

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.Y.Z., gegen die Bescheide des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert und betragen:

Einkommen 1999: 57.648,23 €

Einkommensteuer: 7.330,65 €

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt gegenüber der Berufungsvorentscheidung keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erzielte in den Berufungsjahren neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Arzt der Klinik X. auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus Sondergebühren bzw. als Vortragender. Aus der selbständigen Tätigkeit wurden für die Jahre 1998 und 1999 Einnahmen von 208.088 S bzw. 290.730 S erklärt. In den für die genannten Jahre vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wies der Abgabepflichtige unter anderem den "Personalaufwand-Sekretärin" in Höhe von jeweils 136.318 S aus. Über Vorhalt des Finanzamtes teilte der Abgabepflichtige mit, dass es sich hierbei um den Personalaufwand

für die von ihm als Sekretärin beschäftigte Gattin V.Z. handle. Der Aufgabenbereich seiner Gattin umfasse: Vorbereitung von Vorträgen (Terminkoordination, Reservierung und Bestellung von Hotelzimmern und Fahrkarten); Umschreibung von Schriftdias in Power-Point-Folien; Erstellung neuer Power-Point-Rohlinge und entsprechende Animation; Verwaltung, Archivierung und Erneuerung von Vortragsdateien; wissenschaftlicher und klinischer Schriftverkehr; Archivierung von Fachartikelartikeln und rezenten Literatur; Erstellung von deutschsprachigen Vortragsmanuskripten; Mitarbeit und Dateneingabe von wissenschaftlichen Statistiken; Korrekturlesen von wissenschaftlichen Publikationen; Sammeln von Belegen und Vorsortieren für den Steuerberater; Buchhaltungsarbeiten; Bankangelegenheiten; Überwachung des Zahlungsverkehrs.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 bzw. der Berufungsvereentscheidung betreffend das Jahr 1999 ließ das Finanzamt den "Personalaufwand-Sekretärin" unberücksichtigt. Begründend führte es aus, dass es für die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Ehepartnern besonderer Vereinbarungen bedürfe, deren Inhalt eine über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgehende Verpflichtung umfassen müsse. Im Übrigen stehe der geltend gemachte hohe Aufwand in keinem Verhältnis zu den niedrigen Einnahmen.

In der dagegen erhobenen Berufung bzw. im Vorlageantrag wendete der Berufungswerber ein, dass seine Gattin sehr wohl Arbeiten leiste, die über die Pflichten eines Ehepartners hinausgingen. Er habe seine Gattin bereits 1997 bei der Gebietskrankenkasse angemeldet und damals eine entsprechende Dienstvereinbarung getroffen, welche vom Sozialversicherungsträger vollinhaltlich anerkannt worden sei. Da der Berufungswerber auch in der Forschung tätig sei, könne er neben seinem Dienstverhältnis an der Klinik X. die zu erledigenden Büroarbeiten auf keinen Fall selbst bewältigen bzw. in Ordnung halten, weshalb unbedingt eine Bürokrat erforderlich sei.

In seiner abweisenden Berufungsvereentscheidung führte das Finanzamt aus, dass sich die Tätigkeit der Ehegattin sowohl auf die selbständige und nichtselbständige Arbeit des Berufungswerbers als auch auf dessen private Belange beziehe. Was die nichtselbständige Tätigkeit betreffe, so sei grundsätzlich davon auszugehen, dass allfälliges Hilfspersonal, das für die Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit erforderlich sei (z.B. Schreibkräfte, Sekretärinnen) vom Dienstgeber beigestellt werde. Hinsichtlich der selbständigen Tätigkeit sei zu bemerken, dass die Zahlungen an die Ehegattin die Einnahmen übersteigen würden. Im Übrigen sei in Erfüllung der im ABGB normierten ehelichen Beistandspflicht jeder Ehegatte verpflichtet, dem anderen nach Kräften beizustehen, wobei ein Anspruch auf Entgelt nicht bestehe.

Im Vorlageantrag stellte der Berufungswerber unter Hinweis auf die Stundenanzahl dar, dass die Tätigkeit seiner Ehegattin das Maß der ehelichen Beistandspflicht deutlich übersteige. Dies erkläre auch den entgegen dem allgemeinen Wirtschaftsverkehr festgelegten Fixgehalt von 8.000 S trotz sich ändernder Einnahmen. Aufgrund der sich aus der Personalsituation der Klinik ergebenden unzureichenden Verfügbarkeit von Hilfspersonal für die von ihm angegebenen Leistungen sei ersichtlich, dass die angegebenen Tätigkeiten beim derzeitigen Arbeitsaufwand für Patientenbetreuung allesamt außerhalb der regulären Dienstzeit stattfinden müssten. Ohne die Mitarbeit seiner Frau wäre das nicht möglich gewesen, was einer Gefährdung der universitären beruflichen Laufbahn entsprochen hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechts nur anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis des VwGH vom 1. Juli 1992, 90/13/0169). Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Daher müssen eindeutige, objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung und der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung ermöglichen.

Bei Ehegatten ist zudem zu berücksichtigen, dass diese gemäß § 90 ABGB zum Beistand verpflichtet sind und ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken hat, soweit ihm dies zumutbar ist und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich ist. Bei der Mitwirkung ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass diese ihre tatsächliche Grundlage in der Regel nicht in eigenen erwerbswirtschaftlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der ehelichen Lebensgemeinschaft findet. Um daher ein Dienstverhältnis mit der Ehegattin steuerlich anerkennen zu können, bedarf es einer Gestaltung der Dinge, die keinen Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt und die im Einzelfall sohin die Annahme rechtfertigt, dass die Mitwirkung der Ehegattin über den Umfang der ehelichen Beistandspflicht hinausgeht.

Der Berufungswerber hat mit seiner Ehegattin eine mit 26. Jänner 1998 datierte, als "Arbeitsvertrag" bezeichnete schriftliche Vereinbarung "über die gemeinsame Zusammenarbeit in der Bearbeitung von privaten und teilweise wissenschaftlich-universitären Belangen" abgeschlossen. Laut Vereinbarung beinhaltet der Arbeitsumfang "das Archivieren von Fachartikeln, die Archivierung des ca. 1500 Dias umfassenden Archivs von wissenschaftlichen Dias in Diaboxen, die Führung der Dialogenden auf EDV-Basis, die Erstellung der Dias aus handschriftlichen Aufzeichnungen in harvard graphics, die Zusammenstellung der Jahresausgleiche, entsprechende Buchhaltung und Spesenabrechnung, das schriftliche Arbeiten für Fachartikel, Forschungs- und Patentanträge sowie Schriftverkehr allgemein". Die Arbeitszeit kann nach der getroffenen Vereinbarung frei gestaltet werden, Vorbedingung ist eine laufende Stundenaufzeichnung.

Wie bereits ausgeführt, ist bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anhand besonderer Kriterien zu prüfen, ob hiefür eine private oder betriebliche Veranlassung ursächlich gewesen ist. Nachstehende Ausführungen machen deutlich, dass zwar eine schriftliche Vereinbarung geschlossen wurde, dass sie aber in ihrer konkreten Gestaltung den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen für die Anerkennung von Vereinbarungen unter nahen Angehörigen nicht gerecht wird und daher steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Zur Frage nach dem Ausmaß der von der Ehegattin in den Berufungsjahren geleisteten Arbeiten hat der Berufungswerber zwei Kalender vorgelegt, in denen er die Arbeitsstunden seiner Ehefrau erfasst hat. Diese Kalender erbringen jedoch bezüglich des Ausmaßes der von der Ehegattin erbrachten Leistungen keinen Beweis, da sie nur Vermerke über die Anzahl der Arbeitsstunden mit gelegentlichen Hinweisen auf die Art der Tätigkeit (z.B. Schriftverkehr, Übertragung Vortrag, Ablage Fachliteratur), jedoch ohne nähere Angaben über deren zeitliche Lagerung enthalten. Welche Leistungen konkret wann und in welchem Umfang von der Ehegattin erbracht wurden, kann anhand dieser Kalender daher nicht überprüft werden. Über Vorhalt, ob hinsichtlich dieser vom Berufungswerber selbst erstellten Stundenaufzeichnungen entsprechende Grundaufzeichnungen seiner Gattin existieren, wurde im Schreiben vom 8.9.2005 ausgeführt, dass keine Stundenaufzeichnungen der Ehegattin vorhanden seien. Nun muss jedoch bei geradezu typischen Beispielen einer familiären Mitarbeit, wie Schreib- und Büroarbeiten eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehefrau klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können (VwGH v. 24.6.99, 97/15/0070). Als unüblich ist es jedenfalls anzusehen, dass erbrachte Leistungen – entgegen der im Arbeitsvertrag getroffenen Vereinbarung – nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung aufgeschrieben werden. Die Vereinbarung eines Pauschalentgeltes, das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, deutet entgegen der im Vorlageantrag vertretenen Ansicht des

Berufungswerbers ebenfalls auf eine fremdunübliche Vertragsgestaltung hin, zumal sich bei fremden Schreibkräften die Abgeltung nach dem Ausmaß der Arbeit richten wird, die sich z.B. an den Seitenzahlen orientiert. Dies gilt besonders, wenn es sich wie im Berufungsfall um komplexe Schriftsätze handelt. Da das Ausmaß der Tätigkeit nicht feststeht, kann auch das vereinbarte Pauschalentgelt von brutto 8.000 S auf seine Angemessenheit und somit Fremdüblichkeit hin nicht überprüft werden. Es mangelt aber gegenständlich auch an einer eindeutigen Festlegung weiterer wesentlicher Vertragsbestandteile wie beispielsweise Regelungen für den Krankheitsfall, den Urlaub, die Kündigung oder das Ende des Vertrages. Die von der Rechtsprechung geforderte Eindeutigkeit und Klarheit ist jedoch nur dann als erfüllt anzusehen, wenn zumindest über die wesentlichen Vertragsbestandteile Absprachen getroffen worden sind. Der bloße Umstand, dass bei einer Tätigkeit Büro- und Schreibarbeiten anfallen können, ersetzt keineswegs eine ausreichende klare Dokumentation eines Vertragsverhältnisses mit dem Ehepartner. Auch aus der bloßen Notwendigkeit von Sekretariats- und sonstigen Tätigkeiten kann nicht auf ein Dienstverhältnis mit der Ehefrau geschlossen werden (vgl. VwGH v. 19.5.1993, 91/13/0045), zumal grundsätzlich davon auszugehen ist, dass allfälliges Hilfspersonal wie Schreibkräfte, das zur Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit und zur Erfüllung der Dienstpflichten erforderlich ist, üblicherweise vom Dienstgeber beigestellt wird (VwGH v. 30.5.1990, 89/13/0256). Die Anmeldung zur Sozialversicherung und die Abfuhr von Lohnabgaben stellen im Übrigen nur ein Indiz für das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses dar (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 162 zu § 2 mit weiteren Verweisen).

Der Fremdvergleich ist aber nicht nur bei der Begründung, sondern auch bei der Abwicklung von Leistungsbeziehungen anzuwenden. Insbesondere hat die Abwicklung von Zahlungen in einer Weise zu erfolgen, wie dies unter Familienfremden üblich ist. Nicht fremdüblich ist jedenfalls der Umstand, dass der Berufungswerber seiner Ehegattin monatlich den Bruttbetrag von 8.000 S auf deren Konto überwies und dass zweimal im Jahr Sonderzahlungen von je 8.000 S in bar ohne Empfangsbestätigungen ausbezahlt wurden. Dass der Berufungswerber - wie die nunmehrige Steuerberaterin ausführt - im Glauben war, der Gattin den Bruttbetrag überweisen zu müssen, erscheint umso unglaublich, als der Berufungswerber auch in den Streitjahren steuerlich vertreten war und ihm der auszuzahlende Nettolohn daher bekannt sein musste. Vielmehr legt der Umstand, dass der Dauerauftrag über 8.000 S bereits seit dem Jahr 1993 und sohin über einen Zeitraum von fünf Jahren vor der schriftlichen Vereinbarung unverändert bestand, die Vermutung nahe, dass sich die maßgeblichen Gründe für die Überweisung des genannten Betrages tatsächlich nicht geändert hatten. Wenn der Berufungswerber in diesem Zusammenhang (erstmals im Schreiben vom 8.9.2005) darauf verweist, dass die Ehegattin die genannten Tätigkeiten bereits seit dem Jahr

1993 ausgeübt habe, so steht dieses Vorbringen in Widerspruch zu einem die Einkommensteuererklärung 1996 betreffenden Schreiben vom 25.11.1997. Darin hat der Berufungswerber über Vorhalt des Finanzamtes, an wen die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufscheinenden Aufwendungen für eine Schreibkraft von 9.600 S ausbezahlt wurden, ausgeführt, dass er seiner Gattin für die Erledigung diverser kaufmännischer Arbeiten monatlich 800 S bezahlt habe. Auch im Hinblick auf diese unterschiedliche Darstellung des Vertragsverhältnisses im Laufe des Berufungsverfahrens bestehen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der vertraglichen Vereinbarung. Gerade unter Bedachtnahme auf die Möglichkeit der familienhaften Natur von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Grund basierenden Vereinbarung nötig und gehen unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse stellen sich die vom Berufungswerber geleisteten Zahlungen steuerrechtlich als Akte der Einkommensverwendung in Form finanzieller Zuwendungen im Familienkreis dar und sind damit einem Abzug als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nicht zugänglich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Dezember 2005