



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Göschl Gabriele LLM, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 1080 Wien, Pfeilgasse 7/1/25, vom 21. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 30. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht als freiberuflich tätiger technischer Zeichner und Architekt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2006 bis 2008 wurde u.a. Honorarzahlungen an die Ehegattin X. B. iHv. € 6.250,- und je € 4.330,- nicht anerkannt und folgende Feststellungen getroffen:

<Tz. 6 Honorar Gattin)

In den Prüfungsjahren wurden von der Gattin des Abgabepflichtigen X. B. Honorarnoten gelegt. Die Honorarnoten wurden über folgende Beträge – ohne Umsatzsteuer – ausgestellt:

2006: 6.250,00 €

2007: 4.330,00 €

2008: 4.330,00 € \*(Änderung zur Niederschrift v. 28.6.2010 – darin 4.500,00 € angeführt)

Laut Honorarnoten wurden "diverse Büroleistungen" in Rechnung gestellt – (Text laut Honorarnoten – "Laut unserer Vereinbarung erlaube ich mir für die Erstellung von: Diversen Büroleistungen den unten angeführten Betrag in Rechnung zu stellen").

Zur näheren Erläuterung der diversen Büroleistungen wurde vom Abgabepflichtigen folgende Aufstellung vorgelegt:

2006: Ausbauplan vom 1. Untergeschoß und 1. Obergeschoß vom A im Maßstab 1:50.

Honorar 3.250,00 € im Jahr 2006.

Überarbeitung Deckenspiegelplan vom 1. Untergeschoß, Erdgeschoß und 1. Obergeschoß vom A im Maßstab 1:50. Honorar 2.500,00 € im Jahr 2006.

Verfassung Kassabuch. Honorar 500,00 € im Jahr 2006.

2007: Musterstudie A.. Honorar 2.330,00 € im Jahr 2007.

Imagesammlung für öffentliche Bereiche A. Honorar 2.500,00 € im Jahr 2007.

Verfassung Kassabuch. Honorar 500,00 € im Jahr 2007.

2008: Beschilderungskonzept A. Honorar 2.300,00 € im Jahr 2008.

Beschichtungskonzept A. Honorar 1.630,00 € im Jahr 2008.

Verfassung Kassabuch. Honorar 500,00 € im Jahr 2008.

Laut Auskunft des Abgabepflichtigen wurden für die Leistungen Pauschalhonorare vereinbart.

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,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Nach Meinung der Außenprüfung sind die von der Judikatur geforderten Voraussetzungen zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht gegeben, da ein Fremdvergleich der Vertragsgestaltung nicht möglich ist, weil keine schriftliche Vereinbarung über die zu leistenden Tätigkeiten, über den Zeitraum der zu erbringenden Leistung, über die Stundenanzahl und über den Stundenlohn vorhanden sind.

Eine Zahlung der in Rechnung gestellten Beträge konnte ebenfalls nicht nachvollzogen werden. Das betriebliche Bankkonto lautet auf Hr. und Fr. X..>

In der fristgerechten Berufung wendete der Bw. wie folgt ein: „Lt. Tz 6 des BP-Berichtes wurden die im Prüfungszeitraum von der Gattin des Abgabepflichtigen für ihre Tätigkeiten in Rechnung gestellten Honorare nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Begründet wird dies damit, dass nach Meinung der Außenprüfung die von der Judikatur geforderten Voraussetzungen zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht gegeben seien, da ein Fremdvergleich der Vertragsgestaltung nicht möglich sei, weil keine schriftliche Vereinbarung über die zu leistenden Tätigkeiten, über den Zeitraum der zu erbringenden Leistung, über die Stundenanzahl und über den Stundenlohn vorhanden wären. Dem wird entgegengehalten: Im Zuge der Abgabenprüfung wurde eine Aufstellung der von Frau X. durchgeführten Arbeiten abverlangt und vom Abgabepflichtigen, sowie im übrigen auch die Arbeiten selbst, auch vorgelegt. Die Vorlage der den Honorarnoten zugrunde liegenden Werkverträge wurde von Herrn Mag. X. im Verlauf der Schlussbesprechung am 28.06.2010 mehrfach angeboten, aber vom Prüfer als nicht notwendig erachtet, nachdem Herr Mag. X. eingeräumt hat, dass in den mit Frau X. abgeschlossenen Werkverträgen, wie übrigens in den Werkverträgen mit allen übrigen Fremdleistern auch, kein Stundenlohn, sondern ein Pauschalhonorar für das jeweils in Auftrag gegebene Werk vereinbart wurde. Ein Werkvertrag, in dem das Honorar nicht nach Stunden abgerechnet wird, wurde vom Prüfer von Vornherein als nicht fremdüblich qualifiziert. Der Einwand des Abgabepflichtigen, dass sämtliche Arbeiten, auch die von ihm für seine Auftraggeber durchgeführten Tätigkeiten pauschal und nicht nach Stunden abgerechnet werden und gerade dann, wenn nur die Tätigkeiten von Frau X. nach Stunden abgerechnet worden wären, der Fremdvergleich nicht gegeben wäre, wurde als nicht zielführend angesehen. Auf die Frage WIE das Vertragsverhältnis mit seiner Gattin in Zukunft gestaltet werden solle, da er auf ihre Mitarbeit angewiesen ist, konnte ihm auch der Prüfer keine Antwort geben.

Nach ständiger Judikatur des VwGH müssen Verträge zwischen nahen Angehörigen

#### **- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen**

Die Honorarnoten von Frau X. wurden vom Prüfer eingesehen, die Vorlage der den Honorarnoten zugrunde liegenden Werkverträge wurde angeboten. Eine Auflistung der von Frau X. durchgeführten Arbeiten bzw. die Arbeiten selbst wurden vorgelegt. Frau X. ist beim Finanzamt unter der St.Nr. xxxxxxx steuerlich erfasst und reicht regelmäßig Abgabenerklärungen ein. Mit vom Abgabepflichtigen beantworteten Finanzamtsschreiben vom 30.3.2009 wurde Herr Mag. X. aufgefordert sämtliche in der Steuererklärung 2007 geltend gemachte Fremdleistungen näher aufzugliedern und die Empfänger, unter anderem seine Gattin, zu benennen.

#### **- eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt**

Wie in den Werkverträgen mit den übrigen Honorarempfängern auch, wurde in den mit Frau X. abgeschlossenen Werkverträgen die zu erbringende Leistung, der Liefertermin und das vereinbarte Pauschalhonorar angeführt.

Eine Abrechnung nach Stundenhonoraren ist nicht branchenüblich und widerspricht im übrigen auch dem Wesen eines Werkvertrages, dessen wesentlichstes Merkmal es ja ist, dass eine zwischen Auftragnehmer und Auftraggeber vereinbarte Leistung mit der Fertigstellung eines bestimmten Werkes und nicht nach Stunden abgerechnet wird, um das Risiko eines erhöhten Zeitaufwandes auf den Auftragnehmer überwälzen zu können.

Wie auch dem Prüfer mitgeteilt, hat Frau X. an der TU Wien 4 Jahre Architektur studiert. Aufgrund des großen Arbeitsaufwandes und um Liefertermine einhalten zu können, kann und muss Herr Mag. X. daher Arbeiten an seine Frau vergeben. So hat Frau X. z.B. im Jänner 2008 das Beschilderungskonzept für das A erstellt, da sie durch die Ablegung der Prüfung zur Vorlesung "Temporäres Wohnen" explizit für die Konzeption von Hotelbauten befähigt ist, während Herr Mag. X. nachweislich an einem Auftrag in L. gearbeitet hat. Bei dem Projekt A handelt es sich um ein Projekt, an dem Herr Mag. X. fast drei Jahre lang gearbeitet hat (Honorarumfang ca. € 102.900,00). Eine nicht fristgerechte Ablieferung des

Beschilderungskonzeptes, das von Herrn Mag. X. im Februar 2008 an seinen Auftraggeber weiterverrechnet wurde, hätte daher weit reichende negative Konsequenzen nach sich gezogen.

### **- die Vereinbarung würde zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen**

Frau X. arbeitet für ihren Ehegatten unter genau den gleichen Bedingungen wie die anderen von ihm mit Tätigkeiten beauftragten Fremdleister (z.B. Pauschalvergütung) und hat sich, vor allem bei größeren Aufträgen, als Kalkulationshilfe für künftige Honorare, selbst Aufzeichnungen über ihren Arbeitsaufwand gemacht. Ihr Kalender aus 2008 liegt bei.

Die von Frau X. erbrachten Leistungen sind nachweisbar und gehen weit über die zivilrechtliche "eheliche Beistandspflicht" hinaus. Bei den geleisteten Arbeiten handelt es sich um Aufgaben, die nur aufgrund bestimmter und im gegenständlichen Fall durch das Architekturstudium von Frau X. auch nachgewiesener Fähigkeiten bewältigt werden können. Die vom VwGH aufgestellten Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind zwar zu erfüllen, können aber nicht so ausgelegt werden, dass die steuerliche Anerkennung solcher Vereinbarungen vollkommen unmöglich ist und nicht einmal ein erfahrener Prüfer die Frage beantworten kann. WIE, wenn nicht durch genau die gleichen Verträge wie mit Fremden und den Nachweis der Tätigkeit diese Kriterien erfüllt werden können."

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

<Im Zuge der Außenprüfung wurden Honorare an die Gattin nicht anerkannt, da mangels Darstellung der erbrachten Tätigkeit ein Fremdvergleich nicht möglich ist.

In der Berufung wurde vorgebracht, dass die Beschäftigung von Frau X. mittels Werkverträgen erfolgte. Gleichzeitig wurde ein Kalender für das Jahr 2008 vorgelegt. Dieser enthält offenbar Stundenaufzeichnungen; es ist aber nicht erkennbar, welche Arbeiten ausgeführt wurden. Das Vorliegen von Stundenaufzeichnungen widerspricht jedoch dem Berufungsvorbringen, die Tätigkeiten pauschal und nicht als Stundenlohn abgerechnet zu haben.

Der im Zuge der Berufung vorgelegte Kalender wurde im Laufe des Außenprüfungsverfahrens nicht vorgelegt, obwohl der Prüfer nach einer Stundenaufzeichnung gefragt hat. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Aufzeichnungen nachträglich erstellt wurden.

Es ist auch im Berufungsstadium nicht nachvollziehbar, wie die Höhe des Honorars für Frau X. berechnet wurde. Es ist auch kein Nachweis über die Zahlung des Honorars erfolgt.

Entgegen dem Berufungsvorbringen wurde ein schriftlicher Werkvertrag zwischen Ihnen und Ihrer Gattin nicht bereits im Außenprüfungsverfahren, sondern erst im Rahmen der Berufung vorgelegt.

Zum Berufungsvorbringen, der Prüfer konnte keine Auskunft erteilen, wie das Vertragsverhältnis in Zukunft ausgestaltet werden solle, ist anzumerken, dass Aufgabe der Außenprüfung ist, den Sachverhalt zu ermitteln und diesen entsprechend zu würdigen.>

In einer ergänzenden Gegenäußerung führte der Bw. aus, es sei unrichtig, dass „erst im Berufungsverfahren vorgebracht wurde, dass die Beschäftigung von Frau X. mittels Werkvertrag erfolgte.“

Die Tatsache, dass Frau X. laut Auskunft von Herrn Mag. X. auf Basis eines Werkvertrages beschäftigt war und die Honorare daher pauschal und nicht nach Stunden abgerechnet wurden, war ein wesentlicher Diskussionspunkt der Schlussbesprechung vom 28.6.2010. Richtig ist, dass der Prüfer im Rahmen der Schlussbesprechung nach Stundenaufzeichnungen

gefragt hat und dabei deutlich zum Ausdruck brachte, dass nur Stundenaufzeichnungen dem Fremdvergleich standhalten würden.

Im Zuge der sich daraus ergebenden Diskussion, wurde der Prüfer um "Auskunft" gebeten, wie seiner Ansicht nach vorzugehen sei, wenn die Abrechnung der Leistungen, wie bei allen anderen Subhonorarempfängern mittels Werkvertrag erfolgt, was einer Abrechnung nach Stunden widerspricht. Die Frage nach "Auskunft" war daher im engeren Sinn ein Hinterfragen der Beweiswürdigung. Da Fragen, wie - "Warum wird ausschließlich auf Stundenaufzeichnungen beharrt, wenn ein Werkvertrag vorliegt?" "Wird ein Werkvertrag a priori als nicht fremdüblich eingestuft?" "Wie könnte von einem gegebenen Fremdvergleich ausgegangen werden, wenn nur die Leistung von Frau X. nach Stunden, die Leistungen aller anderen Subhonorarempfänger aber pauschal abgerechnet würden?" - vom Prüfer unbeantwortet blieben, wollte Herr Mag. X. letztendlich wissen, wie nach Ansicht des Prüfers die Kriterien des Fremdvergleichs erfüllt werden können, wenn nicht durch die genau gleichen Verträge wie mit Fremden und den Nachweis der Tätigkeit durch Vorlage sämtlicher Arbeiten. Da vom Prüfer im Rahmen der Schlussbesprechung außer Zweifel gestellt wurde, dass die Vorlage der Werkverträge, in denen nicht nach Stunden abgerechnet, sondern ein Pauschalhonorar vereinbart wurde, an der von ihm erfolgten Beweiswürdigung nichts ändern würde, wurden die Werkverträge im Zuge der Berufung vorgelegt.

Wie in der Berufung ausgeführt, ist der mit der Berufung vorgelegte Kalender keine Stundenaufzeichnung anhand derer von Herrn Mag. X. die Höhe der Honorare bestimmt wurde, da die Höhe der Honorare, wie mehrfach erläutert, bei Abschluss des Werkvertrages, also im Vorhinein pauschal festgesetzt wurde. Herr Mag. X. kalkuliert die Höhe der Honorare, die er für Fremdleistungen zu zahlen bereit ist, nicht nach Stunden, sondern nach dem Honorar, das er selbst für die von ihm in sub vergebenen Tätigkeiten geboten bekommt. Der vorgelegte Kalender ist der persönliche Kalender von Frau X..

Die Behauptung des Prüfers, dass Stundenaufzeichnungen nachträglich erstellt wurden, diskreditiert sich von selbst. Erstens hat Herr Mag. X. mehrfach dargelegt, dass die Abrechnung nicht nach Stunden erfolgte und er über keine Stundenaufzeichnungen verfügt und ist von dieser Argumentation auch nicht abgewichen, als mehr als deutlich erkennbar war, dass Stundenaufzeichnungen ein wesentliches Kriterium für die Beweiswürdigung des Prüfers wären und zweitens ist davon auszugehen, dass Herr Mag. X., wenn er sich der Argumentation des Prüfers anschließen hätte können, dass nur die Honorare von Frau X. nach Stunden abgerechnet hätten werden müssen und er, wie vom Prüfer behauptet, nachträglich Stundenaufzeichnungen erstellt hätte, wohl in der Lage gewesen wäre, diese in einer dem Prüfer genehmen Form zu erstellen.

Da Herr und Frau X. nur über ein gemeinsames Bankkonto verfügen, konnten die Honorare nicht überwiesen werden. Auch Ehepaare, die voneinander unabhängig bei verschiedenen Dienstgebern beschäftigt sind, verfügen oftmals nur über ein Familienbankkonto und das gesamte Familieneinkommen gemeinsam. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist maßgeblich, wie und von wem das Einkommen erwirtschaftet wurde, nicht wie es verwendet wurde."

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

Rechtslage: Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die durch den Betrieb (Beruf) veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben. Die betriebliche (berufliche) Veranlassung von Aufwendungen oder Ausgaben ist auf Verlangen der Abgabenbehörden nachzuweisen.

Im Berufungsfall wird das Vorliegen eines Werkvertrages mit der Ehegattin als Zahlungsgrund angegeben.

Werden Werkverträge zwischen Ehegatten abgeschlossen, sind auf diese Verträge die von der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien anzuwenden.

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können nach dieser Rechtsprechung für den Bereich des Einkommensteuerrechts 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. Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. z.B. VwGH 29.11.2000, 95/13/0004).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie (kumulativ) folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Strittig ist, ob die mit Honorarnoten an die Ehegattin in den Jahren 2006 bis 2008 in Rechnung gestellten Pauschalbeträge iHv. € 6.250,00 und je € 4.330,00 Betriebsausgaben darstellen oder nicht.

Die von der Ehegattin gelegten Honorarnoten weisen folgenden Inhalt auf: "*Laut unserer Vereinbarung erlaube ich mir, für die Erteilung von diversen Büroleistungen den unten angeführten Betrag in Rechnung zu stellen*".

Auf Nachfrage durch den Prüfer wurde eine Aufstellung des Bw. vorgelegt, in der die von der Ehegattin des Bw. erbrachten Werkleistungen näher beschrieben werden. Laut dieser Aufstellung habe die Ehegattin diverse Pläne, Beschilderungskonzepte und eine Musterstudie erstellt sowie die Verfassung des Kassabuches vorgenommen. Laut Auskunft des Bw wurden für diese Leistungen - wie im Architektengewerbe bei Fremdleistern üblich - Pauschalhonorare vereinbart; Stundenaufzeichnungen seien nicht geführt worden.

Im Rahmen der Berufung wurde weiters ein Kalender der Ehegattin für das Jahr 2008 vorgelegt; dieser enthält für den Monat Jänner Zahlenangaben, bei denen es sich offenbar um Stundenaufzeichnungen handelt. Laut Entgegnung zur Stellungnahme des Prüfers handelt es sich dabei um private (Stunden-)Aufzeichnungen von Frau X. und nicht um Stundenaufzeichnungen, anhand derer der Bw. die Höhe der Honorare seiner Ehefrau

bestimmt hätte; vielmehr seien pauschale Honorare vereinbart gewesen. Es wurden keine weiteren Aufzeichnungen, die das Ausmaß der Tätigkeit dokumentieren können, vorgelegt.

Im vorliegenden Fall ist zum Inhalt der Werkverträge zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin auszuführen:

Bei einem Werkvertrag ist es notwendig, Art und Umfang der erbrachten Werkleistungen darzulegen. Es ist geboten, die Leistungen exakt zu umschreiben und den Leistungszeitpunkt sowie das hierfür vereinbarte Entgelt ausreichend zu konkretisieren.

Die von der Ehegattin gelegten Honorarnoten haben bloß den Inhalt "Diverse Büroleistungen". Erst in einer nachträglich erstellten Aufstellung gab der Bw. bekannt, welche Leistungen von seiner Ehegattin erbracht wurden (mit Angabe des jeweiligen Honorars). Bei der Bezeichnung diverse Büroleistungen kann kein abgeschlossener Erfolg, der bei einem Werkvertrag geschuldet wird, erkannt werden. Honorarnoten, die von fremden Dritten an den Bw. gelegt wurden, enthalten jeweils eine Beschreibung der erbrachten Leistung; auch eine vom Bw. z.B. an den Architekten DI E. gelegte Honorarnote enthält die Beschreibung "für die Erstellung von Ausbauplänen A "R"".

Im Zuge der Berufung wurde zum Nachweis ein Werkvertrag zwischen dem Bw. und der Ehegattin betreffend Beschilderungskonzept A vorgelegt (Datum 1.1.2008, Honorar € 2.200,00). Dieser Betrag für das Beschilderungskonzept A ist jedoch laut Aufstellung des Bw. betreffend die von seiner Ehegattin erbrachten Leistungen im Jahr 2008 (und somit in der Rechnung vom 30.12.2008 über € 4.330,00) bereits enthalten.

Zur Fremdüblichkeit der Vereinbarungen wird weiters festgestellt, dass die Honorarnoten der Ehegattin jeweils am Ende des Jahres gelegt wurden (2006 und 2007 am 10.12., 2008 am 30.12.). Die einmalige Auszahlung des Honorars jeweils am Jahresende entspricht ebenso nicht einer fremdüblichen Vorgangsweise; sie erscheint insbesondere deshalb unglaublich, weil laut der nachträglichen Aufstellung des Bw. verschiedene abgrenzbare Leistungen durch die Ehegattin erbracht worden seien (z.B. 2006: Ausbaupläne A, Verfassung Deckenspiegelplan A), denen er ein genaues Honorar zuordnen könne. Es hätte somit eine getrennte Verrechnung erfolgen können.

Es konnten somit keine Aufzeichnungen über den tatsächlichen Inhalt und das Ausmaß der von der Ehegattin erbrachten Fremdleistungen vorgelegt werden, sodass eine Überprüfung der Angemessenheit des Honorars der Höhe nach nicht vorgenommen werden kann.

Zwischen Familienfremden wurden dagegen im Prüfungsverfahren Werkverträge und Honorarnoten mit genau bezeichneten Leistungen vorgelegt (wie z.B. die Rechnung H. vom 17.5.2008 betreffend Erstellung der Bestandspläne des Hauses D.).

Für den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) besteht zwar die Möglichkeit, dass die Ehegattin des Bw. Arbeiten - wie vom Bw. beschrieben - ausgeführt hat und dass sie damit ihre Verpflichtungen aus dem Werkvertrag mit ihrem Ehegatten erfüllt hat. Zu der im vorliegenden Berufungsfall strittigen "Ausführung vertraglicher Vereinbarungen" gehört jedoch nicht nur das Erbringen der vereinbarten Werkleistung, sondern auch eine fremdübliche Auszahlung des vereinbarten Honorars.

Von einer fremdübliche Auszahlung des vereinbarten Honorars ist nach der Sachlage im Berufungsfall aus folgenden Gründen nicht auszugehen:

Auf den Rechnungen der Ehefrau des Bw. ist der Hinweis "Betrag dankend erhalten" und keine Kontoverbindung ersichtlich. Es gibt jedoch keinen Nachweis, wann und wie diese Zahlungen geleistet wurden. Laut Stellungnahme des Bw. konnten die Honorare nicht überwiesen werden, weil der Bw. und seine Ehefrau nur über ein gemeinsames Bankkonto verfügen würden. Dies sei nicht unüblich, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei maßgeblich, wie und von wem das Einkommen erwirtschaftet wurde.

Unter Verweis auf die Ansicht des Finanzamtes ist dazu festzustellen, dass es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass das Konto, über das die betrieblichen Geldflüsse abgewickelt werden, und das Privatkonto nicht getrennt sind. Für Verträge zwischen nahen Angehörigen gilt, dass eindeutige Vereinbarungen vorliegen müssen, die eine klare Abgrenzung zwischen steuerlich beachtlicher Einkommenserzielung und unbeachtlicher Einkommensverwendung zulassen.

Im vorliegenden Fall gibt der Bw. an, er habe die als Honorar vereinbarten Pauschalbeträge auf das gemeinsame Konto nicht überweisen können, unter Verweis auf ein gleiches Zugriffs- und Verfügungsrecht für seine Ehegattin und für sich selbst. Dazu ist festzustellen:

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Die idF zu vergleichende Situation ist die Überweisung auf ein Konto mit bestimmten Zugriffs- und Verfügungsrechten: Hätte der Bw. die Arbeiten nicht von seiner Ehegattin sondern von einem Fremden machen lassen, hätte er das für diese Werkleistung vereinbarte Honorar auf das Konto dieses Fremden überwiesen. Auf das Konto eines Fremden hätte er kein Zugriffs- und Verfügungsrecht gehabt: Das im Falle eines Fremden fehlende Zugriffs- und Verfügungsrecht auf dessen Konto und das im Falle seiner Ehegattin vorhandene Zugriffs- und Verfügungsrecht bedeutet, dass der Auszahlungsmodus nicht fremdüblich gewesen ist.

Zugriffs- und Verfügungsrechte an Konten haben zur Folge, dass jeder Zugriffs- und Verfügungsberechtigte entscheiden kann, ob er auf den Konten gutgeschriebene Beträge auf dem Konto belässt oder abhebt: Hat ein Honorarschuldner ein Zugriffs- und Verfügungsrecht auf das Konto, auf das er das geschuldete Honorar überwiesen hat, bleibt die Verfügungsmacht über das Honorar erhalten.

Der Bw. hat seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach der Methode der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt (§ 4 Abs. 3 EStG 1988). Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern bestimmt sich der Betriebsausgabenabzug nach dem Abfluss von Geld oder Geldeswert (z.B. Sachaufwendungen oder -ausgaben). Abfluss bedeutet den Verlust der Verfügungsmacht über das Geld. Bei einem Gemeinschaftskonto hat jeder der Berechtigten Zugriff auf das Konto und somit die Verfügungsmacht über die darauf verbuchten Geldbeträge. Es liegt somit kein Abfluss von Geld vom Konto des Bw vor, weil er weiterhin die Verfügungsmacht darüber hat (vgl. UFS 26.7.2004, RV/1038-W/04). Mangels Geldabflusses liegen damit keine Betriebsausgaben vor.

"*Abfluss von Geld*" heißt somit: Verlust der Verfügungsmacht über diese Beträge.

Der für den Abzug von Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben erforderliche Abfluss der strittigen Beträge hat jedoch nicht stattgefunden. Das Berufungsbegehren, die geltend gemachten Beträge als Betriebsausgaben anzuerkennen, ist daher abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. August 2011