

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 9. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer 2014 sowie die Beschwerden vom 27. August 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4. August 2021 betreffend Einkommensteuer 2015 bis 2017, Steuernummer \*\*\*BF-StNr\*\*\*, zu Recht:

- I. Die Beschwerden werden betreffend die Jahre 2014 und 2015 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend die Jahre 2016 und 2017 werden abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### 1. Einkommensteuer 2014

Mit dem am 12. Mai 2020 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 wurden nach einem Vorhalteverfahren die Einkünfte des Beschwerdeführers als sonstige Einkünfte aus Leistungen iHv EUR 2.671,- festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dem Finanzamt sei in Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei \*\*\*W\*\*\* bekannt geworden, dass der

Beschwerdeführer als Vertreter eines Hausbesorgers Vertretungsgelder erhalten habe, die bei ihm als Einkünfte zu versteuern gewesen wären, die er aber bisher gegenüber dem Finanzamt nicht offengelegt habe. Die Höhe der zu versteuernden Einkünfte ergebe sich direkt aus den Prüfungsunterlagen und seien die im Zuge der Prüfung bei \*\*\*W\*\*\* erhobenen Beträge daher bei ihm zu versteuern.

Am 9. Juni 2020 erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Beschwerde gegen diesen Bescheid und brachte im Wesentlichen vor, im Einkommensteuerbescheid seien die Einkunftsart und wesentliche Betriebsausgaben nicht berücksichtigt worden. Der Beschwerde wurde eine Beilage E 1a beigelegt, in welcher Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 2,673,- und Fremdleistungsaufwand iHv EUR 1.400,- erklärt wurden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4. August 2021 wurde der angefochtene Bescheid nach Vorhalteverfahren betreffend die geltend gemachten Fremdleistungen abgeändert und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung der 12-prozentigen Betriebsausgabenpauschalierung und des Gewinnfreibetrages iHv EUR 2.046,45 festgesetzt.

Betreffend die Fremdleistungen wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer habe keinen Nachweis erbracht, dass die Vertretungsarbeiten tatsächlich von seiner Frau und seinem Sohn ausgeführt worden seien. Gehe man von einer tatsächlichen Übernahme der Vertretungsarbeiten durch die Frau und den Sohn aus, so lägen Verträge zwischen nahen Angehörigen vor, welche nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann anerkannt würden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit). Die Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen.

Der Beschwerdeführer habe im Zuge des Vorhalteverfahrens weder einen schriftlichen Vertrag zwischen ihm und seiner Frau bzw seinem Sohn vorlegen (Publizität und Klarheit) noch den Nachweis über tatsächliche Zahlungsflüsse erbringen können (Fremdüblichkeit der Auszahlung der Entlohnung). Jeder dieser Punkte für sich führe zu einer einkommensteuerlichen Nicht-Anerkennung der Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen, die Betriebsausgaben für Fremdpersonal iHv 1.400,- Euro könnten daher nicht berücksichtigt werden.

Mit Schreiben vom 26. August 2021 beantragte der Beschwerdeführer die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, da seine Ausgaben iHv EUR 1.400,- nicht berücksichtigt worden seien.

Am 8. Juni 2022 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

## 2. Einkommensteuer 2015 bis 2017

Am 4. August 2021 wurden die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers betreffend die Jahre 2015 und 2017 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, in welchen im Jahr 2015 EUR 876,96, im Jahr 2016 EUR 950,04 und im Jahr 2017 EUR 2.499,82 an Einkünften aus Gewerbebetrieb festgesetzt wurden. In den gesonderten Bescheidbegründungen wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass für die Weitergabe von Vertretungsgeldern an die Ehefrau des Beschwerdeführers \*\*\*Ehefrau\*\*\* iHv EUR 300,- im Jahr 2015, EUR 400,- im Jahr 2016 und EUR 200,- im Jahr 2017 sowie EUR 700,- im Jahr 2017 an seinen Sohn \*\*\*R\*\*\* keine Nachweise erbracht worden seien, dass Vertretungsarbeiten tatsächlich von diesen ausgeführt worden seien.

Gehe man jedoch von einer tatsächlichen Übernahme der Vertretungsarbeiten durch seine Frau \*\*\*Ehefrau\*\*\* (und im Jahr 2017 auch durch seinen Sohn) aus, so lägen Verträge zwischen nahen Angehörigen vor. Diese würden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (Fremdüblichkeit). Die Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen.

Der Beschwerdeführer habe im Zuge des Vorhalteverfahrens weder einen schriftlichen Vertrag zwischen ihm und seiner Frau \*\*\*Ehefrau\*\*\* (im Jahr 2017 auch zwischen ihm und seinem Sohn) vorlegen (Publizität und Klarheit) noch den Nachweis über tatsächliche Zahlungsflüsse erbringen können (Fremdüblichkeit der Auszahlung der Entlohnung). Jeder dieser Punkte für sich führe zu einer einkommensteuerlichen Nicht-Anerkennung der Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen, die Betriebsausgaben für Fremdpersonal iHv EUR 300,- (2015), EUR 400,- (2016) sowie EUR 950,- (2017) könnten daher nicht berücksichtigt werden.

Ergänzend wurde betreffend das Jahr 2017 dargelegt, dass der Beschwerdeführer im Zuge des Vorhalteverfahrens den Erhalt von Vertretungsgeldern iHv EUR 3.021,- bekannt gegeben habe. Es lägen aber Unterlagen vor, aus denen hervorgehe, dass er am 23. Jänner 2017 von Frau \*\*\*S\*\*\* für Vertretungsarbeiten im Zeitraum 12. Dezember 2016 bis 6. Jänner 2017 Vertretungsgelder iHv EUR 1.202,36 erhalten habe. Daher würden sich Einnahmen aus Gewerbebetrieb iHv EUR 4.223,36 ergeben. Fremdleistungen iHv EUR 1.350,- betreffend Frau \*\*\*K\*\*\* seien berücksichtigt worden.

Am 27. August 2021 erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2015 bis 2017 und brachte vor, wesentliche Betriebsausgaben iHv EUR 300,- (2015), EUR 400,- (2016) sowie EUR 950,- (2017) seien nicht berücksichtigt worden. Zudem wurde betreffend des Jahres 2017 ausgeführt, die Vertretung von 12. Dezember 2016 bis 6. Jänner 2017 sei von ihm kurzfristig wegen gesundheitlicher

Probleme abgesagt worden und er habe daher für diesen Zeitraum keine Gelder erhalten. Es werde beantragt die bezeichneten Bescheide aufzuheben und die Veranlagung gemäß den übermittelten Steuererklärungsformularen vorzunehmen.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 25. August 2022 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und darauf verwiesen, dass in der Beschwerde hinsichtlich der als Fremdleistungen beantragten - jedoch vom Finanzamt nicht anerkannten - Beträge keine neuen Unterlagen vorgelegt und auch keine neuen Argumente vorgebracht worden seien. Auf die Ausführungen der händischen Begründungen zu den Einkommensteuerbescheiden vom 4. August 2021 werde daher verwiesen. Betreffend die Vertreterentschädigung für den Zeitraum 12. Dezember 2016 bis 6. Jänner 2017 werde hinsichtlich dem Einwand der Absage aufgrund gesundheitlicher Probleme ausgeführt die Bestätigung sei mit 23. Jänner 2017 datiert, der Zeitpunkt der Bestätigung liegt daher nach dem Zeitraum der Vertretung und die vorgebrachte krankheitsbedingte Verhinderung kurz zuvor hätte dem Beschwerdeführer bekannt sein müssen und es sei daher nicht logisch, dass er den Empfang der Gelder mit seiner Unterschrift bestätigt hätte.

Mit Vorlageanträgen vom 15. September 2022 beantragte der Beschwerdeführer seine Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und verwies hinsichtlich der Begründung auf die Beschwerden.

Die Beschwerden wurden dem Bundesfinanzgericht am 7. Februar 2023 zur Entscheidung vorgelegt und deren Abweisung beantragt.

### **3. Erörterungstermin**

In dem Erörterungstermin am 11. Mai 2026 gab der Beschwerdeführer an, er sei bei \*\*\*V\*\*\* seit Juni 1997 angestellt und ab dem 1. September 2026 in Pension. Er habe Frau \*\*\*S\*\*\* als Kollegin kennengelernt, sie arbeite bei \*\*\*W\*\*\*. \*\*\*W\*\*\* und \*\*\*V\*\*\* seien zwei voneinander unabhängige Unternehmen. Er sei als Hausbesorger im Sinne des Hausbesorger-Gesetzes angestellt.

Frau \*\*\*K\*\*\* sei eine Bekannte und stehe in keinem Verwandtschaftsverhältnis zu ihm.

Bei seiner Tätigkeit sei er von seiner Frau und seinen Söhnen unterstützt worden. Die Aufgaben hätten sich dabei spontan ergeben (etwa gießen, kehren, Schnee räumen etc.). Seine Söhne hätten von sich aus geäußert, sich etwas dazuverdienen zu wollen. Etwa hätte der eine Sohn sich einen Laptop anschaffen wollen und der Beschwerdeführer ihm gesagt, er müsse dafür mitarbeiten. Eine Vereinbarung im Vorhinein etwa hinsichtlich eines Stundenlohnes oder eines pauschalen Betrages habe es nicht gegeben. Auch mit seiner Ehefrau habe es im Vorhinein keine Vereinbarungen gegeben.

Die auf den Zahlungsbestätigungen angeführten Tätigkeitsbeschreibungen habe er im Nachhinein angefügt, da das Finanzamt diese Tätigkeitsbeschreibungen haben wollte.

Bei den in den Jahren 2014 bis 2017 als Gewerkschaftsbeiträge (zusätzlich zu den auf den Lohnzetteln ausgewiesenen Gewerkschaftsbeiträgen) geltend gemachten Werbungskosten handle es sich um Beiträge zum \*\*\*H\*\*\*. Diese seien jährlich vorgeschrieben worden und diese Vorschreibung später eingestellt, da die Leistung (etwa Haftung, wenn jemand ausrutscht) bereits von der Gewerkschaft mitabgedeckt gewesen sei. Der Schutzverband sei Teil des Fachausschusses gewesen. Warum dieser Beitrag nicht beim Gehalt berücksichtigt worden sei, sei ihm nicht bekannt.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies darauf hin, dass in den Jahren 2014 und 2015 die Gewerkschaftsbeiträge laut Lohnzettel sowie die zusätzlichen EUR 5,- bzw 6,- berücksichtigt worden seien, jedoch in den Jahren 2016 und 2017 ein Automatismus aufgrund der unrichtigen Erfassung in der Steuererklärung dazu geführt habe, dass die auf den Lohnzetteln ausgewiesenen Gewerkschaftsbeiträge nicht berücksichtigt worden seien. Diesbezüglich werde die Abänderung der Beschwerdeverentscheidung beantragt. Nach Ansicht des Finanzamtes seien auch die zusätzlichen EUR 5,- bzw 6,- als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Betreffend die Vertretung vom 12. Dezember 2016 bis 6. Jänner 2017 gab der Beschwerdeführer an, diese aufgrund einer Krankheit nicht übernommen zu haben. Einen Stent habe er dann im September 2017 gesetzt bekommen.

Das Finanzamt verwies auf das bisherige Vorbringen und betonte, dass der Beschwerdeführer am 23. Jänner 2017 durch seine Unterschrift die Vertretung sowie den Erhalt der Entschädigung bestätigt hätte.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer ist als Hausbesorger iSd Hausbesorgergesetzes seit Juni 1997 bei \*\*\*V\*\*\* beschäftigt. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum übernahm er Urlaubs- bzw Krankenstandsvertretungen für Frau \*\*\*S\*\*\*, welche bei \*\*\*W\*\*\* angestellt ist, an den Adressen \*\*\*A\*\*\*, \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*C\*\*\*.

Er erhielt dafür im Jahr 2014 EUR 1.234,08 für den Zeitraum 1. Jänner bis 12. Jänner 2014 und EUR 1.439,76 für den Zeitraum 1. Juli bis 14. Juli 2014, in Summe EUR 2.673,84 und machte EUR 1.400,- an Fremdleistungen geltend, davon je 2 x EUR 350,- an seine Frau \*\*\*Ehefrau\*\*\*, geboren am \*\*\*Datum\*\*\*, sowie an seinen Sohn \*\*\*M\*\*\*, geboren am \*\*\*Datum\*\*\*.

Im Jahr 2015 erhielt der Beschwerdeführer Vertreterentschädigungen iHv EUR 294,96 für den Zeitraum 29. Juni bis 5. Juli 2015, EUR 283,32 für den Zeitraum 21. bis 23. Juli 2015 sowie EUR 431,30 für den Zeitraum 1. bis 10. September 2015, gesamt EUR 1.009,58 und machte Fremdleistungen iHv EUR 300,- an seine Frau \*\*\*Ehefrau\*\*\* geltend.

Im Jahr 2016 übernahm er Vertretungen an zwei Adressen im Zeitraum 1. bis 18. September 2016 und erhielt dafür EUR 1.542,60. Er machte Fremdleistungen iHv EUR 850,-, davon EUR 400,- an seine Ehefrau \*\*\*Ehefrau\*\*\* und EUR 450,- an Frau \*\*\*K\*\*\* geltend. Bei dieser handelt es sich um eine Bekannte des Beschwerdeführers, sie steht nicht in einem Angehörigenverhältnis zu ihm.

Im Jahr 2017 erhielt der Beschwerdeführer Vertreterentschädigungen iHv EUR 1.202,36 für den Zeitraum 12. Dezember 2016 bis 6. Jänner 2017 und EUR 3.021,75 für den Zeitraum 26. Juni bis 31. Juli 2017, gesamt EUR 4.223,36. Er machte Fremdleistungen iHv EUR 2.300,-, davon EUR 250,- für seine Frau \*\*\*Ehefrau\*\*\*, EUR 700,- für seinen Sohn \*\*\*R\*\*\*, geboren am \*\*\*Datum\*\*\*, und EUR 1.350,- für Frau \*\*\*K\*\*\*, geltend.

Bei den vom Beschwerdeführer vereinnahmten Vertreterentschädigungen handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Zum Nachweis der geleisteten Zahlungen an seine Familienmitglieder sowie an \*\*\*K\*\*\* übermittelte der Beschwerdeführer computergeschriebene Bestätigungen, auf denen stand: „Für die Unterstützung bei der Hausbesorgervertretungen haben (Namen) in der Zeit von... Euro... von \*\*\*Bf\*\*\* erhalten.“ Angeführt waren Leistungszeitraum, Namen, Adresse und Betrag sowie die jeweilige Unterschrift, weitere Informationen wurden nicht ausgewiesen.

Die Tätigkeitsbeschreibungen wurden vom Beschwerdeführer im Nachhinein, infolge der Aufforderung durch das Finanzamt, eingefügt bzw auf die Dokumente kopiert.

Als Tätigkeitsbeschreibung wurde betreffend die Familienmitglieder etwa angeführt: „Mithilfe bei der Stiegenreinigung und dem Winterdienst“, „Mithilfe bei der Müllplatzreinigung und Sonstiges“, „regelmäßige Grünflächenbewässerung“.

Es liegen keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Familienmitgliedern betreffend diese Tätigkeiten vor. Es wurden im Vorhinein weder konkrete Tätigkeiten noch Entlohnungen vereinbart. Die Entscheidung, welche Aufgaben die Familienmitglieder ausführen sollten, wurde spontan durch den Beschwerdeführer vor Ort getroffen.

Der Beschwerdeführer entrichtete im Jahr 2014 einen Beitrag iHv EUR 5,- und in den Jahren 2015 bis 2017 iHv EUR 6,- an den \*\*\*H\*\*\*, welcher Teil des gewerkschaftlichen Fachausschusses war. An Gewerkschaftsbeiträgen entrichtete der Beschwerdeführer im Jahr 2014 EUR 435,- im Jahr 2015 EUR 444,60, im Jahr 2016 EUR 451,20 und im Jahr 2017 EUR

457,56. Diese wurden direkt über die Lohnverrechnung von seinem Gehalt abgezogen und auf dem Lohnzettel ausgewiesen. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer in der Arbeitnehmerveranlagung in der entsprechenden Kennzahl in den Jahren 2016 und 2017 lediglich die EUR 6,- eintrug, führte dazu, dass die am Lohnzettel ausgewiesenen Gewerkschaftsbeiträge nicht mehr als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

## **2. Beweiswürdigung**

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

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien im Erörterungstermin.

Dass der Beschwerdeführer in den beschwerdegegenständlichen Jahren die Vertretung seiner Hausbesorgerkollegin von \*\*\*W\*\*\*, \*\*\*S\*\*\*, übernommen hat, ergibt sich aus den übereinstimmenden Angaben der Parteien sowie aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen, insbesondere den vom Beschwerdeführer unterschriebenen Bestätigungen. Diesen ist auch die Höhe der jeweils erhaltenen Entschädigungen zu entnehmen.

Hinsichtlich des Vorbringens des Beschwerdeführers, er habe die Vertreterentschädigung iHv EUR 1.202,36 für den Zeitraum 12. Dezember 2016 bis 6. Jänner 2017 nicht erhalten, da er die Vertretung aufgrund gesundheitlicher Probleme kurzfristig absagen musste, ist festzuhalten, dass er selbst das entsprechende Formular betreffend die Übernahme einer Krankenstandsvertreterentschädigung für Frau \*\*\*S\*\*\* unterschrieben und mit seiner Unterschrift bestätigt hat, dass er den Betrag von EUR 1.202,36 erhalten hat. Da zwar beim Unterschriftsfeld kein Datum ausgewiesen ist, aber das Formular mit 23. Jänner 2017 datiert, ist davon auszugehen, dass die Unterschriftsleistung jedenfalls nach dem Vertretungszeitraum erfolgt ist.

Es bestehen zwar grundsätzlich von Seiten des Bundesfinanzgerichtes keine Zweifel an den Aussagen des Beschwerdeführers, dass er gesundheitliche Probleme gehabt und im September 2017 einen Stent gesetzt bekommen hätte, jedoch widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass der Beschwerdeführer das Formular für die Vertretungstätigkeit im Nachhinein unterschrieben und den Erhalt des Geldes bestätigt hätte, so er die Vertretung nicht übernommen und den Betrag nicht erhalten hätte.

Zum Vorliegen fremdüblicher Vereinbarungen mit der Ehefrau und den Söhnen des Beschwerdeführers und den diesbezüglich geltend gemachten Fremdleistungen als Betriebsausgaben ist auszuführen, dass bereits vom Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Februar 2021 sowie im Erörterungstermin am 11. Mai 2026 bestätigt wurde, dass keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen ihm und seinen

Familienmitgliedern vorliegen und auch im Vorhinein keine Vereinbarungen getroffen wurden. Vielmehr hat dieser im Erörterungstermin auch angegeben, die vom jeweiligen Familienmitglied zu erledigenden Aufgaben hätten sich spontan ergeben (etwa gießen, kehren, Schnee räumen etc.) und die Tätigkeitsbeschreibungen auf den Zahlungsbestätigungen seien von ihm im Nachhinein zur Vorlage an das Finanzamt eingefügt worden.

Dass die betreffenden Vereinbarungen nicht mit einer fremden Person zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, untermauert einerseits schon die Aussage des Beschwerdeführers im Erörterungstermin, einer seiner Söhne hätte etwa geäußert sich etwas dazuverdienen zu wollen, um sich einen Laptop anzuschaffen und er hätte im gesagt, er müsse dafür mitarbeiten. Andererseits ist auch die (im Nachhinein ergänzte) Tätigkeitsbeschreibung etwa bei der Nicht-Angehörigen \*\*\*K\*\*\* wesentlich konkreter gefasst und wurden die Honorare an diese vom Finanzamt entsprechend auch als Betriebsausgaben anerkannt.

Die Höhe der entrichteten Gewerkschaftsbeiträge ergibt sich einerseits aus den vorliegenden Lohnzetteln, andererseits betreffend die zusätzlich bezahlten EUR 5,- bzw 6,- an den \*\*\*H\*\*\* aus den glaubwürdigen Aussagen des Beschwerdeführers und wurden auch von Seiten des Finanzamtes nicht in Zweifel gezogen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)**

##### **3.1.1 Vertreterentschädigungen**

Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Abs 2 leg cit definiert Einkommen als Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

§ 23 Z 1 EStG 1988 legt fest, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung sind, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Die Qualifikation der Einkünfte des Beschwerdeführers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgte übereinstimmend durch die Parteien und konform dem Erkenntnis des VwGH vom 22. Jänner 2025, Ro 2023/13/0009.

Aus den in der Beweiswürdigung angeführten Gründen ist die Vertreterentschädigung iHv EUR 1.202,36 für den Zeitraum 12. Dezember 2016 bis 6. Jänner 2017 den Einnahmen des Beschwerdeführers im Jahr 2017 hinzuzurechnen.

### **3.1.2 Fremdleistungen**

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

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

Bei der Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist daher in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob diese Zahlungen beruflich oder betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind.

Betreffend die geltend gemachten Fremdleistungen für die Mitarbeit von Ehefrau und Söhnen des Beschwerdeführers ist entsprechend darauf zu verweisen, dass nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen und somit anerkannt werden können, 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 (zB VwGH 18.4.07, 2004/13/0025).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der idR zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050 mwN). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO). Sie

kommen in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (*Ebner/Marschner* in Jakom EStG<sup>19</sup>, 2026, § 4 Rz 332).

Grundsätzlich haben daher vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen zu erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Daher ist Schriftform nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrags üblich, ihn in Schriftform abzuschließen. Falls keine schriftliche Vereinbarung vorliegt, müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 1.7.03, 97/13/0215; s auch VwGH 17.12.08, 2004/13/0056; *Ebner/Marschner* in Jakom EStG<sup>19</sup>, 2026, § 4 Rz 333).

Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn ihr nicht die Art der zu erbringenden Leistung zu entnehmen ist (VwGH 24.9.08, 2006/15/0119), keinerlei Hinweis auf die Honorarhöhe enthalten ist (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046) oder konkrete Abrechnungsmodalitäten fehlen (VwGH 22.11.12, 2008/15/0265). Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. 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 (*Ebner/Marschner* in Jakom EStG<sup>19</sup>, 2026, § 4 Rz 334).

Nicht ausreichend ist jedoch, wenn die Vereinbarung lediglich rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (*Ebner/Marschner* in Jakom EStG<sup>19</sup>, 2026, § 4 Rz 337).

Bei Leistungen im Familienverband gilt, dass aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahme darstellen. Hierzu zählt etwas auch die auf § 90 ABGB basierende eheliche Beistandspflicht, deren Entlohnung ungeachtet des Umstandes, dass der Ehegatte nach § 98 ABGB „Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung“ hat, ebenso wie die sonstigen Aufwendungen zur Abgeltung familienhafter Mitarbeit nicht abzugsfähig sind. Helfen Familienmitglieder oder (Ehe)Partner nämlich in ihrer Freizeit im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung idR auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen bzw (Ehe)Partner solcherart zugewendete „Gegenleistung“ stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens

unberücksichtigt bleiben muss (VwGH 18.4.07, 2004/13/0025; 25.6.08, 2008/15/0132; Ebner/Marschner in Jakom EStG<sup>19</sup>, 2026, § 4 Rz 339).

Im vorliegenden Fall bestehen hinsichtlich der Mithilfe der Familienmitglieder keinerlei schriftliche Vereinbarungen. Es wurde weder im Vorhinein eine konkrete Entlohnung oder die Übernahme konkreter Aufgaben vereinbart noch liegen Arbeitsaufzeichnungen oder Stundenaufzeichnungen vor. Auch wenn von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung - wie oben dargelegt nicht unbedingt Schriftform gefordert ist – zumal im vorliegenden Fall auch mit der Nicht-Angehörigen \*\*\*K\*\*\* keine schriftliche Vereinbarung geschlossen wurde - mangelt es jedenfalls an der Festlegung der einzelnen Vertragsbestandteile zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Frau bzw seinen Söhnen in genügender Deutlichkeit. Diesbezüglich hat auch der Beschwerdeführer eingeräumt, dass im Vorhinein keinerlei Vereinbarungen getroffen wurden und weder die konkreten Tätigkeiten noch die Höhe des zu bezahlenden Honorars festgelegt wurde.

Die vom Verwaltungsgerichtshof etablierten Voraussetzungen sind daher im vorliegenden Fall nicht als erfüllt anzusehen, da weder Vereinbarungen vorliegen, die nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sind, noch diese einen klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben. Auch wären die betreffenden Vereinbarungen nicht mit einer fremden Person zu gleichen Bedingungen zustande gekommen.

Aus den dargelegten Gründen können die für Honorarzahungen an die Ehefrau bzw die beiden Söhne des Beschwerdeführers geltend gemachten Fremdleistungen mangels Erfüllung der vom VwGH geforderten Voraussetzungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Die Honorare an die Nicht-Angehörige \*\*\*K\*\*\* in den Jahren 2016 und 2017 wurden bereits erstinstanzlich durch das Finanzamt als Betriebsausgaben anerkannt.

### **3.1.3 Gewerkschaftsbeiträge**

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 handelt es sich bei Werbungskosten um die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 17 Abs 6 EStG 1988 können vom Bundesminister für Finanzen zur Ermittlung der Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

§ 1 Z 7 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II Nr 382/2001, sieht vor, dass für Hausbesorger nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 Werbungskosten iHv 15% der Bemessungsgrundlage, höchstens EUR 3.504,- jährlich auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt werden.

§ 5 der Verordnung legt fest, dass wenn die Pauschbeträge in Anspruch genommen werden, daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden können.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt das Werbungskostenpauschale des § 17 Abs 6 in Verbindung mit der Verordnung an die Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988. Lediglich die in § 16 Abs 3 letzter Satz aufgezählten Aufwendungen sind ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale abzusetzen (VwGH 20.09.2023, Ra 2022/13/0049, VwGH 27.8.2008, 2006/15/0117 mwN).

Nach § 16 Abs 3 1 TS EStG 1988 sind ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Werbungskosten im Sinne des Abs 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen abzusetzen.

§ 16 Abs 1 Z 3 EStG 1988 sieht vor, dass auch zu den Werbungskosten zählen:

- a) Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.
- b) Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:
  - Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.
  - Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Pflichtbeiträge im Sinne dieser Bestimmung liegen vor, wenn sie aufgrund einer Zwangsmitgliedschaft zu gesetzlichen Interessenvertretungen zu entrichten sind, wie etwa Kammerumlagen. Die Interessenvertretungen müssen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhen, weshalb nur Pflichtbeiträge an Körperschaften öffentlichen Rechts abzugsfähig sind (vgl *Ebner* in Jakom EStG<sup>19</sup>, 2026, § 16 Rz 15).

Berufsverbände und Interessenvertretungen im Sinne des § 16 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen. Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden. Neben Beiträgen zum Österreichischen Gewerkschaftsbund (auch für einem im Ruhestand befindlichen Bediensteten; VwGH 30.4.75, 2006/74) sind auch zB Beiträge an den Hausbesitzerverband und Beamtenverbände sowie zu Interessenvertretungen von

Pensionisten (zB Seniorenbund, Pensionistenverband) abzugsfähig (vgl *Ebner* in Jakom EStG<sup>19</sup>, 2026, § 16 Rz 15).

Aus § 17 Abs 6 iVm § 16 Abs 3 EStG 1988 ergibt sich, dass Gewerkschaftsbeiträge auch neben dem Hausbesorger-Pauschale in voller Höhe zu berücksichtigen sind. Daraus erschließt sich, dass die Bescheide des Beschwerdeführers hinsichtlich der Jahre 2016 und 2017 dahingehend abzuändern sind, dass die auf den Lohnzetteln ausgewiesenen Gewerkschaftsbeiträge Berücksichtigung finden.

Hinsichtlich der Beiträge an den \*\*\*H\*\*\* ist davon auszugehen, dass es sich ebenfalls um solche Gewerkschaftsbeiträge handelt, zumal diese über den Fachausschuss vorgeschrieben wurden und die Angaben des Beschwerdeführers dahingehend, dass dieser extra Beitrag später nicht mehr eingehoben wurde, da sich herausgestellt hat, dass die betreffende Leistung (zB Versicherung für Unfälle, etwa wenn jemand auf der gereinigten Stiege ausrutscht) von der Gewerkschaft gedeckt ist, damit übereinstimmt, dass die Beiträge vom Beschwerdeführer auch nach 2017 nicht mehr in der Steuererklärung geltend gemacht wurden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die zu lösenden Rechtsfragen orientieren sich an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortender Sachfragen ab.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 1. Juni 2026