

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***2***, die Ri sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache ***5***, vertreten durch ***6***, über die Beschwerde vom 28. Jänner 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***10*** vom 27. Jänner 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** in der Sitzung am 8. Juni 2022 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der beschwerdegegenständliche im Spruch näher bezeichnete **Bescheid** wurde soweit beschwerderelevant begründet wie folgt:

"Da betreffend die bezahlten Honorare an die Tochter und die Ehefrau des Beschwerdeführers (Bf.) der konkrete monatliche Arbeitsumfang unbestimmt geblieben ist, Regelungen für den Fall eines deutlichen Über- oder Unterschreitens des der Pauschalvereinbarung zugrunde liegenden Arbeitsanfalles fehlen, die Vereinbarung eines Pauschalentgeltes (ohne Rücksicht auf das tatsächliche Ausmaß der zu leistenden Arbeiten) mit Fremden nicht üblich ist, Aufzeichnungen über Dauer und Art der Tätigkeit nicht erstellt wurden und eine tatsächlich monatlich erfolgte Auszahlung nicht nachgewiesen werden kann, entspricht der Vertrag und das tatsächliche Geschehen nicht den vom Höchstgericht geforderten Voraussetzungen und können die (behaupteten) Aufwendungen für die Mithilfe der Ehefrau steuerlich nicht als Werbungskosten anerkannt werden."

In der im Spruch näher bezeichneten **Beschwerde** führte der Beschwerdeführer (Bf.) im Wesentlichen folgendermaßen aus:

"Es ist nach wie vor vollkommen unrichtig zu behaupten, dass ich die beantragten Werbungskosten nicht in Abzug bringen darf, da hier offenbar eine Verletzung der Denkgesetze sowie der Erfahrungen des täglichen Lebens vorliegt, denn jeder vernünftige Mensch wird verstehen, dass dann, wenn eine Ehefrau bzw. eine Tochter entgeltlich für einen Steuerpflichtigen tätig wird, diesfalls keine bombastischen schriftlichen Urkunden errichtet werden sondern offenbar der Finanzbehörde nicht bekannt ist, dass in Österreich grundsätzlich die Formfreiheit von Verträgen normiert ist und daher auch mündliche Verträge Geltung haben."

Die **abweisende Beschwerdeentscheidung** vom 14.2.2014 zur oben im Spruch näher bezeichneten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wurde begründet wie folgt:

"Sie begehren im Rahmen Ihrer nichtselbständigen Tätigkeit die Anerkennung von Werbungskosten für Honorare, welche Sie an Ihre Ehegattin für die Erbringung von Kanzleitätigkeiten (Abrufen von Datenbanken im Internet, Kontrollieren, Kopieren und Kopien vorlegen) leisten. Es existiert nur ein mündlicher Vertrag, gesonderte Aufzeichnungen werden nicht geführt, die Bezahlung erfolgt bar. Dieses Honorar wurde im Zuge der Erstveranlagung nicht anerkannt, dagegen richtet sich die form- und fristgerecht eingebrachte Beschwerde.

Es handelt sich bei der Tätigkeit von ***1*** (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts [BFG]: Gattin des Bf) um eine familienhafte Mitwirkung, da sie Angehörige im Sinne der BAO ist.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden - 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. Schriftform des Vertrages 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 Beschwerdefall, so ergibt sich, dass die zwischen den Ehegatten bestehende Leistungsbeziehung nur in einem mündlichen Vertrag bestand und somit für Außenstehende nicht erkennbar war. Eine mündliche Form der Vereinbarung für Dienstleistungen, die im wesentlichen Bürodienste betreffen, ist dem Grunde nach absolut unüblich (vgl. VwGH 10.7.1996, 95/15/0181, 0182, 0183); zwischen Fremden wäre ein derartiger Vertrag nie abgeschlossen worden.

Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt:

Bei Vereinbarung mit nicht klarem Inhalt ist 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, und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77).

Hinsichtlich der Erfüllung des zweiten kumulativ geforderten Erfordernisses ist zwischen den Ehepartnern erforderlich, anders als es zwischen fremden Vertragspartnern im gewöhnlichen Wirtschaftsleben üblich ist, dass es zu konkreten Absprachen und Vereinbarungen im Vorhinein gekommen ist. Nach den vorliegenden Unterlagen ist auch das Aufgabenprofil nicht determiniert.

Klarer Inhalt eines Werkvertrages bedeutet, dass festgelegt sein muss, wann welche Arbeiten erbracht werden müssen, und in welcher Höhe und auf welche Art entlohnt wird. Ein derart klarer und feststehender Inhalt konnte bis dato nicht nachgewiesen werden, da es keine schriftlichen Vereinbarungen oder Aufzeichnungen über die von der Ehegattin erbrachten Leistungen gibt und auch nicht nachvollziehbar ist, wie die Höhe der geltend gemachten Beträge berechnet worden ist, bzw. existieren auch offenbar keine Stundenaufzeichnungen der Gattin. Auch ein Zahlungsnachweis wurde nicht erbracht, weshalb daher den Zahlungen kein eindeutiger, klarer, jeden Zweifel ausschließender Inhalt einer Vereinbarung zu Grunde liegt.

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 zu Grunde 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). Maßgebend für die Prüfung, ob die betreffende Vereinbarung dem Fremdvergleich standhält, ist die im Wirtschaftsleben allgemein geübte Praxis, nicht hingegen, ob in einem konkreten Fall eine Person den Vertrag gleichen Inhaltes auch mit einem fremden Dritten geschlossen hätte. Maßgeblich ist somit für die steuerliche Anerkennung, ob mit dem nahen Angehörigen eine auch sonst erforderliche Arbeitskraft ersetzt wird.

Im gegenständlichen Fall deuten aber die o.a. Umstände (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts [BFG]: bspw wurden seit 2006 jährlich bis 2011 immer dieselben Stundenzahlen geleistet und es gab daher in jedem Jahr dieselbe Entlohnung, vgl. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG) vom 14.6.2019, RV/7101076/2011 betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008; Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG) vom 14.6.2019, RV/7102723/2012 betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010; sowie Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2011 laut Finanzamtsakt [FA-Akt]; in allen angeführten Jahren wurden beispielsweise vom Bf. Werbungskosten (WK) für Fremdleistungen von der Ehefrau iHv € 725,00 geltend gemacht) darauf hin, dass es sich bei den ausgeführten Arbeiten der Ehegattin um jene Art von Mitarbeit im Erwerb eines nahen Angehörigen handelt, wie sie unter Familienmitgliedern üblich ist, die jedoch steuerlich unbeachtlich ist.

Im gegenständlichen Beschwerdejahr 2012 wurden nunmehr vom Bf lediglich € 181,00 als WK für Fremdleistungen durch die Ehefrau (Anmerkung des BFG: ein Viertel des für Fremdleistungen der Ehefrau in den Vorjahren geltend gemachten Betrages, gerundet) geltend gemacht, zumal auch die vom Bf in der Beilage zur Einkommensteuererklärung angeführte Nebentätigkeit an der Universität das Beschwerdejahr betreffend auf den Zeitraum 1.1. bis 30. 4.2012 befristet ist. Laut Aktenlage bezieht der Bf für 2012 Pensionseinkünfte von drei Pensionskassen bzw Pensionsversicherungsanstalten (ab 1.1.2012, 1.5.2012 bzw 1.8.2012).

Subsumiert man den festgestellten Sachverhalt unter die oben ausgeführten von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zu Angehörigenverträgen, so muss die Anerkennung derselben im gegenständlichen Falle aus folgenden Gründen verneint werden: es ist weder die

Publizität gegeben, noch liegt ein klarer Inhalt der Verträge vor, noch halten diese einem Fremdvergleich stand.

Daher können in der gegenständlichen Causa die Honorarleistungen an die Ehegattin im Ausmaß von 181 Euro nicht anerkannt werden. Es war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Im **Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** (Vorlageantrag) wandte der Bf ergänzend Folgendes ein:

"Die in der nunmehr zugestellten Bescheidbegründung angeführten Kriterien für die Geltendmachung der von mir in Abzug gebrachten Werbungskosten liegen vollständig vor und ist dazu noch Nachstehendes zu bemängeln. Die Publizität, die laut Begründung für die Abzugsfähigkeit gefordert ist, erscheint im Hinblick darauf, dass es sich um nahe Familienangehörige handelt, überspitzt betrachtet, denn es muss wohl jedem vernünftig denkenden Menschen klar sein, dass meine Frau und meine Tochter aufgrund der räumlichen Nähe interessiert waren, sich etwas dazuzuverdienen und ich andererseits froh war, eine Hilfestellung zu erlangen, weil ich durch meine Tätigkeit im Hauptberuf entsprechend belastet war. Der klare und eindeutige und zweifelsfreie Inhalt ergibt sich aus der Aufgabenstellung einerseits und aus dem beruflichen Umfeld meiner beiden Hilfskräfte andererseits und ist hier mit einem Maß gemessen, das den Erfahrungen des täglichen Lebens und den Denkgesetzen eindeutig widerspricht. Auch hier ist nämlich zu bedenken, dass bei der Vereinbarung eines relativ geringen Werkentgeltes nicht komplizierte schriftliche Verträge geschlossen werden, sondern, so wie auch im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, der offenbar der Abgabenbehörde nicht ganz geläufig ist, für solche „Kleinigkeiten" kein bombastisches Vertragswerk geschaffen wird.

Wenn schließlich behauptet wird, die vergüteten Leistungen entsprächen nicht dem sogenannten Fremdvergleich, so ist es schlicht tatsachenwidrig und bereits aus der Höhe der bezahlten Beträge widerlegt. Auch wird dies in keinsten Weise begründet, weshalb diesbezüglich ein Begründungsmangel vorliegt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Argumentationslinie der Abgabenbehörde nahezu als klassisches Beispiel einen Verstoß gegen die gängigen Denkgesetze und Erfahrungen des täglichen Lebens darstellt, und ergibt sich auch der Eindruck, dass die gegebene Bescheidbegründung nur die Wiedergabe einiger aus dem Zusammenhang gerissener Textstellen der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darstellt und daher in keiner Weise auf den konkreten Sachverhalt Bezug nimmt, weshalb eine Scheinbegründung gegeben ist.

Ich beantrage daher wie bisher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen anhand der eingebrachten Steuererklärungen."

Im **Bericht zur Vorlage der Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat** führte das Finanzamt ergänzend aus, dass in den Vorjahren bzw. Vorverfahren 2006 bis 2011 auffalle, dass der Veranlagungsfreibetrag iHv € 730,00 bei den Honoraren an die Ehefrau und Tochter mit den bezahlten € 725,00 nur knapp unterschritten worden sei.

Mit Eingabe vom 9.5.2022 zog der Bf den ursprünglich von ihm gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach Auflösung des unabhängigen Finanzsenates zum 1. Jänner 2014 (Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG) ging die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird vom Bundesfinanzgericht (BFG) grundsätzlich die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Sachverhalt

Der Bf. ist hauptberuflich ***5*** Assistent am Institut für ***6*** der aktenkundigen Universität. Zusätzlich wird er im Rahmen einer Nebentätigkeit durch die Mitwirkung an Projekten im Rahmen des § 27 Universitätsgesetz 2002 tätig, wofür er eine Abgeltung erhält.

In seiner Überschussrechnung (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) für 2012 macht der Bf. Werbungskosten geltend. Darunter Ausgaben für Telefon- und Internet anteilig iHv 30% (€ 21,16), welche in diesem Ausmaß vom Finanzamt anerkannt wurden bzw geringer als der anerkannte Pauschbetrag für Werbungskosten iHv € 132,00 sind und beschwerdegegenständlich nicht strittig sind, und die gegenständlich strittigen Kosten für Fremdarbeit durch seine Ehefrau iHv € 181,00. Ein schriftlicher Werkvertrag liegt nicht vor.

Vereinbart ist aber nach dem Vorbringen des Bf. (in Beschwerdeverfahren Vorjahre betreffend o.a. Erkenntnisse des BFG RV/7101076/2011 sowie RV/7102723/2012) Folgendes:

"Mit meiner Frau, welche gleichfalls einen wissenschaftlichen Hauptberuf hat (sie ist auch medizinisch technische Assistentin an einem Universitätsinstitut), dass diese meine Arbeit auf Plausibilität kurz überprüft, damit keine Fehler passieren."

Der Arbeitsumfang ist nach Angaben des Bf. jedes Jahr etwa gleich hoch, sodass ein entsprechendes pauschales Entgelt dem Arbeitsanfall angemessen ist. Eine Vereinbarung über einen Stundenlohn sowie Stundenaufzeichnungen sind nicht vorhanden. Das Ausmaß der Tätigkeiten, die die Ehefrau ausführt, ist nicht bekannt. Ein Anforderungskatalog an die Tätigkeiten liegt nicht vor. Absprachen über die Verwendung von Betriebsmitteln oder das Recht sich vertreten zu lassen bzw. die Zuhilfenahme von Mitarbeitern oder Subunternehmern sind nicht getroffen worden.

Im Rahmen der Zeugeneinvernahmen jeweils vom 27.5.2019 (s. FA-Akt AS 41 ff) der Ehefrau in den o.a. bereits rechtskräftigen Vorverfahren RV/7101076/2011 sowie RV/7102723/2012 ergibt sich Folgendes:

- Die Ehefrau hat durch ihre Tätigkeit als Sekretärin an einem Universitätsinstitut dem Bf. bei der Eingabe von Daten geholfen.
- Plausibilitätsprüfungen wurden von ihr nicht durchgeführt.
- Die Tätigkeit nahm pro Monat in etwa vier bis fünf Stunden in Anspruch.
- Die Tätigkeit wurde meistens am Wochenende durchgeführt.
- Es gab keine Stundenaufzeichnungen.
- Als Entgelt waren ca. 700 Euro vereinbart.
- Als Arbeitsmittel wurden die Computer (Stand-PC, Notebook) des Bf. verwendet.
- Die Tätigkeit wurde von zu Hause aus ausgeführt.
- Die Ehefrau hätte sich nicht vertreten lassen können.
- Die Ehefrau hätte es sich überlegt, die Tätigkeit gegenüber dem Bf. durchzuführen, wenn sie das Entgelt steuerwirksam veranlagen hätte müssen.
- Die Ehefrau hätte die Tätigkeit für niemand anderen als für ihren Ehemann ausgeführt.

Die Frau des Bf. bezieht Pensionseinkünfte."

Beweiswürdigung

Der Bf. erzielte 2012 wegen Pensionierung ab Mai 2012 Pensionseinkünfte. Einkünfte im Rahmen der Nebentätigkeitsvereinbarung gemäß § 27 Universitätsgesetz 2002 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Beschwerdejahr 2012 von 1.1.2012 bis 30.4.2012, allerdings wurden diesbezüglich wie bereits im gesamten Vorjahr 2011 Einnahmen iHv Null Euro erklärt (s. Beil. zur Einkommensteuererklärung 2012). Dies ergibt sich aus der Aktenlage.

Die Vereinbarung mit der Frau des Bf. ergibt sich aus der aktenkundigen Vorhaltsbeantwortung die o.a. Vorjahre betreffend sowie aus den Niederschriften über die o.a. Zeugeneinvernahmen in den Vorverfahren vom 27.5.2019 , wobei der Bf in gegenständlichem Beschwerdeverfahren selbst auch auf diese Vorjahre zwecks Durchsetzens seines Beschwerdebegehrens Bezug nimmt. Schriftliche Verträge liegen nicht vor.

Die gegenüber der belangten Behörde abgegebene Vereinbarung ist im Lichte der bereits erwähnten Zeugenbefragungen in den Vorverfahren (o.a. BFG RV/7101076/2011; auch RV/7102723/2012) unschlüssig:

- Die Ehefrau gibt an, dass keine Vereinbarungen hinsichtlich der Tätigkeit, die gegenüber dem Bf. ausgeübt wurde, vorliegen.
- Die Tätigkeit der Ehefrau besteht aus Sekretariatsarbeiten, nämlich aus Eingaben von Daten. Plausibilitätsprüfungen wurden nicht durchgeführt.
- Die Ehefrau gibt an, dass sie die Tätigkeit wahrscheinlich nicht ausgeübt hätte, wenn sie die Einkünfte daraus steuerlich erfassen hätten müssen.
- Die Ehefrau hätte die Tätigkeit überhaupt für niemand anderen ausgeführt. Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass sich an den Sachverhaltselementen gegenüber den Vorverfahren 2005-2010 sowie 2011 beschwerdegegenständlichen Streitpunkt betreffend nichts geändert hat, was auch aus der diesbezüglichen Bezugnahme des Bf. selbst auf die Vorverfahren hervorgeht, wenn der Bf. im Beschwerdeverfahren auf die Einkommensteuerverfahren die Vorjahre betreffend Bezug nimmt (vgl. Vorlageantrag des Bf. vom 18.2.2014).

Der Senat gelangt zum Ergebnis, dass die Ehefrau tatsächlich Leistungen gegenüber dem Bf. erbracht hat. Diese Leistungen bestanden aus typischen Sekretariatstätigkeiten. Dafür bezahlte der Bf. der Ehefrau das o.a. strittige Pauschalentgelt (ein Viertel des jeweiligen "Jahresbetrages" in den angeführten Vorverfahren einschließlich Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011) für das beschwerdegegenständliche Rumpfwirtschaftsjahr 2012, unabhängig davon, wie lange die Tätigkeit tatsächlich in Anspruch genommen wurde. Eine Erhöhung dieses Pauschalentgeltes fand nicht statt. Stundenaufzeichnungen sind nicht vorhanden. Die tatsächliche Ausgestaltung des Werkvertrages zwischen dem Bf. und seiner Ehefrau ist nicht nachgewiesen und nicht eindeutig. So verwendete die Ehefrau die Arbeitsmittel des Bf. Die Ehefrau hätte sich nicht vertreten lassen können.

Dass die Ehefrau im Beschwerdejahr Einkünfte aus einer Pension bezieht, ergibt sich aus ihrem elektronischen Steuerakt (vgl. o.a. Vorverfahren beim Bundesfinanzgericht).

Rechtliche Würdigung

Fremdleistungen der Ehegattin (iHv € 181,00)

Aus der Aktenlage geht hervor, dass der Bf aus der Nebentätigkeitsvereinbarung vom 5.12.2011 im Beschwerdejahr keine Einnahmen lukriert hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025) sind vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den steuerrechtlichen Bereich – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur dann als erwiesen anzunehmen, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, mwN).

- Außenwirkung: Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher grundsätzlich nicht zwingende Voraussetzung. Jedoch müssen – mangels Schriftform - die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 01.07.2003, 97/13/0215; s auch VwGH 17.12.2008, 2004/13/0056).

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 15.01.2009 (Vorverfahren betreffend) führte der Bf. aus, dass die Tätigkeit der Ehefrau in der Überprüfung der Plausibilität seiner Arbeit bestehe. Im Zuge der o.a. Zeugeneinvernahmen wurde von der Ehefrau jeweils bestätigt, dass hinsichtlich der Tätigkeiten keine Vereinbarungen getroffen wurden. Die Tätigkeit der Ehefrau für den Bf. ist als typische Büro-/Sekretariatsarbeit zu qualifizieren. Plausibilitätsüberprüfungen wurden von der Ehefrau nicht durchgeführt.

Die wesentlichen Vertragsbestandteile sind daher nicht mit genügender Deutlichkeit festgelegt. Das Vorbringen, dass die Ehefrau Arbeitsleistungen "in einem gewissen Umfang" erbracht habe, rechtfertigt die Annahme eines mündlichen Vertrages allein ebenso wenig wie der Umstand, dass sie hierfür auch Zahlungen erhalten hat (vgl. VwGH 22.03.2010, 2008/15/0099; Marschner, in Jakom11 (2018) § 4 Rn 333). Zudem fehlen Aussagen zu wesentlichen Vertragsbestandteilen wie der Bezahlung, dem Zeitraum und dem Ausmaß der zu erbringenden Tätigkeit oder zur Möglichkeit, sich vertreten zu lassen bzw. sind nicht mit genügender Deutlichkeit festgelegt.

Der Vereinbarung kommt daher keine Außenwirkung zu.

- Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt: Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn ihr nicht die Art der zu erbringenden Leistung zu entnehmen ist (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0119) oder konkrete Abrechnungsmodalitäten fehlen (vgl. VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265). Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre.

Auf Basis der erstbehördlichen Schriftstücke bzw. im Lichte der Zeugeneinvernahme/n in den o.a. Vorverfahren fehlt es der Vereinbarung zwischen Bf. und seiner Ehefrau an der erforderlichen Eindeutigkeit. Zum einen ist die Art der zu erbringen Leistung unklar; zum anderen fehlen jegliche Abrechnungsmodalitäten. Eine Einschätzung darüber, ob auch ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, diese Tätigkeiten gegen jene Gegenleistung zu erbringen, ist damit nicht möglich. Untermuert wird dies auch durch die Aussagen der Ehefrau, wonach sie die Tätigkeit für niemand anderen als für den Bf. gemacht hätte.

Der Vereinbarung kommt daher kein klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt zu.

- Fremdüblichkeit: Im Rahmen der Fremdüblichkeit ist zu prüfen, ob die Vereinbarung auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. ua. VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025). Maßgeblich ist die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“ (vgl. VwGH 21.03.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt. Gegen die Fremdüblichkeit sprechen das Fehlen wesentlicher Vertragsbestandteile, wie des Honorars, des Umfangs der Tätigkeiten, Angaben zur persönlichen Arbeitspflicht oder der Verwendung eigener Arbeitsmittel. Regelungen hinsichtlich der tatsächlich zu leistenden Arbeiten fehlen genauso wie eine zeitnah erstellte Stundenaufzeichnung (vgl. VwGH 04.06.2003, 2001/13/0300).

Sofern der Bf. darauf hinweist, dass der Arbeitsumfang jedes Jahr etwa gleich hoch sei, sodass die entsprechenden Entgelte gemessen am Arbeitsanfall angemessen seien, hält dies einem Fremdvergleich nicht stand, weil eine nähere Überprüfung nicht möglich ist (vgl. UFS 23.11.2004, RV/0300-G/04). Im Lichte der VwGH-Rechtsprechung sind Vereinbarungen über Pauschalentgelte, die unabhängig davon anfallen, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, für Dienstleistungen, die im wesentlichen Bürodienste betreffen, dem Grunde nach absolut unüblich (vgl. VwGH 10.07.1996, 95/15/0181, 95/15/0182, 95/15/0183). Die Vereinbarung des Bf. mit der Ehefrau ist daher jedenfalls unüblich.

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist überdies die Abhängigkeit der Höhe des Entgelts bzw. des Arbeitsumfangs vom Erreichen steuerlicher Grenzen unüblich (vgl. VwGH 21.03.1996, 92/15/0055). Untermuert wird dies auch durch das Vorbringen der Ehefrau, wonach diese die

Tätigkeit (wahrscheinlich) nicht ausgeführt hätte, wenn sie diese steuerwirksam erfassen hätten müssen.

Unter Berücksichtigung dieser Gründe ist der Senat zur Ansicht gelangt, dass der Vertrag zwischen dem Bf. und seiner Frau nicht fremdüblich ist.

Gesamtwürdigung der Fremdleistungen:

In einer Gesamtwürdigung ergibt sich daher, dass die vom Bf. getroffene Vereinbarung mit seiner Gattin nicht die notwendige Außenwirkung besitzt, keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist und fremdunüblich ist.

Nun mag es zutreffen, dass nicht jede entgeltliche Mitwirkung eines nahen Angehörigen im Erwerb des anderen (des Ehegatten) durch entsprechende Vereinbarung nach außen in Erscheinung tritt. Um aber steuerlich anerkannt zu werden, muss die Mitwirkung so gestaltet sein, dass kein Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt besteht. Eine pauschale Jahresabrechnung erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Als unüblich und daher zweifelhaft muss dabei insbesondere angesehen werden, dass die erbrachten Leistungen nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Leistung aufscheinen und auch die Bezahlung nicht - wie dies bei einer eher geringfügigen und nach Stunden bemessenen Arbeitsleistung üblich ist - zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt ist (vgl. VwGH 93/13/0033, 17.9.1997).

Auf die o.a. ausführliche Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes wird hingewiesen, die auch Vorhaltscharakter hat, und die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung sind ausdrücklich auch Begründungsbestandteil des gegenständlichen Erkenntnisses des BFG.

Die Fremdleistungen sind aus angeführten Gründen nicht als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 anzuerkennen.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die strittige Einkommensteuerbemessungsgrundlage im Beschwerdejahr rd. € 70,00 beträgt (geltend gemachtes Honorar für die Frau des Bf iHv € 181,00 minus im Einkommensteuerbescheid 2012 bereits angesetzter Werbungskostenpauschbetrag iHv € 132,00 gekürzt um Telefon/Internetkosten iHv € 21,16, die vom Finanzamt bereits anerkannt wurden, jedoch nicht den angeführten Pauschbetrag übersteigen).

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Nichtzulassen 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.

Da das gegenständliche Erkenntnis der Gesetzeslage iVm hL sowie hRspr folgt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 9. Juni 2022