



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 11

GZ. RV/1493-L/08
miterledigt: RV/0825-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 26. August 2008 und 3. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch FA, vom 8. August 2008 und 15. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 23. April 2008 reichte der Berufungswerber seine **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007** auf elektronischem Wege beim zuständigen Finanzamt ein.

In einem **Vorhalt vom 12. Juni 2008** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Berufungswerber ersucht, Angaben über die Fremdleistungen vorzulegen:

- welche Tätigkeit würde die Gattin ausüben
- Nachweise über die geleisteten Zahlungen

Mit **Eingabe vom 14. Juli 2008** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

"In Beantwortung Ihres Schreibens vom 12.06.2008 übermittle ich Ihnen als Beilage 1 auszugsweise Kopien der Kontoauszüge von mir und Frau Andrea S. Sie finden jeweils den Ausgang des Betrages von meinem Konto und danach den Eingang am Konto von Frau S. Lediglich am 29.05.2007 und am 02.07.2007 scheinen Barbehebungen auf, die ebenfalls in

Beilage 1 von Frau S quittiert wurden.

Zur Tätigkeit ist auszuführen, dass ich im Jahr 2007 37 Sachwalterschaften zu bearbeiten hatte, über die einmal jährlich gegenüber dem PflEGschaftsgericht Rechnung zu legen ist.

Dabei sind für jede besachwaltete Person die Kontoauszüge eines Jahres durchzugehen und die einzelnen Buchungen entweder als Einnahme oder Ausgabe zu verbuchen und in einer Exceltabelle festzuhalten. Anfangssaldo und Schlußsaldo müssen dann übereinstimmen.

Beispielhaft übermittle ich als Beilage 2 solche Listen und betone nochmals, dass 37 davon jährlich anzufertigen sind, was einen gewaltigen Umfang darstellt. Da diese Tätigkeit für mich eine Nebentätigkeit darstellt, wäre ich ohne Hilfe völlig überfordert, insbesondere wenn man sich die Gleichartigkeit der Beträge ansieht. Bevor ich dafür die Hilfe meiner Lebensgefährtin in Anspruch genommen habe, bin ich nächtelang allein beim Kontrollieren von eingeschlichenen Fehlern gesessen, da mir der Anfangs- und Schlußsaldo nicht übereingestimmt haben. Nebenbei gehört der Handakt durchgesehen, ob die jeweilige Ausgabe auch als Beleg im Akt vorhanden ist, da man als Sachwalter auch eine diesbezügliche Aufbewahrungs- und Nachweispflicht gegenüber dem Gericht hat.

Für mich gab es nur die Alternative mir eine Sekretärin zu bezahlen, die sich nach Dienstschluss mit mir im Büro zusammensetzt und diese lähmende und langweilige Tätigkeit erledigt. Im Hinblick auf meine familiäre Situation (kleine Tochter mit damals knapp einem Jahr) lag es nahe, dass ich diese Tätigkeit mit meiner Lebensgefährtin zu Hause erledigen könnte und den Lohn, den ich einem Dritten zahlen würde, ihr bezahle und sie diesen ordnungsgemäß beim Finanzamt veranlagen sollte, was auch so geschehen ist.

Tatsächlich sah und sieht das so aus, dass einer die Auszüge hinsichtlich Betrag und Verwendungszweck vorliest und die einzelne Buchung abzeichnet und der andere diese in die Tabelle eingibt und den Akt kontrolliert, ob der Beleg vorhanden ist. Ist man da nicht zu zweit vertut man sich bei jeder zweiten Buchung in der Zeile und kommt nie auf das richtige Ergebnis, was einem zu nächtlicher Stunde an den Rand der Verzweiflung treibt und den Zeitaufwand verdreifacht, sodass man nicht mehr in der Lage ist, die vom Gericht für die Rechnungslegung gesetzten Fristen einzuhalten.

Zum Zeitaufwand ist auszuführen, dass im Mai 2007 eine Arbeitszeit von fast 2 Stunden täglich Montag bis Donnerstag angefallen ist, wofür € 100,-- pro Woche verrechnet wurden. Im Juni waren es um 4 Stunden in der ersten Woche mehr, die gesondert entlohnt wurden (Buchung vom 06.06.2007).

Im Juli waren es mehr als 2 Stunden täglich, weshalb € 125,-- pro Woche bezahlt wurden. Im August waren es fast 2,5 Stunden täglich (€ 140,-- pro Woche), im September wieder etwas weniger.

Im Oktober waren es fast 3 Stunden täglich Montag bis Donnerstag und teilweise auch

Samstag und Sonntag.

Im November waren es wiederum knapp über 2 Stunden täglich.

Bei einem angenommenen Stundenlohn von zwischen € 12,-- und € 15,-- liege ich sicherlich unter dem ortsüblichen Niveau und hätte einem Dritten nicht zuletzt wegen der Arbeitszeiten am Tagesrand (zwischen 20.00 Uhr und 00.00 Uhr) und am Wochenende voraussichtlich mehr zu bezahlen gehabt, weshalb einem Drittvergleich insbesondere angesichts meiner erzielten Umsätze, die dem Jahresgehalt eines Akademikers entsprechen, sicherlich Stand gehalten werden kann.

Abschließend halte ich fest, dass keinerlei schriftliche Vereinbarungen zwischen mir und meiner Lebensgefährtin über diese Tätigkeiten angefertigt wurden, ich denke jedoch meine Ausführungen und die vorgelegten Kontoaufzeichnungen konnten diese Fremdleistungen ausreichend konkretisieren und belegen."

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 8. August 2008 wurde die Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber mit Vorhalt vom 12. Juni 2008 aufgefordert worden sei, Nachweise bezüglich der Tätigkeit der Gattin beizubringen. Außer einer verbalen Darstellung von möglichen Arbeiten einer kfm. Angestellten sei lediglich eine Excel-Tabelle vorgelegt worden, aus der ein tatsächliches Tätigwerden der Gattin keineswegs ableitbar sei. Unter Beachtung des Umfangs und der Art der Tätigkeit (Erstellen von 37 Excel-Tabellen pro Jahr) würde eine Beschäftigung einer fremden Arbeitskraft für die dargestellten Tätigkeiten nicht fremdüblich sein. Die geltend gemachten Kosten hätten daher aus diesem Grund und wegen des mangelnden Nachweises nicht anerkannt werden können.

Mit Eingabe vom 25. August 2008 wurde **Berufung gegen den**

Einkommensteuerbescheid 2007 erhoben und wie folgt begründet:

Mit dem angefochtenen Bescheid seien Betriebsausgaben aufgrund erbrachter Fremdleistungen in Höhe von € 3.600,-- von der Erstbehörde nicht anerkannt worden. Dabei hätte es sich um tatsächlich erbrachte Tätigkeiten meiner Lebensgefährtin Andrea S gehandelt, welche die Einkünfte aus dieser Tätigkeit ordnungsgemäß veranlagt hätte, und nicht nur um mögliche Arbeiten einer kaufmännischen Angestellten, wie dies die belangte Behörde unrichtig festgestellt hat.

Die mit Eingabe vom 14.07.2008 angeführten Tätigkeiten der Lebensgefährtin seien von dieser eben tatsächlich in Form von Sekretariatsarbeiten im Zusammenhang mit der Bearbeitung der Sachwalterschaftsakten erbracht worden. Da aus diesen Sachwalterschaften immerhin einen Jahresumsatz von über € 40.000,-- erzielt worden sei und in den Jahren davor die Umsätze noch höher gewesen seien, sei es wohl nachvollziehbar, dass der Berufungswerber den damit verbundenen Aufwand alleine nicht bewältigen könne und dies

alleine würde schon die Anstellung einer Hilfskraft rechtfertigen, weshalb daraus bereits die Fremdüblichkeit ableitbar sei. Dies insbesondere deshalb, da diese Tätigkeit eine Nebentätigkeit sei und neben dem Beruf als Notarsubstitut auszuüben sei, der, wie ebenfalls leicht nachvollziehbar, nur formal ein Beschäftigungsmaß von 40 Stunden pro Woche ausmache und die Nettobezüge aus dieser Vollzeitbeschäftigung die Bruttoeinkünfte der Nebentätigkeit nur leicht übersteigen würden. Die Höhe der selbständigen Einkünfte sei also durchaus mit dem Jahresgehalt eines Akademikers vergleichbar, der jedoch für dieses Gehalt mindestens eine Sekretärin und die Ressourcen eines aufrechten Kanzleibetriebes in Anspruch nehmen könne.

Die Erstbehörde würde dem Berufungswerber mit dem angefochtenen Bescheid jedoch zumuten, dass er den angesprochenen Umsatz völlig ohne Hilfskraft und noch dazu in der Freizeit, also zwischen 20.00 Uhr und 06.00 Uhr bzw. am Sonntag zu erreichen imstande sein müsste, was für jedermann leicht nachvollziehbar nicht machbar sein könne.

Die Erstbehörde hätte weiters verfehlt festgestellt, dass der Umfang der Tätigkeit der Lebensgefährtin die Erstellung von 37 Excel-Tabellen im Jahr wäre und würde dabei verkennen, dass diese Tabellen lediglich das Ergebnis der erbrachten Tätigkeit darstellen würden. Im wesentlichen könne bei der Umschreibung der Tätigkeit der Hilfskraft von einer Buchhaltertätigkeit ausgegangen werden, die, wie bereits in der Eingabe vom 14.07.2008 ausgeführt, insbesondere daraus bestehe, die Kontoauszüge jeder einzelnen besachwalteten Person durchzugehen, jede einzelne Buchung zu erfassen, alle Belege aus dem Handakt dazu zu ordnen und eine für das Bezirksgericht nachvollziehbare Einnahmen-Ausgabenrechnung zu erstellen. Dass diese Tätigkeit bei 37 Sachwalterschaften äußerst zeitaufwändig sei, würde sich aus der Natur der Sache ergeben und wäre für den Berufungswerber ohne Hilfskraft alleine einfach nicht zu bewältigen. Schließlich würden sich an 37 Sachwalterschaften auch 37 einzelne Buchhaltungen knüpfen, deren Ergebnisse sich in Form der beispielhaft vorgelegten Tabellen darstellen. Hinsichtlich des Zeitaufwandes und des daraus ergebenden Stundenlohnes werde auf die Ausführungen in der Eingabe vom 14.07.2008 verwiesen.

Die von der Erstbehörde vorgenommene Verweigerung der Anerkennung der Anstellung einer Hilfskraft würde eine grobe Ungleichbehandlung des Berufungswerbers und anderen Freiberuflern, wie zum Beispiel Rechtsanwälten, Steuerberatern und Notaren darstellen, die oftmals die Bearbeitung ihrer Buchhaltung ihrer in der Kanzlei angestellten Ehegattin übertragen. Wohlgedenkt hätten diese Freiberufler daneben auch noch Steuerberater und nur eine Buchhaltung zu bewältigen, während der Berufungswerber die Buchhaltung der pflegebefohlenen Personen ohne die Hilfe eines Steuerberaters zu erstellen hätte und im Jahr 2007 eben 37 und nicht bloß eine Buchhaltung zu machen gehabt hätte.

Es wird beispielsweise Rechtsanwälte geben, die auch nicht mehr Jahresumsatz wie der

Berufungswerber erreichen und denen dennoch die Anerkennung der Betriebsausgabe einer Hilfskraft nicht verweigert werde. Wenn es sich bei der angestellten Person um die Ehegattin handle und dies auch anerkannt werde, müsse die Erstbehörde auch im gegenständlichen Fall die Möglichkeit der Beschäftigung der Lebensgefährtin, deren Tätigkeit dargelegt worden sei, anerkennen, auch wenn es sich dabei um einen Werkvertrag handle, dessen Schriftform gesetzlich nicht gefordert sei.

Weiters hätte die Erstbehörde zu Unrecht festgestellt, dass der Berufungswerber nach Vorhalt vom 12.06.2008 lediglich eine Excel-Tabelle vorgelegt hätte, aus der sich kein tatsächliches Tätigwerden der Lebensgefährtin ergeben würde. Richtig sei vielmehr, dass auch Auszüge von Umsatzlisten unserer beider Konten vorgelegt worden seien, die die tatsächliche Überweisung des Werklohns belegen und die wohl unzweifelhaft im Nachhinein nicht manipulierbar seien, weshalb der Beweis erbracht worden sei, dass dieser Werklohn tatsächlich ausbezahlt worden sei.

Es sei somit davon auszugehen, dass die belangte Behörde die vorgelegten Nachweise unzureichend bzw. überhaupt nicht gewürdigt hätte, da andernfalls die Fremdüblichkeit der von der Lebensgefährtin erbrachten Tätigkeiten, die der Berufungswerber in der Eingabe dargestellt hätte, nicht in Frage gestellt werden würde.

Aus den dargelegten Gründen werde die Aufhebung des Erstbescheides dahingehend beantragt, als die Betriebsausgabe in Höhe von € 3.600,-- an die Lebensgefährtin Andrea S anerkannt werde.

Mit Datum 25. März 2009 wurde die **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008** auf elektronischem Wege eingebracht.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 15. Juni 2009 wurde die Einkommensteuer dieses Jahres abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde auf den Bescheid des Vorjahres verwiesen.

Mit Eingabe vom 19. Juni 2009 wurde **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008** erhoben.

Die diesbezügliche Begründung ist weitgehend ident mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007.

Auf eine Wiedergabe dieser Berufung wird deshalb verzichtet.

Mit **Vorlagebericht** 30. Dezember 2008 (Einkommensteuer 2007) und 30. Juli 2009 (Einkommensteuer 2008) wurden gegenständliche Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Folgenden folgt die Wiedergabe weiterer im Akt des Finanzamtes befindlichen Unterlagen, welche nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates ebenfalls entscheidungswesentlich sind:

1.) Einnahmen für Verlassenschaftskuratele/Sachwaltertätigkeiten:

2001: 27.000,00 € (keine Aufwendungen für Fremdarbeiten)

2002: 14.539,80 € (keine Aufwendungen für Fremdarbeiten)

2003: 30.258,02 € (keine Aufwendungen für Fremdarbeiten)

2005: 71.373,84 €

2.) Überweisung 2007:

02.08.2007: 500,00 €

04.09.2007: 560,00 €

12.10.2007: 500,00 €

22.10.2007: 180,00 €

06.11.2007: 500,00 €

07.12.2007: 500,00 €

Bestätigung:

„Werklohn in Höhe von € 400 für Mai 2007 am 26.05.2007 übernommen“

„Werklohn in Höhe von € 400,-- für Juni 2007 am 30.06.2007 übernommen“ (Unterschrift Andrea S)

Überweisungen 2008:

18.04.2008: 500,00 € (Jänner bis März: handschriftlich vermerkt)

06.05.2008: 650,00 € (April bis Mai: handschriftlich vermerkt)

10.07.2008: Werklohn Juni 2008; 500,00 EUR

22.08.2008: Werkshonorar; 500,00 EUR (Juli: handschriftlich vermerkt)

27.11.2008: 700,00 € (August bis Oktober: handschriftlich vermerkt)

19.12.2008: 500,00 € (November bis Dezember: handschriftlich vermerkt)

3.) Einkommensteuerbescheid Andrea S:

2007: Einkünfte aus sA: 3.600,00 € (unter Besteuerungsgrenze); keine weiteren Einkünfte erklärt.

2008: Einkünfte aus sA: 3.350,00 € (unter Besteuerungsgrenze); keine weiteren Einkünfte erklärt.

Wochengeldbezug ab 18.8.2006

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (die im gegenständlichen Fall unzweifelhaft vorliegen; vgl. § 25 BAO) steht die Abgrenzung zwischen betrieblicher Veranlassung (§ 4 Abs 4 EStG 1988) und lediglich aus dem Naheverhältnis heraus erklärbaren Zahlungen (dem Grunde oder der Höhe nach; freiwillige Zuwendung gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Einkommensverwendung) im Vordergrund. Lehre und Verwaltungspraxis gehen insbesondere bei - dem ersten Anschein nach - unangemessenen Gestaltungen von einer Art "Splitting" aus, das dazu dienen soll, Einkunftsteile auf nahe stehende Personen zu verschieben, die ihrerseits keiner oder einer nur geringen Einkommensteuerbelastung unterliegen (*Doralt/Renner*, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁸; § 2 Tz 159; EStR 2000 Rz 1127). Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (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 (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Die Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweismwürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; VwGH 24.9.2003, 97/13/0232).

Aus Sicht der Anerkennungskriterien derartiger Verträge müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (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 (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 (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).

- 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 strengeren 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"* (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 (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (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 (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 (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 (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 (VwGH 13.9.1989, 88/13/0042) bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitsleistung oder -zeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind, sondern die Höhe des Taschengeldes nach Ermessen bestimmen (VwGH 27.2.1959, 1371/57). Zahlungen für Aushilfstätigkeiten sind jedoch nicht schon deshalb keine Betriebsausgabe, weil die Kinder familienrechtlich hierzu verpflichtet sind. Entscheidend ist, ob die verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch Inhalt einer mit einem Fremden zu begründenden Vereinbarung sein können (BFH, BStBl 1989 II 454, zu stundenweise Aushilfstätigkeiten). Ersetzen einer fremden Arbeitskraft ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (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 (VwGH 29.1.1991, 89/14/0098), Telefondienst, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chauffeurdienste und Bankerledigungen (E 26.1.1999, 98/14/0107, VwGH 22.2.2000, 99/14/0082); oder praktisch nur in der Freizeit sowie im Urlaub erfolgendes Tätigwerden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0042).

Diese Ausführungen bedeuten auf den konkreten Fall bezogen:

Der Berufungswerber beantragte in seinen Einkommensteuererklärungen der streitgegenständlichen Jahre 2007 und 2008 die Berücksichtigung von Zahlungen an seine Lebensgefährtin Andrea S für die Mithilfe an der Erstellung der Abrechnungen für die einzelnen Sachwalterschaften (37). Diese müssen einmal jährlich an das Pflegschaftsgericht übermittelt werden.

Im Wesentlichen handelt es sich dabei um Auflistung der einzelnen Beträge und Belege (eine Art „Einnahmen-Ausgaben-Rechnung“).

Die Lebensgefährtin sollte eine Sekretärin ersetzen, welche der Berufungswerber nach Dienstschluss sonst hätte beschäftigen müssen. Im Hinblick auf die familiäre Situation (kleine Tochter) sei es einfacher diese Tätigkeit zu Hause mit der Lebensgefährtin zu machen.

Der Zeitaufwand für 2007 wurde wie folgt angegeben:

„Zum Zeitaufwand ist auszuführen, dass im Mai 2007 eine Arbeitszeit von fast 2 Stunden

täglich Montag bis Donnerstag angefallen ist, wofür € 100,-- pro Woche verrechnet wurden. In Juni waren es um 4 Stunden in der ersten Woche mehr, die gesondert entlohnt wurden (Buchung vom 06.06.2007).

Im Juli waren es mehr als 2 Stunden täglich, weshalb € 125,-- pro Woche bezahlt wurden. Im August waren es fast 2,5 Stunden täglich (€ 140,-- pro Woche), im September wieder etwas weniger.

Im Oktober waren es fast 3 Stunden täglich Montag bis Donnerstag und teilweise auch Samstag und Sonntag.

Im November waren es wiederum knapp über 2 Stunden täglich.“

Für das Jahr 2008 wurden keine Zeitangaben nachgereicht. Lediglich auf den Überweisungsbelegen wurden handschriftlich die bezahlten Stunden angegeben.

Eine schriftliche Vereinbarung wurde nicht geschlossen.

Eingabe vom 14.07.2008:

„ ... Abschließend halte ich fest, dass keinerlei schriftliche Vereinbarungen zwischen mir und meiner Lebensgefährtin über diese Tätigkeiten angefertigt wurden, ich denke jedoch meine Ausführungen und die vorgelegten Kontoaufzeichnungen konnten diese Fremdleistungen ausreichend konkretisieren und belegen. ...“

Allfällige mündlich getroffene Vereinbarungen (Werkvertrag) wurden nicht vorgelegt bzw. dargestellt.

Die jeweilige Arbeitszeit variierte offenbar je nach verfügbarer Zeit des Berufungswerbers (dieser hat immer gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin die Arbeiten durchgeführt).

Genaue Arbeitszeiten lassen sich nicht nachvollziehen und wurden mit der Lebensgefährtin offensichtlich auch nicht vereinbart; zumindest wurden keine derartigen Vereinbarungen bzw. Aufzeichnungen vorgelegt.

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:

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

Gegenständlich wurde nicht dargestellt, wann die Arbeiten allenfalls zu verrichten seien. Nach den Darstellungen des Berufungswerbers richten sich die Zeiten vor allem nach der zeitlichen

Verfügbarkeit des Berufungswerbers und dies abends bzw. an Wochenenden.

Keine fremde Arbeitskraft würde sich auf eine derartige Vereinbarung einlassen, sozusagen „auf Abruf“ bereit zu sein für die Mithilfe.

Es wurden auch keine Aufzeichnungen vorgelegt, welche das zeitliche Ausmaß der Arbeiten belegen.

Lediglich für das Jahr 2007 wurden in der Vorhaltsbeantwortung angegeben, wann allenfalls die Arbeiten durchgeführt wurden. Abrechnungen der Lebensgefährtin gegenüber dem Berufungswerber über die geleisteten Arbeiten wurden nicht vorgelegt.

Für das Jahr 2008 wurden die geleisteten Stunden lediglich auf die dem Finanzamt kopierten Überweisungsbelege handschriftlich festgehalten.

Zeitnah geführte Aufzeichnungen und Nachweise wurden nicht vorgelegt.

Die einzigen nach außen hin sichtbaren Merkmale sind die Überweisungsbelege und die Steuererklärungen der Lebensgefährtin.

Dies alleine kann aber die übrigen Aufzeichnungen nicht ersetzen, zumal nicht ausgeschlossen werden kann, dass es sich bei den Zahlungen um Unterhaltszahlungen oder ähnliches gehandelt hat (kein Nachweis der erbrachten Leistungen).

Bei den Steuererklärungen ist zu erwähnen, dass die jeweils erklärten Beträge keine steuerlichen Auswirkungen hatten.

Die Notwendigkeit einer Leistungserbringung durch einen nahen Angehörigen bewirkt für sich gesehen noch keine Publizität (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045; Schreiearbeit Gattin).

Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat derjenige beizutragen, der sich darauf beruft.

Aus den angeführten Gründen, kann das Erfordernis der Publizität als nicht erfüllt betrachtet werden.

Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt:

Eng verbunden mit der Publizität ist auch dieses Erfordernis. Wenn schon keine ausreichende Publizität vorliegt, so müssen die Leistungen zumindest auf andere Weise festgehalten werden.

Schon allein die Abrechnungen und Aufzeichnungen lassen dieses Erfordernis vermissen.

Wenn bei den zeitlichen Angaben Ausdrücke wie (Schreiben vom 14. Juli 2008)

„... mehr als zwei Stunden täglich

... fast 2,5 Stunden täglich

... knapp über 2 Stunden täglich“

verwendet werden, kann nicht von klaren, eindeutigen Inhalten ausgegangen werden.

Es wurden keinerlei Darstellungen vorgelegt, welche auf Vereinbarungen bereits zu Beginn der Tätigkeit schließen lassen.

Nicht einmal der Beginn der Tätigkeit wurde mit ausreichender Bestimmtheit festgelegt. Die ersten Abrechnungen erfolgten im Mai 2007.

Wenn z.B. am 18. April 2008 ein Betrag von 500,00 € überwiesen wurde, ohne einen Vermerk, was überhaupt abgerechnet wurde, kann nicht von einem eindeutigen Inhalt ausgegangen werden. Erst auf den dem Finanzamt vorgelegten Kopien sind die Leistungszeiträume handschriftlich ergänzt worden.

Auffällig ist weiters, dass die Zahlung für den Leistungszeitraum April bis Mai bereits am 6. Mai 2008 überwiesen wurde. Im Gegensatz dazu wurde der Leistungszeitraum August bis Oktober erst am 27. November 2008 überwiesen.

Auch darin kann kein klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt erkannt werden.

Fremdvergleich:

Dieser Punkt überschneidet sich natürlich mit den bereits dargestellten Erfordernissen.

Der Berufungswerber stellt das Erfordernis der Beschäftigung der Partnerin als Ersatz für eine sonst erforderliche Sekretärin dar. Unter anderem auch im Hinblick auf die familiäre Situation sei diese Vorgangsweise gewählt worden.

Damit ist aber auch bereits dargestellt, dass eine fremde Arbeitskraft unter diesen Bedingungen und Erfordernissen nicht bereit gewesen wäre zu arbeiten. Eine fremde Arbeitskraft würde wohl kaum einer Vereinbarung zustimmen, welche keinerlei konkreten Arbeitszeiten beinhaltet. Die Arbeitszeiten orientierten sich, den Darstellungen des Berufungswerbers folgend, vorwiegend an der zeitlichen Verfügbarkeit des Auftraggebers (Berufungswerbers) (vgl. Eingabe vom 14. Juli 2008: "*... die sich nach Dienstschluss mit mir im Büro zusammensetzt, ... familiäre Situation ...*"; Berufung vom 25. August 2008: "*... neben meinem Beruf, nur formal ein Beschäftigungsausmaß von 40 Stunden pro Woche ausmacht ...*").

Es kann also nicht davon ausgegangen werden, dass selbst der Begriff "nach Dienstschluss" Hinweise auf die tatsächlich geforderte Arbeitszeit zulässt.

Mit einer fremden Arbeitskraft müssten zumindest vage Rahmenzeiten vereinbart werden. Mit Angaben wie Arbeitszeiten am Tagesrand bzw. am Wochenende kann keine fremdübliche Vereinbarung getroffen werden.

Auch die Höhe der Entlohnung (Jahresumsatz über 40.000,00 €) lässt noch nicht das unabdingbare Erfordernis einer fremden Arbeitskraft erkennen. Auch in den Jahren vor 2007 wurden diese Arbeiten offensichtlich alleine bewältigt (bei tw. höherem Umsatz).

Ein wesentliches Argument bzw. ein wesentlicher Anreiz für die gewählte Vorgangsweise könnte gerade mit der Höhe des Einkommens zusammenhängen. Bei hohem Einkommen ist

natürlich der Anreiz eines sog. „Steuersplitting“ höher als bei niedrigem Einkommen (Steuerersparnis bis zu 50% der getätigten Zahlungen).

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

Aufgrund der vorliegenden Sachverhaltselemente und Darstellungen des Berufungswerbers konnte nicht erkannt werden, in welchem Ausmaß, zu welchen Zeiten und zu welchen Bedingungen das streitgegenständliche Rechtsgeschäft tatsächlich vorgelegen ist.

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

In Summe gesehen stellt der Unabhängige Finanzsenat die Mithilfe der Lebensgefährtin in 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 darstellen können.

Demnach war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Mai 2010