

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Herbert Niedermayer, Passauer Straße 13, 4780 Schärding, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 27. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2015, Einkommensteuer 2016, Einkommensteuer 2017 und Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2015 festgesetzt mit 1.759 Euro.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2016 festgesetzt mit 543 Euro.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2017 festgesetzt mit 0 Euro.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2018 festgesetzt mit 1.118 Euro.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Abgabepflichtige erzielt gewerbliche Einkünfte aus der Betreuung von beeinträchtigten Personen.

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurden Eingangsrechnungen für administrative Tätigkeiten und für Jahresabschlüsse nur teilweise anerkannt. Betriebsausgaben wurden um

Privatanteile gekürzt sowie unter Bezugnahme auf die private Lebensführung als nicht abzugsfähig beurteilt. Aufwendungen für Fahrdienstleistungen wurden ebenfalls gekürzt, da kein Fahrtenbuch geführt wurde.

Zum Sachverhalt, der rechtlichen Würdigung sowie der rechnerischen Darstellung wird zulässigerweise auf den Bericht über die Außenprüfung ABNr. 124026/19 vom 28.11.2019 verwiesen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar6, § 93, Tz 15).

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung am 27.11.2019 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018.

Mit Schreiben vom 20.12.2019 wurde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 Beschwerde erhoben. Die Beschwerdebegründung wurde mit Eingabe vom 30.06.2020 durch die steuerliche Vertretung nachgereicht:

Die Gliederung beziehe sich auf die Teilziffern der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26.11.2019.

Ad Tz 1) - Eingangsrechnungen für administrative Tätigkeiten und Jahresabschluss

Im Rahmen der Außenprüfung seien die von Herrn *J* an die Beschwerdeführerin (Bf.) verrechneten monatlichen "Pauschalen für Administration" nur in Höhe von 1.000,00 € jährlich anerkannt worden. Als Begründung sei ausgeführt worden, dass die Honorarnoten das 5 bis 10-fache dessen ausmachen, was ein Steuerberater dafür verrechnen würde. Sowohl die Begründung als auch die Berechnung entbehre jeglicher Grundlage und führe insofern in die Irre, als es den Anschein erwecke, Herr *J* erbringe nur solche Leistungen an die Bf., die auch von Steuerberatungskanzleien übernommen würden. Herr *J* führe für die Bf. sämtliche administrative Tätigkeiten durch, wie zum Beispiel:

- Übernahme der Kommunikation und sämtlichen Schriftverkehr mit Behörden (Landratsamt, Bezirk Oberbayern), Pflegediensten, Krankenhäusern, Finanzämtern, Wirtschaftskammer, Steuerberatungskanzlei und dergleichen.
- Erstellen der Ausgangsrechnungen, sich kümmern um die für die Berufsausübung der Bf. notwendigen Formulare und Bescheinigungen in Deutschland und Österreich, führen der Postverwaltung und des Zahlungsverkehrs.
- Organisation der An- und Abreisen zu den Klienten und Übernahme der Reisebuchungen.
- Erledigung der Botengänge zur Post, zum Finanzamt und tätigen der betrieblichen Einkäufe und Bestellungen.
- Einrichten der notwendigen technischen Geräte (Computerinstallation, Handy etc.) und Übernahme der Wartung und den Abschluss von Verträgen.
- Übernahme bei unvorhergesehener Verhinderung (zB Krankheit) der Dienste von der Bf.

Der Umfang der administrativen Tätigkeiten sei im Rahmen der Außenprüfung bereits vorgebracht, jedoch nicht gewürdigt worden. Für die angeführten Dienstleistungen habe Herr *J* ein monatliches Pauschale von 300,00 € verrechnet. Bei einem Stundensatz von 40,00 € entspreche das einem Stundenausmaß von 7,5 Stunden pro Monat. Die oben beschriebenen Tätigkeiten seien unter 6 - 10 Stunden monatlich nicht zu erbringen. Daher seien die 300,00 € jedenfalls als fremdüblich anzusehen. Für die Buchhaltungstätigkeiten und die Vorbereitungshandlungen für die Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuererklärung habe Herr *J* jährlich 1.000,00 € abgerechnet, wobei für die monatliche Buchführung 50,00 € einkalkuliert gewesen seien und somit für die Vorbereitungshandlungen und die Aufbereitung des Jahresabschlusses und der Einkommensteuererklärung ein Honorar von 400,00 € verbliebe. Auch diese verrechneten Leistungen in der oben angeführten Höhe entsprächen einer fremdüblichen Verrechnung. Es werde daher beantragt, die von Herrn *J* für seine erbrachten Dienstleistungen ausgestellten Rechnungen, zur Gänze anzuerkennen, das seien für

2015:	4.600,00 €
2016:	4.600,00 €
2017:	1.800,00 €
2018:	5.600,00 €

Ad Tz 6 (fälschlich Tz 7) – Chauffeurdienste

Die von Herrn *J* erbrachten Chauffeurdienste seien im Rahmen der Außenprüfung nur in Höhe des amtlichen Kilometergeldes von 0,42 € bei der Bf. als Betriebsausgabe anerkannt worden. Das Kilometergeld könne geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige den Privat-PKW für betriebliche Fahrten verwende. Bei Ansatz des Kilometergeldes seien sodann sämtliche PKW-Aufwendungen (auch Parkgebühren und Mauten) abgegolten (vgl. VwGH 11.08.1994, 94/12/0115). Im gegenständlichen Fall habe nicht die Bf. ihren Privat-PKW verwendet, sondern habe Herr *J* die Dienstleistung eines Chauffeurs inklusive der Zurverfügungstellung seines PKW's an die Bf. erbracht. Dies seien zwei völlig verschiedene Sachverhalte und daher könne das amtliche Kilometergeld nicht zur Berechnung herangezogen werden. Kein Fremder würde für den Ersatz des amtlichen Kilometergeldes Fahrdienstleistungen durchführen. Herr *J* habe entsprechend der gängigen Praxis neben der Kilometerleistung auch den Zeitaufwand berücksichtigt. Es werde daher beantragt, die von Herrn *J* fremdüblich (und nicht nur in Höhe des amtlichen Kilometergeldes) verrechneten Chauffeurdienstleistungen gemäß den Erklärungen als Betriebsausgaben anzuerkennen:

2015:	5.341,61 €
2016:	3.569,42 €
2017:	3.202,44 €
2018:	4.551,60 €

Bei Nichtstattgabe werde der Antrag auf Vorlage an das Bundesfinanzgericht sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.07.2020 wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 abgewiesen und ausgeführt:

Ad Tz 1) - Eingangsrechnungen für administrative Tätigkeiten und Jahresabschluss
Ein großer Teil der angeführten Eingangsrechnungen für administrative Tätigkeiten und Erstellung des Jahresabschlusses falle nur gelegentlich an und sei mit minimalem Zeitaufwand zu erledigen. Das Schreiben der Ausgangsrechnungen beschränke sich auf eine Rechnung pro Monat, immer an den gleichen Rechnungsempfänger.

Ad Tz 6 (gemeint Tz 7) – Chauffeurdienste

Die angeführten Chauffeurdienste seien mit dem Privat-KFZ durchgeführt worden und nicht nachweisbar, da kein Fahrtenbuch geführt worden sei.

Am 18.08.2020 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht eingebracht.

Mit Vorlagebericht vom 01.09.2020 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. In ihrer Stellungnahme hielt die Abgabenbehörde fest, dass es nach dem Sachverhalt augenscheinlich sei, dass von der Bf. und ihrem Lebensgefährten bewusst willkürlich Leistungen verrechnet worden seien, damit für beide Steuerpflichtigen keine Einkommensteuer anfalle. Somit sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Im Telefonat vom 05.08.2021 teilte die steuerliche Vertretung dem Bundesfinanzgericht mit, dass noch eine Beschwerdeergänzung folgt.

Mit Eingabe vom 23.11.2021 wurde der Antrag auf Senatsverhandlung zurückgezogen.

Mit Eingabe vom 25.11.2021 wurden die angekündigten neuen Beweismittel vorgelegt:

Betreffend Administrative Tätigkeiten:

Diverse Auszüge aus E-Mails, aus denen die erbrachten Tätigkeiten von Herrn *J* für die Bf.

exemplarisch hervorgehen und Schreiben des Klinikums Starnberg: Es ging dabei um langwierige Verhandlungen/Diskussionen über die Kostentragung. Ansprechpartner war Herr *J*, der auch bei Verhandlungen vor Ort anwesend war.

Betreffend Chauffeurdienste:

Tagebuchauszüge der Bf., welche die Fahrten nach Garching dokumentieren.

Die neuen Beweismittel wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Mit Eingabe vom 03.12.2021 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum als Betreuerin von beeinträchtigten Personen tätig und rechnete ihre erbrachten Leistungen mit dem Landratsamt Starnberg ab. Sie erzielte im Prüfungszeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ihr Lebensgefährte, Herr *J* erzielte im Prüfungszeitraum mit Hausmeistertätigkeiten ebenfalls gewerbliche Einkünfte. Während sich die Erlöse (Einnahmen) der Bf. im Prüfungszeitraum 2015 bis 2018 zwischen rund 21.000,00 € und 36.000,00 € bewegten, erwirtschaftete Herr *J* im gleichen Zeitraum Erlöse (Einnahmen) zwischen rund 17.000,00 € und 21.000,00 €. Die von Herrn *J* erzielten Erlöse (Einnahmen) stammen zu 50% aus Geschäftsbeziehungen mit der Beschwerdeführerin. Nur im Jahr 2017 war dieser Anteil bei lediglich 30%.

Beim Einkommen der Bf. stellt sich die Situation so dar, dass ohne den Abzug der von Herrn *J* in Rechnung gestellten Tätigkeiten im Beschwerdezeitraum immer Einkommensteuer abgeführt hätte werden müssen. Aufgrund des Abzugs der Tätigkeiten ihres Lebensgefährten reduzierte sich die jährliche Steuerlast der Bf. mit Ausnahme des Jahres 2018 (47,00 € Einkommensteuerbelastung) auf Null. Herr *J* bezog im gleichen Zeitraum, mit und ohne den von der Bf. vereinnahmten Beträgen, stets unter 10.000,00 € Einkommen pro Jahr und hatte daher auch keine Einkommensteuer abzuführen.

Aufgrund der mangelhaften Dokumentation wurden durch den Prüfer für die Erstellung des Jahresabschlusses sowie für die laufende Buchhaltung und Administration pro Jahr pauschale Aufwendungen in Höhe von 1.000,00 € anerkannt. Die darüber hinaus gehenden Betriebsausgaben wurden nicht berücksichtigt. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung entsprächen die verrechneten Leistungen einer fremdüblichen Verrechnung. Herr *J* erledige neben der Buchhaltung und der Erstellung des Jahresabschlusses sämtliche administrative Tätigkeiten, die bei der Ausübung der Beschäftigung der Bf. anfallen würden. Im Zuge einer Beschwerdeergänzung wurden Beweismittel vorgelegt, aus denen zweifelsfrei hervorgeht, dass Herr *J* die Bf. über die bisher festgestellten administrativen Tätigkeiten hinausgehend

unterstützt. So war Herr *J* in Diskussionen bzw. Verhandlungen mit dem Klinikum Starnberg eingebunden.

Die Bf. besitzt keinen Führerschein und auch kein Kraftfahrzeug. Vom Prüfer wurden die Aufwendungen für die Fahrdienstleistung mangels Vorliegen eines Fahrtenbuches bzw. mangels Vorliegen von Nachweisen, dass die Fahrten überhaupt stattfanden um 1.000,00 € pro Jahr gekürzt. Die steuerliche Vertretung begehrte, die von Herrn *J* fremdüblich und nicht nur in Höhe des amtlichen Kilometergeldes verrechneten Chauffeurdienstleistungen gemäß den Erklärungen als Betriebsausgaben anzuerkennen. Herr *J* habe entsprechend der gängigen Praxis neben der Kilometerleistung auch den Zeitaufwand berücksichtigt. In der Beschwerdeergänzung wurden Tagebuchauszüge der Bf. vorgelegt, welche die Fahrten nach Garching dokumentieren.

2. Beweiswürdigung

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung sowie dem Vorbringen der Beschwerdeführerin.

3. Rechtslage

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach § 21 Abs. 1 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Bei nahen Angehörigen werden aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von zivilrechtlichen Vereinbarungen gestellt (vgl. Stoll, BAO, S. 318).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis oder allenfalls aufgrund von Unterhaltsleistungen ergeben. Insbesondere ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern suchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss

entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²⁰, EStG, § 2, Tz. 158).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung iSd § 167 Abs. 2 BAO und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist daher Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss daher diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz der Vorteilsmaximierung bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

Der fehlende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen führt dazu, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176), nur um einen sogenannten "Steuer-Splitting-Effekt" herbeizuführen.

Es ist in einem derartigen Fall erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung sauber zu trennen, wenn insbesondere ein Interessensgegensatz, wie er unter Fremden besteht, bei Personen, die in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen kann. Eine Überprüfung derartiger Vereinbarungen ist in allen Fällen erforderlich, in denen Aufwendungen an Nahestehende als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden sollen (vgl. Jakom/Lenneis, EStG 2020, § 4 Rz 331).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. VwGH 29.3.2001, 97/14/0076).

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (iSd § 25 BAO wie Ehegatte, Lebensgefährte) die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Liegen bei Verträgen zwischen Ehepartnern oder Nahestehenden keine schriftlichen Vereinbarungen vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (vgl. VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 17.12.2008, 2004/13/0056).

Insbesondere haben nach der Rechtsprechung des VwGH mündlich vereinbarte Modalitäten als Vertragsbestandteile keinen klaren und eindeutigen Inhalt (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208).

4. Erwägungen

Strittig ist das Ausmaß der anzuerkennenden Betriebsausgaben zwischen nahen Angehörigen. Eine Überprüfung ist in allen Fällen erforderlich, in denen Aufwendungen an Nahestehende steuerlich geltend gemacht werden sollen. Die Bf. begehrt eine vollständige Berücksichtigung der Aufwendungen im jeweils geltend gemachten Ausmaß. Durch den Prüfer wurde die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und ihrem Lebensgefährten – Herrn *J* – zwar grundsätzlich anerkannt. Aufgrund einer mangelhaften Dokumentation im Belegwesen wurden jedoch die geltend gemachten Betriebsausgaben nicht vollständig anerkannt und entsprechend gekürzt.

i) Anerkennungsvoraussetzung der Außenwirkung

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrags üblich, ihn in Schriftform abzuschließen.

Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein. Auch, wenn außer Streit steht, dass der Lebensgefährte der Bf. Arbeitsleistungen "in einem gewissen Umfang" erbracht hat, rechtfertigt dies die Annahme eines (mündlichen) Dienstvertrages (Werkvertrages) allein ebenso wenig wie der Umstand, dass er "hierfür auch regelmäßige Zahlungen erhalten" hat (vgl. VwGH 22.3.10, 2008/15/0099).

Der Abschluss eines mündlichen Vertrages ist zwar nicht von vornherein als unüblich anzusehen, die Bf. muss jedoch in der Lage sein, die den Leistungen des Lebensgefährten zu Grunde liegende Vereinbarung (Art, Umfang, Abwicklung) exakt darzustellen. Auch bei Werkverträgen und ähnlichen Leistungsvereinbarungen richtet sich die Entlohnung nach der Qualität und Quantität der erbrachten Leistungen, weshalb diese nachvollziehbar darzulegen und durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen sind. Als Betriebsausgabe können

Entlohnungen nur in jener Höhe anerkannt werden, wie sie auch zwischen Fremden üblich sind.

Laut einer telefonischen Befragung im Zuge der Außenprüfung gab die Bf. an, dass ihr Lebensgefährte die Buchführung, Rechnungslegung und andere Bürotätigkeiten erledigt. Vom Lebensgefährten werden auch Rechnungen für den Jahresabschluss erstellt. Dazu stellte der Prüfer fest, dass sich die Buchführung im Prüfungszeitraum auf eine Ausgangsrechnung pro Monat sowie 7 Eingangsrechnungen pro Monat beschränke. Von diesen 7 Eingangsrechnungen sind 2 - 3 Eingangsrechnungen von Herrn *J* selbst. Im Zuge der Schlussbesprechung wurde entgegen der telefonischen Befragung behauptet, dass die in Rechnung gestellten Leistungen für Administration über die in der Erstauskunft der Bf. beschriebenen Leistungen hinaus auch noch zusätzlich Leistungen beinhalten. So springe zum Beispiel Herr *J* für seine Lebensgefährtin unter anderem auch gelegentlich ein, wenn diese verhindert ist. Es werden auch Behördengänge für sie erledigt. Ebenso richtet der Lebensgefährte die technischen Geräte ein und wartet diese. Es liegen darüber allerdings keine Stundenaufzeichnungen vor.

Es gab demnach in Bezug auf die strittigen Zahlungen an den Lebensgefährten der Bf. keinerlei schriftliche Festlegungen (etwa über die genaue Art der Tätigkeit, Art der Abrechnung, Abrechnungsgrundlagen, Abrechnungszeitraum), die nach außen - etwa gegenüber dem Finanzamt - bekannt gemacht worden wären.

Auch die Art, sowie Umfang und Abwicklung der Chauffeurdienste fand nur im Innenverhältnis ohne nähere Dokumentation für eine Nachvollziehbarkeit von außen statt.

Im Beschwerdezeitraum wurde daher dem Erfordernis der Außenwirkung nicht gänzlich entsprochen. An dieser Einschätzung vermögen auch die Beschwerdeergänzungen nichts ändern.

ii) Erfordernis des klaren Regelungsinhaltes

Nicht nur bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gilt der Grundsatz, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt derjenige, der sich darauf beruft, zur Aufklärung besonders beizutragen hat. Verbleibende Zweifel gehen zu seinen Lasten (vgl. Toifl in Doralt et al, EStG²⁰, § 2 Rz 163). Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt (vgl. VwGH 22.2.92, 88/14/0074). Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn ihr nicht die Art der zu erbringenden Leistung zu entnehmen ist (vgl. VwGH 24.9.08, 2006/15/0119).

Selbst wenn im Beschwerdefall die pauschale Leistungsabgeltung auf Grundlage einer mündlichen Abmachung schon im gesamten Beschwerdezeitraum Grundlage für die Tätigkeit des Lebensgefährten im Betrieb der Bf. gewesen sein sollte, wäre dem Erfordernis des klaren und eindeutigen Regelungsinhaltes in keiner Weise entsprochen.

Es fehlen Unterlagen über die genaue Art der Abrechnung der Ansprüche des Herrn *J*. Pauschalhonorare vermögen dies nicht ersetzen.

Im Prüfungszeitraum wurde die Bf. ca. zweimal im Monat von ihrem Lebensgefährten zum Bahnhof bzw. zum Arbeitsplatz gefahren. Für diese Chauffeurdienste hat Herr *J* Rechnungen an die Bf. gestellt. Zur Entgeltshöhe hat die steuerliche Vertretung festgehalten, dass kein Fremder nur für den Ersatz des amtlichen Kilometergeldes Fahrdienstleistungen durchführen würde. Entsprechend der gängigen Praxis sei neben der Kilometerleistung auch der Zeitaufwand des Chauffeurs mit zu berücksichtigen.

Diese Argumentation ist verständlich, weil es auch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens entspricht, dass bei derartigen Dienstleistungen, neben dem Datum der Leistungserbringung, dem Ziel, den zurückgelegten Kilometern auch das sich daraus ergebende Honorar vereinbart wird.

Es war der Bf. nicht möglich, im Beschwerdeverfahren nachzuweisen, dass die Fahrten gemäß den Rechnungen auch alle stattgefunden haben. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts stellt dies kein unmögliches Verlangen seitens der Abgabenbehörde dar, weil der Lebensgefährte der Bf. für sein eigenes Rechenwerk zu entsprechenden Aufzeichnungen verpflichtet ist. Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht gelang es zumindest durch Tagebuchauszüge der Bf. Fahrten nach Garching zu dokumentieren.

Von klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Regelungen - wie dies nach dem oben Gesagten von der Judikatur gefordert wird - kann daher in Bezug auf die strittigen Zahlungen kaum eine Rede sein.

iii) Erfordernis der Fremdüblichkeit

Die Vereinbarung muss schließlich dem so genannten Fremdvergleich standhalten, das heißt sie muss in einer Weise und zu Bedingungen abgeschlossen und durchgeführt worden sein, wie sie zwischen Fremden (Personen ohne ein persönliches Naheverhältnis) üblich sind.

Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (vgl. VwGH 10.9.98, 93/15/0051).

Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen. Bei Beurteilung der Angemessenheit ist aber auch unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw. Toleranzgrenze zu berücksichtigen (vgl. VwGH 29.7.97, 93/14/0056). Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (vgl. BFH, BStBl II 97, 196).

Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist.

Prüft man die strittige Tätigkeit von Herrn *J* für die Bf. so ergibt sich Folgendes:

Eine Tätigkeit, die in der Unterstützung einer Betreuerin für beeinträchtigte Personen in der Form besteht, dass im Wesentlichen sämtliche administrativen Tätigkeiten und Chauffeurdienste übernommen werden, sind in der besagten Branche zwar nicht tagesüblich, können aber auch nicht ausgeschlossen werden.

Bei Werkverträgen und ähnlichen Leistungsbeziehungen zwischen Personen ohne persönliche oder sonstige Nahebeziehung ist es üblich, dass die erbrachten Leistungen durch detaillierte und inhaltliche klare schriftliche Darlegungen nachgewiesen werden.

Im Fall der hier strittigen Tätigkeit sind dies jedenfalls laufende Aufzeichnungen der vielfach unterschiedlichen erbrachten Tätigkeiten.

Laufende schriftliche Aufzeichnungen über die von Herrn *J* an die Bf. erbrachten Dienstleistungen gab es nach den Feststellungen des Prüfers nicht. Ebenso wenig konnten den strittigen Zahlungen zu Grunde liegenden Unterlagen bzw. Berechnungen vorgelegt werden.

Es konnten keine Aufzeichnungen über den Umfang der erbrachten Dienstleistungen für das Unternehmen der Bf. vorgelegt werden. Wenn es noch denkbar ist, dass für wiederkehrende Botengänge und einfache Bürotätigkeiten pauschale Abrechnungen erfolgen, gilt dies für die ebenfalls vom Lebensgefährten erledigten Computerinstallationen (und Handywartung) sowie die behauptete fallweise Übernahme der Betreuungstätigkeit bei Verhinderung der Bf. keinesfalls. Insbesondere die pauschale Abrechnung der Mitwirkung bei der Besprechung am Klinikum Starnberg entspricht keineswegs dem Erfordernis der Fremdüblichkeit.

Wenn ein Abgabepflichtiger ein Transportunternehmen in Anspruch nimmt, ist aus der Abrechnung neben dem Honorar auch das Datum der Dienstleistung ersichtlich. Warum der Lebensgefährte die Fahrten weder durch ein Fahrtenbuch oder Stundenaufzeichnungen oder sonstige Dokumentation belegen konnte, ist für das Bundesfinanzgericht unverständlich. Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist es zumindest gelungen, Fahrten nach Garching durch Tagebuchauszüge der Bf. zu dokumentieren.

Die geschilderte Vorgangsweise entspricht somit nicht jener, wie sie bei einer derartigen Leistungsbeziehung unter fremden, einander nicht nahestehenden Personen üblich ist.

Fremdüblichkeit der Höhe der abgerechneten Entgelte:

Selbst wenn man davon ausgeht, dass der Lebensgefährte tatsächlich die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Leistungen erbracht hat, so ist die Höhe der dafür geleisteten Zahlungen nach Ansicht der Bundesfinanzgerichte nicht fremdüblich.

Im Zuge der Beschwerde wurde vorgebracht, für die angeführten Dienstleistungen habe Herr *J* ein monatliches Pauschale von 300,00 € verrechnet. Bei einem Stundensatz von 40,00 € entspreche das einem Stundenausmaß von 7,5 Stunden pro Monat. Die erledigten Tätigkeiten seien nach Ansicht der steuerlichen Vertretung unter 6 - 10 Stunden monatlich nicht zu erbringen. Daher seien die 300,00 € jedenfalls als fremdüblich anzusehen. Für die Buchhaltungstätigkeiten und die Vorbereitungshandlungen für die Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuererklärung habe Herr *J* jährlich 1.000,00 € abgerechnet, wobei für die monatliche Buchführung 50,00 € einkalkuliert gewesen seien und somit für die Vorbereitungshandlungen und die Aufbereitung des Jahresabschlusses und der Einkommensteuererklärung ein Honorar von 400,00 € verbliebe.

Für das Bundesfinanzgericht ist diese Darstellung eine unzulässige Rückrechnung ausgehend vom Pauschalhonorar um so eine fremdübliche Verrechnung zu plausibilisieren. Dass tatsächlich ein regelmäßiger Zeitaufwand von 6 – 10 Stunden monatlich angefallen ist, konnte im laufenden Verfahren nicht nachgewiesen werden.

Kein fremder Dienstleister rechnet nur mit Pauschalrechnungen ab. Wenn Pauschalrechnungen gelegt werden, gibt es nach den Erfahrungen im Wirtschaftsleben zumindest Rahmenvereinbarungen oder detaillierte Schlussrechnungen. Fahrdienste werden grundsätzlich nach feststehenden Tarifen abgerechnet. Aus diesen Abrechnungen ist dann auch das Datum der Dienstleistung ersichtlich.

Auch insofern ist die behauptete Art und Abwicklung der Tätigkeit von Herrn *J* für den Betrieb der Bf. nicht fremdüblich im Sinne der angeführten Rechtsprechung. Aus allen diesen Gründen wurde auch das Kriterium der Fremdüblichkeit der strittigen Leistungsbeziehung im Beschwerdefall nicht gänzlich eingehalten.

Insgesamt erfüllt die strittige Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und ihrem Lebensgefährten keines der drei Kriterien der so genannten Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes uneingeschränkt und vollständig, wobei nur auch schon die Nichterfüllung eines der Kriterien zur Nichtanerkennung führt.

iiii) Steuerliche Konsequenzen

Falls die Tätigkeit des Lebensgefährten für den Betrieb der Bf. als Leistung im Rahmen der familienhaften Mitarbeit bzw. als auf Grundlage der ehelichen Beistandspflicht (gilt auch für Lebensgefährten) erbracht zu qualifizieren ist, wären die dafür bezahlten Entgelte steuerlich zur Gänze nicht abzugsfähig.

Dies deshalb, weil eine familienhaft Mitarbeit im Betrieb des Ehepartners (Lebensgefährten) nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität erfolgt. Wenn sich in einem solchen Fall der von seinem Partner unterstützte Betriebsinhaber dazu entschließt, seinem Angehörigen für seine Tätigkeit eine "Gegenleistung" zukommen zu lassen, dann entspringt diese Zuwendung idR nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern

anderen Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Die solcherart zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden einen Akt der Einkommensverwendung dar und muss daher bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben (vgl. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit ist die "eheliche Beistandspflicht". Nach Zivilrecht muss nämlich ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen des Zumutbaren und Üblichen mitwirken und hat dafür Anspruch auf eine angemessene Vergütung. Wenn bei einer solchen Mitwirkung allerdings kein über diese Verpflichtung hinausgehendes Vertragsverhältnis vorliegt, sind die zivilrechtlich dafür geleisteten Abgeltungsbeträge familienhaft bedingt und als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG 1988 anzusehen; diese Beträge sind somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Im Falle einer über die familienhafte Mitarbeit hinausgehenden Tätigkeit des Ehegatten bzw. des Lebensgefährten können die dafür gezahlten Leistungsvergütungen als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden. Bei Zahlung eines überhöhten Entgeltes hat eine Kürzung auf den angemessenen Teil zu erfolgen (vgl. Toifl in Doralt²⁰ et al, EStG, § 2, Tz 167 f mwN).

Im Beschwerdefall ist offenbar bereits der Prüfer davon ausgegangen, dass die Tätigkeit des Lebensgefährten im Betrieb der Bf. den Rahmen der familienhaften Mitarbeit (im Rahmen der "ehelichen Beistandspflicht") überschritten hat. Da der genaue Umfang der Tätigkeit von Herrn *J* jedoch nicht eindeutig festgestellt werden konnte (sh. dazu die Ausführungen betreffend die fehlenden Aufzeichnungen bzw. mangelhafte Dokumentation) wurden für die Jahre 2015 bis 2018, den Feststellungen der Außenprüfung folgend, bei den geltend gemachten Betriebsausgaben Kürzungen vorgenommen.

Auch das Bundesfinanzgericht geht unter Berücksichtigung der Feststellungen der Außenprüfung von einer über die "familienhafte Mitarbeit" hinausgehenden Tätigkeit des Lebensgefährten im Betrieb der Bf. aus. Allerdings konnte - wie oben aufgezeigt - auf Grund der nicht fremdüblichen Abwicklung (keine genauen und zeitnahen Aufzeichnungen über die Tätigkeit des Lebensgefährten, nur pauschale Abrechnungen) der Umfang (Dauer) der Tätigkeit nicht exakt festgestellt werden. Aus diesen Gründen hat der Prüfer zu Recht eine Kürzung der strittigen Zahlungen auf eine angemessene Höhe vorgenommen. Mit den im Beschwerdeverfahren dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Beweismitteln ist es der Bf. aber gelungen, eine über die bisher festgestellten administrativen Tätigkeiten hinausgehende Unterstützung durch ihren Lebensgefährten nachzuweisen. So war Herr *J* zB in Diskussionen bzw. Verhandlungen mit dem Klinikum Starnberg eingebunden. Unter Berücksichtigung dieser Umstände erscheint es dem Bundesfinanzgericht keineswegs als überschießend, in den Jahren 2015, 2016, 2018 jeweils zusätzlich 500 € sowie im Jahr 2017 250 € als zusätzlichen Aufwand zu berücksichtigen.

Angesichts der bewiesenen Aufzeichnungsmängel, befand sich das vom Finanzamt anerkannte Ausmaß der strittigen Zahlungen insbesondere bei den Chauffeurdiensten durchaus in der

Schätzungsbandbreite. In diesem Zusammenhang hält das Bundesfinanzgericht fest, dass der Prüfer nicht lediglich das amtliche Kilometergeld gewährte, sondern vom erklärten Aufwand eine pauschale Kürzung vornahm. Auf Grund der Tatsache, dass die Bf. keinen Führerschein hat sowie auch über kein Kraftfahrzeug verfügt und aus Tagebuchauszügen die Fahrten mit dem Lebensgefährten nach Garching dokumentiert wurden, kann für die angefochtenen Jahre mit einer pauschalen Kürzung von jeweils 500 € (anstelle von 1.000 €) das Auslangen gefunden werden.

Unter Berücksichtigung der voranstehenden Ausführungen ermitteln sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (ohne Gewinnfreibetrag) wie folgt:

	nach AP	Änderung Admin	Änderung Chauffeurdienste	BFG
2015	19.250,93	-500,00	-500,00	18.250,93
2016	16.208,52	-500,00	-500,00	15.208,52
2017	12.144,05	-250,00	-500,00	11.394,05
2018	18.854,74	-500,00	-500,00	17.854,74

Aus allen diesen Gründen kommt der Beschwerde insgesamt Berechtigung zu, ihr war daher teilweise Folge zu geben.

5. Zur Unzulässigkeit der 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.

Die gegenständliche Entscheidung hing im Wesentlichen von der im Rahmen der Beweiswürdigung einzelfallbezogenen vorgenommenen Beurteilung von Sachverhaltsfragen ab. Die Rechtsfolgen ergeben aus dem Gesetz und der umfangreichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 6. Dezember 2021