



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 10. Februar 2009 sowie 14. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 4. Dezember 2008 betreffend **Einkommensteuer 2004 und 2005** sowie vom 14. Oktober 2008 betreffend **Einkommensteuer 2006** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Einkünfte aus selbständiger Arbeit: KH Honorare, Vortragserlöse, Forschungsprojekte; Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit: Facharzt für Neurologie) beantragte in seinen eingereichten **Steuererklärungen** der berufungsgegenständlichen Jahre die Berücksichtigung von als Büroaufwand bezeichneten Aufwendungen:

2004: 2.424,94 €

2005: 2.400,00 €

2006: 2.400,00 €

Nach einem **Vorhalt (12. Juni 2008)** des zuständigen Finanzamtes in welchem der Berufungswerber unter anderem um Unterlagen hinsichtlich des Nachweises des Büroaufwandes befragt wurde, gab der Berufungswerber mit **Eingabe vom 17. Juli 2008** bekannt, dass es sich bei den als Büroaufwand bezeichneten Aufwendungen um Zahlungen aus Werksvertragshonoraren zugunsten von Frau F gehandelt hätte (Anmerkung Referent:

Gattin des Berufungswerbers), die ein monatliches Pauschalhonorar von 200,00 € für folgende Leistungen erhalten hätte:

- täglicher Telefondienst
- Schreibarbeiten (Rechnungen)
- Vorbereitung von Vortrags- und Kongressunterlagen (Vorbereitung und Gestaltung von Powerpointfolien)
- Postwege
- Erledigung von jeglichen Bankangelegenheiten
- Erledigung von Kopiertätigkeiten

Die Honorarnote sei der Anlage dieses Schreibens zu entnehmen:

„Honorarnote 2006/1 vom 12. Oktober 2006

für meine Tätigkeiten im Jahr 2006 (Telefondienste, Vorbereitung von Vortrags- und Kongressunterlagen, Post, Bank, Schriftverkehr, etc.) erlaube ich mir untenstehenden Betrag in Rechnung zu stellen:

Pauschalhonorar (monatliche EUR 200,00): 2.400,00

Ich danke für eine umgehende Überweisung/Auszahlung des Rechnungsbetrages und verbleibe (Unterschrift).“

Mit **Einkommensteuerbescheid 2006** vom 24. September 2008 wurde die Einkommensteuer dieses Jahres abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt. Begründung 2006:

Der erklärte Büroaufwand hätte nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden können, da eine jährlich einmalige Zahlung eines Pauschalhonorares an die Gattin keine fremdübliche Aufwendung darstellen würde.

Mit Eingabe vom 14. Oktober 2008 wurde **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006** erhoben.

Dem Einkommensteuerbescheid 2006 sei eine Begründung zu entnehmen, dass der erklärte Büroaufwand nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könne, da eine jährlich einmalige Zahlung eines Pauschalhonorares an die Gattin keine fremdübliche Aufwendung darstellen würde. Dem sei entgegenzuhalten, dass die Gattin des Berufungswerbers monatlich ein Pauschalhonorar von 200,00 € erhalte, dafür folgende Leistungen zu erbringen hätte:

- täglicher Telefondienst
- Schreibarbeiten (Rechnungen)
- Vorbereitung von Vortrags- und Kongressunterlagen (Vorbereitung und Gestaltung von Powerpointfolien)
- Postwege
- Erledigung von jeglichen Bankangelegenheiten

- Erledigung von Kopiertätigkeiten

Der Berufungswerber sei mit seiner Gattin überein gekommen, dass diese nicht eine Monatsrechnung lege, sondern im Rahmen einer Jahresrechnung das monatliche Pauschale von 200,00 € zur Abrechnung bringe. Dem würde aber nicht entgegenstehen, dass der Berufungswerber das Monatspauschale auch monatlich bar zur Auszahlung bringe.

Aus den dargelegten Gründen sei daher die Bescheidbegründung für die Nichtanerkennung des Büroaufwandes als unsachgemäß zu betrachten und daher nicht richtig.

In einem **Vorhalt vom 31. Oktober 2008** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Berufungswerber ersucht, weitere Angaben nachzureichen (für 2004, 2005 und 2006):

- 1.) Werkvertrag über die Mitarbeit der Gattin
- 2.) Nachweis des Geldflusses der Honorare (Banküberweisung, Dauerauftrag, etc.)
- 3.) Stundenaufzeichnungen über die Tätigkeit der Gattin

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 2. Dezember 2008 wurde die Berufung gegen den Bescheid mit der Bezeichnung **Einkommensteuer 2006** vom 24. September 2008 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass mit Ersuchen um Ergänzung vom 31. Oktober 2008 folgende Unterlagen angefordert worden seien:

- 1.) Werkvertrag über die Mitarbeit der Gattin
- 2.) Nachweis Geldfluss der Honorare
- 3.) Stundenaufzeichnungen über die Tätigkeit der Gattin

Als Frist zur Beantwortung des Ersuchens sei der 20. November 2008 festgesetzt worden. Da diese Unterlagen bislang nicht eingereicht worden seien, hätte seitens des Berufungswerbers kein Nachweis erbracht werden können, dass einerseits tatsächlich eine Mitarbeit der Gattin vorgelegen hätte und dass andererseits dafür Honorare geflossen seien. Es müsse somit von familienhafter Mitarbeit im Sinne der „Nahen-Angehörigen-Judikatur“ ausgegangen werden, welche im Steuerrecht keine Berücksichtigung finden würde.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005 wurde mit **Einkommensteuerbescheiden** vom 4. Dezember 2008 die Einkommensteuer dieser Jahre abweichend von den eingereichten Erklärungen bzw. den Bescheiden vom 26. Juni 2006 (Einkommensteuer 2004) und 4. Juni 2007 (Einkommensteuer 2005) festgesetzt.

Begründung 2004 und 2005:

Mit Vorhalt vom 31. Oktober 2008 seien Unterlagen betreffend die Mitarbeit der Gattin für die Jahre 2004 und 2005 angefordert worden.

Da diese Unterlagen nicht nachgereicht worden seien, sei davon auszugehen, dass Honorare

nicht geflossen seien. Dies würde eine neue Tatsache darstellen, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen durchzuführen gewesen sei.

Mit Eingabe vom 9. Februar 2009 beantragte der Berufungswerber innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist, dass über die Berufungsvorentscheidung die Abgabenbehörde 2. Instanz entscheiden möge (**Vorlageantrag**).

Dieser Antrag sei als abermalige Berufung zu betrachten, wobei der Berufungswerber die uneingeschränkte Anerkennung der Büroaufwendungen im Zusammenhang mit den Fremdleistungen in Höhe von 2.500,00 € begehre. Der Begründung der Berufungsvorentscheidung bzw. der Bescheidbegründung sei zu entnehmen, dass die angefallenen Fremdleistungsaufwendungen (erfasst unter der Gewinnermittlungsposition Büromaterial) nicht dementsprechend nachgewiesen werden können. Der Berufungswerber hätte stets von der Dienstleisterin eine Jahresaufstellung über die geleisteten Stunden erhalten, aus der auch das verrechnete Honorar ableitbar sei. Die diesbezügliche Stundenaufstellung sei in der Anlage zu diesem Schreiben zu finden.

Die Tätigkeiten hätten sich auf folgende Bereiche bezogen:

- täglicher Telefondienst
- Schreibarbeiten (Rechnungen)
- Vorbereitung von Vortrags- und Kongressunterlagen (Vorbereitung und Gestaltung von Powerpointfolien)
- Postwege
- Erledigung von jeglichen Bankangelegenheiten
- Erledigung von Kopiertätigkeiten

Bezugnehmend auf die Berufungsvorentscheidung sei anzuführen, dass der Werkvertrag zwischen dem Berufungswerber und der Dienstleisterin auf einem mündlichen Werkvertrag beruhen würde, der jedoch auch jederzeit in schriftlicher Form nachgereicht werden könnte. Der Geldfluss würde dergestalt erfolgen, dass der Berufungswerber regelmäßig Barabhebungen von seinem Konto tätige, um die laufenden Aufwendungen aus seiner betrieblichen Tätigkeit zu finanzieren. Mit Barabhebungen würden auch die laufenden Honorarvergütungen an die Dienstleisterin bezahlt.

Mit Eingabe vom 10. Februar 2009 wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist rechtzeitig **Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 und 2005** erhoben.

Der Begründung der Berufungsvorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2006 bzw. der Bescheidbegründung der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 sei zu entnehmen, dass die angefallenen Fremdleistungsaufwendungen (erfasst unter der Gewinnermittlungsposition Büromaterial) nicht dementsprechend nachgewiesen werden könnten. Der Berufungswerber hätte stets von der Dienstleisterin eine Jahresaufstellung über

die geleisteten Stunden erhalten, aus der auch das verrechnete Honorar ableitbar sei. Die diesbezügliche Stundenaufstellung sei in der Anlage zu diesem Schreiben zu finden.

Anlage:

Tabelle (2004 und 2005) mit Angabe der geleisteten Stunden in den einzelnen Kalenderwochen; insgesamt wurden dort 160 Stunden/à 15 € aufgelistet (wöchentlich zwischen Null und max. 6 Stunden).

Mit **Vorlagebericht** vom 23. Februar 2009 wurden die gegenständlichen Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber begeht in den hier berufungsgegenständlichen Jahren die Berücksichtigung von Zahlungen an seine Gattin für erbrachte Dienstleistungen (Gewinnermittlungsposition „Büroaufwand“).

Büroaufwand 2004: 2.424,94 €

Büroaufwand 2005: 2.400,00 €

Büroaufwand 2006: 2.400,00 €

Allgemeine Ausführungen:

Bei der Beurteilung von Verträgen (Rechtsbeziehungen, Arbeitsvereinbarungen, u.ä.) zwischen nahen Angehörigen (die im gegenständlichen Fall unzweifelhaft vorliegen; vgl. § 25 BAO) steht die Abgrenzung zwischen betrieblicher Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) und lediglich aus dem Naheverhältnis heraus erklärbaren Zahlungen (dem Grunde oder der Höhe nach; freiwillige Zuwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Einkommensverwendung) im Vordergrund. Lehre und Verwaltungspraxis gehen insbesondere bei – dem ersten Anschein nach – unangemessenen Gestaltungen von einer Art „Splitting“ aus, das dazu dienen soll, Einkunftssteile auf nahestehende Personen zu verschieben, die ihrerseits keiner oder einer nur geringen Einkommensteuerbelastung unterliegen.

Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (Vgl. VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulassen.

Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.5.1988,

87/14/0084). Die Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; VwGH 24.9.2003, 97/13/0232). Die zu beachtenden Kriterien (siehe unten) dürfen aber nicht als Tatbestandsanforderungen bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen interpretiert oder als Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen angesehen werden (*Ruppe*, Handbuch der Familienverträge², 105, 110; wäre verfassungsrechtlich bedenklich). Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, ist noch nicht ausreichend, um diesem vorweg die Anerkennung zu versagen (VfGH 19.3.1974, G 1/74); das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, G 52/87, *Beiser*, ÖStZ 1984, 234).

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

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

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

Zu den einzelnen Kriterien ist festzuhalten:

- Publizität

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (*Ruppe*, Familienverträge², 115,

119). Schriftform des Vertrags ist zwar - so wie auch der Berufungswerber zutreffend anführt - nicht unbedingt erforderlich (vgl. auch EStR 2000 Rz 1132), allerdings kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.1992, 90/13/0169).

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

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen (VwGH 16.12.1997, 96/14/0099; VwGH 2.2.2000, 99/14/0082), doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten gerade bei "vorgetäuschten" Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (VwGH 17.9.1996, 92/14/0161; *Doralt/Renner*, a.a.O. § 2, Tz 162). Die Notwendigkeit einer Leistung bewirkt alleine keine Publizität (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045 zu Büro- und Schreibarbeiten der Ehegattin eines Finanzberaters).

- Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt

Zwar ist bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (*Ruppe*, Familienverträge², 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; *Doralt/Renner*, a.a.O., § 2, Tz 163). Die Rechtsprechung vertritt aber auch einen strenger Standpunkt: sie anerkannte einen zwischen Eltern und minderjährigem Sohn abgeschlossenen Kaufvertrag deshalb nicht, weil die aus dem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten nicht eindeutig festgelegt waren (VwGH 22.9.1992, 88/14/0074, 1993, 130); auch der BFH hat einen unter nahen Angehörigen abgeschlossenen Mietvertrag deshalb nicht anerkannt, weil keine klare Vereinbarung über die Nebenkosten getroffen wurde (BFH/NV 1995, 674)

- Fremdvergleich

Maßgeblich ist die "*im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis*" (vgl. VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine

zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußereren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. VwGH 13.12.1988, 85/13/0041).

Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (BFH, BStBl 1997 II 196). Ein tatsächliches Verhalten, aus dem auf eine Rechtsbeziehung unzweifelhaft zu schließen ist, reicht für die Anerkennung einer Rechtsbeziehung aus (vgl. VwGH 28.8.2002, 96/14/0144 zum Dienstverhältnis eines Gesellschafter-Geschäftsführers, das "*dem Grunde nach eindeutig gegeben war*" und der damit verbundene Aufwandsersatz "*gerichtsnotorisch*" war; Wiesner, RWZ 2002, 311 f [312]). Fremdunüblich ist etwa die Abhängigkeit der Höhe des Entgelts bzw. des Arbeitsumfangs vom Erreichen steuerlicher Grenzen (vgl. VwGH 21.3.1996, 92/15/0055, zur Bagatellregelung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 sowie RME, ÖStZ 1993, 175 zur Niederlegung der Arbeit ab Übersteigen einkommensteuerlich beachtlicher Beträge; Doralt/Renner, a.a.O. § 2, Tz 166/1); Grundlage von Leistungen im Familienverband sind idR nicht Entgeltsvorstellungen, sondern andere Beweggründe (z.B. Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse). Bei einer derartigen Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung, welche die o.g. Kriterien nicht erfüllt, sind dadurch veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 4.9.1992, 91/13/0196; Doralt/Renner, a.a.O. § 2, Tz 167).

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

Familienhaftes Verhältnis liegt z.B. dann vor, wenn ein Kind im Betrieb der Eltern ohne rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung oder -zeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind, sondern die Höhe des Taschengeldes nach Ermessen bestimmen (vgl. VwGH 27.2.1959, 1371/57). Zahlungen für Aushilfstätigkeiten sind jedoch nicht schon deshalb keine Betriebsausgabe, weil die Kinder familienrechtlich hierzu verpflichtet sind. Entscheidend ist, ob

die verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch Inhalt einer mit einem Fremden zu begründenden Vereinbarung sein können (vgl. BFH, BStBl 1989 II 454, zu stundenweise Aushilfstätigkeiten). Ersetzen einer fremden Arbeitskraft ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (vgl. VwGH 17.5.1989, 88/13/0038, zur Halbtagsbeschäftigung der Ehefrau). Typische Beispiele einer familienhaften Mitarbeit sind z.B. Rasenbetreuung, Laubrechen, Streicharbeiten, PKW-Reinigung, etc. (vgl. VwGH 29.1.1991, 89/14/0098), Telefondienst, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chauffeurdienste und Bankerledigungen (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0107, VwGH 22.2.2000, 99/14/0082); oder praktisch nur in der Freizeit sowie im Urlaub erfolgendes Tätigwerden (vgl. VwGH 21.10.1986, 86/14/0042).

Diese Ausführungen bedeuten auf den konkreten Fall bezogen:

Der Berufungswerber führte unter dem Titel „Büroaufwand“ Zahlungen an seine Gattin als Betriebsausgaben an.

Aus den zunächst übermittelten Unterlagen (Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988) sind keine weiteren Angaben hinsichtlich dieser Position zu entnehmen. Im Ergänzungsschreiben vom 17. Juli 2008 wurden die Tätigkeitsinhalte und das Pauschalhonorar der Gattin aufgelistet. Ebenso wurde eine Honorarnote 2006/1 übermittelt (Datum der Honorarnote: 12. Oktober 2006).

Erstmals im Berufungsschreiben vom 10. Februar 2009 führte der Berufungswerber aus, dass er stets von der Dienstleisterin eine Jahresaufstellung erhalten hat, aus der auch das verrechnete Honorar ableitbar ist.

Aus den übermittelten Stundenaufzeichnungen sind die in den jeweiligen Wochen geleisteten Arbeitsstunden angeführt.

Auf diesen Listen bestätigte die Gattin den Erhalt von 2.400,00 € im Jahr 2004 (160 Stunden à 15,00 €) und 2.400,00 € im Jahr 2005 (160 Stunden à 15,00 €).

Mit Honorarnote 2006/1 vom 12. Oktober 2006 stellte die Gattin für ihre Tätigkeiten im Jahr 2006 den Betrag von 2.400,00 (monatlich 200,00 €) in Rechnung.

In der Berufung betreffend die Jahre 2004 und 2005 wurden die Anerkennung des geltend gemachten Büroaufwands in Höhe von 2.500,00 € begehrt.

In der Berufung betreffend das Jahr 2006 wurden die geltend gemachten Büroaufwendungen in Höhe von 2.400,00 € begehrt.

Im Vorlageantrag betreffend das Jahr 2006 wurden Aufwendungen im Zusammenhang mit den Fremdleistungen in Höhe von 2.500,00 begehrt.

Lt. beiliegender wöchentlicher Stundenaufstellung wurden 160 Stunden à 15,00 € angeführt (2.400,00 €).

Auch die dargestellten Zahlungen lassen einen Fremdvergleich keineswegs als erfüllt

betrachten.

Mit dieser Honorarnote wurden auch bereits die Leistungen für Oktober, November und Dezember in Rechnung gestellt, obwohl sie noch gar nicht erbracht worden sind. Die Gattin bedankt sich hierbei für eine umgehende Überweisung/Auszahlung; d.h. also, dass die Monate Jänner bis September ebenfalls noch nicht bezahlt worden sind.

Es erscheint nicht den Gegebenheiten des täglichen Geschäftsablaufes zu entsprechen, dass eine fremde Arbeitskraft zwar monatlich Leistungen erbringe, aber erst am Ende des Jahres dafür (pauschal) abgegolten werde.

Wobei weiters anzuführen ist, dass ein tatsächlicher Zahlungsfluss ebenfalls nicht nachgewiesen werden konnte. Es gibt diesbezüglich lediglich einen Hinweis der Gattin auf den Stundenaufstellungen (*„.... dankend erhalten ...“*).

Es gibt keinen Hinweis darauf, wann die Zahlungen geleistet wurden und auch nicht wie diese Zahlungen geleistet worden sein sollen.

Erst in der Eingabe vom 9. Februar 2009 wurde folgendes angeführt: „*Mit diesen Barabhebungen werden auch die laufenden Honorarvergütungen an die Dienstleisterin bezahlt.*“

Es kann sicherlich nicht angenommen werden, dass auch einer fremden Arbeitskraft Bargeld übergeben worden wäre, ohne den Erhalt dieser Zahlung zu bestätigen und auch ohne die Leistungen nachgewiesen zu haben (zumindest wurden solche Aufzeichnungen trotz Aufforderung nicht vorgelegt (abgesehen von einer Jahresaufstellung)).

Einerseits wurde angeführt, dass die Dienstleisterin laufend Honorarvergütungen erhalten hat, andererseits wurde der Berufungswerber im Oktober (Honorarnote vom 12. Oktober 2006) aufgefordert, den Betrag von 2.400,00 € umgehend zu überweisen bzw. auszuzahlen.

Gerade bei den aufgelisteten Arbeiten, welche doch auf unterschiedliche zeitliche Lagerung der Leistungen schließen lassen, ist ein pauschales Monatsentgelt nicht fremdüblich.

Einerseits wurde offensichtlich ein pauschales Monatsentgelt (mündlich) vereinbart, andererseits wird eine zeitliche Auflistung übermittelt, die bei einem Stundensatz von 15,00 € genau dieses Pauschale erreicht.

Es widerspricht sicherlich nicht den Denkgesetzen anzunehmen, dass hier die Aufzeichnungen erst nachträglich erfasst wurden. Wie könnte es sonst sein, dass der Arbeitsumfang an allen drei berufungsgegenständlichen Jahren exakt 160 Stunden umfasst hat.

Im Folgenden erfolgt nochmals eine Zusammenfassung der aufgedeckten bzw. angenommenen „Unüblichkeiten“:

Auffallend ist, dass der Berufungswerber bereits mit Vorhalt vom 31. Oktober 2008 vom zuständigen Finanzamt aufgefordert wurde, Unterlagen betreffend die Mitarbeit der Gattin vorzulegen. Erst im Berufungsverfahren (Eingabe vom 10. Februar 2009) wurden

diesbezügliche Aufzeichnungen nachgereicht.

Auffallend ist, dass diese Stundenaufzeichnungen ein sehr einheitliches Schriftbild aufweisen und den Anschein erwecken, erst im Zuge des Berufungsverfahrens verfasst worden zu sein. Auch die unterschiedlichen Zahlen laut Berufung (2.500,00 €) und laut Aufzeichnungen (2.400,00 €) in den Jahren 2004, 2005 und 2006 lassen auf keine eindeutigen Aufzeichnungen schließen.

Auffallend ist, der identische zeitmäßige Aufwand in den einzelnen Jahren:

2004: 160 Stunden

2005: 160 Stunden

2006: 160 Stunden

Die aufgelisteten Tätigkeiten der Gattin würden auf eher unregelmäßige Arbeitszeiten hinweisen (Vorbereitung von Vortrags- und Kongressunterlagen, Telefondienst, etc.). Die vorgelegten Unterlagen lassen dies aber nicht erkennen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind die oben dargestellten von der Judikatur entwickelten Voraussetzungen für die Anerkennung der im Rahmen der behaupteten Dienstverhältnisse nicht erfüllt.

- Publizität:

Publizität bedeutet grundsätzlich rechtzeitige und vollständige Bekanntgabe von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen.

Dieses Kriterium ist in keiner Weise erfüllt. Weder der Zahlungsfluss ist nachvollziehbar, noch der Leistungsumfang. Der Leistungsumfang ergibt sich erst durch nachträglich vorgelegte wöchentliche Stundenauflistungen.

Die Leistungsbeziehung beruht auf einem mündlichen Werkvertrag, der jederzeit in schriftlicher Form nachgereicht werden könnte. Das heißt, er müsste „schriftlich“ nacherfasst werden. Die genauen Inhalte wurden aber trotz Aufforderung nicht übermittelt.

Auch die Bezeichnung in der Einnahmen Ausgaben Rechnung als „Büroaufwand“ lässt nicht unzweifelhaft darauf schließen, dass hierunter fremde Dienstleistungen erfasst wurden.

- Klare Vereinbarungen:

Das Fehlen von klaren Vereinbarungen ist auch bereits unter dem Punkt „Publizität“ angeführt. Aber auch wenn die Gattin tatsächlich Arbeiten für den Berufungswerber durchgeführt hat, so ist noch nicht erwiesen, dass diese Tätigkeiten aufgrund von Vertragsbeziehungen geleistet wurden. Es wird hier auf die bereits angeführte Bestimmung der § 90 und 98 ABGB verwiesen.

- Fremdvergleich:

Die Fremdüberprüfung muss zu Beginn der Leistungsbeziehung gegeben sein; nachträgliche

Umstände sind ohne Bedeutung für einen Fremdvergleich. Der Fremdvergleich hat Bedeutung ausschließlich im Rahmen der Beweiswürdigung in Fällen, in welchen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der Berufungswerber konnte nicht darlegen wann er Zahlungen geleistet hat; es konnten keine Zahlungsbestätigungen vorgelegt werden. Es gab tlw. unterschiedliche Darstellungen (Honorarnote 2006/1).

Keinem Fremdvergleich hält auch die Vereinbarung über ein Pauschalentgelt stand. Hier wurden offensichtlich 200,00 € pro Monat vereinbart, obwohl in den einzelnen Monaten unterschiedliche Leistungen erbracht wurden (auch in zeitlichem Umfang).

In Summe gesehen stellt der Unabhängige Finanzsenat die Mithilfe der Gattin bei der Tätigkeit des Berufungswerbers nicht in Abrede. Die dabei entfalteten Tätigkeiten entsprechen jedoch nicht den nach der Judikatur erforderlichen Voraussetzungen, sodass die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten darstellen und das Berufungsbegehren abzuweisen war.

Linz, am 10. März 2010