



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 30. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden vom 1. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Einnahmen-Ausgabenrechnung 2001 betreffend die Vermietung von Ferienwohnungen führte der Berufungswerber bei den Werbungskosten S 6.000,00 an Gehältern an, die für seine Ehefrau angefallen waren. Diesen Betrag führte der Berufungswerber auch im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung als Gesamtbetrag der Einkünfte seiner Ehegattin an und beantragte den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Im gemäß § 200 Abs. 1 EStG 1988 vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2001 datiert vom 1. Juli 2003 wurden vom Finanzamt S -76.920,00 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt und daher diese Einkünfte um die oben genannten S 6.000,00 an Gehältern gegenüber der Abgabenerklärung erhöht. Dies wurde damit begründet, dass der Bezug von S 6.000,00 der Ehefrau des Berufungswerbers nicht als Werbungskosten anerkannt worden sei, da dies unter familienhafte Beziehung fallen würde.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung datiert vom 28. Juli 2003, in welcher begehrt wird die S 6.000,00 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Lohnaufwendungen anzuerkennen. Nach Ansicht des Berufungswerbers würden die von der

ständigen Rechtsprechung geforderten Kriterien für das Anerkennen eines Dienstverhältnisses vorliegen. Die Ehegattin des Berufungswerbers sei als Zimmermädchen seit 1. Januar 2001 geringfügig beschäftigt angestellt. Die Bezüge würden über eine entsprechende Lohnverrechnung abgerechnet und der Nettobezug per Dauerauftrag vom Bankkonto des Berufungswerbers auf das Bankkonto seiner Ehegattin überwiesen. Bei Begründung des Dienstverhältnisses sei die monatliche Entlohnung mit S 500,00 unter der Prämisse festgelegt worden, dass eine stundenweise Abrechnung für die Reinigung von zwei Ferienwohnungen nur schwer möglich sei und auch einen überdurchschnittlichen Verwaltungsaufwand mit sich bringe. Die vermieteten Wohnungen wurden vom Familienwohnsitz getrennt liegen. Die Tätigkeit der Berufungswerberin könne daher nicht mit Haushaltstätigkeit miterledigt werden, sondern müsse sie Ferienwohnungen gesondert aufsuchen, weswegen die Zeit, welche sie als Arbeitnehmerin verbringe, exakt abgrenzbar sei. Die Höhe der Entlohnung sei fremdüblich. Es liege kein anwendbarer Kollektivvertrag vor, da die Berufungswerberin nicht in einem Betrieb sondern in einer privaten Zimmervermietung tätig sei. Nach dem Kollektivvertrag für Arbeiter im Gast- und Beherbergungsgewerbe, welcher als ähnlicher Kollektivvertrag angewendet werden könne, betrage der Bruttolohn eines Zimmermädchens € 6,27. Beim Festlegen des Bezuges der Ehegattin des Berufungswerbers sei eine Monatsarbeitsleistung von vier bis acht Stunden unterstellt worden. Bei einer durchschnittlichen Monatsarbeitszeit von sechs Stunden erhalte man fast den Kollektivvertragslohn (S 495,36). Es sei als selbstverständlich anzusehen, dass man bei der Vermietung von zwei Ferienwohnungen eine entsprechende Arbeitskraft für die Reinigungsarbeiten benötige. Würden diese Arbeiten nicht von der Ehegattin des Berufungswerbers ausgeführt, müsste eine fremde Arbeitskraft zu den gleichen Bedingungen angestellt werden.

Mit dem Ersuchen um Ergänzung vom 30. Oktober 2003 wurde dem Berufungswerber vorgehalten, dass eine fremde Arbeitskraft zwei Wohnungen nicht um S 500,00 im Monat sauber halten würde und dass die Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und seiner Ehegattin mangels Schriftlichkeit nicht ausreichend nach außen gedungen sei. Nach der Erfahrungen des Finanzamtes könne zur Ermittlung des Lohnes einer Teilzeitbeschäftigten der Kollektivvertragslohn nicht einfach auf die geleistete Arbeitszeit umgelegt werden, da die Entlohnung der Teilzeitkräfte höher ausfalle.

Darauf antwortete der Berufungswerber mit dem Schreiben vom 24. November 2003, dass es sich nicht um die laufende Reinigung zweier Wohnungen sondern um die Endreinigung von Ferienwohnungen nach Mieterwechsel handle. Das würde in der Regel maximal einmal in der Woche vorkommen. Die Auszahlung des Geldes erfolge über eine Lohnverrechnung. Das Dienstverhältnis sei bei der Gebietskrankenkasse angemeldet worden und würden die Bezüge durch Dauerauftrag bezahlt. Dadurch sei das Dienstverhältnis nach außen kenntlich gemacht

worden. Sollte das Finanzamt der Ansicht sein, dass mit einer Reinigungskraft ein Dienstvertrag abgeschlossen werde, so verkenne es die Sachlage vollständig. Für das Festlegen der Entlohnung gebe es nur eine Leitlinie, den Kollektivvertrag. Beim steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers würden die geringe Anzahl der betreuten Teilzeitarbeitskräften im Gast- und Beherbergungsgewerbe nach dem gültigen Kollektivvertrag entlohnt.

Im Ersuchen um Ergänzung vom 30. Juli 2001 wurde dem Berufungswerber unter Bezug auf ein geführtes Telefongespräch vorgehalten, dass die Ehegattin des Berufungswerbers nach den Ausführungen des Berufungswerbers einmal in der Woche die Endreinigung beider Ferienwohnungen vornehme. Somit würden im Monat in der Regel acht Ferienwohnungen von der Ehegattin des Berufungswerbers gereinigt. Das Finanzamt bleibe bei seiner Ansicht, dass eine fremde Kraft die Endreinigung von acht Wohnungen im Monat nicht um S 500,00 durchführen würde. Es werde als Motiv für diese Gestaltung die gemeinsamen Lebensführung gesehen. Der Berufungswerber werde aufgefordert, eine genaue Aufstellung über die aufgewendeten Zeiten und Arbeiten vorzulegen.

Ohne weitere Erklärung übersendete der Berufungswerber mit dem Schreiben vom 22. Dezember 2003 die Bestätigung für den Dienstgeber der örtlichen Gebietskrankenkasse, aus welcher hervorgeht, dass die Ehegattin des Berufungswerbers am 4. Januar 2001 als geringfügig beschäftigte Putzfrau in der Beitragsgruppe N14 zu einem Monatslohn von S 500,00 für eine Stunde wöchentlichen Dienst beim Berufungswerber angemeldet wurde. Weiter wurde ein als Lohn- und Gehaltsabrechnung bezeichnetes Schriftstück vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass die Ehefrau des Berufungswerbers aufgrund des geringen Lohns weder Lohnsteuer noch Sozialabgaben entrichten muss und die S 500,00 monatlich ohne Abzüge ausbezahlt wurden. Das gleiche ist aus der Aufstellung ersichtlich, welche als Jahreslohnkonto bezeichnet wird. Als letztes legte der Berufungswerber ein Schreiben seiner Hausbank vor, in welchem bestätigt wird, dass er auf das Konto seiner Ehegattin mit Dauerauftrag im Jahr 2001 monatlich S 500,00 bezahlt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es ist dem Vorbringen des Berufungswerbers insofern beizupflichten, dass es durchaus möglich und unter Umständen auch steuerlich anzuerkennen ist, wenn Ehegatten miteinander ein Arbeitsverhältnis eingehen.

Da jedoch gerade bei Ehegatten eine verständliche Neigung dazu besteht, die Lebensverhältnisse so zu gestalten, dass das gemeinsame verfügbare Einkommen maximiert und die gemeinsame Steuerleistung minimiert wird, ist auf der Ebene der

Sachverhaltsfeststellung zu prüfen, inwieweit vorgegebene Verhältnisse, welche die gemeinsame Steuerlast mindern, den Tatsachen entsprechen.

Gerade in einem Steuersystem, wie dem österreichischen, welches bei der Besteuerung des Einzelnen abgesehen von Absetzbeträgen, Sonderausgabenerhöhungsbeträgen und der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen keine Rücksicht auf Unterhaltspflichten nimmt und keine Haushaltsbesteuerung kennt, erscheint es attraktiv ein einzelnes Einkommen auf mehrere Familienmitglieder zu verteilen. Ideal aus der Sicht des gemeinsamen Haushaltseinkommens ist eine solche Gestaltung dann, wenn die eben erwähnten Absetzbeträge nicht verloren gehen.

Wird daher vom Berufungswerber ein Sachverhalt behauptet, der diese Idealkonstellation erfüllt, ist zu prüfen, ob die von ihm behaupteten Gegebenheiten, die von der Judikatur und Lehre aufgestellten Bedingungen für das steuerliche Anerkennen von Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen erfüllen oder ob allenfalls Geleistetes den nichtabzugsfähigen freiwilligen Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (*"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: ... 4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen."*) zuzuordnen ist.

Danach müssen solche Vertragsbeziehungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und müssten unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Dabei beziehen sich die einzelnen Elemente jeweils aufeinander und sind nicht bloß getrennt zu betrachten (siehe etwa VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; vergleiche für die herrschende Lehre, Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar⁴, Tz. 158 ff zu § 2, 56 ff).

Dabei ist zu beachten, dass bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen wegen des fehlenden Interessengegensatzes besonders hohe Anforderungen an die Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt werden müssen (Doralt, aao., Tz. 159 zu § 2, 57 und die dort zitierten Fundstellen).

Betrachtet man nun das vom Berufungswerber behauptete nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen des von ihm in den Raum gestellten Beschäftigungsverhältnisses seiner Ehegattin, so ist als erstes zu bemerken, dass dies nicht unbedingt durch eine schriftliche Vereinbarung zu geschehen hat. Wird eine solche Vereinbarung aber wie beim Berufungswerber mündlich geschlossen, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsteile auf andere Weise erkennbar gegenüber Dritten zum Ausdruck kommen.

Aus der oben beschriebenen dem Anmeldung für die örtliche Gebietskrankenkasse, geht zwar hervor, dass die Ehegattin des Berufungswerbers als Putzfrau für eine Stunde wöchentlich

tätig sein und dafür S 500,00 monatlich erhalten soll. Dies widerspricht aber dem vom Berufungswerber nachträglich behaupteten Vertragsinhalt. Dieser soll nämlich, zeitlich nicht fixiert, die Endreinigung von zwei Ferienwohnungen nach Bedarf im Schnitt mit sechs Stunden im Monat umfassen. Aus der Anmeldung zur Gebietskrankenkasse geht auch nicht hervor, wo die Tätigkeit der Berufungswerberin, etwa im gemeinsamen Haushalt der Ehegatten oder anderswo durchgeführt werden soll. Eine Abgrenzung der Reinigungstätigkeit von der im Rahmen der gemeinsamen Lebensführung der Ehegatten durchgeführten, wobei die Ehegattin des Berufungswerbers als Hausfrau den gemeinsamen Haushalt führt, vom behaupteten Dienstverhältnis ist also durch die Anmeldung bei der örtlichen Gebietskrankenkasse nicht möglich.

Weiter ist zu beachten, dass bei einem Dienstvertrag die Abfuhr von Lohnabgaben, die beim Berufungswerber aufgrund des geringen bezahlten Betrages nicht durchgeführt werden musste, und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar eine Indizwirkung haben, doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten in der Regel bei vorgetäuschten Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (Doralt, aaO., Tz 162 zu § 2, 61 und die dort zitierten Fundstellen).

Bedenkt man, dass der wesentliche bisher bekannte Vertragsinhalt, nämlich das Reinigen von Ferienwohnungen des Berufungswerbers nur im Nachhinein auf Vorhalt des Finanzamtes überhaupt bekannt gegeben wurde, muss man der behaupteten Vereinbarung jegliche Publizität absprechen.

Wie schon oben erwähnt, ist das Vorbringen des Berufungswerbers über den Inhalt der behaupteten Vereinbarung mit seiner Ehegattin widersprüchlich. Nach der Meldung an die örtliche Gebietskrankenkasse hat sie vier Stunden im Monat zu arbeiten, nach dem Berufungsvorbringen vier bis acht, im Durchschnitt aber sechs. Die für einen Arbeitsvertrag wichtigen Punkte wie genauer Dienstort, Dienstzeit, Urlaubsregelungen und persönliche Unterordnung unter die Weisungen des Dienstgebers kommen aus den nach außen gedruckenen behaupteten Vertragsbedingungen überhaupt nicht hervor. Der Inhalt des behaupteten Dienstvertrages bleibt daher trotz der Aufforderung des Finanzamtes diesen und die tatsächlich geleisteten Arbeiten und den dafür notwendigen Zeitaufwand bekannt zu geben, im Dunklen und kann von eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt in keiner Weise gesprochen werden.

Letztlich hätte sich auch ein Dritter in der Lage der Ehegattin des Berufungswerbers zu einer derartigen bruchstückhaften Vereinbarung aus folgenden Gründen nicht bereit gefunden.

Die vom Berufungswerber vermieteten Ferienwohnung liegen, wie aus dem Afa-Verzeichnis und aus dem Internetauftritt des Berufungswerbers (<http://A>) ersichtlich als getrennt

Wohneinheiten im Wohnhaus des Berufungswerbers, welches zu diesem Zweck aus- und umgebaut wurde. Die erste der beiden Ferienwohnungen bietet Platz für sechs bis sieben Personen. Es gibt dort ein Dreibett-, ein Zweibett- und ein Einzelzimmer und allenfalls ein Zusatzzimmer, eine voll ausgestattete Wohnküche, Bad/WC und Satellitenfernsehen. Dabei ist jedes Zimmer individuell eingerichtet. Die zweite Wohnung enthält acht Betten in zwei Zweibett- und einem Vierbettzimmer. Auch da gibt es eine voll ausgestattete große Wohnküche inklusive Geschirrspüler, Bad, Dusche und WC.

Bedenkt man die Größe und Ausstattung dieser Ferienwohnungen erscheint es nach der Lebenserfahrung völlig unrealistisch eine dieser Wohnungen nachdem sie eine Woche lang von sechs bis acht Personen benutzt worden ist binnen einer halben Stunde (eine Stunde für zwei Wohnungen) so reinigen zu können, dass neue Gäste diese beziehen können oder wollen.

Dafür spricht auch der Preis, den der Berufungswerber seinen Gästen für die Endreinigung verrechnet. Für die Saison 2005/06 waren dies € 30,00 laut der vom Berufungswerber im Internet ausgestellten Preisliste. Selbst wenn man eine 3%-jährliche Preissteigerung in Betracht zieht würden dem S 367,00 im Berufungsjahr 2001 entsprechen. Mit anderen Worten würde der Berufungswerber von seinen Gästen für die Endreinigung der Wohnungen im Jahr 2001 S 35.232,00 erhalten haben, wovon er an seine Ehegattin S 6.000,00 weitergegeben haben will.

Es wird sich wohl kein Arbeitnehmer finden, der sich mit einem Lohn zufrieden gibt, der einem sechstel des Wertes seiner Arbeitsleistung entspricht.

Aber aus diesen Überlegungen lässt sich schließen, dass der notwendige Arbeitsaufwand für das Reinigen der Wohnung wohl dem Vielfachen des vom Berufungswerber behaupteten zeitlichen Aufwandes entspricht, was auch mit der Lebenserfahrung übereinstimmt.

Aus der unmittelbaren Nähe des behaupteten Arbeitsplatzes zum Wohnort der Ehegattin des Berufungswerbers (im selben Haus) und dem zu unterstellenden Bestreben die Wohnungen möglichst unterbrechungsfrei zu vermieten, muss wohl angenommen werden, dass die Reinigungsarbeiten auch Abends, Samstags, Sonntags und Feiertags angefallen sind. Aufzeichnungen darüber hat der Berufungswerber trotz der Aufforderung des Finanzamtes nicht zur Verfügung gestellt.

Es kann daher festgehalten werden, dass kein dritter Arbeitnehmer bereit gewesen wäre, ohne fix vorgegebene Arbeitszeit, geregelten Urlaubs- und Freizeitanspruch, die Ferienwohnungen des Berufungswerbers je nach zeitlichem und mengenmäßigem Bedarf zu einem kleinen Bruchteil der vom Berufungswerber dafür verrechneten Kosten zu reinigen.

Insgesamt gesehen, erfüllt daher die vom Berufungswerber behauptete Vereinbarung mit seiner Ehegattin über die Reinigung der Ferienwohnungen keiner der Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Die vom Berufungswerber geleisteten Zahlungen auf das Bankkonto der Ehegattin sind daher, soweit sie der Ehegattin des Berufungswerbers tatsächlich zur eigenen Verfügung gestanden sind, nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Linz, am 13. Dezember 2006