



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. Bw., Adr.Bw., vertreten durch Ancora Steuerberatungs GmbH, 1120 Wien, Gierstergasse 6, vom 17. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 21. März 2012 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2008 bis 2010 nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung am 12. November 2013 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr 2008 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit letztmalig als praktizierender Arzt und in den Streitjahren 2009 und 2010 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus ärztlicher Gutachtertätigkeit und Ordinationsvertretungen.

Strittig sind für das Streitjahr 2008 der begünstigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG für den Übergangs- und Veräußerungsgewinn in Höhe von € 48.125,65 und € 119.279,27 sowie für die Streitjahre 2009 und 2010 die geltend gemachten Fremdleistungen an die Ehegattin und Tochter des Bw. in Höhe von € 1.547,-, € 2.350,- und € 3.500,-.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Heranziehung des begünstigten Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG für das Streitjahr 2008 ab, da dieser für den Übergangs- und Aufgabegewinn nur dann zustehe, "*wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Eine Erwerbstätigkeit liegt gemäß der gesetzlichen*

Bestimmung dann nicht vor, wenn die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten € 730 im Kalenderjahr nicht übersteigen. Da die Fremdleistungsvereinbarungen mit der Ehefrau und der Tochter den Anforderungen der Rechtsprechung an Verträge unter nahen Angehörigen nicht entsprechen, sind diese nicht anzuerkennen und den entsprechenden Fremdleistungshonoraren die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zu versagen. Da somit in den Jahren 2009 und 2010 Einkünfte von mehr als € 730 aus der ärztlichen Gutachtertätigkeit erzielt wurden, steht die Begünstigung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG nicht zu."

Betreffend die Fremdleistungen an die Ehegattin und Tochter wurde vom Finanzamt ein Vorhalteverfahren durchgeführt, mit dem Ersuchen den Zahlungsfluss, die Werkverträge, Stundenaufzeichnungen und Beschreibung der Tätigkeiten, Leistungsabrechnungen der Fremdleistungsempfänger vorzulegen bzw. nachzuweisen und wurden vom Bw. mehrere Vereinbarungen sowie Zahlungsbelege vorgelegt. Die für die Streitjahre 2009 und 2010 geltend gemachten Fremdleistungen wurden vom Finanzamt mit folgender Begründung als nicht den *Verträgen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts entsprechende Betriebsausgaben beurteilt.*

"Mit Schreiben vom 8.10.2010 ersuchte die gefertigte Behörde um Vorlage der Werkverträge, Stundenaufzeichnungen, Leistungsabrechnungen sowie den Zahlungsfluss nachzuweisen. Vorgelegt wurden Vereinbarungen mit der Ehegattin und der Tochter, worin lediglich festgehalten wird, dass der Stundenlohn für Bürotätigkeiten € 25 beträgt sowie Kassa-Ausgangsbelege.

Trotz Aufforderung wurden keine Stundenabrechnungen vorgelegt.

Ungewöhnlich bzw. nicht fremdüblich ist die Entlohnung in Pauschalbeträgen zu willkürlichen Zeitpunkten. Eine entsprechende Vereinbarung dazu wurde nicht vorgelegt.

Mit einem fremden Dritten würden im Voraus die Abrechnungen jedenfalls schriftlich festgehalten.

Auch geht aus den vorgelegten Vereinbarungen nicht der genaue Inhalt der geschuldeten Leistungen hervor, "Bürotätigkeit" stellt keine genaue Leistungsbeschreibung dar.

Somit fehlt es an den oben angeführten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der dargestellten Vertragsverhältnisse zu Ehegattin und Tochter, wonach die Verträge einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müssen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

(Fremdvergleich)

Festgehalten wird weiters, dass der Pfl. seine Ordinationstätigkeit im Jahr 2008 einstellte und in Pension ging.

Im Jahr 2009 wurden weitere Einnahmen aus Ordinationsvertretungen erzielt.

Die Behörde zweifelt an, dass dafür Bürotätigkeiten im Ausmaß von 94 Stunden erforderlich waren.

Auch wird darauf hingewiesen, dass gem. § 90 ABGB die Ehegatten einander zur umfassenden Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. Im Erwerb des anderen hat ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich ist.

Zu berücksichtigen ist weiters, dass neben der bereits oben beschriebenen Gefahr der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberer Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits stehen. Helfen Familienmitglieder im Beruf eines Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Berufstätige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. VwGH 4.7.2003, 2001/13/0300)."

In der fristgerechten Berufung wurde vom steuerlichen Vertreter eingewendet, dass

"die Regelungen der so genannten Angestelltenjudikatur bekannt sind und den Zweck, steuerliche Folgen willkürlich herbeizuführen, verfolgen. Die vom VwGH formulierten Kriterien der Transparenz, Schriftlichkeit und Fremdüblichkeit sind - wie sich schon aus dem verfassungsrechtlichen Gebot der Gleichbehandlung der Staatsbürger ergibt – nicht diskriminierend in dem Sinn auszulegen, dass für die Beschäftigung von Angehörigen unangemessen strengere Regeln gelten als für andere Vertragsverhältnisse.

Die formalen Anforderungen der Angehörigenjudikatur sind im gegenständlichen Fall erfüllt. Im Sinn der obigen Ausführungen ist die Behauptung der Behörde, die Entlohnung in Pauschalbeträgen zu "willkürlichen" Zeitpunkten sei ungewöhnlich bzw. nicht fremdüblich, als falsch und rechtswidrig zu bezeichnen. Gerade die Gleichsetzung von ungewöhnlich mit fremdunüblich zeigt, dass die Behörde das Konzept der Fremdüblichkeit in einer unrichtigen Weise interpretiert. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht als durch das private Naheverhältnis veranlasst zu sehen. Weiters ist nach der Rechtsprechung des VwGH bei der Beurteilung der Angemessenheit auch unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw. Toleranzgrenze zu berücksichtigen. Einzelne unübliche Bedingungen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird. Es kommt daher nicht darauf an, ob eine Vorgangsweise "gewöhnlich" ist, also von einer - von der Finanzverwaltung - vermuteten Mehrzahl der Steuerpflichtigen geübte Praxis darstellt, sondern ob in vergleichbaren Fällen mit Dritten in der gleichen Art und Weise kontrahiert würde. In der Praxis sind aber Vereinbarungen zu Tätigkeiten, in denen als für die Vertragsparteien maßgeblicher Parameter ein Stundensatz festgelegt wird, gang und gäbe. Schon ein Blick in die Vorgangsweise von Personalgestellern wie "X." zeigt, dass neben der namhaft gemachten Person einzig allein ein Stundensatz genannt wird, um mit dem Kunden zu einem Vertragsabschluss zu gelangen. Ebenso entspricht ein Stundensatz von € 25,00 den gängigen Tarifen für Büroarbeit.

Falsch und damit rechtswidrig ist weiters die Behauptung der Behörde, dass die Tätigkeitsbezeichnung "Bürotätigkeit" keine genaue Leistungsbeschreibung darstelle.

Wiederum ist auf das Kriterium abzustellen, ob mit Dritten eine gleichlautende Vereinbarung getroffen werden würde, was in Hinblick auf die betriebliche Praxis nur bejaht werden kann. Der Begriff "Bürotätigkeit" ist in der Alltagsprache hinreichend definiert; jeder, der diese ausübt kann mit hinreichender Klarheit sagen, welche Tätigkeiten darunter subsumiert werden. Die Feststellung, "Bürotätigkeit" stelle keine genaue Leistungsbeschreibung dar, erweist sich daher als willkürlich und zeigt einmal mehr, dass die Behörde an die Vereinbarung zwischen Angehörigen einen höheren Maßstab anlegt, als an solche zwischen Dritten.

Die Aussage, dass die Behörde anzweifle, dass für die Ordinationsvertretung Bürotätigkeit im Ausmaß von 94 Stunden erforderlich war, ist keine Begründung, sondern eine nicht weiter unterlegte Feststellung. Wie der VwGH vielfach ausgesprochen hat, muss die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist dabei die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, worunter die Anführung jenes Sachverhaltes gemeint ist, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Diesen Anforderungen genügt auch nicht der formelhafte Verweis auf § 90 ABGB, wonach Ehegatten einander zur umfassenden Lebensgemeinschaft verpflichtet sind.

Als typische Beispiele für unterstützende Tätigkeit in diesem Sinne führt der VwGH Reinigungsarbeiten, Telefondienste, Botengänge sowie die Beförderung des Ehegatten zum Flughafen an. Die im gegenständlichen Fall erbrachten Tätigkeiten erfüllen dieses nicht, sondern entsprechen eben dem Profil einer Bürokrat. Im gegenständlichen Fall stehen die erbrachten redaktionellen Leistungen vor allem im Zusammenhang mit der Arbeit ärztlicher Gutachten für die V..

Eine steuerliche Nichtberücksichtigung der in der Steuererklärung 2009 geltend gemachten Fremdleistungen ist daher falsch und rechtswidrig. Daraus folgt nicht nur, dass die bescheidmäßige Festsetzung der Einkommensteuer 2009 falsch ist, sondern dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Begünstigungen des § 37 EStG auf den Veräußerungs- und Übergangsgewinn 2008 sehr wohl vorliegen. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit insoweit eingestellt, also aus seiner weiter ausgeübten Tätigkeit Einkünfte von weniger als € 730,- pro Jahr erzielt. Die Gutachtertätigkeit erlaubt dem Abgabepflichtigen, seine im abgeschlossenen Berufsleben erworbenen Kenntnisse und Erfahrungen weiterhin anzuwenden; die Erzielung von Einkünften steht dabei absolut nicht im Vordergrund."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung für die Jahre 2009 und 2010 wurde wie folgt begründet:

"Wie bereits in der Begründung zum Erstbescheid 2009 ausgeführt, entspricht die bloße Vereinbarung eines Stundenlohnes für "Bürotätigkeit" nicht dem Erfordernis eines klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalts (vgl. UFS 29.10.2010, RV/3089-W/09). Auf Aufforderung des Finanzamtes wurden keine Nachweise betreffend Leistungsumfang (Stundenaufzeichnungen), Leistungsabrechnungen und Zahlungsfluss vorgelegt. Bei Werkverträgen wird eine abgeschlossene Leistung geschuldet und über diese abgerechnet. Es wurden keine entsprechenden Abrechnungen vorgelegt. Auch die Auszahlung

des Honorars zu willkürlich erscheinenden Zeitpunkten (ohne Vorliegens einer entsprechenden Abrechnung) entspricht nicht dem Fremdvergleich.

Bei Werkverträgen ist es geboten, die Leistungen exakt zu umschreiben und den Leistungszeitpunkt sowie das hierfür vereinbarte Entgelt ausreichend zu konkretisieren (UFS 10.8.2006, RV/0465-L/03).

Da keine gesonderten Leistungsabrechnungen der Ehefrau und der Tochter vorgelegt wurden, wurde dieses Kriterium nicht erfüllt.

Auch die vorgelegten (pauschalen) Empfangsbestätigungen der Ehefrau und der Tochter für 2009 vermögen die dargelegten Kriterien nicht zu erfüllen: eine genaue Abrechnung der einzelnen Leistungen mit Datum, aufgewendeten Stunden, genauer Bezeichnung der Leistung und dafür verrechnetem Stundensatz, wie dies bei einer Leistungserbringung durch einen Fremden üblich wäre, fehlen.

Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Werkvertrag (Niederschrift eines Gutachtens) ist die detaillierte und inhaltlich klare Darlegung der erbrachten Leistung sowie ein fremdüblicher Zahlungsverkehr durch regelmäßige Zahlungen und Rechnungslegung (vgl. UFS 16.7.2007, RV/0701-W/06).

Da die Kriterien zur Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt wurden, sind die beantragten Betriebsausgaben im Jahr 2009 und 2010 nicht anzuerkennen."

Im Erstbescheid betr. Einkommensteuer 2010 wurden weiters die gesamten laut Fahrtenbuch betrieblich zurückgelegten Fahrten berücksichtigt. Es sind jedoch die Fahrten zur Tochter zum Abliefern des Diktats und Abholen der geschriebenen Gutachten auszuscheiden. Da die Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen nicht anerkannt wird, sind die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen ebenfalls auszuscheiden. Weiters sind die Besuche bei der Tochter jedenfalls privat mitveranlasst; Aufwendungen der Lebensführung sind gem. § 20 Abs. 1 Z 2 EStG nicht abzugsfähig."

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend eingewendet, dass der Bw. seine Tätigkeit nur im kleineren Rahmen als Gutachter weiterführt und die Aufzeichnungen dafür als ausreichend konkretisiert hinsichtlich Bürotätigkeit und Schreibarbeiten sowie der Bezeichnung des Stundensatzes vergleichbar einem Werkvertrag zu beurteilen sind. Die Ehegattin war bereits in der Ordination als Angestellte tätig und für die Schreibarbeiten zuständig und befindet sich in Pension. Die Tochter befand sich im strittigen Zeitraum in Karenz.

Die Finanzamtsvertreterin verwies auf die fehlende Fremdüblichkeit und fehlende Publizität im Sinne der Naheangehörigen-Judikatur und auch dem nicht fremdüblichen Stundenlohn von € 25,- und € 30,- statt ca. € 6,- für Schreibarbeiten. Darüber hinaus handle es sich nur um kleinere Gutachten, wofür die Schreibarbeiten nicht in Relation zu stehen scheinen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind. Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art Splitting ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermeiden suchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Ertragsteuerliche Auswirkungen können sich aus den verschiedensten Vertragsbeziehungen ergeben. Eine häufige Form ist die Mitarbeit im Betrieb (familienhaftes Verhältnis, Dienst - bzw. Werkvertrag). Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. Doralt/Renner, EStG, Kommentar, § 2, Tz 158, Tz 158/1, Tz 160).

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Die Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Das Kriterium klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt 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.

Maßgeblich für den Fremdvergleich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz 161, Tz 163, Tz 165 und die angeführte Judikatur).

Bei einem Werkvertrag ist es notwendig, Art und Umfang der erbrachten Werkleistungen z.B. der Ehegattin im Einzelnen darzulegen. Gerade die Frage, ob diese für ihre Leistungen angemessen entlohnt wurde, kann nur auf Grund einer detaillierten, inhaltlich klaren Darlegung der von ihr erbrachten Leistungen beurteilt werden. Bei Werkverträgen ist es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH geboten, die Leistungen exakt zu umschreiben und den Leistungszeitpunkt sowie das hiefür vereinbarte Entgelt ausreichend zu konkretisieren. Unter Fremden ist es nicht üblich, das Entgelt für auf Grund von Werkverträgen erbrachten Leistungen nach den steuerlichen Erfordernissen des Werknehmers zu gestalten (u.a. VwGH 31.3.1996, 92/15/0055; 17.8.1994, 93/15/0205). Der gesamte Werkvertrag ist dem Grunde nach nicht anzuerkennen, wenn die Ehegattin lediglich bis zu dem Betrag, bis zu welchem sie keine Abgaben zu entrichten hat, ihre angeblich erbrachten Schreibarbeiten (ohne konkrete Bemessungsgrundlage wie pro Seite, pro Stunde) verrechnet und darüber hinausgehende Arbeiten unentgeltlich erledigt.

An Hand dieser von der Judikatur geforderten Kriterien ist im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob die abgeschlossenen Vereinbarungen den Anforderungen entsprechen und die geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Anerkennung von Zahlungen an die Ehegattin bzw. an die Tochter auf Grund diverser geleisteter Arbeiten und in diesem Zusammenhang die Anwendung der Steuerbegünstigung nach § 37 Abs. 5 Z 3 EStG.

Der Bw. hat in Hinblick auf die Mitarbeit der Ehegattin und Tochter jeweils eine Vereinbarung vom 2.1.2009 sowie 5.1.2010 für die Jahre 2009 und 2010 vorgelegt, wonach ein Stundenlohn von € 25,- bzw. € 30,- für "Bürotätigkeit" bezahlt wurde. Zum Nachweis der Zahlungen wurden zum Teil handgeschriebene Honorarbelege sowie Kassabelege vorgelegt.

Ungewöhnlich sind die vorgelegten Vereinbarungen dahin gehend, dass die Rechnungslegung über die geleisteten Stunden durch den Auftragnehmer in Pauschbeträgen ausbezahlt und

abgerechnet wurden. Eine derartige Abrechnungsmodalität ist unter Fremden nicht üblich. Im Übrigen sind trotz Aufforderung des Finanzamtes keine Aufzeichnungen über Stundenabrechnungen bzw. –aufzeichnungen der Ehegattin und Tochter vorgelegt worden.

In der Berufung führte der Bw. an, dass die formalen Anforderungen in diesem Fall erfüllt worden wären und die Behauptung der Behörde die Entlohnung in Pauschalbeträgen sei zu willkürlichen Zeitpunkten erfolgt, sei ungewöhnlich bzw. in unrichtiger Weise interpretiert worden. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht als durch das private Naheverhältnis veranlasst zu sehen. Weiters ist nach der Rechtsprechung des VwGH bei der Beurteilung der Angemessenheit auch unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw. Toleranzgrenze zu berücksichtigen. Einzelne unübliche Bedingungen führten nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt würde.

Zum vorliegenden Sachverhalt wird festgestellt, dass aus den "Vereinbarungen" mit der Tochter und Ehegattin zwar die Tätigkeit "Büroarbeiten" hervorgeht, wonach Schreibarbeiten in Bezug auf die Gutachtertätigkeit des Bw. ausgeführt worden wären.

Hingewiesen wird jedoch auf die ungewöhnliche Art, wie die Zahlungen durchgeführt wurden. Wie das Finanzamt in der gesonderten Begründung zum angefochtenen Bescheid dargelegt hat, wurden zum Nachweis "Kassabelege" über die Auszahlungen an die Ehegattin vom 9.3., 18.7. und 12.10.2009 in Höhe von insgesamt € 580,- und für die Tochter vom 24.2., 20.3., 12.6., und 30.11.2009 in Höhe von insgesamt € 1.770,- vorgelegt, betreffend das Jahr 2010 weiters Kassabelege vom 1.2., 1.3., 5.4., 3.5., 2.8., 3.6., 1.11. und 6.12.2010 über Zahlungen an die Tochter in Höhe von insgesamt € 3.500,-.

Hingewiesen wird darauf, dass zivilrechtlich die "eheliche Beistandspflicht" eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit ist. Nach § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB einen Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Liegt bei derartigen Mitwirkungen kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd. § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigten Personen iSd. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen.

Auf Grund dieser Sach- und Rechtslage ergibt sich, dass die behaupteten Zahlungen von insgesamt € 580, an die Ehegattin des Bw. bereits in Hinblick auf die eheliche Beistandspflicht nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Zu den Zahlungen an die Tochter wird ausgeführt, dass gemäß § 137 Abs. 2 ABGB darüber hinaus Eltern und Kinder einander beizustehen haben. Für die steuerliche Anerkennung von Dienstverhältnissen und auch Werkverträgen ist es daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich und sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen.

Wie bereits ausgeführt ist es bei Werkverträgen zwischen nahen Angehörigen notwendig, dass die für das Zustandekommen eines Vertrages wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügend Deutlichkeit fixiert worden sind, d.h. Art und Umfang der erbrachten Werkleistungen sind ebenso vor Tätigwerden zu vereinbaren, wie das Entgelt, die Auftragszeit und die Zahlungsmodalität (u.a. UFS 31.3.2004, RV/1326-L/02).

Nach Ansicht des UFS sind die Einwendungen im vorliegenden Fall nicht geeignet zu einer anderen Beurteilung der Tätigkeit bezüglich der Tochter zu führen, da weder gesonderte Leistungsabrechnungen noch Aufzeichnungen vorgelegt wurden und auch im Hinblick auf das Ausmaß der Gutachtertätigkeit mit geringer Einkunfts Höhe diese als nicht in Relation stehend zu beurteilen sind. Die Tochter befand sich im strittigen Zeitraum in Karenz und erfolgten die Zahlungen und Rechnungslegungen weiters nicht fremdüblich der Höhe nach. Unter Hinweis auf die Entgeltzahlungen lt. Kollektivvertrag sind Zahlungen für Schreibarbeiten im Höhe von € 25,- bzw. € 30,- als nicht fremdüblich zu bezeichnen. Weiters wird auf die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2008 verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. November 2013