



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des G.V., vom 16. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 16. Dezember 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog in den Jahren 2005 und 2006 u.a. gem. § 109a EStG 1988 meldepflichtige sonstige Einkünfte i.S.d. § 29 EStG 1988 i.H.v. EUR 8.095,00 (2005) bzw. EUR 9.088,00 (2006). In der der Einkommensteuererklärung 2005 bzw 2006 angeschlossenen „Überschussrechnung 2005 bzw 2006“ wurden vom Bw zum einen unter dem Titel „Sonstige Werbungskosten – Büroaufwand“ für das Jahr 2005 EUR 4.263,00 und für das Jahr 2006 EUR 4.376,06 zum anderen unter dem Titel „Werbung, Repräsentation“ einen Werbeaufwand für das Jahr 2005 in Höhe von EUR 1.142,06 und für das Jahr 2006 in Höhe von EUR 1.589,83 geltend gemacht.

Am 7.10.2007 erging ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes an den Bw, in dem dargelegt wurde, dass in den geltend gemachten sonstigen Werbungskosten „Büroaufwand“

Lohnaufwendungen in Höhe von EUR 4.328,76 (2005) und EUR 4.320,60 (2006) für die Ehegattin des Bw enthalten seien. Da für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich sei, dass die Vereinbarungen nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen familienfremden Personen unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, wurde der Bw ersucht folgende Unterlagen nachzureichen bzw. Fragen zu beantworten:

- Gibt es hinsichtlich des Dienstverhältnisses einen schriftlichen Dienstvertrag? – Wenn ja, wird um Vorlage des Vertrages ersucht.
- Stellen Sie die Tätigkeiten Ihrer Ehegattin genauer dar.
- Welche Ausbildung besitzt Ihre Gattin?
- Nach welchen Kriterien wurde das Entgelt bemessen (Kollektivvertrag, freie Vereinbarung etc)?
- Um Vorlage von Fotos, aus denen der Arbeitsplatz der Gattin ersichtlich ist, wird ersucht.
- Details zum Dienstverhältnis:
 - Tägliche Normalarbeitszeit (Beginn, Ende)
 - Wie wird „Telefondienst“, von dem anzunehmen ist, dass er unregelmäßig und daher auch außerhalb der Normalarbeitszeit anfällt) entlohnt: als Normalarbeitszeit oder als – i.d.R. geringer entlohter – Bereitschaftsdienst?
 - Abrechnung von über die Normalarbeitszeit hinausgehenden Dienstzeiten: Auszahlung von Überstunden oder Zeitausgleich?
 - Um Vorlage der Urlaubskartei wird ersucht.
 - Haben Sie dem Landesfeuerwehrverband S. den Umstand, dass Ihrem eigenen Dienstverhältnis entspringende administrative Tätigkeiten durch eine bei Ihnen beschäftigte Dienstnehmerin erledigt werden, mitgeteilt bzw. dessen Einverständnis eingeholt?
 - Wer verrichtete vor Dienstantritt Ihrer Ehegattin die nunmehr von ihr durchgeführten Tätigkeiten?
 - In welcher Form erfolgten die Gehaltsauszahlungen? (Bitte ggf. durch Vorlage entsprechender Bankbelege – Kontoauszüge – dokumentieren!)

Der Bw ließ die Beantwortungsfrist (bis 14.11.2008) verstreichen, woraufhin das Finanzamt einen Wiederaufnahmebescheid gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 (Bescheid vom 22.6.2007) erließ.

In weiterer Folge ergingen der Einkommensteuerbescheid 2005 und der Einkommensteuerbescheid 2006 jeweils vom 16.12.2008 ohne Berücksichtigung der vom Bw unter dem Titel „Büroaufwand“ geltend gemachten Lohnaufwendungen sowie der unter dem

Titel Werbung, Repräsentation“ beantragte Werbeaufwand (Bewirtungsspesen). Die diesbezügliche Begründung der Behörde I. Instanz lautete jeweils, dass, da der Bw dem Ergänzungseruchen vom 7.10.2008 nicht nachgekommen sei, angenommen werde, dass die Mitarbeit der Ehegattin lediglich im Rahmen der Beistandspflicht (keine bestimmte Arbeitszeit, kein Lohn, sondern nur Vergütung) erfolge. Die an die Gattin bezahlten Beträge stellten somit keine absetzbaren Werbungskosten dar. Den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete „Gegenleistungen“ stellten beim Leistenden einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben müsse. Der Alleinverdienerabsetzbetrag werde gewährt. Die Werbeaufwendungen könnten deshalb nicht in Abzug gebracht werden, weil es sich dabei zur Gänze um nicht abzugsfähige Repräsentationsausgaben im Sinne des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 handelte.

Am 16.12.2008 ging beim zuständigen Finanzamt seitens des steuerlichen Vertreters des Bw eine Stellungnahme zum Vorhalt vom 7.10.2008 ein, in dem der Bw ausführt, dass es keinen schriftlichen Dienstvertrag gebe. Dieser sei bei geringfügig Beschäftigten in der Regel nicht üblich. Die Dienstnehmerin verwalte das gesamte Belegwesen, übernehme Telefondienste, Reinigung des Büros, Ablage der Korrespondenz, Terminkoordination. Die Dienstnehmerin verfüge über keine spezielle Ausbildung, sondern sei entsprechend angelernt worden. Das Entgelt werde aufgrund einer freien Vereinbarung unter Anlehnung des aktuellen Kollektivvertrages vereinbart. Die Normalarbeitszeit sei in der Regel von 9:00 – 11:00 Uhr Mo bis Do und 8 Stunden wöchentlich. In Ausnahmefällen komme es zur Verschiebung der Arbeitszeiten, bei größerem Bedarfsanfall. Überstunden würden jedoch keine geleistet. Auch sei Bereitschaftsdienst für eine Bürohilfskraft nicht vorgesehen. Der Urlaub werde gleichzeitig mit dem Urlaub des Dienstgebers konsumiert, da während dieser Zeit das Büro nicht besetzt sei. Ohne Anwesenheit des Feuerwehrbezirkskommandanten sei die Aufrechterhaltung eines Bürobetriebes nicht sinnvoll. Eine Recherche des Bw habe ergeben, dass auch Feuerwehrabschnittskommandanten in anderen Bundesländern über entsprechende Bürohilfskräfte verfügten. Der Bw erklärt überdies, dass er ab 1.1.2003 Bezirksfeuerwehrkommandant wurde und hier zunehmend mehr Aufgabenbereiche übernehmen hätte müssen. Derzeit betreue er 29 Feuerwehren, 11 Löschzüge und 40 Feuerwehreinheiten. Dies alles neben seiner Tätigkeit als Gemeindebediensteter und diversen sonstigen ehrenamtlichen Funktionen. Somit sei ab 1.1.2005 die Zuhilfenahme einer Bürohilfskraft zur Bewältigung der Terminkoordinaten und der Büroarbeiten erforderlich. Vorher habe der Bw diese Tätigkeiten selbst, und mit Unterstützung seines im selben Haus wohnenden Sohnes bewältigt, der ebenfalls Feuerwehrkommandant sei und ab 1.1.2005 nicht mehr zur Verfügung gestanden sei. In der Anlage des Schreibens wurden entsprechende

Fotos des Arbeitsplatzes übermittelt sowie eine „Bestätigung des Landesfeuerwehrverbandes“ in der der Landesfeuerwehrkommandant bestätigt, dass die Gattin des Bw für diesen „diverse Büroarbeiten“ erledige.

Am 19.12.2008 erging hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 16.12.2008 unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Bw eine ergänzende Bescheidbegründung: In den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2005 und 2006 habe der Bw unter dem Titel „Büroaufwand“ Beträge i.H.v. EUR 4.210,00 (2005) bzw. EUR 4.323,06 (2006) als Werbungskosten bei seinen sonstigen Einkünften (Funktionärstätigkeit) geltend gemacht. Mit Vorhalt vom 26.6.2008 sei der Bw gebeten worden, den Büroaufwand durch Vorlage der entsprechenden Belege nachzuweisen. Am 23.9.2008 habe der Bw eine Abschrift des Lohnkontos seiner Gattin übermittelt. Daraufhin sei der Bw ersucht worden, den zwischen ihm und seiner Gattin abgeschlossenen Dienstvertrag vorzulegen sowie Fragen bezüglich des Tätigkeitsbereichs seiner Gattin zu beantworten. Am 15.12.2008 (Posteingang 16.12.2008) habe der Bw dem Finanzamt mitgeteilt, dass infolge geringfügiger Beschäftigung kein schriftlicher Dienstvertrag erstellt worden sei. Zwar bestünden für die zivilrechtliche Gültigkeit derartiger Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen keine Formvorschriften, insbesondere verlange das Zivilrecht für einen Vertrag solcher Art keine Schriftlichkeit. Es sei damit grundsätzlich auch denkbar, dass bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages der mit den nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt werde. Die Schriftlichkeit des Vertrages sei aber doch ein „wesentliches Beweismittel“ (Hinweis auf Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 160 f). Helfen Familienmitglieder im Betrieb (Erwerb) eines Familienangehörigen mit, dann täten sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht als rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließe sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringe eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel sei deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es werde familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führe beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerlichen Einkommens unberücksichtigt bleiben müsse) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (Hinweis auf VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen bezieht und sich darauf positiv

auswirkt, stelle noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinn des § 90 zweiter Satz ABGB dar und sei einer Abgeltung im Sinn des § 98 ABGB nicht zugänglich (Hinweis auf VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 19.5.1993, 91/13/0045; VwGH 9.10.1991, 90/13/0012). Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung sei es für die steuerliche Anerkennung daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht i.S.d. § 90 ABGB hinausgehen (Hinweis auf VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Liegt sohin bei derartigen Mitwirkungen kein über diese Verpflichtung hinausgehendes steuerrechtlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, seien geleistete Abgeltungsbeträge i.S.d. § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen i.S.d. § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen (Hinweis auf *Doralt*, EStG⁴, § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163). Wie in der Vorhaltsbeantwortung angeführt, verrichte die Gattin des Bw nur „einfache Bürotätigkeiten“ für deren Durchführung keine spezielle Ausbildung erforderlich sei. Nach der Ansicht des FA handle es sich bei den angeführten Tätigkeiten (Telefondienst, Führen von Terminlisten, Verwaltung und Ablage der Belege und Korrespondenz, Reinigung des Büros) schon der Art nach um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit i.S.d. §§ 90 und 98 ABGB erbracht werden. In diesen Fällen müsse eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können (Hinweis auf VwGH 24.6.1999, 97/15/0070). Der vom Bw angeführte Zeitaufwand von ca. 2 Stunden täglich bzw. 8 Stunden wöchentlich übersteige nach Ansicht des Finanzamtes keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden kann. Da die Tätigkeiten weder ihrer Art noch dem Umfang nach den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (als besondere Form der familienhaften Mitarbeit) übersteigen würden, könnten die Zahlungen an die Gattin des Bw nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Die unter dem Titel „Büroaufwand“ geltend gemachte Kosten für ein Abonnement der Zeitschrift „Die österreichische Feuerwehr“ wurden mangels entsprechender Zahlungsbelege ebenfalls nicht als Werbungskosten anerkannt.

Am 19.1.2009 gelangte die vom steuerlichen Vertreter des Bw erhobene Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005, sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 und 2006 vom 16.12.2008 fristgerecht beim zuständigen Finanzamt ein. Darin wird die Anerkennung der Lohnkosten für die Ehegattin des Bw für die Jahre 2005 und 2006 als Werbungskosten beantragt. Der Bw nimmt zu der Rechtsansicht des Finanzamtes Stellung und führt die Entscheidung des UFS vom 24.4.2007, RV/0584-L/05 ins

Treffen, demzufolge die Anerkennungskriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhten (Hinweis auf VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Die Bedeutung liege vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (Hinweis auf VwGH 24.9.2003, 97/13/0232). Die zu beachtenden Kriterien dürften daher nicht als generelle Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen angesehen werden (Hinweis auf *Ruppe*, Familienverträge, 105 und 110 in Bezug auf verfassungsrechtliche Bedenken). Die bloße Möglichkeit ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen genüge nicht, um ihm die Anerkennung zu versagen (Hinweis auf VfGH 19.3.1974, G1/74). Das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reiche nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (Hinweis auf VfGH 16.6.1987, G52/87). Der Bw habe in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 15.12.2008 ausreichend dargelegt, dass seine Ehegattin eine über die eheliche Beistandspflicht hinausgehende Büroleistung erbringe. Auch im vorhin zitierten Erkenntnis habe der UFS das Dienstverhältnis einer Ehegattin eines im Dienstverhältnis beschäftigten Versicherungsvertreters für Bürohilfstatigkeiten als anzuerkennendes Dienstverhältnis qualifiziert. Es würden sich keine Anhaltspunkte für eine Unangemessenheit des an die angestellte Ehegattin ausbezahlten Betrages ergeben. Der Bw hätte aufgrund seines umfangreichen beruflichen Tätigkeitsbereiches für diese Bürodienste ansonsten tatsächlich auch einen fremden Dienstnehmer angestellt. Ein weiteres Indiz sei auch die Bestätigung des Landesfeuerwehrverbandes, dass dieser über das Erfordernis einer Bürohilfskraft informiert gewesen sei.

Gegen die Nichtanerkennung der unter dem Titel „Werbeaufwand“ geltend gemachten Bewertungsspesen 2005 und 2006 sowie der Kosten für das Zeitungsabonnement wurde keine Berufung erhoben.

Die Berufung vom 19.1.2009 gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 16.12.2008 wurde vom Finanzamt am 12.5.2009 in einer Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen: Nach Verwaltungspraxis, Lehre und ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) seien Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, im Steuerrecht nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Hinweis auf VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025). Diese einhellig geforderten Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen und einer zeitnahen Überprüfung durch das Finanzamt zugänglich sein. Auch müsse eine Nachprüfbarkeit durch die Behörde ohne größeren Aufwand zu bewerkstelligen sein. Die o.a. Kriterien seien im Rahmen der

Beweiswürdigung einer Kontrolle zu unterziehen. Die rechtliche Beurteilung des Finanzamtes lautete wie folgt:

-Es fehlten schriftliche Vereinbarungen über den Inhalt und die Ausfüllung der Tätigkeit der Ehegattin des Bw. Wenn der Bw im Schriftsatz vom 15.12.2008 dazu vermeine, dass schriftliche Dienstverträge bei geringfügig Beschäftigten nicht üblich seien, so übersehe er, dass bei jeder Beschäftigung naher Angehöriger der natürliche Interessengegensatz zwischen einander fremden Personen fehle und daher bei einer solchen Beschäftigungskonstellation in jedem Fall klare und nachvollziehbare Regelungen erforderlich seien.

-Es fehlten Aufzeichnungen der Ehegattin über die tatsächlich durchgeführten Tätigkeiten. Für die Behörde bestehe somit keine Möglichkeit festzustellen, ob und welche Tätigkeiten tatsächlich geleistet worden seien und ob das dafür bezahlte Entgelt angemessen sei.

-Die Ehegattin habe keine einschlägige Vorbildung. Wenn der Bw vorbringe, dass er, wenn er nicht seine Ehegattin beschäftigt hätte, einen fremden Dienstnehmer angestellt hätte, so sei zu fragen, warum nicht tatsächlich ein solcher fremder Dienstnehmer beschäftigt worden sei. Für die Behörde sei die Frage der Beweiswürdigung dahingehend zu beantworten, dass ein ungelernter fremder Dienstnehmer aufgrund fehlender Qualifikationen eben nicht beschäftigt worden wäre.

-Die Tätigkeiten der Ehegattin umfassten nach dem Vorbringen des Bw (Schriftsatz vom 15.12.2008) so unterschiedliche Aufgaben wie die Verwaltung des Belegwesens, Telefondienste, Ablage der Korrespondenz, Terminkoordination und Büroreinigung. Eine exakte Abgrenzung, wie bereits ausgeführt, zwischen Beistandspflicht (Hinweis auf Begründungsergänzung der Erstbescheide vom 19.12.2008) und etwaigen darüber hinausgehenden Verpflichtungen sei nicht möglich und gehe daher zu Lasten des Bw. Auch aus der Bestätigung des Landesfeuerwehrverbandes S. vom 1.12.2008 sei für den Bw nichts zu gewinnen, da aus der Bestätigung keine für ein echtes Dienstverhältnis wesentliche Argumente zu gewinnen seien (es werde lediglich von einem Dritten bestätigt, dass von der Ehegattin des Bw diverse Büroarbeiten erledigt würden – dahingestellt könne in diesem Zusammenhang bleiben, ob der Landesfeuerwehrverband S. überhaupt über das für eine solche Auskunfterteilung erforderliche Tatsachenwissen verfüge).

-Die Zahlungen seien bar vorgenommen worden, somit sei der Geldfluss nicht eindeutig nachvollziehbar.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass das Finanzamt in Würdigung des vorliegenden Sachverhalts zu dem rechtlich zutreffenden Ergebnis gelangt sei, dass der geltend gemachte „Büroaufwand“ (Lohnaufwand) des Bw in den Jahren 2005 und 2006 unter § 20 Abs 1 Z 4 EStG zu subsumieren sei. Die Bescheide vom 16.12.2008 würden sich daher als rechtskonform

erweisen. Die Berufung betreffend die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 sei hingegen unbegründet und sei abzuweisen gewesen.

Was die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 betrifft, erließ die Behörde I. Instanz gem. § 275 BAO einen Mängelbehebungsauftrag mit dem Hinweis, dass die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, die Erklärung, welche Änderungen beantragt werde sowie eine Begründung nachzureichen sei.

In Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages führte der Bw in seinem Schreiben vom 7.5.2009 aus, dass der Sachverhalt bezüglich des Dienstverhältnisses klar dargelegt worden sei, sodass kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.5.2009 wies die Behörde die Berufung über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Einkommensteuer 2005 ab und begründete dies damit, dass die Ausgaben „Büroaufwand“ ohne nähere Erläuterung im Zuge der Überschuss-Rechnung in Ansatz gebracht worden und erst in Folge von ergänzenden Ermittlungen des Finanzamtes durch den Bw mit Schriftsatz vom 19.9.2008 Unterlagen vorgelegt worden seien, nämlich eine Dienstgeber-Lohnkonto für das Jahr 2005, aus dem auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu schließen war. Mit Ersuchen vom um Ergänzung vom 7.10.2008 wurde der Bw daraufhin ersucht, zum bestehenden Dienstverhältnis mit der Ehegattin Unterlagen nachzureichen und Fragen zu beantworten.

Zum Zeitpunkt der Erstbescheiderlassung am 22.6.2007 sei das bestehende Dienstverhältnis mit der Ehegattin nicht offen gelegt worden. Die Übermittlung des Lohnzettels am 13.2.2006 sei keine Offenlegung des Dienstverhältnisses im Zuge des Einkommensteuerverfahrens.

Am 15.7.2009 (eingelangt beim Finanzamt am 16.7.2009) stellte der Bw einen Vorlageantrag gem. § 276 Abs 2 BAO betreffend die Berufungsvorentscheidung vom 12.5.2009 zu den Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006. Der Bw beantragt darin die Anerkennung des mit seiner Ehegattin geschlossenen Dienstvertrages und gibt in diesem Zusammenhang die (auch in der Berufungsvorentscheidung genannten) Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen wieder. Im Anschluss daran wird (ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung vom 16.1.2009) folgendes vorgebracht: Der Bw habe aufgrund seines Arbeitsumfanges (Amtsleitertätigkeit und Feuerwehr-Bezirkskommandant) eine Arbeitskraft zur Entlastung hinsichtlich der Büro- und Verwaltungsarbeiten, die im Rahmen der Feuerwehr-Kommandantentätigkeit anfallen benötigt. Es sei in diesem Zusammenhang für den Bw wichtig, dass es sich bei der Angestellten um eine vertrauenswürdige, verlässliche und verantwortungsvolle Person handelt, die auch nicht lange

in diese Tätigkeit eingearbeitet werden müsse. Dies seien auch die Kriterien gewesen, warum er seine Frau als Angestellte im Rahmen eines Dienstverhältnisses ab 2005 beschäftigt habe. Der Bw hätte genau so gut eine fremde Person anstellen können, allerdings hätte es hier mehr Einschulungsbedarf gegeben. Seine Frau sei in einem Ausmaß von acht Wochenstunden kollektivvertraglich eingestuft und beschäftigt. Von einem familienhaften Beistand könne daher nicht gesprochen werden. Es sei kein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen worden, auch weil das bei geringfügigen Dienstverhältnissen zwischen Fremden so üblich sei. Das Dienstverhältnis sei bei der Gebietskrankenkasse angemeldet, sei also insoweit nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gebracht worden. Weiters werde festgehalten, dass die Daten aus dem Dienstverhältnis an die Gebietskrankenkasse sowie der Lohnzettel an das Finanzamt ordnungsgemäß übermittelt worden seien. Ebenso sei das Dienstverhältnis auch dem Landesfeuerwehrverband bekannt gewesen. Das Dienstverhältnis sei somit sicherlich ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gebracht worden. Weiters sei es aufgrund der Tätigkeit des Bw unumgänglich, dass eine Arbeitskraft die Büro- und Verwaltungsaufgaben erledige. Es sei daher auch für Dritte denkmöglich und widerspreche nicht den Gesetzen der Logik, dass der Bw seine Büro- und Verwaltungsaufgaben nicht selbst erledige, sondern durch die angestellte Gattin durchführen lasse und dies für die Tätigkeit notwendig sei. Hätte der Bw nicht seine Gattin angestellt, hätte er eine dritte Person anstellen müssen. Auch hier wäre es aufgrund der beschriebenen Aufgaben- und Tätigkeitsmerkmale durchaus üblich, dass zwischen dem Bw und der dritten Person nur ein mündlicher Arbeitsvertrag abgeschlossen worden wäre. Dass der Bw seine Gattin angestellt habe und nicht eine fremde Person, sei darauf zurückzuführen, dass die Gattin naturgemäß die vorhandenen Gegebenheiten am besten kenne und am wenigsten Einarbeitungsaufwand notwendig gewesen sei und somit im Vergleich zu einem Dritten die besseren Voraussetzungen gehabt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien des Verfahrens strittig, ob zwischen dem Bw und seiner Gattin ein steuerrechtlich anzuerkennendes Dienstverhältnis besteht und damit, ob die Lohnzahlungen des Bw an seine Gattin als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988 bei den sonstigen Einkünften i.S.d. § 29 EStG in Abzug gebracht werden können.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Grundsätzlich können auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO, zu denen gemäß Abs 1 Z 1 leg cit. die Ehegattin gehört, anders als bei Fremden fehlenden Interessensgegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz 158 f; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Die einzelnen Kriterien haben aber lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Fest steht, dass im gegenständlichen Fall zwischen dem Bw und seiner Gattin kein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen wurde.

Zwar bestehen für die zivilrechtliche Gültigkeit derartiger Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen keine Formvorschriften, insbesondere verlangt das Zivilrecht für einen Vertrag solcher Art keine Schriftlichkeit. Es ist damit grundsätzlich auch denkbar, dass bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages der mit dem nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Die Schriftlichkeit des Vertrages ist aber doch ein wesentliches Beweismittel (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz 160 f).

Der Bw unterliegt einem Irrtum, wenn er davon ausgehen sollte, dass die Anmeldung seiner Gattin bei der Gebietskrankenkasse und die laufende Entrichtung der gesetzlichen Abgaben bereits zur steuerrechtlichen Anerkennung des Dienstverhältnisses führen. Der Anmeldung bei

der Sozialversicherung und Abfuhr von Lohnabgaben kommt lediglich Indizwirkung für dessen Vorliegen zu (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz 162), die Erfüllung dieser formalen Belange führt aber noch nicht zur steuerrechtlichen Anerkennung. Überdies wurde die Entlohnung der Ehegattin in den Einkommensteuererklärungen des Bw mit „Büroaufwand“ tituliert. Eine Offenlegung des Dienstverhältnisses gegenüber dem Finanzamt erfolgte erst am 23.9.2008 durch Übermittlung einer Abschrift des Lohnkontos der Ehegattin des Bw. Es mangelt daher an der für die Anerkennung des Vertrages erforderlichen Publizität. Daran vermag auch die Bestätigung des Landesfeuerwehrkommandos nichts zu ändern, der zufolge die Ehegattin für den Bw „diverse Bürotätigkeiten“ erledige. Insbesondere ist aus dieser Bestätigung nämlich nicht ersichtlich, ob die Bürotätigkeit tatsächlich auf der Grundlage eines Dienstverhältnisses oder (nur) im Rahmen der familienhaften Mitarbeit verrichtet werde.

Helfen Familienmitglieder im Betrieb (Erwerb) eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerlichen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

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.

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht i.S.d. § 90 ABGB hinausgehen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Liegt sohin bei derartigen Mitwirkungen kein über diese Verpflichtung hinausgehendes steuerrechtlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge i.S.d. § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei den angeführten Tätigkeiten (Telefondienst, Verwaltung des Belegwesens, Reinigung des Büros, Ablage der Korrespondenz, Terminkoordination) schon der Art nach um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit i.S.d. §§ 90 und 98 ABGB erbracht werden (vgl. VwGH 08.02.2007, 2004/15/0094). In diesen Fällen muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0070). Dass die angeführten Tätigkeiten im angegebenen Umfang tatsächlich erbracht wurden, ist überdies nicht erwiesen. Angesichts des Umstands, dass im gegenständlichen Fall kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde, kommt aber grundsätzlich dem Nachweis der tatsächlichen Durchführung (Erfüllung) entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). In diesem Zusammenhang ist überdies von Bedeutung, dass durch die bare Auszahlung des Gehalts keine tatsächlichen Geldflüsse nachweisbar sind.

Insgesamt übersteigt der vom Bw. angeführte Zeitaufwand in der Höhe von 8 Stunden wöchentlich keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden kann.

Im Übrigen kommt 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.

Das dritte wesentliche Element für die Anerkennung eines Familienvertrages ist die Erforderlichkeit der Fremdüblichkeit des Vertragsinhaltes und damit die genaue und deutliche

Fixierung bzw Festlegung der wesentlichen Vertragsbestandteile. Dazu zählt neben der genauen Festlegung der Tätigkeit, der Arbeitszeit auch jene der Urlaubsregelung, der Regelung für den Krankheitsfall, des Auszahlungsmodus für die Gehaltszahlungen und dergleichen mehr.

Ein schriftlicher Dienstvertrag existiert nach Aussagen des Bw nicht, sodass ein Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages schwer nachzuvollziehen und nicht überprüfbar ist. Durch die bare Auszahlung des Gehalts sind die Geldflüsse nicht nachweisbar.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten:

Die vom Bw an seine Ehegattin geleisteten Zahlungen können nicht als Werbungskosten anerkannt werden, da die an Verträge zwischen nahen Angehörigen zu legenden Kriterien nicht erfüllt sind. Wie oben ausgeführt müssen die aufgestellten Kriterien kumulativ vorliegen, im gegenständliche Fall weist der Dienstvertrag weder die erforderliche Publizitätswirkung auf, noch ist ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt erkennbar und auch ein fremdüblicher Inhalt vermag nicht erkannt zu werden.

Nach den vorstehenden Ausführungen übersteigen die Tätigkeiten weder ihrer Art noch dem Umfang nach den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (als besonderer Form der familienhaften Mitarbeit. Die von der Gattin des Bw erbrachte Arbeitsleistung ist daher unter die eheliche Beistandspflicht des § 90 ABGB zu subsumieren. Die an die Gattin geleisteten Abgeltungsbeträge sind im Sinne des § 98 ABGB familienhaft bedingt und als Zuwendung an unterhaltsberechtigte Personen gem. § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen und daher nicht abzugfähig.

Was die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 betrifft, wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 12.5.2009 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 12.Oktober 2009