

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache Beschwerdeführer(Bf.), Adresse , gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land vom 25.11.2004, betreffend Einkommensteuer 2003 zu Recht erkannt:

Der Einkommensteuerbescheid 2003 wird abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Bundesabgabenordnung als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

Der Beschwerdeführer wurde vom Finanzamt Salzburg-Land aufgefordert, eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 abzugeben. Nachdem der Berufungswerber darauf nicht reagierte, erließ das Finanzamt am 25. November 2004 den Einkommensteuerbescheid 2003 mit einer Nachforderung von € 1.530,91. Es führte aus, die Arbeitnehmerveranlagung müsse aufgrund der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel und Meldungen durchgeführt werden, weil die dem Beschwerdeführer zugesendete Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (Drucksorte L1) trotz Erinnerung beim Finanzamt nicht eingegangen sei. Mangels Erklärung könne das Finanzamt Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde beantragte der Beschwerdeführer Werbungskosten in der Höhe von € 16.714,-, Sonderausgaben für Wohnraumschaffung und

Versicherungsprämien in der Höhe von € 9.600,-, Kirchenbeitrag von € 40,- sowie Internetzugang mittels Breitbandtechnik € 840,-.

In der Zwischenzeit erlangte das Finanzamt auch Kenntnis davon, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2003 aus Werkverträgen Einkünfte (Einkünfte gem. 109 a EStG) erzielte. Diese Einkünfte in der Höhe von € 27.249,50 wiesen als Empfänger eine A KEG auf und waren von der Generali Versicherung AG und der Interunfall Versicherung AG ausgestellt. In einer vom Finanzamt beim Beschwerdeführer durchgeführten Nachschau gab dieser zu Protokoll, dass kein Gesellschaftsvertrag errichtet wurde (weder schriftlich noch mündlich) und aus gesundheitlichen Gründen keine Erwerbsgesellschaft gegründet wurde.

Von den in der Berufung geltend gemachten Werbungskosten - betreffend der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – wurden im Rahmen einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt Folgende nachgewiesen: Kilometergelder in der Höhe von € 10.680,- sowie diverse übrige Werbungskosten in der Höhe von € 3.515,-.

In der Berufungsvorentscheidung anerkannte das Finanzamt die nachgewiesenen Werbungskosten in der Höhe von € 14.195,- sowie die geltend gemachten Sonderausgaben sowie den Freibetrag wegen eigener Behinderung (30%) als außergewöhnliche Belastung.

Die Einkünfte aus den Werkverträgen wurden unter Verhängung eines Sicherheitszuschlages als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 31.023,10 festgesetzt. Die Berufungsvorentscheidung enthält jedoch keine Begründung für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages.

Im daraufhin gestellten Vorlageantrag wendete der Beschwerdeführer ein, dass er folgende Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend mache:

- Kilometergelder € 10.740,-
- Diätenpauschale € 2. 784,-
- Übernahme von Dauerrabattrückforderungen € 1. 745,-
- Werbemittel und Telefonkosten € 3.000,-

Betreffend der Einkünfte aus Gewerbebetrieb habe er einen Werkvertrag mit seiner Gattin geschlossen und folgende Betriebsausgaben seien bisher nicht berücksichtigt worden:

- € 16.313,87 Auszahlung Kilometergelder und Diäten an B
- € 456,00 Büroraum Miete (36 m<sup>2</sup>)
- € 720,00 Strom
- € 360,00 Heizung
- € 4.986,22 Übernahme von Kundenprämien, Kulenzen und Dauerrabattrückforderungen.

Aufgrund dieses neuen Vorbringens wurde der Beschwerdeführer vom Bundesfinanzgericht aufgefordert folgende Fragen zu beantworten:

**„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:**

*In ihrem Vorlageantrag machen sie im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit folgende Werbungskosten geltend:*

- *Kilometergelder € 10.740,-*
- *Diätenpauschale € 2.784,-*
- *Übernahme von Dauerrabattrückforderungen € 1.745,-*
- *Werbemittel und Telefonkosten € 3.000,-*

*Ad Kilometergelder:*

*Legen sie ein detailliertes Fahrtenbuch unter Angabe von täglichen Kilometerständen und genauentäglichen Reisezielen (Adresse, Namen der Klienten bzw. Gesprächspartner, etc.) unter Aufschlüsselung der beruflichen und privaten Fahrten vor. Darüber hinaus werden sie ersucht nachzuweisen, welches KFZ sie für ihre Tätigkeit im Jahr 2003 genutzt haben und entsprechende Unterlagen (Typenschein, Serviceheft, Werkstattrechnungen, etc.) vorzulegen.*

*Ad Diätenpauschale:*

*Stellen sie bitte dar, was sie unter der Bezeichnung Diätenpauschale konkret meinen. Der Begriff Diätenpauschale ist in dieser Form nicht bekannt.*

*Ad Übernahme von Dauerrabattrückforderungen:*

*Weisen sie anhand geeigneter Unterlagen nach, wann und an wen sie Zahlungen unter dieser Bezeichnung geleistet haben.*

*Ad Werbemittel und Telefonkosten:*

*Schlüsseln sie bitte detailliert auf, wie sich dieser Betrag zusammensetzt und legen sie Unterlagen vor, die dies zu beweisen vermögen. Stellen sie auch die Berechnung des Privatanteiles dar.*

### ***Einkünfte aus Gewerbebetrieb:***

*Im Jahr 2003 haben sie für ihre Leistungen als Versicherungsvertreter gem. § 109a EStG folgende Zahlungen erhalten:*

- *Interunfallversicherung AG €25.303,22*
- *Generali Versicherung AG € 1.946,28*

*Diese Einkünfte betreffend machen sie in ihrem Vorlageantrag folgende Ausgaben geltend:*

- *Auszahlung Kilometergelder und Diäten an B € 16.313,87*
- *Bürraum Miete (36 m²) € 456,00*
- *Strom € 720,00*
- *Heizung € 360,00*
- *Übernahme von Kundenprämien, Kulanzen und Dauerrabattrückforderungen € 4.986,22*

*Ad Kilometergelder und Diäten:*

*Legen sie ein detailliertes Fahrtenbuch unter Angabe von täglichen Kilometerständen und genauentäglichen Reisezielen (Adresse, Namen der Klienten bzw. Gesprächspartner, etc.) unter Aufschlüsselung der beruflichen und privaten Fahrten vor. Darüber hinaus werden sie ersucht nachzuweisen, welches KFZ ihre Gattin für ihre Tätigkeit im Jahr 2003 genutzt hat und entsprechende Unterlagen (Typenschein, Serviceheft, Werkstattrechnungen, etc.) vorzulegen. Weiters sind die beantragten Diäten anhand der täglichen Reiseziele aufgeschlüsselt darzustellen.*

*Ad Büroraum (Miete, Strom und Heizung):*

*Reichen sie einen Plan der Wohnung, in dem sich das Büro befindet, ein und legen sie die Unterlagen für die Berechnung der Kosten von Miete, Strom und Heizung vor.*

*Ad Übernahme von Kundenprämien, Kulanzen und Dauerrabattrückforderungen:*

*Weisen sie anhand geeigneter Unterlagen nach, welche Zahlungen sie an wen unter dieser Bezeichnung geleistet haben.*

### **Werkvertrag mit Gattin:**

*Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie*

- nach außen ausreichend in Erscheinung treten,*
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und*
- auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären.*

*Dies gilt vor allem deshalb weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. VwGH vom 22.11.2006, 2004/15/0139).*

*Zusammen mit ihrem Vorlageantrag haben sie auch einen mit 1. Jänner 2003 datierten Werkvertrag mit ihrer Gattin vorgelegt.*

*Welche anderen schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen gibt es darüber hinaus noch? Falls es mündliche Vereinbarungen gibt, geben sie den genauen Inhalt wieder und nennen sie die dabei anwesenden Personen. Bei schriftlichen Vereinbarungen, legen sie diese vor.*

*Welche Vereinbarung betreffend die Dauer des Werkvertrages bestehen?*

*Falls es eine mündliche Vereinbarung gibt, geben sie den genauen Inhalt wieder und nennen sie die dabei anwesenden Personen. Bei einer schriftlichen Vereinbarung, legen sie diese vor.*

*Wie wurde die Bezahlung ihrer Gattin geregelt?*

*Legen sie Belege betreffend die Bezahlung ihrer Gattin vor (Kontoauszüge, Barbelege, etc.).“*

Der Vorhalt blieb im Wesentlichen unbeantwortet. Vorgelegt wurden lediglich das bereits im Ermittlungsverfahren beim Finanzamt anerkannte Fahrtenbuch sowie eine Bestätigung des Bundessozialamtes, wonach der Grad der Behinderung beim Beschwerdeführer bereits seit dem Jahr 2002 50% betrage.

## **Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:**

### **1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – Werbungskosten:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten eines Arbeitnehmers Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden, oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

#### **Kilometergelder:**

Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Fahrtkosten sind unabhängig davon, ob das genannte Erfordernis einer Reise erfüllt ist, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten. Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernungen noch das Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich. Der Anspruch auf Fahrtkosten besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgelder. Daher stehen Fahrtkosten auch bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu, es sei denn, es liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Gemäß § 26 Z 4 lit a EStG 1988 sind als Kilometergelder höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof ist hinsichtlich der Berücksichtigung von Fahrtkosten und Kilometergeldern bei Dienstreisen in seiner Rechtsprechung zu dem Ergebnis gelangt, dass Fahraufwendungen sowohl im betrieblichen (§ 4 Abs. 5 EStG 1988) als auch wie hier im außerbetrieblichen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) Bereich grundsätzlich stets in der tatsächlichen Höhe als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Gleichwohl kann das amtliche Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen. Bei höheren Kilometerleistungen dh über 30.000 Kilometer pro Jahr entwickeln sich aber die tatsächlichen Kosten für die Fahrten mit dem eigenen PKW im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten bei einem Kraftfahrzeug degressiv dh sinkend. Würde man auch in solchen Fällen die Werbungskosten für PKW-Fahrten mit dem

amtlichen Kilometergeld bemessen, dann ergebe sich ein lineares Ansteigen des Ersatzes, welches immer mehr von den echten tatsächlichen Aufwendungen abweicht. Allerdings dürfen entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die tatsächlichen Fahrzeugkosten bei einer Fahrleistung bis zu 30.000 Kilometer pro Jahr in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geschätzt werden, weil die tatsächlichen Kosten eines durchschnittlichen Fahrzeuges bei dieser Fahrleistung in etwa diesem Kilometergeld entsprechen würden. Das amtliche Kilometergeld stellt zudem nur auf eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 15.000 Kilometer ab, bei der schon die meisten tatsächlichen Kosten mit dem Kilometergeld gedeckt sein müssten. Die Grenze mit den 30.000 Kilometer ist daher als Verwaltungsübung eher großzügig angelegt und gilt eben für alle Personenkraftwagen gleichgültig welcher Größe oder Kategorie (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073 oder 30.11.1999, 97/14/0174; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 9. oder 4. Auflage, § 16, Rz 220 Stichwort: Fahrtkosten).

Auch im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurden die tatsächlichen Kosten für den PKW vom Beschwerdeführer nicht nachgewiesen. Es wurde lediglich nochmals das Fahrtenbuch für etwas mehr als 30.000 Kilometer vorgelegt. Der Berufungswerber hat für die mit seinem privaten Personenkraftwagen (PKW) durchgeführten beruflich bedingten Fahrten nur Anspruch auf die von ihm tatsächlich getragenen Kosten oder es wird als Schätzungshilfe für diese tatsächlichen Aufwendungen das amtliche Kilometergeld herangezogen. Wenn das amtliche Kilometergeld geltend gemacht wird, sind damit sämtliche Aufwendungen für das Kraftfahrzeug abgegolten (wie Abschreibung für Abnutzung, Benzin, Öl, Service- und Reparaturkosten, Zusatzausrüstungen, Steuern, Parkgebühren, Mauten, Autobahnvignette, Versicherungen etc.). Das amtliche Kilometergeld betrug im Jahr 2003 € 0,356. Die als Werbungskosten anzuerkennenden Kilometergelder betragen im Jahr 2003 somit € 10.680,-.

#### **Werbungskosten Kilometergelder 2003:**

lt. Bescheid: € 0,00

lt. BVE: € 10.680,-

lt. BFG-Erkenntnis: € 10.680,-

#### **Sonstige Werbungskosten:**

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO4, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

Ritz (Ritz, BAO5, § 115 Tz 13) weist zu Recht darauf hin, dass den Bf. dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur er aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061). Dies trifft auch dann zu, wenn typische Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich verwertet werden sollen. Im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema hat hier der Beschwerdeführer von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass sie – entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung – die betriebliche oder berufliche Sphäre betreffen (vgl. etwa VwGH 22.2.07, 2006/14/0020).

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Demnach haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihres Anbringens zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt von Bedeutung sind (§ 138 BAO).

Das Vorliegen der gesetzlich geforderten Voraussetzungen iSd § 16 EStG 1988 idgF für die Anerkennung von Werbungskosten wurde trotz diesbezüglicher Aufforderung bzw. Wahrung des Parteiengehörs durch die Abgabenbehörde I. Instanz weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Nachdem der Bf. weder dem Verlangen des Finanzamtes noch dem der Abgabenbehörde zweiter Instanz auf Vorlage der Belege über geltend gemachte Büro- und Werbeaufwendungen nachgekommen ist, kommt ein Abzug von Werbungskosten über den bereits beim Finanzamt nachgewiesenen und bereits gewährten Betrag von € 3.515,- nicht in Betracht.

### **Sonstige Werbungskosten 2003:**

lt. Bescheid: € 132,00

lt. BVE: € 3.515,-

lt. BFG-Erkenntnis: € 3.515,-

## **2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2003 aus Werkverträgen Einkünfte (Einkünfte gem. 109 a EStG). Diese Einkünfte in der Höhe von € 27.249,50 wiesen als Empfänger eine A KEG auf und waren von der Generali Versicherung AG und der Interunfall Versicherung AG ausgestellt. In einer vom Finanzamt beim Beschwerdeführer durchgeführten Nachschau gab dieser zu Protokoll, dass kein Gesellschaftsvertrag errichtet wurde (weder schriftlich noch mündlich) und aus gesundheitlichen Gründen keine Erwerbsgesellschaft gegründet wurde. Diese Einkünfte aus Werkverträgen (€ 27.249,50) sind somit direkt dem Beschwerdeführer zuzurechnen.

Die Einkünfte aus den Werkverträgen wurden vom Finanzamt in der BVE unter Verhängung eines Sicherheitszuschlages – ohne Begründung - als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 31.023,10 festgesetzt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes besteht kein Grund für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages, da keine Hinweise vorliegen, dass weitere Einkünfte aus Werkverträgen vorliegen würden und nicht erklärt worden seien.

### **Werkvertrag mit Gattin:**

Im gegenständlichen Fall ist noch strittig, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen für einen Werkvertrag mit seiner Ehegattin in Höhe von insgesamt € 22.836,09- bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden können.

Bei Nahestehenden (wie im vorliegenden Fall bei der Ehegattin des Beschwerdeführers) ist es erforderlich, dass die Voraussetzungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen vorliegen (siehe dazu Jakom, EStG, Rz. 331 f zu § 4).

Das heißt, dass bei zwar grundsätzlich zwischen Ehegatten steuerlich anzuerkennenden Rechtsgeschäften und Rechtsbeziehungen, wie etwa Werk- und Dienstverträgen, wegen des zwischen Ehegatten - anders als bei Fremden - in der Regel fehlenden Interessengegensatzes diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit bestimmten Anforderungen genügen müssen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt/Renner, EStG-Kommentar, Tz 158 f zu § 2; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, 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 worden wären (Fremdvergleich). Diese



Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (siehe dazu Jakom, EStG, Rz 332 zu § 4, und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Helfen Familienmitglieder (§ 25 BAO) beim Erwerb eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies nämlich in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerlichen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen bezieht und sich darauf positiv auswirkt, stellt daher noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung im Sinne des § 98 ABGB nicht zugänglich (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 19.5.1993, 91/13/0045; VwGH 9.10.1991, 90/13/0012;).

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd. § 90 ABGB (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) hinausgehen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Liegt sohin bei derartigen Mitwirkungen kein über diese Verpflichtung hinausgehendes steuerrechtlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd. § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen (vgl. Doralt, EStG4, § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163).

Bei Ehegatten ist dabei zu berücksichtigen, dass diese gem. § 90 ABGB zum Beistand verpflichtet sind und ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken hat, soweit ihm dies zumutbar ist und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht Anderes vereinbart ist. Bei der Mitwirkung der Ehegattin ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass diese ihre tatsächliche Grundlage in der Regel nicht in eigenen erwerbswirtschaftlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der ehelichen Lebensgemeinschaft findet. Um daher ein Dienstverhältnis mit der Ehegattin steuerlich anerkennen zu können, bedarf es einer Gestaltung der Dinge, die keinen Zweifel an der

erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt und die im Einzelfall sohin die Annahme rechtfertigt, dass die Mitwirkung der Ehegattin über den Umfang der ehelichen Beistandspflicht hinausgeht.

Zwar bestehen für die zivilrechtliche Gültigkeit einer Vereinbarung zwischen Ehegatten keine Formvorschriften, insbesondere verlangt das Zivilrecht für einen Vertrag solcher Art keine Schriftlichkeit. Es ist also grundsätzlich auch denkbar, dass bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und dem Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages der mit dem Ehegatten abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird; die Schriftlichkeit des Vertrages ist aber doch ein wesentliches Beweismittel (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 161 zu § 2). Jedenfalls ist bei einer derartigen (schriftlich oder mündlich) zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Vereinbarung für deren steuerrechtliche Anerkennung Voraussetzung, dass diese eindeutig ist (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 160 zu § 2) und damit einem Fremdvergleich standhält und auch tatsächlich durchgeführt wurde.

Eine eindeutige Vereinbarung liegt vor, wenn sie eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulässt, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Ausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0009). Bezüglich des Fremdvergleichs ist die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" maßgeblich. Es ist also zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt. Es ist dabei ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Es ist zu prüfen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 165 zu § 2).

Der streitgegenständliche Werkvertrag enthält lediglich die Vereinbarung, dass Gegenstand des Werkvertrages die Übernahme von Tätigkeiten und Fahrten durch die Gattin des Beschwerdeführers sei, wobei für Fahrten das amtliche Kilometergeld bezahlt und damit verbundene Aufwendungen übernommen würden. Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt. Der Beschwerdeführer konnte auch im Rahmen des Vorhalteverfahrens durch das Bundesfinanzgericht weder Belege über die Tätigkeit seiner Gattin (Fahrtenbuch, Tätigkeitsnachweis, etc.) noch Dokumente über die eventuell erfolgte Bezahlung der beantragten Betriebsausgaben in der Höhe von € 16.313,87 vorweisen.

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist die steuerliche Anerkennung des behaupteten Werkvertrages daher nicht möglich, da ein Nachweis, dass die Gattin Leistungen erbracht hätte, die über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgingen, nicht erbracht werden konnte.

#### **Werkvertrag Gattin 2003:**

lt. Bescheid: € 0,00

lt. BVE: € 0,00-

lt. BFG-Erkenntnis: € 0,00

### **Betriebsausgaben Gewerbebetrieb:**

Gemäß § 119 Abs.1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Der Offenlegung dient vor allem auch die Beantwortung von Vorhalten (VwGH vom 7.9.1990, Zl. 89/14/0261-0263).

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen; die betriebliche "Veranlassung" ist weit zu sehen; auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an (vgl. Doralt, EStG, 11. Lieferung, § 4 Tz 228). Die Betriebsausgaben sind dem Grunde nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 BAO gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich somit aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen bzw. nach den Umständen des Einzelfalls zumindest glaubhaft zu machen.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde der Beschwerdeführer aufgefordert bekanntzugeben, wofür die strittigen Beträge in Höhe von insgesamt € 6.522,22 konkret angefallen sind. Weiters wurde er aufgefordert die entsprechenden Rechnungen vorzulegen sowie den Zahlungsfluss nachzuweisen. Diesen Aufforderungen kam der Beschwerdeführer nicht nach.

Neben dem Mangel eines konkreten Leistungsnachweises für die in Abzug gebrachten Fremdleistungsaufwendungen wurden die beschwerdegegenständlichen Aufwendungen auch durch keinen konkreten Zahlungsnachweis dokumentiert. Den in Abzug gebrachten

Aufwendungen mangelt es somit einerseits am Nachweis eines Leistungshintergrundes, andererseits am Nachweis des Abgangs von Vermögenswerten bzw. am Nachweis eines Zahlungsflusses.

Da somit die Leistung der behaupteten Zahlungen weder nachgewiesen noch zumindest glaubhaft gemacht werden konnte, erfolgte die Nichtanerkennung seitens des Finanzamtes in der BVE zu Recht, sodass sich das Bundesfinanzgericht dieser Meinung anschließt.

**Betriebsausgaben Gewerbebetrieb 2003:**

lt. Bescheid: € 0,00

lt. BVE: € 0,00-

lt. BFG-Erkenntnis: € 0,00

**3. Außergewöhnliche Belastung – Eigene Behinderung Freibetrag:**

Der Beschwerdeführer legte im Rahmen des Vorhalteverfahrens durch das Bundesfinanzgericht eine Bestätigung des Bundessozialamtes vor, wonach der Grad der Behinderung beim Beschwerdeführer bereits seit dem Jahr 2002 50% beträgt.

**Außergewöhnliche Belastung – Eigene Behinderung Freibetrag:**

lt. Bescheid: € 0,00

lt. BVE: € 75,00-

lt. BFG-Erkenntnis: € 243,00

In der Folge war spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Salzburg-Aigen, am 30. Dezember 2015