



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Josef Abfalter, 4291 Lasberg, Dornachweg 5, vom 22. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes F., vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 23. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat am 12. Juni 2001 beim Finanzamt F. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 eingebracht. Darin erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 432.638,77 S. Er legte eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung vor. Daraus ergaben sich Einnahmen in Höhe von 1.080.407,65 S. Die Ausgaben wurden mit 647.768,88 S beziffert.

Mit Vorhalt vom 25. Oktober 2001 hat das Finanzamt den Bw. ersucht, Folgendes darzulegen:

"Zwecks Überprüfung der von ihnen in der Einkommensteuererklärung angeführten Werbungskosten werden sie gebeten folgende Unterlagen nachzureichen bzw. folgende Fragen zu beantworten:

- # *Kilometergeld für 17.805 dienstlich gefahrene Kilometer:
Bei überwiegend betrieblicher Nutzung des Fahrzeuges können nur die tatsächlich angefallenen Kosten (Afa Pkw, Kraftstoffe, Reparaturen etc.) abzüglich Privatanteil berücksichtigt werden.
Sie werden daher gebeten bekannt zu geben bzw. nachzuweisen (Prüfgutachten Pickerl 1998-2000, Reparaturrechnungen mit Kilometerstand) wie viel Gesamtkilometer im Jahr 1999 gefahren wurden. Sollte eine überwiegend betriebliche Nutzung vorliegen, werden*

sie gebeten die tatsächlichen Kosten nachzubringen bzw. nachzuweisen.

Telefonkosten:

Der angeführte Privatanteil von 3.000,00 S erscheint im Vergleich zu den Gesamttelefonkosten als zu gering. Das Finanzamt beabsichtigt einen Privatanteil von 20 % auszuscheiden.

Weiters beabsichtigt das Finanzamt die beantragten Instandhaltungskosten linear auf 10 Jahre zu verteilen.

Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass sie im Jänner 1999 mit 2 weiteren Personen (Herren K. und P.) ein Seminar in München besucht haben und sie sämtliche Kosten dafür übernommen haben (Hotel, Verköstigung, Seminargebühren). Sie werden gebeten, bekannt zu geben in welcher Verbindung diese Personen mit ihrer beruflichen Tätigkeit stehen und ob eine Rückerstattung der anteiligen Kosten stattgefunden hat.

Kosten Projektarbeiten an die Kinder:

Gesamt: 77.500,00 S

Kosten Bürotätigkeiten an die Gattin: 60.000,00 S

Zwecks Nachweis dieser Kosten werden sie gebeten, folgende Unterlagen nachzureichen:

Beschreibung der jeweils durchgeführten Tätigkeiten

Stundenaufzeichnungen

Vorlage der durchgeführten Projektarbeiten (Arbeitsunterlagen, Entwürfe)

Nachweis Geldfluss (Kontobewegungen – Nachweis der Abhebungen der jeweiligen Beträge vom eigenem Konto zur Weitergabe und die Einzahlung auf die jeweiligen Konten der Empfänger)."

In einer undatierten Stellungnahme wurde dazu Folgendes vorgebracht:

"Fahrzeug:

Das Fahrzeug wird ausschließlich betrieblich genutzt, da ein Zweitfahrzeug vorhanden ist, welches für private Fahrten verwendet wird. Eine Aufstellung über die tatsächlichen Pkw-Aufwendungen liegt bei. Prüfgutachten wurde dem Käufer des Fahrzeuges ausgehändigt, da Pkw im Mai 2001 verkauft wurde und ein neuer Pkw angeschafft wurde.

Telefonkosten:

Da ich selbständig tätig bin und daher alle betrieblichen Telefonate von zuhause aus erledige, sind die angesetzten Telefonkosten gerechtfertigt.

Instandhaltungskosten:

Da ich in der Vergangenheit so wohl teilweise selbständig als auch nicht selbständig tätig war, besteht das Büro bereits seit mehreren Jahren. Es wurde nicht neu geschaffen, sondern lediglich renoviert und den aktuellen Gegebenheiten angepasst. Diese Kosten sind daher ausschließlich Instandhaltungsaufwände und keine Anschaffungskosten.

Vermittlertätigkeit:

Die beiden angeführten Herren (K., P.) haben deshalb von mir die Seminausbildung bezahlt bekommen, da sie für mich als Vermittler tätig waren. Eine Rückerstattung der Kosten durch diese beiden Herren gab es daher nicht.

Kosten Projektarbeit Kinder:

Meine beiden Kinder wurden von mir mit verschiedenen Projektarbeiten (siehe beiliegende Aufstellung) beauftragt, die ansonsten von professionellen Werbefirmen durchgeführt hätten werden müssen. Dies führte für mich zu erheblichen Kosteneinsparungen, ohne dadurch einen Qualitätsverlust zu haben. Meine Kinder genießen diesbezüglich eine entsprechende Ausbildung. Die einzelnen Arbeiten wurden über das ganze Jahr verteilt durchgeführt und

auch ausbezahlt. Die Bestätigung ist ein Sammelbeleg dieser Zahlungsvorgänge. Als Muster lege ich ihnen diverse Werbematerialien, die von meinen Kindern erstellt wurden, bei.

Kosten Bürotätigkeit Gattin:

Meine Gattin erledigt für mich einen Großteil der täglich anfallenden Büroarbeiten und bekam dafür monatlich ein Entgelt in Höhe von 5.000,00 S. In der Beilage übermittle ich ihnen die monatlichen Auszahlungsbestätigungen. Aus Vereinfachungsgründen habe ich ihnen eine Sammelbestätigung beigelegt. Gerne übermittle ich ihnen aber mit diesem Schreiben die monatlichen Einzelbelege."

Der Bw. legte eine Auflistung diverser Projektarbeiten von Mario und Romana B. im Jahr 1999 vor. Diese Auflistung war folgendermaßen gestaltet:

| <i>"Projekt</i> | <i>Name</i> | <i>Stunden ca.</i> | <i>Stunden gesamt</i> |
|--|-------------------------|--------------------|-----------------------|
| <i>Entwurf für Logo</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 20</i> | <i>40</i> |
| <i>Gestaltung Geschäftsausstattung</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 30</i> | <i>60</i> |
| <i>Gestaltung Imagebroschüre</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 40</i> | <i>80</i> |
| <i>Erstellung Power Point Präsentationen</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 20</i> | <i>40</i> |
| <i>Erstellung Werbebriefe</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 5</i> | <i>10</i> |
| <i>Ordnerbeschriftungen fürs Büro</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 5</i> | <i>10</i> |
| <i>Kundenerfassung in Datenbank</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 80</i> | <i>160</i> |
| <i>Produkterfassung in Datenbank</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 70</i> | <i>140</i> |
| <i>Entwurf diverser Standardbriefe</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 10</i> | <i>20</i> |
| <i>Entwurfsauftritt Internet</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 20</i> | <i>40</i> |
| <i>Aktualisierung der Kundendatenbank</i> | <i>Romana und Mario</i> | <i>á 20</i> | <i>40</i> |
| <i>Gesamtaufwand diverser Projektarbeiten von Romana und Mario</i> | | | <i>640"</i> |

Weiters wurde die Ablichtung eines Zahlungsbeleges, datiert mit 20.12.1999 über einen Betrag von 35.000,00 S geleistet an Mario B., xxxx F., St. 18 Projektarbeit – diverse Präsentationsarbeiten vorgelegt. Dieser Zahlungsbeleg trägt keine Kassa-Ausgangsnummer bzw. keine Belegnummer. Weiters hat der Bw. dem Finanzamt einen Beleg über einen Kassa-Ausgang, datiert mit 15. Juli 1999 über einen Betrag von 60.000,00 S ausbezahlt an Melitta B., St. 18, xxxx F. für Bürotätigkeiten und Kundenakquisition vorgelegt. Dieser Beleg wurde dem Finanzamt am 12. Juni 2001 übermittelt und enthält keine Belegnummer. Am 16. November 2001 hat der Bw. dem Finanzamt 12 Kassa-Ausgangsbelege über Beträge von jeweils 5.000,00 S, welche an Melitta B., xxxx F., St. 18, für die monatliche Bürotätigkeit ausbezahlt wurden. Nach diesen Belegen wurden die Zahlungen von jeweils 5.000,00 S monatlich ausbezahlt.

Im Vorhalt vom 18. März 2002 hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt:

"Bürotätigkeit Ehegattin:

Bei den an die Gattin gezahlten Beträgen für anfallende Büroarbeiten handelte es sich offenbar um nicht abzugsfähige monatliche Pauschalabgeltungen, denen jedwede Fremdüblichkeit fehlt (detaillierte Aufzeichnungen über Art und Umfang der Tätigkeit und Stundenaufzeichnungen wurden nicht vorgelegt. Keine regelmäßige Rechnungslegung und Zahlung – Sammelbeleg vom 15. Juli 1999. Die später nachgereichten monatlichen "Zahlungsbelege" wurden offensichtlich in einem Zug nachträglich erstellt).

Kosten Projektarbeit Kinder:

Laut ihren Angaben wurden die einzelnen Arbeiten über das ganze Jahr verteilt durchgeführt und auch ausbezahlt und die vorgelegten Bestätigungen wären Sammelbelege dieser Zahlungsvorgänge.

In der vorgelegten Auflistung beruhen die Stundenaufzeichnungen offenbar auf Schätzungen (z.B. ca. je 5 Stunden Ordnerbeschriftungen für Romana und Mario) auch weist der Sammelbeleg an Romana B., Ausstellungsdatum 15.2.1999, auf fremdüblichen Zahlungsverkehr hin. Weiters wurden die im Ergänzungsansuchen angeforderten Nachweise über die tatsächlichen Zahlungsflüsse (Kontobewegungen – Nachweis der Abhebungen der jeweiligen Beträge vom eigenen Konto zur Weitergabe und die Einzahlungen auf die jeweiligen Konten der Empfänger) nicht vorgelegt. Das Finanzamt beabsichtigt daher auch diese Kosten nicht anzuerkennen. Es wird ihnen aber nochmals die Gelegenheit gegeben, die angeforderten Nachweise nachzureichen.

Fahrzeug:

Auf wen ist das Zweitfahrzeug zugelassen? Sollte der Zweitwagen auf die Gattin zugelassen sein, widerspricht eine 100%ig veranlasste berufliche Nutzung den Erfahrungen des täglichen Lebens. Das Finanzamt wird in diesem Fall einen Privatanteil ansetzen.

Telefon:

Ein Ansatz von 3.000,00 S Privatanteil erscheint bei einem aus 5 Personen bestehenden Haushalt als wesentlich zu gering, auch wenn die gesamte betriebliche Tätigkeit von zuhause aus geführt wird."

In der Stellungnahme vom 8. April 2002 hat der Bw. Folgendes vorgebracht:

"Fahrzeug:

Das zweite Fahrzeug ist auf meine Gattin, Melitta B. angemeldet. Mein Pkw wird fast ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet.

Kosten Projektarbeit Kinder:

Bei den Projektkosten habe ich mit meinen Kindern immer Pauschalbeträge vereinbart und bezahlt, da gewisse Tätigkeiten vom zeitlichen schwer einzuschätzen waren.

In der Beilage übermittle ich ihnen eine Auflistung der Kontobehreibungen und Weitergabe an die Kinder. Meine Kinder hatten damals noch kein eigenes Konto.

Kosten Bürotätigkeit Gattin:

Nachdem die Kinder mehr oder weniger "groß" sind, und meine Gattin keinen anderen Beruf ausübt, ist es selbstverständlich, dass sie mich beruflich unterstützt. Noch dazu hat meine Frau eine qualifizierte Ausbildung um alle administrativen Tätigkeiten zu erledigen. Nachdem wir ein gemeinsames Konto haben, hat sie die Beträge (wie in der Beilage aufgelistet) von mir bar ausbezahlt bekommen."

Der Bw. hat eine Aufstellung der Zahlungsflüsse an Mario B. im Kalenderjahr 1999 für diverse Projektarbeiten vorgelegt. Daraus geht Folgendes hervor:

| <i>"Datum</i> | <i>Betrag in ATS:</i> |
|-------------------|-----------------------|
| <i>25.01.1999</i> | <i>5.000,00</i> |

| | |
|---|-------------------|
| <i>30.01.1999</i> | <i>2.700,00</i> |
| <i>16.02.1999</i> | <i>1.500,00</i> |
| <i>28.02.1999</i> | <i>2.500,00</i> |
| <i>08.03.1999</i> | <i>2.000,00</i> |
| <i>20.03.1999</i> | <i>2.000,00</i> |
| <i>02.04.1999</i> | <i>2.000,00</i> |
| <i>21.04.1999</i> | <i>2.500,00</i> |
| <i>23.04.1999</i> | <i>3.000,00</i> |
| <i>16.05.1999</i> | <i>2.000,00</i> |
| <i>16.06.1999</i> | <i>1.500,00</i> |
| <i>07.07.1999</i> | <i>2.500,00</i> |
| <i>19.07.1999</i> | <i>5.000,00</i> |
| <i>22.12.1999</i> | <i>800,00</i> |
| <i>Gesamtsumme für Projektarbeiten 1999</i> | <i>35.000,00"</i> |

Als Nachweis für die erfolgten Zahlungen legte der Bw. Kontoauszüge aus seinem Konto bei der Bank, Kontonummer 735-0047/49 vom 28. Jänner 1999, 8. Februar 1999, 24. Februar 1999, 2. März 1999, 10. März 1999, 25. März 1999, 16. April 1999, 26. April 1999, 3. Mai 1999, 27. Mai 1999, 21. Juni 1999, 23. Juni 1999, 23. Juli 1999 und 27. Dezember 1999 vor.

Weiters legte der Bw. einen Kassa-Ausgangsbeleg vom 15. Februar 1999 über eine Zahlung von 42.500,00 S an Romana B., xxxx F., St. 18 für Projektarbeit – Firmenauftritt – Layout vor. Der Bw. legte auch eine Aufstellung der Zahlungsflüsse an Romana B. im Kalenderjahr 1999 für diverse Projektarbeiten vor. In dieser Aufstellung wurde Folgendes angeführt:

| | |
|---|-----------------------|
| <i>Datum:</i> | <i>Betrag in ATS:</i> |
| <i>18.01.1999</i> | <i>7.500,00</i> |
| <i>23.01.1999</i> | <i>5.000,00</i> |
| <i>17.02.1999</i> | <i>1.500,00</i> |
| <i>24.02.1999</i> | <i>2.000,00</i> |
| <i>11.03.1999</i> | <i>2.000,00</i> |
| <i>26.03.1999</i> | <i>24.500,00</i> |
| <i>Gesamtsumme für Projektarbeiten 1999</i> | <i>42.500,00</i> |

Der Bw. hat noch Kontoauszüge vom 22. Jänner 1999, 28. Jänner 1999, 24. Februar 1999, 2. März 1999, 17. März 1999 und 29. März 1999 vorgelegt.

Zur Darstellung der Auszahlungen an Frau Melitta B. hat der Bw. neben dem bereits vorgelegten Beleg vom 15. Juli 1999 über einen Gesamtbetrag von 60.000,00 S und den 12 im Jahr 1999 monatlich ausgestellten Belegen mit einem Betrag von jeweils 5.000,00 S auch diverse Kontoauszüge vorgelegt. Aus dem Kontoauszug vom 11. Jänner 1999 geht hervor, dass der Bw. am 4. Jänner 1999 einen Betrag von 5.000,00 S behoben hat. Aus dem Kontoauszug vom 24. Februar 1999 geht hervor, dass der Bw. am 20. Februar einen Betrag von 1.500,00 S und am 22. Februar 1999 einen Betrag von 3.300,00 S behoben hat. Aus dem Kontoauszug vom 10. März 1999 geht hervor, dass der Bw. am 5. März 1999 einen Betrag von 5.000,00 S behoben hat. Aus dem Kontoauszug vom 26. April 1999 geht hervor, dass der Bw. am 17. April 1999 einen Betrag von 5.000,00 S per Bankomatkarte behoben hat. Aus dem Kontoauszug vom 27. Mai geht hervor, dass der Bw. am 20. Mai 1999 einen Betrag von 3.500,00 S und am 21. Mai 1999 einen Betrag von 2.000,00 S per Bankomat von seinem Konto bei der Bank, Kontonummer 735-0047/49 behoben hat. Aus dem Kontoauszug vom 7. Juli 1999 geht hervor, dass der Bw. am 18. Juni 1999 per Bankomatkarte einen Betrag von 2.500,00 S und am 18. Juni 1999 einen weiteren Betrag von 3.500,00 S behoben hat. Aus dem Kontoauszug vom 7. Juli 1999 geht hervor, dass der Bw. am 5. Juli 1999 einen Betrag von 5.000,00 S per Bankomatkarte behoben hat. Aus dem Kontoauszug vom 27. September 1999 geht hervor, dass der Bw. am 23. August 1999 einen Betrag von 5.000,00 S per Bankomatkarte von seinem Konto behoben hat. Aus dem Kontoauszug vom 27. Dezember 1999 geht hervor, dass der Bw. am 28. September 1999 einen Betrag von 5.000,00 S, am 29. Oktober 1999 einen Betrag von 3.500,00 S bar behoben, am 28. Oktober 1999 einen Betrag von 2.500,00 S per Bankomat behoben, am 26. November 1999 jeweils Beträge von 1.500,00 S und 3.500,00 S per Bankomatkarte behoben hat. Aus dem Kontoauszug vom 11. Jänner geht hervor, dass der Bw. am 23. Dezember 1999 einen Betrag von 2.000,00 S per Bankomatkarte und am 24. Dezember 1999 einen Betrag von 3.500,00 S per Bankomatkarte behoben hat. Die Behebungen mit Bankomatkarte erfolgten mit jeweils 2 verschiedenen Bankomatkarten. So wurden die Abbuchungen vom 4. Jänner 1999, 20. Februar 1999, 5. März 1999, 10. April 1999, 20. Mai 1999, 18. Juni 1999, 23. August 1999, 26. November 1999 (3.500,00 S) und 24. Dezember 1999 jeweils mit der Bankomatkarte Nr. 1 behoben. Die anderen aufgezählten Behebungen erfolgten mit der Bankomatkarte Nr. 2.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. Juli 2002 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit 13.319,04 € fest. Der Festsetzung der Einkommensteuer wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 585.054,00 S zugrunde gelegt. Weiters hat das Finanzamt Topf-Sonderausgaben in Höhe von 14.368,00 S und den Kirchenbeitrag in Höhe von 1.000,00 S berücksichtigt, sodass ein Einkommen von 569.686,00 S ermittelt wurde. In

der dazu gesondert ergangenen Begründung vom 23. Juli 2002 hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt:

"Die in der Einnahmen- Ausgaben-Rechnung 1999 angeführten Ausgaben wurden wie folgt gekürzt:

| | |
|---|------------------------------------|
| # | Mitarbeit Ehegattin 60.000,00 S |
| # | Projektarbeiten Kinder 77.500,00 S |

Mit Vorhalt vom 25. Oktober 2001 wurde der Abgabepflichtige aufgefordert, u. a. für die Mitarbeit der Gattin und der Kinder eine Beschreibung der durchgeführten Tätigkeiten, Stundenaufzeichnungen, sowie die von den Kindern durchgeführten Projektarbeiten (Arbeitsunterlagen, Entwürfe) vorzulegen. Weiters wurde um Nachweis des Geldflusses (Kontobewegungen, Nachweis der Abhebungen der jeweiligen Beträge zur Weitergabe und die Einzahlungen auf die jeweiligen Konten der Empfänger ersucht).

Da aufgrund der Vorhaltsbeantwortung weiterhin Zweifel bestanden, wurde in einem weiteren Vorhalt vom 18.3.2002 vom Finanzamt ausgeführt, dass hinsichtlich der an die Gattin bezahlten Beträge vom Vorliegen monatlicher Pauschalabgeltungen ausgegangen wird, weil keine detaillierten Aufzeichnungen über Art und Umfang der Tätigkeit und Stundenaufzeichnungen vorgelegt wurden. Der ursprüngliche Sammelbeleg (Datum 15.7.1999) sei durch später nachgereichte monatliche Zahlungsbelege, die offensichtlich nachträglich in einem Zug erstellt wurden, ersetzt wurden.

Hinsichtlich der Projektarbeit der Kinder seien laut den Angaben des Abgabepflichtigen die einzelnen Arbeiten über das ganze Jahr verteilt durchgeführt und auch ausbezahlt worden, die vorgelegten Bestätigungen wären Sammelbelege dieser Zahlungsvorgänge. Es wurde insbesondere auch darauf hingewiesen, dass der vorgelegte Sammelbeleg von Romana B. das Ausstellungsdatum 15.2.1999 trägt.

Es wurde nochmals die Gelegenheit eingeräumt die angeforderten Nachweise nachzureichen.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung (eingelangt am 15.4.2002) wurde ausgeführt, dass die Gattin keinen anderen Beruf ausübe, es sei daher selbstverständlich, dass sie den Abgabepflichtigen unterstütze. Weiters habe sie eine qualifizierte Ausbildung, um alle administrativen Tätigkeiten zu erledigen.

Nachdem ein gemeinsames Konto bestehe, habe die Gattin die aufgelisteten Beträge bar ausbezahlt bekommen.

Das Finanzamt hat hierüber Folgendes erwogen:

Zu einer einwandfreien rechtlichen Beurteilung des Vertragsverhältnisses mit der Ehegattin ist es erforderlich, den gesamten Zeitaufwand zu kennen, der zur Verrichtung der Arbeiten notwendig ist. Da es sich aufgrund der fehlenden Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie aufgrund fehlender Stundenaufzeichnungen dieser Zeitaufwand nicht feststellen lässt, ist es auch nicht möglich, die im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit geltend gemachten Zahlungen an die Gattin auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen. Ein am Inhalt orientierter Fremdvergleich kann diesfalls nicht angestellt werden. Leistungsunabhängige Pauschalzahlungen (monatliches Pauschale von 5.000,00 S unabhängig davon in welchem Ausmaß Büroarbeiten tatsächlich anfallen) sprechen gegen ein ernsthaft gewolltes Vertragsverhältnis. Es kann weiters nicht festgestellt werden, ob die Tätigkeiten über die familienhafte Mitarbeit hinausgehen.

Aber auch die Auszahlungsmodalitäten sind zu beanstanden. Die behaupteten Zahlungen stammen vom gemeinsamen Konto der Ehegattin (das namentlich auf den Abgabepflichtigen lautet). Von diesem Konto wurden die Auszahlungen an die Gattin derart vorgenommen, dass häufig niedrigere Teilbeträge bzw. von der eigentlichen Auszahlung abweichende höhere Beträge sowohl mit der Bankomatkarte des Ehegatten, als auch mit der Bankomatkarte der Gattin abgehoben wurden. Auch wurde in einigen Fällen festgestellt, dass die Abhebungen mit

der Karte des Ehegatten im engstem zeitlichem Zusammenhang mit größeren Reisebewegungen des Gatten stehen (z.B. München-Reise), sodass für diese Teilbeträge davon ausgegangen werden kann, dass dieser die entsprechenden Beträge zur eigenen Verfügung benötigt hat. Schließlich hat auch noch die Gattin mit der gleichen Bankomatkarte vom gemeinsamen Konto die Haushaltskosten bestritten. Nach Ansicht des Finanzamtes hält eine derartige Auszahlungsmodalität einem Fremdvergleich nicht stand.

In Bezug auf die Auszahlungen an die Kinder wird in der zweiten Vorhaltsbeantwortung eingeräumt, dass mit den Kindern immer Pauschalbeträge vereinbart und bezahlt worden seien, weil gewisse Tätigkeiten vom zeitlichen schwer einzuschätzen waren. Die an die Kinder bezahlten Beträge seien bar vom Konto abgeboben worden. Die Kinder hätten damals noch kein eigenes Konto gehabt.

Das Finanzamt hat hierüber Folgendes erwogen:

Hinsichtlich des Vorliegens von Pauschalabgeltungen wird auf die Ausführungen zur Mitarbeit der Ehegattin verwiesen.

Hinsichtlich der Auszahlungsmodalitäten wird auf folgende Ungereimtheiten verwiesen:

Von der Tochter Romana wurde ein Sammelbeleg über 42.500,00 S am 15.2.1999 unterschrieben, also zu einem Zeitpunkt, wo die endgültige Höhe der Abgeltung bei leistungsgerechter (stundenweiser) Entlohnung noch nicht feststehen konnte und obwohl ein Teilbetrag von 24.500,00 S erst am 26.3. vom Konto des Abgabepflichtigen abgeboben wurde. Obwohl selbst das Taschengeld in wesentlich geringerer Höhe regelmäßig an die Kinder überwiesen wurde, wurde angeführt, die Kinder hätten über kein eigenes Konto verfügt, weshalb die Beträge bar ausbezahlt worden seien. Dies erscheint insbesondere bei einem Betrag von 24.500,00 S (Auszahlung 26.3.1999 an die Tochter Romana) äußerst unwahrscheinlich. Diesbezüglich wäre eine Auszahlung auf das Konto (wie beim Taschengeld) oder eine sofortige Einzahlung auf ein Spargbuch der Tochter als üblich anzusehen.

Aus den oben angeführten Gründen können daher weder die Zahlungen an die Ehegattin, noch die Zahlungen an die Kinder als Betriebsausgabe Anerkennung finden.

| | |
|---|--|
| # | Kürzung Autokosten 4.900,00 S: Ein vorhandenes Zweitfahrzeug ist auf die Gattin angemeldet. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Pkw zu 100 % betrieblich genutzt wird. Es werden 1000 Kilometer für private Fahrten angesetzt. |
| # | Kürzung Diäten 1.200,00 S: Diäten können nur für Fahrten gewährt werden, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt (F. – St. Leonhard lt. Straßenverzeichnis 23 Kilometer). |
| # | Kürzung Fachliteratur 3.596,00 S: Bei Magazinen, wie Wirtschaftsblatt, Gewinn handelt es sich nicht um typische Fachliteratur, sondern um Publikationen, die eine breite Öffentlichkeit ansprechen und daher in der Regel losgelöst von der beruflichen Sphäre gelesen werden. Die Ausgaben für Lexika stellen Ausgaben der privaten Lebensführung dar. |
| # | Software MP3 Audiobrenner 219,00 S: Diese Ausgabe ist ebenfalls zu den Ausgaben der privaten Lebensführung zuzurechnen. |
| # | Telefonkosten 5.000,00 S: Der angeführte Privatanteil von 3.000,00 S wurde auf 8.000,00 S angehoben. In einem 5-Personen-Haushalt erscheint der Ansatz von 3.000,00 S Privatanteil im Vergleich zu den Gesamtkosten als zu gering." |

In der Berufung vom 22. August 2002 wurde Folgendes vorgebracht:

| | |
|----|---|
| 1. | <p><i>"Mitarbeit der Ehegattin:</i></p> <p><i>Neben den bereits erwähnten Punkten, gibt es noch weitere Gründe, warum ich ihre Entscheidung nicht akzeptieren kann:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Wenn meine Gattin diese Arbeiten (Telefonate, Postversand, Administration der Kunden – und Vermittlerdaten, Geburtstagsbriefe, Zustellung von Kundenunterlagen, Aufbereitung diverser Verkaufsunterlagen, Vergleichsrechnungen, allgemeine Büroarbeiten wie z.B. Briefe schreiben, Faxe schreiben und schicken, Überprüfung der Provisionseingänge, Besparungskontrolle, usw.), müsste ich für die diese Tätigkeiten jemanden anstellen.</i> - <i>Es gibt seit 19.10.1998 einen Werkvertrag zwischen mir und meiner Gattin, dieser beinhaltet einen Stundensatz von 150,00 S pro Stunde. Die Arbeitszeit kann sie sich frei einteilen, kommt aber im Monat auf mehr als 80 Stunden.</i> - <i>Natürlich wurden vom gemeinsamen Konto auch die Haushaltskosten beglichen, eine Behebung mit meiner oder der Karte meiner Gattin ist aufgrund der Gemeinsamkeit des Kontos irrelevant.</i> - <i>Für das Kalenderjahr 2001 bezieht meine Gattin ein Entgelt aus Provisionen, nachdem sie das Gewerbe des Versicherungsagenten angemeldet hat und ihre Tätigkeit um die Bereiche Kunden-Betreuung und Akquisition erweitert wurde.</i> |
| 2. | <p><i>Mitarbeit der Kinder:</i></p> <p><i>Auch hier berufe ich mich auf die bereits getätigten Argumente und führe noch weitere Fakten hinzu:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Genauso wie bei der Mitarbeit der Gattin, hätte ich diese geleisteten projekt-bezogenen Arbeiten der Kinder fremd vergeben müssen und somit einen wesentlich höheren Kostenfaktor gehabt.</i> - <i>Die Sammelbelege wurden bereits nach den ersten Vorarbeiten bestellt, aufgrund von einer Kostenschätzung der Kinder. Die Teilbeträge wurden dann aufgrund der entsprechenden Kostenentstehung an die Kinder bezahlt. Der Differenzbetrag zwischen Kostenschätzung aufgrund der Sammelbelege und der tatsächlich angefallenen Kosten wurde im Rahmen Abgeltung für das Jahr 2000 mitberücksichtigt.</i> - <i>Die Kinder hatten kein eigenes Konto für geschäftliche Zwecke, das Jugendkonto diente ausschließlich für die Transaktionen des Taschengeldes.</i> |
| 3. | <p><i>Kürzung Fachliteratur:</i></p> <p><i>Das Wirtschaftsblatt und den Gewinn habe ich ausschließlich für berufliche Informationen benötigt, mittlerweile habe ich diese beiden Fachzeitschriften abbestellt, weil ich diese Informationen online über das Internet beziehen kann."</i></p> |

Der Berufung wurde ein Werkvertrag abgeschlossen zwischen Herrn Franz B., wohnhaft in xxxx F., als Unternehmer einerseits und Frau Melitta B., wohnhaft in xxxx F., als Auftragnehmer andererseits vom 19. Oktober 1998 vorgelegt. In Punkt 4. dieses Vertrages ist zwar Art und Umfang der Tätigkeiten des Auftragnehmers angeführt, diese wurden jedoch von den Vertragspartnern nicht näher definiert. In Punkt 5. wurde zur Entlohnung Folgendes ausgeführt:

"Der Auftragnehmer erhält für seine Tätigkeit und zur Deckung aller seiner Spesen ein Entgelt in Höhe von 150,00 S pro Stunde zu. Die Rechnungslegung über die geleisteten Stunden

erfolgt zu Pauschalbeträgen ausbezahlt und nach Jahresende abgerechnet! durch den Auftragnehmer.

In Punkt 10. wurde ausgeführt:

"Weisungen

Der Auftragnehmer ist grundsätzlich nicht weisungsgebunden, er ist aber verpflichtet, den sachlichen Weisungen des Unternehmers Folge zu leisten. Die Weisungen des Unternehmers können mündlich oder schriftlich erfolgen".

Die Berufung wurde am 4. August 2003 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorhalt vom 11. November 2005 wurde der Bw. ersucht, zu Folgendem eine Stellungnahme abzugeben:

| | |
|----|--|
| 1. | <i>In Zusammenhang mit den Zahlungen an Ihre Kinder B. Mario Franz, geb. 28. 12. 1984 und B. Romana, geb. 27. 4. 1983 in Höhe von 35.000,00 S und 42.500,00 S wurde festgestellt, dass Ihre Kinder im Jahr 1999 an Ihren Wohnsitz in xxxx F., St. 18, gemeldet waren. Dies weist darauf hin, dass Ihre Kinder im Jahr 1999 Ihrem Haushalt angehört haben. Ist diese Annahme richtig?</i> |
| 2. | <i>Welche Haupttätigkeit haben Ihre Kinder im Jahr 1999 ausgeübt (Schule, Lehre usw.)?</i> |
| 3. | <i>Gab es rechtliche Verpflichtung Ihrer Kinder zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit? Wenn ja, wie wurde dieses Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen?"</i> |

Dazu teilte der Bw. in der Stellungnahme vom 5. Dezember 2005 Folgendes mit:

| | |
|----|--|
| 1. | <i>Die Kinder haben unserem Haushalt angehört</i> |
| 2. | <i>höhere Schule</i> |
| 3. | <i>Meine Kinder haben in Form einer Projektarbeit diese Tätigkeiten erledigt, ansonst hätte ich diese Arbeiten fremd vergeben müssen, was für mich unterm Strich teurer gewesen wäre als die Entlohnung meiner Kinder"</i> |

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall insbesondere die Anerkennung von Zahlungen an die Ehegattin bzw. an die Kinder auf Grund diverser geleisteter Arbeiten. Von der Rechtsprechung wurden zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen Kriterien entwickelt, die bei der steuerlichen Anerkennung zu beachten sind (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz. 157/1). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit nur dann anerkannt (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz. 160), wenn sie

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

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

Zu den Zahlungen an die Ehegattin in Höhe von 60.000,00 S:

Der Bw. hat in Zusammenhang mit der Mitarbeit Ihrer Ehegattin einen "Werkvertrag" vom 19. Oktober 1998 vorgelegt. In Punkt 5 des Vertrages wird ein Entgelt von 150,00 S pro Stunde vereinbart. Ungewöhnlich ist die Bestimmung, dass die Rechnungslegung über die geleisteten Stunden durch den Auftragnehmer in Pauschbeträgen ausbezahlt und zum Jahresende abgerechnet wird. Eine derartige Abrechnungsmodalität ist unter Fremden nicht üblich. Im Übrigen sind trotz Aufforderungen des Finanzamtes keine Stundenabrechnungen der Ehegattin vorgelegt worden. Weiters hat der Bw. in der Berufung angeführt, dass die Ehegattin mehr als 80 Stunden pro Monat in Ihrem Betrieb mitgearbeitet hat. Tatsächlich wurden in diesem Zusammenhang Betriebsausgaben in Höhe von 60.000,00 geltend gemacht. Bei einem Stundenlohn von 150,00 S kommt man so auf eine Jahresarbeitsleistung von 400 Stunden, was einer monatlichen durchschnittlich Arbeitsleistung von rund 33 Stunden entspricht. Die Angaben des Bw. sind diesbezüglich widersprüchlich. Aus dem "Werkvertrag" geht auch nicht hervor, welche Tätigkeiten die Gattin des Bw. ausführen soll. Bezüglich des Inhalts der von der Gattin geschuldeten Leistung ist der Vertrag unklar. Somit fehlt es an den oben angeführten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines Vertragsverhältnisses zwischen dem Bw. und dessen Ehegattin, wonach der Vertrag einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müsste und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (Fremdvergleich).

Hingewiesen wird auch auf die ungewöhnliche Art, wie die Zahlungen durchgeführt wurden. Wie das Finanzamt in der gesonderten Begründung zum angefochtenen Bescheid bereits dargelegt hat, wurde ein "Sammelbeleg" über die Auszahlung von 60.000,00 S vom 15. Juli 1999 vorgelegt. Später wurden monatliche Belege (beginnend ab Jänner bis Dezember 1999) vorgelegt, die jeweils einen Auszahlungsbetrag von 5.000,00 S ausgewiesen haben. Die Ausstellung mehrerer Zahlungsbelege über einen bestimmten Auszahlungsbetrag weist darauf hin, dass die Belege des Bw. diesbezüglich manipuliert wurden, was nicht für die Beweiskraft der vorgelegten Belege spricht. Diese sind daher als Nachweis eines Zahlungsflusses zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin nicht geeignet. Gleiches gilt auch für die Behebungen vom Bankkonto des Bw.. Sowohl der Bw. als auch dessen Gattin hatten Zugriff auf das Bankkonto. Es ist daher ungewöhnlich, wenn der Bw. Beträge von diesem Konto abhebt, um diese dann bar an seine Gattin auszuzahlen und das zum Teil mit zwei verschiedenen Bankomatkarten. Außerdem kann man auf Grund verschiedener Behebungen vom Bankkonto noch nicht auf einen Zahlungsfluss zwischen dem Bw. und der Ehegattin schließen. Die vom Bw. geschilderte

Zahlungsabwicklung ist keinesfalls fremdüblich, zumal es zwischen Fremden üblich ist, dass ein Werklohn unter Angabe eines bestimmten Zweckes überwiesen wird. Bei Barauszahlungen wird unter Fremden über einen Zahlungsvorgang ein Beleg ausgestellt und nicht sogenannte "Sammelbelege" über mehrere Zahlungsvorgänge bzw. mehrfache Belege.

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

Auf Grund dieser Sach- und Rechtslage ergibt sich, dass die behaupteten Zahlungen von insgesamt 60.000,00 S an die Ehegattin des Bw. nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Zu den Zahlungen an die Kinder Mario Franz und Romana in Höhe von 35.000,00 S und 42.500,00 S:

Wenn Kinder im elterlichen Betrieb mitarbeiten, gründet sich die Verbindlichkeit der Kinder idR nicht auf einen Dienstvertrag, sondern auf die zwischen Kinder und Eltern bestehenden familienrechtlichen Beziehungen. Auf Grund deren sind Kinder, solange sie dem Hausstand der Eltern angehören und von ihnen erhalten werden, verpflichtet, den Eltern in einer ihren Kräften und Rechtsstellung entsprechenden Weise im Hauswesen und Geschäft Dienst zu leisten. Auch steht den Kindern für ihre Mitarbeit im Haushalt und Betrieb der Eltern ein Anspruch auf eine angemessene Entlohnung iSd. § 1152 ABGB idR nicht zu. Die bloße Tatsache, dass ein im elterlichen Haushalt lebendes Kind im elterlichen Betrieb den Weisungen der Eltern oder eines Elternteiles zu folgen verpflichtet ist, stellt somit keinen eindeutigen Beweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dar (vgl. *Fellner* in *Hofstätter/Reichl*, ESt-Kommentar, § 47 Tz. 6). Ein familienhaftes Verhältnis liegt vor, wenn Kinder im Betrieb ohne rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind, sondern die Höhe des Taschengeldes nach ihrem Ermessen bestimmen (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz. 167/2).

Seitens des Referenten wurde festgestellt, dass die Kinder Mario Franz und Romana im Jahr 1999 an Ihren Wohnsitz in xxxx F., St. 18, gemeldet waren. Der Bw. hat bestätigt, dass seine Kinder im Jahr 1999 seinem Haushalt angehört haben. Der Bw. hat trotz Aufforderung nicht

dargelegt, dass seine Kinder eine rechtliche Verpflichtung zur Erbringung der Arbeitsleistungen getroffen hat. Er hat dazu nur angegeben, dass er sich durch die Mitarbeit der Kinder eine fremde Arbeitskraft erspart hat. Auf Grund dieser Sachlage geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die "Projektarbeiten" der Kinder des Bw. ohne rechtliche Verpflichtung und daher im Rahmen eines familienhaften Verhältnisses erfolgt sind. Die von den Kindern erbrachten Leistungen bestanden in Hilfstätigkeiten (zB. Erstellung von Datenbanken, Eingabe in Datenbanken, Ordnerbeschriftungen etc.), die praktisch nur in der Freizeit ausgeübt wurden, zumal die Kinder in diesem Jahr eine höhere Schule besucht haben. Ein typisches Beispiel für eine familienhafte Mitarbeit sind die in der Freizeit ausgeübten Tätigkeiten (VwGH 21. 10. 1986, 86/14/0042) bzw. die mit einem Einmalbetrag bezahlten Schreib-, Hilfs- und Kontrolltätigkeiten der Kinder (VwGH 4. 6. 2003, 2001/13/0300). Dass die Leistungen der Kinder nicht durch (zeitnah erstellte) Stundenaufzeichnungen dokumentiert wurden, die tatsächliche Stundenleistung von den Kindern geschätzt und nicht die tatsächliche Arbeitszeit vergütet wurde, sondern der Bw. die Bezahlung pauschaliert und mit einem Einmalbetrag bemessen hat, war eine Vorgangsweise, die als fremdunüblich anzusehen ist. Bei dem sich im Berufungsfall bietenden Gesamtbild der tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung (vgl. dazu gesonderte Begründung zum angefochtenen Bescheid) kann es insgesamt nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass das Finanzamt die Zahlungen des Bw. an seine minderjährigen Kinder nicht als Betriebsausgaben anerkannt und diese als nicht abzugsfähige Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 angesehen hat.

Fachliteratur

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Die gesetzliche Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 schließt somit Aufwendungen für die Lebensführung, d. s. Aufwendungen, die nach der dem Steuerrecht eigenen, typischen Betrachtungsweise im Allgemeinen und losgelöst vom besonderen Fall der Privatsphäre zuzurechnen sind, vom Abzug aus. Die betreffenden Aufwendungen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Soweit von einem Aufwand nicht einwandfrei festgestellt werden kann, ob er durch die Lebensführung oder durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst wurde, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Die in Rede stehende Gesetzesbestimmung enthält die wesentliche Aussage, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind.

Damit soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenheiten seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, während Steuerpflichtige, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen nicht abziehen können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss (vgl. VwGH 24.11.1999, 99/13/0202, und die dort angeführte Vorjudikatur). Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen daran festgehalten, dass die Anschaffung von Zeitungen und Zeitschriften, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsstand bestimmt sind, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründen. In diesem Sinne ist auch vorliegender Sachverhalt zu beurteilen. Im gegenständlichen Berufungsfall beantragte der Bw. die Aufwendungen für Zeitungen und Zeitschriften (Wirtschaftsblatt und Gewinn) in Höhe von S 3.203,00 S als Betriebsausgaben anzuerkennen. Begründet wurde dies damit, dass die betreffenden Zeitungen und Zeitschriften fast ausschließlich zur beruflichen Information benötigt wurden. Auch wenn der Bw. vermeint, das Lesen verschiedener Zeitungen und Zeitschriften sei zum Zwecke der Einkunftserzielung erforderlich, so übersieht der Bw. dabei, dass die aus den angeschafften Zeitungen und Zeitschriften gewonnenen Informationen lediglich von allgemeiner Natur sind und typischerweise nicht Zwecken der Einkunftserzielung als Finanzberater dienen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen Aufwendungen für Zeitungen und Zeitschriften grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung (vgl. VwGH 26.4.2000, 96/14/0098). Die Eignung einer Zeitung bzw. Zeitschrift, fallweise beruflich bedeutsame Information zu bieten, die hilfreich bei der Finanzberatung sein können und somit die jeweilige berufliche Tätigkeit zu fördern vermögen, ändert nichts daran, dass derartige Aufwendungen der privaten Lebensführung zugerechnet werden müssen (vgl. VwGH 27.3.2003, 2000/15/0226).

Linz, am 6. Dezember 2005