



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Wolfgang S, geb. Dat, Adresse, vertreten durch Sadleder Friedrich Buchprüfung u. Stber. KG, 4502 St. Marien, Linzerstr. 62 a, vom 12. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch Herrn P, vom 8. März 2010 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2007 bis 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Nachschau im Jahr 2008 wurden beim Bw. die Personalkosten für seine Ehegattin für das Jahr 2006 nicht anerkannt. In der Niederschrift vom 30. Juni 2008 wurde diesbezüglich ausgeführt:

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 Krankenkasse 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.

Die dagegen gerichtete Berufung 25. Juli 2008 begründete der steuerliche Vertreter des Bw. hinsichtlich Personalaufwand Ehegattin wie folgt:

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 Spesenverteilers/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.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 2.2.2009 wurde hinsichtlich des Personalaufwandes wie folgt begründet:

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 unterhaltsberechtigte 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.

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.

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.

In der Folge wies der UFS Graz zu RV /0274-G/09 mit Entscheidung vom 5.12.2011 die Berufung in diesem Punkt ab.

In den Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2009 vom 8. März 2010 wurden die Aufwendungen ebenfalls nicht anerkannt. Mit Berufungen vom 12.3.2010 wurde dagegen berufen und auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Die Berufungen wurden dem UFS (Außenstelle Linz) mit Vorlagebericht vom 19 März 2010 vorgelegt.

Im Zuge der genannten Entscheidung durch den UFS Graz wurde der Bw. mit Schreiben vom 12. Jänner 2012 aufgefordert bekanntzugeben, ob gegen diese Entscheidung VwGH-Beschwerde erhoben worden sei bzw. ob im Sachverhalt Änderungen eingetreten seien.

Beides wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Februar 2012 verneint. Es wurde lediglich ergänzt, dass der Dienstvertrag mit der Ehegattin im Jahr 2009 beendet worden sei.

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das Dienstverhältnis des Bw. mit seiner Ehefrau steuerlich anzuerkennen ist.

Der Bw. hat am 3.10.2005 einen Dienstvertrag mit seiner Ehegattin abgeschlossen und diese bei der Sozialversicherung angemeldet. 2009 wurde das Dienstverhältnis beendet.

Der UFS hat bereits in der Entscheidung vom 5.12.2011, RV/0274-G/09 dazu ausgeführt:

Grundsätzlich können auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO 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).

Der Judikatur des VwGH zu diesem Themenkreis folgend, 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 unterhaltsberechtigten Personen iSd. § 20 EStG 1988 anzusehen (vgl. Doralt/Renner, EStG8, § 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 Spesenverteilers, 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.

Da der Sachverhalt in den Folgejahren unverändert blieb (mit Ausnahme dessen, dass das Dienstverhältnis im Jahr 2009 beendet wurde) sieht die Referentin keinen Anlass, von den Ausführungen abzuweichen und schließt sich der geschilderten Rechtsansicht an. Dem Dienstverhältnis mit der Ehegattin ist die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Die Berufungen waren demnach abzuweisen.

Linz, am 7. Februar 2012