

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 05. Dezember 2012, betreffend Einkommensteuer 2009, 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer betreibt eine Handelsvermittlung (Vertrieb von Amway Produkten/ Network TwentyOne) und erzielt hierbei Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im **Besprechungsprogramm** über die Außenprüfung wurden folgende berufsrelevante Feststellungen festgehalten:

< Tz. 4 Kilometergeld:

In den Jahren 2009-2011 sei für die betrieblich veranlassten Fahrten das amtliche Kilometergeld als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

Nach Auskunft des Beschwerdeführers würde er jährlich einen Teil von ca. 3.300 km der betrieblichen Fahrten mit dem Firmenfahrzeug der D Technik GmbH (*Anmerkung Richter: Arbeitgeber des Beschwerdeführers – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*) zurücklegen. Nach dem vorgelegten Überlassungsvertrag könne das Dienstfahrzeug für 10.000 km jährlich unentgeltlich für private Fahrten genutzt werden. Ein Kilometergeld für diese jährlich 3.300 km könne nicht anerkannt werden, da keine Kosten angefallen seien. Betriebsausgabenkürzung pro Jahr: 1.386,00 € (3.300 km x 0,42 €)

< Tz. 8 Lohnkosten:

In den Jahren 2009-2011 seien Löhne für die geringfügig beschäftigte Ehegattin des Beschwerdeführers in Höhe von 4.613,13 € (2009), 5.094,46 € (2010) und 4.409,52 € (2011) geltend gemacht worden.

Im Dienstzettel vom 9. November 2009 seien folgende Aufgaben angeführt: Telefonate führen, Termine vereinbaren, Belege im BH-Ordner ablegen, Bestellungen durchführen, Postwege erledigen.

Die Arbeitszeit würde sich lt. Dienstzettel von Montag - Freitag auf je 2 Stunden verteilen. Vereinbarungen über Dienstbeginn- und -ende seien nicht enthalten. Die Höhe der Entlohnung richte sich nach keinem Kollektivvertrag. Auch über die Vergütung allfälliger Mehrarbeit seien keine Bestimmungen festgelegt worden.

Arbeitszeitaufzeichnungen seien lt. Beschwerdeführer nicht geführt worden.

Verträge zwischen nahen Angehörigen würden für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Zur Tätigkeit der Gattin würde es keine konkreten Stundenaufzeichnungen geben.

Es könne nicht festgestellt werden, ob und wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht worden seien. Bei Arbeitsverhältnissen unter Fremden würde sich die Entlohnung grundsätzlich nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung bemessen. Diese müsse auch im Sinne der geforderten Publizität für Dritte nachvollziehbar belegt werden.

Für die steuerliche Anerkennung der Vereinbarung sei weiters erforderlich, dass der nahe Angehörige eine sonst notwendige Arbeitskraft ersetze.

Eine familienhafte Mitarbeit etwa als Ausfluss der ehelichen Mitwirkungspflicht dürfe nicht Vertragsgegenstand sein, was z.B. bei der Beantwortung von Telefonanrufen durch die Ehegattin angenommen werden könne (VwGH 29.10.1985, 85/14/0067 und VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Zahlungen für Aufgaben wie Telefonate führen, Termine vereinbaren, Belege im BH-Ordner ablegen, Bestellungen durchführen und Postwege erledigen seien familienhaft bedingt (im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht) und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendung an unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 20 EStG anzusehen.

Im Dienstzettel sei die monatliche Abrechnung und Überweisung auf das mitgeteilte Lohnkonto vereinbart worden. Der Zahlungsfluss zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau sei nicht nachgewiesen worden. Auf den vorgelegten Kontoauszügen der Konten Nr. xxx und yyy würden sich keine monatlichen Lohnüberweisungen an die Gattin befinden. Nur bis September 2009 würden monatliche Barzahlungsbelege vorliegen. Die geltend gemachten Lohnkosten würden aus den angeführten Gründen nicht anerkannt werden können.

< Betriebsausgabenkürzung 2009: 4.613,13 €

< Betriebsausgabenkürzung 2010: 5.094,46 €

< Betriebsausgabenkürzung 2011: 4.409,52 €

Nach Ende dieser Betriebsprüfung wurden die entsprechenden Einkommensteuerbescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und mit **Einkommensteuerbescheiden vom 5. Dezember 2012** die Einkommensteuern der entsprechenden Jahre (2009, 2010 und 2011) unter Beachtung der Prüfungsergebnisse neu festgesetzt.

Mit Eingabe vom 20. Dezember 2012 wurde **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 eingereicht.

< zum Kilometergeld:

Das Finanzamt würde hier davon ausgehen, dass der Arbeitgeber des Beschwerdeführers sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug tragen würde. Dies sei aber unrichtig, da sich aus dem Überlassungsvertrag unter Punkt 2.2 ergeben würde, dass der Beschwerdeführer das Fahrzeug auch für private Fahrten nutzen dürfe. Die Kosten für Treibstoff, Schmiermittel und Fahrzeugpflege würde in diesem Fall aber grundsätzlich der Nutzer tragen. Für eine Freigrenze von 10.000 km pro Jahr für private Nutzung würde der Arbeitgeber die Kosten für Treibstoff und Schmiermittel übernehmen. Bei Überschreiten der Freigrenze seien die Treibstoffkosten vom Fahrzeugnutzer zu tragen. Unter Punkt 3.1 sei in diesem Überlassungsvertrag vermerkt, dass der Geldwertvorteil für die allgemeine Privatnutzung des Dienstwagens dem monatlichen steuer- und sozialversicherungspflichtigen Entgelt zugerechnet werde.

Aus dieser Bestimmung würde sich klar ergeben, dass der Beschwerdeführer sehr wohl Kosten für das gegenständliche Auto hätte und die Annahme der belangten Behörde, dass dem Beschwerdeführer keine Kosten entstünden, unrichtig sei.

Hinsichtlich der Lohnkosten werde auf den Bericht vom 30. November 2012 bzw. auf das Besprechungsprogramm vom 2. Oktober 2012 verwiesen. Hierzu sei auszuführen, dass der Beschwerdeführer seine Gattin seit mehreren Jahren geringfügig beschäftige. Es würde ein aufrechtes Dienstverhältnis bestehen, sowie ein Arbeitsvertrag (Gehälter würden auch ausbezahlt und Tätigkeiten konkret beschrieben). Von der geringfügig Beschäftigten würden Telefonate geführt, Termine vereinbart, Belege abgelegt, Bestellungen durchgeführt und die Post erledigt. Der Beschwerdeführer würde jedenfalls eine Arbeitskraft einstellen müssen und zwar unabhängig davon, ob es sich um seine Ehegattin oder eine andere Person handeln würde. Wie sich aus den Umsätzen ergebe, hätte der Beschwerdeführer im Jahr 2009 einen Gewinn von 11.646,88 €, im Jahr 2010 einen Gewinn von 8.054,39 € und im Jahr 2011 einen Gewinn von 5.225,96 € gehabt. Wenn man bedenke, dass der Beschwerdeführer auch selbständig einer vollständigen Beschäftigung nachgehe, könne nicht erwartet werden, dass er sämtliche Arbeiten selbst ausführe, sodass es jedenfalls erforderlich sei, eine Dienstnehmerin zu beschäftigen. Von einer Auswirkung der ehelichen Mitwirkungspflicht könne daher keine Rede sein. Ein täglicher Aufwand von 2 Stunden für zusätzliche Arbeiten würde weit über die eheliche Mitwirkungspflicht hinausgehen.

Entgegen den Ausführungen der belangten Behörde sei der Zahlungsfluss sehr wohl nachgewiesen worden. Es sei lediglich so gewesen, dass die Auszahlungen in bar erfolgt seien, was keinesfalls verboten sei. Jedenfalls anzuerkennen sei das Zahlungsmittel. Die Zahlungen seien in der Form erfolgt, dass der Beschwerdeführer Geld von seinem Konto behoben und bar ausbezahlt hätte bzw. Geldbeträge, die er durch Mitbestellungen von Waren für Dritte eingenommen hätte, hierfür verwendet hätte.

Stellungnahme vom 28. Jänner 2013 der Betriebsprüferin zu gegenständlicher Berufung:

< Kilometergeld:

Laut den vorgelegten Unterlagen sei der Beschwerdeführer mit seinem Fahrzeug jährlich ca. 26.000 bis 27.000 km gefahren (davon ca. 15.000 bis 17.000 km betrieblich für Amway). Auch bei seiner Außendiensttätigkeit bei der Firma D Technik GmbH (Wartungs- und Reparaturarbeiten an med. Geräten) sei der Beschwerdeführer viel unterwegs. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens würde es unrealistisch erscheinen, dass noch zusätzlich weit mehr als 10.000 km privat gefahren würden.

Es sei kein Nachweis darüber erbracht worden, dass die 10.000 km-Freigrenze für Privatfahrten mit dem Dienstwagen der D Technik GmbH tatsächlich überschritten worden sei. Ein Anfallen von Kosten für die mit dem Dienstwagen gefahrenen Kilometer sei daher nicht anzunehmen.

Der Ansatz des Kfz-Sachbezuges als Vorteil aus dem Dienstverhältnis und die darauf entfallende Lohnsteuer würde keinen Aufwand begründen, der den Ansatz eines Kilometergeldes rechtfertigen würde.

< Lohnkosten:

Zur Tätigkeit der Gattin des Beschwerdeführers würde es keine konkreten Stundenaufzeichnungen geben bzw. seien keine Arbeitsaufzeichnungen geführt worden. Es könne nicht festgestellt werden, ob und wann und in welchem Umfang Leistungen der Gattin erbracht worden seien. Bei Arbeitsverhältnissen unter Fremden würde sich die Entlohnung grundsätzlich nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung bemessen. Dies müsse auch im Sinne der geforderten Publizität (besonders bei nahen Angehörigen) für Dritte nachvollziehbar belegt werden.

Zum Zahlungsfluss müsse gesagt werden, dass dieser in 20 von 36 Monaten (Prüfungszeitraum 2009-2011) nicht nachgewiesen worden sei. In den folgenden Monaten seien lt. den vorgelegten Bankauszügen keine oder zu geringe Barabhebungen erfolgt:

Jänner bis Juni 2009

August bis Dezember 2009

Jänner bis Mai 2010

Februar und März 2010

Juni und Juli 2011

Zu den Geldbeträgen, die der Beschwerdeführer durch Bestellungen von Waren für Dritte angeblich eingenommen hätte, sei zu sagen, dass laut Aussage der Buchhalterin (Frau S) von ihm KEINE Bareinnahmen (für Wareneinkäufe o.ä.) erzielt worden seien. Es seien

auch keine entsprechenden Barerlöse erklärt oder Unterlagen dazu vorgelegt worden. Die geltend gemachten Lohnkosten seien daher nicht anzuerkennen.

Gegenäußerung vom 20. Februar 2013 des Beschwerdeführers zu oben angeführter Stellungnahme der Prüferin:

< Zum Kilometergeld:

Die Ausführungen der belangten Behörde zum Kilometergeld seien unrichtig. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, würde die Firma D Technik GmbH nicht sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug tragen.

Viel mehr ergebe sich aus dem Überlassungsvertrag unter Punkt 2.2, dass der Beschwerdeführer das Fahrzeug auch für private Fahrten nutzen dürfe. Die Kosten für Treibstoff, Schmiermittel und Fahrzeugpflege würde in diesem Fall grundsätzlich der Nutzer tragen, dies jedenfalls ab einer Freigrenze von 10.000 km.

Weiters werde der Geldwertvorteil für die allgemeine Privatnutzung des Dienstwagens dem monatlichen steuer- und sozialversicherungspflichtigen Entgelt zugerechnet.

Die Behörde gehe willkürlich davon aus, dass der Beschwerdeführer keine 10.000 km privat fahren würde, weil er ohnedies sehr viele Kilometer fahre und verweise diesbezüglich auf Erfahrungen des täglichen Lebens. Hierzu sei auszuführen, dass die Nutzung von Pkws sehr unterschiedlich und den Lebensbedingungen der einzelnen Personen angepasst sei und daher keine Erfahrungen des täglichen Lebens herangezogen werden würden können. Unabhängig davon seien 10.000 km pro Jahr für Privatfahrten im ländlichen Raum sehr gering, da für sämtliche Besorgungen der Pkw herangezogen werden müsse.

Unabhängig davon seien die Kfz-Bezüge steuer- und sozialversicherungspflichtig, sodass entsprechende Gelder bezahlt würden. Es seien daher Kosten für das gegenständliche Auto angefallen und die Annahme der belangten Behörde, es wären keine Kosten angefallen, sei rein willkürlich. Die von der Firma D Technik GmbH zur Verfügung gestellten Privatkilometer würden einen Gehaltsteil darstellen. Würde man der Meinung der belangten Behörde folgen, so würde eine Verletzung des Gleichheitssatzes vorliegen. Der Überlassungsvertrag sei bereits mit der Berufung vorgelegt worden

< Zu den Lohnkosten:

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, erwirtschaftete der Beschwerdeführer als Privatgeschäftsvermittler durchschnittliche Gewinne zwischen EUR 6.000 und 12.000 pro Jahr. Die von ihm ausgeübte Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler sei eine Nebentätigkeit und es könne nicht davon ausgegangen werden, dass er dieses Einkommen erzielen könne, ohne eine zusätzliche Arbeitskraft stundenweise einzustellen.

Der Beschwerdeführer würde ansonsten zumindest 20 Stunden pro Tag arbeiten müssen und dies sei lebensfremd. Wenn man bedenke, dass viele Betriebe bzw. Einzelfirmen von Haus aus keinen höheren Gewinn als ca. EUR 8.000 bis 11.000 pro Jahr erwirtschaften können und der Beschwerdeführer dies nebenbei mache, so könne nicht erwartet werden, dass er die gesamten Tätigkeiten alleine durchführen könne. Vielmehr würde es lebensfremd erscheinen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Nebentätigkeit

gleichviel erwirtschaften könne, wie andere, welche eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit als Haupttätigkeit betreiben.

Es wäre ebenfalls lebensfremd anzunehmen, dass es dem Beschwerdeführer möglich sei, neben einer Vollzeitbeschäftigung eine weitere Beschäftigung auszuüben, die derart hohe Gewinne jährlich abwerfe und kein Zeitaufwand von dritter Seite zu leisten sei.

Das Dienstverhältnis von der Ehegattin sei ordnungsgemäß angemeldet worden und die Zahlungen seien in bar erfolgt. Soweit sich die belangte Behörde auf die Aussage der Buchhalterin beziehe, sei darauf zu verweisen, dass diese angegeben hätte, dass es keine Warenverkäufe gegeben hätte, aber jedenfalls Warenmitbestellungen bei der Firma Amway für Dritte, die dann die Geldbeträge an den Beschwerdeführer in bar übergeben hätten.

Diese Geldbeträge würden keine Einnahmen darstellen, da die gleichen Beträge, die die Kunden an den Beschwerdeführer gegeben hätten, von ihm an Amway weitergeleitet worden seien.

Es sei nicht unüblich, dass Privatgeschäftsvermittler der Firma Amway für Personen Waren mitbestellen, da dies den Umsatz deutlich steigern würde. Einnahmen daraus würden nicht bestehen, sondern es gebe lediglich die Provisionsabrechnung, die in der Buchhaltung vorhanden sei. Der Beschwerdeführer würde die Barbeträge bei Auslieferung der Ware übernehmen. Die Firma Amway buche die Kosten für die Waren von seinem Konto ab. Es handle sich hierbei um einen Kundenservice.

Um unnötige Bankspesen zu vermeiden, würden die Bareinnahmen nicht auf das Konto eingezahlt, sondern von ihm verwendet.

Die entsprechenden Belege seien der belangten Behörde auch zur Überprüfung vorgelegt worden.

Die Belege seien jedoch nicht zum Akt genommen, sondern wieder retourniert worden.

Der Beschwerdeführer werde nunmehr eine Aufstellung anfertigen, aus der genau ersichtlich sei, welche Zahlungen vorgenommen worden seien. Diese Aufstellung werde er binnen 3 Wochen zur Gegenäußerung nachreichen.

Hinsichtlich der Annahme der belangten Behörde, dass es sich um die eheliche Beistandspflicht handle, dass die Ehegattin im Betrieb des Ehemannes mitarbeite, werde auf die Ausführung in der Berufung verwiesen.

< Überlassungsvertrag:

„Tz. 2.2. Privاتفahrten:

Das Fahrzeug kann auch für private Fahrten genutzt werden. Die Kosten für Treibstoff, Schmiermittel und Fahrzeugpflege trägt in diesem Fall grundsätzlich der Nutzer. Für eine Freigrenze von 10.000 km pro Jahr für private Nutzung übernimmt die Firma D Technik die Kosten für Treibstoff und Schmiermittel. Bei Überschreiten der Freigrenze sind die Treibstoffkosten vom Fahrzeugnutzer zu tragen. Dienstwagen dürfen nur von Firmen – Fahrberechtigten und deren Ehepartnern oder Lebensgefährten(innen) benutzt werden.

...

Tz. 3.1. Geldwerter Vorteil:

Der geldwerte Vorteil für die allgemeine Privatnutzung des Dienstwagens (regelt sich nach den gesetzlichen Vorschriften) wird dem monatlichen steuer- und sozialversicherungspflichtigen Entgelt zugerechnet.“

< Arbeitsvertrag:

„Dienstzettel für Frau K I

1. Ihr Arbeitsverhältnis beginnt am 06.11.2009. – Mit Ihrer Verwendung als Bürokraft im Direktvertrieb (geringfügig) sind insbesondere folgende Aufgaben verbunden: Telefonate führen, Termine vereinbaren, Belege im BH-Ordner ablegen, Bestellungen durchführen, Postwege erledigen.

....

5. Die Arbeitszeit wird auf die Wochentage Mo – Fr je 2 Std. verteilt. Im gesetzlich zulässigen Rahmen sind Sie auch zu betriebsnotwendiger Mehrarbeit verpflichtet.

...

9. Der Monatslohn beträgt derzeit brutto 357,00 €. Einzelvertraglich sind noch folgende Arbeitgeberleistungen zugesagt: UG + WR (Anmerkung Richter: „UG + WR“ wurde handschriftlich ergänzt).

10. Ihre Bezüge werden monatlich im Nachhinein abgerechnet und auf das mitgeteilte Lohnkonto überwiesen.

...“

< Versicherungsdatenauszug (Gattin):

„06.11.2009 bis laufend: geringfügig beschäftigte Arbeiterin beim Beschwerdeführer.

Mit **Vorlagebericht vom 16. April 2013** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer ist in der Branche „Handelsvermittler“ tätig und erzielt hierbei Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verkauf von sog. Amway-Produkten).

Weiters erzielt er noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und hat hierfür das Vertreterpauschale geltend gemacht. Für diese Tätigkeit wurde ihm von seinem Arbeitgeber ein Dienstauto zur Verfügung gestellt. Vereinbart wurde hier eine unentgeltliche Nutzung für private Fahrten im Ausmaß von 10.000 km. Für die private

Nutzungsmöglichkeit wurde im Rahmen der Lohnverrechnung ein sogenannter Sachbezug verrechnet und versteuert.

Im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit wird dieses Fahrzeug auch für betriebliche Fahrten verwendet. Im Jahr werden hierbei ca. 3.300 km zurückgelegt.

Zur Erzielung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist ihm auch seine Gattin behilflich. Bei der Sozialversicherung wurde die Gattin als geringfügig beschäftigte Arbeiterin gemeldet.

In einem Dienstzettel wurde festgehalten, dass die Gattin für folgende Bereiche zuständig ist:

- Telefonate führen; - Termine vereinbaren; - Belege im BH-Ordner ablegen; - Bestellungen durchführen; - Postwege erledigen.

Als Arbeitszeit wurde hier jeweils 2 Stunden/Tag von Mo-Fr vereinbart.

Als Bruttomonatslohn wurde ein Betrag von 357,00 € vereinbart (zuzüglich UG und WR).

Die Bezahlung sollte monatlich im Nachhinein auf ein mitgeteiltes Konto überwiesen werden.

Tatsächlich wurden die Zahlungen allerdings in bar geleistet.

Arbeitsnachweise wurden nicht vorgelegt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde unter anderem diesen beiden Bereichen der Betriebsausgabencharakter versagt.

B) Rechtliche Würdigung:

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

a) Kilometergeld:

Der Beschwerdeführer nützt den von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten PKW auch für Fahrten im Zusammenhang zur Erzielung seiner betrieblichen Einkünfte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 25.4.2013, 2010/15/0209 klar zum Ausdruck gebracht, dass die uneingeschränkte (private) Nutzung eines PKW im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei diesem zu einem Zufluss (Sachbezug) führt. Korrespondierend dazu ist aber der Einsatz dieser Nutzung im Rahmen eines zweiten Dienstverhältnisses als ein zu Werbungskosten führender Abfluss anzusehen.

Analog zu einem zweiten Dienstverhältnis sind gegenständlich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu sehen.

Im Rahmen der privaten Nutzungsmöglichkeiten wurde dem Beschwerdeführer ein Sachbezug – also ein Zufluss – verrechnet und versteuert.

Nunmehr stehen diesem Zufluss Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften gegenüber. Als betragsmäßige Höhe ist grundsätzlich dieser Einsatz mit dem Wert des zugeflossenen Sachbezuges bzw. mit einem entsprechenden Anteil davon zu bewerten. Da der

Beschwerdeführer keine konkreten Aufzeichnungen über tatsächlich zurückgelegte Fahrten vorlegen konnte, wird dieser Ansatz mit dem amtlichen Kilometergeld bewertet. Demnach sind Betriebsausgaben in Höhe von 1.386,00 € (3.300km x 0,42 €) pro Jahr zu berücksichtigen.

b) Lohnkosten:

Hierzu ist anzumerken, dass es diesbezüglich bereits eine Berufungsentscheidung des UFS betreffend die Jahre 2005 bis 2008 gegeben hat (UFS 19.4.2011, RV/0997-L/10). Auch in dieser Entscheidung war unter anderem die Anerkennung von Zahlungen an die Gattin strittig.

Im Wesentlichen führten damals die auch im gegenständlichen Verfahren angeführten Kriterien zu einer Versagung des Betriebsausgabencharakters.

Als Begründung werden hier nochmals die damaligen Ausführungen wiedergegeben:
„RV/0997-L/10:

Die Betriebsprüfung bzw. das zuständige Finanzamt hat den Berufungswerber mehrmals darauf hingewiesen, dass Zahlungen an die Gattin den Anforderungen welche die Rechtsprechung hinsichtlich "Naher Angehörige" herausgearbeitet hat, entsprechen müssen, um auch steuerlich berücksichtigt werden zu können.

Diese Anforderungen müssen bestimmte Kriterien erfüllen (wurden auch bereits im Besprechungsprogramm über die Betriebsprüfung sowie in der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen dargestellt). Selbst der Berufungswerber hat in seinem der Betriebsprüfung vorgelegten Muster diese Anforderungen aufgelistet. Tatsächliche Nachweise bzw. Unterlagen wurden allerdings nicht vorgelegt: Bei Rechtsbeziehungen fehlt es in der Regel an zwischen Fremden üblicherweise gegebenen Interessensgegensätzen. Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0099). Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).*

Publizität: Es ist zwar nicht unbedingt erforderlich, Vereinbarungen schriftlich festzuhalten, die wesentlichen Vertragsbestandteile müssen aber zumindest mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH 1.7.1992, 90/13/0169). Abgesehen von den allgemeinen Angaben wie Telefontätigkeiten, Terminvereinbarungen, Bankerledigungen und Belegsortierungen wurden keine Vereinbarungen vorgebracht. Es hat offensichtlich weder Vereinbarungen über zeitliche Erbringung der Leistungen bzw. entsprechende

Aufzeichnungen diesbezüglich gegeben; zumindest wurden sie trotz zahlreicher Möglichkeiten nicht vorgebracht.

Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt: Zwar gilt bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 23.5.1978, 2237/77).

Fremdvergleich: Maßgeblich ist die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" (vgl. VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Fremdunüblich ist zum Beispiel die Abhängigkeit der Entlohnung vom Erreichen steuerlicher Grenzen (vgl. VwGH 21.3.1996, 92/15/0055). Genau dies war aber im gegenständlichen Fall beabsichtigt. Lt. vorliegendem Muster sollten die Aushilfslöhne die Geringfügigkeitsgrenze nicht überschreiten; tatsächlich haben die Zahlungen auch diese nicht überschritten. Auch das Ersetzen einer fremden Arbeitskraft ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von fremdüblichen Vereinbarungen (vgl. VwGH 17.5.1989, 88/13/0038). Allein die Angabe von erzielten Umsätzen lässt noch nicht zweifelsfrei auf entsprechende Arbeiten der Gattin schließen.

Der Berufungswerber hat trotz Wissens dieser Kriterien lediglich dargestellt, dass die Gattin Telefontätigkeiten, Terminvereinbarungen, Bankerledigungen und Belegsortierungen gemacht hätte. Nachweise über Stundenaufzeichnungen, Abrechnungsmodalitäten und dergleichen wurden nicht vorgelegt. Auffallend ist diesbezüglich auch, dass in den Jahren 2006 und 2007 offensichtlich exakt die gleichen Arbeitsstunden geleistet wurden, da immer derselbe Betrag (€ 3.600,00) bezahlt wurde. Die Ehegattin hätte durchschnittlich 30 Stunden pro Monat für den Berufungswerber gearbeitet. Diesbezügliche Aufzeichnungen wurden nicht vorgelegt. Es wurden auch keine Vereinbarungen über Stundenlohn, Auszahlungsmodalitäten, oder Ähnliches vorgelegt. Mit einem fremden Dritten würde man keine Geschäftsbeziehungen eingehen, ohne vorher zumindest die Rahmenbedingungen hinsichtlich Stundenlohns, Arbeitsumfang sowie Zahlungsmodalitäten zu vereinbaren.

Lehre und Verwaltungspraxis gehen insbesondere bei - dem ersten Anschein nach - unangemessenen Gestaltungen von einer Art "Splitting" aus, das dazu dienen soll, Einkunftsteile auf nahestehende Personen zu verschieben, die ihrerseits keiner (wie hier bei der Gattin des Berufungswerbers) oder einer nur geringen Einkommensteuerbelastung unterliegen (vgl. Doralt/Renner, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz. 159; EStR 2000 Rz. 1127).

Unter Beachtung der von der Rechtsprechung herausgearbeiteten klaren Erfordernisse zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, waren im gegenständlichen zu beurteilenden Fall die Zahlungen an die Gattin keinesfalls als Betriebsausgaben anzuerkennen; auch nicht unter Beachtung der vom Berufungswerber

angeführten Umsatzzahlen. Denn auch bei Umsätzen in der genannten Höhe sind die oben genannten Kriterien zu erfüllen.“ (Ende der Begründung des UFS)

Ergänzend ist zu den hier streitgegenständlichen Jahren (2009-2011) noch Folgendes anzumerken:

< Bezahlung:

Seit 6. November 2009 hat der Beschwerdeführer seine Gattin als teilzeitbeschäftigt angemeldet. Lt. vorgelegtem Dienstzettel wurde hier Monatslohn vom brutto 357,00 € vereinbart. Als Zusatzleistungen wurden noch Urlaubsgeld und Weihnachtsremuneration zugesagt.

Tatsächlich wurden aber offensichtlich lediglich 2 Monate im Jahr 2009 (714,00 €) und in den Jahren 2010 und 2011 lediglich 12 Monate bezahlt (4.284,00 €). Es wurden also kein Zusatzleistungen in Form von UG und WR tatsächlich geleistet.

Anzumerken ist hierzu weiters, dass trotz klarer Vereinbarung die Bezüge monatlich im Nachhinein auf ein mitgeteiltes Lohnkonto zu überweisen (lt. Dienstzettel), diese Zahlungen nicht nachgewiesen werden konnten.

Eine fremde Arbeitskraft würde sicherlich auf vereinbarte Zahlungsmodalitäten bestehen; jedenfalls aber auf zugesagte Zusatzleistungen (OG, WR).

< Vereinbarungen:

In den gegenständlich strittigen Jahren wurden zwar Vereinbarungen hinsichtlich der zeitlichen Erbringung der Leistungen (2h/Tag; Mo-Fr) festgehalten, es konnten aber keinerlei Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt werden, ob diese Leistungen tatsächlich im vereinbarten Rahmen erbracht wurden.

Im Dienstzettel wurden zwar Vereinbarungen festgehalten. Von diesen wurde allerdings doch erheblich abgewichen.

So wurde vereinbart, dass sich die Gattin auf zu betriebsnotwendiger Mehrarbeit verpflichtet. Arbeitsaufzeichnungen über allenfalls geleistete bzw. angeordnete Mehrarbeiten konnten nicht vorgelegt werden.

< Allgemeines:

Der Beschwerdeführer hat angeführt (Gegenäußerung vom 20. Februar 2013), dass er ohne Mithilfe zumindest 20 Stunden pro Tag arbeiten müsse.

Bei der Mithilfe der Gattin im Ausmaß von 2 Stunden pro Tag würde aber noch immer eine Tagesleistung von 18 Stunden übrig bleiben. Nach Ansicht des erkennenden Richters ist ein derartiges Arbeitsausmaß jedenfalls über einen längeren Zeitraum keinesfalls glaubwürdig.

In dieser Eingabe hat der Beschwerdeführer auch angekündigt eine genaue Aufstellung hinsichtlich vorgenommener Zahlungen binnen 3 Wochen nachzureichen. Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt (Zeitraum 2/2013 bis 8/2015) wurde eine derartige Aufstellung nicht nachgereicht.

Durch derartige Angaben wird die Ansicht des Finanzamtes bestärkt, dass der Beschwerdeführer doch auch sehr in Zweifel zu ziehende Aussagen tätigt bzw. versprochene Unterlagen nicht vorlegt bzw. vorlegen kann.

Obwohl dem Beschwerdeführer die geforderten Kriterien aufgrund der letzten Betriebsprüfung bereits bekannt und bewusst waren, lässt die auch jetzt gewählte Gestaltung der Geschäftsbeziehungen nur einen Verweis auf oben angeführte Begründung zu.

Unter Beachtung dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind wie folgt festzusetzen:

	2009	2010	2011
Einkünfte lt. Bescheid	20.858,12	14.782,61	10.452,24
abzgl. Kilometergeld	-1.386,00	-1.386,00	-1.386,00
Einkünfte neu	19.472,12	13.396,61	9.066,24

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gegenständlich war keine den gesetzlichen Bestimmungen geforderte Voraussetzung gegeben. Die oben angeführte Rechtsprechung im Zusammenhang mit nahen Angehörigen führte zur klaren Entscheidung.

Linz, am 18. August 2015