



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, geb. xx.xx.xx, M, Straße, vom 2. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch Dr.Oskar Ritter, vom 3. Juli 2006 betreffend **Einkommensteuer 2005** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe aus dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat **am 05.04.2006** seine Einkommensteuererklärung 2005 beim Finanzamt eingereicht. Der Bw hatte im Jahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Beamter, Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Musiker und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Bw gab bei der Anzahl der Kinder drei an, beantragte den Mehrkindzuschlag und beanspruchte einen Unterhaltsabsetzbetrag für ein außereheliches Kind, das am xxxx geboren wurde. Als außergewöhnliche Belastung beantragte der Bw eine Unterhaltsnachzahlung für dieses Kind für die Jahre 2002, 2003 und 2004 in Höhe von 10.302,00 €.

Mit Vorhalt vom 23.05.2006 (Seiten 11,12 im Veranlagungsakt im Jahr 2005) verlangte das Finanzamt folgende Nachweise:

1.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker: Nachreichung eines Anlageverzeichnisses bei den Einkünften als Musiker betreffend die Abschreibung (AfA) von Musikgeräten in Höhe von 10.739,51 €.

2.) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Aufgliederung und Belege der übrigen Werbungskosten in Höhe von 6.002,02 € betreffend die Vermietung des Objektes in S.

3.) Unterhaltsabsetzbetrag: es ist anzugeben, für wen ein Unterhaltsabsetzbetrag beantragt werde und ein Nachweis vorzulegen, in welcher Höhe Zahlungen geleistet wurden. Der Bw wurde darauf hingewiesen, dass Unterhaltszahlungen keine

4) außergewöhnliche Belastung darstellen würden und dass der Mehrkindzuschlag bereits von seiner Gattin für das Jahr 2005 beantragt worden sei.

Mit Fax vom 29.05.2006 gab der Bw an:

Zu 3.) Unterhaltsbetrag: Die Unterhaltszahlungen seien ab 01.01.2005 in monatlicher Höhe von 205,00 € an E, geboren xxxx in S, wohnhaft Br, W geleistet worden.

Zu 4.) außergewöhnliche Belastung – Nachzahlung an Unterhalt: Weiters sei im Jahr 2005 als Unterhalt für die Jahre 2002 bis Dezember 2004 eine Nachzahlung von 10.302,00 € bezahlt worden. In diesem Betrag seien keine Rechtsanwalts- und Gerichtskosten enthalten.

Zu 2.) Für die Ausgaben bei der Vermietung und Verpachtung wurde eine Liste (Seite 14) "Liste Ausgaben Vermietung" mit diversen Aufwendungen eingereicht. Die größte Position mit 5.200,00 € betreffe eine Rechnung vom 31.12.2005 (Seite 19) der AS Verwaltungs-KEG an den Bw über ein Honorar betreffend die Verwaltung der Liegenschaften.

Zu 1.) Für die Ausgaben als Musiker wurde eine "AfA-Liste Musik" eingereicht mit dem Vermerk, dass der Bw in den Vorjahren 2000 bis 2004 auf die Abschreibung (AfA) einiger Wirtschaftsgüter vergessen habe und diese 2005 nachhole. Weiters seien diverse übrige Ausgaben angeführt.

Am 30.05.2006 wurde dem Bw vom Finanzamt eine Vorladung zugestellt, sich beim Finanzamt zwecks Vereinbarung eines Besprechungstermines zu melden.

Am 08.06.2006 wurde mit dem Bw eine Besprechung abgehalten:

Zu 3.) zum Unterhaltsabsetzbetrag: eine außergewöhnliche Belastung betreffend die Nachzahlung von Unterhalt in Höhe von 10.302,00 € sei nicht möglich. Anerkannt werde der Unterhaltsabsetzbetrag 2005 für 12 Monate.

Zu 1.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit: es wurde dem Bw erklärt: eine vergessene AfA könne nicht nachgeholt werden; für Investitionen im 2.Halbjahr 2005 stehe nur eine

HalbjahresAfA zu und eine AfA von 2% von den Anschaffungskosten sei bei Vermietung und Verpachtung nicht zulässig.

Mit Fax vom 08.06.2006 reichte der Bw noch folgende Unterlagen nach: Vaterschaftsfeststellungsbeschluss des Bezirksgerichtes Oberndorf vom 27.09.2005 für die außereheliche Tochter E. Eine Zusammenstellung der Einnahmen als Musiker "Liste Einnahmen Musik" mit Einnahmen in Höhe von 12.210,00 €.

Mit Erstbescheid vom 03.07.2006 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 2.477,75 €, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 5.754,78 € angesetzt und als Unterhaltsabsetzbetrag wurden 306,00 € berücksichtigt:

Zu 1.) *"Einkünfte aus selbständiger Arbeit: AfA Korrektur: a) Für die Investitionen im 2. Halbjahr 2005 steht die AfA nur im Ausmaß von 50% der jährlichen AfA zu. b) Die Nachholung vergessener AfA Beträge aus Vorjahren ist nicht zulässig. Neuberechnung der AfA 2005: AfA lt. vorgelegtem Anlageverzeichnis 9.400,37 € minus Korrektur Halbjahres AfA 2005 166,44 €, minus nachgeholte AfA aus Anschaffungen 1998 789,32 € = AfA nach Korrektur 8.444,61 €. AfA bisher geltend gemacht 10.739,51 € - Differenz 2.294,90 € plus bisher erklärte Einkünfte 182,85 € = Einkünfte nach Berichtigung der AfA **2.477,75 €.**"*

Zu 2.) *"Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Die geltend gemachten Kosten für die Liegenschaftsverwaltung durch die AS Verwaltungs-KEG in Höhe von 5.200.- €, deren Gesellschafter der Abgabepflichtige selbst als Komplementär und Geschäftsführer sowie seine zwei minderjährigen Töchter als Kommanditisten sind, ist steuerlich nicht abzugsfähig, da durch diese Konstellation der Unternehmerlohn als Werbungskosten berücksichtigt würde. Für die steuerliche Nichtanerkennung des Unternehmerlohns als Betriebsausgabe oder Werbungskosten spricht auch die auf die Gleichstellung von Mitunternehmern mit Einzelunternehmern abzielende Bestimmung des § 23 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988, nach der Vergütungen von Mitunternehmern für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft den Gewinn nicht mindern dürfen (vgl. z.B. VwGH Erkenntnisse 2000/15/0117 v. 31.3.2005 und 98/14/0031 v. 16.9.2003)."*

Mit Schreiben vom 02. August 2006 (Seiten 57, 58, 59) erhob der Bw **Berufung** mit folgender zusammengefasster Begründung:

Zu 1.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker: Die Abschreibung für die Musikinstrumente wurde korrekt vom Finanzamt um 955,76 € gekürzt. Die weiter berechnete Differenz von 2.294,90 € sei jedoch falsch. Er lege eine **neuerliche** Liste der Ausgaben als Musiker, eine berichtigte AfA-Liste und eine Liste zur Gewinnermittlung mit Ergebnis 52,93 € (Seite 69) bei. Er habe vergessen drei Rechnungen in die Buchhaltung aufzunehmen, die jetzt

dabei sind (Kauf einer Lichtenanlage, einer Gitarre und ein Honorar für Fahr- und Aufbauarbeiten).

Zu 4.) Zur Ablehnung der außergewöhnlichen Belastung in Bezug auf die Unterhaltsleistung gibt der Bw an, dass ihm erst im Jahr 2005 die leibliche Vaterschaft der weiteren Tochter aufgrund des Urteils des BG Oberndorf bekannt wurde. Auf Grund dieser Tatsache seien für ihn sämtliche Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung erfüllt, da dies zu einem finanziellen Schicksalsschlag in seinem Leben geführt habe, diese Belastung außergewöhnlich und nicht mit der Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit vergleichbarem Einkommen in Einklang zu bringen sei, diese Belastung zwangsläufig (durch Gerichtsurteil) entstanden sei und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinflusst habe. Nach genauer Durchrechnung belaufe sich die Gesamtbelastung auf 12.354,62 €, welche hiermit als außergewöhnliche Belastung beantragt werde (10.302,00 € an Unterhaltszahlung, 789,08 € an Rechtsanwaltskosten, 1.145,16 € Kosten Gerichtsmedizin).

Zu 2.) Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: Diese seien zu Unrecht erhöht worden. Es werde beantragt, die berichtigte Darstellung mit einem Verlust von – 153,18 € anzusetzen. Die in der Begründung im Bescheid vom 03. Juli 2006 vorgebrachte Argumentation sei insofern nicht zutreffend, da keiner der Gesellschafter bzw. deren Vormund einen Gewinn mindernde Vergütung bezogen habe oder beziehe. Es handle sich im vorliegenden Fall um eine Nettofruchtgenussüberlassung, wobei die Verwaltungs-KEG unternehmerisch tätig sei. Neben den Mieteinnahmen habe die KEG sämtliche Agenden rund um die Vermietung und Verpachtung der Liegenschaften in der I-Straße in S übernommen und trage dabei auch die anfallenden Aufwendungen. Dies sei mit Schreiben vom 1. August 2005 den Mietern ordnungsgemäß angezeigt worden (Seite 70). Dem zivilrechtlichen Eigentümer und Fruchtgenussbesteller werde nur die Substanzabgeltung in Höhe der bisherigen Abschreibung (3.634,68 €) sowie der Anteil aus der einheitlichen Gewinnfeststellung der KEG (106,12 €) zugewiesen.

Vermietung	Ausgaben in €	Einnahmen in €
Substanzabgeltung		3.634,68
einheitliche Gewinnfeststellung AS Vw KEG		106,11
AfA Satz 1,5% neu	3.634,68	0,00
GWG	<u>259,29</u>	<u>0,00</u>
Zwischensummen	3.893,97	3.740,79
Differenz Einnahmen minus Ausgaben		- 153,18

Mit Vorhalt vom 09. Oktober 2006 (Seiten 91 bis 94) wurden vom Finanzamt dem Bw folgende Fragen bzw. Zusammenfassungen vorgehalten:

Zu 1.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker:

- "In der per Fax am 08.06.2006 übermittelten "Liste Einnahmen Musik" scheinen Einnahmen von 12.210,00 € auf, in der Beilage E1a aber 12.298,72 €. Weshalb diese Differenz? Weshalb soll das Finanzamt nun von geringeren Einnahmen ausgehen?"

- Die in der "Liste Einnahmen Musik" (Seite 30 – eingereicht mit Fax vom 08.06.2006) in Kilometern angeführten Reisen (insgesamt 1.100 km) erscheinen zum Großteil überhöht (z.B.: Hin- und Rückfahrt betreffend Hochzeit Hotel Zistelalm am Gaisberg richtig 53 km statt 80 km, Seehotel Schlick in Fuschl richtig 36 km statt 55 km, Berghotel Schwaitlalm in Elsbethen richtig 61 statt 140 km, Seniorenzentrum L 61 statt 65 km). Demnach wird bezüglich der auf der "Liste Einnahmen Musik" aufscheinenden Reisen insgesamt von rund 900 km (= gerundet 325 € Kilometergeld) auszugehen sein.

- Der betriebliche Zweck der auf der "Liste sonstige Ausgaben Musik mit GWG" ersichtlichen Reisen von insgesamt 808 km ist zum Großteil nicht glaubhaft (beispielsweise die angeblich 80 km weite Hin- und Rückfahrt am 10.05.2005 nach S, um dort in einem Geschäft Büromaterial um 1,70 € zu kaufen). Die Abgabenbehörde geht davon aus, dass beim Großteil dieser Reisen die private Veranlassung Auslöser dieser Fahrten war und nur ein Bruchteil (10% ?) betrieblich bedingt war (geschätzt 80 km = gerundet 30 € Kilometergeld). Sie haben hiermit Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen.

- In der Beilage E1a zu Steuererklärung wurden bei KZ 9160 (Anm. der Berufungsbehörde: Reise- und Fahrtspesen) 1.246,36 €, in der Beilage 8 (Seite 69) zur Berufung sogar 1.303,32 € für 3.661 Kilometer erklärt. Weshalb diese großen Differenzen zu der in den Listen "Einnahmen Musik" und "sonstige Ausgaben Musik mit GWG" erklärten Kilometerleistung (1.908 km)? Legen Sie bitte das Fahrtenbuch, aus dem alle Kilometeraufzeichnungen ersichtlich sind, vor.

- Zum Berufungspunkt vergessene Rechnungen: Die hier genannte Lichtanlage (175 €) ist bereits Teil des Ausgabenpostens "GWG und sonstige Ausgaben" (2.204,14 €; Beilage 6 zur Berufung) und führt daher zu keiner weiteren Veränderung.

Die Gitarre (750.-- €) ist im AfA-Verzeichnis Beilage 7 zur Berufung (Seite 68) enthalten, die entsprechende AfA daher bereits im Gesamtbetrag von 8.519,61 € berücksichtigt.

Hinsichtlich der von der Gattin ausgestellten Eingangsrechnung für Fahr- und Aufbauarbeiten (690.-- €, Beleg 20/5) wird ersucht, diese Rechnung in Kopie vorzulegen. Eine Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben an die Gattin ist vorerst nicht ersichtlich. Welche Befähigung besitzt Ihre Gattin für die durchgeführten Arbeiten? Wie oft und wann wurden diese Arbeiten durch-

geführt? Warum sollten diese Arbeiten notwendig gewesen sein? Mit welchem Fahrzeug wurden diese Fahrten unternommen? Bitte, beschreiben Sie Art und Weise der Arbeiten.

- Legen Sie bitte eine Kopie der Rechnung vom 31.12.2005 betreffend "Gage für Gitarristen" (Beleg 19/05) vor.

Nach dem bisherigen Stand des Berufungsverfahrens geht das Finanzamt von folgenden Einkünften aus selbständiger Arbeit (Musiker) aus:

	Euro
Einnahmen als Musiker 2005	12.210,00
- AfA	- 8.519,61
- GWG und sonstige Ausgaben	- 1.514,14
- Reise- und Fahrtspesen	- 355,00
Telefon, Stromkosten pauschal	<u>- 130,00</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	1.691,25

Sie haben hiermit Gelegenheit, zu dieser Berechnung Stellung zu nehmen."

Zu 2.) Vermietung und Verpachtung:

- " Der zwischen Ihnen und der AS Verwaltungs- KEG geschlossenen Fruchtgenussvertrag ist in Kopie vorzulegen.

- Welche Gründe haben Sie bewogen, einen Nettofruchtgenussvertrag mit der Fa. AS Verwaltungs-KEG abzuschließen, an der Sie laut Firmenbuch als Komplementär und Ihre minderjährigen Töchter E (geboren 1994) und C (geboren 1996) mit einer Vermögenseinlage von 27.- € als Kommanditisten beteiligt sind? Der Verdacht des Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten (§ 22 BAO) steht im Raum.

- Laut Firmenbuch befindet sich der Sitz der AS Verwaltungs-KEG in der Stadt S mit der Geschäftsanschrift I-Straße, 5020 S. Da Sie (bzw. allenfalls die KEG) die Ihnen in diesem Hause gehörenden beiden Wohnungen (Top Nr. 6 und Top Nr. 17) an fremde Personen vermieten, kann die KEG kein Geschäftsbüro in diesen Räumlichkeiten unterhalten; bei dieser Geschäftsanschrift wird es sich somit nur um einen Briefkasten bzw. bei der KEG um eine Briefkastenfirma handeln. Nehmen Sie dazu bitte Stellung.

- In der aus der Berufungsschrift ersichtlichen Gewinnermittlung aus V+V sind "GWG" in Höhe von 259,29 € enthalten (laut "Liste Ausgaben Vermietung": Trafo, Heizkörper, Ersatzteil für

Wasserhahn, Zubehör für Heizkörper = Seite 58). Da laut Berufungsvorbringen die KEG alle anfallenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietung der beiden Salzburger Wohnungen zu tragen habe, bliebe an sich kein Raum für eigene VuV-Aufwendungen. Weshalb werden diese außerhalb der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung abgesetzt? "

Mit Schreiben vom 28.10.2006 gab der Bw folgende Antworten (Seiten 95, 96):

Zu 1.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker:

- " Die Einnahmen aus Musik betragen 12.210.- €. Dies ist aus der "Liste Einnahmen Musik" (Seite 30) ersichtlich. Der in der Beilage E1a ausgewiesene Betrag mit 12.298,72 € ist falsch und dürfte durch einen Tipp- bzw. Übertragungsfehler entstanden sein. Ich bitte dies zu entschuldigen und zu korrigieren.

- Das Fahrtenbuch wird per Post vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass es sich ausschließlich um Fahrten ohne privaten Zweck handelt. Angemerkt wird, dass in diesen Fahrten auch Kilometer enthalten sind, die benötigt werden, um das Fahrzeug auf geeigneten Tankstellen zu betanken, zu überprüfen und nötigenfalls zu warten, sowie Reinigungsarbeiten durchzuführen. Auf die Straßenverkehrsordnung (Lenkerpflichten) darf hingewiesen werden. Weiters darf angemerkt werden, dass aufgrund des empfindlichen Ladegutes nicht jede verfügbare Straße befahren wird und es somit unweigerlich zu Abweichungen bei der Überprüfung seitens des FA mit so genannten "Online-Routenplanern" kommen muss! Nicht unerwähnt möchte ich in diesem Zusammenhang natürlich die Parkplatzsuche lassen, wodurch es weitere Differenzen – wie im Schreiben angemerkt – geben könnte.

Zu den Fahrten Berghotel Schwaitlalm in Elsbethen wurden durch einen Schreibfehler meinerseits 140 km verbucht. Dies ist unrichtig, da die gesamte km-Belastung durch diesen Auftritt 183 km beträgt. Wie aus dem Fahrtenbuch ersichtlich ist, musste das Berghotel insgesamt 3-mal angefahren werden. Das erste Mal um das Hotel zu besichtigen und Einzelheiten mit dem Hotelmanager zu besprechen. Das zweite Mal um dort aufzutreten. Das dritte Mal sollte ich eine weitere Veranstaltung spielen, es waren jedoch von der Hotelleitung versehentlich zwei Musiker gebucht. Also musste ich unverrichteter Dinge ohne Gage wieder den Heimweg antreten.

Beleg 20/05 wird per Post vorgelegt. Meine Gattin besitzt den Führerschein B aufgrund dieser Tatsache allein ist sie befähigt und im Stand Instrumente zu tragen, aufzubauen und zu transportieren. Angemerkt wird, dass Teile meiner Musikinstrumente so schwer und unhandlich sind, dass diese von mir alleine gar nicht transportiert werden können! Somit wird unweigerlich fremde bzw. Hilfe der Gattin nötig. Dies jedoch nur zum Allgemeinverständnis. Selbstverständlich wird die Anlage zu und nach jedem Auftritt bei mir zu Haus ab- und

aufgebaut. Wobei diese Arbeiten nie von mir alleine besorgt werden bzw. werden können. Es handelt sich daher um einen Pauschalbetrag für Aufwendungen des gesamten Jahres 2005.

Zu 2.) *Der Nettofruchtgenussvertrag zwischen mir und der AS Verwaltungs- KEG wurde aufgrund meiner aus gesundheitlichen Gründen erfolgten Frühpensionierung zur Sicherstellung der Versorgung meiner beiden noch minderjährigen ehelichen Kinder bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit, hierbei insbesondere einer angemessenen Ausbildung, abgeschlossen. Die durch die Übertragung dieser Einkünfte auf die KEG erzielten Erträge werden nach Abzug aller mit dem Bestandsverhältnis zutragenden Lasten und Pflichten im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ermittelt und der anteilige Gewinn auf das jeweilige durch die gerichtlich bestimmte Vertreterin, der ehelichen Mutter der beiden Kinder, treuhändig verwaltete Konto überwiesen. Die von Ihnen angesprochene niedrige Vermögenseinlage beruht auf einem Beschluss des Bezirksgerichts Mo als Vormundschaftsgericht, worin der zuständige Richter eine höhere Vermögenseinlage nicht zugelassen hat und wir dieser Vorgabe Folge leisteten.*

Es ist meiner Meinung nach nicht erheblich, ob die KEG ein Geschäftsbüro in diesen Räumlichkeiten unterhält oder nicht, da dafür auch keine Kosten in Ansatz gebracht wurden. Tatsache ist, dass die KEG sämtliche Aufgaben und Aufwendungen welche für die Vermietung und Verwaltung der beiden Wohnungen erforderlich sind wahrnimmt und bestreitet. Dies wurde auch den Mietern unverzüglich angezeigt.

Die GWG in Höhe von 259,29 € wurden irrtümlich in meiner Gewinnermittlung aus V+V angegeben. Diese wurden bereits bei der Gewinnermittlung der AS Verwaltung KEG angesetzt und berücksichtigt. Ich bitte dies zu korrigieren.

Mit Schreiben vom 07.12.2006 gab der Bw bekannt, dass erst der bereits mündlich bestehende Fruchtgenussvertrag in schriftliche Form gebracht werden musste. Vorgelegt wurden die Belege 3/05, 20/05 und 19/05, eine als Fahrtenbuch bezeichnete zweiseitige EDV-Liste der beruflichen Fahrten, der Fruchtgenussvertrag vom 07.12.2006.

Das Finanzamt begründete die am **04.05.2007** ergangene **Berufungsvorentscheidung** wie folgt:

" Auf die Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides vom 03.07.2006 wird hingewiesen. Dazu und zu den weiteren Abweichungen im Rahmen der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung wird ergänzend begründet: "

zu 1.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker: *" Von den Einnahmen in der Höhe von 12.210.- € wurden abgezogen: AfA 8.519,61, geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) 411,29 €, Gage Gitarrist 600.- €, Mitgliedsbeitrag 500.- €, Brief 2,85 €, Reise- und*

Fahrtspesen 1.224.- €, Telefon und Strom pauschal 130.- €. Daraus ergeben sich Einkünfte aus der Musikertätigkeit in Höhe von 822,25 €.

Die abgezogenen Reise- und Fahrtspesen berechnen sich wie folgt: Beantragt wurde Kilometergeld für 3.704 km. Unter Berücksichtigung der Erhöhung des Kilometergeldes ab 18.10.2005 von 0,356 € auf 0,376 € ergibt sich daraus ein Betrag von 1.360.- €. Bereits im Ergänzungsersuchen vom 9.10.2006 wurde darauf hingewiesen, dass zahlreiche Streckenlängen nicht der Realität entsprechen. So beträgt beispielsweise die Strecke für die Hin- und Rückfahrt zwischen Mo (Da) und S-Taxham (Fa.Saturn, Europark) über die Autobahn nicht 80 km, sondern nur 61 km. Bei den Streckenlängen fällt auf, dass diese an der Einerstelle fast ausschließlich (80% der Fälle) auf "0" oder "5" lauten. Zudem wurde das (offensichtlich per Computer nachgeschriebene) Fahrtenbuch erst rund 2 Monate nach der Zustellung des Ergänzungsersuchens vorgelegt und nicht schon gemeinsam mit dem Antwortschreiben vom 28.10.2006 gefaxt. Das Finanzamt geht in Anbetracht dieser Umstände davon aus, dass die Kilometerangaben im Fahrtenbuch nicht unmittelbar nach der Fahrt eingetragen sondern im Nachhinein geschätzt wurden. Deshalb wurde ein Abschlag von 10% (= 136.- €) vorgenommen, woraus sich die tatsächlich abgezogenen Reise- und Fahrtspesen von 1.224.- € errechnen.

Die Zahlung von 690.- € für Fahr- und Aufbauarbeiten an die Ehegattin wurde nicht zum Abzug zugelassen, da diese Hilfstätigkeiten rechtlich im Rahmen der familienhaften Mitarbeit erfolgten (§§ 90, 98 ABGB). Dafür geleistete Abgeltungsbeträge sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 20 EStG 1988 anzusehen (vgl. z.B. VwGH 26.3.1985, 81/14/0059, VwGH 21.7.1993, 91/13/0163, VwGH 23.4.1998, 95/15/0191)."

Zu 2.) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in S:

"Mit Bescheid vom 6.11.2006 hat das Finanzamt S-Stadt festgestellt, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) für das Jahr 2005 zu unterbleiben hat. An diesen Bescheid ist (auch) das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck als für die Erhebung der Einkommensteuer zuständige Behörde gebunden und kann diese Auswirkung von der Partei nicht im Einkommensteuerverfahren bekämpft werden. Die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung in S sind daher schon deshalb nicht den (minderjährigen) Beteiligten der KEG zuzurechnen, sondern dem Eigentümer der Wohnungen.

Den Einnahmen von 10.191,48 € stehen die AfA von 3.364,68 € und die übrigen Ausgaben in der Höhe von 802,02 € gegenüber. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen sohin – wie bereits im Einkommensteuerbescheid – 5.754,78 €."

Zu 3.) Unterhaltsabsetzbetrag und zu 4.) außergewöhnliche Belastung:

Es wurde im angefochtenen Einkommensteuerbescheid bereits der volle Unterhaltsabsetzbetrag von 306.- € (monatlich 25,50 €) für das Jahr 2005 gewährt. Hinsichtlich der Vorjahre im Jahr 2005 geleisteten Unterhaltszahlungen wird auf den Hinweis im Anschluss an die Begründung des Zurückweisungsbescheides vom 21.7.2006 betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2002 bis 2004 verwiesen.

Nicht abzugsfähig sind Kosten für Prozesse über die Feststellung der Vaterschaft im Falle des Unterliegens (VwGH 1.7.1970, 699/69, VwGH 4.4.1990, 89/13/0100). Außer dem vollen Unterhaltsabsetzbetrag für 2005 waren daher betreffend Vaterschaft und Unterhalt keine weiteren außergewöhnlichen Belastungen abzugsfähig."

Mit Schriftsatz vom 06.06.2007 erhob der Bw neuerlich Berufung und stellte damit den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit folgender Begründung:

Zu 1.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker:

" Fahrtenbuch: Es ist richtig, dass das elektronisch erstellte Fahrtenbuch nachgetragen wurde. Nicht richtig ist, dass die dort eingetragenen Fahrten geschätzt sind, da der Übertrag ins elektronische Fahrtenbuch regelmäßig von den handschriftlich geführten Aufzeichnungen erfolgt.

Aufwendungen Ehegattin: Wie bereits in der ersten Begründung erläutert, handelt es sich dabei um Hilfestellung der Ehegattin bei Auf- und Abbauarbeiten bei Auftritten sowie den Fahrtkosten. Es handelt sich dabei jedoch nicht um eine freiwillige Tätigkeit im Rahmen der ehelichen Mitarbeit sondern um eine unabdingbare Hilfestellung welche anderenfalls durch eine externe und somit wesentlich teurere Hilfskraft erfolgen müsste, was wiederum aufgrund der Ertragssituation nicht vertretbar wäre. Es handelt sich daher keinesfalls um Zuwendungen auf familiärer Grundlage sondern um zwingend erforderliche Aufwendungen um die Tätigkeit als Musiker ausführen zu können. Eine freiwillige Hilfeleistung durch die Ehefrau ist nicht gegeben. "

Zu 4.) außergewöhnliche Belastung:

" Hierbei handelt es sich um außergewöhnliche Belastungen welche meine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und sind auch deshalb anzuerkennen ."

Zu 3.) Vermietung und Verpachtung:

" Der hier angeführte Bescheid ist bisher nicht rechtskräftig und daher auch nicht bindend. Gegen den Bescheid vom FA S-Stadt wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben – eine

Entscheidung seitens des FA S-Stadt liegt noch nicht vor. Im März 2007 erhielt und beantwortete ich weiters ein Ergänzungsersuchen des FA Freistadt, Rohrbach, Urfahr in gleicher Angelegenheit. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind deshalb nicht dem Eigentümer der Wohnungen zuzuweisen. Bestehende vertragliche, im Grundbuch eingetragene Vereinbarungen sind auch von der Finanzbehörde anzuerkennen.

Auf die bisher erfolgten Ausführungen und Begründungen wird ebenfalls Bezug genommen und werden diese aufrechterhalten. "

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind folgende Punkte: zu **1)** Einkünfte aus selbständiger Arbeit: strittig ist die Höhe der Reisekosten betreffend der beruflich gefahrenen Kilometer und der Abzug von 690,00 € an die Ehefrau des Bw für die behauptete Hilfestellung bei Fahr- und Aufbauarbeiten bei Auftritten; zu **2)** Einkünfte aus Vermietung: der Bw verweist laufend auf den noch nicht rechtskräftigen Bescheid betreffend der AS Verwaltungs-KEG, deren Veranlagungsakt beim Finanzamt S-Stadt geführt wird und beantragt, den Ansatz seines Gewinnanteiles, zu **4)** außergewöhnliche Belastung: der Bw begehrt die Unterhaltsnachzahlung und die Gerichtskosten aus einer Vaterschaftsklage.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw bezog im Jahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Gendarm. Laut Aktenlage ist er ab dem Jahr 2006 in Frühpension. Weiters ist er seit 01.01.1982 als Musiker mit Einkünften aus selbständiger Arbeit tätig und seit 1998 hat er auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Zu 1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker

Für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker im Jahr 2005 hat der Bw eine "Liste Einnahmen Musik" mit 16 Veranstaltungen und deren Adresse (Seite 30), eine AfA-Liste Musik (Seite 68), diverse Belege und zwei Seiten für seine beruflichen Fahrten mit dem PKW (Seiten 106, 107; bearbeitet vom Finanzamt Seiten 117, 118) eingereicht.

An beruflichen Kilometern wurden statt 3.704 km jetzt 3.494 Kilometer ermittelt.

Für den Pauschalbetrag von 690.- € gibt es den Beleg 20/05 vom 31.12.2005, in dem die Gattin, G, bestätigt den Betrag erhalten zu haben für Fahrdienste und Auf- und Abbauarbeiten Musikinstrumente. Nicht festgestellt werden konnte, dass es irgendeine schriftliche

Vereinbarung mit der Ehegattin betreffend ihrer Tätigkeit gegeben hat, noch lagen irgendwelche Stundenaufzeichnungen, noch eine Vereinbarung über einen Stundensatz oder eine Auflistung der Art der Tätigkeiten mit Datum und Stundenanzahl vor.

Zu 2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Der Bw ist laut Grundbuchsauszug vom 27.08.2008 und aktuell vom 18.10.2009 Eigentümer von zwei Eigentumswohnungen auf der Liegenschaft Grundbuch L (KG 000000 S), EZ 3xxxxx (am Grundbuchsauszug scheint nur die EZ xxx auf) an der Adresse I--Straße, 5020 S.

Er hat mit Kaufvertrag vom 02.04.1983 die Eigentumswohnung Nr. **6** (Grundbuchsauszug = **laufende Nummer B-Blatt 19**) erworben und mit Einantwortungsurkunde vom 02.09.1997 die Eigentumswohnung Nr. **17** (Grundbuchsauszug = **laufende Nummer B-Blatt 23**) erhalten.

Der Bw vermietet ab 1998 zuerst eine (Wohnung Nr. 17) und ab 2001 beide Eigentumswohnungen.

Im Jahr 2005 hat der Bw die AS Verwaltungs-KEG mit Sitz in der I --Straße , 5020 S gegründet. Die Rechtsform Kommandit-Erwerbsgesellschaft besteht laut Firmenbuchauszug FN 11111 seit 29.06.2005.

Grundlage dafür ist der Gesellschaftsvertrag vom 10.02.2005. Der Geschäftszweig lautet Verwaltung von Immobilien und Vermögen. Der Bw vertritt seit 29.06.2005 als persönlich haftender Gesellschafter dh als Komplementär selbständig. Kommanditisten mit einer Einlage von je 27.- € sind seine minderjährigen Kinder EA, geb. xx.xx.x, und CA, geb. xx.xx.

Der Bw hat bis 06.12.2006 einen mündlich abgeschlossenen Fruchtgenussvertrag zwischen ihm als Fruchtgenussgeber und der AS Verwaltungs-KEG als Fruchtniesserin als Basis für die Tätigkeit der KEG beim Finanzamt S-Stadt angegeben.

In der Präambel des am 07.12.2006 abgeschlossenen Fruchtgenussvertrages steht: „ Mit diesem Vertrag wird die zwischen denselben Parteien seit Juli 2005 bestehende mündliche Vereinbarung über die Übertragung der Einkunftsquelle aus der Vermietung und Verpachtung der gegenständlichen Wohnungen dokumentiert. Ziel dieser Vereinbarung ist die finanzielle Versorgung und Absicherung, insbesondere während der Ausbildung, der ehelichen Kinder des Fruchtgenussgebers, EA, geb. xx.xx.x und CA, geb. xx.xx, beide wh. Straße , yyyy Mo, welche auch Mehrheitsgesellschafter der Fruchtnießerin sind, wobei ihre Beteiligung vom BG Mo am 15.02.2005 mit der AZ 1 P 00/00/00 pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurde.

Dies wurde mit Wirkung vom 1. August 2005 den Mietern beider Wohnungen schriftlich mitgeteilt, wodurch diese schuldbefreiend nunmehr an die Fruchtnießerin leisten konnten. Auch wurden seit dem 1. August 2005 sämtliche Verwaltungs- und Instandhaltungsmaßnahmen durch die AS Verwaltungs-KEG veranlasst und erbracht. Beginnend mit diesem Zeitpunkt wurden daher die Erträge aus Vermietung und Verpachtung durch die Fruchtnießerin erwirtschaftet.“

Im Jahr 2005 hat der Bw beim Finanzamt S-Stadt (StNr. zz/zzzz) die Aufnahme der Vermietungstätigkeit durch die AS Verwaltungs-KEG angezeigt.

Mit Bescheid vom **06. November 2006** des Finanzamtes S-Stadt erging für das Jahr 2005 die Mitteilung, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 zu unterbleiben hat. Der Bw hat gegen diesen Bescheid Berufung erhoben, über die derzeit noch nicht entschieden ist.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind derzeit entsprechend der Auflistung der Einnahmen und Ausgaben für die AS Verwaltungs-KEG in Höhe der Erklärung mit 5.305,52 € (Seite 71) dem Bw als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

Beweismittel - Beweiswürdigung:

Als Beweismittel wurden alle Unterlagen laut Veranlagungsakt des Finanzamtes verwendet.

Die Schriftstücke, die in Klammern mit einer Seitenzahl zitiert werden, befinden sich im Veranlagungsakt unter der Jahresfahne des Jahres 2005. Auf Grund der Vielzahl an Beträgen, die in der Steuererklärung und den Beilagen vom Bw erklärt wurden, danach bei den Vorhalten vom Bw wieder in anderer Höhe angegeben oder beantragt wurden und jeweils vom Finanzamt gewürdigt wurden, wurden zusammengefasste Beilagen für diese Beträge erstellt, die integrierende Bestandteile dieser Berufungsentscheidung sind.

Zu 1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker:

Im Dauerakt befindet sich ein Ausdruck einer Webseite vom 03.05.2007 unter [http://freenet-homepage.de/"A1"](http://freenet-homepage.de/) mit der Werbung A"Alleinunterhalter & Entertainer. Wenn man im Oktober 2009 auf die Webseite klickt kommt die Werbung für das St duo A und Ch.

Zu den Reisekosten aus der Tätigkeit als Musiker:

Mit Schreiben vom 28.10.2008 wurden vom Bw zwei mittels Computer erstellte Blätter mit der Bezeichnung Fahrtenbuch und mit einer Kilometersumme von 3.704 eingereicht. Vom Finanzamt wurde stichprobenartig diverse Fahrten mittels Routenplaner von Wohnadresse zur beruflichen Adresse im Internet unter www.de.map24.com und vom UFS unter

www.at.map24.com abgefragt z.B. Fahrt Mo – S Taxham – Mo, Einkauf Musikmittel im Europark, 80 km. Laut Routenplaner beträgt die einfache Fahrt 30,5 km = 61 km für Hin- und Rückfahrt. Fahrt 15.07.2005 Mo – Seehotel Schlick, Fuschl – Mo 55 Kilometer (Km) = einfache Strecke 27,5 km. Laut Routenplaner beträgt die einfache Fahrt 18,30 km = Hin- und Rückfahrt 37 km. Fahrten ab 27.08.2005 ins Seniorenzentrum L mit Angabe des Bw Mo – S L – Mo 65 km; Laut Routenplaner beträgt die einfache Fahrt 30,50 km = Hin- und Rückfahrt 61 km.

Zur Pauschalzahlung an die Gattin wurden nur der Beleg 20/05 vorgelegt. Die allgemeinen Angaben in der Vorhaltsbeantwortung wie das Nichtvorliegen einer freiwilligen Tätigkeit durch die Gattin oder der Hinweis, dass eine teurere Hilfskraft beschäftigt werden müsste, stellen keinen Nachweis für das Vorliegen aller Voraussetzungen – siehe rechtliche Beurteilung – bei Familienverträgen dar.

Rechtlich ist auszuführen:

Nach § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 (Anm. der Berufungsbehörde: Zurückweisung, Zurücknahme oder Gegenstandsloserklärung einer Berufung oder Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zu 1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker:

1.1. Fahrtkosten:

Fahrtkosten sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine **klare** Abgrenzung erforderlich macht (vgl. VwGH vom 20.11.1996, 89/13/0259).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dient als Nachweis zur Ermittlung der Anzahl der betrieblichen und privat gefahrenen Kilometer ein Fahrtenbuch (vgl. VwGH vom 28.02.1964, ZI 2176/63 und vom 16.09.1970, ZI 373/70). Als formale Voraussetzung muss ein Fahrtenbuch, fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecken, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Die Nachweisführung einzelner Punkte kann auch durch andere Beweismittel wie hier z.B. Listen erfolgen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0191).

Es wird ausdrücklich festgestellt, dass es sich bei den vom Bw vorgelegten Listen **nicht** um ein Fahrtenbuch, sondern nur um eine Auflistung seiner beruflichen Fahrten auf zwei Seiten mittels einer Excel Datei handelt. Für ein Fahrtenbuch gehört es, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form dh fortlaufend und als gebundenes Heft geführt wird dh dass nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausgeschlossen sind oder zumindest deutlich erkennbar sind.

Die beruflichen Fahrten des Bw müssen von der Abgabenbehörde auf Grund der Angaben des Bw stichprobenartig leicht nachvollziehbar sein.

Diese stichprobenartigen Kontrollen haben Differenzen ergeben, wenn die Fahrstrecke mit einem Routenplaner aus dem Internet nachvollzogen wurde.

Es werden die stichprobenartig geprüften Fahrten, die eine **andere** Kilometeranzahl ergeben haben, korrigiert – siehe "Berufliche Fahrten" Beilage 1. Der Bw wird darauf hingewiesen, dass unter Ziel der Fahrt die jeweilige **genaue** Zieladresse und unter Zweck der beruflichen Zweck der Fahrt **eindeutig** hervorgehen müssen. Die Angabe von z.B. "Stadtgebiet S" ist grundsätzlich als zu wenig an Information anzusehen. Diese Fahrten und die übrigen Fahrten werden aus Gründen der Verwaltungsökonomie - so wie erklärt - für das Jahr 2005 anerkannt. Dies hat keine Bindungswirkung für die Folgejahre. Korrigiert wurden nur diejenigen Fahrten, wo der Zielort eindeutig erkennbar war und der Routenplaner eine erheblich kürzere oder eben eine kürzere Fahrtstrecke ergab.

Gekürzt wurden:

Alle Fahrten, die der Bw mit S Taxham bzw. S Stadtgebiet angegeben hat und bei denen eine Rechnung von der Firma Saturn im Europapark, Europastrasse 1, S vorlag. Das betrifft die Fahrten vom 11.4., 10.5., 18.5., 1.6., 22.6., 21.9. und 22.9.2005. Statt einer Fahrtstrecke mit 80 km werden 61 km für die Hin- und Rückfahrt angesetzt. Im übrigen wird darauf hingewiesen, dass der Bw in seiner Fahrtenkostenaufstellung für das Jahr 2006 die Fahrten mit dem Text " Mo – S Taxham – Mo" hin und retour selbst bereits mit 61 km angegeben hat.

Für die Fahrtstrecke "Mo – Fuschl – Mo" sind exakt bis zum Hotel Schlick statt 55 km laut Routenplaner 36 km anzusetzen. Das betrifft 4 Fahrten vom 15.7., 29.7., 12.8. und 31.12.2005.

Für die Fahrtstrecke "Mo – S L – Mo" sind exakt bis zum Seniorenzentrum L statt 65 km laut Routenplaner 61 km anzusehen. Das betrifft 6 Fahrten vom 27.8., 17.9., 8.10., 29.10., 19.11. und 10.12.2005.

Diese Kilometerdifferenzen wurden dem Bw bereits ausführlich vom Finanzamt vorgehalten. Der Behauptung des Bw, dass er mit seinen Musikinstrumenten im Auto wegen allfälliger Erschütterungen nicht auf jeder Straße fahren kann, kommt keine Bedeutung zu, da in Österreich - außer vielleicht manche Zufahrtswege - die Straßen alle asphaltiert sind. Sollten irgendwo straßenmäßig Besonderheiten auftreten, hätte der Bw dies in seinem Fahrtenbuch vermerken müssen.

Ebenso wenig ist das Argument des Bw, dass er das Fahrzeug betanken und warten müsse eine Rechtfertigung für eine erheblich größere Kilometeranzahl, da das Fahrzeug auch **privat** genutzt wird und diese Aufwendungen bei den nur gelegentlichen beruflichen Fahrten der Privatsphäre zuzuordnen sind. Auch eine allfällige Parkplatzsuche führt nach der Lebenserfahrung nicht zu so vielen zusätzlichen Kilometern. Die Korrekturen sind in der Beilage 1 ersichtlich. Für 2005 ergeben sich somit berufliche Kilometer im Ausmaß von **3.474 Kilometer**, die bis 27.10.2005 mit 0,356 € und ab 28.10.2005 mit 0,376 € zu multiplizieren sind. An Fahrtkosten werden somit 1.284,26 € als Betriebsausgaben anerkannt.

1.2. Betriebsausgaben auf Grund eines Honorars für Fahr- und Aufbauarbeiten an die Ehefrau des Bw, G, in Höhe von 690.- €:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden. Weiters dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Demnach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH vom 4. 6.2003, 2001/13/0300).

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). Es müssen daher eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, um der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erhöhten Gefahr, durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich zu verlagern, entgegen zu wirken.

Der Bw hat diese 690.- € als Pauschalbetrag an seine Ehegattin für Hilfestellungen bei Auf- und Abbauarbeiten bei Auftritten sowie für Fahrtkosten als Ausgaben erklärt.

Auf Nachfrage durch das Finanzamt gab es zu diesem Punkt nur allgemeine Äußerungen wie dass die Musikgeräte so schwer wären und man diese nur zu zweit tragen könne, dass die Gattin den Führerschein B besitze und aufgrund dieser Tatsache allein sie befähigt und im Stande sei Instrumente zu tragen, aufzubauen und zu transportieren. Es wurden weder die Tage der Mithilfe, noch die Stunden, noch konkret Arbeiten aufgelistet wann und wo die Ehegattin diese Tätigkeiten durchgeführt habe. Es wurden nicht einmal die Musikgeräte oder technischen Ausrüstungsgegenstände genannt, die so schwer und unhandlich sein sollen. Ebenso macht die Zahlung erst am Ende des Jahres in Form eines Pauschalbetrages deutlich, dass es sich hier nicht um eine fremdübliche Leistung handelt. Eine Zahlung für eine Leistung erst am Ende eines Jahres in einem Pauschalbetrag ist nicht fremdüblich, da wohl außer einem Familienmitglied niemand auf sein Geld ein Jahr wartet. Wie die Höhe der geltend gemachten Beträge berechnet worden ist, wurde ebenfalls nicht belegt.

Es liegt in der allgemeinen Lebenserfahrung, dass es tatsächlich vorkommt, dass Familienmitglieder beim Beladen oder Ausräumen eines PKWs behilflich sind. Steuerlich relevanter Aufwand kann durch so eine Tätigkeit nicht entstehen. Dies umso weniger, als eine eheliche Beistandspflicht besteht.

Gem. § 90 ABGB sind 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 sauberen 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 vom 4.7.2003, 2001/13/0300).

Der Betrag stellt daher keine Betriebsausgabe dar.

Zu 2.) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) einheitlich und gesondert festgestellt a) aus Land- und Forstwirtschaft, b) aus Gewerbebetrieb, c) aus selbständiger Arbeit, d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 BAO erlassene Bescheide werden als Feststellungsbescheide bezeichnet und sind Grundlagenbescheide z.B. für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer der beteiligten Personen.

Nach § 188 BAO erlassene Feststellungsbescheide haben folgende Bindungswirkung:

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltende Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder **für Abgabenbescheide** – wie hier für die Einkommensteuer des Bw - von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Es ist in der Bundesabgabenordnung dafür Sorge getragen, dass jede Änderung eines Feststellungsbescheides gemäß § 295 BAO von Amts wegen in den abgeleiteten Bescheid einfließen muss. Die grundsätzliche Funktion des Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den **aktuellen** Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen. Es besteht kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen, dass die Behörde auf den Feststellungsbescheid wartet (vgl. VwGH 18.3.1987, 93/14/0203).

§ 295 Abs. 1 BAO ist anzuwenden, wenn ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist. Er ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Es wird daher jede Änderung, ohne dass der Abgabepflichtige tätig werden muss, entsprechend vom Finanzamt berücksichtigt.

Solange über den Feststellungsbescheid vom Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle S, noch nicht endgültig entschieden ist, werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Bw – so wie auch in den Vorjahren – als Liegenschaftseigentümer in Höhe der bei der AS Verwaltungs-KEG erklärten Einkünfte zugerechnet. Diese betrugen im Jahr 2005 5.305,52 €.

Zu 4) außergewöhnliche Belastung:

Der Abzug von Belastungen bei Ermittlung des Einkommens setzt gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 voraus, dass die Belastung außergewöhnlich ist (Abs. 2), zwangsläufig erwächst (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt (Abs. 4).

Gesetzliche Unterhaltsleistungen kommen als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich in Betracht, weil es sich um Belastungen handelt, denen sich der Steuerpflichtige aus rechtlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3). **Das Gesetz schließt allerdings**

Unterhaltsleistungen im Wesentlichen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 56 bis 60 zu § 34 EStG 1988).

Nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 in der für das Jahr 2005 geltenden Fassung gilt für Unterhaltsleistungen nämlich Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.

3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Die vom Gesetzgeber im § 34 Abs. 7 EStG 1988 gewählte Umschreibung schließt nicht nur laufende Unterhaltsleistungen an den Ehegatten und eheliche Kinder, an geschiedene Ehegatten, Kinder aus geschiedenen Ehen, uneheliche Kinder oder sonstige nahe Angehörige, sondern auch einmalige, aus dem Familienrecht entspringende Leistungen, wie Abgeltungsbeträge (nach § 98 ABGB), Heiratsgut und -ausstattung (§§ 1220, 1231 ABGB) vom Abzug nach § 34 EStG 1988 aus. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum § 34 EStG 1988 in der Stammfassung (621 BlgNR 17. GP) wird zu der in § 34 Abs. 7 EStG 1988 enthaltenen Einschränkung, wonach Unterhaltsleistungen nur mehr insoweit absetzbar sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, ausgeführt, dass Aufwendungen, die z.B. durch Krankheit oder Behinderung von Kindern erwachsen, weiterhin abzugsfähig bleiben, weil in diesen Fällen beim Unterhaltsberechtigten selbst - würde er die Kosten tragen - die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung vorlägen. Die Berücksichtigung derartiger atypischer Aufwendungen für den Kindesunterhalt ist neben dem nach § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 abgegoltenen Unterhalt durch Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe zusätzlich in den durch § 34 EStG 1988 gezogenen Grenzen als außergewöhnliche Belastung möglich (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 6 zu § 34 Abs. 3 EStG 1988; VfGH 30.11.2000, B 1440/00; VwGH 31.1.2002, 96/15/0261, betreffend Kosten der Behinderung eines Kindes).

Sonstige Unterhaltsleistungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, sind nicht nach § 34 EStG 1988 berücksichtigungsfähig. Dies gilt unabhängig davon, ob die Unterhaltsleistungen monatlich bezahlt werden, eine Nachzahlung **auf Grund eines gerichtlichen Vergleiches** erfolgt oder eine solche **Nachzahlung** neben den monatlichen Unterhaltsleistungen zu entrichten ist. Ausgenommen sind einzig und allein Aufwendungen, die beim Kind selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (vgl. auch VwGH 22. Oktober 1997, 95/13/0161 bis 0164).

Auf Grund dieser Rechtslage ist der Abzug der gegenständlichen Unterhaltsleistung in Höhe von 10.302.- € als außergewöhnliche Belastung nicht zulässig, auch wenn es sich um eine einmalige Leistung handelt, die zusätzlich zu den monatlichen Unterhaltszahlungen getätigt wurde und die erst mit dem gerichtlichen Vergleich vom 27.09.2005 der Höhe nach konkretisiert wurde.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid ist dem Bw der Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von 306.- € nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG gewährt worden. Aus dem klaren Wortlaut des § 34 Abs. 7 EStG ergibt sich, dass das Gesetz eine **darüber hinausgehende Berücksichtigung** von Vergleichszahlungen oder von nachgezahlten Unterhaltsleistungen **nicht** vorsieht.

Ebenso wenig sind die mit der Unterhaltsnachzahlung verbundenen Prozesskosten abzugsfähig. Die Zwangsläufigkeit von Prozesskosten ist zu verneinen. Nicht abzugsfähig sind Kosten betreffend die Feststellung der Vaterschaft im Falle des Unterliegens, wenn der Steuerpflichtige – so wie hier der Bw – auf Grund freiwilligen Verhaltens für die Vaterschaft in Frage kam (vgl. VwGH 4.4.1990, 99/13/0158).

Die Beilagen 1 bis 5 entwickeln in der zeitlichen Abfolge alle vom Bw erklärten und beantragten Beträge, ebenso alle vom Finanzamt und vom UFS anerkannten Summen. Die Beilagen 1 bis 5 sind integrierender Bestandteil der Berufungsvorentscheidung.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden mit **761,99 €** laut Berechnung Beilage 1 und Berechnungen in Beilagen 2 bis 4, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden mit **5.305,52 €** laut Berechnung Beilage 5/1 und 5/2 angesetzt und der Unterhaltsbetrag wird mit **306.- €** (= monatlich 25,50 €) berücksichtigt.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 1 bis 5 und 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2005

Linz, am 23. Oktober 2009