



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, Adr., vom 18. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 27. August 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvor-  
entscheidung vom 5. November 2008 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses  
Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

**A)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 langte am 7. März 2008 beim Finanzamt auf elektronischem Weg ein. Der Berufungswerber (= Bw.) gab in dieser Steuererklärung eine bezugsauszahlende Stelle und zwei Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988 an. Weiters beanspruchte er den Alleinverdienerabsetzbetrag. Er erklärte, dass er für drei Kinder die Familienbeihilfe bezogen habe. Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gab er mit € 472,67 an. Bei den Sonderausgaben machte er für freiwillige Personenversicherungen € 3.412,00 geltend, für Beiträge zur Wohnraumschaffung/-sanierung € 8.647,00. Als Kirchenbeitrag erklärte der Bw. € 145,00.

**B)** Der **Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2007** wurde am 10. März 2008 bis auf die Topf-Sonderausgaben und den Kirchenbeitrag erklärungsgemäß erstellt. Bei den Topf-Sonderausgaben wurden € 1.825,00 anerkannt, beim Kirchenbeitrag € 100,00. Das zu versteuernde Einkommen errechnete sich mit € 33.917,81, die Einkommensteuer mit € 8.651,12.

Davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 10.231,86 abgezogen, sodass sich eine festgesetzte Einkommensteuer = Abgabengutschrift in Höhe von € 1.580,74 ergab.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden könnten ([§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#)).

**C)** Am 18. August 2008 wurde an den Bw. ein Ergänzungsersuchen hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 abgefertigt. Darin wird der Bw. aufgefordert, kopierte Belege für die von ihm geltend gemachten Fremdleistungen in Höhe von € 2.400,00 nachzureichen und schriftlich zu erläutern, für welche Tätigkeiten diese verrechnet worden seien. In welchem Zeitraum seien diese Arbeiten verrichtet worden? Gebe es dafür einen schriftlichen Dienstvertrag?

**D)** Am 26. August 2008 übermittelte der Bw. mittels Telefax folgende Unterlagen (OZ 3 ff./2007):

a) Ergänzung zur Einkommensteuererklärung für 2007; Erläuterungen zu den Personalkosten:

**Einkaufsfahrten:** Beschaffung von Lebensmitteln, die für die Durchführung von Kochkursen und Lehrabschlussprüfungen benötigt worden seien.

**Kalkulationen:** Errechnen von Wareneinsätzen für Menüs bei Lehrabschlussprüfungen und Kochkursen;

**Arbeiten an Computer:** Schreiben von Menüs und Abrechnungen sowie Rezeptaufstellungen in "Word".

**Vorbereitungsarbeiten:** Herstellung von kochtechnischen Hilfsmitteln (Fonds, Suppen), Vorbereitungsarbeiten zur Durchführung von Lehrabschlussprüfungen.

Der Stundensatz für jede der erbrachten Leistungen betrage € 10,00 und sei sofort nach Beendigung der Tätigkeit ausbezahlt worden. Da die Kurse und Lehrabschlussprüfungen über das ganze Jahr stattgefunden hätten, habe er zwecks besserer Übersicht alle Zahlungen pro Person auf ein Jahr zusammengefasst.

b) Honorarnote von YZ (= Vater des Bw.) für Einkaufsfahrten vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2007 über € 600,00. Als Unterschriftsdatum wird der 30. Dezember 2007 angeführt.

c) Honorarnote von M.N. (= Schwägerin M. des Bw.) für Kalkulationen von Menüs, Erstellen von Menüs im "Word" und EDV-Arbeiten vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2007 über € 500,00. Als Unterschriftsdatum wird der 28. Dezember 2007 angeführt.

d) Honorarnote von G.K. (= Gattin des Bw.) für Vorbereitungsarbeiten, Kalkulationen und Einkaufsfahrten vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2007 über € 700,00. Als Unterschriftsdatum wird der 30. Dezember 2007 angeführt.

e) Honorarnote von R.S. (= Schwägerin R. des Bw.) für Einkaufsfahrten für LAP- und BOK-Kurs vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2007 über € 600,00. Als Unterschriftsdatum wird der 28. Dezember 2007 angeführt.

**E)** Am 27. August 2008 erließ das Finanzamt gemäß [§ 299 BAO](#) einen **Bescheid über die Aufhebung** des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007(OZ 10/2007).

**F)** Ebenfalls am 27. August 2008 wurde der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007** (OZ 11 ff./2007) erstellt. Darin wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit € 2.872,67 [= € 472,67 lt. Erstbescheid zuzüglich € 2.400,00 laut Honorarnoten b) bis e)]. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich unter Berücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 35.974,81 abzüglich des Werbungskostenpauschbetrages von € 132,00 auf € 38.715,48. Die Topf-Sonderausgaben machten unter Anwendung der im Bescheid dargestellten Formel € 920,14 aus. Der Kirchenbeitrag blieb mit € 100,00 unverändert. Es ergab sich ein zu versteuerndes Einkommen von € 37.695,34. Der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von € 889,00 wurde in diesem Bescheid nicht mehr berücksichtigt, da die Gattin des Bw. mit einem Einkommen von € 7.400,00 die dafür maßgebliche Einkünftegrenze von € 6.000,00 überschritten habe ([§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#)) [siehe Aktenvermerk laut OZ 2 /2007]. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 11.186,98, wovon die anrechenbare Lohnsteuer – wie im Erstbescheid angeführt – subtrahiert wurde. Aus dieser Rechnung resultierte eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 955,12. Unter Hinzurechnung der Einkommensteuergutschrift laut Erstbescheid betrug die Abgabennachforderung € 2.535,86.

In der Begründung des Einkommensteuererstbescheides wurde Folgendes ausgeführt:

Die Topf-Sonderausgaben würden ab dem Jahr 1996 nur mehr zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400,00 überdies nach der im Bescheid angeführten Formel eingeschliffen.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag habe nicht berücksichtigt werden können, da die steuerpflichtigen Einkünfte inklusive Wochengeld des (Ehe-)Partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von € 6.000,00 seien.

Laut den vorgelegten Unterlagen seien Einkaufsfahrten, Menüzusammenstellungen, Menükalkulationen von Familienangehörigen, Bekannten und anderen offensichtlich branchenfremden Personen durchgeführt worden. Die Bezahlung sei weder aufgrund von detaillierten

Abrechnungen hinsichtlich Zeit- und Kostenaufwand noch aufgrund von Werkverträgen oder ähnlichen schriftlichen Vereinbarungen erfolgt und könne daher nicht als Betriebsausgaben im Sinne des [§ 4 EStG 1988](#) anerkannt werden.

**G)** Mit Schreiben vom 18. September 2008 (OZ 15 ff./2007) erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt F) **Berufung** und beantragte die Anerkennung der Aufwendungen von € 2.450,00 als Betriebsausgaben im Sinne des [§ 4 EStG 1988](#). Zur Begründung der Berufung wird Nachstehendes ausgeführt:

Gegen die Begründung des Einkommensteuerbescheides sei einzuwenden, dass seine Gattin als gelernte Köchin mit Abschlussprüfung über hervorragende fachliche Kenntnisse verfüge. Die Kenntnisse seien im konkreten Fall sowohl bei den Vorbereitungsarbeiten zur Durchführung von Lehrabschlussprüfungen als auch bei den Menükalkulationen sehr zielführend eingesetzt worden.

Die Einkaufsfahrten seien von seinem Vater und von der Schwägerin R. durchgeführt worden. Dafür sei aufgrund vorgefertigter Einkaufslisten keine besondere fachliche Ausbildung erforderlich.

Schwägerin M. sei als Absolventin einer Handelsschule besonders geeignet Kalkulationen unter Verwendung der EDV darzustellen und Rezepturen für Berufsvorbereitungskurse sowie Menüzusammenstellungen für Lehrabschlussprüfungen etc. mittels "Word" in geeignete Form zu bringen.

Für alle diese Tätigkeiten sei es, wie die Lebenserfahrung zeige, derzeit nicht möglich, Personen, die nicht aus dem Umfeld der Familie stammen oder Bekannte seien, zu beschäftigen. Weder sei es möglich, Personen zu finden, die zeitlich in notwendigem geringem Ausmaß verfügbar seien, noch bereit seien die für den Bw. leistbare Stundensätze und Auslagen(er)sätze zu akzeptieren. Ohne die vorangeführten Personen wäre es für den Bw. nicht möglich, sein Einkommen zu sichern und zu erhöhen.

Detaillierte Aufzeichnungen seien vorhanden gewesen, diese seien zwecks Übersichtlichkeit zusammengefasst worden. Trotz aller Bemühungen um Korrektheit sei dabei ein kleiner Fehler aufgetreten, welchen zu berücksichtigen er ersuche. Die Originalabrechnungen lägen bei. Werkverträge seien bei derartig geringen Aufwendungen in schriftlicher Form nicht üblich und auch nicht erforderlich, sondern erfolgten in verbaler Form. Auf Wunsch der Abgabenbehörde könnten die mündlich abgeschlossenen Verträge in schriftlicher Form nachgereicht werden.

Diesem Berufungsschreiben wurden folgende kopierte Unterlagen (OZ 17 bis 41/2007) über die nachfolgend angeführten angeblich von den Angehörigen an den Bw. erbrachten Leistungen angeschlossen:

- OZ 17: Honorarnote von Schwägerin R. über € 600,00 für Einkaufsfahrten für LAP und BOK-Kurs vom 18. Dezember 2007 (doppelt);
- OZ 18: Auflistung von neun Einkaufsfahrten von Schwägerin R., die sie im Zeitraum Oktober bis Dezember 2007 vorgenommen habe; Honorarbeträge € 130,00, € 25,00 und € 80,00.
- OZ 19: Auflistung von zwei Einkaufsfahrten von Schwägerin R. im August 2007; Honorarbetrag € 65,00;
- OZ 20: Zahlungsbestätigung an Schwägerin R. über € 130,00 für Einkaufsfahrten im Oktober 2007; Unterschriftsdatum 30. Oktober 2007;
- OZ 21: Zahlungsbestätigung an Schwägerin R. über € 80,00 für Einkaufsfahrten im Dezember 2007; Unterschriftsdatum 19. Dezember 2007;
- OZ 22: zwei Zahlungsbestätigungen für Schwägerin R. über € 25,00 (November 2007) und € 140,00 (September 2007) für Einkaufsfahrten; Unterschriftsdaten sind der 27. November 2007 und der 7. September 2007;
- OZ 23: Auflistung von drei Einkaufsfahrten von Schwägerin R. im Jänner 2007 sowie Zahlungsbestätigung vom 24. Jänner 2007 über € 60,00.
- OZ 24: Auflistung einer Einkaufsfahrt im April 2007 und von vier Einkaufsfahrten im Mai und Juni 2007 von Schwägerin R. sowie Zahlungsbestätigung vom 4. Juni 2007 über € 120,00.
- OZ 25: Honorarnote von Schwägerin M. über € 500,00 für Kalkulationen von Menüs, Erstellen von Menüs im "Word" und EDV-Arbeiten vom 28. Dezember 2007 (doppelt);
- OZ 26: zwei Zahlungsbestätigungen vom 1. Mai 2007 (€ 80,00) und 5. Jänner 2007 (€ 40,00) von Schwägerin M. für das Erstellen und Schreiben von Rezepturen im "Word".
- OZ 27: zwei Zahlungsbestätigungen vom 3. Februar 2007 (€ 35,00) und 2. Juni 2007 (€ 25,00) von Schwägerin M. für das Erstellen und Schreiben von Rezepturen im "Word".
- OZ 28: zwei Zahlungsbestätigungen vom 2. April 2007 (€ 65,00) und 1. Dezember 2007 (€ 65,00) von Schwägerin M. für EDV-Arbeiten und für das Erstellen von Rezepturen im "Word".
- OZ 29: zwei Zahlungsbestätigungen vom 28. Oktober 2007 (€ 60,00) und vom 3. März 2007 (€ 75,00) von Schwägerin M. für das Erstellen von Rezepturen im "Word".
- OZ 30: eine Zahlungsbestätigung vom 29. September 2007 (€ 65,00) von Schwägerin M. für Kalkulationen und für das Erstellen von Rezepturen im "Word".
- OZ 31: Honorarnote des Vaters über € 600,00 für Einkaufsfahrten vom 30. Dezember 2007 (doppelt);
- OZ 32: Auflistung von acht Einkaufsfahrten des Vaters im Jänner 2007;
- OZ 33: Auflistung von vier (März 2007) und drei (April 2007) Einkaufsfahrten des Vaters;
- OZ 34: Auflistung von folgenden Einkaufsfahrten des Vaters: vier im Mai 2007, eine im Juni 2007 und fünf im August 2007;

OZ 35: eine Zahlungsbestätigung vom 28. März 2007 (€ 70,00) des Vaters für Einkaufsfahrten;

OZ 36: zwei Zahlungsbestätigungen vom 25. Jänner 2007 (€ 55,00) und vom 28. Februar 2007 (€ 95,00) des Vaters für Einkaufsfahrten;

OZ 37: zwei Zahlungsbestätigungen vom 14. Juni 2007 (€ 20,00) und vom 25. April 2007 (€ 40,00) des Vaters für Einkaufsfahrten;

OZ 38: eine Zahlungsbestätigung vom 30. Mai 2007 (€ 60,00) des Vaters für Einkaufsfahrten;

OZ 39: Honorarnote der Gattin über € 700,00 für Vorbereitungsarbeiten, Kalkulationen und Einkaufsfahrten vom 30. Dezember 2007 (doppelt);

OZ 40: zwei Zahlungsbestätigungen vom 31. August 2007 (€ 350,00) und vom 15. Februar 2007 (€ 120,00) der Gattin für Vorbereitungsarbeiten bei Lehrabschlussprüfungen-Koch und die Portionierung von Fonds und Suppen;

OZ 41: eine Zahlungsbestätigung vom 6. September 2008 (!) (€ 250,00) der Gattin für Vorbereitungsarbeiten bei Kochlehrabschlussprüfungen.

**H)** Am 5. November 2008 wurde die **Berufungsvorentscheidung** (OZ 42 ff./2007) erstellt, mit der der angefochtene Bescheid zu Ungunsten des Bw. abgeändert wurde. Es wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit € 3.066,87 veranlagt, das bedeutet, dass die zwei Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988 (€ 94,20 und € 77,00) berücksichtigt wurden. Die geltend gemachten Honorarnoten in Höhe von € 2.400,00 wurden nicht in Ansatz gebracht.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich demnach auf € 38.909,68, die Topf-Sonderausgaben wurden nur mehr mit einem Betrag von € 905,48 berücksichtigt. Die Einkommensteuer errechnete sich bei diesem Bescheid mit € 11.278,03, wovon die anrechenbare Lohnsteuer (€ 10.231,86) subtrahiert wurde. Diese Subtraktion hatte die festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 1.046,17 als Ergebnis. Unter Berücksichtigung der festgesetzten Einkommensteuer des angefochtenen Bescheides (€ 955,12) resultierte eine Abgabennachforderung in Höhe von € 91,05.

In der zusätzlichen Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2008 (OZ 45 f./2007) wurde Folgendes ausgeführt:

Bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen müssten eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zuließen. Es sollte nämlich vermieden werden, dass Steuerpflichtige ihre Steuerbemessungsgrundlage mittels Absetzung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten dadurch zu vermindern versuchten, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen lassen, mit deren

Zufluss diese jedoch in der Regel entweder gar keiner Steuerpflicht oder bloß einer niedrigeren Progression unterlägen.

Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gingen zu Lasten des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH vom 7. Dezember 1988, 88/13/0009). Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen fänden selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (vgl. VwGH vom 23. September 1997, 93/14/0095, und vom 26. Jänner 1999, 98/14/0095) 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 den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen.

Der Fremdvergleich sei grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen sei. Ein Indiz für die Fremdüblichkeit eines Vertrages liege auch vor, wenn die Höhe der Entlohnung und der Arbeitsumfang vom Erreichen steuerlicher Grenzen abhängt. Ein praktisch nur in der Freizeit sowie im Urlaub erfolgendes Tätigwerden spreche ebenfalls für eine familienhafte Mitarbeit.

Würden Familienmitglieder im Betrieb oder Erwerb eines Familienangehörigen mithelfen, dann täten sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließe sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringe eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung. Im Zweifel sei daher davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es werde familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führe beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten und beim Leistungsempfänger nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen. Es handle sich um einen Akt der Einkommensverwendung, der bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens unberücksichtigt bleiben müsse.

Im Zuge der Berufungsvorentscheidung seien weiters die im Kalenderjahr 2007 tatsächlich erhaltenen Einkünfte gemäß [§ 109a EStG 1988](#) korrigiert worden.

**I)** Mit Telefax vom 2. Dezember 2008 (OZ 47 f./2007) stellte der Bw. den **Vorlageantrag** und begründete diesen wie folgt:

Dass er die Hilfe von Verwandten in Anspruch genommen habe, liege in der Tatsache begründet, dass es auf dem freien Arbeitsmarkt nahezu unmöglich sei, für kurzfristig anfallende Tätigkeiten qualifizierte und auch nur Hilfskräfte zu finden. Diese Kräfte aus dem Bereich der Leiharbeitsfirmen zu rekrutieren wäre mit derartigen Kosten verbunden, dass das Ziel – Erhöhung des Erwerbseinkommens – nicht möglich wäre.

Die Publizität sei gegeben, da die Gattin bereits für einen Kollegen ähnliche Tätigkeiten verrichtet habe und ab dem Jahr 2009 für die Tätigkeit, die sie auch für den Bw. ausübte, künftighin direkt im Auftrag der Volkshochschule entlohnt werde; sie stehe auch anderen Kollegen oder Firmen für ähnliche Tätigkeiten zur Verfügung.

Der klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt der Vereinbarung sei gegeben, da die Aufgabe in diesem Zeitraum nur von einer anderen Person ausgeübt werden können und die Aufgabenstellung für den Fachmann klar und unmissverständlich abgefasst gewesen sei. Die Tätigkeit werde teilweise von der Kammer der gewerblichen Wirtschaft aufgrund geltender Vorschriften vorgegeben. Er selbst habe diese Tätigkeit nicht ausüben können, da er zeitgleich die Aufsicht über die zu prüfenden Personen gehabt habe.

Fremdvergleich: Jede der ausgeführten Tätigkeiten halte insofern einem Fremdvergleich stand, dass sowohl die Entlohnung als auch die Ausführung der gegenständlichen Tätigkeiten fremdüblich seien.

Das von der Schwägerin M. angefertigte Kochprogramm sei besonders für teilleistungsschwache Schüler ausgeführt worden. Seine Mehrleistungen wären dadurch nicht möglich gewesen und sein Einkommen wäre wesentlich geringer gewesen. Da sich seine drei Kinder derzeit in Ausbildung befänden, sei jede Art von Mehrarbeit für den Bw. existenznotwendig.

Die Einkaufsfahrten, die vom Vater und von der Schwägerin R. durchgeführt worden seien, hätten ebenfalls den dem Bw. zur Verfügung stehenden Zeitrahmen gesprengt. Die Bezahlung dafür sei fremdüblich gewesen, die Möglichkeit Familienmitglieder, Verwandte oder entfernt Verwandte zu beschäftigen und dafür nicht zu entlohnen, sei in der heutigen Zeit weder möglich noch selbstverständlich. Selbst wenn dies möglich wäre, so wären zumindest die Auslagen zu erstatten.

Die Waren hätten natürlich von Fremdfirmen in das Lager geliefert werden können, dies wiederum hätte deutlich höhere Kosten verursacht und sei im Rahmen seiner zur Verfügung stehenden Mittel nicht vorgesehen gewesen. Es entspreche durchaus der Lebenserfahrung, dass Personen für ihre Tätigkeiten entlohnt werden, im inoffiziellen Bereich nenne man dies Schattenwirtschaft.

Im gegenständlichen Fall sei jede einzelne Tätigkeit nachvollziehbar und keinesfalls im Rahmen der möglicherweise für andere Tätigkeiten verpflichtenden, jedoch heutzutage nicht mehr üblichen Familienmithilfe durchzuführen.

**J)** Mit **Ergänzungsersuchen** vom 13. Jänner 2011 wurde der Bw. ersucht, Kopien der schriftlichen Dienst- oder Werkverträge mit den von ihm beschäftigten Personen (Vater, Gattin, Schwägerin M., Schwägerin R.) nachzureichen. Außerdem wurde der Bw. nach dem Verwandtschaftsverhältnis, das er mit M.N. habe, gefragt.

Zweitens wurde der Bw. ersucht, eine Kopie des Vertrages ha. zu senden, den er mit der Volkshochschule X zwecks Erbringung seiner selbstständigen Tätigkeit im Streitjahr abgeschlossen habe.

Drittens wurde der Bw. gebeten, Kopien der Kontoauszüge beizubringen, aus denen die Barabhebungen der vorgeblich bezahlten Honorarbeträge ersichtlich seien.

**K)** In der **Vorhaltsantwort** vom 3. Februar 2011 führte der Bw. Folgendes aus:

ad 1): Dienst- und Werkverträge für die beschäftigten Personen seien entsprechend den Gepflogenheiten mündlich abgeschlossen worden. Die gegenständliche Lehrabschlussprüfung (LAP) werde ebenso wie die seit vielen Jahren erfolgenden LAP von der Wirtschaftskammer veranstaltet und die ausführenden Lehrer und deren Hilfspersonen würden nur aufgrund mündlicher Vereinbarung beschäftigt. Es gebe lediglich eine Unterschrift auf einem bei der Wirtschaftskammer aufliegendem Formular, das vorher vereinbarte Honorar werde sodann überwiesen. Diese Praxis sei seit langem üblich, es sei aber nicht üblich bei der Weitergabe von Arbeiten in diesem geringen Umfang schriftliche Werkverträge zu verfassen. Die gewählte Vorgangsweise entspreche somit der allgemein üblichen Praxis. Die Zahlung der Beträge sei bei der Übernahme quittiert worden.

Frau M.N. sei die Schwester seiner Gattin. Es entspreche auch dies der gängigen Praxis, kleine Arbeiten leicht erreichbaren Personen zukommen zu lassen und die finde man eben im Bekanntschafts- und Verwandtschaftskreis.

ad 2): die Werkverträge der Volkshochschule (VHS) X lägen in Kopie bei.

ad 3): die Kontoauszüge wiesen die entsprechenden Beträge farblich markiert aus. Die unterschriebenen Belege mit zumeist kleineren Beträgen lägen beim Akt.

Folgende Beilagen waren diesem Schreiben angeschlossen:

a) Kursvereinbarung (= Werkvertrag iS der §§ 1165 ABGB) vom 26. September 2006 für die Kursdauer vom 5. Oktober 2006 bis 14. Juni 2007 für 24 Lehreinheiten (= 120 Unterrichtseinheiten) und einem Bruttohonorar von € 2.820,00 (= € 23,50 pro UE). Der Werkleistende

vereinbare mit der VHS X einen Werkvertrag für die Vorbereitung und Abhaltung des Kurses XY und die Führung der Anwesenheiten der Jugendlichen. Die Entwicklungsverläufe der Jugendlichen seien zu dokumentieren und die Teilnahme an den Gastro-Teams sei verpflichtend. Die Werkleistung umfasse die Vorbereitung und Abhaltung der Kurse, die Teilnahme an einem von der VHS angesetzten Kursleitertreffen sowie die Führung entsprechender Anwesenheits- oder Frequenzlisten und eine schriftliche Reflexion zu Kursende.

b) Kursvereinbarung (= Werkvertrag is der §§ 1165 ABGB) vom 14. September 2007 für die Kursdauer vom 3. Oktober 2007 bis 11. Juni 2008 für 26 Lehreinheiten (= 91 Unterrichtseinheiten und einem Bruttohonorar von € 2.138,50 (= € 23,50 pro UE). Der Werkleistende vereinbare mit der VHS X einen Werkvertrag für die Vorbereitung und Abhaltung folgenden Kurses (Titel. XY) und die Führung der Anwesenheiten der Jugendlichen. Die Entwicklungsverläufe der Jugendlichen seien zu dokumentieren und die Teilnahme an den Externen Teams sei verpflichtend. Die Werkleistung umfasse die Vorbereitung und Abhaltung der Kurse, die Teilnahme an einem von der VHS angesetzten Kursleitertreffen sowie die Führung entsprechender Anwesenheits- oder Frequenzlisten und eine schriftliche Reflexion zu Kursende.

c) auf dem Konto XxX gebuchte und markierte Umsätze:

<b>Buchungstext 1</b>	<b>Valuta</b>	<b>Betrag in €</b>
Bankomat	3. Februar 2007	- 300,00
Bankomat	11. März 2007	- 400,00
Bankomat	22. März 2007	- 90,00
Bankomat	2. April 2007	- 400,00
SB-Auszahlung	3. April 2007	- 400,00
Bankomat	4. April 2007	- 400,00
Bankomat	23. April 2007	- 300,00
Bankomat	12. Juni 2007	- 200,00
Bankomat	5. Juli 2007	- 300,00
Bankomat	4. August 2007	- 150,00
Automat	30. August 2007	- 100,00
Bankomat	8. September 2007	- 100,00
Bankomat	27. Oktober 2007	- 400,00
Bankomat	28. November 2007	- 300,00
Summe 1		- 3.840,00

d) auf dem Konto YyY gebuchte und markierte Umsätze:

<b>Buchungstext</b>	<b>Valuta</b>	<b>Betrag in €</b>
Bankomat	7. Jänner 2007	- 250,00
Automat	11. Jänner 2007	- 300,00
Bankomat	21. Jänner 2007	- 300,00
Bankomat	29. Jänner 2007	- 250,00
Bankomat	13. Februar 2007	- 400,00
Bankomat	16. Februar 2007	- 90,00
Automat	17. Februar 2007	- 300,00
Bankomat	22. Februar 2007	- 400,00
Automat	23. Februar 2007	- 400,00
Automat	22. März 2007	- 250,00
Automat	24. März 2007	- 300,00
Automat	29. März 2007	- 300,00
Bankomat	4. April 2007	- 400,00
Bankomat	7. April 2007	- 200,00
Bankomat	19. April 2007	- 250,00
Bankomat	23. April 2007	- 400,00
Bankomat	20. Mai 2007	- 400,00
Bankomat	18. Mai 2007	- 400,00
Bankomat	25. Mai 2007	- 400,00
Automat	31. Mai 2007	- 350,00
Automat	8. Juni 2007	- 400,00
Bankomat	12. Juni 2007	- 400,00
Bankomat	13. Juni 2007	- 400,00
Bankomat	15. Juni 2007	- 300,00
Bankomat	18. Juni 2007	- 350,00
Bankomat	23. Juni 2007	- 300,00
Bankomat	26. Juni 2007	- 290,00
Bankomat	29. Juni 2007	- 290,00
Automat	12. Juli 2007	- 250,00
Bankomat	16. Juli 2007	- 390,00
Bankomat	19. Juli 2007	- 200,00
Bankomat	24. Juli 2007	- 300,00
Bankomat	9. August 2007	- 350,00
Bankomat	13. August 2007	- 400,00
Bankomat	23. August 2007	- 250,00
Automat	30. August 2007	- 400,00
Bankomat	19. September 2007	- 350,00
Bankomat	27. September 2007	- 350,00
Bankomat	17. Oktober 2007	- 390,00
Bankomat	24. Oktober 2007	- 250,00

Automat	3. November 2007	- 120,00
Bankomat	10. November 2007	- 190,00
Bankomat	14. November 2007	- 290,00
Automat	22. November 2007	- 300,00
Bankomat	1. Dezember 2007	- 250,00
Bankomat	8. Dezember 2007	- 200,00
Bankomat	20. Dezember 2007	- 390,00
Bankomat	22. Dezember 2007	- 290,00
Summe 2		- 14.980,00
<b>Summe gesamt</b>		<b>- 18.820,00</b>

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

Strittig sind die für das Jahr 2007 geltend gemachten Personalkosten in Höhe von € 2.400,00.

**I)** Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Der Bw. bezieht als Bediensteter des Landes Wien Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und aus seiner Lehrtätigkeit im Bereich Gastgewerbe Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

b) Für das Streitjahr liegen zwei Werkverträge des Bw. mit der VHS X vor. Die Werkleistung umfasste die Vorbereitung und Abhaltung der Kurse, die Teilnahme an einem von der VHS angesetzten Kursleitertreffen sowie die Führung entsprechender Anwesenheits- bzw. Frequenzlisten und eine schriftliche Reflexion zu Kursende.

- Der Werkvertrag vom 26. September 2006 umfasste den Leistungszeitraum 5. Oktober 2006 bis 14. Juni 2007 und 120 Unterrichtseinheiten (= 8,5 Monate, davon 5,5 Monate im Jahr 2007). Das Werkvertragshonorar betrug € 2.820,00 (= € 23,50 pro Unterrichtseinheit). Daraus folgt, dass durchschnittlich 14,12 Unterrichtseinheiten pro Monat zu entgelten waren = 77,65 Unterrichtseinheiten für 5,5 Monate im Jahr 2007 x € 23,50 = € 1.824,78 für Jänner bis Mitte Juni 2007.

- Der Werkvertrag vom 14. September 2007 umfasste den Leistungszeitraum 3. Oktober 2007 bis 11. Juni 2008 und 91 Unterrichtseinheiten (= 8,5 Monate, davon 3 Monate im Jahr 2007). Das Werkvertragshonorar betrug € 2.138,50 (= € 23,50 pro Unterrichtseinheit). Daraus folgt, dass durchschnittlich 10,71 Unterrichtseinheiten pro Monat zu entgelten waren = 32,12 Unterrichtseinheiten für 3 Monate im Jahr 2007 x € 23,50 = € 754,76 für Oktober bis Dezember 2007.

- Daraus ergibt sich ein rechnerisches Werkvertragshonorar von € 2.579,54.

c) Die aufsummierten Zahlungsbestätigungen der vier Angehörigen des Bw. ergeben folgende Beträge [in Klammer werden die Beträge laut den vorgelegten Jahreshonorarnoten laut Abschnitt D) angeführt]: Schwägerin R.: € 855,00 (€ 600,00); Schwägerin M.: € 470,00

(€ 500,00); Vater: € 280,00 (€ 600,00); Gattin: € 720,00 (€ 700,00), in Summe € 2.325,00 (€ 2.400,00). Es liegen keine schriftlichen Werkverträge mit den vorhin angeführten nahen Angehörigen vor.

## **II) einkommensteuerliche Beurteilung:**

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Eingangs ist zu bemerken, dass auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen können. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des [§ 25 BAO](#) anders als bei einander fremden Personen fehlenden Interessengegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH vom 22. Februar 2000, [99/14/0082](#)) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt, EStG, [14], Kommentar, Tz 158 f. zu § 2; VwGH vom 11. Mai 2005, [2001/13/0209](#)). Dieser Gefahr muss im Interesse der durch [§ 114 BAO](#) gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden. Weiters ist es erforderlich eine saubere Trennung der Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung herbeizuführen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** erfüllt sein. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Doralt, EStG, [14], Kommentar, Tz 160 zu § 2), [14], Kommentar, Tz 160 zu § 2; VwGH vom 11. Mai 2005, [2001/13/0209](#)).

ad a): Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftlichkeit des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere kann das Fehlen schriftlicher Verträge als

Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden (vg. Doralt, EStG [14], Kommentar, Tz 161 zu § 2).

Im Fall des Bw. ist der Vertragsabschluss für außenstehende Dritte nicht erkennbar, zumal dem Publizitätserfordernis nicht durch rechtzeitige Bekanntgabe der behaupteten vier Werkverträge an das Finanzamt entsprochen worden ist (vgl. VwGH vom 18. März 2004, [2003/15/0049](#)).

ad b): Dieses Kriterium bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (vgl. Doralt, EStG [14], Tz 163 zu § 2).

Im Fall des Bw. ist der eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt der Vereinbarungen mit seinen vier Familienangehörigen schon deshalb nicht erfüllt, weil hinsichtlich aller vier Personen die aufsummierten unterjährigen Zahlungsbestätigungen von den vorgelegten Jahreshonorarnoten abweichen. Das wesentliche Vertragselement der Honorierung der für den Bw. erledigten Arbeiten ist somit in allen vier Fällen nicht eindeutig determiniert. Des Weiteren ist aus den beiden vorgelegten Kontoauszügen, auf denen Barabhebungen von € 18.820,00 markiert worden sind, nicht konkret ableitbar, zu welchen Zeitpunkten der Bw. Barzahlungen in der behaupteten Höhe von € 2.400,00 an seine Angehörigen tätigte.

Überdies ist hervorzuheben, dass nach den vorgelegten Auflistungen von Einkaufsfahrten sowohl die Schwägerin R. als auch der Vater im August 2007 Einkaufsfahrten getätigt haben sollen [OZ 19 und OZ 34 zu Abschnitt G)]. Dieser Monat fiel eindeutig in den Zeitraum, der nicht von den Werkverträgen umfasst war. Es ist daher nicht auszuschließen, dass auch weitere Auflistungen von Aktivitäten nicht die Erfüllung der Werkverträge des Bw. betrafen.

ad c): Hinsichtlich des Kriteriums des Fremdvergleiches ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. 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 gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen, wobei eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen ist, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre; sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. Doralt, EStG [14], Kommentar, Tz 165 zu § 2).

Im vorliegenden Fall gibt der Bw. sowohl in dem Berufungsschreiben als auch im Vorlageantrag an, dass es für ihn am freien Arbeitsmarkt nahezu unmöglich gewesen wäre, für die von ihm gestellten Aufgaben geeignete Arbeitskräfte zu finden. Es lag am Naheverhältnis zu den von

ihm beauftragten Angehörigen, dass diese ihm die Gefälligkeit erwiesen, die von ihm verlangten Arbeiten zu den von ihm verlangten Zeiten zu erfüllen. Beim Vertragsinhalt ist auch nicht anzunehmen, dass ein gleich hoher Stundenlohn von € 10,00 bei durchaus unterschiedlichen Tätigkeiten fremdüblich war. Dabei bringt der Bw. z.B. vor, dass seine Gattin ausgebildete Köchin sei und die Schwägerin M. Absolventin einer Handelsschule.

Damit sind jedenfalls die vorausgeführten Kriterien a) bis c) in diesem Abgabenverfahren nicht erfüllt.

Nahezu sämtliche vom Bw. zu erfüllenden Aufgaben wurden von ihm an seine beauftragten Angehörigen ausgegliedert. Das vom Bw. vorgebrachte Ziel – Erhöhung seines Erwerbseinkommens – war jedenfalls unter den von ihm angegebenen Bedingungen, d. h. Wegfall von rd. 93% seines rechnerischen Werkvertragshonorars für 2007 in Höhe von € 2.579,54 infolge Beauftragung von anderen Arbeitskräften, nicht verwirklicht. Es liegt vielmehr nahe, anzunehmen, dass der Bw. als Ziel eine Minimierung seiner durch die Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit steigenden Abgabenlast so zu erreichen versuchte, dass er seine engsten Angehörigen mit Honoraren bedachte.

Es ist schließlich nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich und sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen. Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich dann der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand, Anerkennung und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) und beim Leistungsempfänger nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH vom 11. Mai 2005, [2001/13/0209](#)).

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. März 2011