



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Dr. Klaus Schmidt, Wirtschaftstreuhänder, 8582 Rosental, Hauptstraße 27, vom 4. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 21. November 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielt als Versicherungsvertreter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Als Werbungskosten machte er ua. Zahnharzkosten, Repräsentationsaufwendungen sowie Gehaltsaufwand für seine Ehegattin in Höhe von € 4.500,60 geltend. Im Einkommensteuerbescheid vom 21. November 2008 wurden die im Ausmaß von € 26.013,62 begehrten Kosten in Höhe von € 7.299,77 zuerkannt. In der Bescheidbegründung wurde hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Erklärung auf die diesbezügliche (telefonische) Besprechung verwiesen. Das Dienstverhältnis mit der Ehegattin wurde nicht anerkannt, da die von ihr erbrachten Leistungen der Art nach typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit erbracht werden würden.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Berufungswerber vor, dass es bei der letzten Betriebsprüfung keine Beanstandung gegeben

hätte und die Gattin bei der Gebietskrankenkasse pflichtversichert sei. Die Dienstnehmerin sei zeit-, orts- und weisungsgebunden. Die Dienstzeiten seien von Montag bis Freitag von 9 bis 11 Uhr im eigens dafür eingerichteten Arbeitszimmer. Fallweise Arbeitszeiten am Nachmittag würden durch Zeitausgleich abgegolten werden. Die Ehegattin sei für die Aufnahme von Schadensmeldungen, KFZ- Anmeldungen, Terminvereinbarungen, persönliche Kundenbetreuungen und allgemeine Bürotätigkeiten zuständig.

Laut einem im Akt einliegenden Schreiben der v Versicherungs- AG vom 13.2.1997 wurde der mit dem Berufungswerber abgeschlossene Arbeitsvertrag ergänzt. Auf Grund seines ausdrücklichen Ersuchens wurde der Berufungswerber in dem Zusatz ermächtigt, sich fallweise bei der Erbringung bestimmter Arbeitsleistungen von seiner Ehefrau unterstützen zu lassen. Zwischen der Ehegattin und der Versicherung wurde dadurch kein Arbeitsverhältnis begründet und darf diese nicht in die v Organisation eingegliedert werden und von dieser Seite weder Weisungen erhalten noch befolgen. Ein Aufenthalt in den Büroräumlichkeiten der Versicherung ist grundsätzlich nicht akzeptiert.

Im Zuge der vom Finanzamt am 6. Mai 2009 betreffend das Dienstverhältnis der Ehegattin des Berufungswerbers durchgeföhrten Erhebung wurde Folgendes festgestellt:

„Bürotätigkeiten allgemein: PC bzw. Laptop steht keiner zur Verfügung, Unterlagen (Kundendatei) befinden sich im Büro in R, einlangende Post wird geöffnet. Verträge werden hinsichtlich der Provision kontrolliert. Zu dem Büro in R hat die Ehefrau keinen Zutritt.

Terminvereinbarungen: Bei Anrufen werden Termine in den Kalender eingeschrieben bzw. in dringenden Fällen der Berufungswerber kontaktiert.

Kfz-Anmeldungen: bei Großkunden werden die Unterlagen von der Ehegattin abgeholt und wieder zurückgebracht.

Bürozeiten: Die angegebenen Bürozeiten von 9-11 Uhr sind nirgendwo ersichtlich.“

Am 15. Mai 2009 wurde dem Finanzamt ein Tätigkeitsbericht der Ehegattin für den Zeitraum 5.5.- 15.5 2009 übermittelt. Deren durchschnittliche tägliche Arbeitszeit beträgt nach diesem Bericht 2,7 Stunden. Bei den angeführten Tätigkeiten handelt es sich um Zustell- und Abholdienste, Spesenkontrolle, Aufnahme von Fotos nach Sturmschäden und Telefondienst.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Anlässlich der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Erhebung sei festgestellt worden, dass der Berufungswerber in R über ein von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes Büro mit PC und der Kundendatei verfügt. Eine Hilfskraft stehe für Kfz-Anmeldungen zur Verfügung. Die Tätigkeit der Ehegattin beschränke sich auf das Öffnen der im Privathaushalt einlangenden Post, auf Hilfestellung beim Ausfüllen von

Schadensmeldungen sowie auf Zustell- und Abholdienste. Termine würden von ihr auf einem Terminkalender eingetragen werden. Ein schriftlicher Dienstvertrag liege nicht vor. Von einer Tätigkeit einer Bürohilfe könne nach Ansicht des Finanzamtes keine Rede sein, weshalb dieses Arbeitsverhältnis die steuerlichen Anerkennungskriterien nicht erfülle und damit einem Fremdvergleich nicht standhalten würde. Die Ehegattin hätte Hilfstätigkeiten ausgeübt, zu deren Erbringung der Berufungswerber im Rahmen seines Dienstvertrages persönlich verpflichtet gewesen wäre.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde darauf verwiesen, dass die eheliche Beistandspflicht im Wesentlichen bestimme, dass ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken habe. Darüber hinaus erbrachte Dienste seien als Werbungskosten abzugsfähig. Der Berufungswerber benutze für seine Tätigkeiten einen Laptop, auf welchem sich die Kundendateien befänden. Auf dem üblicherweise vom Berufungswerber mitgeführten Laptop würde auch die Ehefrau im eigenen Arbeitszimmer Arbeiten durchführen. Für einen Versicherungsvertreter sei ein eigener personenbezogener Kundenstock das Wichtigste. Aus einer beigelegten Bestandsanalyse sei ersichtlich, dass der Berufungswerber 50% des gesamten Prämienbestandes des Standortes x in seinem Eigenbestand habe. Dies sei nur bei einer Befreiung von der Erledigung von Verwaltungsangelegenheiten möglich. Bei der Tätigkeit der Ehefrau handle es sich um eine wertvolle Assistenztätigkeit. Die Bürozeiten seien den Kunden sehr wohl bekannt.

In dem vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeföhrten Ermittlungsverfahren gab der Berufungswerber mit Schreiben vom 4. April 2011 Folgendes bekannt:

- „1)Für das Dienstverhältnis der Ehegattin des Berufungswerbers gibt es eine freie Vereinbarung in Anlehnung an den Kollektivvertrag für das allgemeine Gewerbe für Angestellte, Verwendungsgruppe I.
- 2) Aus dem vorgelegten Dienstzettel geht eine wöchentliche Normalarbeitszeit von 10 Stunden hervor.
- 3) Die von der Ehefrau ausgeübten Zustell- und Abholdienste werden mit dem PKW des Berufungswerbers erledigt.
- 4) Die Frage, welche Ausbildung die Ehefrau für die Erledigung ihrer Aufgaben habe, wurde mit einer Einschulung in der Dienststelle R beantwortet.
- 5) Überstunden werden in Form von Zeitausgleich abgegolten. Vorgelegt wurden das Lohnkonto sowie Arbeitsaufzeichnungen aus dem Jahr 2007.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zwischen dem Berufungswerber und der Gattin liegt ein Angehörigenverhältnis im Sinne des § 25 BAO vor.

Zu der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen, die zu Werbungskosten führen sollen, wird treffend unter anderem für viele andere Entscheidungen des UFS in der UFS-Entscheidung RV/0361-F/07 vom 03.03.2008 folgendes ausgeführt:

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. 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 Berufungswerber 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.).

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).

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, stellt noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung im Sinne des § 98 ABGB nicht zugänglich (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 ist es für die steuerliche Anerkennung daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd. § 90 ABGB (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) 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 iSd. § 98 ABGB 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, EStG4, § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163).

Der Berufungswerber hat mit seiner Gattin einen Dienstzettel erstellt und das Arbeitsverhältnis bei der Gebietskrankenkasse gemeldet. Nach diesem Dienstzettel vom 3.3.1997 ist die Gattin des Berufungswerbers 5 Tage, 10 Stunden pro Woche als Büroangestellte zu einem pauschalen Entgelt in Höhe von ATS 4.000 pro Monat für den Berufungswerber tätig. Die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse ist ein reiner Formalakt, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zum Arbeitnehmer abgeleitet werden kann und hat für den Berufungswerber lediglich zur Folge, dass er einen geringfügigen Beitrag für die Unfallversicherung seiner Ehegattin zu leisten hat. Sozialversicherungsbeiträge für die Kranken- und Pensionsversicherung sowie Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe oder Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fallen nicht an. Im Vergleich zur steuerlichen Ersparnis der Aufwendungen für die Gehaltszahlungen der Ehegattin ist der Aufwand für die Unfallversicherung eher als gering anzusehen.

Wie der Berufungswerber im Vorlageantrag vom 15. Juli 2009 selbst angeführt hat, stellen die darin aufgezählten Tätigkeiten nur einfache Arbeiten dar, für deren Durchführung lediglich eine Einschulung im Versicherungsbüro erforderlich war.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei den angeführten Tätigkeiten (Telefondienst, Führen von Terminlisten bzw. Kontrolle von Interventionen, Provisionslisten; Korrespondenz (Kunden, Versicherungen, Behörden), Organisation Ablage, Abhol- und Zustelldienste) schon der Art nach um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit iSd. §§ 90 und 98 ABGB erbracht werden. 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). Der vom Berufungswerber angeführte Zeitaufwand laut Tätigkeitsaufstellung für das Jahr 2007 von ca. 2 - 2,7 Stunden täglich übersteigt nach Ansicht der Referentin des UFS keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden kann, zumal die angeführten Arbeiten nur 10 Stunden wöchentlich ausmachen.

So werden beispielsweise Telefondienste in Rechtsprechung und Literatur, wenn sie von nahen Angehörigen ausgeübt wird, geradezu als typisches Beispiel einer familienhaften Mitarbeit angesehen (vgl. Doralt, EStG8, § 2 Tz 167/4 mit Verweis auf VwGH 26.1.1999, 98/14/0107, VwGH 22.2.2000, 99/14/0008).

Im Übrigen geht die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates davon aus, dass bei einer nichtselbständigen Tätigkeit vom Dienstgeber üblicherweise entsprechendes Personal beigestellt wird, das derartige Arbeiten erledigt (Sekretariat, Geschäftsstelle). Dies wird umso mehr anzunehmen sein, wenn – wie im Vorlageantrag ausgeführt, - der Berufungswerber 50% des gesamten Prämienbestandes des Standortes x in seinem Eigenbestand hat.

Der Berufungswerber verwendet in der Berufung den Begriff "Assistenztätigkeit", was nicht nur den Charakter der Arbeiten als familienhafte Mitarbeit unterstreicht, sondern auch den Schluss zulässig macht, dass unter Fremdvergleichsgrundsätzen auch nicht davon ausgegangen werden kann, dass für diese Arbeiten eine fremde Arbeitskraft angestellt werden würde, was als zusätzliches Indiz für eine familienhafte Veranlassung der Beschäftigung der Ehegattin angesehen werden kann.

Da nach den vorstehenden Ausführungen die Tätigkeiten weder ihrer Art noch dem Umfang nach den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (als besonderer Form der familienhaften Mitarbeit) übersteigen, können die Zahlungen des Berufungswerbers an seine Gattin (€ 4.500,60 im Jahr 2007) nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden, da das hier in Frage stehende Beschäftigungsverhältnis die steuerlichen Anerkennungskriterien nach Auffassung des UFS nicht erfüllt.

Dem Finanzamt ist sohin auf Grund der dargestellten Art und des dargestellten Umfanges der in Frage stehenden Tätigkeiten darin beizupflichten, wenn es im angefochtenen Bescheid die Auffassung vertritt, dass diese für den Berufungswerber verrichteten Tätigkeiten als - steuerlich unbeachtliche - familienhafte Mitarbeit unter Ehegatten zu betrachten sind.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Graz, am 19. Mai 2011