

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Vertr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 28. April 2014, betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Beim Beschwerdeführer (Bf.), der in den beschwerdegegenständlichen Jahren neben seiner nichtselbständig ausgeübten Haupttätigkeit als Opernsänger auch selbständig als Opernsänger tätig war, wurde eine Außenprüfung umfassend die Jahre 2010 bis 2012 durchgeführt.

Die Prüferin erkannte bei der selbständigen Tätigkeit die Ausgabenposition: Personalaufwand - welcher zur Gänze die als Bürohilfe angestellte Ehegattin des Bf. betraf - nicht als betrieblich bzw. beruflich veranlasste Kosten an.

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Prüferin und erließ dementsprechend die beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheide.

Der Bf. erhob Beschwerde wie folgt:

Die Bescheide werden hinsichtlich der Nichtanerkennung der Gehaltszahlungen als Betriebsausgaben an die Gattin, Frau V... , bekämpft.

Die Dienstnehmerin, Frau V... , ist im Prüfungszeitraum mit 10 Wochenstunden (2 Tage á 5 Stunden) als Bürohilfskraft mit einem Monatsgehalt von € 400,-- beschäftigt. Die Dienstnehmerin wurde monatlich abgerechnet und die Abgaben bei der Gebietskrankenkasse abgeführt. Das Gehalt wurde monatlich auf das Konto der Dienstnehmerin überwiesen.

Zu ihren Aufgaben zählen die Buchhaltungsvorbereitung für die Umsatzsteuervoranmeldung und die Belegaufbereitung für die Erstellung der jährlichen Steuererklärungen sowie die Betreuung der Homepage (Fotogalerie, Gästebuch etc.). Weiters hat sie den Zahlungsverkehr, die Organisation und Buchung der Auslandsreisen (Flugtickets, Bahnkarten, Hotels etc.) die Führung des Terminkalenders, die Kontrolle der Abrechnungen der Auftraggeber (Opernhäuser, Agenten etc.) und die Erstellung der Honorarnoten zu erstellen. Sie bereitet den Schriftverkehr für die Vertragsverhandlungen vor und muss sämtliche Korrespondenz betreffend Anfragen von 'Fans', Agenturen, Opernhäuser, Berufskollegen etc. bearbeiten.

Bis es zum Vorsingen kommt, sind bereits mehrere Arbeitsschritte nötig (Anfrage, Terminvorschläge, Terminvereinbarung, Buchung, Flug/Bahn etc., Buchung Hotel, falls der Termin es erfordert etc.).

Noch umfangreicher ist die Organisation für vertraglich vereinbarte Engagements (Anfragen, Vertrags-Verhandlungen, Proben, Vorstellungen, Unterkunft etc.).

Leider hat sich die Tätigkeit der Künstleragenturen in den letzten Jahren nur mehr auf die Vermittlung der Künstler beschränkt. Nebenleistungen wie Organisation der Hotelbuchungen etc. werden von diesen nicht mehr durchgeführt. Darum muss sich jeder Künstler selbst kümmern. Dieser Aufwand ist nur mehr durch den Einsatz einer eigenen Bürokraft zu bewältigen. Frau V... erledigt auch sämtliche Botendienste und Einkäufe des Betriebes (Postversand, Beschaffung von Büromaterial, Noten etc.).

Ein kleiner Auszug aus dem E-Mailverkehr der Jahre 2010 - 2012 wurde der Prüferin übersendet um die umfangreichen Tätigkeiten in diesem Tätigkeitsbereich besser zu erläutern. Die Maileingänge an Herrn (den Bf.) werden ausschließlich von Frau V... redaktionell bearbeitet.

Diese umfangreichen Tätigkeiten gehen weit über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd § 90 ABGB hinaus. Die aufgezählten Bürotätigkeiten würden auch angemessen entlohnt und würden von einer fremden Person wohl zu den gleichen Bedingungen (siehe an das Finanzamt übergebener Arbeitsvertrag) geleistet werden können.

Im Rahmen der Außenprüfung wurden der Prüferin der schriftliche Arbeitsvertrag sowie die gewünschten monatlichen Arbeitsaufzeichnungen (Beginn und Ende der Tätigkeit, Urlaub, Krankenstand) übergeben.

Das Finanzamt erließ eine die Beschwerde abweisende Beschwerdeentscheidung wie folgt:

Die Beschwerde betrifft die Nichtanerkennung der Ausgaben für die Position 'Gehalt ... V...' für die Jahre 2010 bis 2012 in einem jährlichen Ausmaß von € 6.904,16.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist ein Fremdvergleich anzustellen und zu untersuchen, ob diese Verträge auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen zustande gekommen wären.

Diese Überprüfung wurde durch die Außenprüfung durchgeführt und ergab sich Folgendes:

Frau ... V... ist seit 10/2009 bei Ihnen im Ausmaß von 10 Stunden pro Woche angestellt, das monatliche Gehalt dafür beträgt € 400.

Es konnten ein Dienstvertrag über die Anstellung der Bürohilfskraft und monatliche Aufzeichnungen, auf welchen auch die Urlaubstage und Krankenstandstage eingetragen sind, vorgelegt werden.

Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Arbeitsanfall von 10 Wochenstunden für eine Bürohilfskraft nicht anerkannt werden kann.

Die Buchhaltungsordner (1 - 2 pro Jahr) werden dem steuerlichen Vertreter einmal jährlich zum Erstellen der Einnahmen- Ausgabenrechnung übergeben, wobei der Zeitaufwand, die jährlichen Belege zu sortieren und abzuheften, mit einigen Stunden pro Jahr geschätzt wird.

Auch das Argument, dass Frau ... V... die Honorarnoten für Sie erstellt, genügt nicht für eine steuerliche Anerkennung der monatlichen Zahlungen, da diese Honorarnoten zum Teil nur einige (oder gar keine) pro Jahr sind.

Es wurde von Ihrem steuerlichen Vertreter während der Außenprüfung vorgebracht, dass Frau ... V... den gesamten Schriftverkehr für Sie erledigt. Es wurde daraufhin ersucht, exemplarisch Mails aus dem Prüfungszeitraum vorzulegen, woraus diese Behauptung verifiziert werden könne.

Es wurden eine Menge an Mails vorgelegt, wobei alle Mails Ihre Mailadresse aufweisen und Frau ... V... nie vorkommt - weder in der Anrede, etc.

Als der steuerliche Vertreter damit konfrontiert wurde und auch bekanntgegeben wurde, dass dies nicht als Beweismittel dafür gelten könne, dass Frau ... V... den gesamten Schriftverkehr abwickle, Hotelbuchungen durchführe etc. gab dieser an, dass Frau ... V... die Mails vorbereite und diese dann von Ihnen gecheckt und versendet werden. Dies wird jedoch als nicht glaubhaft eingestuft.

Sie üben die selbständige Tätigkeit seit 2007 in Österreich aus, zuvor hielten Sie sich für längere Zeit (gemeinsam mit Ihrer Gattin) in Deutschland auf.

Frau ... V... war bis 1991 bei einem Zahnarzt tätig (Art der Tätigkeit lt SV-Auszug nicht ersichtlich). Monat-Kind/2000 und Monat-Kind/2004 kamen die gemeinsamen Kinder zur Welt, bis 02/2007 hat Frau ... V... pauschales Kindergeld bezogen.

Mit 10/2009 haben Sie Ihre Gattin angestellt - eine fremde Angestellte gab es in der Zeit zuvor nicht.

Zusammenfassend ist daher festzustellen:

- Der Zeitaufwand der geschilderten Tätigkeiten rechtfertigt nicht eine Anstellung für 10 Stunden pro Woche, diese Tätigkeiten sind im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht gedeckt

- Der vorgelegte Mailverkehr untermauert diese Beurteilung, da der Name der angestellten Gattin nirgendwo auftaucht und ein ledigliches 'Freigeben' der Mails durch Sie nicht nachgewiesen werden kann
- Mit Frau ... V... wurde erstmalig eine Angestellte aufgenommen
- Durch diese Gestaltung werden die Beiträge zur Sozial- und Pensionsversicherungsanstalt für Frau ... V... bezahlt und Ihre Steuerlast vermindert (Einkommens-Splitting).

#### Rechtliche Beurteilung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden, 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. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung alle steuerlichen Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Im Hinblick auf diesen regelmäßig fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Bei Ehegatten ist zudem zu berücksichtigen, dass diese gemäß § 90 ABGB zum Beistand verpflichtet sind und ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken hat, soweit dies ihm zumutbar ist und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist. Bei der Mitwirkung der Ehegattin ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass diese ihre tatsächliche Grundlage in aller Regel nicht in eigenen erwerbswirtschaftlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der ehelichen Lebensgemeinschaft findet.

Maßgeblich ist die 'im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis'. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde 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. 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.

Umgelegt auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass vor allem der gegenständliche Dienstvertrag zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wäre. So wurde bis 2009 die anfallende organisatorische Arbeit von Ihnen selbst erledigt. Bei jährlichen inländischen Erlösen unter € 10.000 im Prüfungszeitraum (der Gehalt der Gattin wurde zu 100% den inländischen Einkünften zugeordnet) ist die Beschäftigung einer Mitarbeiterin jedenfalls als nicht fremdüblich einzustufen. Weiters konnte nicht glaubhaft nachgewiesen

werden, dass die Gattin diese Tätigkeiten selbst ausführt (siehe Mailverkehr, welcher jeweils die Unterfertigung durch Sie zeigt). Allfällige tatsächlich durch Ihre Gattin durchgeführte Tätigkeiten fallen jedenfalls unter die eheliche Beistandspflicht.

Der Vorlageantrag wurde ohne Erstattung eines weiteren Vorbringens eingebracht.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit folgendem Sachverhalt und Anträgen vor:

Sachverhalt:

Der Steuerpflichtige ist seit 01.01.2002 in Österreich selbständig als Opernsänger tätig (unbeschränkte Steuerpflicht). Diese Tätigkeit wurde am 30.06.2014 eingestellt. Im Rahmen der Außenprüfung am 25.04.2014 betreffend die Jahre 2010-2012 wurden diverse Ausgaben, die gem. § 20 EStG nicht abzugsfähig sind, und für das Jahr 2012 Bewirtschaftungsrechnungen in der Höhe von € 1.600,-- nicht als betrieblich veranlasst anerkannt, wodurch auch die Vorsteuer zu kürzen war. Weiters wurden die Aufwendungen für den Kamin im Arbeitszimmer und den Carport (AfA, alle Jahre) nicht anerkannt. Schließlich wurden auch die Gehaltszahlungen an die Gattin des Steuerpflichtigen Frau V... (in allen drei prüfungsgegenständlichen Jahren je € 6.904,16) nicht zu den Betriebsausgaben gezählt. Aufbauend auf dem Ergebnis der Außenprüfung wurden mit Bescheid vom 28.04.2014 die Jahre 2010-2012 wiederaufgenommen und neue Sachentscheidungen erlassen. Die Beschwerden gegen diese Einkommensteuerbescheide langten am 23.05.2014 beim Finanzamt ein. Angefochten wurde die Nichtanerkennung der Gehaltszahlungen an die Gattin des Steuerpflichtigen als Betriebsausgaben. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass Frau V... im Prüfungszeitraum mit 10 Wochenstunden als Bürohilfskraft mit einem Monatsgehalt von € 400,-- beschäftigt gewesen sei, da insbes. die organisatorischen Angelegenheiten eine eigene Bürokraft erfordern würden. Zu ihren Aufgaben würden die Buchhaltungsvorbereitung für die Umsatzsteuervoranmeldung, die Belegaufbereitung für die Erstellung der jährlichen Steuererklärungen sowie die Betreuung der Homepage (Fotogalerie, Gästebuch, etc.) zählen. Ebenso würde sie den Zahlungsverkehr, die Organisation und Buchung der Auslandsreisen, die Führung des Terminkalenders, die Kontrolle der Abrechnungen der Auftraggeber (Opernhäuser, Agenten, etc.) und die Erstellung der Honorarnoten übernehmen, den Schriftverkehr für die Vertragsverhandlungen vorbereiten und sämtliche Korrespondenz (Anfragen von Fans, Agenturen, Opernhäusern, Berufskollegen, etc.) bearbeiten. Hierzu kämen auch Botendienste und Einkäufe (Postversand, Beschaffung von Büromaterial, Noten, etc.). Insbesondere würden sämtliche Maileingänge von Frau V... redaktionell bearbeitet. Diese umfangreichen Tätigkeiten würden weit über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd. § 90 ABGB hinausgehen. Auch Fremdüblichkeit sei gegeben, da die Tätigkeit angemessen entlohnt sei und von einer fremden Person wohl zu den gleichen Bedingungen geleistet werden würde. Mit Bescheid vom 21.07.2014 wurde die gegen diese Entscheidung eingebrachte Beschwerde als unbegründet abgewiesen: Die Notwendigkeit der Anstellung einer Bürohilfskraft hätte im Zuge der Außenprüfung nicht festgestellt werden können. Pro Jahr würden ein bis

zwei Buchhaltungsordner anfallen, welche dem steuerlichen Vertreter einmal jährlich zur Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übergeben würden. Der Zeitaufwand für das jährliche Sortieren und Abheften der Belege sei mit einigen Stunden geschätzt worden. Auch die Ausstellung der Honorarnoten falle nicht ins Gewicht, da nur einige (oder gar keine) pro Jahr ausgestellt würden. Weiters erscheine es nicht glaubhaft, dass Frau V... den gesamten Schriftverkehr erledige. Dies deshalb nicht, weil aus den vorgelegten Mails nichts Derartiges hervorgehe: Sie würden alle die E-Mail-Adresse des Steuerpflichtigen aufweisen und Frau V... komme in ihnen nicht vor (nicht in der Anrede etc.). Die Aussage des hiermit konfrontierten steuerlichen Vertreters, dass Frau V... die Mails vorbereite und diese vom Steuerpflichtigen gecheckt und versendet würden, sei nicht als glaubhaft einzustufen. Auch wurde darauf hingewiesen, dass es vor der Einstellung der Gattin des Steuerpflichtigen mit 01. Oktober 2009 keine fremde Angestellte gegeben habe. Vor dem Hintergrund der Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis der Ehegatten zugrunde liege. Im vorliegenden Fall sei die Vereinbarung als nicht fremdüblich einzustufen, da bei jährlichen Erlösen aus dieser Tätigkeit unter € 10.000,-- im Prüfungszeitraum (der Gehalt der Gattin wurde zu 100 % den inländischen Einkünften zugeordnet) die Beschäftigung einer Mitarbeiterin jedenfalls als fremdunüblich anzusehen sei. Weiters sei nicht glaubhaft nachgewiesen worden, dass die Gattin diese Tätigkeiten selbst ausführe (vgl. Mailverkehr). Allfällige tatsächlich durch Frau V... durchgeführte Tätigkeiten würden jedenfalls unter die eheliche Beistandspflicht fallen. Gegen die Abweisung dieser Beschwerde vom 21.07.2014 richtet sich der Vorlageantrag vom 18.08.2014. Im Rahmen dieses Rechtsmittels wurden keine weiteren Ausführungen gemacht.

Beweismittel: Siehe Beilagen.

Stellungnahme:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Gehaltszahlungen (je € 6.904,16 in jedem der streitgegenständlichen Jahre 2010-2012) an die Gattin des Steuerpflichtigen Frau V... Betriebsausgaben darstellen. Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung ausführlich dargestellt, müssen wegen des zwischen nahen Angehörigen (gem. § 25 BAO gehören hierzu u.a. auch Ehegatten) in der Regel fehlenden Interessengegensatzes Vereinbarungen zwischen ihnen folgende Merkmale erfüllen: 1. Sie müssen ausreichend klar nach außen zum Ausdruck kommen. Dies setzt ein gewisses Maß an Publizität der wesentlichen Vertragsbestandteile, des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung der Vereinbarung voraus. Schriftlichkeit ist nicht zwangsläufig erforderlich. 2. Sie brauchen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Es müssen also die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile (insbes. die erwartete Leistung und deren Gegenleistung) deutlich fixiert sein. 3. Schließlich muss auch Fremdüblichkeit der Vereinbarung vorliegen. Zur Beurteilung der Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis heranzuziehen. Typische familienhafte Mitarbeit liegt etwa bei der Erledigung von Telefondienst, Terminvereinbarungen und

Bankerledigungen geringen Umfanges vor. Auch die Ausübung der Tätigkeit in der Freizeit bzw. im Urlaub spricht für familienhafte Mitarbeit. Die Höhe der Entlohnung hat sich an Qualität und Umfang der Arbeitsleistung zu orientieren: Die Vereinbarung eines Pauschalentgeltes ist als fremdunüblich anzusehen (UFS 10.07.2003, RV/1529-L/02; VwGH 10.07.1996, 95/15/0181; UFS 04.02.2005, RV/0257-L/04). Zur Fremdüblichkeit der gegenständlichen Vereinbarung ist Folgendes auszuführen: Die Prüfung, ob Fremdüblichkeit vorliegt, orientiert sich an der im Wirtschaftsleben allgemein geübten Praxis. Ob der Vertrag auch mit einer fremden Person so geschlossen worden wäre, ist nicht maßgeblich. Es kommt vielmehr darauf an, ob der Einsatz des nahen Angehörigen eine auch sonst erforderliche Arbeitskraft ersetzt (UFSW vom 23.06.2006, RV/3334-W/02). Hier ist insbesondere auf die Jahre 2002 (Beginn der selbständigen Tätigkeit in Österreich) bis 2009 hinzuweisen, in denen weder die Gattin noch eine fremde Bürokräft eingesetzt wurde. Auch entspricht es nicht der Praxis des Wirtschaftslebens, bei jährlichen Verlusten in der Höhe von € 4.211,49 bis € 7.863,30 (ohne Personalaufwand) einen zusätzlichen Personalaufwand in der Höhe von € 6.904,16 einzugehen. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass der Arbeitsanfall den Einsatz einer Bürohilfskraft nicht als notwendig erscheinen lässt: Laut Angaben des Steuerpflichtigen bzw. seines steuerlichen Vertreters besorgt Frau V... die Buchhaltungsvorbereitung und Belegaufbereitung, die Betreuung der Homepage, die Terminorganisation und -koordination, die Kontrolle der Abrechnungen der Auftraggeber, die Erstellung der Honorarnoten, Korrespondenz, Botengänge und Einkäufe. Dieser Umfang der Tätigkeiten der Gattin des Steuerpflichtigen konnte nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden: Hinsichtlich der Aufbereitung der Buchhaltungsunterlagen wurde im Rahmen der Außenprüfung festgestellt, dass diese ein bis zwei Ordner pro Jahr umfassen und einmal jährlich zur Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung an den steuerlichen Vertreter übergeben werden. Die Aufbereitung der Unterlagen besteht lediglich im Sortieren und Abheften der einzelnen Belege. Die Schätzung mit einigen Stunden Zeitaufwand pro Jahr – wie sie in der Beschwerdeentscheidung vorgenommen wurde – erscheint daher gerechtfertigt. Gegenteiliges wurde im Rahmen des Vorlageantrages nicht vorgebracht. Die Erstellung der Honorarnoten stellt ebenfalls nur einen sehr geringen Zeitaufwand dar, da diese zum Teil nur einige (oder gar keine) pro Jahr sind. Hinsichtlich der Korrespondenz (Terminorganisation, Organisation und Buchung der Auslandsreisen, Beantwortung von Anfragen von Fans, Agenturen, Opernhäusern, Berufskollegen, etc.) ist darauf hinzuweisen, dass die vorgelegten E-Mails das Vorbringen des Steuerpflichtigen nicht stützen, sondern ihm im Gegenteil sogar den Boden entziehen: Sämtliche E-Mails weisen die Adresse des Steuerpflichtigen auf. Frau V... tritt in ihnen niemals als Absender oder Adressat auf und es wird auch in keinem E-Mail auf ein Vorgespräch mit der Gattin des Steuerpflichtigen hingewiesen. Erst als dem steuerlichen Vertreter dies vorgehalten wurde, wurde angegeben, dass Frau V... die E-Mails lediglich vorbereite und der Steuerpflichtige sie kontrolliere und anschließend versende. Dieses Umschwenken erscheint aufgrund der konkreten vorherigen Aussage (selbständige Erledigung der Korrespondenz) nicht glaubhaft. Auch die Einfachheit und Formlosigkeit der E-Mails

des Steuerpflichtigen schließen die (Notwendigkeit der) Vorbereitung durch eine Bürohilfskraft aus. Insgesamt bleiben folglich nur gelegentliche Arbeiten (wie das Vorbereiten der Buchhaltungsunterlagen zur Weitergabe an den Steuerberater, die Erstellung der Honorarnoten und die Kontrolle der Abrechnungen) sowie die Botendienste und Einkäufe (Post, Büromaterial,...), die in den Aufgabenbereich der Gattin des Steuerpflichtigen gefallen sind. Diese rechtfertigen den angesetzten Zeitaufwand von zehn Arbeitsstunden pro Woche nicht. Vielmehr handelt es sich um nur gelegentliche Hilfstätigkeiten, die sowohl der Art der Tätigkeit als auch des zeitlichen Ausmaßes nach von der ehelichen Mitwirkungspflicht umfasst sind (vgl. UFSG vom 05.12.2011, RV/0274-G/09). Die dafür geleisteten Abgeltungsbeträge sind daher familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern stellen nicht abzugsfähige Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd. § 20 EStG 1988 dar. Wie aus den obigen Ausführungen und der Beschwerdeverentscheidung hervorgeht, ist der Zeitaufwand von zehn Stunden pro Woche zu hoch gegriffen. Diese Bemessung scheint ihre Ursache in den sozial- und pensionsversicherungsrechtlichen Interessen der Gattin des Steuerpflichtigen Frau V... zu haben: In den Jahren 2010 bis 2012 lag die Geringfügigkeitsgrenze zwischen € 366,33 (2010) und € 376,26 (2012). Mit dem angenommenen Arbeitsausmaß von zehn Wochenstunden lag Frau V... somit über diesem Betrag. So wurde nicht nur ihre Sozialversicherung abgedeckt, sondern auch Anspruchszeiten der Pensionsversicherung erworben. Gleichzeitig kam es durch diese Gestaltung auf der Seite des Steuerpflichtigen durch dieses Einkommens-Splitting zu einer Verringerung der Steuerlast. Da die tatsächlich getätigten Arbeiten der Gattin des Steuerpflichtigen somit nicht das Maß der ehelichen Mitwirkungspflicht überschreiten, wird beantragt, das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*Verträge zwischen nahen Angehörigen* werden ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit (VwGH 26.01.1999, 98/14/0095) im Steuerrecht 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 Kriterien sind bei der Beweiswürdigung von Bedeutung (VwGH 30.06.1994, 92/15/0221; 20.11.1990. 89/1470090).

Bei *nahen Angehörigen* fehlt es in der Regel an dem *zwischen* Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben nach Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (VwGH 06.04.1995, 93/15/0064). Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher sind eindeutige



Vereinbarungen erforderlich, die eine klare Abgrenzung *zwischen* Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Der Rechtssatz zum Erkenntnis des VwGH 24.09.2008, 2006/15/0119, lautet:

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von *Verträgen zwischen nahen Angehörigen* aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das *zwischen nahen Angehörigen* typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er *zwischen* Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen *zwischen nahen Angehörigen* auch die Anforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen etwa Familienmitglieder oder (Ehe-)Partner 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 im Regelfall 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 98/13/0184).

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob die vom Bf. geltend gemachte Aufwandsposition "Personal", die Zahlungen an seine Ehegattin betrifft, anzuerkennen ist (Standpunkt des Bf.) oder nicht anzuerkennen ist (Standpunkt der Prüferin bzw. des Finanzamtes).

Die Gegenüberstellung der Erlösseite einerseits und der geltend gemachten Position Personal bzw. der Ausgaben andererseits zeigt folgendes Bild:

Für die Jahre 2010 bis 2012 wurden Erlöse Dienstleistungen in folgender Höhe erklärt:

2010 Dienstleistungen Leistungserlöse	8.809,09 €
2011 Dienstleistungen Leistungserlöse	3.181,82 €

2012 Dienstleistungen Leistungserlöse	9.000,00 €
--	------------

Neben einer Reihe weiterer Ausgabenpositionen (wie bspw. Abschreibungen: 2010 rd. € 2.000, Kfz-Kosten: 2010 rd € 3.000) wurde unter den Ausgaben die beschwerdegegenständliche Position Personal geltend gemacht:

2010 Personal: Gehälter, Sonderzahlungen etc.	6.904,16 €
2011 Personal: Gehälter, Sonderzahlungen etc.	6.904,16 €
2012 Personal: Gehälter, Sonderzahlungen etc.	6.904,16 €

Den Personalkosten liegt folgender Dienstvertrag zugrunde, den der Bf. als Dienstgeber und seine Ehegattin als Dienstnehmerin am 30. September 2009 wie folgt abschlossen:

1)

Die Mitarbeiterin tritt ab 1.10.2009 als Bürohilfe zur Verwendung für sämtliche anfallende Tätigkeitsbereiche in das Unternehmen des Dienstgebers ein.

Arbeitszeiten sind Dienstag und Donnerstag von 8:00 Uhr bis 13:00 Uhr, also 2 Tage/ Woche. Diese Vereinbarung kann nach Absprache flexibel geregelt werden.

Es liegt kein Kollektivvertrag zugrunde.

Gewöhnlicher Arbeitsort sind die jeweiligen Betriebsorte bzw. die sonstigen auswärtigen Einsatzorte.

2)

Das Arbeitsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit vereinbart, das erste Monat wird als Probemonat gemäß § 19 Abs. 2 AngG vereinbart, wobei während des Probemonats jederzeit von Dienstgeberseite gekündigt werden kann.

Kündigungstermine sind gemäß § 20 Abs. 3 AngG der 15. oder Letzte eines Kalendermonats.

Die Kündigungsfristen werden gemäß § 20 Abs. 3 AngG vereinbart.

3)

Das monatliche Gehalt beträgt € 400,--, fällig am Monatsende im Nachhinein.

Der Bruttobetrag wird auch 2x als Sonderzahlung (Urlaubszuschuss am 30.6. und Weihnachtsremuneration am 30.11.) zur Auszahlung gebracht.

Darüber hinaus gewährte freiwillige Personalleistungen erfolgen ausdrücklich nur unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs und unter Ausschluss jeden Anspruchs.

4)

Das Ausmaß des jährlichen Erholungsurlaubes bestimmt sich nach dem Urlaubsgesetz, das heißt 5 Wochen (10 Arbeitstage) pro Arbeitsjahr.

Die Urlaubszeit wird jeweils unter Bedachtnahme auf übliche Schwankungen des Arbeitsanfalles eingeteilt.

Der Dienstgeber wird bis auf jederzeitigen Widerruf dann, wenn die Betriebssituation dies sicher zulässt und der Verbrauch einvernehmlich erfolgt, auch kürzeren Urlaubsteilen als in § 4 Abs. 3 UrlG festgelegt, zustimmen.

5)

Es besteht eine Büroordnung, wonach in den Arbeitsräumen nicht geraucht wird. Die Mitarbeiterin nimmt dies zustimmend zur Kenntnis.

6)

Im Übrigen gelten die Bestimmungen des Angestelltengesetzes und des Urlaubsgesetzes.

7)

Im Falle eines Arbeitsunfalls verpflichtet sich die Mitarbeiterin unverzüglich eine vollständige Sachverhaltsdarstellung an den Dienstgeber, gegebenenfalls auch an die (Haftpflicht)versicherung zu erstatten.

8)

Gemäß § 9 BMVG erfolgte der Beitritt zur VBV Mitarbeitervorsorgekasse AG.

An- und Abwesenheits-Aufstellungen, unterfertigt von der Ehegattin des Bf. und vom Bf., wurden (mittels PC), beispielhaft wiedergegeben, wie folgt erstellt (und der Prüferin vorgelegt):

November 2010:

Datum	Beginn	Ende	Std.Anz
1	00:00	00:00	00:00
2	08:00	13:00	05:00
3	00:00	00:00	00:00
4	08:04	13:04	05:00
...			
9	08:01	13:01	05:00
...			
11	00:00	00:00	KRANK
...			
16	08:00	13:00	05:00
...			
18	08:05	13:05	05:00
...			

23	08:00	13:00	05:00
...			
25	08:00	13:00	05:00
...			
30	08:09	13:09	05:00
GESAMT			45:00

Dezember 2010:

Datum	Beginn	Ende	Std.Anz
1	00:00	00:00	00:00
2	08:00	13:00	05:00
...			
31	00:00	00:00	00:00
GESAMT			45:00

Vorweg ist festzuhalten, dass im Hinblick auf die Höhe der Erlöse und der (neben einer Reihe weiterer Ausgabenpositionen in - bezogen auf die Erlöshöhe - beträchtlicher Höhe) geltend gemachten Ausgabenposition bereits die Plausibilitätsüberlegung gegen eine steuerliche Anerkennung spricht:

Die geltend gemachte Ausgabenposition Personal - für Bürohilfe - zehrt in den Jahren 2010 und 2012 beinahe **80%** der (Opernsänger-)Erlöse auf, im Jahr 2011 beträgt sie sage und schreibe **mehr als das Doppelte** der Dienstleistungen-Leistungserlöse.

Dass ein (neben seiner Haupttätigkeit als Opernsänger) nebenberuflich selbständig tätiger Opernsänger mit den in Rede stehenden Erlösen eine fremde dritte Person, insbesondere mit dem angegebenen Gehalt, nicht anstellen würde (wie dies der Bf. in der Zeit vor Anfertigung des Dienstvertrages getan hatte), bedarf keiner weiteren Ausführungen. Die vom Bf. im Zusammenhang mit dem Dienstvertragsabschluss gewählte Vorgangsweise ist offensichtlich der Ausfluss des fehlenden Interessensgegensatzes (vgl. auch Seite 2 der Beschwerdeentscheidung).

Der Prüferin konnte die tatsächlich von der Ehegattin des Bf. verrichtete Arbeit nicht nachgewiesen werden.

Dem Ersuchen der Prüferin um Vorlage des Dienstvertrages und der Stundenaufzeichnungen wurde zwar nachgekommen, sonstige Dokumentationen - die die von ihr verrichtete Arbeitsleistung nachzuweisen geeignet waren - wurden jedoch nicht vorgelegt.

Damit im Einklang stehen im Übrigen auch die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, die von der zutreffenden Ansicht ausgehen, ein tatsächliches Tätigwerden der Ehegattin des Bf. hätte sich bspw. im E-Mail-Verkehr

erkennen lassen [(die Ehegattin des Bf. in Mails) nie vorkommt - weder in der Anrede (noch im Text)].

Der Beurteilung der Prüferin, wonach die Buchhaltungsordner (1 - 2 pro Jahr) dem steuerlichen Vertreter einmal jährlich zum Erstellen der Einnahmen- Ausgabenrechnung übergeben werden, wobei der Zeitaufwand, die jährlichen Belege zu sortieren und abzuheften, mit einigen Stunden pro Jahr geschätzt wird, wurde nicht entgegengetreten. Auch der weiteren Einschätzung, dass es sich bei den laut Vorbringen des Bf. von seiner Ehegattin erstellten Honorarnoten zum Teil nur einige (oder gar keine) pro Jahr sind, wurde nichts entgegengesetzt. Das Vorbringen, die Ehegattin des Bf. bereite Mails vor, der Bf. checke diese dann und versende sie sodann, blieb nachweislos.

Wenn die Prüferin daher zur Schlussfolgerung gelangte, der Zeitaufwand der geschilderten Tätigkeiten bzw. die tatsächlich getätigten Arbeiten der Gattin des Bf. rechtfertigten keine Anstellung einer Dienstnehmerin (der Ehegattin des Bf.), diese Tätigkeiten seien im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht gedeckt, ist dem zuzustimmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Wien, am 2. März 2015