



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 12

GZ. RV/0274-G/09,
miterledigt RV/0275-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Sadleder Friedrich KG, Buchprüfung und Steuerberatung, 4502 St. Marien, Linzerstraße 62a, vom 30. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 1. Juli 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer beim Berufungswerber (Bw.), einem selbständiger Handelsvertreter, gemäß § 144 BAO durchgeführten, das Jahr 2006 betreffenden Nachschau wurden seitens des Prüfers ua. nachstehende Feststellungen getroffen (Niederschrift vom 30. Juni 2008):

1) Personalaufwand Ehegattin:

Es sei ein Betrag in Höhe von € 6.802,89 als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

Laut vorliegenden schriftlichen Dienstvertrags vom 3. Oktober 2005 sei die Gattin des Bw. bei ihm als Bürohilfe angestellt. Als Arbeitszeit seien wöchentlich regelmäßig *10 Stunden* vereinbart worden, wobei festgelegt worden sei, dass sich die Ehegattin mit

betriebsnotwendigen Änderungen der Arbeitszeit einverstanden erkläre. Als Entlohnung wäre ein Bruttomonatsentgelt von € 350 vereinbart worden, woraus sich ein Stundenlohn von ca. € 8,75 ergäbe.

Laut der ordnungsgemäßen Anmeldung zur ÖOGKK betrage die durchschnittliche Arbeitszeit an *zwei Tagen in der Woche insgesamt 10 Stunden*.

Der Bw. habe zum Dienstverhältnis der Gattin Folgendes bekannt gegeben (Niederschrift vom 30. Juni 2008):

"Es gibt einen Dienstvertrag und eine Anmeldung zur Gebietskrankenkasse. Es erfolgte eine stundenweise Anmeldung. Die Gattin macht für mich die ganzen Belege, welche in den beiden Ordnern abgelegt sind und die Vorbereitung für den Steuerberater (Rechnungen geordnet nach Datum und Spesenart übergeben) und solche Sachen wie die Post und Pakete holen sowie die Kontrolle der Rechnungen mit den tatsächlichen Zahlungen. Es gibt keine Stundenaufzeichnungen der Gattin, da sie immer jeden Tag denselben Tagesablauf hat (vormittags ca. 3-4 Stunden). Die Pakete von der Post werden dann abgeholt, wenn die Tochter in die Schule gebracht wird. Nachweise, welche Tätigkeit die Gattin ausübt, sind folgende vorhanden: Postaufgabebelege und Entgegennahme-Unterschriften, nachvollziehbar ist noch, dass ich überwiegend im Außendienst tätig bin und daher keine Zeit für Büroarbeiten habe. Die Bezahlung wurde nach Stunden vereinbart. Welche Summe pro Stunde vereinbart wurde, kann ich momentan nicht beantworten. Sie bekommt monatlich ein wenig mehr über die Geringfügigkeitsgrenze - damit geht es auch um die Pensionsvorsorge, damit die Jahre anerkannt werden."

In einer persönlichen Vorsprache am 11. April 2008 habe der Bw. – so der Prüfer weiter – noch bekanntgegeben, dass seine Gattin betreffend die Terminvereinbarungen durch das Call Center die Kundendaten vorsortieren müsse, da jene Kunden, die nicht bezahlen würden, nicht durch das Callcenter, sondern durch ihn selbst angerufen werden sollen.

Dazu stellte der Prüfer fest, dass an gesamten Buchhaltungsunterlagen für das Jahr 2006 nur zwei Ordner mit Belegen (Rechnungen, Kontoauszüge, Barbelege, Abrechnungen, etc.) vorhanden seien. Insgesamt dürfte es sich dabei um ca. 600 einzelne Belege handeln, welche in den beiden Ordnern abgelegt seien. Dies würde bedeuten, dass nicht einmal 2 (!) Belege täglich abgeheftet, sortiert und kontrolliert werden müssten; der Zeitaufwand für diese Tätigkeit wäre jedenfalls minimal.

Auch das Vorsortieren der Kundendaten für das Callcenter könne nicht viel Zeit beanspruchen, da nicht anzunehmen sei, dass *"monatlich viele Kunden dazukommen, welche nicht oder nicht zeitgerecht bezahlen. Ansonsten sind die Kundendaten bereits bekannt und brauchen keine Aufarbeitung mehr"*.

Die Abholung und Aufgabe von Paketen erfolge mehrheitlich zu dem Zeitpunkt, als die Tochter in die Schule gebracht werde.

Nachweise, welche Tätigkeiten die Gattin genau ausgeübt habe, könnten – außer eventuellen Unterschriften auf Postaufgabescheinen – nicht erbracht werden.

Betreffend den Dienstvertrag (*10 Stunden wöchentlich*) und der Aussage in der Niederschrift (*3-4 Stunden täglich*) gäbe es widersprüchliche Angaben.

Schließlich weise die niederschriftliche Aussage *"Sie bekommt monatlich ein wenig mehr über die Geringfügigkeitsgrenze - damit geht es auch um die Pensionsvorsorge, damit die Jahre anerkannt werden"*, darauf hin, dass die Bezahlung so gestaltet worden sei, dass die Gattin Pensionsansprüche erwerbe und der Gehalt nicht nach tatsächlich geleisteten Stunden bezahlt werde.

Der Zeitaufwand für die oben angeführten Tätigkeiten sei so minimal, dass eine Begründung eines Dienstverhältnisses in der stattgefundenen Form nicht gerechtfertigt erscheine. Nach § 90 ABGB habe nämlich ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung habe. Liege bei einer derartigen Mitwirkung – wofür gegenständlichenfalls nach Ansicht der Prüfers auszugehen sei – kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, seien die geleisteten Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Im Rahmen der Schlussbesprechung habe der Steuerberater eine „Aktennotiz zur Betriebsprüfung“ vorgelegt, auf welcher die Tätigkeiten der Gattin vermerkt worden wären. Des Weiteren seien Wochenberichte, welche laufend an den Auftraggeber des Bw. gesandt worden seien, sowie Listen mit den DHL-Zustellungen (Pakete) vorgelegt worden.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers wäre damit jedoch ebenso kein Nachweis erbracht worden, welche Tätigkeiten die Gattin genau ausübe und welchen Umfang diese Tätigkeiten beinhalten würden. Es entspreche zB nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die Wochenberichte gemeinsam geschrieben werden, indem der Bw. aus seinen handschriftlichen Aufzeichnungen der Gattin die Daten ansage und diese die Daten dann in den PC eingeben würde.

Es werde auch gar nicht bestritten – so der Betriebsprüfer weiter in seinen Feststellungen –, dass die Gattin diverse Arbeiten für den Bw. durchführe, jedoch würde für diese Arbeiten keine fremde Arbeitskraft angestellt bzw. in dieser Form bezahlt werden.

2) Pauschale Betriebsausgaben:

Der Bw. habe das Handelsvertreterpauschale in Höhe von 12 % als Ausgabe beantragt. Mit der Pauschale seien ua. auch Mehraufwendungen für die Verpflegung abgegolten.

In den Rechnungen betreffend Nächtigungskosten seien nun teilweise das Frühstück bzw. die Kosten für die Halbpension inkludiert. Für das Frühstück seien daher 15 % und für die Halbpension 40 % pauschal aus den Nächtigungskosten herauszurechnen und die Betriebsausgaben sowie die Vorsteuer zu kürzen (Kürzung Betriebsausgaben: € 636,38; Kürzung Vorsteuern: € 66,23).

Im Rahmen der Schlussbesprechung sei vom Steuerberater vorgebracht worden, dass die Kosten des Frühstücks nicht abzuziehen seien, da diese Kosten in den Nächtigungskosten inkludiert seien. Welche Kosten zusätzlich neben dem Betriebsausgabenpauschale abgezogen werden dürften, würde sich aus den EStR Rz 4117 ff ergeben.

Das Finanzamt folgte der Rechtsauffassung des Betriebsprüfers in dem im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006.

Die dagegen gerichtete Berufung begründete der steuerliche Vertreter des Bw. ua. wie folgt:

Ad 1) Personalaufwand Ehegattin:

Trotz des nachgewiesenen großen Betätigungsfeldes der Gattin (Exceltabelle der Einnahmen-Ausgabenrechnung für den Zeitraum 1-6/2006, DHL-Paketempfangsliste, etc.) und der von ihr tatsächlich erbrachten Leistungen seien die Lohnkosten nicht anerkannt worden.

Tatsache sei auch, dass der Bw. als Handelsvertreter ganz Österreich zu bereisen habe und somit fast ausschließlich wochenweise außer Haus nächtigen müsse. Davon hätte sich auch der Prüfer durch die vorgelegten Nächtigungsbelege, Wochenberichte und Reiseaufzeichnungen überzeugen können.

Zusätzlich könne aus der hohen Gesamtkilometerleistung von 70.000 pro Jahr schlüssig abgeleitet werden, dass für die Verwaltungstätigkeit zu Hause kaum noch Zeit übrig bliebe.

Diese notwendigen Tätigkeiten wie

Organisation von Kundenterminen

Organisation von Hotelbuchungen

Postbearbeitung /Abholung/Aufgabe/Bearbeitung)

Einkauf Büroartikel

Zuständigkeit für den kaufmännischen Bereich (Überwachung des Zahlungsverkehrs, etc.)

Aufbereitung der Buchhaltung (Kontrolle der Eingänge, Zahlungen, Abbuchungen, Mastercardabrechnungen, Sortieren der Belege, Erstellung des Spesenverteilers bis August 2006 – danach wegen des erheblichen Zeitaufwandes Auslagerung an die Kanzlei)

Telefondienst

Empfangnahme der zahlreichen Paketdienstzustellungen, womit folgende Leistungen im Zusammenhang stehen: Auspacken, Reinigung und Sortierung des Sortiments, Rücksendung der beschädigten Ware bzw. des abgelaufenen Sortiments, Werbematerial sortieren und zu Werbeprospekten bündeln und zusätzlich ein Firmenetikett anbringen

Übermittlung der Werbeprospekte an das ebenfalls eingeschaltete Callcenter bzw. Verpackung und Zustellung an *mögliche* Kunden

müssten von einer Dienstnehmerin (hier von der Gattin) erbracht werden.

Wäre also nicht die Gattin beschäftigt, dann müsste der Bw. – so der Steuerberater weiter – eine fremde Arbeitskraft einstellen, da diese Tätigkeiten aus zeitlichen Gründen nicht von ihm erbracht werden könnten.

Andererseits wären auch die Paket- und Postzustellungen nicht möglich, da der Bw. wochentags fast ausschließlich auswärts sei, sodass zu den Betriebszeiten eine Lieferung, Abholung oder Aufgabe nicht möglich wäre. Es sei daher zwingend geboten, dass diesbezüglich ein Bereitschaftsdienst vorhanden sei, den die Gattin übernehme.

Auch sei bekannt, dass gerade bei Paketzustellung durch fremde Frächter nicht vorhergesehen werden könne, *wann* diese Zustellung erfolgen werde. Ohne Personal könnte der Bw. keine Termine mit den Kunden, die von Wien bis Vorarlberg zu betreuen seien, vereinbaren. Man möge sich nur den Terminkalender des Bw. der auch dem Prüfer zur Einsicht vorgelegt worden sei, in Erinnerung rufen. Wer dann noch behaupte, dass es für den positiven Fortbestand des Gewerbes als Handelsagent nicht schädlich sei, wenn die vereinbarten Termine nicht genauestens eingehalten würden, der erkenne die wirtschaftliche Realität nicht oder wolle diese nicht erkennen. Derartige Verschiebungen, die durch die administrativen Bürotätigkeiten notwendig wären, würden die Zufriedenheit des Kunden erheblich erschüttern und letztlich der Konkurrenz den Vorzug geben.

Es sei daher natürlich auch wirtschaftlich sinnvoll, diese zahlreichen Tätigkeiten durch ein Dienstverhältnis mit der Gattin zu lösen, da sich das Büro und der Lagerraum im Wohnungsverband befinde und somit die Arbeitszeit sehr flexibel eingeteilt werden könne. Bei Einstellung einer fremden Arbeitskraft müsste das Büro ausgelagert werden. Weiters würden erhebliche Mehrkosten anfallen, da die Stehzeiten überwiegend bezahlt werden müssten, da kein fremder Dienstnehmer gefunden werden könnte, der je nach Arbeitsanfall täglich zwischen 2 – 4 Stunden (teils vormittags/teils nachmittags) Dienst versehen würde.

Die Feststellung des Finanzamtes – so die weiteren Ausführungen des Steuerberaters -, dass der Zeitaufwand für diese Tätigkeiten nur minimal wäre, sei nicht nachvollziehbar und entspreche auch keineswegs einer richtigen objektiven Beurteilung. Es habe den Anschein, dass bei der Finanzverwaltung eine Tätigkeit der Gattin im Unternehmen des Gatten keinen Stellenwert habe.

Laut Niederschrift würden sämtliche Tätigkeiten (Kontrolle/Aufbereitung der BH/Erstellung des Spesenvertailers/Paketdienste/Aufbereitung für Callcenter/Zusammenstellung von Prospektmaterial/Telefondienst/Reinigung und Mithilfe bei der Aufbereitung der Sortimentskoffer, etc.) als kaum nennenswert abgeurteilt. Unter Hinweis auf Teilbereiche der

Tätigkeiten werde versucht, den Eindruck zu erwecken, dass die Gesamtleistung untergeordnet wäre. Dass der wöchentliche Stundeneinsatz jedenfalls dem gemeldeten Dienstverhältnis entspreche und die Tätigkeit über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehe, könne daher sicherlich nicht verneint werden. Zukünftig werde die Gattin Zeitaufzeichnungen führen, um den Nachweis der betrieblichen Tätigkeit zusätzlich zu dokumentieren.

Die Tätigkeit der Ehegattin gehe jedenfalls über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinaus und die Entlohnung sei sicherlich nicht fremdunüblich, sodass die Anerkennung dieser Kosten als Betriebsausgabe den gesetzlichen Bestimmungen entspreche.

2) Kürzung pauschaler Betriebsausgaben:

Im Zuge der Prüfung wären die geltend gemachten Nächtigungskosten, die im Sinne der Handelsvertreterverordnung zusätzlich als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, um die darin enthaltenen Frühstückskosten gekürzt worden. Als Begründung dafür sei auf die EStR Rz 4117 ff verwiesen worden, die jedoch die Basispauschalierung betreffen und tatsächlich keinen Bezug auf die Handelsvertreterpauschalierung nehmen.

Insbesondere werde keine Aussage dahingehend getroffen, ob die in den Nächtigungskosten teilweise enthaltenen Frühstückskosten dem Nächtigungsaufwand oder den Diätenaufwand (der Verpflegung) zuzurechnen seien.

Nur dann, wenn die enthaltenen Frühstückskosten als Verpflegung zu beurteilen wären, wäre eine Kürzung der nachgewiesenen Nächtigungskosten denkbar. Dies deshalb, da § 2 Handelsvertreterverordnung normiere, dass von den Pauschalsätzen ua. nur die Mehraufwendungen für die **Verpflegung** (Tagesgelder im Sinne des § 4 Abs. 5 in Verbindung mit § 26 Z 4 EStG 1988) umfasst sind. Der **Nächtigungsaufwand** sei daher nicht abpauschaliert und könne somit zusätzlich berücksichtigt werden.

Laut LStR Rz 315 (Nächtigungsaufwand) werde bestimmt, dass dieser alternativ in Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten oder in Höhe des Pauschalbetrages absetzbar sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde ua. wie folgt begründet:

ad 1) Personalaufwand Ehegattin:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Die Individualbesteuerung bedinge, dass Verträge zwischen Familienangehörigen grundsätzlich auch steuerlich zu beachten sind. Voraussetzung dafür sei eine tatsächliche Leistungserbringung durch den Angehörigen, andernfalls liege ein Scheingeschäft vor.

Die zivilrechtliche Gültigkeit eines Rechtsgeschäftes bedeute allerdings noch nicht zwingend, dass es in dieser Form auch der Besteuerung zugrunde zu legen sei (§ 21 ff BAO).

Maßgebend sei in Grenzfällen nicht die äußere Erscheinungsform, sondern der wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes. Diese sogenannte „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ habe insbesondere für Verträge zwischen Ehepartnern oder anderen nahen Angehörigen Bedeutung. Derartige Verträge würden nur dann abgabenrechtliche Wirkung entfalten, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und einem „Fremdvergleich“ standhalten, d. h., auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

§ 90 ABGB bestimme im Wesentlichen, dass ein Ehegatte im Erwerb des Anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken habe, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung habe. Liege der Mitwirkung im Erwerb des anderen Ehegatten kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, seien die geleisteten Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigten Personen iSd § 20 EStG 1988 anzusehen.

Der Bw. habe nun – so das Finanzamt weiter – mit seiner Ehegattin am 3. Oktober 2005 einen Dienstvertrag abgeschlossen und dieses Dienstverhältnis auch bei der Sozialversicherung angemeldet. Eine derartige Vorgehensweise habe zumindest Indizwirkung für das Vorliegen eines tatsächlichen Vertragsverhältnisses, sodass das Finanzamt von einer ausreichenden Publizitätswirkung des Dienstverhältnisses ausginge.

Aus dem Inhalt des Dienstvertrages ergäbe sich, dass die Ehegattin des Bw. als Bürohilfe am gemeinsamen Wohnsitz, welcher auch gleichzeitig Betriebssitz des Bw. sei, beschäftigt werde. Als Bruttomonatsentgelt wäre ein Entgelt von € 350 vereinbart worden. Die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit betrage 10 Stunden, wobei keine Vereinbarung über die tägliche Arbeitszeit bestünde. Die Angaben bezüglich der wöchentlichen Arbeitszeit würden insofern differieren, als laut dem Dienstvertrag 10 Stunden vereinbart worden wären, demgegenüber der Bw. jedoch in der Niederschrift vom 10. April 2008 angegeben habe, seine Gattin würde jeden Tag ca. 3-4 Stunden *vormittags* arbeiten.

Dieser Dienstvertrag würde daher keinem Fremdvergleich standhalten, wenn keine Vereinbarung über Dienstbeginn und –ende enthalten seien und eine Qualifikation der Entgegennahme von Telefonanrufen als Bereitschaftsdienst oder Vollarbeitszeit nicht getroffen worden wäre.

Der Bw. habe auch ausgeführt (Niederschrift vom 10. April 2008), dass seine Gattin ein wenig mehr über der Geringfügigkeitsgrenze bekäme, damit die Jahre für die Pensionsvorsorge

anerkannt würden. Diese Aussage deute – so das Finanzamt – darauf hin, dass sich das Entgelt nicht an der Qualität und Quantität der Arbeitsleistung orientiert habe sondern zum Zwecke des Ansparens von Pensionszeiten in dieser Höhe vereinbart worden wäre: Auch dies sei ein Indiz für die Fremdunüblichkeit des Dienstvertrages. Tätigkeiten wie Telefondienst und das Durchführen von Terminvereinbarungen würden unter familienhafte Mitarbeit fallen (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Der Bw. argumentiere weiters damit, dass auch die Paket- und Postzustellungen ohne Mitarbeit seiner Ehegattin nicht möglich wären, da er wochentags fast ausschließlich auswärts tätig sei und deshalb zu den Betriebszeiten eine Lieferung, Abholung oder Aufgabe nicht möglich wäre. Ein diesbezüglicher „Bereitschaftsdienst“ der Ehegattin sei daher zwingend geboten gewesen. Auch könnte kein Dienstnehmer gefunden werden, der je nach Arbeitsanfall täglich zwischen 2- 4 Stunden (*teils vormittags, teils nachmittags*) Dienst versehen würde.

Mit dieser Argumentation würde der Bw. aber bereits selbst feststellen, dass eine Arbeitserbringung des Ehepartners „nach Bedarf“ einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Ad 2) Kürzung pauschaler Betriebsausgaben:

Gemäß § 2 Abs. 2 Handelsvertreterverordnung umfasse der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben ua. *Mehraufwendungen für die Verpflegung* (Tagesgelder im Sinne des § 4 Abs. 5 in Verbindung mit § 26 Z 4 EStG 1988).

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 seien Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für die *Verpflegung und Unterkunft* bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Daraus ergäbe sich, dass – so das Finanzamt weiter – die „Tagesgelder im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 die Aufwendungen für *Verpflegung und Unterkunft* (womit iVm. § 26 Abs. 4 EStG 1988 auch die Nächtigungsgelder gemeint sind)“ umfassen würden, „wobei die Aufwendungen für Verpflegung aber bereits durch die Pauschalierung abgegolten sind“. Die tatsächlichen Aufwendungen für die Unterkunft (ohne Verpflegung = Frühstück bzw. Halbpension) würden darüber hinaus als Betriebsausgaben anerkannt werden. Ohne Nachweis könnte ein Pauschalbetrag von € 15 für Nächtigung und Frühstück anerkannt werden. Die Ausgaben für Frühstück und Halbpension könnten daher nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wies der steuerliche Vertreter zu Punkt 1, der **Nichtanerkennung des Personalaufwandes** für die Ehegattin, darauf hin, dass das

Dienstverhältnis sämtliche für die abgabenrechtliche Anerkennung notwendigen Kriterien erfülle:

Das Dienstverhältnis sei ordnungsgemäß angemeldet und somit nach außen zum Ausdruck gebracht worden. Der Dienstvertrag regle die Tätigkeit klar und auch der Fremdvergleich könne nicht verneint werden. Auch könne bei „derartigen Tätigkeitsaufgaben (siehe Berufung)“ nicht mehr von einer ehelichen Beistandspflicht gesprochen werden.

Offensichtlich wolle das Finanzamt – ohne sich tatsächlich mit den Aufgaben eingehend auseinanderzusetzen – die Tätigkeiten als minderwertig qualifizieren, da stets nur der Telefon- und Bereitschaftsdienst angesprochen werde. Auf die Tatsache jedoch, dass - da der Ehegatte als Handelsvertreter stets 5-6 Tage pro Woche im Außendienst sei - sämtliche Bürotätigkeiten (Erstellung des Spesenverteilers, Aufbereitung der Buchhaltung, Telefondienst, Bestellungen von Quartieren, Empfangnahme von Waren und Prospekten, Versendung von Prospekten und Waren, uvm.) erbringen müsse, werde in der Berufungsvorentscheidung in keiner Weise eingegangen.

Wenn jemand – ohne voreingenommen zu sein – diese Tätigkeiten zu qualifizieren und einzustufen hätte, dann könne mit Bestimmtheit behauptet werden, dass diese Tätigkeiten den Zeitaufwand der Anmeldung (10 Stunden pro Woche) sicherlich rechtfertigen würden. Selbstverständlich könnten zu Stoßzeiten Mehrstunden anfallen, die in ruhigeren Zeiten – wie auch sonst üblich – abgebaut würden.

Klar sei aber auch, dass bei einer derartigen Situation – der Dienstgeber sei stets auswärts – ein gegenseitiges Vertrauen vorhanden sein müsse und Arbeitsaufzeichnungen nicht wirklich einer Kontrolle unterzogen werden könnten, sodass die Führung derartiger Aufzeichnungen auch gegenüber einer fremden Person nicht zum Tragen gekommen wäre.

Zum Streitpunkt **Kürzung pauschaler Betriebsausgaben** wird im Vorlageantrag – ergänzend zu den Berufungsausführungen – ausgeführt:

Gerade die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, wonach „*ohne Nachweis der Nächtigungskosten ein Pauschbetrag von € 15 für **Nächtigung und Frühstück***“ anerkannt würde, spräche dafür, dass Frühstückskosten im Tagesgeld (Verpflegung gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988) **nicht** enthalten sein könnten (und somit im Rahmen der Nächtigungskosten – Unterkunftskosten – zu berücksichtigen seien.)

Nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat ersuchte der Referent den steuerlichen Vertreter des Bw. mit Vorhalt vom 11. Mai 2011 ua. um Darstellung des konkreten *wöchentlichen* Zeitaufwandes für jede der in der Berufung aufgelisteten Tätigkeiten (Organisation der Kundentermine, Hotelbuchungen, Postbearbeitung, Einkaufstätigkeiten,

Buchhaltungsarbeiten, Sortierung und Reinigung der Kollektionen, Aufbereitung des Werbematerials, Telefondienst und Sonstiges).

In Beantwortung dieser Frage teilte der steuerliche Vertreter ua. mit, dass es keine derartigen Detailaufzeichnungen über diese Tätigkeiten gäbe (wie auch bei Dienstverhältnissen mit Fremdpersonal) und es deshalb auch nicht möglich wäre, nunmehr den wöchentlichen Zeitaufwand zu bestimmen (bzw. zu schätzen, da eine Schätzung desselben „nie genau genug sein“ könne.)

Jedenfalls werde festgehalten, dass *„der Zeitaufwand mit 10 Std/Woche für diese Tätigkeiten dem tatsächlichen Arbeitsaufwand entsprochen hat“*.

Auch sei nachvollziehbar, dass derartige Tätigkeiten, die auch durch Belege (Einkaufsbelege, Postbelege, diverse Listen, Spesenverteiler) nachgewiesen und der Betriebsprüfung vorgelegt worden wären, nicht zusätzlich vom Bw. erbracht werden hätten können; dies schon deshalb nicht, da der Bw. wochenweise in ganz Österreich unterwegs gewesen sei und daher diesen zusätzlichen Verwaltungsaufwand nicht hätte erbringen können.

Die Frage, wie viel Zeit die Ehegattin für die Verfassung der Wochenberichte und die Aufbereitung der Daten für das Callcenter benötige, wurde dahingehend beantwortet, dass der „erbrachte Zeitaufwand nicht nur für Wochenberichte und für die Aufbereitung der Daten für das Callcenter angefallen ist“.

Die Frage, wofür der Bw. das von ihm im Jänner 2006 angeschaffte Notebook benötige, wenn die Organisation von Kundenterminen und Hotelbuchungen, Überwachung des Zahlungsverkehrs, Kontrolle der Eingänge, etc., von der Gattin von zu Hause aus erfolge, wurde wie folgt beantwortet:

Das Notebook diene der Aufzeichnung von Gesprächsnotizen und Bestellungen, dem Schriftverkehr mit Kunden, sowie der Verfassung der Reiseberichte.

Die Frage, wer die in der Berufung angeführten Tätigkeiten *vor* der Anstellung der Gattin (ab 1. Oktober 2005) und nach ihrer Pensionierung (2009) erbracht hätte, wurde wie folgt beantwortet:

Der Bw. habe im Oktober 2004 seine selbständige Vertretertätigkeit begonnen und zunächst keinen Dienstnehmer benötigt, da er damals die gegenständlichen Tätigkeiten noch selbst ausführen habe können. Mit Oktober 2005 wäre dann die Gattin eingestellt worden.

Seit der Pensionierung der Gattin gäbe es keinen Dienstnehmer mehr, da das Unternehmen seit *Juli 2008* durch die Beendigung des Handelsvertretervertrages mit der Fa. A. Deutschland erheblich reduziert worden wäre, weshalb der Bw. seither diese Aufgaben wieder selbst

bewältigen könne. Dies verdeutliche auch die Umsatzentwicklung – der Umsatz sei von rd. 85T/Jahr auf derzeit rd. 30T/Jahr reduziert worden sei.

In Beantwortung eines weiteren zweitinstanzlichen Vorhaltes vom 11. September 2011 wurden die (wöchentlichen) Tätigkeiten der Gattin zeitlich wie folgt aufgelistet:

Tourenplanung mit Hotelbuchung, Kundentermine per Telefon vereinbaren, Listen für Callcenter vorbereiten	3 Std. (0,5 bis zu 1 Std. pro Tag)
Anlieferung der Brillenpakete und Prospekte, Übernahme der Ware und Kontrolle der Lieferscheine, Brillen durchputzen für Kundenpräsentationen (etwa alle 2 Wochen)	1,5 Std.
Prospekte für Kunden mit Preislisten aufbereiten	1 Std.
Allgemeine Bürotätigkeit: Kundenaufträge sortieren, Einkaufstätigkeit (Pagro, Libro, Metro, etc.), diverse Einzahlungen bei Bank vornehmen, Überwachung des Zahlungsverkehrs	1,5 Std.
Kopien anfertigen, Belege für Kreditkartenabrechnungen erstellen, Aufbereitung der Buchhaltungsunterlagen	1,5 Std.
Postbearbeitung, Telefondienst	1,5 Std.
Gesamt:	10 Std./Woche

Weiters wurde in der Vorhaltsbeantwortung bekanntgegeben, dass die ab August 2006 an die Steuerberatungskanzlei ausgelagerten Agenden (Erstellung des Spesenverteilers), wofür die Gattin des Bw. wöchentlich ca. 1-2 Stunden aufgewendet hätte, von der Kanzlei in ca. 0,5 bis 0,75 Stunden pro Monat erledigt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad 1) Personalaufwand Ehegattin:

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 gegenzuwirken (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).

Wie auch das Finanzamt unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zutreffend festgestellt hat, sind die Anforderungen nur dann erfüllt, wenn die

Rechtsbeziehungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Diese auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise basierenden Voraussetzungen müssen *kumulativ* vorliegen und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Bei „Leistungen im Familienverband“ sind aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahme, da Familienmitglieder, die im Betrieb (Erwerb) eines Familienangehörigen mithelfen, dies in der Regel in der Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung tun, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich also der von einem Familienmitglied unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistungen etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung sondern sind dafür andere Beweggründe ausschlaggebend. Deshalb ist im Zweifel davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten.

Die zivilrechtliche „eheliche Beistandspflicht“ ist nun 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 Verpflichtung hinausgehendes, steuerrechtlich anzuerkennendes 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 (vgl. *Doralt/Renner, EStG*⁸, § 2 Tz 167/1 und die dort zitierte Judikatur).

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 hinausgehen (VwGH 29.1.1991, 89/14/088).

Im vorliegenden Fall war daher zu klären, ob es sich bei den streitgegenständlichen Leistungen der Ehegattin um solche gehandelt hat, die den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht überschritten haben und zu deren Bewältigung sich Personen in vergleichbarer Situation wie der Bw. Angestellter bedient hätten (Auffassung des Bw.) oder nicht (Meinung des Finanzamtes) und ob die „allgemeinen Anerkennungskriterien“ (Publizität – klarer, eindeutiger Inhalt – Fremdvergleich) erfüllt sind.

Eine Analyse dieser Tätigkeiten zeigt nun, dass es sich zumindest bei einem Großteil derselben (Telefondienst, Postbearbeitung, Terminvereinbarungen, Hotelbuchungen, allgemeine

Bürotätigkeit, Entgegennahme und Aufgabe von Paketen, Botengänge, etc.) schon *der Art nach* um Arbeiten gehandelt hat, die (selbst wenn man davon ausgeht, dass die Tätigkeiten tatsächlich im angegebenen zeitlichen Ausmaß erbracht worden sind) durchaus dem Rahmen der ehelichen Beistandspflicht entsprochen haben.

Hinsichtlich der verbleibenden Tätigkeiten (Aufbereitung der Buchhaltungsunterlagen, Erstellung des Spesenverters, Aufbereitung der Prospekte für Kunden, Reinigung der Brillen für Kundenpräsentationen, etc.), die nur etwa 2 bis 3 Stunden des (geschätzten) *wöchentlichen* Zeitaufwandes beansprucht haben, wird bemerkt:

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates entspricht dieser Tätigkeitsbereich von ca. ½ Stunde pro Tag seinem Umfang und der zeitlichen Einordnung nach ebenso dem unter die eheliche Beistandspflicht subsumierbaren Rahmen. Diese (in Form der materiellen Beistandspflicht in Erscheinung tretende) Mitarbeit war der Ehegattin auch persönlich zumutbar und ist es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten durchaus üblich, wenn die Ehegattin für ihren - überwiegend im Außendienst tätigen Ehegatten - die genannten Arbeiten zu Hause übernommen hat.

Zu dem Vorbringen in der Berufung, dass – wäre die Ehegattin nicht beschäftigt gewesen – zwingend eine fremde Arbeitskraft einzustellen gewesen wäre, da gewisse Tätigkeiten während der Außendiensttätigkeit des Bw. „notwendig“ gewesen sind, wird bemerkt:

Abgesehen davon, dass das „Ersetzen einer fremden Arbeitskraft“ nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis ist (vgl. VwGH 17.5.1989, 88/13/0038), ist dies für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses dann nicht zwingend, wenn – wie im vorliegenden Fall – die Ersetzung einer fremden Arbeitskraft ebenso durch eine auf dem sittlichen Familienverband beruhende Mitwirkung erreicht werden kann.

Dazu kommt, dass auch unter Fremdvergleichsgrundsätzen nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Bw. dieses Rechtsverhältnis mit einem fremden Dienstnehmer eingegangen wäre (was als Indiz für die familienhafte Veranlassung der Beschäftigung der Ehegattin angesehen werden kann), und zwar nicht deswegen, weil es – wie der Bw. behauptet hat - „wirtschaftlich nicht sinnvoll“ gewesen wäre, sondern weil die Tätigkeit eben nach Art und Umfang nicht den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht überschritten hat.

Schließlich deutet auch die Aussage des Bw., die Ehegattin monatlich ein wenig mehr über die Geringfügigkeitsgrenze bekommen hätte (zwecks „Pensionsvorsorge, damit die Jahre anerkannt werden“) darauf hin, dass sich das Entgelt nicht an der Qualität und Quantität der Arbeitsleistung orientiert hat und stellt somit ebenfalls ein Indiz für die Fremdunüblichkeit des Dienstvertrages dar.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage hat sich daher eine weitere Auseinandersetzung mit dem Vorbringen im Berufungsverfahren erübrigt und musste der Personalaufwand für die Ehegattin steuerlich unberücksichtigt bleiben.

Ad 2) Kürzung pauschaler Betriebsausgaben:

In diesem Berufungspunkt folgt der Unabhängige Finanzsenat der Argumentation des steuerlichen Vertreters des Bw. (siehe oben), wonach die Frühstückskosten von § 2 Abs. 2 der Handelsvertreterverordnung nicht umfasst sind. Die vom Finanzamt vorgenommene, die Frühstückskosten betreffende, Kürzung der Betriebsausgaben (€ 366,24) und Vorsteuern (€ 37,78) war daher rückgängig zu machen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE betragen daher € 25.280,09 (statt bisher € 25.646,33); der Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BE beträgt € 6.028,75 (statt bisher € 5.990,97).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 5. Dezember 2011