

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 10. Jänner 2012, betreffend Einkommensteuer 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Mit **Ersuchen um Auskunft vom 16. November 2009** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, Angaben zu Einnahmen für Leistungen im Sinne des § 109a EStG 1988 nachzureichen.

Dem Finanzamt wurde mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer im **Zeitraum 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008** Einnahmen erzielt hätte. Für diesen Zeitraum sei aber bisher noch keine Einkommensteuererklärung abgegeben worden.

- seit wann und für welche Arbeitgeber seien Leistungen erbracht worden? Welche Entgelte seien dafür erhalten worden?
- werde eine derartige Tätigkeit weiter ausgeübt; wie hoch seien die (voraussichtlichen) Jahreseinkünfte?

Hierauf wurden folgende **Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen** übermittelt:

	2004	2005	2006	2007	2008
Einnahmen	2.596,38	3.568,94	2.346,03	1.254,98	2.938,64
Fremdleistungen	-2.180,00	-1.825,00	-1.400,00	-1.950,00	-1.300,00
Sozialversicherung					-306,23

Km-Geld	-907,92	-1.078,54	-1.314,42	-1.095,54	-1.207,82
12% HV-Pauschale	-311,57	-428,27	-281,52	-150,60	-352,54
12% Vorsteuer	-37,39	-51,39	-33,78	-18,07	-42,30
Einkünfte Gw	-840,50	185,74	-683,69	-1.959,23	-270,25

Mit **Ersuchen um Auskunft vom 4. November 2010** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, Angaben zu Einnahmen für Leistungen im Sinne des § 109a EStG 1988 nachzureichen.

Dem Finanzamt sei mitgeteilt worden, dass der Beschwerdeführer im **Zeitraum 2009** Einnahmen erzielt hätte. Für diesen Zeitraum sei aber bisher noch keine Einkommensteuererklärung abgegeben worden.

- seit wann und für welche Arbeitgeber seien Leistungen erbracht worden? Welche Entgelte seien dafür erhalten worden?
- werde eine derartige Tätigkeit weiter ausgeübt; wie hoch seien die (voraussichtlichen) Jahreseinkünfte?

Mit **Eingabe vom 12. Jänner 2011** übermittelte der Beschwerdeführer eine **Einkommensteuererklärung** für 2009. Darin erklärte er negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (- 1.349,23 Euro; Vertretertätigkeit im Außendienst).

< Einnahmen: 3.698,54 Euro

< Ausgaben:

- 12% Handelsvertreterpauschale: 443,82 Euro
- davon 20% Vorsteuerpauschale: 88,76 Euro
- Fremdleistungen: 2.260,00 Euro
- Km-Geld: 1.875,30 Euro
- Sozialversicherung: 415,39 Euro

Die Fremdleistungen würden aus Zahlungen an die Gattin des Beschwerdeführers resultieren (quartalsweise Abrechnungen).

< Honorarnote 1/09 (vom 1. April 2009):

"Für die Erledigung von Büroarbeiten und Botengängen, sowie für Kundenacquisition vom 1. Jänner bis 31. März 2009 berechne ich pauschal 500,00 Euro.

Dieser Betrag beinhaltet keine Umsatzsteuer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG.

Ich bestätige mit meiner Unterschrift diesen Betrag heute erhalten zu haben."

< Honorarnote 2/09 (vom 3. Juli 2009): 550,00 €

gleicher Text wie 1/09

< Honorarnote 3/09 (vom 5. Oktober 2009): 580,00 €

gleicher Text wie 1/09

< Honorarnote 4/09 (vom 31. Dezember 2009): 630,00 €

gleicher Text wie 1/09

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009** vom 13. Jänner 2011 wurde gegenständliche Einkommensteuer erklärungsgemäß festgesetzt.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 12. Mai 2011** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Beschwerdeführer um weitere Informationen und Unterlagen ersucht: Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen würden steuerlich nur anerkannt, wenn sie nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 4.6.2003, 97/13/0208).

„ - Gibt/Gab es eine rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit für ihre Gattin?
- Wie entwickelte sich der Umfang der Tätigkeit ihrer Gattin?
- Welche konkreten Vereinbarungen wurden bezüglich Arbeitsaufwand und Entlohnung getroffen?
- Gibt es einen Vertrag mit ihrer Gattin? Wenn ja, wird um Vorlage dessen ersucht; ansonsten wären die mündlichen Vereinbarungen bekanntzugeben.
- Wer macht die Kundenbesuche, sie oder ihre Frau?
- Von folgenden Kundschaften/Verträgen wären Unterlagen/Kopien vorzulegen:
F. R. 8.1.09 Kfz-Fahrzeugwechsel; S. J. 30.1.09 Kfz-Schadensmeldung; M. J. 1.4.09 Bausparen; L. A. 22.6.09 KfzFahrzeugwechsel; S. P. 10.9.09 Kfz-Neuabschluss;
- Nachweise (Tankbelege,) über die Fahrten nach L , R , D und U wären vorzulegen.
- Die Kundenbesuche wurden stets an Wochentagen durchgeführt. Das Finanzamt geht daher davon aus, dass die Kundenbesuche gleich nach der Arbeit erfolgten - Kilometergeld steht daher nur für die "Mehrkilometer" (Arbeit - Wohnung - Kundschaft) zu, da die Strecke Wohnung Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. einem ev. zustehenden Pendlerpauschale abgegolten ist. Kilometergeld steht auch nicht zu, wenn Vertragsabschlüsse etc., am Arbeitsort (Kollegeninnen) erfolgten.“

Mit **Eingabe vom 20. Juni 2011** übermittelte der Beschwerdeführer folgende Aufstellung über die von der Gattin geleisteten Tätigkeiten:

- < 1. Quartal 2009: insgesamt 20 Stunden á 25 Euro: 500 Euro
- < 2. Quartal 2009: insgesamt 22 Stunden á 25 Euro: 550 Euro
- < 3. Quartal 2009: insgesamt 23,50 Stunden á 25 Euro: 580 Euro
- < 2. Quartal 2009: insgesamt 25,25 Stunden á 25 Euro: 630 Euro

1.) Der Beschwerdeführer gab weiterhin bekannt, dass er mit seiner Gattin eine mündliche Vereinbarung getroffen hätte. Die Gattin würde zu seiner Entlastung alle zumutbaren Arbeiten übernehmen, die nicht unmittelbar beim Kunden stattfinden würden bzw. bei Zulassungsstellen nur im leicht erreichbaren Bereich.

Aufgrund der Abberufung der Steuererklärungen 2004-2008 hätte sich der Büroaufwand erhöht.

Im Folgenden wurde eine Auflistung mit folgendem Inhalt übermittelt:

Datum, Tätigkeit und Arbeitsaufwand der Gattin des Beschwerdeführers (genaue Darstellung welche Tätigkeiten gemacht worden seien).

Aus diesen Auflistungen seien die geleisteten Arbeitsstunden mit dem Stundensatz von 25,00 € multipliziert und somit der Fremdleistungsaufwand errechnet worden.

Diese Auflistung hatte folgendes Aussehen (Anmerkung Richter: wegen des Umfanges werden hier exemplarisch nur drei Termine dargestellt):

6.1.2009: H. P. – Telefonat wegen defekter Windschutzscheibe: 0,25h

.....Kontrolle Prämienabrechnung 12/08: 1,00h

17.04.2009: Aufbereitung Unterlagen für S. M. + Tasche adaptieren: 1,00h

15.10.2009: Kfz Versicherung A. K. nach Ro zu Würo: 0,75h

Auf diese Art wurden alle Arbeiten der Gattin des Beschwerdeführers aufgelistet worden.

2.) Wie hätte sich der Umfang der Tätigkeit ihrer Gattin entwickelt?

Aufgrund der Abberufung der Steuererklärungen 2004-2008 hätte sich der Büroaufwand erhöht.

3) Welche konkreten Vereinbarungen seien bezüglich Arbeitsaufwand und Entlohnung getroffen worden?

Freie Zeiteinteilung bei Recherchearbeiten und anschließendem Bericht.

Arbeiten an den Verkaufsunterlagen (z.B. Tasche herrichten) vor dem nächsten Kundenbesuch.

Telefonische Anfragen nach Kundenwunsch bzw. nach Kundenerreichbarkeit

Arbeiten bei den Zulassungsstellen nach Erfordernis

Telefonische Unterstützung während der Kundenbesuche des Beschwerdeführer und wenn er unterwegs sei.

Die Arbeiten seien von der Gattin am Kalender vermerkt worden. Es sei vereinbart worden, dass sie mit 25 Euro pro Stunde abgegolten werde.

Die Entschädigung sei von der Gattin selbstverständlich versteuert worden.

4.) Würde es einen Vertrag mit ihrer Gattin geben? Wenn ja, werde um Vorlage dessen ersucht; ansonsten wäre die mündliche Vereinbarung bekanntzugeben.

Nein kein schriftlicher Vertrag

Nur mündliche Vereinbarung und Abrechnung via Honorarnoten nach Aufwand Abgeltung quartalsmäßig in bar.

5.) Wer würde die Kundenbesuche machen, sie oder die Gattin?

Gegenständliche Kundenbesuche nur der Beschwerdeführer.

Die Frau hätte Kundenbesuche 2009 nur mehr bei Folgeverträgen ihrer ehemaligen Kunden gemacht. Diese Provisionen seien aber von der Frau selber versteuert worden. Seit 2010 würde sie keinerlei Kundenbesuche mehr machen (schlechte Erfahrung).

6.) Von folgenden Kundschaften/Verträgen wären Unterlagen/Kopien vorzulegen:

F. R.: liegt bei

S. J.: liegt bei

M. J.: Am 1.4. kein Bausparabschluss, sondern KFZ Tarifwechsel; Bausparabschluss sei bereits am 30.03 gewesen. Das sei in der Steuererklärung auch so angegeben worden. Beide Kopien, Bausparabschluss am 30.03. und Tarifwechsel am 1.4., liegen bei.

Warum nicht am gleichen Tag?

Beim Bausparabschluss am 30.03. hätte der Kunde über zu hohe KFZ Prämie geklagt. Ohne Rückfrage hätte bei der Verkaufsleitung keinen weiteren Rabatt gewähren werden können.

Die Gattin hätte bei Wüstenrot einen zusätzlichen Sondernachlass erwirkt, daher hätte der KFZ-Vertrag durch einen Tarifwechsel gerettet werden können - am 1.4.

L. A.: liegt bei

S. P.: liegt bei

7.) Nachweise (Tankbelege, ...) über die Fahrten nach L, R, D und U wären vorzulegen: Aufgrund der Inanspruchnahme des Kilometergeldes und der Handelsvertreterpauschale sei keine Belegsammlung vorgenommen worden.

Kilometergeld sei nur für Fahrten verrechnet, welche durch vom Kunden im Original unterschriebenen Anträgen eindeutig nachweisbar seien.

Für Kundenbesuche, welche zu keinem Abschluss geführt hätten, sei auch kein Kilometergeld verrechnet worden, weil sie schwer nachweisbar seien.

8.) Die Kundenbesuche seien stets an Wochentagen durchgeführt worden. Das Finanzamt würde daher davon ausgehen, dass die Kundenbesuche gleich nach der Arbeit erfolgt seien. Das Kilometergeld würde daher nur für die "Mehrkilometer" (Arbeit - Wohnung - Kundschaft) zustehen, da die Strecke Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. einem ev. zustehenden Pendlerpauschale abgegolten sei. Kilometergeld würde auch nicht zustehen, wenn Vertragsabschlüsse etc. am Arbeitsort (Kollegeninnen) erfolgen würden: Kundenbesuche würden in der Regel nur an Wochentagen durchgeführt werden können. Das würde aber voraussetzen, dass ein PKW zur Verfügung stehe.

An Arbeitstagen, an denen der Beschwerdeführer keinen Kundentermin nach der Arbeit hätte, würde er mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit fahren.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag werde allerdings nur der Aufwand für die öffentlichen Verkehrsmittel abgegolten.

An Tagen, an welchen er einen Kundentermin hätte, müsse er daher unbedingt bereits den Weg Wohnung - Arbeitsstätte mit dem Auto fahren, was zu einem Mehraufwand in Höhe des Kilometergeldes auch für diese Strecke führen würde.

Vertragsabschlüsse am Arbeitsort würden aus nachfolgend angeführten Gründen nicht in Betracht kommen:

Die meisten Kunden seien gar keine Arbeitskollegen (von den 2009 besuchten Kunden z.B. nur 4 Personen)

Vertragsabschlüsse würden in der Regel die Anwesenheit des Partners/der Partnerin erfordern.

Die Vermittlung von Versicherungen würde höchste Diskretion erfordern. Diese wäre am Dienstort keinesfalls gegeben (Großraumbüro).

Die Ausführung betriebsfremder Tätigkeiten würde außerdem eine schwere Dienstverletzung darstellen, welche sich der Beschwerdeführer als Führungskraft keinesfalls leisten könne.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 27. September 2011** seitens des zuständigen Finanzamtes wurden dem Beschwerdeführer weitere Informationen und Fragen übermittelt:

„Steuerlich können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Außerdem hat gem. § 90 ABGB ein Ehegatte im Erwerb des anderen Ehegatten mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich ist. Teilweise sind an sie abgerechnete Leistungen ihrer Ehegattin - wie Recherchen im Bereich Wüstenrot Versicherung und Bausparen (z.B. Recherche Presseaussendung WÜRO neues Fixzinsdarlehen, Recherche zu Werbeauftritt Energiespardarlehen, Bildungsdarlehen, Recherche zu klassischer LV, Information über neue Bedingungen zu Barsparen, Recherche zu thermischer Sanierung, Recherchen zu Darlehens- u. Ansparzinsen, ...) doch auch unter dem Gesichtspunkt zu betrachten, dass ihre Gattin auch im Geschäftsbereich von Wüstenrot tätig ist und die Informationsbeschaffung auch in ihrem eigenen Interesse liegt. Würde man einem Fremden auch für Recherchen bezahlen, wenn er auch in dieser Branche tätig ist? Bei den an ihre Ehegattin geleisteten Zahlungen aufgrund von gestellten Honorarnoten möge der Geldfluss nachgewiesen werden (Abhebung vom Bankkonto um der Ehegattin den Betrag in bar zu übergeben - Vorlage von Kontoauszügen, etc.).

Bitte geben sie auch die Tage bekannt, an denen Sie nach der Arbeit einen Kundentermin wahrzunehmen hatten und deshalb mit dem Auto zur Arbeit gefahren sind.“

Schreiben der Gattin des Beschwerdeführers an das zuständige Finanzamt vom 11. Oktober 2011:

„zu ihrer Anfrage bei meinem Ehemann Beschwerdeführer betreffend seiner Einkommenssteuererklärung 2009 teile ich Ihnen wie folgt mit:

Ich bin nicht bereit einem Fremden ein mir durch langwierige Recherchen angeeignetes Wissen in Kürze zu erzählen und ihm dies daher unentgeltlich zu überlassen. Dieser ginge dann damit zum Kunden und würde die volle Provision kassieren. Deshalb bin ich auch nicht bereit diese Recherchearbeiten meinem Mann kostenlos zur Verfügung zu stellen. Wenn ich meine Mühe nicht entgeltlich abgegolten erhielte, müsste er sich dann eine andere Person organisieren, weil es sich dabei nicht mehr um eine zumutbare Mitwirkung im Erwerb handelt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- 3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

Nach unseren Lebensverhältnissen zumutbare Mithilfe wie etwa Reinigung, Telefonate, kurze Sekretariatsarbeiten usw. habe ich nicht verrechnet. Unterstützende Zahlungen könnte mein Mann mir auch aus seinem Gehalt von den ÖBB zuteil werden lassen, was aber auf Grund meiner Berufstätigkeit unterbleibt. Wir haben uns gemeinsam entschlossen Nebentätigkeiten auszuüben, deshalb ist es für mich selbstverständlich, dass meine Leistungen auch entgeltlich abgegolten werden.

Sonst wäre es möglich, dass auf Grund unserer zwei getrennten Bankkonten ohne Zeichnungsberechtigung des anderen mein Mann die Provisionen alleine verbraucht.

Gemäß § 98 ABGB heißt es wie folgt: Wirkt ein Ehegatte im Erwerb des anderen mit, so hat er Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung. Die Höhe des Anspruchs richtet sich nach der Art und Dauer der Leistungen; die gesamten Lebensverhältnisse der Ehegatten, besonders auch die gewährten Unterhaltsleistungen, sind angemessen zu berücksichtigen.“

Eingabe des Beschwerdeführers vom 13. Oktober 2011 an das zuständige Finanzamt:

„Mir ist vollkommen bewusst, dass Leistungen unter Ehegatten nur soweit steuerlich absetzbar sind, wie sie unter Fremden absetzbar wären.

Daher wurden von meiner Frau auch nur solche Leistungen in Rechnung gestellt, welche eben nicht unter Ehegatten üblich sind und von mir sowieso an eine Bürohilfe ausgelagert werden müssten, da ich sonst aufgrund meines Hauptberufes als Fachlinienkoordinator zuwenig Zeit aufwenden könnte, um meiner Tätigkeit als Versicherungsvermittler ordentlich nachgehen zu können.

Diese Leistungen wurden daher von mir ausdrücklich, gemäß mündlicher Vereinbarung, an meine Gattin in Auftrag gegeben.

Mein Vorteil dabei ist, dass meine Frau aufgrund ihrer Ausbildung fachlich dazu in der Lage ist und es sich bei meiner Frau um eine absolute Vertrauensperson handelt. Das ist besonders wichtig, weil sonst teilweise sensible Daten an Mitbewerber geraten könnten. Die in der Aufstellung meiner Frau angeführten Recherchetätigkeiten sind sehr aufwendig und würden meine Zeitkapazitäten bei weitem überschreiten.

Ihre Argumentation, dass meine Frau wegen ihrer Tätigkeit für die Fa. Wüstenrot Bausparkasse diese Informationen sowieso einholen müsste, entbehrt jeder Grundlage. Meine Gattin hat zwar früher einige einfache Anspars-Bausparverträge vermittelt und daraus noch 2009 Provisionen erhalten, deswegen ist sie aber nicht in dieser Branche tätig.

Mit der Wüstenrot Versicherungs AG oder der Wiener Städtischen Versicherung stand sie überhaupt nie in Geschäftsbeziehung.

Selber darf sie als Bilanzbuchhalterin und als Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder gemäß § 75 Abs. 2 BibuG keine Tätigkeiten auf Provisionsbasis mehr ausüben.

Andererseits ist sie aber nicht bereit, dieses mühsam angeeignete Wissen kostenlos an mich weiterzugeben (siehe beiliegende Argumentation meiner Gattin).

Die Form eines Dienstverhältnisses wurde deshalb nicht gewählt, weil Aufträge nur nach Bedarf anfallen, und daher fest vereinbarte Wochenstunden nicht wirtschaftlich wären.

Müsste ich eine vertrauenswürdige Bürohilfe für die wenigen Stunden suchen, würde das sicher wesentlich teurer kommen.

Zum Geldfluss:

Es gibt zwei getrennte Bankkonten, ohne gegenseitige Zeichnungsberechtigung. Der tatsächliche Geldfluss erfolgte in bar, weil an Überweisungen die Banken mitverdienen. Es wurden von mir Akontozahlungen auf Wunsch meiner Frau geleistet und immer am Quartalsende abgerechnet.

Bei jenen Bargeldbehebungen, welche an meine Gattin bezahlt wurden, habe ich das auf den Kontoauszügen vermerkt, damit ich bei der vierteljährlichen Abrechnung den Überblick behalten habe.

Meine Frau hat die zwischenzeitlichen Bargeldeingänge ebenfalls mitgeschrieben.

Beiliegend jene Kontoauszüge mit den handschriftlichen Vermerken bei jenen Beträgen, welche bar an meine Frau bezahlt wurden.

Wie bereits besprochen, hatte ich öfter Kundentermine nach der Arbeit als in der Fahrtkostenaufstellung angegeben.

Der Grund ist, dass ich nur jene Fahrten als Betriebsaufwand geltend gemacht habe, welche ich durch vom Kunden unterschriebene Anträge oder Schadensmeldungen belegen konnte.

Ich habe noch nie einen Antrag mittels einer Kundenvollmacht gemacht.

Bei mir gibt es aus prinzipiellen Gründen nur Anträge, welche vom Kunden original unterschrieben sind.

Diese Anträge werden dann in Schriftform bei einer Beratungsstelle oder bei einer Maklerbetreuung abgegeben und dies wird durch Eingangsstempel auf einer Kopie bestätigt.

Diese Fahrten wurden ebenfalls nicht geltend gemacht, weil sie auch öfters von meiner Frau erledigt wurden.

Kundentermine nach der Arbeit, welche zu keinem Abschluss führten oder nicht einer Schadensmeldung dienten, ich aber trotzdem mit dem Auto nach Linz zur Arbeit gefahren bin, weil der Kunde wesentlich näher meiner Arbeitsstelle wohnte, kann ich daher nur unvollständig angeben.

Diese Fahrten sind aber für meine Steuerklärung ohne Bedeutung, weil sie eben nicht als Betriebsaufwand geltend gemacht wurden.

Nachfolgend nochmals die Aufstellung meiner in der Steuerklärung geltend gemachten Fahrten.

Jene Termine, welche ich von der Arbeit aus angetreten habe und wegen denen ich bereits morgens mit dem eigenen PKW nach Linz gefahren bin, wurden kenntlich gemacht. Normalerweise fahre ich mit dem Zug zur Arbeit, aber an Tagen mit Abendtermin welche wesentlich näher zur Arbeitsstelle liegen, nehme ich bereits am Morgen das Auto, wodurch mir eben der zusätzliche Betriebsaufwand entsteht.“

Mit **Bescheid vom 5. Jänner 2012** wurde der Bescheid vom 13. Jänner 2011 gemäß **§ 299 BAO** aufgehoben.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 5. Jänner 2012** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 neu festgesetzt.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit einem Betrag von 1.894,37 € berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur nach Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden würden können. Der Grund für diese Anforderungen liege darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden bestehe, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringe, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller steuerpflichtigen begegnet werden müsse. Außerdem hätte gem. § 90 ABGB ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich sei. Da die erbrachten Leistungen der Gattin über die rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht nicht hinausgehen würden, hätten die Aufwendungen in Höhe von 2.260,00 € nicht anerkannt werden können.

Ebenfalls nicht anerkannt worden seien die Kilometergelder nach Linz (72 km an Tagen an denen sie zur Arbeit fuhren), da diese Fahrten mit dem Pendlerpauschale abgegolten seien - anerkanntes Kilometergeld $2.123 \text{ km} \times 0,42 = 891,66 \text{ €}$.

Mit **Eingabe vom 1. Februar 2012** erhob der Beschwerdeführer **Berufung/Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 5. Jänner 2012.

Hiermit werde gegen den Einkommenssteuerbescheid 2009 vom 5. Jänner 2012, zugestellt durch Hinterlegung am 10. Jänner 2012 wegen Nichtanerkennung von Betriebsausgaben berufen.

Es werde beantragt, folgende Aufwendungen zu berücksichtigen:

- < die antragsmäßige Berücksichtigung der Aufwendungen in Höhe von 2.260 Euro
- < die antragsmäßige Berücksichtigung der notwendigen Fahrtkosten in Form von KM-Geld in Höhe von 983,64 Euro
- < die Aussetzung der Einhebung
- < eine mündliche Verhandlung beim Unabhängigen Finanzsenat

Begründung:

Die nachgewiesenen Aufwendungen seien wie bereits im bisherigen Schriftverkehr erörtert, wegen der vorliegenden Fremdüblichkeit anzuerkennen.

Die Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 ABGB würde entfallen, da die Gattin durch ihre Erwerbstätigkeit als selbständige Buchhalterin voll zum Familieneinkommen beitragen würde.

Die Fahrtkosten seien mit dem Hinweis auf das Pendlerpauschale gestrichen worden, sodass es zu keiner Doppelberücksichtigung von Aufwendungen kommen solle.

Tatsächlich seien die Aufwendungen im Ausmaß von ca. 983,64 Euro doppelt nicht berücksichtigt worden, weil das volle Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 Euro wegen Werksverkehr nicht berücksichtigt worden sei.

Dass die Fahrten wirtschaftlich notwendig seien, sei bereits dargelegt worden.

Der Ansatz der pauschalierten Fahrtkosten in Form von KM-Geld sei richtig. Würde weder das KM-Geld für die tatsächlich geschäftlich zurückgelegten KM noch das richtige Pendlerpauschale angesetzt werden, so wären diese Aufwendungen (doppelt) nicht berücksichtigt worden.

Mit **Vorlagebericht vom 7. Mai 2012** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Mit **Datum 13. Mai 2014** wurden die Parteien nachweislich zur mündlichen Berufungsverhandlung am 11. Juni 2014 geladen.

Mit **Eingabe vom 1. Juni 2014** übermittelte der Beschwerdeführer noch ein Schreiben mit folgendem Inhalt als detaillierte ergänzende Begründung zur Berufung:

„Zum Sachverhalt:

Aufgrund meiner Steuererklärung erging am 13.1.2011 ein Einkommenssteuerbescheid 2009.

Mit Schreiben vom 12.5.2011 wurde ich um Ergänzung der Unterlagen ersucht.

Am 20.6.2011 habe ich die geforderten Unterlagen bei der zuständigen Sachbearbeiterin Frau W persönlich abgegeben.

Mit Schreiben vom 27.9.2011 forderte Frau W weitere Unterlagen an.

Mit Bescheid vom 5.1. 2012 wurde der Steuerbescheid vom 13.1.2011 aufgehoben und ein neuer Einkommenssteuerbescheid erlassen.

Gegen diesen neuen Steuerbescheid habe ich fristgerecht mit Schreiben vom 1.2.2012 berufen und gleichzeitig um Aussetzung der Einhebung ersucht.

Trotzdem wurde am 16.4.2012 ein Pfändungsbescheid an meinen Arbeitgeber übermittelt. Nach meiner persönlich vorgetragenen Intervention beim Finanzamt wurde ein neuerlicher Bescheid über die Einstellung der Vollstreckung ausgestellt und ein neuer Bescheid über die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung erlassen.

Der Imageschaden bei meinem Arbeitgeber war da aber bereits entstanden.

Stellungnahme zur Begründung der Aufhebung:

Grundsätzlich bin ich der Ansicht, dass meine Beantwortung der Ergänzungsfragen "laienhaft" und daher etwas missverständlich formuliert war und daher zur Aufhebung des ursprünglichen Steuerbescheides geführt hat.

Ich bin der Meinung, dass die Tätigkeit meiner Frau, nämlich die Buchhaltungsarbeiten, die Erstellung des Jahresabschlusses und die Steuererklärung sowie die Überprüfung der Provisionseingänge zu den einzelnen vermittelten Verträgen sehr wohl fremdüblich sind, da meine Frau berechtigterweise gleichartige Aufträge zu den selben Konditionen auch für andere Auftraggeber erledigt.

In der Beantwortung der Ergänzungspunkte habe ich von einer Vereinbarung mit meiner Frau gesprochen, tatsächlich handelte es sich um den klaren Auftrag gegen ein vorher vereinbartes Honorar, in gleicher Höhe wie es auch die übrigen Kunden an meine Frau zahlen, für mich die Buchhaltung zu erledigen.

Der Unterschied zwischen einer Vereinbarung und einem Vertrag war mir nicht klar.

Mit Vereinbarung habe ich den Vertrag mit meiner Frau gemeint.

In meiner Beantwortung ist außerdem von Büroarbeiten und von einer Bürohilfe die Rede. Tatsächlich sind für mich, wahrscheinlich wegen dem Beruf meiner Frau als Bilanzbuchhalterin, Buchhaltungsarbeiten mit Büroarbeiten gleichgesetzt. Mit Bürohilfe war der Suchvorgang an sich gemeint.

Der in der Bescheidbegründung angeführte § 90 ABGB "Mitwirkung im Erwerb des Ehegatten" entfällt, da meine Frau durch ihre Erwerbstätigkeit als Bilanzbuchhalterin voll zum Familieneinkommen beiträgt.

Die komplette Erledigung der Buchhaltung geht daher sehr wohl über die rechtlich und sittlich gebotene Beistandspflicht hinaus.

Eine Schlechterstellung allein dadurch, dass die Vertragspartner Eheleute sind, ist nach ständiger Rechtsprechung des VfGH sachlich nicht zu begründen.

Die von der Sachbearbeiterin behauptete Absicht einer Abgabenverkürzung kann ich nicht nachvollziehen, da meine Frau voll steuerpflichtig ist, und die von mir geleisteten Honorare auch voll versteuert hat.

Der Steuerbescheid meiner Frau wurde aber nicht abgeändert, daher wären bei einer Nichtanerkennung die Honorare doppelt versteuert.

Die Nichtanerkennung der Fahrtkosten zwischen Nn und Linz mit dem Hinweis auf das Pendlerpauschale kann ich ebenfalls nicht verstehen, da ich für diese Strecke überhaupt kein Pendlerpauschale bekomme.

Das gewährte Pendlerpauschale wurde lediglich für die Strecke von der Wohnung zum Bahnhof Nn zuzüglich der Beiträge für die a.t. Fahrbegünstigung berechnet.

Wie schon in der Beantwortung der Ergänzung erläutert, habe ich nur jene Fahrten in meiner Steuererklärung geltend gemacht, welche ich durch unterschriebene Anträge belegen konnte.

Darüber hinaus gab es eine Reihe von Kundenbesuchen, welche nur der Beratung dienten, sowie die Fahrten zu den KFZ - Zulassungsstellen, für welche ich das pauschalierte Kilometergeld überhaupt nicht geltend gemacht habe.

Keinesfalls ist aber die Annahme des Finanzamtes richtig, dass ich zu Kundenterminen im Bereich Linz immer von Linz aus gefahren bin.

Zur Arbeit fahre ich mit der Mühlkreisbahn, zu Kundenterminen mit dem Auto.

Bei kurzfristig entstandenen Terminen musste ich daher zuerst nach Hause fahren um meinen Wagen zu holen und mich entsprechend zu kleiden.

Wenn Termine vorher feststanden, bin ich manchmal gleich mit dem Wagen gefahren, wodurch mir ebenfalls ein zusätzlicher Aufwand entstand.

Daher ist, wie schon in meiner Berufung angeführt, meiner Meinung nach der Ansatz der pauschalierten Fahrtkosten im Form von Kilometergeld richtig.

Ich hoffe mit diesen Ausführungen meinen Standpunkt hinreichend erläutert zu haben.“

In Wahrung des Parteiengehörs wurde dieses Schreiben auch dem zuständigen Amtsvertreter übermittelt (**Mail vom 5. Juni 2012**).

In der am 11. Juni 2012 durchgeführten **mündlichen Verhandlung** wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass die zentralen Arbeitsbereiche der Gattin im Bereich Buchhaltung zu sehen seien und nicht wie vom Richter angeführt in Bereichen wie zum Beispiel "Tasche herrichten".

Der Begriff Bürohilfe und Buchhalterin hätten für ihn im Wesentlichen die gleiche Bedeutung. Seine Gattin würde auch für fremde Mandanten derartige Arbeiten zu den gleichen Bedingungen und Vereinbarungen machen. Es sei jedenfalls eine völlig fremdübliche Vorgangsweise gewählt worden.

Es sei auch der Darstellung im Vorlagebericht zu widersprechen, dass bei der Gattin kein Steuersubstrat entstanden sei. Erst durch Vorsorgebeiträge, Kammerbeiträge und verpflichtende Fortbildungsaufwendungen für ihre Berufsberechtigung seien die Einkünfte auf ein Ausmaß gesunken, welche letztendlich zu keiner (bzw. einer geringeren) Steuerlast geführt hätten. Diese Aufwendungen seien verpflichtend für ihre ursächliche Tätigkeit entstanden und nicht im Zusammenhang mit den Arbeiten für den Beschwerdeführer.

Im Bezug auf den § 90 ABGB sei zu erwähnen, dass völlig klar sei, dass haushaltsübliche Tätigkeiten nicht abzugsfähig wären. Völlig unzumutbar sei aber, dass Buchhaltungsarbeiten getätigt worden seien, welche jedenfalls über die rechtlich und sittlich gebotene Beistandspflicht hinausgehen würden. Einer anderen Hilfskraft wären jedenfalls die gleichen Beträge zu bezahlen gewesen.

Weiters seien nicht nur die Bereiche Erstellung der Jahresabschlüsse sondern auch die angeführten Überprüfungen der Provisionseingänge dem Bereich Buchhaltung zuzuordnen.

Der Amtsvertreter wies widersprechend darauf hin, dass in den Aufzeichnungen doch erhebliche Teile nicht den Buchhaltungsarbeiten zuzurechnen seien.

Die vorgelegten Aufzeichnungen vom 20. Juni würden keine Grundaufzeichnungen darstellen. Hier seien teilweise Leistungen auch für eine Viertelstunde angeführt. Dass dies in Wirklichkeit völlig anders gewesen sein sollte, könne nicht nachvollzogen werden. Beim Beschwerdeführer seien fast ausschließlich Verluste entstanden. Eine derartige Vorgangsweise würde unter Fremden undenkbar sein.

Der Amtsvertreter wies auch darauf hin, dass die Abhebungen vom Konto nicht mit den geleisteten Stunden übereinstimmen würden - Anzahlungen seien nach Aufforderung der Gattin geleistet worden.

Abrechnungen seien vierteljährlich gemacht worden und in den Quartalsabrechnungen sei dargestellt worden, dass dieser "Betrag heute erhalten" worden sei. Tatsächlich seien willkürliche Beträge bezahlt worden.

Hinsichtlich dieser Ausführungen sei auf das Gesamtbild der Verhältnisse Bedacht zu nehmen. Auch zivilrechtlich sei eine Entlohnung der Gattin nicht zwingend zu gewähren (vgl. VwGH 2003/15/0093).

Zu den Fahrtkosten führte der Beschwerdeführer noch aus, dass er aufgrund der Nutzung von verschiedenen Fahrzeugen kein Fahrtenbuch geführt hätte. Er hätte aber sowieso nur Fahrten zu Kunden aufgelistet, mit denen auch Verträge zustande gekommen seien, also viel weniger Fahrten als tatsächlich vorgenommen. Diese Fahrten seien in handschriftlichen Ergänzungen aufgelistet worden.

Auch wenn Fahrten von Linz aus möglich gewesen wären, so wären zuerst Heimfahrten notwendig gewesen, da er die falsche Kleidung dabei hatte. Es sei also oftmals tatsächlich ein Mehraufwand entstanden. Das Pendlerpauschale werde ihm nur für die Strecke Wohnung zum Bahnhof gewährt; zusätzlich hätte er eine außertarifliche Fahrbegünstigung zu bezahlen. Sonst würde er keine Abgeltungen erhalten. Tatsache sei aber, dass er mit dem Zuge keine Kundenbesuche absolvieren könne.

Aus einer neuerlichen Berechnung seien nunmehr unmittelbare Aufwendungen für 5.443 km errechnet worden. Er könne aber mangels Fahrtenbuch nicht zweifelsfrei nachweisen, dass er nicht auch von Linz aus zu Kunden gefahren sei.

Der Amtsvertreter bemerkte hierzu, dass er diesen Ausführungen teilweise zustimmen könne; es sei aber jedenfalls zu berücksichtigen, dass kein Nachweis für Fahrten von Linz aus bzw. von der Wohnung aus vorgelegt werden hätte können.

Abschließend beantragte der Beschwerdeführer noch, dass im Falle der Nichtberücksichtigung der Fremdleistungen natürlich auch die Einnahmen bei seiner Gattin keine Berücksichtigung finden dürfen.

Der Amtsvertreter stimmt dieser Ansicht zu und dieser Bereich werde im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten korrigiert werden.

ENTSCHEIDUNG

A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer war im beschwerdeführenden Zeitraum sowohl nicht selbstständig beschäftigt (Ö) als auch als Versicherungsvertreter (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) tätig. Erst nach Aufforderung vom Finanzamt gab der Beschwerdeführer bekannt, dass er bereits seit dem Jahr 2004 eine Vertretertätigkeit ausübt.

In verschiedenen Honorarnoten verrechnete seine Gattin (von Beruf Bilanzbuchhalterin) Hilfsarbeiten für die Vertretertätigkeit des Gatten (als Basis wurde eine mündliche Vereinbarung angeführt). Als Stundensatz wurde hierfür ein Betrag von 25 Euro verrechnet. In nachgereichten Darstellungen wurden die einzelnen verrechneten Leistungen dargestellt. Die einzelnen verrechneten Beträge wurden quartalsweise in bar ausbezahlt (von der Gattin bestätigt).

Die Barzahlungen wurden aus Abhebungen vom Konto des Beschwerdeführers geleistet. Ein unmittelbarer Zusammenhang der Abhebungen mit dem bestätigten Erhalt konnte nicht nachgewiesen werden.

Z.B.

< Abhebungen am 17.2. (310 Euro) und 31.3. (190 Euro)

< Honorarnote 1/09 vom 1.4. (500 Euro): „*Ich bestätige mit meiner Unterschrift diesen Betrag heute erhalten zu haben.*“

Es wurde ein Erhalt zum Beispiel am 1.4.2009 bestätigt; eine Teilabhebung erfolgte allerdings bereits am 17.2.2009.

Aus den Daten der einzelnen Jahre geht hervor, dass der Beschwerdeführer erhebliche Anteile seiner Einnahmen als Fremdleistungen an seine Gattin bezahlt hat. Im Jahr 2007 waren dies sogar mehr als die tatsächlich erzielten Einnahmen - im berufungsgegenständlichen Jahr wurden 61% der Einnahmen an die Gattin ausbezahlt.

Bei der Gattin haben die Zuwendungen in weitaus überwiegendem Teil keine zusätzlichen Steueraufwendungen verursacht, da sich diese Großteils unter dem Veranlagungsfreibetrag bzw. unter der Besteuerungsgrenze bewegten.

Der Beschwerdeführer hat seine Fahrten zur Dienststelle nach Linz grundsätzlich mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt. An Tagen mit Terminen im Zusammenhang mit seiner Vertretertätigkeit ist er mit seinem privaten PKW zur Arbeit gefahren. Für diese Fahrten hat er Km-Geld beginnend von seinem Wohnort als Reisekosten gerechnet. Im Zuge der mündlichen Verhandlung konnte der Beschwerdeführer weitere Fahrten nachweisen. Für einzelne Fahrten (31 Fahrten) konnte aber kein Nachweis erbracht werden, ob diese von Linz aus oder vom Heimatort begonnen wurden.

B) Rechtliche Würdigung:

a) Fremdleistungen:

Hierbei handelt es sich um Zahlungen an die Gattin des Beschwerdeführers für verschiedene Hilfsdienste sowie Buchhaltungsarbeiten.

Bei Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (die im gegenständlichen Fall unzweifelhaft vorliegen; vgl. § 25 BAO) steht die Abgrenzung zwischen betrieblicher Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) und lediglich aus dem Naheverhältnis heraus erklärbaren Zahlungen (dem Grunde oder der Höhe nach; freiwillige Zuwendung gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Einkommensverwendung) im Vordergrund. Lehre und Verwaltungspraxis gehen insbesondere bei - dem ersten Anschein nach - unangemessenen Gestaltungen von einer Art "Splitting" aus, das dazu dienen soll,

Einkunftsteile auf nahe stehende Personen zu verschieben, die ihrerseits keiner oder einer nur geringen Einkommensteuerbelastung unterliegen (*Doralt/Renner*, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁸; § 2 Tz 159; EStR 2000 Rz 1127). Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (vgl. VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Die Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; VwGH 24.9.2003, 97/13/0232).

Aus Sicht der Anerkennungskriterien derartiger Verträge müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0099; *Doralt/Renner*, a.a.O.; § 2 Tz 160). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Sie entsprechen ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082 zu einem Dienstverhältnis zwischen einem Landtagsabgeordneten und seiner Ehegattin; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164 zur Verrichtung von Buchhaltungsarbeiten durch einen studierenden Sohn, VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300, zu Schreibarbeiten der Kinder, VwGH 4.6.2003, 97/13/0208, zu nicht näher bestimmten Werkleistungen der Ehegattin und VwGH 16.9.2003, 97/14/0054 zu Leistungen des Lebensgefährten; vgl. hiezu *Renner*, SWK 2003, 1197; siehe aus Sicht der Verwaltungspraxis auch die im Wesentlichen gleichlautenden Ausführungen in den EStR 2000 Rz 1130 ff).

Zu den einzelnen Kriterien ist festzuhalten:

- Publizität

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (*Ruppe*, Familienverträge², 115, 119). Schriftform des Vertrags ist zwar nicht unbedingt erforderlich (vgl. auch EStR 2000 Rz 1132), allerdings kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest

die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.1992, 90/13/0169).

Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, er muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein. Nur in Fällen absoluter Üblichkeit der Schriftformwahl führt deren mangelnde Einhaltung i.d.R. zur Nichtanerkennung des Vertrages (vgl. VwGH 14.9.1977, 0027, 0162/77 zu einem zwischen Ehegatten abgeschlossenen Darlehensvertrag).

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen (vgl. VwGH 16.12.1997, 96/14/0099; VwGH 2.2.2000, 99/14/0082), doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten gerade bei "vorgetäuschten" Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (vgl. VwGH 17.9.1996, 92/14/0161; *Doralt/Renner*, a.a.O. § 2, Tz 162).

- Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt

Zwar ist 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 (*Ruppe, Familienverträge*², 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; *Doralt/Renner*, a.a.O., § 2, Tz 163). Die Rechtsprechung vertritt aber auch einen strenger Standpunkt: sie anerkannte einen zwischen Eltern und minderjährigem Sohn abgeschlossenen Kaufvertrag deshalb nicht, weil die aus dem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten nicht eindeutig festgelegt waren (vgl. VwGH 22.9.1992, 88/14/0074, 1993, 130); auch der BFH hat einen unter nahen Angehörigen abgeschlossenen Mietvertrag deshalb nicht anerkannt, weil keine klare Vereinbarung über die Nebenkosten getroffen wurde (BFH/NV 1995, 674)

- Fremdvergleich

Maßgeblich ist die "*im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis*" (vgl. VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. VwGH 13.12.1988, 85/13/0041).

Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (vgl. BFH, BStBl 1997 II 196). Ein tatsächliches Verhalten, aus dem auf eine Rechtsbeziehung unzweifelhaft zu schließen ist, reicht für die Anerkennung einer Rechtsbeziehung aus (vgl. VwGH 28.8.2002, 96/14/0144

zum Dienstverhältnis eines Gesellschafter-Geschäftsführers, das "dem Grunde nach eindeutig gegeben war" und der damit verbundene Aufwandsersatz "gerichtsnotorisch" war; Wiesner, RWZ 2002, 311 f [312]).

Die zivilrechtliche "eheliche Beistandspflicht" ist eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit. Nach § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des Anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Liegt bei einer derartigen Mitwirkung kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen i.S.d. § 20 EStG anzusehen (vgl. z.B. VwGH 3.4.1998, 95/15/0191).

Familienhaftes Verhältnis liegt z.B. dann vor, wenn ein Kind im Betrieb der Eltern ohne rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0042) bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitsleistung oder -zeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind, sondern die Höhe des Taschengeldes nach Ermessen bestimmen (vgl. VwGH 27.2.1959, 1371/57). Zahlungen für Aushilfstätigkeiten sind jedoch nicht schon deshalb keine Betriebsausgabe, weil die Kinder familienrechtlich hierzu verpflichtet sind. Entscheidend ist, ob die verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch Inhalt einer mit einem Fremden zu begründenden Vereinbarung sein können (BFH, BStBl 1989 II 454, zu stundenweise Aushilfstätigkeiten). Ersetzen einer fremden Arbeitskraft ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (vgl. VwGH 17.5.1989, 88/13/0038, zur Halbtagsbeschäftigung der Ehefrau).

Diese Ausführungen bedeuten auf den konkreten Fall bezogen:

Der Beschwerdeführer beantragte in seinen Einkommensteuererklärungen die Berücksichtigung von Zahlungen an seine Gattin.

Publizität:

Wie oben bereits angeführt, müssen dann, wenn keine schriftlichen Vereinbarungen existieren, zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Gegenständlich wurde zwar eine Auflistung der getätigten Arbeiten vorgelegt, doch lassen diese doch auch Zweifel an der Richtigkeit dieser Auflistung aufkommen.

Dem zuständigen Finanzamt wurden Abrechnungen bzw. Zahlungsmodalitäten erst nach Aufforderung vorgelegt.

Da allerdings keine Veranlagungspflicht des Beschwerdeführers gegeben war, kann ihm dies auch nicht zur Last gelegt werden.

Da wie bereits vorher ausgeführt wurde, eine schriftliche Vereinbarung nicht zwingend erforderlich ist, kann hier im Wesentlichen kein grober Mangel hinsichtlich der Publizität erkannt werden.

Anzumerken ist hierzu aber auch, dass eine allfällige Notwendigkeit einer Leistungserbringung durch einen nahen Angehörigen für sich gesehen noch keine Publizität (vgl. VwGH 19.5.1993, 91/13/0045; Schreibarbeit Gattin) bewirkt. Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat derjenige beizutragen, der sich darauf beruft.

Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt:

Aus den vorgelegten Unterlagen lassen sich hier aber doch Ungereimtheiten herauslesen. Vor allem (wie auch beim folgenden Fremdvergleich) lassen die Arbeitsaufzeichnungen in Kombination mit den Abrechnungen nicht wirklich klar einen Zusammenhang erkennen. Es wurden Beträge in unregelmäßigen Abständen übergeben, die vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen weisen aber auf eine quartalsweise Abrechnung hin.

Hinsichtlich der tatsächlichen Arbeitsleistungen wurden keine Grundaufzeichnungen vorgelegt.

Auch der Umfang und die Inhalte der Leistungen der Gattin wurde nicht klar im Vorhinein dargelegt.

Grundsätzlich hatte die Gattin eine freie Zeiteinteilung bei Recherchearbeiten, sie war aber auch für Anfragen nach Kundenwunsch zuständig. Ebenso sollte sie telefonische Unterstützung während Kundenbesuchen leisten.

Es wurden also Leistungen von der Gattin gefordert, welche eine fremde Arbeitskraft wohl nicht derart unklar definiert akzeptieren würde. Gerade bei Außendiensten sollte die Gattin eine Art „Bereitschaftsdienst für telefonische Unterstützung“ leisten. Wie erfolgt hier eine Entlohnung wenn diese Bereitschaft nicht in Anspruch genommen wurde? Hierzu wurden offensichtlich keine Vereinbarungen getroffen; zumindest wurden sie nicht kundgetan.

Bei diesen Vereinbarungen kann nicht von klaren, eindeutigen Inhalten ausgegangen werden.

Fremdvergleich:

Dieser Punkt überschneidet sich natürlich mit den bereits dargestellten Erfordernissen. Der Beschwerdeführer stellt das Erfordernis der Beschäftigung der Gattin auch als Ersatz für eine sonst erforderliche Sekretärin dar. Da die Gattin die notwendige fachliche Qualifikation hat, hat sie für den Beschwerdeführer im Wesentlichen die Buchhaltung gemacht.

Im Folgenden erfolgt eine stichwortartige Auflistung jener Punkte, welche wohl mit fremden Personen nicht vereinbart bzw. durchgeführt worden wären (tw. auch in den anderen Bereichen enthalten):

- < keine Vereinbarung hinsichtlich der vorhin erwähnten „Bereitschaftsdienste“.
- < Honorarnoten: „... *Betrag heute erhalten* ...“. Tatsächlich wurden aber nicht diese Beträge tatsächlich ausbezahlt, sondern unterschiedliche Beträge zu unterschiedlichen Zeitpunkten (nicht quartalsweise).
- < Akontozahlungen „*auf Wunsch meiner Gattin*“

< Fremdleistungen haben Großteils zu Verlusten geführt. Auch wenn der Beschwerdeführer dies mit Anlaufverlusten begründet, so scheinen die bezahlten Beträge doch nicht wirklich der Realität zu entsprechen. Im Jahr 2007 wurden an die Gattin 1.950 Euro bei einem Gesamtumsatz von 1.254,98 Euro bezahlt; aber auch im berufungsgegenständlichen Jahr 2009 wurde mehr als die Hälfte des Umsatzes für Fremdleistungen aufgewendet (2.260 Euro::3.698,54 Euro).

Zusammenfassend ist nach Ansicht des erkennenden Gerichtes festzustellen, dass eine fremde Arbeitskraft unter diesen Bedingungen und Erfordernissen nicht bereit gewesen wäre zu arbeiten. Eine fremde Arbeitskraft würde wohl kaum einer Vereinbarung zustimmen, welche keinerlei konkreten Arbeitszeiten beinhaltet bzw. deren Arbeitszeit sich an die offensichtlich doch unregelmäßigen Arbeitszeiten des Beschwerdeführers (Auftraggebers) richten sollte.

Auch wenn die gewählte Vorgangsweise keine großen Einsparungen brachte, so ist doch auch die unterschiedliche Einkommenshöhe und somit die unterschiedliche Progression der Vertragspartner zu beachten. Auch wenn die Gattin die bezahlten Beträge in ihren Steuererklärungen angeführt hat, so hat dies doch zu unterschiedlichen tatsächlichen Steuerbelastungen geführt.

Gerade aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes und der Einkommenssituation der Lebensgefährtin sind derartige Überlegungen nicht völlig auszuschließen und umso mehr ist auf die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Erfordernisse wie Publizität, Inhalt und Fremdvergleich Rücksicht zu nehmen.

Zu beachten ist hier auch die oben angeführte Bestimmung im ABGB (sog. "eheliche Beistandspflicht"). Das bedeutet also, dass nicht jede Mithilfe des Partners im Erwerb des anderen und jede Zahlung sich auch tatsächlich als Betriebsausgaben qualifizieren lassen. Das Gesamtbild der Verhältnisse ist maßgeblich.

In Summe gesehen stellt das erkennende Gericht die Mithilfe der Gattin in der Tätigkeit des Beschwerdeführers keinesfalls in Abrede. Die dabei entfalteten Tätigkeiten entsprechen jedoch nicht den nach der Judikatur erforderlichen Voraussetzungen, sodass die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen keine Betriebsausgaben darstellen

b) Kilometergeld:

Das Finanzamt hat in diesem Zusammenhang Aufwendungen gekürzt, da anzunehmen war, dass der Beschwerdeführer teilweise Fahrten von seinem Dienstort aus vorgenommen hat.

Fahrten zwischen Wohnung und Dienstort sind allerdings durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten.

Auch wenn der Beschwerdeführer tatsächlich mit dem eigenen PKW zur Arbeit fährt anstatt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, so stellen diese Aufwendungen keinen Mehraufwand dar, sondern sind ebenfalls mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. Pendlerpauschale abgegolten.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung konnte der Beschwerdeführer aber weitere tatsächlich durchgeführten Fahrten im Zusammenhang mit seiner Vertretertätigkeit auflisten. Tatsächlich wurden hier 5.443 km aufgelistet. Nach nochmaliger Überprüfung der vorgelegten Auflistung war festzustellen, dass zumindest bei 31 Fahrten nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden konnte, ob diese tatsächlich von Linz oder von zu Hause aus begonnen wurden. Die angeführten Kilometer waren demnach um 31 Fahrten nach Linz (72 km) zu kürzen.

Berechnung:

< 5.443 km abzüglich 2.232 km (31*72 km): 3.211 km á 0,42 Euro: **1.348,62 Euro**
Fahrtkosten.

c) Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2009:

- + Einnahmen: 3.698,54 Euro
 - Fremdleistungen: 0,00 Euro
 - Sozialversicherung: 415,39 Euro
 - km-Geld: 1.348,62 Euro
 - Pauschale (12%): 443,82 Euro
 - Vorsteuer (12%): 53,26 Euro
- GEWINN: 1.437,45 Euro

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 ist kein dieser gesetzlichen Bestimmung erkennbarer Grund ersichtlich eine Revision zuzulassen.

Linz, am 17. Juni 2014