



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 10. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 7. April 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als selbständiger und nichtselbständiger Versicherungsvertreter tätig.

In seiner Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 machte er als *Betriebsausgaben* ua. Subprovisionen in Höhe von € 1.390 (OS 2 x je € 350 und NH 1 x € 330 und 1 x € 360) und einen Personalaufwand in Höhe von € 1.389,28 (30% Gehalt der Ehegattin) geltend.

Als *Werbungskosten* machte der Bw. ua. einen Personalaufwand in Höhe von € 1.389,28 (70% Gehalt der Ehegattin), seinem Bruder gezahlte Subprovisionen („Provisionswahrungen“)

in Höhe von € 2.679 sowie Bürokosten für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von € 739,90 geltend.

Mit Vorhalt vom 28. Jänner 2010 ersuchte das Finanzamt den Bw., zusätzlich zum vorgelegten Dienstvertrag mit der Ehegattin die laufend geführten Arbeitsaufzeichnungen für das Jahr 2008 vorzulegen.

Für die jeweiligen Subprovisionsempfänger sei nachzuweisen, welche Verträge von diesen vermittelt und von wem die vermittelten Verträge abgeschlossen worden seien; weiters sei bekanntzugeben, wie und in welcher Höhe jeweils die Provisionen errechnet worden seien.

Da – so das Finanzamt weiter – alle Zahlungen in bar erfolgt wären, sei auch der Zahlungsfluss entsprechend (zB Kontoauszüge zu den jeweiligen Zeitpunkten) nachzuweisen.

In Beantwortung des Vorhaltes führte der Bw. zu den Provisionszahlungen aus, dass *„sämtliche Provisionsempfänger sowie die Höhe der Provisionszahlungen“* bereits Anfang Dezember *„persönlich überreicht“* worden wären. Da er am 30. Dezember 2008 in bar € 2.924,96 vom XY Versicherungsbüro erhalten habe, habe er davon am 30. Dezember 2008 Herrn OS € 350 in bar gegeben sowie am 31. Dezember 2008 seinem Bruder € 2.679 in bar ausgehändigt. Die restlichen Provisionszahlungen habe er aus seiner Barkasse bezahlt.

Die der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Arbeitsaufzeichnungen (wöchentliche Arbeitstage jeweils am Dienstag und Donnerstag) für seine Ehegattin stellen sich wie folgt dar:

03.01.2008	08.00-11.30	Telefondienst, Kundenempfang, div. Ablage
08.01.2008	15.00-17.30	Kfz-Papiere abholen, Kundenberatung, Büroreinigung
10.01.2008	08.00-11.00	Provisionslistenkontrolle, E-Mail-Verwaltung
15.01.2008	15.00-17.30	Div. Schriftverkehr, Telefondienst, div. Ablage
17.01.2008	08.00-11.30	Kfz-Papiere abholen, Telefondienst, Kundenberatung
22.01.2008	15.00-17.30	E-Mail-Verwaltung, Kundenberatung
24.01.2008	07.00-11.00	Div. Schriftverkehr, Kfz-Papiere abholen
29.01.2008	15.00-17.30	Büroreinigung, Telefondienst
31.01.2008	08.00-11.30	Div. Ablage, Kundenempfang
05.02.2008	15.00-18.00	Telefondienst, Kundenberatung, div. Schriftverkehr
07.02.2008	08.00-11.30	Div. Ablage, Kundenberatung
12.02.2008	11.00-13.30	Telefondienst, Provisionslistenkontrolle
14.02.2008	08.00-11.00	Büroreinigung, Telefondienst, Kfz-Papiere abholen

19.02.2008	15.00-17.30	Div. Ablage, Kundenempfang, E-Mail-Verwaltung
21.02.2008	08.00-11.30	Div. Schriftverkehr, Kundenberatung
26.02.2008	15.00-17.30	Telefondienst, Büroreinigung, div. Ablage
28.02.2008	08.00-12.00	Kundenempfang, div. Schriftverkehr
04.03.2008	15.00-17.30	E-Mail-Verwaltung, Kundenberatung
06.03.2008	08.00-11.30	Div. Ablage, Telefondienst
13.03.2008	08.00-11.30	Provisionslistenkontrolle, E-Mail-Verwaltung
18.03.2008	15.00-18.00	Telefondienst, div. Schriftverkehr
20.03.2008	08.00-11.00	Kundenberatung, E-Mail-Verwaltung
25.03.2008	15.00-17.30	Büroreinigung, Telefondienst, div. Ablage
27.03.2008	08.00-11.30	Kfz-Papiere abholen, E-Mail-Verwaltung
01.04.2008	16.00-18.30	Telefondienst, div. Schriftverkehr
03.04.2008	08.00-11.30	Div. Ablage, Büroreinigung
08.04.2008	15.00-17.00	Kundenempfang, div. Schriftverkehr
10.04.2008	08.00-12.00	Provisionslistenkontrolle, div. Ablage
15.04.2008	15.00-17.30	Telefondienst, div. Ablage, Kfz-Papiere abholen
17.04.2008	08.00-11.30	Kfz-Papiere abholen, div. Schriftverkehr
22.04.2008	15.00-17.30	E-Mail-Verwaltung, div. Ablage
24.04.2008	08.00-11.30	Kundenempfang, div. Schriftverkehr
29.04.2008	07.30-10.00	Büroreinigung, E-Mail-Verwaltung
06.05.2008	15.00-17.30	Kundenberatung, Telefondienst
08.05.2008	08.00-11.30	Kundenempfang, div. Ablage
13.05.2008	15.00-17.30	Provisionslistenkontrolle, Büroreinigung
15.05.2008	08.00-11.30	Telefondienst, Kfz-Papiere abholen, E-Mail-Verwaltung
20.05.2008	15.00-17.30	Schadenfotos archivieren und drucken, Büroreinigung
27.05.2008	15.00-17.30	Div. Ablage, div. Schriftverkehr, Telefondienst
29.05.2008	08.00-11.30	Kundenempfang, div. Ablage
03.06.2008	15.00-17.30	Kundenberatung, Telefondienst, Büroreinigung
10.06.2008	15.00-17.00	Provisionslistenkontrolle, div. Schriftverkehr

12.06.2008	08.00-11.30	Kfz-Papiere abholen, div. Ablage
17.06.2008	15.00-17.30	Büroreinigung, Telefondienst, div. Ablage
19.06.2008	08.00-11.30	E-Mail-Verwaltung, div. Schriftverkehr
26.06.2008	08.00-11.30	Div. Ablage, Büroreinigung
01.07.2008	15.00-17.30	Telefondienst, Schadenfotos archivieren und drucken
03.07.2008	08.00-12.00	Div. Schriftverkehr, Telefondienst, div. Ablage
08.07.2008	15.00-17.30	Div. Ablage, Büroreinigung
10.07.2008	08.00-11.30	Provisionslistenkontrolle, Telefondienst
15.07.2008	15.00-17.30	Div. Schriftverkehr, Kfz-Papiere abholen
17.07.2008	08.00-11.30	Telefondienst, div. Ablage, E-Mail-Verwaltung
22.07.2008	15.00-18.00	Div. Ablage, Büroreinigung
24.07.2008	08.00-11.30	Kundenberatung, div. Schriftverkehr
29.07.2008	15.00-18.00	Div. Ablage, Telefondienst, Kundenempfang
31.07.2008	08.00-11.30	Kfz-Papiere abholen
05.08.2008	15.00-17.30	Schadenfotos archivieren und drucken
07.08.2008	08.00-11.30	Div. Schriftverkehr, Büroreinigung
14.08.2008	08.00-11.30	Provisionslistenkontrolle, div. Ablage
26.08.2008	15.00-18.00	Büroreinigung, Telefondienst, div. Ablage
28.08.2008	14.30-18.00	Kundenberatung, Kfz-Papiere abholen
02.09.2008	15.00-17.30	Schadenfotos archivieren und drucken, div. Schriftverkehr
04.09.2008	08.00-11.30	E-Mail-Verwaltung, div. Ablage
09.09.2008	15.00-17.30	Büroreinigung, Telefondienst, div. Ablage
11.09.2008	08.00-11.30	Provisionslistenkontrolle, Telefondienst
16.09.2008	15.00-17.30	Div. Schriftverkehr, Werbeartikel personalisieren
18.09.2008	08.00-11.00	Telefondienst, div. Ablage
23.09.2008	15.00-17.30	Büroreinigung, E-Mail-Verwaltung
30.09.2008	15.00-17.30	Telefondienst, div. Schriftverkehr, Kundenempfang
02.10.2008	08.00-12.00	Werbeartikel personalisieren, Telefondienst
07.10.2008	15.00-17.30	Div. Schriftverkehr, div. Ablage

09.10.2008	08.00-11.30	Provisionslistenkontrolle, Kundenempfang
16.10.2008	08.00-11.30	Büroreinigung, div. Ablage
21.10.2008	15.00-17.00	Kundenempfang, Kfz-Papiere abholen
23.10.2008	08.00-11.30	Telefondienst, div. Schriftverkehr, Kundenempfang
28.10.2008	15.00-17.30	Div. Ablage, E-Mail-Verwaltung
30.10.2008	08.00-12.00	Div. Schriftverkehr, Büroreinigung
04.11.2008	15.00-17.30	Werbeartikel personalisieren, Telefondienst
06.11.2008	08.00-11.30	Kundenempfang, div. Ablage
11.11.2008	07.30-10.00	Provisionslistenkontrolle, Kfz-Papiere abholen
13.11.2008	08.00-11.30	Div. Schriftverkehr, div. Ablage
18.11.2008	15.00-17.00	Büroreinigung, E-Mail-Verwaltung
20.11.2008	14.30-18.30	Werbeartikel austragen, Kfz-Papiere abholen
25.11.2008	15.00-17.30	Telefondienst, Kundenempfang, div. Ablage
27.11.2008	08.00-11.30	Div. Ablage, Büroreinigung
02.12.2008	15.00-18.00	Werbeartikel austragen, div. Ablage
04.12.2008	08.00-11.00	Div. Schriftverkehr, E-Mail-Verwaltung
09.12.2008	15.00-17.30	Telefondienst, div. Ablage
11.12.2008	08.00-11.30	Provisionslistenkontrolle, Werbeartikel austragen
16.12.2008	15.00-17.00	Werbeartikel austragen, Kfz-Papiere abholen
18.12.2008	08.00-12.00	Büroreinigung, div. Ablage, Werbeartikel austragen

In dem daraufhin ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurden die Gehaltszahlungen an die Gattin, die Provisionszahlungen an den Bruder sowie die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer steuerlich nicht berücksichtigt. Dies mit nachstehender Begründung:

*„Alle bisher iZm dem Dienstvertrag vorgelegten Unterlagen deuten darauf hin, dass die Tätigkeiten im Rahmen von familienhafter Mitarbeit erfolgten.“*

Die Provisionszahlungen an den Bruder wären ebenfalls nicht *„gemäß der Fragen (welche Verträge vermittelt wurden, von wem Verträge abgeschlossen worden sind und wie sich die Provisionen errechneten) beantwortet und nachgewiesen“* worden.

Ein „beruflich notwendiges Arbeitszimmer ist aufgrund der Außendiensttätigkeit nicht gegeben“.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. ua. aus:

Beim *Dienstverhältnis mit seiner Ehegattin* handle es sich nicht bloß um familienhafte Mitarbeit, sondern um einen echten Teilarbeitsplatz. Dies habe er auch mit dem Arbeitsvertrag, der GKK-Anmeldung, Arbeitsaufzeichnungen, bezahlten SV-Beiträgen sowie den Jahreslohnzetteln nachgewiesen. Die Bezüge seien seiner Ehegattin zugeflossen und von ihr auch versteuert worden.

Die *Provisionszahlung an seinen Bruder* seien ebenfalls zu Recht erfolgt, da dieser laut § 6 des Kollektivvertrages für Versicherungsvertreter einen Anspruch auf Provisionswahrung habe und ihm bereits in den Jahren 2006 und 2007 der Betrag von jährlich € 1.813 zugeflossen sei; für das Jahr 2008 habe er ebenfalls € 1.813 für die Provisionswahrung erhalten und zusätzlich eine Provision für eine für sich und seine Ehegattin abgeschlossene Lebensversicherung (Provisionshöhe € 866), also insgesamt € 2.679. Dies habe er auch ordnungsgemäß mit einer Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 gemeldet und habe sein Bruder diesen Betrag ordnungsgemäß versteuert.

Das *Arbeitszimmer (Büro)* sei sehr wohl für seine berufliche Tätigkeit notwendig, da er dieses für die Vorbereitung und Erstellung der Unterlagen für seine Außendiensttätigkeit nutze (Ausarbeitung Angebote, Verträge, Schadensmeldungen, Telefonate, etc.). Weiters fänden hier regelmäßig Kundenbesuche statt und sei das Büro auch zur Lagerung von Verkaufsunterlagen, Kundenunterlagen, Schadensunterlagen, etc. notwendig. Schließlich stelle dieses Büro auch den Arbeitsraum für seine Ehegattin dar.

In der daraufhin abweisend ergangenen Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt einleitend fest, dass nach dem typischen Berufsbild ein Versicherungsvertreter überwiegend im Außendienst tätig sei, sodass schon grundsätzlich das Vorliegen eines steuerlich absetzbaren, sich im Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmers zu verneinen sei. Aus den vom Bw. vorgelegten Reiseaufzeichnungen sei nun ersichtlich, dass der Schwerpunkt seiner Tätigkeit im Außendienst liege und der Arbeitgeber zudem einen Arbeitsplatz (Büro in F) zur Verfügung stelle, welcher auch regelmäßig (bis auf wenige Ausnahmen) aufgesucht werde. Da das beantragte Arbeitszimmer also nicht nachweislich den Mittelpunkt der Tätigkeit darstelle, könnten die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Für die steuerliche Anerkennung von Dienstverträgen zwischen nahen Angehörigen wiederum sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vorausgesetzt, dass diese nach außen

ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse sei ein Formalakt, aus dem allein noch nicht das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses zum Arbeitgeber abgeleitet werden könne. Erfolgten Tätigkeiten über die Haushaltsführung hinaus, würden diese aus familiärer Solidarität erfolgen und es entspreche nicht dem Gesetz, dass hierfür (schuld)rechtliche Vereinbarungen für steuerliche Zwecke getroffen würden.

Der vom Bw. mit seiner Ehegattin abgeschlossene Dienstvertrag über die Verrichtung von allgemeinen Bürotätigkeiten, Korrespondenz am Telefon und per EDV, Abholung und Zustellung von Papieren für Kunden, einfache Beratungstätigkeiten, in einem Umfang von annähernd 30 Stunden pro Monat würde nun in mehrfacher Hinsicht von den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen abweichen, weshalb die Mitarbeit der Ehegattin, über deren Art und Ausmaß *keine detaillierten Aufzeichnungen* geführt worden seien, als eine familiäre Mitarbeit im Sinne des § 98 ABGB einzustufen sei. Unabhängig davon, ob die angeführten Tätigkeiten im Ausmaß von ca. 30 Stunden/Monat tatsächlich erbracht wurden, stellen diese dem Umfang nach typische familienhafte Mitarbeit dar.

Liegen Leistungen an nahe Angehörige vor – was unbestrittenermaßen auch hinsichtlich der Provisionszahlungen an den Bruder des Bw. der Fall sei – sei die berufliche Veranlassung im Besonderen zu prüfen. Angehörigenverträge seien nach ständiger Judikatur des VwGH dahingehend zu prüfen, ob hinter der nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung bestehe. Da es bei Angehörigenvereinbarungen am zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz fehle und die Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich bestünde, habe der VwGH in ständiger Judikatur allgemeine Kriterien für deren steuerliche Anerkennung festgelegt. So müssten die vereinbarten Vertragspunkte ua. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, wobei üblicherweise von Schriftform auszugehen sei. Dem Bw. sei nun – so das Finanzamt weiter – mit Ergänzungsersuchen vom 28. Jänner 2010 die Gelegenheit geboten worden, zu den Provisionszahlungen Stellung zu nehmen, welche jedoch nicht entsprechend genutzt worden wäre. Die Provisionszahlungen an den Bruder in Höhe von € 2.679 würden daher nicht als berufliche Aufwendungen anerkannt.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde ua. ausgeführt, dass die Begründung für die Nichtanerkennung der Kosten für das Arbeitszimmer nicht zutreffend sei, da dies ein eigener Raum, abgetrennt von seinem Wohnbereich sei und als Büro mit Kundenverkehr genutzt werde. Es werde in Steuererlässen und Richtlinien immer wieder darauf hingewiesen, dass es

immer ausschlaggebend sei, wie die tatsächliche Nutzung „gelebt“ werde. Sein Büro sei für keine andere Nutzungsart als für die Nutzung als Büro zu gebrauchen und seit vielen Jahren als solches immer genutzt.

Zur Nichtberücksichtigung der Gehaltsaufwendungen für die Ehegattin führte der Bw. aus, dass er durch Vorlage sämtlicher Unterlagen (Dienstvertrag, Anmeldung bei der StGKK, Beitragszahlungen an die StGKK, laufende Gehaltszahlungen, Arbeitsaufzeichnungen) den eindeutigen Nachweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erbracht habe. Dies sei jedoch in der Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht gewürdigt worden.

Die Provisionszahlung an seinen Bruder wiederum basierte auf einer kollektivvertraglichen Bestimmung für Versicherungsvermittler (§ 6), worin dieser Anspruch auf Provisionswahrung vorgeschrieben sei und er dieser Bestimmung durch die Provisionszahlung an seinen Bruder nachgekommen sei. Weiters habe er diese Provisionszahlung mit einer § 109a EStG-Mitteilung der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebracht und sei diese Zahlung auch *„bei seinem Bruder voll versteuert“* worden.

Daraufhin wurde der Bw. mittels weiteren Vorhaltes vom 14. Dezember 2010 ersucht, die vertraglichen Vereinbarungen, an die sich die Subprovisionszahlungen an seinen Bruder sowie an OS und NH knüpfen, vorzulegen. Insbesondere sei darzulegen, wie die bezahlten Provisionen der Höhe nach ermittelt wurden und sind für alle vermittelten Vertragsabschlüsse die konkreten Verträge mit Kundendaten, etc., in Kopie vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bw. bekannt, dass OS als Tippgeber für die Kunden TM, OK, OM und MO die Subprovisionen erhalten habe.

Die Tippgeberin NH habe die Subprovisionen für die Kunden SE, NH, NK und NM erhalten.

Erklärend führte der Bw. dazu aus, dass die Tippgeberprovisionen *„im jeweiligen Einzelfall vereinbarte Pauschalen“* seien, weshalb es für Tippgeber *„kein normiertes Provisionssystem gibt“*.

Hinsichtlich der Provisionszahlungen an seinen Bruder verwies er auf die mit der Berufung vorgelegte Aufstellung über die Provisionswahrung (€ 1.813) sowie die zusätzliche Aufstellung über eine Provision für neu abgeschlossene Verträge für den Bruder und dessen Ehegattin (€ 866).

In der Folge hat das Finanzamt am 29. März 2011 betreffend die Nutzung des Arbeitszimmers im Wohnungsverband eine Nachschau durchgeführt und dabei folgende Feststellungen getroffen:

Keine Firmentafel bzw. Kennzeichnung an Weggabelungen und am Haus angebracht; nur *eine* Eingangstür vorhanden; keine Kennzeichnung zum Büro oder an der Bürotür in der Wohnung;



Größe des Raumes ca. 13 m<sup>2</sup>; der Raum besteht aus 1 großen Schreibtisch, 1 Drehsessel, 2 Kundensesseln, 3 Kästen mit diversen Ordnern; 1 Laptop (gehört der Fa. AE).

Schließlich wurde der Bw. mittels zweitinstanzlichen Vorhaltes vom 4. Juni 2012 zur Beantwortung ua. nachstehender Fragen ersucht:

1) Lt. Ihrer Berufung vom 7. Mai 2010 haben *Sie* Provisionszahlungen an Ihren Bruder TR jun. geleistet, da dieser „laut § 6 des Kollektivvertrages für Versicherungsvermittler einen Anspruch auf Provisionswahrung hat“. Dieser Anspruch könnte sich jedoch allenfalls nur gegenüber der „AE“ hinsichtlich der von Ihrem Bruder „selbständig vermittelten Versicherungsverträge“ ergeben (siehe Gesetzestext).

Weshalb haben also *Sie* und nicht die „AE“ diese Ansprüche Ihrem Bruder gegenüber erfüllt?

2) Wie wurde die genaue Höhe der Provisionen von € 1.813 ermittelt? Um welche Verträge und um welche Kunden (Namen plus genaue Wohnanschriften) handelt es sich dabei?

3) Sie führen in Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 18. Jänner 2011, die Subprovisionszahlungen an OS (€ 700) und NH (€ 690) betreffend, aus, dass es sich bei diesen Tippgeberprovisionen um „*im jeweiligen Einzelfall vereinbarte Pauschalen*“ handle. Es wird daher um Bekanntgabe ersucht, um welche „*Einzelfälle*“ (Art der Versicherungen plus genaue Wohnanschriften der Kunden) es sich dabei gehandelt hat.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bw. mit Schreiben vom 15. Juni 2012 wie folgt:

Ad 1) Er habe den Kundenstock von seinem Bruder übernommen und durch diese Übernahme habe er 100% der Provisionen dieses Kundenstocks erhalten, welche bereits „ordnungsgemäß von seinem Dienstgeber der Sozialversicherung und der Lohnsteuer unterworfen worden wären. Mit dem Kundenstock hätte er „*natürlich auch die Provisionswahrung*“ übernehmen müssen, die er nunmehr als Werbungskosten geltend gemacht hätte.

Ad 2) Die Höhe von € 1.813 sei „*genau der Anspruch, der laut § 6 des Kollektivvertrages für Versicherungsvermittler von den Provisionen des Kundenstockes bei Übernahme zu berechnen war*“ gewesen. Die Daten der Kunden dürften „*gemäß Datenschutz*“ ohne deren Zustimmung nicht an Dritte weitergegeben werden.

Ad 3) Diese Detailaufstellung sei dem Finanzamt bereits am 21. Jänner 2011 übermittelt worden und werde der Vorhaltsbeantwortung nochmals in Kopie beigelegt. Diese Detailaufstellung hat folgenden Inhalt:

Tippgeber NH :

Kunde:	Provision:
SE	€ 130
NH	€ 200

<b>Summe per 30.6.2008:</b>	<b>€ 330</b>
SK	€ 200
NM	€ 160
<b>Summe per 27.12.2008:</b>	<b>€ 360</b>

Tippgeber OS :

Kunde:	Provision:
TM	€ 200
OK	€ 150
<b>Summe per 30.6.2008:</b>	<b>€ 350</b>
OM	€ 200
MO	€ 150
<b>Summe per 30.12.2008:</b>	<b>€ 350</b>

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Ad Dienstverhältnis mit der Ehegattin:**

Wie bereits vom Finanzamt zutreffend ausgeführt worden ist, können rechtsgeschäftliche Vereinbarungen wie etwa Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (siehe oben) anerkannt werden.

Diese auf der in § 21 BAO normierten, wirtschaftlichen Betrachtungsweise basierenden Voraussetzungen müssen *kumulativ* vorliegen, haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. zB VwGH 30.6.1994, 92/15/0221) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Bei „Leistungen im Familienverband“ sind aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahmen, da Familienmitglieder, die am Erwerb eines Familienangehörigen mithelfen, dies in der Regel in der Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung tun, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich also der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistungen etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung sondern sind dafür andere Beweggründe ausschlaggebend. Deshalb ist im Zweifel davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten und es wird familienhafte Mitarbeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerlichen Einkommens unberücksichtigt

bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen bezieht und sich darauf positiv auswirkt, stellt noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung im Sinne des § 98 ABGB nicht zugänglich (zB VwGH 1.7.2003, 98/13/0184 oder VwGH 19.5.1993, 91/13/0045).

Nach der zu den Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es daher für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die *Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht im Sinne des § 90 ABGB hinausgehen* (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Um nun überprüfen zu können, ob es sich bei den streitgegenständlichen Leistungen der Ehegattin um solche gehandelt hat, die den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht überschritten haben oder nicht, wurde der Bw. mittels Vorhaltes aufgefordert, die „*laufenden Arbeitsaufzeichnungen*“ seiner Ehegattin vorzulegen.

Der Bw. hat nun trotz diesbezüglicher Aufforderung keine „*laufenden Arbeitsaufzeichnungen*“ seiner Ehegattin vorgelegt, sondern den Inhalt und Zeitumfang ihrer – jeweils an Dienstagen und Donnerstagen – durchgeführten Tätigkeiten in einer Aufstellung zusammengefasst dargestellt.

Abgesehen davon, dass die in dieser – offensichtlich erst nachträglich erstellten Aufstellung – angeführten Tätigkeiten eine genaue zeitliche Zuordnung nicht zulassen, handelt es sich bei einem Großteil derselben (Telefondienst, Büroreinigung, diverse Ablage, diversen Schriftverkehr, KfZ-Papiere abholen, E-Mail-Verwaltung, Provisionslistenkontrolle) schon der Art nach um Arbeiten, die - selbst wenn man davon ausgeht, dass sie tatsächlich im angegebenen Umfang erbracht worden sind – den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht nicht überschritten haben.

Hinsichtlich der verbleibenden, angeführten Tätigkeiten wie Kundenberatung oder Kundenempfang wiederum ist (schon auf Grund der allgemeinen Formulierung) eine genaue inhaltliche Analyse (zB welche Kundenbesuche, welche Beratungen, etc.) nicht möglich: Es kann sich dabei jedoch nur – wie auch im Arbeitsvertrag festgelegt ist – um „einfache“ Beratungstätigkeiten handeln und ist wohl schon auf Grund der fehlenden fachspezifischen Ausbildung der Ehegattin eine qualitativ höherstehende Beratung auszuschließen. Dazu kommt, dass diese (in Form der materiellen Beistandspflicht in Erscheinung tretende) Mitarbeit der Ehegattin auch persönlich zumutbar ist und es nach den Lebensverhältnissen der

Ehegatten durchaus üblich ist, wenn die Ehegattin für ihren – überwiegend im Außendienst tätigen Ehegatten – die genannten Arbeiten übernommen hat.

Weiters ist es nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates aus Sicht des Bw. unwahrscheinlich, dass er für die Verrichtung dieser Tätigkeiten ein Dienstverhältnis mit einem fremden Dritten eingegangen wäre. Diese Annahme wird nicht zuletzt durch die Tatsache gestützt, dass – obwohl sich an den Tätigkeitsstrukturen des Bw. vor und nach der Beschäftigung der Ehegattin nichts geändert hat – beim Bw. auch tatsächlich keine fremde Arbeitskraft angestellt gewesen ist.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage gelangt der Unabhängige Finanzsenat daher zur Auffassung, dass gegenständlichenfalls eine vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung nicht vorliegt und die geltend gemachten Aufwendungen daher weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen.

Abschließend wird noch bemerkt, dass der Bw. insofern einem Irrtum unterliegt, wenn er davon ausgehen sollte, dass bereits die Anmeldung seiner Ehegattin bei der StGKK und die laufende Entrichtung der gesetzlichen Abgaben – also die Erfüllung der formalen Belange – zur steuerrechtliche Anerkennung des Dienstverhältnisses führe.

### **Ad Büro (Arbeitszimmer):**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl I 106/1999 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet jedoch ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Der Bw. wendet sich nun dagegen, dass das Finanzamt zu Unrecht von einem „im Wohnungsverband“ gelegenen Arbeitszimmer ausgegangen sei, da der streitgegenständliche Raum ein eigener, von seinem Wohnbereich abgetrennter Raum sei, der „voll als Büro mit Kundenverkehr genutzt wird“ und „für keine andere Nutzungsart als für die Nutzung als Büro zu gebrauchen ist“ (lt. Vorlageantrag). Weiters sei – so das Berufungsvorbringen – das Büro für die Lagerung seiner Verkaufsunterlagen, Kundenunterlagen sowie zur Archivierung von Verkaufs-, Angebots- und Schadensunterlagen und als Arbeitsraum für die Ehegattin notwendig.

Dazu ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Vorliegen eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers dann auszugehen ist, wenn

es einen Teil des Einfamilienhauses darstellt und „*über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt*“ (vgl. ua. VwGH 29.7.2006, 2006/15/0006, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Im gegenständlichen Fall gibt es nun - wie anlässlich der vom Finanzamt gemäß § 144 BAO durchgeführter Nachschau festgestellt worden ist und vom Bw. unwidersprochen geblieben ist - nur *eine gemeinsame Eingangstür* für das Arbeitszimmer und den privaten Wohnbereich.

Dies bedeutet also, dass die Abzugsfähigkeit der auf diesen Raum entfallenden Ausgaben oder Aufwendungen danach zu beurteilen ist, ob das Arbeitszimmer den *Tätigkeitsmittelpunkt* im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt. Dies wiederum hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Bei der Tätigkeit eines Versicherungsvertreters prägt nun die Tätigkeit *außerhalb* des Arbeitszimmers das Berufsbild – insbesondere auch deshalb, weil neben der umfangreichen Reisetätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum für die Nutzung des Arbeitszimmers verbleibt.

Anhaltspunkte dafür, dass diese typisierende Betrachtung auf die Tätigkeit des Bw. *nicht* anwendbar sei, liegen nicht vor sondern lässt sich die im gegenständlichen Fall nahezu ausschließliche Außendiensttätigkeit aus den aktenkundigen Reisekostenaufstellungen bzw. den Darstellungen im Fahrtenbuch ableiten; abgesehen davon wurde auch vom Bw. selbst diesbezüglich in keiner seiner Eingaben (Berufung, Vorlageantrag, Vorhaltsbeantwortungen) Gegenteiliges behauptet.

Bei dieser Sach- und Rechtslage hat sich daher eine nähere Auseinandersetzung mit den Argumenten im Berufungsverfahren (Kundenempfangsraum, keine private Nutzung, Aufbewahrung von beruflichen Unterlagen, Arbeitsraum für die Ehegattin, etc.) erübrigt und konnten die Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Arbeitszimmer nicht, wie vom Bw. beantragt, als Werbungskosten berücksichtigt werden.

### **Ad Subprovisionen (selbständige Tätigkeit):**

Der Bw. hat laut Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2008 von seinen Provisionseinnahmen in Höhe von € 2.924,96, die er selbst für die „*Tippgebung/Vermittlung von Versicherungsverträgen*“ erhalten hat, € 1.390 als Subprovisionen an OS (2 x je € 350 und an NH 1 x € 330 und 1 x € 360) weitergegeben und deren Berücksichtigung als Betriebsausgaben beantragt.

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

Aufwendungen oder Ausgaben sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für welche die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen

erbracht wird. Derartige Aufwendungen sind gemäß § 138 Abs. 1 BAO über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen, oder wenn dies nicht zumutbar ist wenigstens glaubhaft zu machen.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgetreu erfolgen.

Die Vollständigkeit setzt objektiv die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Sachverhaltsdarstellung notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.4.1991, 90/16/0231). Der Abgabepflichtige hat der Abgabenbehörde nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt ein richtiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH 20.9.1989, 88/13/0072).

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051, VwGH 25.10.1994, 94/14/0181) trägt die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen.

Im vorliegenden Fall wurde nun der Bw. zwecks Feststellung der betrieblichen Veranlassung der Subprovisionszahlungen mehrmals (Vorhalte des Finanzamtes vom 21. Jänner 2010 und vom 14. Dezember 2010 sowie ho. Vorhalt vom 4. Juni 2012) um Bekanntgabe ersucht, welche Verträge von den Subprovisionsempfängern vermittelt worden sind und wie die jeweiligen Provisionen errechnet worden sind.

Der Bw. hat nun zwar in Beantwortung dieser Vorhalte Kundennamen genannt, die Verträge abgeschlossen hätten, es jedoch unterlassen, bekanntzugeben, welche konkreten Verträge durch die Tipps der Subprovisionsempfänger „vermittelt“ worden sind und welche Berechnungsbasis den „*im Einzelfall vereinbarten Pauschalen*“ zugrunde gelegen sind.

In Anbetracht dessen ist daher nicht feststellbar, für welche konkreten Leistungen die Zahlungen an die genannten Subprovisionsempfänger erfolgt sind und können diese daher nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

#### **Ad Provisionsweitergabe an den Bruder:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt zutreffend dargelegt worden ist, gelten für die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) aus Vertrags- und Leistungsbeziehungen mit nahestehenden Angehörigen erhöhte Anforderungen.

Abgesehen davon, dass im vorliegenden Fall die steuerliche Anerkennung der Provisionsweitergabe von € 1.813 schon an der Erfüllung dieser Anforderungen scheitert (ua. wurden hierfür weder eine schriftliche Vereinbarung vorgelegt, noch sind allenfalls mündlich vereinbarte Vertragspunkte bekanntgegeben worden), vermag auch die in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2012 behauptete Kundenstockübernahme nicht zu einer steuerliche Anerkennung der Zahlungen führen:

Dies deshalb, da es der Bw. auch hier unterlassen hat (vgl. Punkt oben), trotz entsprechender Vorhalte bekanntzugeben, welche Versicherungsverträge konkret davon betroffen waren und wie die Provisionen errechnet worden sind. Dazu hätte es im Übrigen gar nicht der Bekanntgabe der Kundendaten bedurft (bzw. hätten diese erforderlichenfalls anonymisiert werden können), weshalb auch die diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung (Hinweis auf den Datenschutz) ins Leere geht.

Auch der Hinweis des Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2012, wonach er durch die Kundenstockübernahme 100% der Provisionen des Kundenstocks von seinem Dienstgeber der „*Sozialversicherung und Lohnsteuer unterworfen wurden*“, vermag unter Bedachtnahme auf die obigen Erwägungen nicht zu der vom Bw. beantragten Berücksichtigung als Werbungskosten führen, sondern wäre allenfalls als eine der Privatsphäre zuzurechnende Mittelverwendung anzusehen.

Zu den vom Bw. ebenfalls an seinen Bruder weitergegebenen Provisionszahlungen in Höhe von € 866, die dem Bw. laut aktenkundigen Provisions-Kontoauszug von seinem Dienstgeber, der „AE“ im Jahr 2008 ausbezahlt worden sind, ist festzuhalten:

Diese Provisionen stellen offensichtlich Folgeprovisionen dar, die dem Bw. für von ihm mit seinem Bruder und seiner Schwägerin abgeschlossene Lebensversicherungen ausbezahlt worden sind (angeführte Kundennamen: TC und TR jun.).

Abgesehen davon, dass es auch für diese Provisionsweitergabe keine Vereinbarungen gibt, wäre deren Weitergabe schon angesichts von Fremdvergleichsüberlegungen undenkbar (bzw. nur durch das Naheverhältnis erklärbar) und auch deshalb nicht anzuerkennen; wenn die Weitergabe trotzdem erfolgt ist, handelt es sich dabei ebenfalls um eine der Privatsphäre zuzurechnende Mittelverwendung, die zu keinen steuerlichen Auswirkungen führt.

Schließlich soll auch nicht unerwähnt bleiben, dass das Vorbringen des Bw., wonach sein Bruder immer ordnungsgemäß die an ihn weitergegeben Subprovisionen erklärt und versteuert hätte, insofern zu relativieren ist, als sich diese vom Bruder ab dem Jahr 2006 „erklärten“ Provisionen bei ihm in keinem Jahr steuerlich ausgewirkt haben.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 2. August 2012