

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, über die Beschwerden vom 22. Oktober 2010 und 5. August 2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X vom 2. September 2010 und 26. Juli 2011, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

a) Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den streitgegenständlichen Jahren als Koch bei der YBotschaft in Wien nichtselbständig tätig. Da es sich bei den daraus erzielten Einkünften des Bf. um solche ohne inländischen Steuerabzug handelte, wurden diese im Veranlagungsweg erfasst.

In seinen jeweils am 2. Juni 2009 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2007 machte der Bf. unter den Kennzahlen 721 („Reisekosten“) und 724 („sonstige Werbungskosten“) folgende Ausgaben geltend:

Jahr	Kennzahl 721	Kennzahl 724
2004	8.839,80 €	3.326,58 €
2005	8.227,60 €	2.066,24 €
2006	8.356,60 €	1.729,43 €
2007	10.815,20 €	2.943,87 €

In seiner am 2. November 2009 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 machte der Bf. unter den Kennzahlen 721 („Reisekosten“) und 724 („sonstige Werbungskosten“) Ausgaben von 8.964,60 € sowie 5.958,10 € geltend.

b) Am 23. September 2009 erging ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes „betreffend Einkommensteuererklärung 2004-2007“ an den Bf., in dem ua. um Aufgliederung der beantragten Reisekosten bzw. der sonstigen Werbungskosten ersucht wurde.

Mittels Antwortschreiben vom 2. November 2009 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bf. ua. Aufgliederungen der für die Jahre 2004 bis 2007 beantragten Werbungskosten (2004: gesamt 12.166,38 €, darunter 8.517,60 € Kilomatergeld, 322,20 € „Diäten Y“ und 700,00 € „Mithilfe W“ [Anmerkung: dabei handelt es sich um die Ehegattin des Bf.]; 2005: gesamt 10.293,84 €, darunter 8.048,60 € Kilomatergeld, 179,00 € „Diäten Y“ und 700,00 € „Mithilfe W“; 2006: gesamt 10.086,03 €, darunter 8.177,60 € Kilomatergeld, 179,00 € „Diäten Y“ und 700,00 € „Mithilfe W“; 2007: gesamt 13.759,07 €, darunter 10.636,20 € Kilomatergeld, 179,00 € „Diäten Y“ und 700,00 € Mithilfe W“), Fahrtenbücher für 2004 bis 2007 (in Kopie) sowie ausgefüllte Formulare L 34 („Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales“) für diese Jahre.

Dazu führte der steuerliche Vertreter aus, er wolle darauf hinweisen, dass der Bf. mehrmals täglich von seinem Wohnsitz in C nach Wien bzw. Inzersdorf fahren müsse. Weiters ersuche der steuerliche Vertreter um Berücksichtigung des Pendlerpauschales, da es beim Arbeitgeber des Bf. nicht berücksichtigt worden sei. Die aufgelisteten Werbungskosten seien vom Arbeitgeber nicht rückerstattet worden.

c) Am 9. Juni 2010 erging ein weiteres Ergänzungsersuchen des Finanzamtes „betreffend Einkommensteuererklärungen 2004-2008“ an den Bf. mit folgendem Wortlaut:

„[...]“

Ergänzungspunkte:

1.) Um Vorlage des Dienstvertrages wird ersucht.

2.) Eine Bestätigung des Arbeitgebers ist vorzulegen, dass die in der Aufstellung beantragten Werbungskosten (Trafik/Zeitungen, [...]/Hotelwäsche, [...]/Teller usw.) vom Arbeitnehmer zu tragen sind und keine Ersätze seitens des Arbeitgebers geleistet wurden. Weiters ist die berufliche Veranlassung für derartige Aufwendungen zu erläutern.

3.) Die Aufwendungen für die Mithilfe [der Ehegattin des Bf.] sind durch Honorarnote und Nachweis des Geldflusses zu belegen. Um Angabe des Zeitraumes und Art der Tätigkeit wird ersucht.

4.) Es wird darauf hingewiesen, dass kein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vorliegt. Werden für berufliche Fahrten vom Arbeitgeber keine Ersätze geleistet bzw. kein Firmenauto zur Verfügung gestellt? Eine Bestätigung des Arbeitgebers ist vorzulegen.“

In seinem Antwortschreiben vom 8. Juli 2010 führte der steuerliche Vertreter aus, er übermittle in der Anlage folgende Unterlagen:

- Kopien der Dienstverträge des Bf.
- Eine Bestätigung des Arbeitgebers des Bf. bezüglich des Kaufs von Zeitschriften, Geschirr usw. Der Bf. müsse auf dem neuesten Stand sein bzw. neue Ideen sammeln in Zusammenhang mit dem Kochen und dazu benötige er Kochzeitschriften. Des Weiteren müsse er, wenn nicht genug vorhanden sei, Geschirr und Hotelwäsche für die Botschaft zur Verfügung stellen.
- Bestätigungen der Ehegattin des Bf. für den Erhalt von 700,00 €/Jahr für den Zeitraum 2004 bis 2008. Sie unterstütze ihren Ehegatten beim Kochen und dafür erhalte sie eine kleine Aufwandsentschädigung.
- Eine Bestätigung des Arbeitgebers des Bf. bezüglich beruflich veranlasster Fahrten. Der Bf. fahre mit seinem Privatauto mehrmals täglich von seinem Wohnort in C nach Wien, da oft mehrmals täglich gekocht werden müsse. Er müsse zusätzlich die Einkäufe erledigen. Es werde ihm kein Firmenauto zur Verfügung gestellt und er erhalte auch keine Aufwandsentschädigung für die Fahrten mit seinem privaten Pkw.

Im Bezug habenden Finanzamtsakt (S 24 ff/2007) befinden sich dazu folgende Unterlagen:

- Die erste Seite eines Dienstvertrages (in Kopie), abgeschlossen zwischen dem Botschafter der Y, D, und dem Bf., wonach letzterer ab Datum1 auf unbestimmte Zeit als Koch für den Botschafter bei der YBotschaft in Wien eingestellt wird. Unter Punkt 4) des Vertrages („Pflichten des Dienstnehmers“) ist ua. geregelt, dass der Dienstnehmer die vereinbarten Dienste selbst verrichten muss.
- Ein Dienstvertrag (in Kopie), abgeschlossen zwischen dem Botschafter der Y, E, und dem Bf., wonach letzterer ab Datum2 auf unbestimmte Zeit als Koch für den Botschafter bei der YBotschaft in Wien eingestellt wird. Unter Punkt 4) des Vertrages („Pflichten des Dienstnehmers“) ist ua. geregelt, dass der Dienstnehmer die vereinbarten Dienste selbst verrichten muss.
- Eine Bestätigung des Y Botschafters E vom 18. Juni 2010, wonach der Bf. folgende Aufwendungen zu tragen habe, ohne dafür Kostenersatz zu erhalten:
 - alle Kosten in Zusammenhang mit dem Kauf von Geschirr, Reinigung der Tischwäsche, Kauf von Zeitungen;
 - alle Aufwendungen in Zusammenhang mit beruflich veranlassten Fahrten.

Weiters wird in diesem Schreiben bestätigt, dass der Bf. kein Firmenauto besitze.

- Bestätigungen der Ehegattin des Bf., wonach sie in den jeweiligen Quartalen der Jahre 2004 bis 2008 je 175,00 € in bar „für die Mithilfe beim Kochen“ erhalten habe.

d) Am 2. September 2010 erließ das Finanzamt die Bezug habenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007, mit denen es folgenden Teil der

unter den Kennzahlen 721 („Reisekosten“) und 724 („sonstige Werbungskosten“) geltend gemachten Ausgaben als Werbungskosten anerkannte:

Jahr	Kennzahl 721	Kennzahl 724
2004	369,00 €	2.626,58 €
2005	369,00 €	1.366,24 €
2006	369,00 €	1.029,43 €
2007	369,00 €	2.243,87 €

Begründend führte die Abgabenbehörde dazu aus:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

1. Pendlerpauschale:

Das Pendlerpauschale wird für alle Jahre in der beantragten Höhe (für 42 Kilometer) anerkannt; das sind für 2004, 2005 und 2006 jeweils 891,00 €, für 2007 985,50 €.

2. Fahrtkosten:

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht steuerfrei gewährt werden.

Dienstort ist im gegenständlichen Fall das F in XWien. Die Distanz zwischen Wohnort und Dienstort wird lt. überreichten Aufzeichnungen mit 100 Kilometern angegeben (Hin- und Retourfahrt). Unter Umständen könnte auch die G-Gasse als weiterer Dienstort angesehen werden. Da die Distanz dorthin kürzer ist (60 Kilometer), bedarf es aber aufgrund der sich in der Lehre herausmanifestierten sog. „Streckenidentität“ (eigentlich „Kilometeridentität“) diesbezüglich keiner weiteren Untersuchung. Fahrtstrecken bis 100 Kilometer sind stets mit dem Pendlerpauschale abgegolten.

Wird die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte öfter als einmal pro Tag zurückgelegt (wie im Schreiben vom 02.11.2009 behauptet), so lässt diese Tatsache trotzdem keine weiteren Werbungskosten zu. Das Pendlerpauschale ist begrifflich ein „Pauschale“. Jedes Pauschale bringt gewisse „Unschärfen“ mit sich, die der Gesetzgeber in Kauf nimmt. Mit dem Pendlerpauschale sind jedenfalls sämtliche Wegstrecken zwischen Wohnort und Arbeitsort abgegolten, egal, wie oft sie gefahren werden.

Aus den (unzureichenden) vorgelegten Fahrtaufzeichnungen geht hervor, dass stets auch für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte Kilometergelder beantragt werden. Es käme daher zu einer doppelten Begünstigung für die gleichen Aufwendungen. Aufgrund der

„Streckenidentität“ ist es dabei nicht von Belang, ob dazwischen (auf der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) Einkünfte oder sonstige dienstliche Agenden getätigt werden.

Nur zusätzliche Fahrten sind dem Kilometergeld zugänglich. Dienstliche Fahrten sind mittels eines Fahrtenbuches oder adäquater Aufzeichnungen nachzuweisen. Ein Fahrtenbuch muss, sollen aus ihm die für die Ermittlung des Privatanteiles erforderlichen Tatsachen einwandfrei festgestellt werden können, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt mit jeweiligem Kilometerstand sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Es geht auch nicht an, dass die Tatsachen, über die das Fahrtenbuch selbst und unmittelbar Aufschluss geben müsste, erst aus anderen gegebenen Zusammenhängen erschlossen werden sollen. Die Gefahr einer gewissen „Überschätzung“ muss der Abgabepflichtige, der den auf die Privatnutzung entfallenden Anteil am Pkw-Aufwand nicht hinreichend nachweisen kann, in Kauf nehmen (VwGH 16.9.1970, 373/70).

Im Ergänzungsersuchen vom 09.06.2010 wurde darauf hingewiesen, dass die vorgelegten Aufzeichnungen als Beweismittel für dienstlich unternommene Fahrten nicht ausreichen. Offensichtlich sind alle Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte, die in Lehre und Rechtsprechung unbestritten Privatfahrten darstellen und daher wie oben ausgeführt durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten sind, darin enthalten. Weiters ist stets die Gesamtfahrstrecke (Hin- und Rückfahrt) - auch am gleichen Tag - angeführt. Dass die gleiche Strecke mehrmals am Tag gefahren wurde, ist aus logischen Gesichtspunkten irrational und hätte eines klaren Beweises bedurft. Zumindest eine Glaubhaftmachung hätte mittels **Angabe des jeweiligen Kilometerstandes** im Fahrtenbuch erfolgen können, um weitere Erhebungen durch die Behörde zuzulassen. Auch sonst können aufgrund zahlreicher Abkürzungen in den vorgelegten Aufzeichnungen nur erschwert Rückschlüsse gezogen werden.

Dass spezielle (nicht am Arbeitsweg liegende) Einkaufsfahrten unternommen wurden, wird trotzdem als glaubhaft angesehen. Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen werden pro Jahr 500 Kilometer als solche im Schätzungsweg anerkannt. Für die hier behandelten Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 ergeben sich daher Kilometergelder von jeweils 190,00 € (0,38 € km-Geld).

3. Diäten Y:

Eine Reise im Sinne des § 16 EStG liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen (mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen) vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Dies ist bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde, in der man erstmals oder zuletzt vor 6 Monaten tätig war, nur in den ersten fünf Tagen der Fall. Die geltend gemachten Diäten für Y im Jahr 2004 waren daher von 322,20 € auf 179,00 € (5 x 35,80 €) zu kürzen.

4. Mithilfe [der Ehegattin des Bf.]:

Lt. vorgelegten Dienstverträgen (Pkt. 4; Pflichten des Dienstnehmers) muss der Dienstnehmer die vereinbarten Dienste selbst verrichten. Sowohl eine Vertretungsbefugnis als auch die Inanspruchnahme von Hilfen sind also ausgeschlossen. Die hier behauptete Mithilfe der Ehegattin stellt daher nach Ansicht des Finanzamtes einen Vertragsbruch dar. Dieser Verdacht bewirkt aus steuerrechtlicher Sicht eine noch höhere Mitwirkungspflicht, wie sie bei nahen Angehörigen ohnehin erforderlich ist. Die vorgelegten Bestätigungen der Ehegattin reichen als Beweis für einen Geldfluss jedenfalls nicht aus. Vielmehr stellt sich der behauptete Geldfluss als reine „Zweckbehauptung“ dar, um das Einkommen des Abgabepflichtigen zu schmälern. Die beantragten Kosten waren daher nicht anzuerkennen.

5. Kauf von Zeitschriften, Geschirr etc.:

Obwohl die ausschließlich berufliche Veranlassung für die stete (Jahr für Jahr) Anschaffung von Tellern etc. angezweifelt wird (widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung), werden diese Kosten aufgrund der vorgelegten Dienstgeberbestätigung anerkannt (2004: 2.805,58 €, 2005: 1.545,24 €, 2006: 1.208,43 €, 2007: 2.422,87 €).

Anmerkung:

*Unabhängig der obigen rechtlichen Ausführungen erlaubt sich das Finanzamt anzumerken, dass die begehrten (beantragten) Ausgaben stets die Hälfte (mehr oder weniger) der Einnahmen „auffressen“ würden. Aus ökonomischer Sicht gewinnt man so den Eindruck, dass sich die Arbeit letztlich nicht lohnt. Auch deshalb ergibt sich eine erhöhte Mitwirkungspflicht durch Vorlage von **eindeutigen** Beweismitteln. Sollte eine Berufung erwogen werden, so wird jetzt bereits auf die Notwendigkeit der Vorlage solcher eindeutiger Nachweise hingewiesen.“*

e) Am 9. September 2010 erging ein weiteres Ergänzungsersuchen „betreffend Einkommensteuererklärung 2008“ an den Bf. mit folgendem Wortlaut:

„[...]“

Ergänzungspunkte:

Die beantragten Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von 240,00 € und die sonstigen Werbungskosten von 5.958,10 € sind mittels Belegen nachzuweisen. Weiters sind die Reisekosten von 8.964,60 € durch Vorlage des Fahrtenbuches zu belegen.“

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens wurden der Abgabenbehörde folgende Unterlagen übermittelt (im Detail siehe S 14 ff/2008 Finanzamtsakt):

- Excel-Tabellen über im Jahr 2008 zurückgelegte Kilometer, beantragtes Kilometergeld für 21.880 km und geltend gemachte sonstige Werbungskosten;
- ein Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 2008 über eine Vakuum-Verpackungsmaschine;

- Kopien diverser Rechnungen über in den Jahren 2008 und 2009 getätigte Anschaffungen von Zeitungen, Parkscheinen, Tischwäsche, Geschirr, Heimtextilien, Kochjacken, Kochhose, Brennpaste, Vakuum-Verpackungsmaschine etc.;
- ein Fahrtenbuch für 2008 (in Kopie).

f) Gegen die oa. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 vom 2. September 2010 erhob der steuerliche Vertreter nach erfolgter Verlängerung der Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 22. Oktober 2010 Berufung (nunmehr: Beschwerde) [Anmerkung: Die darin getätigten Ausführungen werden im Folgenden nur insoweit wiedergegeben, als sie für die Streitpunkte des gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens von Bedeutung sind]:

Zu den Fahrtkosten führte der steuerliche Vertreter aus, des Weiteren könne anhand auszugsweiser Kopien der Spesenabrechnungen des Bf. mit der Familie des Botschafters belegt werden, dass der Bf. mehrmals täglich von seinem Wohnsitz, C, nach Wien zu Märkten oder Gastro-Großhändlern gefahren sei, um Lebensmittel, Obst, Gemüse, Geschirr und (Deko) Blumen für die Zubereitung von Speisen für die Botschaft zu besorgen.

Da die Botschaft keine geeignete Infrastruktur für die Herstellung und Vorbereitung der Speisen (insbesondere bei Empfängen mit mehr als 20 Personen) habe, sei der Bf. nach dem Einkauf nach Hause gefahren, um dort die Speisen herzustellen und sie dann wieder nach Wien zu führen.

Der Bf. habe zu Hause zwei Küchen, eine für den privaten Bereich im Erdgeschoß seines Wohnhauses und eine eingerichtete Gastro-Großküche im Keller seines Wohnhauses, wo er die Speisen für die Botschaft vorbereitet habe.

Aus ökonomischer Sicht sei natürlich anzumerken, dass die hohen Aufwendungen nicht nur in direktem Zusammenhang mit dem Gehalt bzw. seiner Beschäftigung in der Botschaft stünden, sondern die in der Botschaft geladenen Gäste für den Bf. einen wichtigen potentiellen Kundenkreis für seine - zwischenzeitlich auch schon tatsächlich begonnene - Tätigkeit als „G-Cook“ oder „H-Cook“ darstellten und es daher für den Bf. und seine weiteren Einnahmen wesentlich und unabdingbar gewesen sei, diesen „Aufwand“ zu betreiben.

Damit sei es auch für die Vorbereitung seiner selbständigen Tätigkeit für den Bf. absolut wichtig gewesen, sich einen guten Ruf als renommierter Koch aufzubauen. Als Koch in einer Botschaft bekoche man eine geldkräftige Klientel aus Politik und Wirtschaft, die selbst bei sich zu Hause gerne „unterhalte“, und dadurch könne man Kontakte knüpfen.

Da nur die Einkaufsspesen, nicht aber die Fahrtkosten, durch die Botschaft refundiert worden seien, habe der Bf. die gefahrenen Kilometer via Kilometergeld als Differenzwerbungskosten geltend gemacht. Weiters sei festzuhalten, dass der Großgrünmarkt so zeitig in der Früh offen habe, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich gewesen sei.

Auch wenn das Fahrtenbuch vielleicht nicht dem klassischen Fahrtenbuch entspreche, so könne es anhand der beiliegenden „Kassenabrechnungsberichte“ (Auszüge) mit der Botschaft erhärtet und untermauert werden. Weiters liege eine Bestätigung der Botschaft zu diesen Fahrten bei.

Die Fahrtspesen (Kilometergeld) seien daher als Differenzwerbungskosten anzuerkennen.

Zur Mithilfe der Ehegattin des Bf. führte der steuerliche Vertreter aus, deren Mithilfe könne die Sekretärin der Y Botschaft, Frau I, bestätigen. Eine schriftliche Bestätigung liege bei.

Auch sei aus den Kassaberichten (Handschrift der Ehegattin/Abrechnung der Spesen mit der Botschaft) ersichtlich, dass die Ehegattin 1. was für den Bf. getan habe, 2. jeden Monat mehrmals in der Botschaft gewesen sei und 3. der Bf. der Botschaft etwas für die Mithilfe der Ehegattin verrechnet habe (siehe zB Kassabericht S 33, 8, 2).

Des Weiteren würden idR die Nachspeisen von der Ehegattin erzeugt bzw. vorbereitet werden, da diese ihr „Steckenpferd“ seien.

Beantragt werde daher die Anerkennung der Kosten der Ehegattin des Bf.

Der Beschwerde beigeschlossen waren ua. (im Detail siehe S 41 ff/2007 Finanzamtsakt):

- Sog. „Kassaberichte“ (in Kopie) betreffend die Zeiträume „vom 1.10. bis 31.10.07“, „vom Konzert 10. April 08“, „vom... bis Mai“ (ohne Jahresangabe), „vom 1.12.08 bis...“, „vom 20.4.09 bis 6.5.09“, „vom 6.5. bis 12.6.09“, und „vom... bis 2. Juni“ (ohne Jahresangabe):

Bei diesen handelt es sich offenbar um die vom steuerlichen Vertreter in seiner Beschwerde angeführten, auszugsweisen Kopien der Spesenabrechnungen des Bf. mit der Botschaft; gemäß jenen wurden dem Bf. diverse Ausgaben für „Grünmarkt Gemüse“, „Spülmittel“, „J“ etc. ersetzt.

- Eine Bestätigung des Büros des Y Botschafters vom 18. Oktober 2010 (in Kopie), ausgestellt von I, wonach die Ehegattin des Bf. in den Jahren 2004 bis 2010 bei diversen Anlässen (Empfänge, Cocktails, Essen) in der Y Botschaft als Aushilfe beschäftigt und für ihre Tätigkeit stets direkt vom Botschafter bezahlt worden sei.

Ebenso werde bestätigt, dass die Y Botschaft über kein Kühlhaus verfüge, weshalb die für diese Anlässe benötigten Lebensmittel häufig beim Bf. gelagert worden seien. Der Bf. habe auch mehrfach Geschirr und Dekorationsmaterial für Buffets und Empfänge zur Verfügung gestellt. Dies habe zum Teil ein mehrmaliges Hin- und Herfahren des Bf. von C nach Wien und umgekehrt erfordert.

g) Mit Berufungsvorentscheidungen (nunmehr: Beschwerdeentscheidungen) vom 27. April 2011 wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab [Anmerkung: Die darin getätigten Ausführungen werden im Folgenden nur insoweit wiedergegeben, als

sie für die Streitpunkte des gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens von Bedeutung sind]:

Zu den Fahrtkosten führte die belangte Behörde aus, primär auf die ausführliche Begründung in den angefochtenen Bescheiden zu verweisen. Insbesondere sei darin im letzten Satz auf die Notwendigkeit der Vorlage von eindeutigen Beweismitteln bei außergewöhnlichen Sachverhalten hingewiesen worden. Dieser Passus begründe Vorhaltscharakter. Mit der Vorlage von auszugsweisen „Kassaberichten“ im Zuge der Berufung sei dieser eindeutige **Beweis** nach Ansicht des Finanzamtes jedenfalls nicht gelungen. Eine Glaubhaftmachung sei bereits in den angefochtenen Bescheiden gewürdigt worden (siehe unten). Auch der Hinweis auf die zukünftige selbständige Tätigkeit als „G-Cook“ oder „H-Cook“ sei der Berufung nicht dienlich, da dann ja mit „vorweggenommenen Betriebsausgaben“ argumentiert werden müsste. Die gesamte Tätigkeit des Bf. stehe jedoch ohnehin unstrittig im Zusammenhang mit der Tätigkeit für die Botschaft (dies werde auch durch die vorgelegte Bestätigung des Botschaftsbüros vom 18. Oktober 2010 erhärtet).

Selbst das mehrmalige Zurücklegen der Fahrtrecke Wohnung - Arbeitsstätte pro Tag begründe keinen Anspruch auf Kilometergelder zusätzlich zum Pendlerpauschale. Andere zusätzliche Fahrten seien in den angefochtenen Bescheiden mit 500 Kilometern als glaubhaft anerkannt worden. Mangels „brauchbarer“ Nachweise halte das Finanzamt an dieser Schätzung fest (vgl. nochmals VwGH 16.9.1970, 373/70: „Die Gefahr einer gewissen „Überschätzung“ muss der Abgabepflichtige in Kauf nehmen“).

Zur Mithilfe der Ehegattin des Bf. führte die belangte Behörde aus, auch diesbezüglich nochmals auf die Ausführungen in der Begründung der angefochtenen Bescheide zu verweisen. Zudem möge die „eheliche Bestandspflicht“ bedacht werden. Diese sei als besonders ausgeprägte - ausdrücklich gesetzlich normierte - Form der familienhaften Mitarbeit in den §§ 90 und 98 ABGB geregelt. § 90 ABGB bestimme im Wesentlichen, dass ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken habe, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung habe. Liege der Mitwirkung im Erwerb des anderen Ehegatten kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis zugrunde, seien die geleisteten Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigten Personen iSd § 20 EStG 1988 anzusehen (VwGH 26.3.1985, 84/14/0059, betreffend Hilfeleistungen der Ehegattin in Form von Autofahrten; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163; VwGH 23.4.1998, 95/15/0191).

Die (vertragswidrige) Mithilfe der Ehegattin des Bf. werde nicht angezweifelt, aber auch ein tatsächlich erfolgter Zahlungsfluss würde an der Nichtabzugsfähigkeit somit nichts ändern, womit die Berufungsausführungen auch hier ins Leere gingen (siehe auch zB UFS 1.3.2005, RV/0139-G/03, wo auch eine Anmeldung bei der Krankenkasse an der steuerrechtlichen Beurteilung nichts zu ändern vermögen habe können).

h) In seinem Vorlageantrag vom 30. Juni 2011 führte der steuerliche Vertreter zu den Fahrtkosten aus, aus den beigeschlossenen summarischen Zusammenstellungen (Excel-Tabellen) der händischen Fahrtaufstellungen des Bf. für 2004 bis 2008 sei zu ersehen, dass die Fahrten, die mit „A“ in den händisch geführten Fahrtaufstellungen gekennzeichnet seien (das seien die Fahrten vom Wohnort zur Botschaft und retour), NICHT in den geltend gemachten Differenzwerbungskosten erfasst gewesen seien (da sie mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten worden seien).

Es handle sich daher bei den geltend gemachten Reisekosten (Kilometergelder und Diäten (Ausland)) unzweifelhaft um Differenzwerbungskosten für Dienstreisen bzw. beruflich veranlasste Reisen.

Die vorgelegten Kassenbücher aus den Abrechnungen des Bf. mit der Botschaft dienten als Beweis und zur Glaubhaftmachung, dass diese Dienstreisen tatsächlich angefallen und nur die Barauslagen (Einkauf) durch den Dienstgeber refundiert worden seien und kein Kilometergeld.

Auch könne anhand dieser Kassenbücher und der Bestätigung durch die Sekretärin der Botschaft (diese liege bereits vor) bewiesen werden, dass der Bf. oftmals mehrfach am Tag nach Wien und wieder nach Hause gefahren sei. So habe der Großgrünmarkt nur in den zeitigen Morgenstunden geöffnet (zu dieser Zeit verkehrten auch größtenteils noch gar keine öffentlichen Verkehrsmittel); die Botschaft verfüge über keine Großküche und auch über kein ausreichendes Kühlhaus für Großveranstaltungen (siehe die Bestätigung der Botschaft), sodass der Bf. nach Einkauf der Lebensmittel für Botschaftsveranstaltungen am Großmarkt in Wien wieder zu sich nach C gefahren sei, wo die Lebensmittel eingelagert und für den Event verarbeitet und vorbereitet worden seien. Und bei der Vorbereitung komme der Ehegattin des Bf. eine wichtige Rolle zu, wofür sie die Entschädigungen/Zahlungen von ihrem Mann erhalten habe. Sämtliche Nachspeisen würden von der Ehegattin in der Profiküche im Eigenheim der Familie [Nachname des Bf.] vorbereitet (wie schon erwähnt, habe diese Familie zwei Küchen: eine kleine Privatküche und eine Profiküche mit gewerblichen Geräten und einem Kühlhaus im Untergeschoß des Privathauses).

Nach Einlagern und Bearbeiten der Lebensmittel sei der Bf. dann wieder nach Wien „zum normalen Dienst“ gefahren und an Tagen von Events am Nachmittag wieder nach C, um die Speisen für den Event gemeinsam mit seiner Frau fertigzustellen und dann diese (oft in eigenem Geschirr und vorangerichtet - siehe hierzu die Bestätigung der Botschaft) für den Abendevent mit seinem Auto in die Botschaft zu liefern und spät abends nach Ende des Events wieder nach Hause zu fahren (hier verkehrten dann wieder keine öffentlichen Verkehrsmittel). Wenn die Ehegattin zum Helfen beim „Catering“ von Nöten gewesen und mitgefahren sei und in der Botschaft geholfen habe, dann sei sie direkt von der Botschaft gezahlt worden (siehe ebenso das Kassenbuch und die Bestätigung der Botschaft).

Daher seien die geltend gemachten Reisekosten unzweifelhaft Differenzwerbungskosten.

Die vorgelegten Unterlagen (händische Fahrtaufstellungen mit Codes, Bestätigung der Botschaft, Kassenabrechnungsbuch mit der Botschaft) bewiesen die oa. Aussagen, sodass der Charakter als Differenzwerbungskosten nach Auffassung des steuerlichen Vertreters damit unstrittig bewiesen sei.

Beantragt werde daher, die Fahrtspesen (Kilometergelder) als Differenzwerbungskosten für Dienstreisen anzuerkennen.

Zur Mithilfe der Ehegattin des Bf. führte der steuerliche Vertreter in seinem Vorlageantrag aus, Tätigkeiten im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht bzw. familienhafte Mitarbeit wie Telefondienst, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chaffeurdienste und Bankerledigungen (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) seitens der Ehegattin seien nicht als Ausgabe angesetzt worden. Angesetzt worden seien lediglich darüber hinaus gehende Tätigkeiten wie die Vorbereitung der Nachspeisen für Events in der Botschaft auf Basis einer kollektivvertraglichen Entgeltshöhe.

Dass die Ehegattin auch tatsächlich in nicht unwesentlichem Ausmaß ihren Mann in der Ausübung seines Jobs unterstützt habe (zB Nachspeisenzubereitung), könne auch die Botschaftssekretärin, Frau I, bestätigen.

Beantragt werde daher nochmals die Anerkennung der Kosten der Ehegattin des Bf.

Dem Vorlageantrag beigeschlossen waren Excel-Tabellen über in den Jahren 2004 bis 2007 zurückgelegte Kilometer und jeweils beantragtes Kilometergeld (für 23.660/22.180/21.520/27.990 km; im Detail siehe S 68 ff/2007 Finanzamtsakt).

i) Am 26. Juli 2011 erließ das Finanzamt den Bezug habenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, mit dem es von den unter den Kennzahlen 721 („Reisekosten“) und 724 („sonstige Werbungskosten“) geltend gemachten Ausgaben von 8.964,60 € sowie 5.958,10 € (siehe dazu bereits oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis) Beträge von 369,00 € und 4.487,53 € als Werbungskosten anerkannte.

Dieser Bescheid weist folgende Begründung auf:

„Spezielle (nicht am Arbeitsweg liegende) Einkaufsfahrten werden aufgrund des mangelhaft geführten Fahrtenbuchs mit 190,00 €/Jahr (entspricht 500 km) analog zu den Vorjahren im Schätzungsweg anerkannt. Auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung der Vorjahre wird verwiesen. Demgegenüber wird das Pendlerpauschale iHv 1.161,00 € von Amts wegen berücksichtigt.

Hinsichtlich der Mithilfe [der Ehegattin des Bf.] wird auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung der Vorjahre verwiesen.

Die vorgelegten Belege zu den Posten „Trafik/Zeitschriften“ lassen nicht erkennen, um welche konkreten Aufwendungen es sich handelt. Den Belegen kommt somit keine Beweiskraft zu. Da trotzdem seitens des Finanzamtes von einer dienstlichen Veranlassung ausgegangen wird, werden im Schätzungswege 50% dieser Kosten (770,57 €) anerkannt.“

j) Gegen den oa. Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 erhob der steuerliche Vertreter am 5. August 2011 Berufung (nunmehr: Beschwerde), in der er auf die Begründung des Vorlageantrages (hinsichtlich der Vorjahre) vom 30. Juni 2011 bezüglich der Anerkennung der Fahrtkosten und der Mithilfe der Ehegattin des Bf. als Werbungskosten verwies.

k) Am 17. September 2013 wurden die Beschwerden dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

l) Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung sind mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

§ 25 Abs. 1 Z 1 BAO normiert, dass Angehöriger im Sinne der Abgabenvorschriften der Ehegatte ist.

Streit zwischen den Parteien des gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob die vom Bf. geltend gemachten Fahrtkosten und die beantragten Zahlungen an dessen Ehegattin für deren Mithilfe bzw. Unterstützung beim Kochen Werbungskosten darstellen (zu den strittig gewesenen Punkten „L 17/steuerpflichtige Bezüge“, „Kauf von Geschirr“ und „Trafik/Zeitschriften“, über die vom Finanzamt in dessen Beschwerdeentscheidungen vom 27. April 2011 (betreffend 2004 bis 2007) bzw. in dessen Einkommensteuerbescheid (Erstbescheid) vom 26. Juli 2011 (betreffend 2008) - denen Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH 29.6.2005, 2000/14/0194; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125) - abgesprochen worden war, hat der steuerliche Vertreter in seinem Vorlageantrag vom 30. Juni 2011 bzw. in seiner Beschwerde vom 5. August 2011 keine substantiierten Einwendungen mehr vorgebracht).

Zum Streitpunkt „Fahrtkosten“ ist seitens des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

Der Nachweis der Fahrtkosten (tatsächliche Aufwendungen, Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Das Fahrtenbuch hat die beruflichen *und privaten* Fahrten zu enthalten (VwGH 28.2.1964, 2176/63); es muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt *sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt* zweifelsfrei und klar angeben (VwGH 16.9.1970, 373/70; VwGH 23.5.1990, 86/13/0181; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 220, Stichwort „Fahrtkosten“; *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 4 Tz 330, Stichwort „Fahrtenbuch“). Notwendig ist die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (*Anfangs- und Endkilometerstand*), Datum, Angabe des Pkws und der dienstliche Zweck (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068; *Doralt*, EStG⁷, § 26 Tz 75).

Diesen Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch genügen die im gegenständlichen Fall vorgelegten Fahrtenbücher, wie das Finanzamt in seiner sorgfältigen und ausführlichen Beweiswürdigung zutreffend dargelegt hat (siehe dazu *va.* die Begründungen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 vom 2. September 2010 und der Bezug habenden Beschwerdeentscheidungen vom 27. April 2011), *nicht* (so zB das Fahrtenbuch für 2004 (S 8/2004 Finanzamtsakt): „Datum: 1.4. [bzw.] 2.4“, „Fahrtstrecke: A [bzw.] D A B“, „Zweck der betrieblichen Fahrt: IB [bzw.] Einkauf IB PB“, „km-Stand: [keine Angabe]“, „gefahrte km: 100 [bzw.] 100 100 60“; ebenso zB das Fahrtenbuch für 2005 (S 6/2005 Finanzamtsakt): „Datum: 3.1. [bzw.] 4.1“, „Fahrtstrecke: D A B [bzw.] A B“, „Zweck der betrieblichen Fahrt: [keine Angabe]“, „km-Stand: [keine Angabe]“, „gefahrte km: 100 100 60 [bzw.] 100 60“); insbesondere fehlen die jeweiligen Kilometerstände (Anfangs- und Endkilometerstände) nahezu zur Gänze, teilweise fehlen die Zwecke der einzelnen Fahrten (siehe zB S 6 f./2005 Finanzamtsakt) und, soweit ersichtlich, meistens die privaten Fahrten. Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, können aufgrund der zahlreichen Abkürzungen in den vorgelegten Fahraufzeichnungen (IB, PB, DB etc.) nur erschwert Rückschlüsse gezogen werden, auch wenn die unter der Rubrik „Fahrtstrecke“ als Ausgangs- bzw. Zielpunkte angegebenen Kürzel A, B, C und D einzelnen Orten zugeordnet werden können (S 7/2004 Finanzamtsakt).

Dazu kommt, dass die Mängel der vorgelegten Fahraufzeichnungen dem steuerlichen Vertreter mehrmals ausdrücklich vorgehalten wurden (*va.* im Ergänzungsersuchen vom 9. Juni 2010, siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis), und dass der steuerliche Vertreter diese Mängel in seiner Beschwerde vom 22. Oktober 2010 indirekt selbst eingestanden hat („Auch wenn das Fahrtenbuch vielleicht nicht dem klassischen Fahrtenbuch entspricht...“, siehe oben Punkt f) in der Darstellung des Verfahrensganges).

Zwar ist dem steuerlichen Vertreter zuzustimmen, wenn er sinngemäß ausführt, dass die Führung des Nachweises, wie ein Kfz verwendet wird, auch anders als durch ein Fahrtenbuch erbracht werden kann (vgl. *Zorn*, § 4 Tz 330, Stichwort „Fahrtenbuch“); dieser Nachweis wurde jedoch, wie die belangte Behörde in den Begründungen der Bezug habenden Beschwerdeentscheidungen vom 27. April 2011 zutreffend ausgeführt hat, im gegenständlichen Fall *nicht* erbracht:

Die Bestätigung des Y Botschafters E vom 18. Juni 2010 (siehe dazu oben unter Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges) sagt lediglich aus, dass der Bf. (auch) alle Aufwendungen in Zusammenhang mit beruflich veranlassten Fahrten zu tragen habe, ohne dafür Kostenersatz zu erhalten, und dass der Bf. kein Firmenauto besitze. Ein Nachweis, dass dem Bf. in den Streitjahren beruflich veranlasste (und als Werbungskosten beantragte) Fahrtkosten (Kilometergelder) für 23.660/22.180/21.520/27.990/21.880 km (siehe oben unter den Punkten e) und h) in der Darstellung des Verfahrensganges) tatsächlich entstanden sind, wird dadurch freilich nicht erbracht.

Dasselbe gilt für die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten, auszugsweisen Spesenabrechnungen („Kassaberichte“), die zum einen nur einzelne, teilweise gar nicht beschwerdegegenständliche, kurze Zeiträume betreffen (zB „vom 1.10. bis 31.10.07“, „vom Konzert 10. April 08“, „vom 20.4.09 bis 6.5.09“, „vom 6.5. bis 12.6.09“; siehe oben unter Punkt f)) und zum anderen lediglich bestätigen, dass dem Bf. die Kosten von auf Lebensmittelmärkten bzw in -geschäften gekauften Produkten von der Botschaft refundiert wurden, und für die Bestätigung des Büros des Y Botschafters vom 18. Oktober 2010 (siehe oben unter Punkt f)), wonach die Botschaft über kein Kühlhaus verfüge etc., was zum Teil ein mehrmaliges Hin- und Herfahren des Bf. von seinem Wohnsitz in C nach Wien und umgekehrt erfordert habe, sind doch bei Nichtselbständigen die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten (*Zorn*, § 4 Tz 330, Stichwort „Fahrtkosten“; *Doralt*, § 26 Tz 85), worauf auch das Finanzamt in seinen Beschwerdeentscheidungen vom 27. April 2011 zutreffend hingewiesen hat (dazu kommt, dass der steuerliche Vertreter in seinem Vorlageantrag vom 30. Juni 2011 selbst ausgeführt hat, dass die Fahrten vom Wohnort des Bf. zur Botschaft und retour nicht in den geltend gemachten Differenzwerbungskosten erfasst gewesen seien).

Schließlich vermögen auch die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Excel-Tabellen (zu diesen siehe oben unter den Punkten e) und h)) den Nachweis, dass dem Bf. in den Streitjahren beruflich veranlasste Fahrtkosten (Kilometergelder) für 23.660/22.180/21.520/27.990/21.880 km tatsächlich entstanden sind, nicht zu erbringen.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, wenn sie aufgrund des Vorbringens des steuerlichen Vertreters das grundsätzliche Anfallen von nicht am Arbeitsweg liegenden Einkaufsfahrten des Bf. für die Botschaft - wenn auch bei Weitem nicht im geltend gemachten Umfang (siehe oben) - als glaubhaft angesehen hat. Allerdings erweisen sich nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes die von der belangten Behörde anerkannten 500 km Fahrtstrecke pro Jahr - das sind bei rund 200 angenommenen Arbeitstagen

im Jahr circa 2,5 km pro Arbeitstag - als zu niedrig geschätzt; vielmehr erscheint nach Auffassung des erkennenden Gerichtes eine Schätzung der jeweiligen Jahresfahrtstrecke mit 3.000 km als (noch) vertretbar.

Daraus folgt, dass die von der belangten Behörde anerkannten Kilometergelder von 190,00 € pro Streitjahr wie folgt zu erhöhen sind:

2004: Um 890,00 € auf 1.080,00 € (Kilometergeld von 0,36 €).

2005: Um 900,69 € auf 1.090,69 € (Kilometergeld von 0,36 € bis 27. Oktober 2005 und von 0,38 € ab 28. Oktober 2005).

2006: Um 950,00 € auf 1.140,00 € (Kilometergeld von 0,38 €).

2007: Um 950,00 € auf 1.140,00 € (Kilometergeld von 0,38 €).

2008: Um 1.010,00 € auf 1.200,00 € (Kilometergeld von 0,38 € bis 30. Juni 2008 und von 0,42 € ab 1. Juli 2008).

Der Beschwerde ist somit im Streitpunkt „Fahrtkosten“ teilweise stattzugeben.

Zum Streitpunkt „Mithilfe der Ehegattin des Bf.“ ist seitens des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

Der Bf. und seine Ehegattin sind als sogenannte „nahe Angehörige“ im Sinne des Steuerrechts anzusehen (§ 25 Abs. 1 Z 1 BAO, siehe oben). Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich - bzw. im gegenständlichen Fall beruflich - veranlasst sind oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit.) zu qualifizieren sind (vgl. VwGH 4.9.1992, 91/13/0196; *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Tz 158). 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). Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen *müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen* („*schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen*“: VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209) *vorliegen*, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen (vgl. *Toifl*, § 2 Tz 158). Entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit solcher Vereinbarungen gehen regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben - bzw. im gegenständlichen Fall Werbungskosten - begehrenden Steuerpflichtigen (vgl. *Toifl*, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweis).

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).

Die Voraussetzungen müssen *kumulativ* vorliegen. Die Kriterien entsprechen der ständigen Rechtsprechung (*Toifl* , § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweisen). Das Vorliegen eines behaupteten Dienstvertrages oder Werkvertrages ist jedenfalls anhand der Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu prüfen (*Toifl* , § 2 Tz 167/4, unter Verweis auf VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093).

Auf den streitgegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass es letztendlich dahingestellt bleiben kann, ob der Tätigkeitsbereich der Ehegattin des Bf. (Mithilfe bzw. Unterstützung beim Kochen, siehe oben) nicht über die familienhafte Mitarbeit bzw. eheliche Beistandspflicht hinausging, womit die vom Bf. an die Gattin geleisteten Zahlungen von 700,00 € pro Streitjahr Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB darstellen, die als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 20 EStG 1988 anzusehen und damit nicht abzugsfähig sind (so die belangte Behörde va. in ihren Beschwerdevorentscheidungen vom 27. April 2011; dafür sprechen nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes va. die Art der ausgeübten Tätigkeit und die Geringfügigkeit des vom Bf. dafür an die Ehegattin bezahlten Betrages von rund 58,00 € pro Monat (der steuerliche Vertreter selbst spricht in seinem Antwortschreiben vom 8. Juli 2010 von einer „kleinen Aufwandsentschädigung“) oder darüber hinausging (so der steuerliche Vertreter), verlangt doch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende Gestaltungen steuerlich nur dann anerkannt werden können, wenn *schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen* vorliegen (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; siehe oben), die aber im gegenständlichen Fall *nicht* gegeben sind:

Abgesehen von den Honorarbestätigungen der Ehegattin wurden nämlich weder ein konkreter schriftlicher Dienst- bzw. Werkvertrag des Bf. mit seiner Ehegattin (der Schriftform eines Vertrages kommt im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu, vgl. *Toifl* , § 2 Tz 161) noch sonstige schriftliche Aufzeichnungen über das behauptete Vertragsverhältnis, wie zB Stunden- bzw. Zeitaufzeichnungen, vorgelegt; damit ist aber auch die vom steuerlichen Vertreter in seinem Vorlageantrag vom 30. Juni 2011 behauptete „kollektivvertragliche Entgeltshöhe“ und damit die Angemessenheit und Fremdüblichkeit der behaupteten Leistungsbeziehung nicht nachvollziehbar.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall die für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen erforderlichen, schuldrechtlich exakt nachvollziehbaren Leistungsbeziehungen nicht vorliegen; die Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, die kumulativ vorliegen müssen (siehe oben), sind nicht erfüllt.

An diesem Ergebnis vermag auch die Bestätigung des Büros des Y Botschafters vom 18. Oktober 2010, wonach die Ehegattin des Bf. in den Jahren 2004 bis 2010 bei diversen

Anlässen (Empfänge, Cocktails, Essen) in der Botschaft als Aushilfe beschäftigt und für ihre Tätigkeit stets direkt vom Botschafter bezahlt worden sei, nichts zu ändern, da dies nichts über die behauptete Leistungsbeziehung zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin aussagt. Dasselbe gilt auch für die Aussage des steuerlichen Vertreters in seiner Beschwerde vom 22. Oktober 2010, wonach aus den „Kassaberichten“ hervorgehe, dass der Bf. der Botschaft etwas für die Mithilfe der Ehegattin verrechnet habe, da für ersetzte Aufwendungen ohnehin kein Werbungskostenabzug in Betracht kommt.

Die Beschwerde ist somit im Streitpunkt „Mithilfe der Ehegattin des Bf.“ als unbegründet abzuweisen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage : 5 Berechnungsblätter (betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008)

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die ertragsteuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen nahen Angehörigen gegeben sind, ist eine Tat- und keine Rechtsfrage. Im Übrigen folgt das gegenständliche Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben). Es liegt sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 13. März 2019