



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 7. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 24. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der als nichtselbstständiger Versicherungsberater berufstätige Berufungswerber beantragte im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das strittige Jahr 2004 unter anderem die Aufwendungen für die geringfügige Beschäftigung seiner Ehegattin als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Finanzamt verweigerte dies unter Hinweis auf eine Entscheidung des UFS (RV/0052-F/05) mit der Begründung, dass die Hilfsarbeiten der Ehegattin für Telefondienste, Entgegennahme von Schadensanträgen und Kfz-Anmeldungen etc. nicht das Bild eines Dienstverhältnisses, auch wenn eine geringfügige Beschäftigung vorliegen würde, begründen würden. Die Tätigkeiten seien als typische familienhafte Mitarbeit zu werten.

In der dagegen erhobenen Berufung bringt der Berufungswerber vor, dass seine Gattin seit 1.1.1994 bei ihm tätig sei und auch seit diesem Zeitraum bei der Gebietskrankenkasse als

geringfügig beschäftigte Dienstnehmerin angemeldet sei. Die Problematik der mittätigen Ehegattin sei bereits für das Kalenderjahr 1997 vom Finanzamt aufgegriffen und nicht anerkannt worden. Im Jahr 1999 seien die Lohnaufwendungen als Werbungskosten zugestanden worden. Die in der Begründung angeführte UFS-Entscheidung betreffe nicht seinen konkreten Fall, da es sich zum einen um einen Personalleiter in einem Bauunternehmen handeln würde und im zweiten Fall um einen gewerblichen Versicherungsvertreter, dessen Einkünfte und die dazu abgesetzten Lohnaufwendungen in keiner Relation stehen würden. Da sich bei ihm in seiner Tätigkeit gegenüber 1997 nichts geändert habe und er weiterhin seine Einkünfte überwiegend aus seiner Provisionstätigkeit beziehen würde, sei der Großteil dieses Einkommens auf seinen enormen Einsatz im Außendienst und auf die Tätigkeit seiner Gattin zurück zu führen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung weist das Finanzamt darauf hin, dass Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen für die steuerliche Anerkennung eines eindeutigen, klaren und zweifelsfreien Inhalts bedürfen, wie sie auch unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse sei ein Formalakt, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zum Arbeitgeber abgeleitet werden könne. Würden Tätigkeiten über die Haushaltsführung hinaus erfolgen, würden diese aus familiärer Solidarität erfolgen und es entspreche nicht dem Gesetz, dass hierfür willkürliche (schuld)rechtliche Vereinbarungen für steuerliche Zwecke erfolgen würden. Trotz Aufforderung seien Aufzeichnungen über das Ausmaß der Tätigkeit der Ehegattin nicht vorgelegt worden. Unabhängig davon, ob die angeführten Tätigkeiten (Telefondienst im Handyzeitalter und Internet, KFZ-Anmeldungen bei der Bezirkshauptmannschaft, etc. im Ausmaß von ca. 10 Std./Woche) tatsächlich erbracht worden seien, würden diese dem Umfang nach typische familienhafte Mitarbeit darstellen.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag verweist der Berufungswerber auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997, welcher bei demselben Sachverhalt stattgegeben worden sei. Zu dem in der Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt vorgebrachten Umstand der nicht vorgelegten Aufzeichnungen bemerkte der Berufungswerber, er hätte diese Aufzeichnungen auch deshalb nicht mehr vorgelegt, zumal er diese Aufzeichnungen für das Jahr 1997 vorgelegt und es in der Tätigkeit seiner Gattin keine Änderung in der Zwischenzeit gegeben hätte. Vielmehr sei seine Gattin noch intensiver in seinen Tätigkeitsbereich involviert, da er sich im Jahr 2003 einer Krebsoperation unterziehen hätte müssen und seine Ehegattin dadurch mit noch mehr Tätigkeiten beansprucht worden sei. Er müsse sich auch in den nächsten Jahren vermehrt Nachbehandlungen bzw. Nachbestrahlungen unterziehen, wodurch er mehrere Wochen im Jahr nicht arbeitsfähig sei. Auch in diesem Fall übernehme seine

Gattin einen Großteil der Agenden, damit seine Kunden ordnungsgemäß betreut werden würden.

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

Hinsichtlich des Umstandes, dass das Finanzamt sowohl am 26.9.2005 als auch am 13.10.2005 einen Bescheid gemäß 299 Abs. 1 BAO samt neuen Sachbescheiden hinsichtlich des angefochtenen Bescheides erlassen hat, wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 274 BAO die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt.

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Demnach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH vom 4. 6.2003, 2001/13/0300).

Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184). Es müssen daher eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, um der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erhöhten Gefahr, durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich zu verlagern, entgegen zu wirken.

Der Berufungswerber hat die Tätigkeit seiner Gattin bei der Gebietskrankenkasse als geringfügige Beschäftigung gemeldet. Nach einer vom Finanzamt am 16.6.1999 erstellten Gesprächsnotiz ist die Ehegattin des Berufungswerbers wochentags täglich an zwei Stunden (von 8-9 und von 16-17 Uhr) zu Hause erreichbar. Der Berufungswerber vergütet ihr dafür im

strittigen Jahr 2004 € 4.200 und bezahlt die Unfallversicherung für geringfügig Beschäftigte in Höhe von € 55,55. Der Arbeitsbereich umfasst nach den Angaben in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 Aufnahme von Schadensmeldungen, Entgegennahme von Reparaturechnungen und von Unterlagen für Kfz-Anmeldungen, Vornahme von Anmeldungen bei der Bezirkshauptmannschaft, Entgegennahme von Kundenanrufen, Vereinbarung von Terminen, in Verbindung setzen mit dem Berufungswerber.

Die willkürliche Herbeiführung steuerlicher Folgen kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durch die Anmeldung eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses bei der Gebietskrankenkasse nicht ausgeschlossen werden. Die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse ist ein reiner Formalakt, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zum Arbeitnehmer abgeleitet werden kann und hat für den Berufungswerber lediglich zur Folge, dass er einen geringfügigen Beitrag für die Unfallversicherung seiner Ehegattin zu leisten hat. Sozialversicherungsbeiträge für die Kranken- und Pensionsversicherung sowie Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe oder Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fallen aber nicht an. Im Vergleich zur steuerlichen Ersparnis der Aufwendungen für die Gehaltszahlungen der Ehegattin ist der Aufwand für die Unfallversicherung in Höhe von € 55,55 eher als gering anzusehen.

Gem. § 90 ABGB sind die Ehegatten einander zur umfassenden Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. Im Erwerb des anderen hat ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich ist. Nachdem die Ehegattin des Berufungswerbers im gemeinsamen Haushalt beschäftigt ist, liegt es nahe, dass sie den Berufungswerber mit den bei seiner Tätigkeit anfallenden Hilfstätigkeiten in dem im Wohnungsverband gelegenen Büro unterstützt. Die in Streit stehenden Ausgaben sind dem Berufungswerber nicht durch die persönliche Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit entstanden, sondern dadurch, dass seine Ehegattin Hilfstätigkeiten durchführt, für die sich der Berufungswerber im Rahmen des Dienstverhältnisses mit seinem Arbeitgeber persönlich verpflichtet hat und die eigentlich er selbst zu erledigen hätte.

Für die Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht - ohne eine "Mitwirkung im Erwerb" - im Sinne des § 90 erster Satz ABGB besteht dabei kein Anspruch auf Entgelt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Oktober 1991, 90/13/0012, mit weiteren Hinweisen). Es entspricht nicht dem Gesetz, dass jede über die Haushaltsführung hinausgehende Tätigkeit nur auf Grund einer (schuldrechtlichen) Vereinbarung zwischen den Ehegatten erfolgen könne. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.6.1999, 97/15/0070, ausgesprochen, dass

es sich bei den hier vorliegenden Tätigkeiten um typische Beispiele familienhafter Mitarbeit unter Ehegatten handelt.

Zu berücksichtigen ist weiters, dass neben der bereits oben beschriebenen Gefahr der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits stehen. Helfen Familienmitglieder im Beruf eines Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Berufstätige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. VwGH vom 4.7.2003, 2001/13/0300).

Hinzu kommt, dass der Bw. in einem Dienstverhältnis zu seinem Arbeitgeber steht. Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Die Umschreibung der aus dem Dienstverhältnis resultierenden Pflichten des Arbeitnehmers macht deutlich, dass es einem Dienstnehmer grundsätzlich verwehrt ist, sich zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben einer dritten Person zu bedienen bzw. sich durch eine solche vertreten zu lassen. Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, welche Qualifikation der Arbeitnehmer aufweisen muss (vgl. VwGH vom 27.6.1989, 88/14/0112). Wenn der Berufungswerber ungeachtet dieser Grundsätze bei der Ausübung seiner nichtselbstständigen Tätigkeit entgeltlich die Hilfe seiner Gattin in Anspruch nimmt, gehört der Aufwand, der ihm dadurch erwächst, auch deshalb nicht zu den Werbungskosten, weil es dem hiefür notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung der Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit fehlt. Hierbei handelt es sich nicht um Aufwendungen, ohne die die Stellung des Bw. gefährdet bzw. sein Fortkommen gehemmt gewesen wäre (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 27.6.1989, 88/14/0112).

Wenn der Berufungswerber im Vorlageantrag vorbringt, dass seine Gattin noch intensiver in seinen Tätigkeitsbereich involviert sei, da er sich einer Krebsoperation unterziehen hätte müssen und seine Ehegattin dadurch noch mehr beansprucht worden sei, ist dem entgegenzuhalten, dass ein Arbeitnehmer in der Regel für Aufgaben, zu deren Erledigung er

nicht in der Lage ist und deren Bewältigung in erster Linie Sache seines Arbeitgebers ist, fremde Arbeitskräfte nicht einzustellen und von seinem Gehalt zu entlohnen pflegt (vgl. BFH vom 22.11.1996, VI R 20/94). Im Hinblick auf die sonst bestehende Gefahr der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Auswirkungen sollte dies erst recht bei Ehegatten zu gelten haben. Andererseits erscheint eine geringfügige Beschäftigung im Hinblick auf eine gegebenenfalls derart umfangreiche Betätigung der Gattin im Erwerb des Berufungswerbers nicht den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechen.

Hinsichtlich der vom Finanzamt am 16.6.1999 erstellten Gesprächsnotiz, wonach die Ehegattin des Berufungswerbers wochentags täglich an zwei Stunden (von 8-9 und von 16-17 Uhr) zu Hause erreichbar sei, ist weiters anzumerken, dass der Berufungswerber wohl keine fremde Arbeitskraft finden würde, die im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung zwei mal pro Tag für jeweils eine Stunde an ihre Arbeitsstätte kommen würde, zumal bereits für die Wegzeit unter Umständen ein beträchtlicher (unvergüteter) Zeitaufwand erforderlich wäre.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt bei der Prüfung des Beschäftigungsverhältnisses auf ihren wirtschaftlichen Gehalt zu der Feststellung, dass für die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung unter Berücksichtigung des bereits zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 24.6.1999, 97/15/0070, eine familienhafte Veranlassung im Sinne des § 98 ABGB bestanden hat. Eine von diesem Erkenntnis vom beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung im Sinne der zuvor genannten Anforderungen ist nicht erkennbar. Die der Gattin des Berufungswerber zugewandten Pauschalbeträge lassen eine Beurteilung, dass derartige Beschäftigungsverhältnisse fremdüblich wären, nicht zu und stellen daher keine Werbungskosten dar (vgl. UFS vom 1.3.2005, RV/0139-G/03).

Zur stattgebenden Erledigung der Berufung durch das Finanzamt für das Jahr 1997 ist anzumerken, dass es dem Finanzamt unbenommen bleibt, eine in einem Berufungsverfahren allenfalls rechtswidrige Beurteilung eines Sachverhaltes in einem darauf folgenden Jahr einer rechtsrichtigen Beurteilung zuzuführen.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 21. Juni 2007