

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde vom 23.1.2019 der A***B***, vertreten durch Ernestine Anna Janich-Böhm, Hauptstraße 70b, 2371 Hinterbrühl, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17.12.2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014, 2015 und 2016, Steuernummer 00-1234*** zu Recht:

Der Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin ist Fachärztin. Sie hat in den Jahren 2014, 2015 und 2016 jeweils € 10.080 (monatlich € 700 + 20 % USt) für EDV-Support gewinnmindernd geltend gemacht.

Diese Aufwendungen wurden von der Betriebsprüfung nicht als steuerlich absetzbar anerkannt. Die Aufwendungen seien auf Grund eines Vertrages der Beschwerdeführerin mit ihrem Ehemann, B*** angefallen. Im Vertrag seien ua die Punkte „*Behebung der Probleme und Schäden an Druckern, Computer und Hardware*“, sowie „*Backup Office für laufende Probleme mit Softwareprovider, Telekom und Internet*“ angeführt. In der Buchhaltung seien jedoch auch andere Fremdleister für Server-Backup und Laptop neu aufsetzen zu finden. Hierzu wurde von der Beschwerdeführerin vorgebracht, es handle sich dabei um Arbeiten ca einmal jährlich anfallen würden und die Ehemann der Beschwerdeführerin nicht durchführen könne.

Im vorgelegten Vertrag werde angeführt, dass es sich bei den Leistungen um eine „*Wartungspauschalvereinbarung*“ handle. Dieser „*Wartungsvertrag zu Pauschalsätzen*“

beginnend mit 01.01.2014 enthalte keinerlei Angaben über die Höhe des Entgelts. Es sei lediglich angeführt, dass das Entgelt im Vorhinein verrechnet werde.

Tatsächlich seien die Leistungen erst mit Jahresende abgerechnet bzw eine Rechnung mit dem Vermerk „*BAR erhalten*“ ausgestellt worden.

Aus Sicht der Betriebsprüfung sei dieser Vertrag nur auf Grund des Naheverhältnisses eingegangen und wäre mit einem fremden Dritten nicht in dieser Form abgeschlossen worden.

Die hierfür geltend gemachten Aufwendungen seien daher nicht anzuerkennen.

Die gegen die auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide erhobene Beschwerde begründete die Beschwerdeführerin zusammengefasst damit, es habe zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann ein Service-Leistungs- und Garantievertrag vom 15.1.2014 bestanden. Die vom Vertrag umfassten Leistungen wären die laufende Betreuung und Reparaturen, Anpassung an Kassenvertrags- oder Formularänderungen, Programmweiterentwicklung, Hotline sowie bedarfsangepasste Wartungsmodalitäten. Durch die Einführung der e-card im Zuge der Digitalisierung sowie zur Verarbeitung der Patientendaten sei es in Arztpraxen üblich, dass Ausgaben für EDV-Serviceleistungen anfallen. Wie bereits im Vorlageantrag betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013 ausgeführt, sei aus Benchmark-Studien über Arztpraxen ersichtlich, dass die Kosten einer Ordination in einem bestimmten Verhältnis zum Umsatz bzw zur Patientenfrequenz stehen. Davon lasse sich ableiten, dass Instandhaltungs- bzw Wartungskosten der Telefon- und EDV-Einrichtung sowie der Software mit einem prozentuellen Anteil von durchschnittlich rund 1,5% bis 2 % vom Umsatz angenommen werden könnten.

Bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssten diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und einem Fremdvergleich standhalten. Als Maßstab für die Beurteilung diene die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis (vgl VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Von der Betriebsprüfung werde der Vertrag aufgrund der Mängel beim Vertragsinhalt nicht anerkannt, da er aus Sicht der Betriebsprüfung nur aufgrund des Naheverhältnisses der Vertragsparteien abgeschlossen worden sei. Vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0237) werde dazu ausgeführt, dass auch wenn keine fremdübliche Leistungsverrechnung zwischen nahen Angehörigen erfolge, zumindest im Schätzungswege Aufwendungen berücksichtigt werden sollten.

In der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Einkommensteuerbescheide der (Vor)Jahre 2011, 2012 und 2013 werde hinsichtlich der Aufwendungen für Instandhaltung ausgeführt, die Kosten für EDV- Wartung seien in Relation zum Gesamtanschaffungswert der EDV-Ausstattung in dem dargestellten Ausmaß nicht angemessen was den Schluss zulasse, dass die Kosten der Höhe aber nicht dem Grund nach nicht angemessen seien.

Nach abweisender Beschwerdeentscheidung stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichts legte die Beschwerdeführerin die Streitjahre betreffend die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2014 bis 2016 samt Beilagen, Rechnungen und Zahlungsbelege über Dienstleistungen und Serverreparaturen von anderen Dienstleistern als B*** für den Zeitraum 2012 bis 2016, sowie für die Jahre 2011 bis 2016 jährlich 2 bis 4 Rechnungen der Firma EDV***AA bzw EDV***BB den Servicevertrag betreffend vor.

Diese Unterlagen wurden dem Finanzamt mit der Gelegenheit zur Stellungnahme übermittelt. Eine Stellungnahme ist nicht erfolgt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von Aufwendungen für EDV-Dienstleistungen durch den Ehemann der Beschwerdeführerin.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere die dargestellten Bescheide des Finanzamtes, die Rechtsmittelschriftsätze und Vorhaltsbeantwortungen der Beschwerdeführerin (samt Beilagen) bzw deren steuerlicher Vertreterin, insbesondere den Service-Leistungs-Garantie-Vertrag vom 15.1.2014 mit B***, dem Ehemann der Beschwerdeführerin, sowie die Rechnungen von B*** und von sonstigen EDV-Dienstleistern, den Arbeitsbogen des Prüfers, sowie in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabenkonto der Beschwerdeführerin. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Die Beschwerdeführerin ist Fachärztin mit einer Kassenordination in Wien.

B*** ist der Ehemann der Beschwerdeführerin.

Die Beschwerdeführerin hat mit dem Einzelunternehmen des B*** einen als „*Service-Leistungs-Garantie-Vertrag (SLGV) für das gesamte EDV System inklusiv Drucker und Server Verbrauchsmaterial für die Ordination ...*“ bezeichneten Vertrag mit Datum 15.1.2014 abgeschlossen. Darin ist einerseits eine *Betreuungsgarantie* enthalten, wonach das Einzelunternehmen die Betreuung der technischen Geräte inklusive EDV zur „*jeweils monatlich pauschalierten Gebühr*“ garantiert. Andererseits beinhaltet der Vertrag eine Wartungspauschalvereinbarung mit einem vereinbarten Wartungsentgelt in Form eines „*jährlichen Pauschalbetrags*“, der vom Einzelunternehmen vorgeschrieben wird. Ebenso vereinbart ist, dass das Entgelt im Vorhinein verrechnet wird.

Abgerechnet und bezahlt wurden die sich aus dem Vertrag ergebenden Leistungen pauschal in einer Summe mit € 10.080,00 plus Umsatzsteuer („*monatlich 700,00*“) jeweils im Nachhinein (vgl zB die „*Barrechnung*“ vom 27.12.2015 „*für Jänner 2015 bis Dezember 2015*“). Als

Leistungsbeschreibung wird ohne Aufgliederung lediglich auf sämtliche vereinbarten EDV-Dienstleistungen verwiesen.

Für die Vorjahre hatte die Beschwerdeführerin einen wortidenten Vertrag vom 15.12.2002 mit der B*** GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung 24 %) B*** war und an der die Beschwerdeführerin zu 76 % beteiligt war.

Die Beschwerdeführerin hatte in den Streitjahren mit der Firma EDV***BB einen Servicevertrag mit einem monatlich fixen Servicebetrag, der von ihr regelmäßig überwiesen wurde (*Konto 7480*). Sonderleistungen bzw nicht in der Servicevereinbarung enthaltene Arbeiten wurden gesondert in Rechnung gestellt (*Schreiben der Beschwerdeführerin vom 24.10.2024*).

Daneben wurden in den Streitjahren auch von weiteren Fremdfirmen diverse EDV-Dienstleistungen wie Serverreparaturen durchgeführt (*Schreiben der Beschwerdeführerin vom 24.10.2024*).

Der Inhalt des Service-Leistungs-Garantie-Vertrages (SLGV) ist weder klar noch zweifelsfrei. Ein derartiger Vertrag wäre unter Familienfremden unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden.

B*** war in den Streitjahren bei der Beschwerdeführerin im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt. Das Beschäftigungsausmaß beträgt 15 Wochenstunden, das entspricht einer jährlichen Arbeitszeit von durchschnittlich rund 630 Stunden. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses leistete er kleine Reparaturarbeiten in der Ordination an Inventar und Ausstattung, Botenwege, Besorgung von Ordinationsbedarf, Bestellwesen, Reinigung, Entsorgungen, Instandhaltung und Instandsetzung und Facility Management (*Angestellten-Dienstvertrag, undatiert; Konto 3640*).

Sämtliche Leistungen des Ehemanns der Beschwerdeführerin sind im Rahmen des bestehenden Dienstverhältnisses abgegolten, bzw sind allfällige über das Dienstverhältnis hinausgehende Leistungen familienhaft veranlasst.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung:**

Unstrittig sind die Feststellungen zum Dienstverhältnis von B***. Diese Feststellungen beruhen weitgehend auf dem Vorbringen der Beschwerdeführerin; entsprechende Lohnaufwendungen sind im Rechenwerk der Beschwerdeführerin verbucht.

Zum Service-Leistungs-Garantie-Vertrag (SLGV) vom 15.1.2014 ist Folgendes auszuführen: In diesem Vertrag ist die Höhe des Entgelts nicht geregelt. Für den ersten Teil des Vertrages, die „*Betreuungsgarantie*“ ist lediglich allgemein von einer „*über Auftrag des Kunden, jeweils monatlich pauschalierten Gebühr*“ die Rede. Es ist nicht erkennbar, unter welchen Voraussetzungen oder wann ein Auftrag des Kunden (der Beschwerdeführerin) erfolgen und zu der pauschalierten Gebühr führen kann. Nicht ersichtlich ist zudem, wie sich die Gebühr im Falle eines Auftrags des Kunden ergeben könnte. Es ist realitätsfern und widerspricht jeglichem wirtschaftlichen Handeln, dass der Einzelunternehmer (der Ehemann) Art, Umfang oder Zeitpunkt einer Leistungserbringung zu der er vertraglich verpflichtet ist („*über Auftrag des Kunden*“) in keiner Weise einschätzen kann. Ebenso realitätsfern ist, dass der Kunde über die mögliche Höhe einer sich aus einem Vertrag ergebenden pauschalierten Gebühr völlig im Unklaren bleibt. Offensichtlich ist aus diesem Titel in den Streitjahren auch nie ein Auftrag erfolgt, und daher keine Gebühr angefallen, da eine solche im gesamten Rechenwerk der Beschwerdeführerin nicht aufscheint.

Für den Teil „*Wartungspauschalvereinbarung*“ ist laut Vertrag als Entgelt ein jährlicher, von der GmbH vorgeschriebener Pauschalbetrag vorgesehen, der jährlich im Vorhinein verrechnet werden soll. Eine Konkretisierung, auch nur wie sich zB der Pauschalbetrag ergeben könnte, fehlt völlig. Die im Vertrag getroffene Regelung, wonach das Entgelt im Vorhinein verrechnet wird, lässt darauf schließen, dass der Pauschalbetrag wohl nur völlig losgelöst vom tatsächlichen Material- und Arbeitsaufwand einseitig vom Einzelunternehmer, dem Ehemann frei festgesetzt werden könnte. Umso unüblicher ist, dass wenn schon kein konkreter oder zumindest irgendwie errechenbarer Betrag vereinbart ist.

Verrechnet wurden jährlich pauschal jeweils € 10.080 für ein ganzes Kalenderjahr (vgl. *Barrechnung vom 27.12.2015 „für Jänner 2015 bis Dezember 2015“; Konto 7200 zum 31.12.2016*). Die Leistungsbeschreibung lautet: „*Laut Vertrag vom 15.1.2014 verrechnen wir Ihnen vereinbarungsgemäss für sämtliche EDV-Dienstleistungen monatlich € 700,-- netto ab Jänner 2015 bis Dezember 2015*“.

Es bestehen erhebliche Zweifel an der Ernsthaftigkeit einer Leistungsbeziehung aufgrund des Vertrages zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann. Es ist unglaubwürdig, dass Leistungen vom Ehemann der Beschwerdeführerin im behaupteten Umfang überhaupt erbracht wurden. Für im Wesentlichen gleiche Dienstleistungen besteht ein Servicevertrag mit einem Fremdleister (EDV***BB), der zusätzlich zu den Serviceleistungen Sonderleistungen erbracht hat. Weitere Fremdleister haben ebenfalls im Wesentlichen gleichartige Dienstleistungen für die Beschwerdeführerin erbracht. Die Fremdleistungen wurden im Gegensatz zu den angeblichen Dienstleistungen des Ehemanns in üblicher Form, dh nach jeder Leistungserbringung, bzw monatlich abgerechnet, für.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, aus Benchmark-Studien über Arztpraxen sei ersichtlich, dass die Kosten einer Ordination in einem bestimmten Verhältnis zum Umsatz stünden, wovon sich ableiten lasse, dass Instandhaltungs- bzw Wartungskosten der Telefon- und EDV-

Einrichtung sowie der Software mit einem prozentuellen Anteil von durchschnittlich 2 % vom Umsatz angenommen werden könnten. Dazu ist anzumerken, dass dieses, im Übrigen unbelegte Vorbringen für den Durchschnitt zutreffen mag. Die Möglichkeit einer pauschalen steuerlichen Berücksichtigung von Benchmarks von Arztpraxen kann dem Einkommensteuergesetz aber nicht entnommen werden. Aufwendungen, die die Steuerlast reduzieren sollen sind vielmehr im Einzelnen nachzuweisen oder wenigstens glaubhaft zu machen. Mit dem allgemeinen Hinweis auf Durchschnittswerte gelingt dies der Beschwerdeführerin nicht. Es wird vielmehr der Eindruck erweckt, mit den pauschalen jährlichen Abrechnungen einen angeblichen Durchschnittswert rechnerisch erreichen zu wollen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass für die Jahre 2012 und 2013 bei in etwa gleichen Umsätzen für derartige Leistungen jährlich € 30.000 netto erklärt wurden (*siehe dazu auch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5.3.2025 zur Geschäftszahl RV/7103487/2018*).

Im Gegensatz zu dem Servicevertrag mit der eigenen GmbH beinhaltet der Servicevertrag mit einer der oben genannten Fremdfirmen (EDV***BB) einen monatlich fixen Servicebetrag auch für EDV-Dienstleistungen, der auch regelmäßig monatlich überwiesen wurde. Der exakte Inhalt dieses Vertrages, insbesondere welche Leistungen vereinbart sind, kann nicht festgestellt werden, da der Vertrag von der Beschwerdeführerin laut deren Vorbringen nicht auffindbar ist. Verrechnet wurden ua ein „*monatlicher Servicebeitrag Praxissoftware und ein monatlicher Servicebeitrag e-Card-Basis-Modul*“. Sonderleistungen dieser Fremdfirma wurden extra und zeitnah bei Leistungserbringung in Rechnung gestellt und bezahlt. Diese Feststellungen ergeben sich aus den vorliegenden Rechnungen und aus dem diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin zB in ihrem Schreiben vom 22.10.2024.

Aus all diesen Umständen ergibt sich die Feststellung, dass der Inhalt des Vertrages weder klar noch zweifelsfrei ist, was keinen anderen Schluss zulässt, als dass ein derartiger Vertrag unter Fremden unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre.

In der Gesamtzusammenschau aller dargelegten Umstände liegt es für das Bundesfinanzgericht auf der Hand, dass etwaige vom Ehemann über sein Dienstverhältnis hinaus erbrachte Leistungen ausschließlich familienhaft veranlasst sind.

Rechtlich folgt daraus:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben (Werbungskosten) begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Bei nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben von Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Eine Vereinbarung, die nach außen nicht hinreichend zum Ausdruck kommt, kann zu

einer willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen führen könnte. Kein eindeutiger, klarer und zweifelfreier Inhalt verhindert eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich relevanten Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung. Eine Vereinbarung, die unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre, weist auf eine familienhafte Veranlassung hin, die steuerlich nicht anerkannt wird.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - 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 Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹, § 2 Tz 159). Ehegatten sind jedenfalls nahe Angehörige.

Im Streitfall werden zwei der drei genannten Kriterien nicht erfüllt.

Der Inhalt des Service-Leistungs-Garantie-Vertrags vom 15.1.2014 ist nach den Feststellungen weder klar zweifelsfrei. Auch würde der Vertrag unter Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags waren weder konkretisierbar vereinbarte Dienstleistungen noch die Höhe des Entgelts erkennbar. Selbst der Zeitpunkt der vertragsgemäßen Zahlung war auch nur annäherungsweise („*im Vorhinein*“) bestimmt. Die tatsächliche Zahlung erfolgte im Nachhinein. Welche Dienstleistungen für das jeweils nachfolgende Kalenderjahr erbracht werden sollen weiß bestenfalls der Leistungserbringer, dh der Ehemann der Beschwerdeführerin selbst. Das Entgelt dafür könnte vielmehr einseitig durch diesen festgesetzt und der Zeitpunkt der Zahlungen von diesem bestimmt werden. Es ist nicht vorstellbar, dass derartige Vertragsbestimmungen von Fremden unter diesen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Der Vertrag hält daher einem Fremdvergleich nicht stand.

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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich auf solche, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Die Beschwerde ist daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen

Wien, am 5. März 2025