



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.A., Adresse, vertreten durch Karl Schwarz Steuerberatung GmbH., 4020 Linz, Hamerlingstraße 40, vom 24. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Vogler Manfred, vom 12. August 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) war im berufungsgegenständlichen Zeitraum im Bereich der Gesundheits- und Krankenpflege nichtselbstständig tätig.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 machte sie Werbungskosten in Höhe von 315,00 € unter dem Titel "Arbeitsmittel" geltend.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2005 richtete das zuständige Finanzamt ein Ergänzungsersuchen an die Bw dahingehend, dass sie die beantragten Arbeitsmittel (Werbungskosten) belegmäßig nachweisen möge.

Daraufhin übermittelte die Bw eine von ihrem Gatten an sie gelegte Honorarnote (Honorarnote 1/2004), datiert mit 30. Juni 2004 folgenden Inhaltes:

"Für Layout und redaktionelle Unterstützung bei der Erstellung des Skriptums "Gesundheits- und Krankenpflege" darf ich mein Honorar wie folgt in Rechnung stellen:

7 h a ´ 45,00

315,00 EUR

Summe

315,00 EUR

*Ich ersuche um Überweisung innerhalb der nächsten 14 Tage ohne Abzug.
Mit freundlichen Grüßen Dr. A. "*

Auf diesem Beleg findet sich handschriftlich der Vermerk *"Betrag erhalten 30.6.2004"* mit einem Namenszeichen.

Mit Bescheid vom 12. August 2005 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz den Einkommensteuerbescheid 2004 ohne die von der Bw beantragten Werbungskosten aus Arbeitsmitteln anzuerkennen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Kosten in Höhe von 315,00 € nicht als Werbungskosten anerkannt worden seien, da die Unterstützung bei der Erstellung eines Skriptums eine Hilfeleistung im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht darstelle und somit gemäß § 20 EStG steuerlich nicht berücksichtigt werde.

Mit Schifftsatz vom 24. August 2005 erhob der steuerliche Vertreter der Bw das Rechtsmittel der Berufung und führte im Wesentlichen wie folgt aus:

In dem von der Bw erstellten Skriptum "Gesundheits- und Krankenpflege" wären Bildabschnitte enthalten, deren Umsetzung im Skriptum spezielle Kenntnisse im Bereich von Fotoscannen, Retuschierung und Bildbearbeitung voraussetzen würden (ca 60 Seiten mit Bildern). Da die Bw diese Kenntnisse derzeit nicht habe, hätte sie diesen Teil fremd vergeben müssen und sie habe dazu ihren Ehegatten, der aufgrund seiner Tätigkeiten diese Kenntnisse besitze, beauftragt. Der Gatte der Bw habe diese Leistungen mittels beiliegender Honorarnote ordnungsgemäß abgerechnet und es würde eindeutig einem Fremdvergleich standhalten. Es sei nicht nachvollziehbar, warum – wie die Erstbehörde in der Begründung ausgeführt habe – diese Arbeiten unter eine "Hilfeleistung im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht" fallen sollten. Es werde ersucht, die beantragten Werbungskosten in voller Höhe anzuerkennen.

Mit Berufungsvorlage vom 27. September 2005 wurde die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Dem Vorlageformular ist zu entnehmen, dass der Gatte der Bw für das Veranlagungsjahr 2004 einen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht hat und dass für den Fall der Nichtanerkennung der Werbungskosten bei der Bw diese ihrerseits die einkünftermäßige Zuverdienstgrenze in Höhe von 6.000,00 € überschreiten wird.

Nach Vorlage der Berufung wurde zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein Vorhalteverfahren durchgeführt.

Mit Schriftsatz vom 11. Mai 2009 wurde die Bw um Vorlage folgender Unterlagen und um die Beantwortung folgender Fragen ersucht:

- "1. Gibt es zwischen Ihnen und Ihrem Gatten einen schriftlichen Vertrag? Wenn ja, eine Vertragsausfertigung ist vorzulegen.
2. Wenn nein, sind zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile der mündlichen Vereinbarung detailliert in der Vorhaltsbeantwortung mitzuteilen. Beispielsweise: Innerhalb welcher Zeit ist die Leistung zu erbringen, Umfang der zu erbringenden Leistung, Vertretungsmöglichkeiten, Höhe der Entlohnung.....
3. Um den erfolgten Zahlungsfluss nachweisen zu können, sind die entsprechenden Belege (beispielsweise korrespondierende Kontoauszüge, aus denen Zahlungsab- und -eingang ersichtlich ist) vorzulegen.
4. Nachdem in der Berufungsschrift ausgeführt ist, dass – um die besagten Bildabschnitte im Skriptum umsetzen zu können, spezielle Kenntnisse im Bereich Fotoscannen, Retuschierung und Bildbearbeitung notwendig sind, stellt sich für die Berufsbehörde die Frage, was unter "speziellen Kenntnissen" zu verstehen ist und welche Ausbildung, Kurse.... etc. Ihr Gatte absolviert hat, um diese Kenntnisse zu erwerben. Oder: Sollten die "speziellen Kenntnisse" so zu verstehen sein, dass ein durchschnittlich mit Computern versierter User diese Kenntnisse ebenso ohne spezielle Ausbildung hat bzw. sich selbst aneignen kann?"

Mit Mail vom 2. Juni 2009 wurde die mit 31. Mai 2009 datierte Vorhaltsbeantwortung samt Beilagen von der Bw an die Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelt:

"Frage 1: **Schriftlicher Vertrag**

Es gab keinen schriftlichen Vertrag zwischen mir und Hrn. A. A..

Frage 2: **Mündlicher Vertrag**

In welcher Zeit waren die Leistungen zu erbringen?

Vom März bis Mai 2004

März: Fertigstellung des Layouts, Erstellung von Scanns (ca. 60 Bildseiten), Nachbearbeitung, Zurechtdrehen, Einstellung der Graustufen, Größe anpassen, Einbinden in das Layout (5 h lt. A. A.)

April: Nacharbeitungen (2x1/2 h lt. A. A.)

Mai: Nacharbeitungen (2x1/2 h lt. A. A.)

Vertretungsmöglichkeiten:

Alternativen zur Auftragsvergabe an A. A. gab es z.B. Dienste von Copy-Shops. Wie die Beilage 1 zeigt, liegen die Stundensätze dort auch auf ähnlichem oder höherem Niveau (im Beispiel 60 EUR). Es war daher am effizientesten für mich, es an A. A. zu vergeben.

Höhe der Entlohnung:

Es wurden 45 EUR pro Stunde vereinbart. Diese Größenordnung legte A. A. auch bei anderen freiberuflichen Beratungsleistungen zugrunde.

Frage 3: **Zahlung**

Mit Juni wurden die Arbeiten von A. A. abgerechnet, eine Honorarnote vorgelegt

und der Betrag wurde von mir übergeben. Der Erhalt des Betrages wurde von ihm auf der Honorarnote bestätigt (siehe Beilage 2)

Frage 4: **Spezielle Kenntnisse**

Der Vorteil der Arbeitsweise war, dass Seiten aus einem anderen Skriptum, das nur als Kopiervorlage verfügbar war, ohne Abschreiben und Neuformatierung für mich verwendbar waren. Davon betroffen waren die Seiten 29-32, 34-39, 44-48, 51-97 (siehe Beilage 3). Mit dieser Technik sparte ich ca. 5-10 Arbeitstage meinerseits, wenn es mir überhaupt möglich gewesen wäre, es in brauchbarer Qualität zu schaffen.

Ein Beispiel für von A. A. erstellte Verkaufsunterlagen ist als 2-seitiger Flyer (Beilage 4) beigelegt.

Die Ausgaben von 315,00 € waren für meine berufliche Etablierung notwendig und wichtig. Meiner Auffassung nach halten sie in der Höhe und der Art nach einem "Drittvergleich" sicher stand."

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des vom Finanzamt vorgelegten Arbeitnehmerveranlagungsaktes und den im Zuge der Vorhaltsbeantwortung seitens der Bw gemachten Angaben und vorgelegten Unterlagen steht folgender Sachverhalt fest:

Die Bw erstellte ein Skriptum zum Thema "Gesundheits- und Krankenpflege". Aufgrund seiner im eigenen beruflichen Umfeld erworbenen Kenntnisse und Fertigkeiten im Programm Adobe-Photoshop Light unterstützte ihr Ehegatte sie durch das Erstellen von Scanns aus einem anderen nur als Kopiervorlage vorhandenen Skriptum, weiters durch Nachbearbeitung, Zurechtdrehen, Anpassung der Größe, Einstellen der Graustufen und Einbindung in das Layout dieser eingescannten Bildseiten. Er wendete für diese Tätigkeiten insgesamt eine Arbeitszeit von 7 Stunden auf, wofür er der Bw 315,00 €, je Stunde 45,00 €, in Rechnung stellte. Ein schriftlicher Vertrag wurde zwischen den Ehegatten nicht abgeschlossen und der Inhalt der möglicherweise mündlich geschlossenen Vereinbarung wurde erst im Nachhinein - im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung – gegenüber dem Finanzamt kommuniziert.

Rechtlich folgt daraus:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt: *Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG *dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen nicht abgezogen werden.*

§ 25 Abs. 1 Z. 1 BAO normiert, dass *Angehörige im Sinne der Abgabevorschriften der Ehegatte ist.*

Die Bw und ihr Ehegatte sind also als sogenannte "nahe Angehörige" iSd. Steuerrechts anzusehen.

Bei zwischen derartigen Personen abgeschlossenen Verträgen ist die Frage zu prüfen, ob daraus resultierende Zahlungen betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988, § 16 Abs. 1 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem persönlichen Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind (vgl. VwGH 4.9.1992, 91/13/0196).

Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Die Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Die bei derartigen Vereinbarungen zu beachtenden Kriterien dürfen jedoch nicht als Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen angesehen werden (*Ruppe*, Familienverträge², 105, 110). Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, genügt nicht, um ihm die Anerkennung zu versagen (VfGH 19.3.1974, G 1/74); das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, G 52/87).

Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (**Publizitätswirkung**), einen **eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt** haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (**Fremdvergleich**).

Diese drei Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen.

Zu den einzelnen Kriterien ist festzuhalten:

Publizität

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (*Ruppe*, aaO., 115, 119).

Schriftform des Vertrags ist zwar nicht unbedingt erforderlich, allerdings kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.1992, 90/13/0169). Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, er muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein.

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Berufungsfall so ergibt sich, dass die zwischen den Ehegatten bestehende Leistungsbeziehung nicht rechtzeitig und vollständig bekannt gegeben wurde und somit **nach außen nicht erkennbar** war. Eine Bekanntgabe des behaupteten Vertragsverhältnisses gegenüber der Abgabenbehörde erfolgte überhaupt – wie bereits erwähnt – erst im Zuge der von der Bw beantragten Arbeitnehmerveranlagung. Dazu ist zu bemerken, dass ein Erkennen des "Auftragsverhältnisses" aus der Erklärung selbst nicht möglich war, da die beantragten Werbungskosten unter dem allgemeinen Titel "Arbeitsmittel" geltend gemacht wurden. Es war seitens der Abgabenbehörde erster Instanz die Durchführung eines Vorhalteverfahrens erforderlich. Erst im Zuge dieses – Vorlage der vom Ehegatten an die Bw gelegten Honorarnote – war für die Finanzverwaltung erkennbar, dass A. A. bei der Erstellung des Skriptums Unterstützung geleistet hat.

Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt

Zwar ist bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (*Ruppe*, aaO., 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; *Doralt/Renner*, aaO., § 2, Tz 163).

Hinsichtlich der Erfüllung des zweiten kumulativ geforderten Erfordernisses ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu dem Ergebnis gekommen, dass aufgrund der Ausführungen der Bw in der Vorhaltsbeantwortung gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat **ein klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Vertragsinhalt nicht vorliegt**. Beispielsweise sind die von der Bw in der Vorhaltsbeantwortung gemachten Angaben hinsichtlich vereinbartem Leistungszeitraum – von März bis Mai 2004, März: Fertigstellung des Layouts, Erstellung von Scanns....., bzw. April: Nachbearbeitungen, Mail: Nachbearbeitungen – so abgefasst, dass für die Behörde die Vermutung nahe liegt, dass zum Zwecke der Vorhaltsbeantwortung, also im Nachhinein, vereinfacht ausgedrückt eine Zusammenfassung

der durchgeführten Arbeiten vorgenommen worden ist.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist vielmehr zu dem Schluss gekommen, dass es zwischen den Ehepartnern – anders als es zwischen fremden Vertragspartnern im gewöhnlichen Wirtschaftsleben üblich ist – zu keinen konkreten Absprachen und Vereinbarungen im Vorhinein gekommen ist. Dies führt dazu, dass von einem unklaren Vertragsverhältnis auszugehen ist.

Fremdvergleich

Maßgeblich ist die *"im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis"* (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041).

Fremdunüblich ist etwa die Abhängigkeit der Höhe des Entgelts bzw des Arbeitsumfangs vom Erreichen steuerlicher Grenzen (VwGH 21.3.1996, 92/15/0055, zur Bagatellregelung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 sowie RME, ÖStZ 1993, 175 zur Niederlegung der Arbeit ab Übersteigen einkommensteuerlich beachtlicher Beträge; *Doralt/Renner*, aaO. § 2, Tz 166/1).

Grundlage von Leistungen im Familienverband sind idR nicht Entgeltsvorstellungen, sondern andere Beweggründe (z.B. Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse). Bei einer derartigen Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung, welche die og. Kriterien nicht erfüllt, sind dadurch veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 4.9.1992, 91/13/0196; *Doralt/Renner*, aaO. § 2, Tz 167).

Subsumiert man den von der Abgabenbehörde zweiter Instanz festgestellten Sachverhalt unter diese vorstehend ausgeführten von Lehre und Rechtssprechung entwickelten Grundsätze zur **Fremdüblichkeit**, so ist das Vorliegen dieser im gegenständlichen Falle aus folgenden Gründen **zu verneinen**:

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates war im vorliegenden Fall nicht die Entgeltsvorstellung Grundlage für die Leistung des Ehegatten, sondern vielmehr das Erreichen bzw. Unterschreiten steuerlicher Grenzen.

Die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 315, € hätte zur Folge, dass die in § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 iVm § 124b Z. 100 EStG 1988 in der Fassung des StreiformG 2005. BGBl I 2004/57 normierte Einkünftegrenze in Höhe von 6.000,00 € für

die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages von der Bw um 82,52 € unterschritten würde (bei Verweigerung der Anerkennung wird die Zuverdienstgrenze klar überschritten). Dies im Zusammenhang mit der Tatsache, dass der Ehegatten der Bw im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 einen Antrag auf Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages gestellt hat, lässt nach Ansicht der Abgabenbehörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung den Schluss zu, dass durch die vorgenommene Gestaltung ein einkommensteuerlich beachtlicher Betrag unterschritten werden sollte.

Die Bw gab auf das im Vorhalteverfahren vor der Berufungsbehörde an sie gerichtete Ersuchen um Nachweis des Zahlungsflusses für die an sie erbrachte in Rechnung gestellte Leistung bekannt, dass der Betrag nach Vorlage der Honorarnote von ihr an ihren Gatten übergeben worden sei und er den Erhalt auf der Honorarnote bestätigt habe.

Nachdem auf der von A. A. gelegten Honorarnote ausdrücklich angeführt ist: "Ich ersuche um Überweisung innerhalb der nächsten 14 Tage ohne Abzug." und seitens der Bw zu keiner Zeit vorgebracht wurde, dass es eine Absprache zwischen ihr und ihrem Ehegatten über die geänderte Vorgehensweise hinsichtlich Zahlung gab, widerspricht diese behauptete "Barzahlung" der im üblichen Geschäftsverkehr zwischen Familienfremden gepflegten Übung und ist nach Ansicht der Abgabenbehörde nur auf die Tatsache zurückzuführen, dass es sich gegenständlich um eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen handelt.

Vielmehr liegt die Vermutung nahe, dass, da keinerlei Zahlungsnachweis erbracht werden konnte, ein Zahlungsfluss zwischen den Ehegatten nicht stattgefunden hat.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz – ebenso wie das Finanzamt – zu der Ansicht gekommen ist, dass es sich bei den von A. A. ausgeführten Leistungen für die Bw um eine Hilfeleistung im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht handelt.

Die zivilrechtliche "eheliche Beistandspflicht" ist 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 Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge familienhaft bedingt und somit nicht abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigten Personen iSd. § 20 EStG anzusehen (z.B. VwGH 3.4.1998, 95/15/0191).

Dies trifft im gegenständlichen Berufungsfall zu. Die von der Bw geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 315,00 € sind aus den vorstehend angeführten Gründen nicht abzugsfähig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 16. Juli 2009