vom Bw. vertretenen Meinung, dass die Anstellung der Gattin keine positive wirtschaftliche Auswirkung gehabt habe, da die an die Gebietskrankenkasse zu leistenden Beträge höher als die steuerliche Ersparnis durch die Gehaltsaufwendungen gewesen seien, kann im gegenständlichen Fall keine Relevanz zugesprochen werden. Es ist jedoch anzumerken, dass Unfall- und Krankenversicherung sowie der (zusätzliche) Erwerb von Pensionsversicherungszeiten durchaus ein Motiv für den zwischen den Ehegatten geschlossenen Dienstvertrag gewesen sein könnte. Diesem Motiv kommt jedoch keine steuerrechtliche Relevanz zu.

Unabhängig von der Frage, ob die strittigen Aufwendungen nicht bereits schon deshalb nicht abzugsfähig sind, weil damit Tätigkeiten im Rahmen der familienhaften Mithilfe abgegolten werden, sind Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Steuerrechtes nach ständiger Rechtsprechung nur 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).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen fehlt. Durch zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten könnten steuerliche Folgen, abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten, entsprechend beeinflusst werden (vgl. z.B. VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Obwohl Schriftform des Vertrages zwar keine unbedingte Voraussetzung für dessen steuerliche Anerkennung ist, kommt ihr doch im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu (vgl. *Doralt*, EStG, § 2 Tz 161). Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 01.07.2003, 97/13/0215).

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen (vgl. VwGH 16.12.1997, 96/14/0099, VwGH 22.02.2000, 99/14/0082), jedoch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten in der Regel gerade bei „vorgetäuschten“ Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (vgl. *Doralt*, EStG, § 2 Tz 162; VwGH 17.09.1996, 92/14/0161).

Auf den konkreten Sachverhalt bezogen ist festzuhalten, dass der der Prüfung unterliegende Dienstvertrag im Jahr 1998 nur mündlich und nicht schriftlich geschlossen wurde und auch nicht durch einen Dienstzettel dokumentiert wurde.

Es erfolgte zwar im September 1998 eine Anmeldung zur Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse, jedoch kann dieser formaler Akt lediglich als Indiz für das Vorliegen

eines Dienstvertrages angesehen werden. Der Verweis des Bw. auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates mit der GZ. RV/0144-L05 ist im gegenständlichen Fall nicht von Relevanz. Wie auch die anderen vom Bw. aus Entscheidungen kopierten Zitate, ist dieses vollkommen aus dem Kontext gerissen und lässt unter anderem die wesentliche Tatsache außer Acht, dass in dem vom Bw. zitierten Fall ein Dienstzettel ausgestellt worden war, im strittigen Fall jedoch nicht.

Im strittigen Fall wurde nur ein mündlicher Vertrag abgeschlossen, ein Dienstzettel nicht ausgefertigt und nur eine Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse vorgenommen, die im bekannt gegebenen Tätigkeitsumfang wesentlich von der angeblich mündlich vereinbarten Tätigkeit abweicht.

Selbst wenn man in der Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse die geforderte Publizität erkennen könnte, ist der Vertrag daraufhin zu überprüfen, ob er einen klaren und eindeutigen Inhalt hat.

Betrachtet man das Vorbringen des Bw. ist zu erkennen, dass der Tätigkeitsumfang der Ehegattin häufig verändert dargestellt wird. Daraus lässt sich ableiten, dass der mündliche Vertrag so vage abgeschlossen war, dass die Rechte und Pflichten nicht eindeutig geklärt waren bzw. nicht besprochen waren. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nachträglich ein Schriftstück vorgelegt wurde, welches die Rechte und Pflichten erkennbar regelt, wenn diese nicht schon Bestandteil des mündlichen Vertrages waren. Es fällt beispielsweise auf, dass der Bw. die Frage nach dem Vorgehen im Fall einer Erkrankung seiner Ehefrau dahin gehend beantwortete, dass sich das Problem nicht gestellt habe, da seine Gattin bislang nicht ernstlich erkrankt sei. Daraus kann geschlossen werden, dass die Frage des Vorgehens im Fall einer Erkrankung im mündlichen Vertrag nicht geregelt war. Das später vorgelegte Schriftstück vom 25.6.2007 regelt unter Punkt 11. sehr detailliert wie im Krankheitsfall vorzugehen ist. Daraus ist ersichtlich, dass das Schriftstück vom 25.6.2007 nicht den ursprünglichen Vertragsinhalt wiedergibt, sondern erstmals regelt. Daher hat dieses Schriftstück für die Beurteilung des ursprünglichen Vertragsinhaltes keine wesentliche Bedeutung.

Für den UFS ist nicht erkennbar, welche Rechte und Pflichten zwischen Ehepartnern hinsichtlich der Tätigkeit von Frau RR vereinbart waren. Vor allem fehlt jegliche Vereinbarung über die Erbringung und Abgeltung der angeblich geleisteten Mehrarbeit sowie – abgesehen von der Raumpflege - eine erkennbare Definition des Arbeitsauftrages.

Als drittes wesentliches Element für die Anerkennung eines Familienvertrages ist auf die Fremdüblichkeit zu achten. Zu den Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses zählt neben der hier nur mangelhaft erfolgten Festlegung der Tätigkeit – was für sich genommen bereits der Fremdüblichkeit widerspricht - auch die genaue Festlegung der Arbeitszeit.

Laut Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse, war die Frau des Bw. bereits im September 1998, im ersten Monat des Arbeitsverhältnisses (laut Schriftstück vom 25.6.2007

Probemonat), berechtigt über die in der Anmeldung bekannt gegebene Arbeitszeit gänzlich frei zu disponieren. Trotz freier Zeiteinteilung wurden keine Aufzeichnungen geführt (bzw. nach Angaben des Bw. bloß bis zum Jahre 1999). Gleichzeitig behauptet der Bw., dass seine Ehegattin Mehrarbeitsstunden erbrachte, welche durch Zeitausgleich abgegolten worden seien – wobei die diesbezügliche Abgeltungsvereinbarung nicht nachgewiesen wurde und sich auch nicht in der schriftlichen Bestätigung des Dienstvertrages wieder findet.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Ansicht des Finanzamtes, wonach eine, ohne jegliche Aufzeichnungen, mittels Zeitausgleich erfolgte Abgeltung (bzw. die alleinige Feststellung) von geleisteten Mehrarbeitsstunden nicht nachvollziehbar sei. Im Fremdvergleich ist eine derartige Vorgehensweise auch bei gegebenem Vertrauensverhältnis nicht üblich und keinesfalls ab dem ersten Arbeitsmonat/ im Probemonat denkbar. Ebenfalls nicht fremdüblich ist der Umstand, dass hinsichtlich der Abgeltung von zeitlichen Mehrleistungen keine erkennbare Vereinbarung getroffen wurde.

Auch das Argument des Bw., dass bis 1999 Zeitaufzeichnungen geführt worden wären diese aber aufgrund des Ablaufes der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht von 7 Jahren nicht mehr vorhanden wären, vermag nicht zu tragen. Das diesbezügliche Vorbringen ist sowenig üblich, dass es am Bw. gelegen gewesen wäre diesbezügliche Beweisvorsorge zu treffen. An dieser Stelle sei auf die allgemeine Beweisregel verwiesen, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen, derjenige der sich darauf beruft zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. *Doralt*, EStG, § 2 Tz 163). Wer weiß, dass Unterlagen zu Beweis Zwecken bedeutsam sind riskiert bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgehensweise – vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft - in freier Beweiswürdigung entsprechend nachteilig berücksichtigt wird (VwGH 24.11.1998, 97/14/0152, Ritz BAO, § 132 Rz 9)).

Zusammenfassend ist nochmals festzuhalten, dass die vom Bw. an seine Ehegattin geleisteten Gehaltszahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden können, da die an Verträge zwischen nahen Angehörigen zu legenden Kriterien nicht erfüllt sind. Wie oben ausgeführt, müssen die aufgestellten Kriterien kumulativ vorliegen (gleichzeitig erfüllt sein), im gegenständlichen Fall weist der Dienstvertrag jedoch weder die notwendige Publizitätswirkung auf, noch ist ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt erkennbar und auch ein fremdüblicher Inhalt vermag nicht erkannt zu werden. Vielmehr ist die von der Gattin des Bw. erbrachte Arbeitsleistung unter die eheliche Beistandspflicht des § 90 ABGB zu subsumieren. Die an die Gattin geleisteten Abgeltungsbeträge sind daher als im Sinne des § 98 ABGB familienhaft bedingt und als Zuwendung an unterhaltsberechtigte Personen gem. § 20 Abs.1 Z 4 EStG anzusehen und daher nicht abzugsfähig.

Wien, am 9. April 2009