



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0361-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat in einer der Einkommensteuererklärung 2006 (Arbeitnehmerveranlagung) angeschlossenen „*Zusammenstellung der Aufwendungen zum Jahresausgleich 2006*“ u.a. unter dem Titel „*Tätigkeit Abgeltung Gattin*“ einen Betrag von 3.960,00 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Versicherungstätigkeit) geltend gemacht.

Als Beilage wurde der Abgabenerklärung eine mit 3.5.2006 datierte Liste der „*Tätigkeiten für Versicherungsdienste von Frau AB*“ angeschlossen.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 26. April 2007 hat das Finanzamt u.a. die Zahlungen an die Gattin nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht. Die „*Abgeltung*“ an die Gattin wurde mit dem Hinweis unberücksichtigt gelassen, jene Liste über den zeitlichen Aufwand für Versicherungsdienste von Frau AB, die keinerlei Beträge ausweise, habe nicht zugeordnet werden können.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2007 hat der Bw gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 fristgerecht berufen. Eine Aufstellung über die unterstützenden Bürotätigkeiten seiner Gattin werde er nachreichen.

Mit Vorhalt vom 22. Mai 2007 wurde der Bw u.a. ersucht, mitzuteilen, welchen Aufwand in Höhe von 101 € er geltend machen wolle. Er reiche diesbezüglich Unterlagen nach, welche am 10.5.2007 von der VGKK ausgefertigt worden seien. Weitere Angaben seien 20 Monate à 5,05 € = 101,00 €. Da immer nur der Aufwand abgesetzt werden könne, der in dem jeweiligen Aufwandsjahr angefallen sei, werde er um Stellungnahme ersucht, inwieweit 20 Monatsbeträge im Jahr 2006 angefallen seien und um welche Zahlungen es sich hierbei handle.

Die Beantwortung der Fragen erfolgte in Form von handschriftlichen Vermerken des Bw auf dem Vorhalt des Finanzamtes, die mit Datum und Unterschrift des Bw versehen waren. Laut diesen Vermerken handle es sich bei den 101,00 € um „*Beiträge Abfertigungsrücklage für Gattin AB*“ für den Zeitraum 1.3.2005 – 31.12.2006.

Mit Vorhalt vom 27. Juni 2007 wurde der Bw überdies gebeten, den zwischen ihm und seiner Ehegattin im Hinblick auf die für seine Versicherungstätigkeit zu verrichtenden Tätigkeiten abgeschlossenen Vertrag vorzulegen.

Am 3. Juli 2007 wurde dem Finanzamt neuerlich die dem Finanzamt bereits vorgelegte Liste der Tätigkeiten für Versicherungsdienste von Frau AB vom 3.5.2006 per Telefax übermittelt. Aus einem handschriftlichen Begleitschreiben ging hervor, infolge einer geringfügigen Beschäftigung sei kein zusätzlicher Arbeitsvertrag erstellt worden, die die Tätigkeit betreffenden Arbeiten seien bereits beim Finanzamt eingereicht. Dieses Schreiben wurde auch von der Gattin des Bw unterfertigt.

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2007 die Abfertigungs-rücklage (Mitarbeitervorsorge) für die Gattin für zwölf Monate berücksichtigt (= Betrag von 60,60 €). Hinsichtlich der Beschäftigung der Ehegattin im Rahmen seiner Versicherungs-tätigkeit sei davon auszugehen, dass diese in der Form der familienhaften Mitarbeit gem. §§ 90 und 98 ABGB erfolge. Liege der Mitwirkung im Erwerb des Ehegatten kein über diese Verpflichtung hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, seien die geleisteten Abgeltungsbeträge

iSd. § 98 ABGB nicht als Betriebsausgaben (Anmerkung des UFS: gemeint wohl Werbungskosten) abzugsfähig.

Daraufhin hat der Bw mit Schreiben vom 23. Juli 2007 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, diese einfachen Bürotätigkeiten seiner Gattin seien auch in den vergangenen Jahren akzeptiert worden.

In einer im Vorlageantrag angekündigten Stellungnahme vom 27. Juli 2007 hat der Bw ergänzend ausgeführt, die Beurteilung des Finanzamtes, dass seine Gattin in keinem Dienstverhältnis stehe, sei unrichtig. Seine Gattin sei seit April 2000 im Rahmen seiner Versicherungstätigkeit in einem regulären Dienstverhältnis beschäftigt. Ihr monatlicher Lohn betrage 330,00 €. Das Dienstverhältnis sei durch Anmeldung bei der VGKK ordnungsgemäß deklariert, weiters würden die gesetzlichen Abgaben laufend entrichtet (UV, MVG). Er habe dem Finanzamt sämtliche Unterlagen, u.a. auch eine Liste jener Tätigkeiten übermittelt, die seine Gattin ausführe. Diese Liste, ein monatlicher Überweisungsbeleg sowie eine Aufstellung, die den Zeitaufwand für die geleisteten Versicherungsdienste dokumentiere, habe das Finanzamt aus ihm unerklärlichen Gründen nicht zum Gegenstand der Sachverhaltsprüfung gemacht. Die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung lege nicht dar, aufgrund welchen Sachverhaltes das Finanzamt davon ausgehe, dass die Beschäftigung seiner Gattin steuerlich nicht abzugsfähig sei. Die Begründung sei darüber hinaus auch widersprüchlich. Die von ihm monatlich getätigten Lohnzahlungen an seine Frau in Höhe von 330,00 € (jährlich 3.960,00 €) seien nicht anerkannt worden, wohl aber der gesetzlich vorgeschriebene Beitrag zur Mitarbeitervorsorgekasse in Höhe von 1,53 % des Bruttolohnes. Weiters agiere die Behörde inkonsequent, wenn sie einerseits die geleisteten Zahlungen nicht als Einkommen anerkenne, andererseits aber den Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag verneine.

Im Vorlagebericht an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) hat das Finanzamt beantragt, die Beiträge zur Mitarbeitervorsorgekasse ebenso nicht als Werbungskosten anzuerkennen, den Alleinverdienerabsetzbetrag aber aufgrund der Qualifizierung der Werbungskosten-Zahlungen als Unterhaltszahlungen zu gewähren.

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 Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug gebracht werden können.

Eingangs ist festzustellen, dass der Bw zutreffend moniert, dass das Finanzamt den Sachverhalt, den es seiner rechtlichen Beurteilung zu Grund gelegt hat, nicht dargestellt hat. Dies stellt aber lediglich einen Begründungsmangel dar, der von der Abgabenbehörde zweiter Instanz saniert werden kann.

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 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.).

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).

Wie der Bw im Vorlageantrag vom 23. Juli 2007 selbst angeführt hat, stellen die in der dem Finanzamt vorgelegten Liste (Tätigkeiten für Versicherungsdienste), die sich mit der Aufstellung vom 3.5.2006 hinsichtlich der im Übrigen nur dem Grunde nach allgemein umschriebenen Arbeiten deckt, nur „*einfache Bürotätigkeiten*“ dar. Der vom Bw gewählte Ausdruck „*einfache*“ Bürotätigkeiten bringt bereits zum Ausdruck, dass für deren Durchführung keine spezielle Ausbildung erforderlich ist.

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 Bw angeführte Zeitaufwand laut Tätigkeitsaufstellung vom 3. Mai 2006 von ca. 2 – 2,5 Stunden täglich bzw. 33 Stunden monatlich übersteigt nach Ansicht der Referentin des UFS keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden kann. Dies schon deshalb nicht, weil nahezu ein Drittel der angegebenen monatlichen Arbeitszeit auf **Telefondienste** (täglich 8.00 – 20.00 Uhr) entfällt. Diese Tätigkeit wird 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). Aufgrund der Zusatzangabe „*8.00 Uhr – 20.00*“ und „*½ Stunde pro Tag*“ geht die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates zudem davon aus, dass die Ehegattin - wie es unter Ehegatten bzw. generell unter Familienangehörigen üblich ist - ,wenn sie zu Hause ist, auch für den Bw bestimmte Anrufe mit beruflichem Bezug entgegennimmt.

In der vom Bw vorgelegten Tätigkeitsaufstellung wurde im Übrigen nur der monatliche Zeitaufwand für die nur allgemein umschriebenen Tätigkeiten angegeben. Dass die angeführten Tätigkeiten im angegebenen Umfang tatsächlich erbracht wurden, erweist diese Aufstellung nicht. 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). Die „ca“- Angabe bei der täglichen Arbeitszeit (ca. 2 bis 2,5 Stunden) deutet auch darauf hin, dass keine klare Regelung der täglichen Arbeitszeit (Beginn und Ende der täglichen Arbeitszeit) getroffen wurde. Die genaue Regelung der Arbeitszeit gehört aber zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses. Der VwGH geht davon

aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Gestaltungen vorliegen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass die Tätigkeiten tatsächlich im angegebenen zeitlichen Ausmaß erbracht wurden, übersteigt die Tätigkeit der Gattin nicht den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (familienhaften Mitarbeit), zumal die neben dem Telefondienst (als nach der Rechtsprechung des VwGH typische familienhafte Mitarbeit) angeführten Arbeiten nur 23 Stunden monatlich ausmachen, was (bei durchschnittlich 30 Tagen monatlich) einem täglichen Zeitaufwand für die Gattin des Bw von ca. einer Dreiviertelstunde entspricht. 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). Der Bw spricht selbst in der Berufung von „*unterstützenden*“ Bürotätigkeiten, 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.

Der Bw unterliegt einem Irrtum, wenn er davon ausgehen sollte, dass die Anmeldung seiner Gattin seit April 2000 bei der VGKK und die laufende Entrichtung der gesetzlichen Abgaben bereits zur steuerrechtlichen Anerkennung des Dienstverhältnisses führe. Der Anmeldung bei der Sozialversicherung und Abfuhr von Lohnabgaben kommt lediglich Indizwirkung für dessen Vorliegen zu (vgl. Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 162), die Erfüllung dieser formalen Belange führt aber noch nicht zur steuerrechtlichen Anerkennung.

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 Bw an seine Gattin (monatlich 330,00 € bzw. 3.960,00 € im Jahr 2006) nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Die Beurteilung der Mitarbeit der Ehegattin als im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (familienhaft) erbracht führt dazu, dass auch die im Rahmen der Berufungsvorentscheidung berücksichtigen Beiträge zur Mitarbeitervorsorgekasse in Höhe von 60,60 € nicht als Werbungskosten anerkannt werden können (daher Werbungskosten laut Berufungsvorentscheidung 8.565,19 € – 60,60 € = 8.504,59 €). Die Nichtanerkennung der Zahlungen an die Gattin als Werbungskosten hat aber andererseits - wie das Finanzamt im Vorlagebericht eingeräumt hat - zur Folge, dass dem Bw der Alleinverdienerabsetzbetrag zu gewähren ist.

Daraus resultiert auch die Erhöhung der anrechenbaren Sonderausgaben (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988) gegenüber der Berufungsvorentscheidung.

Soweit der Bw auf die Anerkennung der Zahlungen in den Vorjahren verweist, ist darauf hinzuweisen, dass eine Prüfung der Frage, ob Werbungskosten anzuerkennen sind, für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu erfolgen hat. Aus einer allenfalls zu Unrecht erfolgten Anerkennung der Zahlungen für Vorjahre kann kein Rechtsanspruch auf Anerkennung für das Berufungsjahr abgeleitet werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 3. März 2008