



GZ. RV/2410-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Friedrich Szauer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Tulln betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

**A)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 (OZ 23 ff./1999) wurde seitens des Bw. am 30. November 2000 erstellt und langte am 1. Dezember 2000 beim Finanzamt ein. Mit dieser Steuererklärung deklarierte der Bw. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von S 62.132,00, ganzjährig bezogene Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bei der Fa. J. B. in Wien und der Fa. RLH in Hollabrunn sowie sonstige Einkünfte als Bausachverständiger in der Höhe von S 9.660,00. Weiters wurden Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen (S 33.388,00), Beiträge zur Schaffung von Wohnraum (S 10.020,00)

und Kirchenbeiträge (S 1.000,00) als Sonderausgaben erklärt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellen sich laut der Beilage zur Einkommensteuererklärung (OZ 11/1999) wie folgt dar:

Beträge in S	Ausgaben	Einnahmen
Honorare		39.800,00
Telefon (50%)	6.932,10	
Nettogehälter	58.360,00	
NÖ-Gkk	17.227,80	
Büromaterial	349,90	
Fachliteratur	800,00	
SV der gewerbl. Wirtschaft	1.025,00	
Grundumlage	4.030,00	
Fahrt- u. Reisespesen	3.872,30	
GWG	5.738,00	
AfA	3.000,00	
pauschalierte Vorsteuer	597,01	
Summe Ausgaben	101.932,11	-->101.932,11
negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 62.132,11

**B)** Mit (elektronischem) Vorhalt vom 18. April 2001 (OZ 17 f./1999) wurde der Bw. aufgefordert, zu erklären, warum er bei Einnahmen von S 39.800,00 einen Lohnaufwand in Höhe von S 71.400,00 (richtig: S 75.587,80) erklärt habe. Bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sei ein Fremdvergleich anzustellen. Es werde daher ersucht, darzustellen, welche konkrete Tätigkeit von der Gattin ausgeübt werde und wieweit der (erklärte) Aufwand durch die Tätigkeit veranlasst sei.

**C)** Mit Schreiben vom 18. Mai 2001 (OZ 19/1999) wurde der Vorhalt laut Abschnitt B) wie folgt beantwortet:

Der Bw. sei in verschiedenen Bereichen tätig. Er sei als Nichtselbstständiger bei der Fa. J. B. beschäftigt, weiters als Bausachverständiger selbstständig tätig und verantwortlicher technischer Leiter der Bauabteilung der Fa. RLH. Dem Finanzamt sei bekannt, dass der Bw. diese Tätigkeit bis inklusive 1998 als selbstständige ausgeübt habe, ab 1999 übe er diese Tätigkeit als nichtselbstständige aus. Die Gründe für diese Änderung seien teils privater, teils rechtlicher Natur. An der Tätigkeit als solcher habe sich nichts geändert.

Die Ehefrau des Bw. habe, bevor sie wegen ihrer Kinder daheim geblieben sei, bei der Fa. St. in H. gearbeitet. Als nun ihr Mann mit seiner Tätigkeit bei der Fa. RLH begonnen habe, sei es nur logisch gewesen, dass sie ihre früher erworbenen Kenntnisse wieder einsetze. Ihre Tätigkeit konzentriere sich im Wesentlichen auf das Erstellen von Angeboten, dem Ausfertigen von Zeichnungen und dem Erledigen des allgemeinen Bürokrams. Diese Tätigkeit erfordere einen Zeiteinsatz von durchschnittlich 12 bis 15 Stunden pro Woche.

Es sei tatsächlich die Frage, ob die Darstellung der Erträge und Aufwendungen in der Steuererklärung für 1999 glücklich gewesen sei. Dies sei zu verneinen, vielmehr habe ein nennenswerter Teil der Ausgaben bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Werbungskosten abgesetzt gehört. Der Bw. könne sich dazu eine Aliquotierung der gesamten Ausgaben in der Höhe von rd. S 102.000,00 in der Relation Honorare (S 39.800,00) und Gehalt (S 210.000,00 brutto) vorstellen.

**D)** Der Erstbescheid zur Einkommensteuer für das Jahr 1999 (OZ 27 ff./1999) wurde am 23. Mai 2001 erstellt. Dieser Bescheid erging mit Ausnahme der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die mit S -906,00 festgesetzt wurden, erklärungsgemäß. Die festgesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechnen sich wie folgt:

erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S - 62.132,00
Gehaltsaufwendungen lt. E-AR	S 75.588,00
Zwischensumme	S 13.456,00
19% von S 75.588,00 (= Gehaltsaufw.)	S - 14.362,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erstbescheid	S - 906,00

In der Begründung dieses Bescheides wird Folgendes ausgeführt:

Im Sinne der Vorhaltsbeantwortung (vom 18. Mai 2001) seien die Lohnbezüge der Gattin nur zu einem geringen Anteil den selbstständigen Einkünften zuzuordnen, das Jahresergebnis betrage daher S 609,00 (richtig: S 906,00). Ein Abzug als Werbungskosten bei den nichtselbstständigen Einkünften komme allerdings unter Bedachtnahme auf die Erfordernisse für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht in Betracht. Solche Vereinbarungen fänden im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Sollte bei einem eigenen Dienstverhältnis als technischer Leiter der Bauabteilung eine Mitarbeit von betriebsfremden Personen erforderlich sein, so könne sich diese Mitarbeit nur auf eine eheliche Beistandspflicht beschränken (§§ 90 und 98 ABGB). Liege der Mitwirkung im Erwerb des Ehegatten kein über diese Verpflichtung hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, seien die geleisteten Abgeltungsbeträge im Sinne des § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht abzugsfähig.

**E)** Mit Schreiben vom 27. Juni 2001 wurde seitens des Bw. gegen den Erstbescheid hinsichtlich der Nichtanerkennung der Personalkosten Berufung erhoben. Zur Begründung wurde ausgeführt:

Zunächst werde auf das Schreiben vom 18. Mai 2001 verwiesen. Ergänzend werde ausgeführt, dass an der Tätigkeit des Bw. und seiner Gattin gegenüber den früheren Jahren keine Änderung eingetreten sei. Der Bw. sei verantwortlicher technischer Leiter der

Bauabteilung der Fa. RLH. Er übe diese Tätigkeit überwiegend in seinem Wohnhaus aus. Da jedoch ein Fulltime-Job von ihm auch bei der Fa. J. B. ausgeübt werde, müsse wohl ein großer Teil seiner Tätigkeit als technischer Leiter von jemand anderem besorgt werden. Dies sei seine Gattin.

Hier von einer ehelichen Beistandspflicht zu reden, halte er für übertrieben. Der Bw. habe diesbezüglich an seinen steuerlichen Verteter geschrieben: „Da ich mehrere Tätigkeiten ausübe und ich diese alleine nicht mehr schaffen würde ..., müsste ich ansonsten eine betriebsfremde Person einstellen“.

Die Qualifikation der Gattin des Bw. sei mit dem Hinweis auf die Fa. St. ausreichend unterstrichen. Es werde auch darauf hingewiesen, dass die Fa. St. seinerzeit ein führendes Bauunternehmen in der Umgebung gewesen sei.

Es werde beantragt, die nicht anerkannten Personalkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu berücksichtigen.

**F)** In Beantwortung eines Telefonates vom 3. August 2004 wurde seitens des Bw. das Schreiben vom 25. August 2004 samt Beilagen übermittelt. In diesem Schreiben wird ausgeführt:

Die zur Verfügung gestellten Lohnverrechnungsunterlagen der Gattin des Bw. für 1998 und 1999 würden als Beilage übermittelt. Aus diesen Unterlagen sei ersichtlich, dass die Gattin des Bw. seit 1. Februar 1998 im Dienstverhältnis zum Bw. stehe. Der Bw. habe, wie aus dem Verwaltungsakt ersichtlich sei (Verf. 24 vom 3. Februar 1994), begonnen, neben einer nichtselbstständigen Tätigkeit das Baumeistergewerbe auszuüben. Wie bereits in den früheren Schriftstücken ausgeführt worden sei, sei diese Tätigkeit hauptsächlich für die Fa. RLH, aber überwiegend in seinem Wohnhaus ausgeübt worden. Es werde ersucht, die Lohnverrechnungsunterlagen als entsprechenden Beweis für die Tätigkeit der Gattin des Bw. anzusehen. Seines Erachtens würden die Anerkennungskriterien nach Doralt durch die Lohnverrechnungsunterlagen nachgewiesen. Die Publizität sei auch durch die Anmeldung bei der Sozialversicherungsanstalt und die regelmäßige Abfuhr der Sozialversicherungsbeiträge gegeben. Das Aufgabengebiet der Angestellten bei einem Baumeister sei durch die angegebene Tätigkeit eindeutig umrisSEN. Diese Causa werde dem Fremdvergleich standhalten, da eine Teilzeitbeschäftigte mit S 5.100,00 brutto sicher nicht überzahlt sei.

Mit diesem Schreiben wurden folgende Beilagen in Kopie übermittelt:

- Jahreskartei für 1998 und 1999 mit Urlaubsanspruch und Urlaubsverbrauch;
- Monatsabrechnungen für Februar bis Dezember 1998, Bruttogehalt S 5.000,00, Nettogehalt

S 4.117,50;

- Überweisungsbelege für Februar bis Dezember 1998 mit einem Betrag von S 4.117,50;
- Lohnabrechnungen Jänner bis Dezember 1999, Bruttogehalt S 5.100,00, Nettogehalt S 4.172,00; diese Lohnabrechnungen tragen jeweils den handschriftlichen Vermerk „(dankend) erhalten“, die Unterschrift mit dem Vornamen der Gattin und das jeweilige Übernahmedatum.

**G)** Mit Schreiben vom 19. Oktober 2004 wurden die Kopien der Vorhaltsantwort vom 25. August 2004 samt Beilagen an das Finanzamt zur schriftlichen Stellungnahme übermittelt.

**H)** Mit Telefax vom 20. Oktober 2004 wurde seitens des Bw. mitgeteilt, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen werde.

**I)** Mit Schreiben vom 10. November 2004 nahm das Finanzamt zur Vorhaltsbeantwortung vom 25. August 2004 wie folgt Stellung:

Der Bw. habe seine Gattin hinsichtlich seiner nichtselbstständigen Tätigkeit beschäftigt. Jedoch habe ein Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen, daher stehe der Einsatz von Hilfskräften regelmäßig nicht im Zusammenhang mit der nichtselbstständigen Tätigkeit (vgl. Doralt, EStG, S. 740). Weiters sei bei einer gehobenen nichtselbstständigen Tätigkeit – in der Berufung bezeichne sich der Bw. als verantwortlicher technischer Leiter der Bauabteilung der Fa. RLH – und bei öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnissen grundsätzlich davon auszugehen, dass das notwendige Dienstpersonal vom Dienstgeber beigestellt werde (vgl. Doralt, EStG, S. 741).

Weiters falle auf, dass bei gleichbleibenden Einkünften – die Gesamteinkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit und der nichtselbstständigen Tätigkeit vor 1998 und nach 1998 seien ungefähr gleich hoch bzw. vor 1998 sogar höher gewesen (1994: S 705.000,00, 1995: S 669.000,00, 1996: S 827.000,00, 1997: S 633.000,00, 1998: S 472.000,00, 1999: S 488.000,00, 2000: S 566.000,00, 2001: S 622.000,00) – erst ab 1998 die Beschäftigung der Gattin notwendig geworden sei. Daher seien die Ausführungen über die Arbeitsbelastung sowie die dadurch bedingte Notwendigkeit einer Unterstützung in der Berufung und in der Stellungnahme keinesfalls plausibel und durch die tatsächlichen Gegebenheiten eindeutig widerlegt.

Zu den Ausführungen in der Stellungnahme vom 18. 5. 2001 sowie in der Berufung, dass durch die frühere Tätigkeit bei der Fa. St. („bevor sie wegen ihrer Kinder daheimgeblieben ist ...“) die entsprechende Qualifikation jedenfalls gegeben sei, müsse darauf hingewiesen werden, dass die Gattin des Bw. seit mindestens 1976 diese Tätigkeit nicht mehr ausgeübt habe (an der Wohnadresse sei auch der Sohn des Bw., der 1976 geboren wurde, gemeldet).

Daher könne aus dieser Tätigkeit, die vor ca. 25 Jahren ausgeübt worden sei, nach Ansicht des Finanzamtes keinesfalls auf die entsprechende Qualifikation geschlossen werden, zumal in der Berufung ausgeführt werde, dass ein Großteil seiner Tätigkeit als technischer Leiter von seiner Frau besorgt werde.

Es werde daher nochmals der Antrag gestellt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

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

Strittig ist die Mitarbeit der Gattin des Bw. bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit der Fa. RLH. Die geltend gemachten Werbungskosten betragen S 61.226,00 (S 75.588,00 – S 14.362,99).

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass der Bw. bei der Fa. RLH ganzjährig nichtselbstständig beschäftigt war und S 210.000,00 brutto (= S 15.000,00 p. M.) als Einkünfte bezog. Diese Einkünfte betrugen netto S 148.230,00 (= S 10.587,86 p. M.). Der Bw. bezahlte im Streitjahr S 5.100,00 brutto p.M. an seine Ehegattin, d.s. S 4.172,00 netto p. M.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt: „Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.“

Die in der letztgenannten Gesetzesstelle erfolgte Umschreibung der aus einem Dienstverhältnis resultierenden Pflichten eines Arbeitnehmers macht deutlich, dass es einem Arbeitnehmer in der Regel verwehrt ist, sich zur Erfüllung seiner Aufgaben dritter Personen zu bedienen oder sich durch solche vertreten zu lassen. Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, welche Qualifikation der Arbeitnehmer aufweisen muss.

Im Fall des Bw. ist festzuhalten, dass er als verantwortlicher technischer Leiter der Fa. RLH die aus diesem Dienstvertrag resultierenden Aufgaben grundsätzlich selbst zu erbringen hat. Seitens des Bw. wird in der Berufung vorgebracht, dass der Bw. einen Fulltime-Job auch bei der Fa. J. B. ausübe und er daher seine Tätigkeit als technischer Leiter nicht selbst besorgen könne. Dazu ist anzumerken, dass es für die hier zu entscheidende Frage, ob die vom Bw. an seine Ehegattin bezahlten Beträge Werbungskosten im Rahmen der von der Fa. RLH bezogenen nichtselbstständigen Einkünfte darstellen, nicht darauf ankommt, ob ein

---

Dienstnehmer in gehobener oder verantwortlicher Position von dieser Arbeit belastet ist und worauf dies zurückgeführt werden kann (vgl. VwGH vom 30. Mai 1990, 89/13/0256).

Andererseits wird in der Vorhaltsantwort vom 18. Mai 2001 ausgeführt, dass seine Ehegattin in der Woche durchschnittlich 12 bis 15 Stunden Anbote erstelle, Zeichnungen ausfertige und den allgemeinen Bürokrat erledige. Daraus kann gefolgert werden, dass diese Tätigkeiten nicht die eigentliche Tätigkeit eines verantwortlichen technischen Leiters ausmachen, sondern vielmehr Hilfsdienste zur Erbringung seiner Dienstleistung gegenüber dem Arbeitgeber sind. Unter diesem Aspekt ist festzuhalten, dass bei einem Dienstverhältnis, das die Ausübung einer gehobenen nichtselbstständigen Tätigkeit vorsieht, grundsätzlich der Dienstgeber allfälliges Hilfspersonal beistellt (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl., Tz 220 zu § 16, Stichwort: Hilfskraft). Wenn der Bw. sich dennoch veranlasst sah, die oben angeführten Arbeiten von seiner Ehefrau erledigen zu lassen und ihr dafür S 4.172,00 netto p. M. bar auszuzahlen, so fehlt diesen Ausgaben der für die Anerkennung als Werbungskosten notwendige (mittelbare) wirtschaftliche Zusammenhang mit den erzielten Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit bei der Fa. RLH. Denn diese Ausgaben sind dem Bw. nicht durch die persönliche Ausübung seiner gegenständlichen Tätigkeit erwachsen. Vielmehr hat der Bw. gewollt, dass von ihm ausgewählte, konkret nicht dargelegte und auch in keinem (Dienst-)Vertrag vereinbarte Arbeiten von seiner Ehegattin erledigt werden. Diese Vorgangsweise legt die Annahme einer „ehelichen Beistandspflicht“ als besondere Form der familienhaften Mitarbeit nahe. Denn 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. Da im Fall des Bw. kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vorliegt, werden die geleisteten Abgeltungsbeträge vom unabhängigen Finanzsenat als familienhaft bedingt beurteilt. Diese Abgeltungsbeträge sind somit weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig, sondern sind Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 20 EStG (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl., Tz 167/1 zu § 2). Als Beweggrund für die von der Gattin des Bw. erbrachten Tätigkeiten wird die Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse und der Wiedererwerb von Erfahrung (die Gattin des Bw. war vor der Geburt ihrer Kinder , d. i. 1976, bei der Fa. St., einem Bauunternehmen, tätig) angenommen.

Weiters ist diesem Argument in der Vorhaltsantwort vom 18. Mai 2001 entgegenzuhalten, dass die Art und der Umfang der behaupteten Leistungen der Ehegattin durch keine Belege untermauert sind. Denn es wurden mit dem Schreiben vom 25. August 2004 die seitens des Bw. erstellten Lohnverrechnungsunterlagen in Kopie übermittelt, aber keine Unterlagen, aus denen ersehen werden könnte, welche Leistungen zu welchem Zeitpunkt von der Gattin

erbracht worden sind. Umso mehr kann angenommen werden, dass es den an die Gattin ausbezahlten Beträgen an der kausalen Zuordenbarkeit zu der vom Bw. persönlich ausgeübten Tätigkeit bei der Fa. RLH mangelt und deshalb eine Anerkennung dieser Ausgaben als Werbungskosten nicht in Betracht kommt.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass kein schriftlicher Vertrag zwischen dem Bw. und seiner Ehefrau abgeschlossen wurde. Dies deshalb, weil dieser weder mit der Vorhaltsantwort vom 18. Mai 2001 noch mit dem Antwortschreiben vom 25. August 2004 vorgelegt wurde. Im letzten Schreiben wurde ausdrücklich ausgeführt, dass die „zur Verfügung gestellten Lohnverrechnungsunterlagen“ vorgelegt worden seien. Damit ist aber nicht eindeutig und zweifelsfrei festgelegt worden, welche Rechte und Pflichten die Gattin des Bw. laut der vom Bw. behaupteten Vereinbarung übernommen hätte. Die dem Schreiben vom 25. August 2004 beigelegte Jahreskartei über den Urlaubsanspruch und –verbrauch, deren Erstellungszeitpunkt nicht bekannt gegeben wurde, gibt keine Auskunft darüber, wann die Ehefrau des Bw. welche Leistungen und in welchem Umfang erbracht hat. Daher kann mangels konkreter Unterlagen über die von der Gattin des Bw. ausgeführten Arbeiten und wegen fehlender Rechtsgestaltung der Fremdvergleich nicht zugunsten des Bw. beantwortet werden.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. Dezember 2004