



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau A\*\*\*\*, Anschrift\_A\*\*\*, vom 30. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Friederike Heitger-Leitich, vom 22. September 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

**Die Einkommensteuer 2008 wird mit einem Betrag von EUR 298,48 gutgeschrieben.**

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen den **Einkommensteuerbescheid 2008**, mit dem unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund einer Beschäftigung bei Arbeitsgeber\_B\*\*\* besteuert wurden. Dabei handelt es sich unbestrittenermaßen um den ehemaligen Lebensgefährten der Berufungswerberin.

Außer Diskussion ist auch, dass die Berufungswerberin bei ihrem Lebensgefährten von 1. Jänner 2008 bis 16. März 2008 nichtselbständig beschäftigt war (Vollzeit). Mit diesem Tag kündigte die Berufungswerberin und wurde bei der Gebietskrankenkasse abgemeldet (Arbeitsbescheinigung vom 18. März 2008).

Von 26. März 2008 bis 5. Mai 2008 bezog sie daraufhin Arbeitslosengeld und nahm am 6. Mai 2008 eine nichtselbständige Beschäftigung bei der Ärztin Arbeitsgeber\_C\*\*\* auf.

Bereits am 28. April 2008 hatte die Berufungswerberin einen Dienstvertrag mit Arbeitsgeber\_B\*\*\* unterfertigt und eine wöchentliche Normalarbeitszeit von 11,32 Stunden (5-Tage-Woche) als [Branche]arbeiterin mit einem Monatslohn von EUR 343,00 vereinbart. Aufgrund dieser Beschäftigung erstellte der Arbeitgeber einen Lohnzettel für die Zeit vom 28. April 2008 bis 31. Dezember 2008 mit Einkünften von EUR 2.778,30 (Kennzahl 245). In der **Berufung vom 22. September 2009** bestreitet die Berufungswerberin nun, in dieser Zeit bei Arbeitsgeber\_B\*\*\* gearbeitet zu haben und von ihm Bezüge erhalten zu haben.

Das Finanzamt konfrontierte daraufhin den vermeintlichen Arbeitgeber damit. Per Email vom 24. November 2009 beharrte dieser darauf, dass die Berufungswerberin bei ihm gearbeitet habe und den Lohn erhalten habe. Da sie nur geringfügig beschäftigt und seine Freundin gewesen sei, habe sie den Lohn bar erhalten. Gekündigt habe sie mündlich unmittelbar nach der Trennung im Juni (*Anmerkung UFS: 2009*). Telefonisch ergänzte er, die Beträge seien bar ausbezahlt worden, eine Gegenzeichnung der Belege gebe es nicht.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2009** als unbegründet ab und gab an, nach dem Ermittlungsverfahren habe die Berufungswerberin den streitgegenständlichen Lohn erhalten.

Diese beantragte in der Folge die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Das Finanzamt forderte zusätzlich eine Kopie des Dienstvertrages sowie Nachweise über die Auszahlung im Kassensystem an. Diese wurden von Arbeitsgeber\_B\*\*\* vorgelegt, nicht jedoch Zahlungsbelege bzw. Zahlungsbestätigungen der Berufungswerberin. Im Anschluss daran legte das Finanzamt die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Nachforschungen des Unabhängigen Finanzsenats ergaben, dass die Berufungswerberin in derselben Sache auch von der Gebietskrankenkasse in Anspruch genommen worden war. Das dortige Verfahren endete – nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren - mit dem **Bescheid der Landeshauptfrau von Salzburg vom 22. März 2011**, Zahl [anonymisiert]. Diese wies den Einspruch der Berufungswerberin gegen den Bescheid der Salzburger Gebietskrankenkasse vom 1. Dezember 2010 als unbegründet ab, mit dem die Versicherungspflicht in der Zeit vom 28. April 2008 bis 6. August 2009 festgestellt worden war. Die Landeshauptfrau stützte den Bescheid im Kern auf den unterfertigten Dienstvertrag vom 28. April 2008 und ging in freier Beweiswürdigung von dessen rechtswirksamen Zustandekommen aus. Den gegenteiligen Behauptungen der Berufungswerberin schenkte die entscheidende Behörde keinen Glauben.

Am 11. Mai 2011 sprach die Berufungswerberin persönlich beim Unabhängigen Finanzsenat vor. Sie gab an, im Streitzeitraum mit ihrem vermeintlichen Arbeitgeber liiert gewesen zu sein, bestätigte ihre Tätigkeit bis März 2008, bestritt aber noch einmal ausdrücklich, in der Zeit nach ihrer Kündigung wieder für Arbeitsgeber\_B\*\*\* tätig gewesen zu sein und von ihm Bezüge erhalten zu haben. Vorher sei sie Vollzeit beschäftigt gewesen, was etwa anhand der Befragung der Kollegen, der Arbeitspläne, Dienstenteilungen, und Stundenzettel, der Einvernahme des Arbeitsgeber\_B\*\*\* und der Überweisung der Bezüge nachprüfbar sei.

Der Unabhängige Finanzsenat konfrontierte daraufhin das Finanzamt mit Schreiben vom 1. Juni 2011 mit der Tatsache, dass er für die streitgegenständliche Zeit nach der Aktenlage kein nach außen hin erwiesenes, fremdübliches Dienstverhältnis mit klaren Vereinbarungen zwischen der Berufungswerberin und Herrn Arbeitsgeber\_B\*\*\* erkennen könne. Er bot der Abgabenbehörde 1. Instanz Gelegenheit, dazu Stellung zu beziehen. Für den Fall, dass dieses weiter von einem beweisbaren Dienstverhältnis ausgeht, wurde es dazu aufgefordert, die notwendigen Ermittlungsschritte in die Wege zu leiten. Als Beispiel wurde die Befragung der Kollegen, die Anforderung der Arbeitspläne, Dienstenteilungen, Stundenzettel etc., die Einvernahme des Arbeitsgeber\_B\*\*\* als Zeugen sowie die Anforderung der Belege (nicht nur der Buchungen) über die (Bar)Auszahlungen an die Berufungswerberin erwähnt.

Das Finanzamt forderte daraufhin Arbeitsgeber\_B\*\*\* mit Schreiben vom 14. Juni 2011 zur Vorlage dieser Unterlagen bzw. Bekanntgabe der Namen und Anschriften von Mitarbeitern, die das Arbeitsverhältnis bestätigen können, auf.

Per eMail vom 12. Juli 2011 wiederholte dieser daraufhin, dass die Berufungswerberin ihren Lohn immer bar bekommen habe, bot aber weiterhin nur Auszahlungsbelege aus dem Kassensystem – nicht aber von der Berufungswerberin unterfertigte Belege – an. Er brachte vor, er betreibe den Betrieb nicht mehr und keiner der Mitarbeiter sei mehr dort beschäftigt. Die Berufungswerberin habe meistens als Aushilfe bei Krankenständen, Urlauben und stark frequentierten Tagen wie Sonn- und Feiertage gearbeitet. Er habe den Betrieb 2010 kurzfristig übergeben müssen, der Übernehmer habe den Großteil seiner Buchhaltungsunterlagen verschwinden lassen und er selbst habe durch seine Abwesenheit keine Kontrolle über alle Ordner gehabt, weshalb er nur noch ganz wenige Dienstpläne zur Verfügung habe. Allerdings sei es leider auch oft vorgekommen, dass Mitarbeiter unplanmäßig nicht zum Dienst gekommen seien (verschlafen, krank, keine Lust, besoffen.....etc) und die Berufungswerberin kurzfristig eingesprungen sei, was natürlich nicht auf Dienstplänen vorgesehen gewesen sei. Er bot keine neuen Unterlagen an, sondern verwies nur auf die bereits übermittelten und Belege (siehe unten).

---

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

Der Entscheidung liegt der folgende Sachverhalt zu Grunde, der – soweit nicht ausdrücklich angeführt – von beiden Verfahrensparteien unbestritten ist. Er ist in den Akten des Finanzamts sowie des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet.

### **1 Sachverhalt**

Soweit der Sachverhalt das strittige Arbeitsverhältnis betrifft liegen folgenden Beweise vor:

#### ***1.1 Naheverhältnis zwischen Arbeitsgeber\_B\*\*\* und der Berufungswerberin***

Es steht außer Zweifel, dass die Berufungswerberin und der vermeintliche Arbeitgeber im Streitzeitraum liiert waren. Das wurde von beiden bestätigt.

#### ***1.2 Dienstvertrag***

Unbestritten ist, dass die Berufungswerberin den Dienstvertrag vom 28. April 2008 unterfertigt hat. Dieses Beweismittel stellte die Landeshauptfrau von Salzburg ins Zentrum ihrer Beweiswürdigung.

#### ***1.3 Zahlungsbelege***

Im strittigen Zeitraum existieren keine (unterschiedenen) Zahlungsbelege, die tatsächliche Zahlungsflüsse beweisen. Vorgelegt wurde nur ein EDV-Ausdruck über Auszahlungen, wobei die darauf aufscheinende Bezeichnung nur neutral „Personal“ bzw. „Auszahlung Mitarbeiter“ oder „Gruppe: Mitarbeiter“ lautete. Der Name der Berufungswerberin findet sich darin nicht und Arbeitsgeber\_B\*\*\* markierte die betreffenden Zeilen nur für das Finanzamt mit einem Kreuz. Das Fehlen von unterfertigten Belegen erklärte Arbeitsgeber\_B\*\*\* nur mit der „Vertrauensbasis durch Lebensgemeinschaft“ (Niederschrift vom 5. Oktober 2010 bei der GKK).

#### ***1.4 Aussagen von Kollegen, Dienstpläne etc.***

Die Berufungswerberin war laut Dienstvertrag als [Branche]arbeiterin beschäftigt. Zur tatsächlichen Erbringung einer Arbeitsleistung befragte die Salzburger Gebietskrankenkasse alle verfügbaren, von Arbeitsgeber\_B\*\*\* unzweifelhaft beschäftigten und deshalb möglichen Kollegen (Dienstnehmer\_1, Dienstnehmer\_2, Dienstnehmer\_3). Keine dieser Personen wollte es zwar ausschließen, dass die Berufungswerberin tätig gewesen sei, keine bestätigte aber, dass sie die dort entgeltlich gearbeitet hat (Aktenvermerk GKK vom 12. Oktober 2010).

- Dienstnehmer\_1 (beschäftigt von 4. Juli 2008 bis 3. August 2008) gab an, er habe die Berufungswerberin 2-3 Mal im Geschäft gesehen, nicht jedoch arbeitend.

- Dienstnehmer\_2 (beschäftigt von 8. Jänner 2008 bis 14. August 2008) konnte nicht zu 100% bestätigen, dass sie gearbeitet hat, sagte aber, es könnte sein.
- Dienstnehmer\_3 (beschäftigt von 14. April 2009 bis 14. Juni 2009) bestätigte zwar, die Berufungswerberin 2-3 Mal im Geschäft gesehen zu haben, abgelöst habe er sie aber nie. Es habe einen Zweischichtbetrieb gegeben.

Es wurden keinerlei sonstige Beweismittel vorgelegt, wie sie zwangsläufig notwendig sind, um einen Betrieb mit Zweischichtbetrieb aufrecht zu erhalten. Die Tätigkeit ist weder mit Dienstplänen noch durch die Angaben von ablösenden Kollegen belegt. Auch Abrechnungen bzw. Übergabeprotokolle über die Kassa bzw. die Bareinnahmen wurden nicht beigebracht.

## 2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Kernpunkt ist die (steuerliche) Existenz eines Beschäftigungsverhältnisses von 28. April bis 31. Dezember 2008 sowie die Frage, ob die Berufungswerberin daraus Einkünfte erzielte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind **Verträge** zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen
- und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (vgl. etwa VwGH 20.3.2000, [96/15/0120](#)).

Diese Grundsätze gelten auch für Personen, die miteinander eine Lebensgemeinschaft eingegangen sind (VwGH 18.4.2007, [2004/13/0025](#)). Eine Lebensgemeinschaft ist ein eheähnlicher Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft (UFS 19.5.2005, RD/0006-W/04; bestätigt durch VwGH 3.9.2008, [2005/13/0141](#)).

Auch die **Erfüllung** der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 20.5.2010, [2006/15/0238](#), mwN).

Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 24.9.2008, [2006/15/0119](#), und 11.11.2008, [2006/13/0046](#), mwN).

Betreffend den als Anerkennungskriterium erforderlichen klaren und eindeutigen Inhalt gilt die Regel, dass **bei unklaren Vertragsgestaltungen derjenige zur Aufklärung beizutragen hat, der sich auf die unklare Vereinbarung beruft** (vgl. VwGH 29.9.2010, [2007/13/0054](#); 17.8.1994, [93/15/0205](#), mwN).

Dies gilt naturgemäß nicht nur für denjenigen, der Betriebsausgaben oder Werbungskosten zum Abzug bringen will, sondern sind auch für die Beurteilung von Einnahmen. Einkünfte aus einem behaupteten Arbeitsverhältnis mit einem nahen Angehörigen oder Lebensgefährten werden deshalb nur dann bezogen, wenn dieses den Kriterien der Angehörigenjudikatur standhält.

**Das bedeutet für den konkreten Fall:**

Es steht zwar außer Zweifel, dass ein Dienstvertrag abgeschlossen wurde, der auch nach außen hin zum Ausdruck kam (Anmeldung GKK etc.). Im gesamten Verfahren kamen jedoch bisher keine weiteren Beweismittel zu Tage, die die tatsächliche Tätigkeit sowie die tatsächliche Bezahlung der Berufungswerberin nachzuweisen vermögen.

Weder liegen Dienstpläne vor, aus denen die konkrete Arbeitszeit der Berufungswerberin hervorgeht, noch machte Arbeitsgeber\_B\*\*\* so klare Angaben über Tätigkeitszeiten oder Zeugen, dass sowohl eine konkrete Arbeitsleistung wie auch eine dafür angemessene Bezahlung nachvollzogen werden könnte. Es liegen keine unterfertigten Auszahlungsbelege und (Kassen)Abrechnungen etc. vor, wie sie ansonsten üblich sind. Es gibt keine Aufzeichnungen über erbrachte Arbeitsleistungen, Urlaube oder Krankenstände.

Damit fehlt es aber dem behaupteten Dienstverhältnis zwischen den beiden Lebensgefährten nach dem Akteninhalt an der notwendigen, nach außen hin erkennbaren und klaren Umsetzung, wie sie zwischen Fremden üblich wäre.

Wenngleich ein Dienstvertrag unterfertigt wurde und damit ein Verpflichtungsgeschäft existiert haben mag, mangelte es am Beweis seiner Erfüllung (vgl. *Wieser*, FJ 1990, 109) und des Zuflusses von Einnahmen ([§ 19 EStG 1988](#)). Der Berufung war deshalb statt zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 9. August 2011