



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JA, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 23. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	104.601,73 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	43.706,17 € -55.600,21 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				11.280,48 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung gegenüber dem Erstbescheid festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden Bw.) erzielt als angestellter Versicherungsvertreter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Als Werbungskosten machte er diesbezüglich ua.

Kilometergelder für 18.421 beruflich gefahrene Kilometer (abzüglich des Ersatzes durch den Dienstgeber), "Sonstiges" (= Parkstrafe, 21,80 Euro), Repräsentationsaufwendungen (mit 50% des angefallenen Aufwandes = 374,60 Euro) sowie Gehaltsaufwand für die Dienstnehmerin HA, seine Ehegattin, iHv. 24.896,69 Euro geltend.

Im Einkommensteuerbescheid vom 23. Februar 2005 wurden die beantragten Werbungskosten wie folgt nicht in vollem Ausmaß anerkannt:

- **Kilometergelder:** Auf Grund ungenauer Fahrtenbuchführung seien die beantragten Kilometer, die zu den Ortsangaben teils stark überhöht seien, im Schätzungswege um 1.000 gekürzt worden.
- **Telefonkosten:** Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass bei Telefonaten iHv. 668,04 Euro nur 20% auf private Gespräche entfallen sollten. Da keine Aufzeichnungen über beruflich geführte Gespräche vorgelegt worden seien, seien 50% der Festnetzkosten anerkannt worden.
- **Repräsentationsaufwendungen, Parkstrafen:** diese zählten nach § 20 EStG 1988 zu den Kosten der Lebensführung und seien daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

In der Berufung vom 18. März 2005 bzw. der nachgereichten Begründung vom 6. April 2005 führte der Bw. aus:

- **Kilometergelder:** Das vorgelegte Fahrtenbuch enthalte Datum, Zeitpunkt des Beginns und Ende der Fahrt, Ausgangs- und Endpunkt, Kilometerstand des Fahrzeugs sowie eine Aufteilung in betrieblich und privat gefahrene Kilometer und weise somit alle zum Nachweis von Werbungskosten relevanten Kriterien auf. Die beanstandeten „erhöhten“ Kilometerangaben ergäben sich daraus, dass die angegebenen Orte Anfangs- und Endpunkt der Dienstreise darstellten und etwaige Kundenbesuche auf oder nahe der Strecke nicht gesondert angeführt worden seien. Es könne einem Außendienstmitarbeiter „*nicht zugemutet*“ werden, jeden Kundenbesuch einzeln und unter Angabe der Adresse im Fahrtenbuch festzuhalten.
- **Parkstrafe:** Da es sich beim Delikt um ein geringfügiges Überschreiten der bezahlten Parkzeit handle, welches beruflich veranlasst gewesen und lediglich auf geringes Verschulden zurückzuführen sei, handle es sich um Werbungskosten.

Das Finanzamt richtete daraufhin am 29. April 2005 einen Vorhalt an den Bw, in dem es um Vorlage folgender Unterlagen ersuchte:

1. Allfällige - neben dem Fahrtenbuch geführten – Aufzeichnungen über berufliche Reisebewegungen;
2. Originalbelege der Parkstrafe;
3. Dienstvertrag zwischen ihm und seinem Arbeitgeber;
4. Schriftliche Vereinbarung zwischen ihm und seiner Gattin bzw. Darstellung über von ihr durchzuführende Tätigkeiten.

Der Vorhalt wurde am 17. Mai 2005 im Wesentlichen folgendermaßen beantwortet:

1. Es existierten keine weiteren Aufzeichnungen, welche die Reisebewegungen belegen würden. Im VwGH-Erkenntnis vom 23.5.1990, 86/13/0181, würden die Kriterien für ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher dargelegt: dies seien die jeweiligen Anfangs- und Endkilometerstände, Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer, Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern bzw. zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Das vorgelegte Fahrtenbuch entspreche diesen Kriterien.
2. Der Originalbeleg betreffend die Parkstrafe werde vorgelegt. Bei der dort angeführten Adresse handle es sich um eine Straße hinter der Zentrale des Arbeitgebers. Das Überschreiten der Parkzeit sei durch eine längere Besprechung hervorgerufen worden, bei der keine Gelegenheit bestanden habe, einen neuen Parkschein zu lösen.
3. Der Dienstvertrag werde vorgelegt. Darin sei ein monatliches Büropauschale von 72 Euro enthalten, was Beleg dafür sei, dass ein Büro mit den damit verbundenen Tätigkeiten daheim vom Dienstgeber erwünscht sei.
4. Das Tätigkeitsfeld der Ehegattin umfasse insbesondere die Durchführung von Schadensmeldungen, Archivierung, Telefondienst, Durchführung von Kfz-Anmeldungen sowie die Zustellung der Kfz-Kennzeichen. Die dafür notwendigen Fahrten absolviere sie ausschließlich mit dem eigenen PKW; ein Kilometergeldpauschale sei im Gehalt inkludiert. Die Büroarbeiten würden im dafür eingerichteten Büro durchgeführt. Der Großteil des Einkommens des Bw. mit Ausnahme des Fixums hänge unmittelbar von der unabhängigen und unabgesicherten persönlichen Leistungsfähigkeit bzw. Verkaufs- und Überzeugungsgeschick, ähnlich einem selbständig Tätigen, ab. Bei der Tätigkeit eines Versicherungsvertreters im Außendienst stehe die als dem Arbeitgeber unmittelbar geschuldete Leistung des erfolgreichen Abschlusses von Versicherungsverträgen sowie die persönliche Kundenbetreuung in Schadens- und in sonstigen Anlassfällen dominierend im Vordergrund. Für den Erfolg des Bw. sei es sehr wichtig, dass Büro- und Zustelltätigkeiten, die kein oder nur wenig versicherungstechnisches Fachwissen erforderten, von anderen Personen ausgeführt würden. Dadurch habe der Bw. mehr Zeit für Verkaufstätigkeit im Außendienst. Das Dienstverhältnis werde unzweifelhaft fremdüblich abgewickelt; die Ehegattin sei beim Finanzamt und der Krankenkasse erfasst. Die Gehaltszahlungen erfolgten monatlich und regelmäßig. Es liege auch ein iSd. Rechtsprechung (UFS 9.12.2003, RV/0170-F/03) steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis vor.

Der Vorhaltsbeantwortung war ua. ein mit 14. Mai 1996 unterfertigter Dienstzettel beigelegt, aus ua. dem folgende Daten hervorgehen:

- Beschäftigung als Büroangestellte
- Dienstort am Ort des Dienstgebers
- Wöchentliche Normalarbeitszeit: 5 Tage zu je 4 Stunden
- Bruttogehalt: ATS 10.000

- Weitere Lohn/Gehalts-Vereinbarungen: bargeldlose Gehaltszahlung
- Urlaubsanspruch: 30 Werkstage
- Anrechnung von Vordienstzeiten: keine Eintragung
- Anzuwendender Kollektivvertrag: keine Eintragung
- Kündigungsbestimmungen richten sich nach den jeweils gesetzlichen Regelungen
- Sonstige Vereinbarungen: Im Falle einer Dienstverhinderung hat der Dienstnehmer dem Dienstgeber unverzüglich eine Arbeitsunfähigkeitsbestätigung vorzulegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2005 wurde über die gegenständliche Berufung folgendermaßen entschieden:

Hinsichtlich der als Werbungskosten beantragten Parkstrafe wurde der Berufung stattgegeben.

Im Punkt der Kürzung des **Kilometergeldes** wurde die Berufung mit im Wesentlichen folgender Begründung abgewiesen:

Die Fahrtenbuchführung sei äußerst mangelhaft und entspreche nicht den gesetzlichen Erfordernissen. Der Vordruck des Arbeitgebers sei zwar richtig gestaltet, werde aber vom Bw. nicht in allen Punkten richtig ausgefüllt. Nach dem VwGH-Erk. vom 16.9.1970, 373/70, müsse ein Fahrtenbuch – um den Privatanteil einwandfrei festzustellen – fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt klar und zweifelsfrei angeben. Das in der Vorhaltsbeantwortung angeführte Erkenntnis beziehe sich auf Dienstreisen. Bei einer stichprobenartig durchgeführten Überprüfung seien viele Mängel bei den Kilometerangaben entdeckt worden.

Als Beilage zu Begründung der Berufungsvorentscheidung in diesem Punkt legte das Finanzamt Berechnungen zur Führung des Fahrtenbuches durch den Bw. vor, in denen sich eingangs die Bemerkungen finden, dass „*offensichtlich kein ordentliches Fahrtenbuch geführt*“ worden sei und die „*Angaben nicht nachvollziehbar*“ seien. Beispielhaft wurden ua. folgende Wegstrecken dargestellt:

Wegstrecke	Datum	km lt. Fahrtenbuch
M-B,M-MSch	10.01.	79 km
	16.01.	86 km
	19.03.	69 km
M-B,M-A	28.05.	82 km
	10.07.	84 km
	14.08.	69 km
	30.09.	64 km

Die **Lohnkosten für die beim Bw. beschäftigte Ehegattin** wurden unter Hinweis auf die für Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen in Abänderung des Erstbescheides nicht anerkannt. Das Finanzamt verwies darauf, dass der Arbeitsbereich laut Dienstzettel nicht definiert sei. Die strittigen Ausgaben seien nicht durch persönliche Ausübung der beruflichen Tätigkeit entstanden, sondern dadurch, dass die Ehegattin Hilfstätigkeiten ausübe, zu denen

der Bw. im Rahmens eines Dienstverhältnisses verpflichtet sei. Das Verhältnis zwischen Bw. und seiner Ehegattin stelle somit eine familienhafte Mitarbeit dar. Für die Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht bestehe kein Anspruch auf Entgelt (VwGH 9.10.1991, 90/13/0012). Auch die Auffassung der Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses infolge Anmeldung beim Finanzamt und der Gebietskrankenkasse werde nicht geteilt. Es entspreche nicht dem Gesetz, dass jede über Haushaltsführung hinausgehende Tätigkeit nur auf Grund einer schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen Ehegatten erfolgen könne. Der VwGH habe mit Erk. vom 24.6.1999, 97/15/0070, ausgesprochen, dass es sich bei den hier vorliegenden Tätigkeiten um typische Beispiele familienhafter Mitarbeit handle. Hinzu komme, dass der Bw. in einem Dienstverhältnis stehe. Es sei einem Dienstnehmer grundsätzlich verwehrt, sich zur Erfüllung seiner Aufgaben durch eine dritte Person vertreten zu lassen. Dies gelte unabhängig davon, welche Qualifikation der Arbeitnehmer aufweisen müsse (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112). Der dem Bw. erwachsene Aufwand gehöre deshalb nicht zu den Werbungskosten, weil es dem notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit fehle. Es handle sich nicht um Aufwendungen, ohne die die berufliche Stellung des Bw. gefährdet wäre (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112). Die in der Vorhaltsbeantwortung zitierte Entscheidung des UFS stehe damit in keinem Zusammenhang; verwiesen werde hingegen auf die Entscheidung des UFS vom 1.3.2005, RV/0139-G/03.

Im gegen die Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag führte der Bw. in Ergänzung seines berufungsgegenständlichen Vorbringens aus, dass der Standpunkt, dass das vorgelegte Fahrtenbuch nicht den gesetzlichen Erfordernissen entspreche, nicht geteilt werden könne. Dem vom Finanzamt herangezogenen VwGH-Erkenntnis seien aktuellere (VwGH 23.5.1990, 86/13/0181; 24.2.2005, 2003/15/0073, entgegenzusetzen, in welchen von allzu strengen Formalvoraussetzungen Abstand genommen würde. Auch im "Steuerbuch 2005" des BMF werde ausdrücklich auf die Möglichkeit des Nachweises über die Verwendung eines Kfzs auch mit anderen Unterlagen als einem Fahrtenbuch verwiesen; darauf müsse ein Steuerpflichtiger wohl vertrauen können.

Nach Vorlage des Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat richtete der Referent am 5. Juli 2006 einen Vorhalt folgenden Inhalts an den Bw.:

1. Dienstverhältnis mit Frau XX

- a. *Stellen Sie die Tätigkeit Ihrer Ehegattin genau dar:*
- b. *Welche Ausbildung besitzt Ihre Gattin, um den dem Dienstvertrag entspringenden Verpflichtungen nachkommen zu können?*
- c. *Gibt es hinsichtlich des Dienstverhältnisses einen schriftlichen Dienstvertrag? – Wenn ja, wird um Vorlage ersucht.*

- d. Nach welchen Kriterien wurde das (ursprünglich vereinbarte) Entgelt von ATS 10.000,-- bemessen (Kollektivvertrag, freie Vereinbarung, etc.)?
 Inwieweit entspricht es dem "lokalen Durchschnitt" (vgl. diese Ihre Formulierung auf Seite 2 des Vorlageantrags vom 20. Juni 2005).
 Gelangt dies 12 oder 14 Mal pro Jahr zur Auszahlung?
- e. Wonach bemessen sich jährliche Gehaltssteigerungen?
- f. 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?
 - Anteil und Art Berechnungsgrundlage für das im Gehalt enthaltene "Kilometergeldpauschale" (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 17. Mai 2005, Pkt. 4.)
 - Um Vorlage des Lohnkontos sowie der Urlaubskartei wird ersucht.
- g. Um Vorlage von Fotos, aus denen der Arbeitsplatz Ihrer Gattin ersichtlich ist, wird ersucht.
- h. Haben Sie Ihrem Arbeitgeber den Umstand, dass ihrem eigenen Dienstverhältnis entspringende administrative Tätigkeiten durch eine bei Ihnen beschäftigte Dienstnehmerin erledigt werden, mitgeteilt bzw. dessen Einverständnis eingeholt? Ein etwaiger diesbezüglicher Schriftverkehr wäre vorzulegen.
- i. Wer verrichtete vor Dienstantritt Ihrer Ehegattin die nunmehr von ihr durchgeföhrten Tätigkeiten?

2. Weitere Fragen

- a. Mit welchem EDV-Programm wird das Fahrtenbuch, das als Grundlage für die geltend gemachten Kilometergelder herangezogen wurde, die im gegenständlichen Verfahren strittig sind, erstellt?
 Bemerkt wird, dass bspw. das Programm "MS-Excel" keine taugliche Grundlage für die Erstellung eines Fahrtenbuches darstellt (vgl. BFH 16.11.2005, VI R 64/04).
- b. Die geltend gemachten Diäten im Ausmaß von 240 Stunden beinhalten offenbar in einem erheblichem Ausmaß Orte, an denen durch häufiges Bereisen ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist. Hiezu kommt noch, dass nach der Judikatur bei eintägigen Reisen, bei denen Frühstück und Abendessen zu Hause eingenommen wird, ohnehin keine Verpflegungsmehraufwendungen entstehen (vgl. VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151). Es wird daher in Erwägung gezogen, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass keine Verpflegungsaufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Juli 2006 führte der Bw. aus:

1. Dienstverhältnis

- a) Seine Gattin sei von 1979 bis 1988 auf der Bezirkshauptmannschaft Braunau beschäftigt gewesen. Im Wohnhaus sei ein eigener Büraum für seine Berufsausübung eingerichtet. Die Büroeinrichtung und die notwendigen Geräte habe sein Arbeitgeber zur Verfügung gestellt. In den Anfangsjahren habe er die anfallenden Büroarbeiten selbst erledigt, es habe sich aber auf Grund des wachsenden Kundenstocks herausgestellt, dass er auf Unterstützung im Büro nicht verzichten könne. Somit habe seine Gattin ihr Dienstverhältnis gekündigt. Seine Kunden seien es seit jeher gewohnt, bei ihm zu Hause betreut zu

werden. Da er im Außendienst tätig sei, sei er fast ganztägig außer Haus. Seine Gattin nehme Schadensmeldungen entgegen und bereite Kfz-Zulassungen vor. Wenn er verhindert sei, erledige sie die Anmeldungen bei der Zulassungsbehörde. Weiters führe sie berufliche Telefonate und die Raumpflege des Büros durch. Da die Kundenakten zu Hause archiviert würden, erbitte er mehrmals täglich telefonisch Auskunft über in Akten abgelegte Schriftstücke bzw. um Faxzusendungen.

- b) Ausbildung der Gattin: Volksschule, Hauptschule, Fachschule für wirtschaftliche Frauenberufe, danach Angestellte bei der Bezirkshauptmannschaft Braunau.
- c) Dienstvertrag: Verweis auf den angeschlossenen Dienstzettel (siehe oben).
- d) Es sei kein Kollektivvertrag auf das gegenständliche Dienstverhältnis anwendbar. Das laufende Gehalt zuzüglich zweier jährlicher Sonderzahlungen werde am Monatsende überwiesen. Das Gehalt sei fremdüblich und entspreche dem lokalen Durchschnitt.
- e) Das Anfangsgehalt vom Mai 1996 sei bis Oktober 1999 geringfügig auf ATS 10.414,20 erhöht und damit an die Preisentwicklung angepasst worden. Zum 1. November 1999 sei es auf Grund des steigenden Arbeitsanfalles nötig geworden, die Wochenstunden von 20 auf 25 zu erhöhen. Dabei sei das Gehalt lediglich auf die nunmehr höhere Arbeitszeit umgerechnet worden und habe ab diesem Zeitpunkt ATS 13.017,75 (946,04 Euro) betragen. Nunmehr belaufe es sich auf 984 Euro.
- f) Arbeitszeiten: Montag bis Freitag 9.00 bis 12.00 Uhr;
Montag bis Donnerstag 14.30 bis 17.00.
Außerhalb dieser Bürozeiten werde das Telefon auf den Anrufbeantworter bzw. das Mobiltelefon des Bw. umgeleitet, sofern er nicht selbst im Büro sei. Da seine "Mitarbeiterin" die Trennung von Berufs- und Privatleben ein äußerst wichtiges Anliegen sei, übe sie ihre berufliche Tätigkeit ausschließlich während der Bürozeiten aus.
Mit "Kilometergeldpauschale" sei gemeint, dass für die geringfügigen Fahren mit dem eigenen PKW keine gesonderte Aufwandsentschädigung erfolge.
- g) Die im Vorhalt der Rechtsmittelbehörde erbetenen Fotos wurden vorgelegt; aus ihnen ist ersichtlich, dass sich im Arbeitszimmer ua. ein Schreibtisch mit EDV-Anlage sowie Kästen mit Ablagefächern, etc. befinden.
Zwei weitere Fotos betreffen ein Schild über der Eingangstür seines Wohnhauses, auf dem sich der Name des Bw., seine Telefonnummer (Festnetz und Mobil) sowie seine email-Adresse befinden.
- h) Er habe die Beschäftigung seiner Ehegattin der damaligen Verkaufs- und Gebietsleitung mitgeteilt; es sei allerdings kein Schriftverkehr geführt worden.

2. Weitere Fragen

-
- a) Beim Fahrtenbuch handle es sich um ein von seinem Arbeitgeber zentral zur Verfügung gestelltes Formular, welches österreichweit so verwendet werde.
 - b) Dieser Punkt sei "*nicht Gegenstand der Berufung*".

Am 17. Juli 2006 übermittelte der Referent des Unabhängigen Finanzsenates der Amtspartei unter Verweis auf die Wahrung des Parteiengehörs den Vorhalt sowie dessen Beantwortung und ersuchte zu den nachfolgenden Ausführungen Stellung zu nehmen:

1. *Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats erscheint im Berufungspunkt "Dienstverhältnis der Ehegattin" eine Stattgabe möglich, weil nach dem bisherigen Gang des Abgaben- und Berufungsverfahrens die für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Kriterien offenbar erfüllt sind, sieht man von den geringfügigen Lohnsteigerungen ab.*
2. *Im Punkt "Fahrtenbuch" wird die Ansicht des Finanzamtes geteilt, dass die Aufzeichnungen über beruflich veranlasste Reisen mangelhaft sind und daher ein entsprechender Abzug der Aufwendungen zu erfolgen hat.*
3. *Weiters vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Ansicht, dass – entsprechend der Judikatur des VwGH - für "eintägige" Reisen steuerlich keine Verpflegungsmehraufwendungen geltend gemacht werden können und somit der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern wäre.*

Das Finanzamt gab mit Schreiben vom 3. August 2006 bekannt, dass gegen die beabsichtigte Vorgangsweise des Unabhängigen Finanzsenats „*kein Einwand*“ bestehe.

In einer weiteren Eingabe vom 8. September 2006 führte der Bw. als, dass er auch den Fuhrpark eines großen Industrieunternehmens betreue, bei dem jährlich 700 bis 1.000 An- und Abmeldungen durchzuführen seien. Es liege auf der Hand, dass er diesen Auftrag ohne intensive Mitarbeit seiner Ehegattin oder einer anderen Dienstnehmerin nicht ausführen oder annehmen hätte können. Die Tatsache, dass er für seine Tätigkeiten eine eigene bei ihm angestellte Mitarbeiterin heranziehe, werde von seinem Arbeitgeber gewünscht und durch finanzielle Unterstützung gefördert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Parkstrafe

Die Berücksichtigung des diesbezüglichen Aufwands wurde seitens des Finanzamtes bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2005 als Werbungskosten anerkannt.

Da einerseits seitens des Bw. glaubhaft dargetan wurde, dass das „Überziehen“ der Parkzeit mit einem Besprechungstermin in der Zentrale seines Arbeitgebers im Zusammenhang steht und andererseits offenbar das Verschulden nur gering war, geht auch der Unabhängige Finanzsenat von der Werbungskosteneigenschaft dieses Aufwands aus.

Der Berufung war daher in diesem Punkt statzugeben.

2. Dienstverhältnis

2.1 Allgemeines

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist zu prüfen, ob daraus resultierende Zahlungen betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 bzw. § 16 Abs. 1 EStG 1988) oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) zu qualifizieren sind (vgl. VwGH 4.9.1992, 91/13/0196). Dabei ist zu untersuchen, ob Steuerpflichtige durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermeiden versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Die Anerkennungskriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruhen auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Die Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (VwGH 24.9.2003, 97/13/0232). Die zu beachtenden Kriterien (siehe unten) dürfen daher nicht als generelle Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen angesehen werden (*Ruppe, Familienverträge*², 105, 110; dies wäre verfassungsrechtlich bedenklich). Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, genügt nicht, um ihm die Anerkennung zu versagen (VfGH 19.3.1974, G 1/74, 1974, 172); das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, G 52/87).

Bei "Angehörigenvertragsverhältnissen" müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Wie auch das Finanzamt zutreffend festgestellt hat können somit Verträge zwischen nahen Angehörigen werden – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) – im Steuerrecht nur dann anerkannt werden, 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 und haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221). Die Kriterien entsprechen stRspr. (vgl. aus jüngerer Zeit zB. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, zu einem Dienstverhältnis zwischen einem Landtagsabgeordneten und seiner Ehegattin; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164, zur Verrichtung von Buchhaltungsarbeiten durch einen studierenden Sohn; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300, zu Schreibarbeiten der Kinder; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208, zu nicht näher bestimmten Werkleistungen der Ehegattin oder VwGH 16.9.2003, 97/14/0054, zu Leistungen des Lebensgefährten).

Bei „Leistungen im Familienverband“ sind aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahme; maßgeblich sind regelmäßig andere Beweggründe, zB. Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse, Erwerb von Erfahrung oder Erweis der Tauglichkeit für die erwartete Position als künftiger Nachfolger in der Führung des elterlichen Unternehmens. Bei einer derartigen Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung sind dadurch veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 Abs 1 Z 4 nicht abzugsfähig (VwGH 4.9.1992, 91/13/0196).

Die zivilrechtlich „eheliche Beistandspflicht“ ist eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit. Nach § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Liegt bei einer derartigen Mitwirkung kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd. § 20 EStG 1988 anzusehen (zB. VwGH 23.4.1998, 95/15/0191). Der VwGH hat allerdings festgestellt, dass nicht „*jedwede Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten bezieht, einer Abgeltung iSd. § 98 ABGB zugänglich*“ ist (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045). Daher beruhen bspw. Vertretungsleistungen von Ehegatten nicht schlechthin auf der ehelichen Dienstleistungspflicht (RME, ÖStZ 1990, 135).

2.2 Diese allgemeinen Kriterien bedeuten auf den konkreten Fall angewendet:

Der Bw. hat mit seiner Ehegattin, also einer nahen Angehörigen im Sinne der obigen Ausführungen, einen Dienstvertrag abgeschlossen und diesbezüglich die entsprechenden Konsequenzen sowohl aus steuer- als auch aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht gezogen, dh. es ist das Dienstverhältnis sowohl gegenüber dem Finanzamt bekanntgegeben worden, als auch eine Anmeldung zur Gebietskrankenkasse erfolgt.

Eine derartige Vorgangsweise hat jedenfalls zumindest Indizwirkung für das Vorliegen eines tatsächlichen Vertragsverhältnisses (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082), sodass der Unabhängige

Finanzsenat von einer ausreichenden Publizitätswirkung des Dienstverhältnisses ausgeht. Zwar ist einzuräumen, dass derartige Formalkriterien auch bei „vorgetäuschten“ Dienstverhältnissen beachtet werden, jedoch ergeben sich hiefür keinerlei Anhaltspunkte und wird dies auch vom Finanzamt nicht behauptet.

Aus den Darstellungen des Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 12. Juli 2006 ergibt sich weiters ein klarer und eindeutiger Inhalt des Inhalts des gegenständlichen Dienstvertrages, auch wenn dieser als solcher nicht schriftlich abgeschlossen wurde, sondern lediglich ein für Zwecke der Sozialversicherung erforderlicher „Dienstzettel“ angefertigt wurde. Insbesondere ergibt sich aus dem offenkundigen Vertragsinhalt, dass der Bw. selbst überwiegend im Außendienst mit dem Akquirieren von Versicherungsverträgen und der dementsprechenden Kundenbetreuung betraut ist und seine Ehegattin überwiegend Bürodienste bzw. mit dem Abschluss von Versicherungsverträgen anfallende „Hilfstätigkeiten“, wie etwa Kfz-Anmeldungen, verrichtet. Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung an den vom Bw. glaubhaft dargestellten Verhältnissen zu zweifeln, auch das Finanzamt hat diese nicht in Zweifel gezogen.

Was den Fremdvergleich des eingegangenen Dienstverhältnisses ergibt, ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine Unangemessenheit des an die angestellte Ehegattin ausbezahlten Gehaltes, auch wenn die behauptete Orientierung am „lokalen Durchschnitt“ kein brauchbaren Hinweis auf ein tatsächliches Abstellen auf ein auch mit einem fremden Dritten zu gleichen Konditionen abgeschlossenes Dienstverhältnis ergibt.. Für die Angemessenheit des Gehalts spricht insbesondere Art und Umfang der vom Bw. dargestellten Tätigkeiten sowie der Ausbildungsstand der Ehegattin, dies insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sie zuvor offenbar eine Bürotätigkeit bei der Bezirkshauptmannschaft ausgeübt hat. Auch erscheint es glaubhaft, dass sich der Bw. angesichts des dargestellten Umfangs seiner nichtselbständigen Tätigkeit (vgl. auch die zuletzt gemachte Eingabe vom 8. September 2006) für Bürodienste und ähnliche Tätigkeiten tatsächlich auch eines fremden Dienstnehmers bedient hätte. Von einer Tätigkeit der Ehegattin im Bereich der familienhaften Mitarbeit bzw. der ehelichen Beistandspflicht kann somit keine Rede sein.

Somit kann insgesamt gesehen das Dienstverhältnis als dem für „Verträge zwischen nahen Angehörigen“ erforderlichen Kriterien entsprechend bezeichnet und somit unter diesem Aspekt aus steuerrechtlicher Sicht anerkannt werden.

Das Finanzamt hat die Versagung der Anerkennung jedoch auch darauf gestützt, dass es – offenbar aus arbeitsrechtlichen Gründen - einem Dienstnehmer grundsätzlich verwehrt, sich zur Erfüllung seiner Aufgaben durch eine dritte Person vertreten zu lassen. Dies mag – wie auch die vom Finanzamt für die Begründung ihrer Entscheidung herangezogene Judikatur

zeigt – für die Mehrzahl der Fälle durchaus zutreffen. Allerdings hat die Judikatur – zumindest indirekt – auch schon die Auffassung vertreten, dass auch bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit die Heranziehung eines Dienstnehmers möglich sein kann. So hat der VwGH im Erkenntnis vom 31.3.2005, 2000/15/0127, welchem die Beurteilung der Einkunftsart eines Versicherungsvertreters zu Grunde lag, die Auffassung vertreten, dass es nicht in jedem Fall gegen das Vorliegen einer nichtselbstständigen Tätigkeit spreche, wenn ein Arbeitnehmer zur Erfüllung seiner Tätigkeiten seinerseits im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Arbeitnehmer beschäftige. Wenn diese Entscheidung, wie bereits erwähnt, primär die Beurteilung der Einkunftsart des Dienstgebers betraf, lässt sich daraus der allgemeine Schluss ableiten, dass unter bestimmten Voraussetzungen ein Dienstverhältnis zu einer Person, die ihrerseits wiederum in einem Dienstverhältnis steht, möglich sein kann. Dies gilt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats insbesondere dann, wenn – wie bei einem Versicherungsvertreter im Außendienst – die Eingliederung in das Unternehmen des Arbeitgebers de facto nur sehr lose ist und sie im Ergebnis jener eines ausschließlich auf Provisionsbasis tätigen Vertreters deshalb nahekommt, weil in beiden Fällen die Zahlung des Entgelts (einmal Arbeitslohn, einmal Provision) wesentlich vom Abschluss der Versicherungsverträge abhängt, sich als primär nach dem Erfolg bemisst.

Dem Vorbringen im Vorlageantrag war daher in diesem Punkt zu folgen und die in der Berufungsvorentscheidung in Änderung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vorgenommene Nichtanerkennung des Gehaltsaufwandes aus dem mit der Ehegattin abgeschlossenen Dienstvertrag rückgängig zu machen.

3. Fahrtenbuch/Reisekosten

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die vom Bw. als Werbungskosten beantragten Fahrtkosten (Kilometergelder) mit der Begründung einer Kürzung unterzogen, dass die als Berechnungsbasis herangezogenen – vom Bw. geführten – Fahrtenbücher „ungenau geführt“ seien. Dem hat der Bw. in der Berufungsschrift entgegengehalten, dass das Fahrtenbuch Datum, Zeitpunkt des Beginns und Ende der Fahrt, Ausgangs- und Endpunkt, Kilometerstand des Fahrzeugs sowie eine Aufteilung in betrieblich und privat gefahrene Kilometer enthalte und somit alle zum Nachweis von Werbungskosten relevanten Kriterien aufweise. Beanstandete „erhöhte“ Kilometerangaben ergäben sich daraus, dass die angegebenen Orte Anfangs- und Endpunkt der Dienstreise darstellten und etwaige Kundenbesuche auf oder nahe der Strecke nicht gesondert angeführt worden seien. Es könne überdies einem Außendienstmitarbeiter „*nicht zugemutet*“ werden, jeden Kundenbesuch einzeln und unter Angabe der Adresse im Fahrtenbuch festzuhalten.

Hiezu ist zu bemerken, dass Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nach § 138 Abs. 1 BAO prinzipiell nachzuweisen oder glaubhaft zu machen sind. In diesem Zusammenhang ist nach

Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht nachvollziehbar, warum eine entsprechende Nachweisführung bei Außendienstmitarbeiter, der bei einem Versicherungsunternehmen angestellt ist, nicht „zumutbar“ sein soll.

Es ist nun zu untersuchen, ob die vom Bw. erstellten Unterlagen einen tauglichen Nachweis für die beantragten Werbungskosten bzw. deren Höhe darstellen.

Der Bw. führt aus, dass sich aus dem VwGH-Erk. vom 24.2.2005, 2003/15/0073, ergebe, dass an Fahrtenbücher keine allzu strengen Formalerfordernisse gestellt werden dürften. Dem ist zu entgegnen, dass dem Erk. zwar allenfalls eine prinzipielle Äußerung des VwGH in diese Richtung hin entnehmbar sein mag, es aber letztlich ausdrücklich nur darüber ausgesprochen hat, ob Dienstreisen in der behaupteten Anzahl angefallen sind oder nicht. Die bei diesen Reisen zurückgelegten Wegstrecken standen jedoch nicht in Streit, sodass vom VwGH keine ausdrücklichen Aussagen an Anforderungen von Nachweisen für beruflich bzw. betrieblich veranlasste Fahrten getroffen worden sind.

Unbestritten ist jedenfalls, das aus dem Fahrtenbuch für Reisen mit identen Ausgangs- und Endpunkten Wegstrecken (Kilometerangaben) ersichtlich sind, die erheblich von einander abweichen. Der diesbezügliche Einwand des Bw, er habe dabei zwischenzeitig Kundenbesuche an verschiedenen anderen Orten vorgenommen, ist zwar nicht von vornherein unglaublich, er konnte von ihm jedoch – offenbar weil er die Führung dementsprechender Aufzeichnungen für unzumutbar hält – nicht nachgewiesen werden; auch von einer Glaubhaftmachung der Werbungskosten im beantragten Ausmaß konnte nicht ausgegangen werden. Den vorgelegten Fahrtenbüchern steht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats jedenfalls die prinzipielle Anforderung entgegen, wonach diese alle beruflichen und privaten Fahrten zu beinhalten haben, fortlaufend und übersichtlich zu führen sind und insbesondere zweifelsfrei und klare Angabe von Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zu enthalten haben (*Doralt, EStG⁹ § 16, Tz. 220, Stichwort "Fahrtkosten" mwN.; Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel, Das Auto im Steuerrecht², 63 ff, Aigner/Renner, SWK 2006, S 465 ff*). Aus dem Fahrtenbuch sowie den weiteren Ausführungen des Bw. sind die offenkundigen Ungereimtheiten jedenfalls nicht erklärbar.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

4. Verpflegungsmehraufwendungen

Der Bw. hat diesbezüglich als Werbungskosten einen Betrag von 528 Euro (für 240 Stunden zu je 2,20 Euro) geltend gemacht. In seiner Beantwortung des Vorhalts des Unabhängigen Finanzsenats, wo die Werbungskosteneigenschaft dieser Aufwendungen in Frage gestellt wurde, hat er angegeben, dass dieser Punkt „nicht Gegenstand der Berufung“ sei.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass gemäß § 289 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz – d.h. also der Unabhängige Finanzsenat – in der Entscheidung berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch in der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz (Finanzamt) zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin abzuändern. Somit besteht kein „Verböserungsverbot“, d.h. der angefochtene Bescheid kann auch zum Nachteil des Bw. abgeändert werden (VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126; vgl. auch *Ritz*, BAO³, § 289, T z41 m.w.N.).

In der Sache selbst ist nochmalig auf die dem Bw. bereits in Grundzügen bekanntgegebene Rechtsansicht der Judikatur zu verweisen, wonach das mehrmalige Aufsuchen desselben Ortes dort einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit entstehen lässt und andererseits bei „eintägigen Reisen“ (dh. also Reisebewegungen ohne Übernachtung) kein steuerlich abzugsfähiger Verpflegungsmehraufwand entsteht. Der VwGH hat diesbezüglich im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, ausgeführt:

- Zum weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit:

„Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt auseinander gesetzt und ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen ein Ort zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort - für sich betrachtet - Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise. Sowohl eine mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort als auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen nicht zusammenhängenden Tagen können die Eignung eines Ortes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes zu führen hat.“

- Zur Problematik „eintägiger“ Reisen:

Einem berücksichtigungswürdiger Verpflegungsmehraufwand steht entgegen, wenn sich „die Möglichkeit geboten hat, einen Verpflegungsmehraufwand - allenfalls durch eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmitteln – abzufangen“ (Verweis auf die Erkenntnisse vom 28.1.1997, 95/14/0156, vom 30.10.2001, 95/14/ 0013, und vom 26.6.2002, 99/13/0001).

Auch der Unabhängige Finanzsenat hat sich schon in mehreren Entscheidungen dieser Rechtsansicht angeschlossen und aus diesem Grund die Werbungskosteneigenschaft versagt (vgl. etwa UFS 19.3.2004, RV/4358-W/02 und 13.5.2005, RV/0149-L/04).

Der Unabhängige Finanzsenat geht auch im konkreten Fall angesichts der im Steuerakt aufliegenden Fahrtenbücher bzw. Reisekostenaufstellungen davon aus, dass der Bw. jeweils

nur beruflich veranlasste Reisen an Orte unternommen hat, hinsichtlich derer – zumindest in der Mehrzahl der Fälle – durch mehrmaliges Aufsuchen ein neuer – weiterer - Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist und die jeweils nur „eintägig“ waren und somit eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten, insbesondere des Abendessens, möglich war.

Aus diesen Gründen ist daher dem Bw. bei beruflich bedingten Reisen kein steuerlich zu berücksichtigender Mehraufwand im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen entstanden. Der angefochtene Bescheid war daher insoweit zum Nachteil des Bw. abzuändern.

5. Darstellung der Werbungskosten und Bemessungsgrundlagen

Gegenüber dem angefochtenen Erstbescheid treten durch diese Berufungsentscheidung folgende Änderungen der Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit ein:

Werbungskosten laut Erstbescheid	23.185,18
+ Parkstrafe	+ 21,80
- Verpflegungsmehraufwendungen	- 528,00
Werbungskosten laut Berufungsentscheidung	22.678,98

Zur Darstellung der Bemessungsgrundlagen (Einkommen, Abgabenschuld) wird auf die Beilage, die einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bildet, verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 24. April 2007