



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mader & Kleinschuster Steuerberatungs GmbH & Co KEG, 8350 Fehring, Ungarnstraße 9, vom 12. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 15. November 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Streitjahr nichtselbständige Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Versicherungsvertreter.

In seiner elektronisch eingereichten Abgabenerklärung machte er ua. Reisekosten iHv. € 9.093,04 sowie Lohnausgaben für seine als Büroaushilfe angemeldete Ehegattin iHv. € 3.602,60 als Werbungskosten geltend.

Zum Zwecke des Nachweises seiner Reisekosten legte der Bw. EDV-mäßig erstellte „*Euro-Reiserechnungen*“ vor. Diese umfassen jeweils einen Zeitraum von einem Monat (vom 16. eines Monats bis zum 15. des Folgemonats). Mit diesen „*Euro-Reiserechnungen*“ machte der Bw. gegenüber seiner Dienstgeberin (einer Versicherungs AG) einen teilweisen Reisekostenersatz geltend. Laut Beilage zur Abgabenerklärung errechnen sich die als steuerlich abzugsfähige Werbungskosten beantragten Reisekosten wie folgt:

Gefahrene Km (lt. „ <i>Euro-Reise-rechnungen</i> “)	30.540 km	x 0,376	= € 11.483,04
Vergütung Dienstgeberin	10.000 km	x 0,239	= € 2.390,--

Differenz (Werbungskosten)	20.540 km		€ 9.093,04
----------------------------	-----------	--	------------

Die Aufwendungen für das Dienstverhältnis mit der Ehegattin setzen sich wie folgt zusammen:

Lohnauszahlung	€ 3.500,--
Sozialversicherung	€ 49,--
Mitarbeitervorsorgekasse	€ 53,60

Die Gattin des Bw. ist seit 1. April 2005 mit wöchentlich fünf Stunden beim Bw. als Dienstnehmerin gemeldet (s. Berufung vom 28. August 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005).

Anlässlich einer das Veranlagungsjahr 2005 betreffenden Befragung am 23. April 2007 gab die Gattin des Bw. zu ihrer Tätigkeit Folgendes an (s. Niederschrift über die Erhebung vom 23. April 2007): Haupttätigkeit sei das Anmelden von Kfz für die Kunden. Die Gattin hole die nötigen Fahrzeugpapiere vom Kunden bzw. Händler ab, bringe diese zur Anmeldestelle in Feldbach, fertige die Versicherungsbestätigung aus und stelle die Papiere nach erfolgter An- oder Abmeldung wieder dem Kunden zu. Eine weitere Aufgabe – vor allem im Frühjahr bzw. Herbst – sei die Wiederausfolgung bzw. Hinterlegung von Kennzeichen und Fahrzeugpapieren für Motorradfahrer. Die Bezahlung erfolge monatlich per Banküberweisung. Eine schriftliche Dienstvereinbarung sei nicht getroffen worden. Die Fahrten würden mit dem eigenen PKW durchgeführt, ein Fahrtenbuch existiere nicht, zumal auch kein Ersatz für die Fahrtkosten beansprucht werde.

Vorgelegt wurde ein Tischkalender, in welchem laut Angaben des Bw. die von der Ehegattin für ihn verrichteten Tätigkeiten aufgezeichnet sind. Darin sind pro Woche an durchschnittlich 2 bis 3 Tagen diverse Eintragungen verzeichnet. Diese Eintragungen sind folgendermaßen gestaltet: zB am 2. Jänner: „*Büro aufräumen – 3 Std.*“; 30. Jänner: „*XY anmelden – 3 Std.*“, 8. Februar: „*Büroarbeiten, E-Mails – 3 Std.*“, 23. August: „*YZ abmelden und zustellen – 3,5 Std.*“ Der überwiegende Anteil der Eintragungen betrifft An- und Abmeldetätigkeiten für Kunden. Für die An- oder Abmeldung eines Kunden werden im Durchschnitt 2 bis 3 Arbeitsstunden verzeichnet. Die Uhrzeiten, zu denen diese Tätigkeiten verrichtet wurden, sind nicht ersichtlich. Die Eintragungen sind „unregelmäßig“ auf die einzelnen Wochentage verteilt: So wurde etwa in der 12. Kalenderwoche am Dienstag und am Donnerstag gearbeitet, in der darauf folgenden Woche lediglich am Mittwoch sowie in der 14. Kalenderwoche am Montag und am Donnerstag. In der 49. Kalenderwoche finden sich Eintragungen von Dienstag bis Donnerstag, in der Folgewoche am Montag, Dienstag und Freitag.

Mit nunmehr angefochtenem Bescheid versagte das Finanzamt zum Einen den Abzug der Kosten für das Dienstverhältnis mit der Ehegattin des Bw. Unabhängig davon, ob die ange-

führten Tätigkeiten (Büroarbeiten, Aufräumen, E-Mails, An- und Abmeldungen etc.) tatsächlich erbracht worden seien, stellten diese dem Umfang nach typische familienhafte Mitarbeit dar. Da die Bezahlung geringfügig erfolgte, die Anmeldung bei der GKK ein reiner Formalakt sei und die Kalenderaufzeichnungen nur minimale Angaben enthalten würden, seien die betreffenden Aufwendungen von der Abzugsfähigkeit auszuschließen. Zum Anderen schied das Finanzamt von den geltend gemachten Reisekosten Kilometergelder für 5.000 km ( $5.000 \times € 0,376 =$ ) iHv. € 1.880,-- aus. Die Fahrtenbuchführung beschränke sich auf minimale Angaben, sodass „*eine Nachvollziehung nicht möglich*“ sei. So seien etwa Fahrten zur Direktion ohne weitere Reiseziele mit weitaus überhöhten Kilometerangaben geltend gemacht worden, pro Reisetag seien nur 2 bzw. maximal 3 Reiseziele angeführt, sodass die „*die Km-Anzahl nicht ermittelt*“ werden könne. Daher sei eine „*Abschätzung von 5.000 km gerechtfertigt*“.

Die dagegen erhobene Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

Wie schon in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 ausgeführt, habe der Bw. seine Fahrleistungen durch Vorlage der Abrechnungen („*Euro-Reiserechnungen*“) mit seiner Dienstgeberin sowie seiner händischen Aufzeichnungen („*Fahrtenbuch*“) nachgewiesen. Das Jahr 2005 sei letztlich (nach Durchführung eines Vorhalte- bzw. Berufungsverfahrens) erklärungsgemäß veranlagt worden. Bei fast gleicher Kilometerleistung seien im Jahr 2005 lediglich 2.000 km nicht anerkannt worden, im Jahr 2006 hingegen 5.000 km, und das, obwohl in beiden Jahren die gleichen Aufzeichnungen vorgelegt worden seien. Bezuglich des Dienstverhältnisses mit seiner Frau werde auf die ausführliche Begründung der Berufung gegen den Steuerbescheid 2005 verwiesen. Der Sachverhalt habe sich im Streitjahr nicht geändert, im Vorjahr sei der Lohnaufwand jedoch anerkannt worden. Aus dem Fahrtenbuch der Gattin des Bw. sei überdies ersichtlich, dass die Gattin diverse Tätigkeiten (Anmeldungen u.ä.) durchföhre.

Seine abweisende Berufungsvorentscheidung begründet das Finanzamt – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - folgendermaßen:

*„In der Berufung wird argumentiert, dass [der Bw.] die Fahrleistungen gegenüber seinem Arbeitgeber aufgrund seiner Aufzeichnungen nachgewiesen hat. Dieser Begründung kann seitens des Finanzamtes nicht gefolgt werden, da der Arbeitgeber nur teilweise die Fahrtkosten ersetzt und eine Überprüfung des Fahrtenbuches nicht stattgefunden hat, ansonsten müsste hervorgetreten sein, dass 860 km am 31. Mai 2006 und für die Zeit vom 17. bis 29. Juli 2006, während der Zeit des Krankenstandes, tgl. 108 km geltend gemacht worden sind. Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch beschränken sich auf minimale, schwer bis nicht lesbare Angaben (keine Zeitangaben; ein bis zwei, maximal drei Reiseziele, die den Reise-*

verlauf nicht nachvollziehbar machen; die Aufzeichnungen erfuhrten auch nach der Aufforderung, diese informativer zu gestalten, keine Verbesserung, welches durch die Vorlage des Fahrtenbuches für 2007 dargetan wurde). Infolgedessen wird von der bisherigen Erledigung, der Zuschätzung von Privatkilometern im Ausmaß von 5.000 km, nicht abgewichen.

In Bezug auf den Dienstvertrag mit der Gattin wurde aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Kalenderaufzeichnungen und Fahrtenbuch) Folgendes festgestellt:

- *keine Angaben im Kalender, welche Tätigkeiten tatsächlich erfolgten und wohin Fahrten erfolgten (Angaben reduzieren sich auf Stunden - nur Stundenanzahl der aufgewendeten Zeit - keine näheren Zeitangaben von wann bis wann die Tätigkeiten erfolgten; Büroarbeiten, Aufräumen und E-Mail-Lesen stellen Tätigkeiten gem. § 90 ABGB dar).*
- *keine Angaben im Fahrtenbuch, wohin und zu welchen Personen gefahren worden ist*
- *die Schriften im Fahrtenbuch und im Kalender weichen voneinander ab (fraglich ist, von wem die jeweiligen Aufzeichnungen erfolgten)*
- *vom 1. April 2005 bis 30. November 2007 war Frau D geringfügig beim Gatten beschäftigt, danach ein Dienstverhältnis vom 13. November 2007 bis 21. November 2007 und seit 8. Dezember 2007 geringfügig bei Fr. GJ in Feldbach.*

*Entsprechend der Ansicht des Finanzamtes Oststeiermark stellt die Anmeldung der Gattin bei der Gebietskrankenkasse als geringfügig Beschäftigte einen Formalakt dar, woraus das tatsächliche Rechtsverhältnis zum Arbeitgeber nicht abgeleitet werden kann. Frau D wurde per 30. November 2007 [vom Bw.] bei der GKK abgemeldet und bislang wurde keine andere Person eingestellt. Laut § 90 ABGB soll die Ehegattin, soweit ihr das zumutbar ist, im Erwerb des anderen mitwirken, woraus aber eine schuldrechtliche Verpflichtung nicht abgeleitet werden kann. Die unterstützende Mitwirkung und die dafür erhaltene Zuwendung stellt somit einen Akt der Einkommensverwendung dar, ohne diese steuerlich abgelten zu können. Die Gattin führt Hilfstätigkeiten durch, wofür sich der Gatte aufgrund des Dienstverhältnisses mit seinem Arbeitgeber persönlich verpflichtet hat. Einem Fremdvergleich dürfte das Dienstverhältnis nicht standhalten, da eine familienfremde Person für die Verrichtung dieser unregelmäßigen Tätigkeiten nach Art und Umfang nicht zu finden sein wird. Die Entlohnung der Gattin deutet sehr auf Splitting der Einkünfte hin, weshalb die Ausscheidung der Lohnzahlungen an die Gattin erfolgt ist. Weiters orientiert sich die Bezahlung an der Geringfügigkeitsgrenze, welche den Anspruch auf Absetzbeträge herauslesen lassen.*

*Weil Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen für die steuerliche Anerkennung eines eindeutigen, klaren und zweifelsfreien Inhalts bedürfen, wie sie auch unter Familienfremden*

*unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, konnte ein solches nicht angenommen werden.“*

Im Vorlageantrag gesteht der Bw. ein, dass bei Übertragung vom händischen Fahrtenbuch (in die „Euro-Reiserechnungen“) am 31. Mai 2006 statt 86 km irrtümlich 860 km eingetragen bzw. im arbeitsfreien Zeitraum von 17. bis 29. Juli 2006 jeweils 108 km pro Tag geltend gemacht worden seien. Auf Grund dieser Fehler ergebe sich eine Kilometerkürzung von insgesamt 2.070 km. Nicht verständlich sei, warum 5.000 km als Zuschätzung zu den Privatkilometern durchgeführt werde. Bezuglich der von der Gattin verrichteten Tätigkeiten wird ausgeführt, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes deren Tätigkeiten und Arbeitszeiten sehr wohl laufend im Kalender festgehalten worden seien. Wenn das Finanzamt feststellt, das Fahrtenbuch der Gattin beinhalte keine Angaben, wohin sie jeweils gefahren sei, so sei darauf hinzuweisen, dass die Gattin des Bw. kein Kilometergeld geltend gemacht habe und daher die Angaben im Fahrtenbuch für die Beurteilung des Dienstverhältnisses nicht heranzuziehen seien. Die Differenz zwischen Fahrtenbuch und Kalender lasse sich damit erklären, dass der Bw. im Vorhinein im Kalender vermerke, welche Tätigkeiten seine Frau durchzuführen habe, das Fahrtenbuch selbst aber von der Gattin geführt worden sei. Die Arbeitszeit der Gattin sei „*täglich immer durchgehend*“ gewesen, die Gattin sei hauptsächlich damit beschäftigt gewesen, in Feldbach Kfz-An- und –Abmeldungen durchzuführen, Papiere abzuholen und zuzustellen. Die Kollegen des Bw. in der Anmeldestelle in Feldbach hätten über Nachfrage des Finanzamtsreferenten diesem die Tätigkeiten der Ehegattin auch bestätigt. Bei gleichem Sachverhalt sei der Dienstvertrag im Jahr 2005 vom Finanzamt anerkannt worden.

In seiner Stellungnahme zum Vorlageantrag führt das Finanzamt aus, die Kürzung der Kilometergelder sei erfolgt, um den Unsicherheiten, die dadurch bestünden, dass die Reisebewegungen nicht entsprechend aufgezeichnet bzw. zu hohe Kilometerleistungen angegeben worden seien, in moderater Form gerecht zu werden. Hinsichtlich der Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses mit der Ehegattin heißt es: Die Aufzeichnungen und der Inhalt der behaupteten Tätigkeiten würden nicht ausreichen, um ein fremdübliches Dienstverhältnis zu begründen. Es seien nur vereinzelt An- und Abmeldungen aufgezeichnet worden, eine Nachprüfbarkeit sei daher nicht gegeben. Eine Befragung bei der Anmeldestelle habe ergeben, dass die Gattin des Bw. dort zwar bekannt sei, es seien jedoch keine Angaben möglich gewesen, wann und wie oft sie dort war bzw. welche Fahrzeuge von ihr an- oder abgemeldet wurden. Es sei sonderbar, dass die Gattin extra von T (Wohnort) nach Feldbach fahre, um dort An- und Abmeldungen durchzuführen, obwohl der Ehegatte auch dorthin fahre und dies leicht selbst erledigen könne. Ebensomute es sonderbar an, dass die Gattin für die ihr erwachsenen Fahrtkosten keinen Ersatz erhalte. Es sei durchaus möglich, dass Frau D zu Hause die Papiere für An- und Abmeldungen entgegen genommen und an Kunden weiter

gegeben habe; vielleicht habe sie auch gelegentlich Papiere zur Anmeldestelle in Feldbach gebracht. Dies würde sich jedoch noch im Rahmen der familienhaften Mitarbeit bewegen. Seit November 2007 sei die Gattin nicht mehr beim Bw. beschäftigt, eine Ersatzkraft sei bisher nicht eingestellt worden. Es sei daher fraglich, wer diese „umfangreiche“ Tätigkeit nunmehr ausübe.

Im Zuge eines Erörterungsgespräches vor dem UFS am 12. Februar 2009 legte der Bw. einige – vom UFS mit Vorhalt angeforderte – Unterlagen vor, ua. einen das Streitjahr betreffenden, aus losen – jeweils einen Kalendertag umfassenden – Blättern bestehenden Terminkalender. Dabei handle es sich gleichsam um die „Uraufzeichnungen“ des Bw. Dieser Kalender befindet sich während der Außendiensttätigkeit stets beim Bw. Darin würden die Termine mit den einzelnen Kunden bzw. deren Namen vermerkt (allerdings ohne Uhrzeiten). Aus diesen Kalenderblättern würde sich in Zusammenhang mit den „*Euro-Reiserechnungen*“ exakt die vom Bw. an den jeweiligen Tagen zurückgelegte Fahrtstrecke ersehen lassen. Das handschriftlich geführte „Fahrtenbuch“ für 2006 konnte nicht vorgelegt werden, dieses ist unauffindbar. Aus dem Vorbringen des Finanzamtes geht allerdings hervor, dass ihm dieses zum Zwecke der Einsichtnahme zur Verfügung gestanden ist. Das „Fahrtenbuch“ wurde laut Bw. in einem Taschenkalender geführt. Die Eintragungen gleichen in Form und Inhalt jenen des Fahrtenbuches des Folgejahres, welches dem Finanzamt (teilweise) in Kopie vorliegt (s. Niederschrift vom 12. Februar 2009).

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

#### **1.) Fahrtkosten (Kilometergelder):**

Strittig ist die Anzahl der vom Bw. im Streitjahr mit seinem PKW beruflich zurückgelegten Kilometer: Während der Bw. selbst von insgesamt 30.540 km ausgeht, hat das Finanzamt – auf Grund diverser Mängel in der Nachweisführung - eine um 5.000 km vermindernde Kilometerzahl als zutreffend erachtet. Die vom Bw. ermittelte Anzahl von 30.540 km ergibt sich aus der Summe der in den „*Euro-Reiserechnungen*“ angeführten Kilometerangaben.

Der Nachweis der Fahrtkosten (bzw. der beruflich gefahrenen km) hat mittels Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (zB UFS vom 11. März 2003, RV/1092-L/02, unter Hinweis auf VwGH vom 28. Februar 1964, 2176/63).

Damit ein Fahrtenbuch ein tauglicher Nachweis ist, muss es übersichtlich, inhaltlich korrekt, zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Der Reiseweg ist so detailliert zu beschreiben, dass die Fahrtstrecke unter Zuhilfenahme einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann (*Patka*, UFS aktuell 2007, 268; siehe auch *Doralt*, EStG 9. Auflage, § 16 Tz 220 mwN).

Jede einzelne berufliche Verwendung ist grundsätzlich für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen. Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, können diese miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es genügt dann die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Kfz-Gesamtkilometerstandes, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in zeitlicher Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht wurden. Wird der berufliche Einsatz des Kfz zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist (*Renner, SWK 27/2008, S 728*).

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben infrage stellen (*Renner, aaO, mwN*).

Entgegen der Ansicht des Bw. werden die vorgelegten Unterlagen, welche in ihrer Gesamtheit das vom Bw. geführte "Fahrtenbuch" darstellen, den Formalerfordernissen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches nicht gerecht. Dazu kommt, dass die Aufzeichnungen des Bw. auch inhaltliche Unrichtigkeiten aufweisen.

Der Bw. legte zum Zwecke der Nachweisführung seiner beruflich gefahrenen Kilometer folgende Unterlagen vor: (1) „*Euro-Reiserechnungen*“, welche EDV-mäßig erstellt wurden und die der Geltendmachung eines (beträchtlich beschränkten) Fahrtkostenersatzes gegenüber seiner Dienstgeberin dienen; (2) einen aus losen, jeweils einen Kalendertag umfassenden Blättern bestehenden Kalender, in welchem handschriftliche Vermerke – soweit lesbar überwiegend Namen von Kunden – eingetragen sind; und (3) einen Taschenkalender, in dem ebenfalls handschriftlich Eintragungen erfolgen. Letzterer ist für das Streitjahr nicht mehr auffindbar, ungeklärt ist, ob dieser beim Bw. oder beim Finanzamt, welches unstrittig in diesen Einsticht nehmen konnte, in Verstoß geraten ist. Dieser Umstand ist im Berufungsfall jedoch nicht von Gewicht, liegt doch der in Form und Inhalt ident geführte Kalender für das Folgejahr vor.

Die genannten Unterlagen enthalten - auch in ihrer Gesamtheit - keineswegs alle für eine geeignete Nachweisführung erforderlichen Eintragungsmerkmale:

Die „*Euro-Reiserechnungen*“ enthalten keine Angabe der jeweiligen Kilometerstände, auch die genaue Fahrtstrecke ist mangels Angabe von Kundennamen sowie der angefahrenen Orte nicht nachvollziehbar. Wenn etwa (am 11. April) die Eintragung „*Feldbach – Fehring*“ erfolgt

und dafür 163 km veranschlagt werden, die Fahrtstrecke vom Wohnort über die genannten Orte und wieder retour zum Wohnort laut Routenplaner jedoch lediglich rund 45 km beträgt, so ist evident, dass die jeweiligen Reiseziele nur unzureichend angegeben sind. Der UFS hat den Bw. mit Vorhalt vom 23. Jänner 2009 auf einige weitere, ähnlich gravierende Divergenzen zwischen Orts- und Kilometerangaben hingewiesen (so zB mehrmals „*Feldbach – Radkersburg*“, Fahrtstrecke laut Routenplaner 77 km, geltend gemacht 162 km, 156 km, 151 km, 143 km usw.; weiters etwa „*Feldbach – Kapfenstein*“, Routenplaner 42 km, beantragt 101 km, etc.)

Die vorgelegten Kalenderblätter enthalten handschriftliche, schwer bis gar nicht lesbare Einträge. Dabei handelt es sich überwiegend um die Namen der vom Bw. besuchten Kunden. Es ist aber nicht erkennbar, welche Orte der Bw. angefahren ist. Überdies ist eine Unterscheidung zwischen beruflichen und privaten Terminen nicht möglich. Dass der Kalender aber auch private Einträge enthält, ergibt sich für den UFS daraus, dass vereinzelt Vermerke wie „*Begräbnis*“, „*Schifahren*“, „*Buschenschank*“, „*Hautarzt*“, „*Tennis*“ o.ä. aufscheinen. Anfangs- und Endkilometerstände fehlen ebenso wie die Angabe von Abfahrts- und Ankunftszeiten.

Im Taschenkalender (der für das Streitjahr nicht mehr vorliegt, dessen Form und Inhalt jedoch den Einträgen des Kalenders für 2007 entspricht) finden sich zwar Kilometerstände, aber die Einträge sind schwer bis gar nicht lesbar und die angefahren Orte – soweit sie überhaupt zu entziffern sind –, wie in den „*Euro-Reiserechnungen*“, nur grob angeführt. Die genaue Fahrtstrecke ist aus diesen Eintragungen ebenfalls nicht erkennbar. Vereinzelt sind – allerdings (mit Ausnahme des Sommerurlaubes) ausschließlich an Sonn- und Feiertagen – Privatfahrten vermerkt.

In formeller Hinsicht ist sohin festzuhalten, dass es die vorliegenden Unterlagen sowohl von ihrer Form her (Lesbarkeit) als auch vom Inhalt her (fehlende Angaben) nicht ermöglichen, die jeweils beruflich zurückgelegten Fahrtstrecken nachzuvollziehen. Auch eine Unterscheidung zwischen beruflichen und privaten Fahrten ist nicht mit hinreichender Sicherheit möglich (vgl. dazu zB UFS vom 24. April 2007, RV/0584-L/05).

Darüber hinaus sind die vorgelegten Aufzeichnungen auch mit – nicht unbeträchtlichen – inhaltlichen Mängeln behaftet:

So hat etwa schon das Finanzamt in seiner Berufungsverentscheidung aufgezeigt, dass in den „*Euro-Reiserechnungen*“, welche der Bw. letztlich zur Ermittlung der Gesamtsumme der im Streitjahr beruflich gefahrenen Kilometer herangezogen hat, beispielsweise am 31. Mai 2006 irrtümlich 860 km (!) verzeichnet wurden. Überdies wurden in der Zeit von 17. bis 29. Juli 2006 (Urlaub bzw. Krankenstand) täglich jeweils 108 km in Ansatz gebracht. Der Bw.

gesteht in seinem Vorlageantrag selbst zu, dass die von ihm ursprünglich angegebene Gesamtkilometerzahl auf Grund dieser Fehler um 2.070 km zu kürzen ist.

Hinzu tritt folgender Umstand: Der Bw. brachte in der mündlichen Verhandlung vor, die vorgelegten, „losen“ Kalenderblätter würden quasi seine „*Ur-Aufzeichnungen*“ darstellen. Darin würden sämtliche Kundentermine unmittelbar nach erfolgter (telefonischer) Vereinbarung eingetragen werden. Der UFS hat nun diese Kalenderblätter grob durchgesehen und festgestellt, dass in den „*Euro-Reiserechnungen*“ (vorwiegend) an Samstagen verschiedentlich berufliche Reisen aufscheinen, in den Kalenderblättern jedoch keine korrespondierenden Termine eingetragen sind. So wurden zB am 21. Jänner 130 km, am 6. September (Mittwoch) 257 km oder am 8. September 192 km verzeichnet, die entsprechenden Kalenderblätter weisen aber keine (Kunden-)Termine auf. Am 28. Jänner wurde im Kalender „*Schifahren*“ vermerkt, in der „*Euro-Reiserechnung*“ wurden dafür 42 berufliche km geltend gemacht. Einige Kalenderblätter weisen lediglich einen einzigen Termin auf, in den Abrechnungen gegenüber der Dienstgeberin sind aber zwei Reiseziele angeführt (dies gilt etwa für den 29. April oder den 2. November. Am 15. Juni (Fronleichnamstag) macht der Bw. in der „*Euro-Reiserechnung*“ unter dem Vermerk „*Kundenbesuche*“ – also ohne jegliche Ortsangabe - 108 km geltend, das Kalenderblatt dieses Tages weist jedoch keinen Eintrag auf. Die solcherart vom UFS festgestellten Unstimmigkeiten zwischen Kalenderblättern und „*Euro-Reiserechnungen*“ ergeben in Summe eine Kilometeranzahl von rund 1.800 km.

Schließlich wird in den „*Euro-Reiserechnungen*“ vereinzelt an freien Tagen (Sonntag, Urlaub, Krankenstand), wie zB am 25. Mai, am 5. und 6. Juni, am 15. August uva., jeweils *ein* (beruflicher) Kilometer verzeichnet. Der Bw. erklärte diesen Fehler im Rahmen des Erörterungsgespräches mit „*technischen Unzulänglichkeiten der EDV*“.

Wenn nun das Finanzamt in Anbetracht all dieser Umstände davon ausgeht, dass der Bw. im Streitjahr anstatt der geltend gemachten 30.540 km lediglich geschätzte 25.540 km beruflich zurückgelegt hat, so kann dies nach Auffassung des UFS nicht als rechtswidrig erachtet werden. Auf Grund der aufgezeigten Mängel ist es wahrscheinlich, dass neben den augenscheinlichen Mängeln noch weitere Fehler passiert sind. Der Bw. weist im Zusammenhang mit der Fahrtenbuchführung selbst auf „*technische Unzulänglichkeiten der EDV*“ hin. Das Finanzamt war daher dem Grunde nach jedenfalls berechtigt, einen schätzungsweisen Abschlag von den geltend gemachten beruflichen Fahrtaufwendungen vorzunehmen.

Unter Berücksichtigung der - vom Bw. teils selbst zugestandenen - inhaltlichen Unrichtigkeiten seiner Aufzeichnungen weicht die im Schätzungswege erfolgte Kilometerfestsetzung des Finanzamtes letzten Endes effektiv nur um rund 4,2% von den ursprünglichen Zahlen ab:

Laut Erklärung beantragt	30.540 km
--------------------------	-----------

abzüglich	
vom Bw. im Vorlageantrag außer Streit gestellte Fehler	- 2.070 km
Abweichungen zwischen Kalender und „Euro-Reiserechnungen“	- 1.800 km
verbleiben sohin	26.670 km

Die vom Finanzamt anerkannte Gesamtkilometerzahl von 25.540 km bedeutet sohin einen Abschlag iHv. rund 4,2% von der nach vorangeführter Berechnung (also nach Abzug der evidenten Unrichtigkeiten) verbleibenden Kilometerzahl.

Diese Kürzung wird vom UFS angesichts der aufgezeigten formellen und inhaltlichen Mängel als durchaus angemessen erachtet, weshalb die Berufung in diesem Punkte abzuweisen war.

## 2.) Lohnkosten für Ehegattin:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Demnach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH vom 4. 6.2003, 2001/13/0300).

Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184). Es müssen daher eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, um der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erhöhten Gefahr, durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich zu verlagern, entgegen zu wirken.

Der Bw. hat für seine Gattin einen Dienstzettel erstellt und das Arbeitsverhältnis bei der GKK als geringfügige Beschäftigung zur Anmeldung gebracht. Dem Dienstzettel zufolge ist die Gattin an 2 Tagen (5 Stunden) pro Woche als Büroaushilfe gegen einen Monatsbezug von € 250,-- für den Bw. tätig. Ihr Aufgabenbereich umfasst vorwiegend das An- und Abmelden von Kfz für Kunden des Bw., aber auch das „Büroaufräumen“ und „E-Mail-Lesen“ (s. insbe-

---

sondere den vorgelegten Tischkalender bzw. die Niederschrift über die Erhebung des Finanzamtes vom 23. April 2007).

Die willkürliche Herbeiführung steuerlicher Folgen kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durch einen Dienstzettel und die Anmeldung eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses bei der Gebietskrankenkasse nicht ausgeschlossen werden. Die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse ist ein reiner Formalakt, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zum Arbeitnehmer abgeleitet werden kann und hat für den Bw. lediglich zur Folge, dass er einen geringfügigen Beitrag für die Unfallversicherung seiner Ehegattin zu leisten hat. Sozialversicherungsbeiträge für die Kranken- und Pensionsversicherung sowie Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe oder Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fallen aber nicht an. Im Vergleich zur steuerlichen Ersparnis der Aufwendungen für die Gehaltzahlungen der Ehegattin ist der Aufwand für die Unfallversicherung in Höhe von 1,4 % eher als gering anzusehen (vgl. zB UFS vom 1. März 2005, RV/0139-G/03).

Das hier in Frage stehende Beschäftigungsverhältnis erfüllt die steuerlichen Anerkennungskriterien nach Auffassung des UFS nicht: Es mangelt nicht nur an einem schriftlichen Dienstvertrag, sondern insbesondere an einem hinreichend klaren und eindeutigen Inhalt des Vertragsverhältnisses. So etwa ist im Dienstzettel von einem Angestelltenverhältnis die Rede, es fehlt aber eine Regelung hinsichtlich der Arbeitszeiten. Die Bw. arbeitet nicht nur an beliebigen Tagen der Woche, es gibt auch an den jeweiligen Arbeitstagen keine fixen Arbeitszeiten. Es bleibt daher unklar, ob die Ehegattin des Bw. einen bestimmten Erfolg schulden (Werkvertrag) oder ob sie bloß ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen sollte (Arbeitsvertrag). Der Dienstzettel spricht für Letzteres, die Art und Weise, wie die Tätigkeit verrichtet wird, insbesondere was die jeweiligen Arbeitszeiten betrifft, für Erstgenanntes.

Sollte ein Arbeitsvertrag intendiert sein, so hätte ein gegenüber dem Bw. fremder Dritter sich wohl kaum auf ein Dienstverhältnis eingelassen, in dem die konkreten Arbeitszeiten völlig ungeregelt sind bzw. offenbar konkrete Arbeitsaufträge kurzfristig und zu unterschiedlichsten Zeiten erteilt werden. Ein Fremder würde sich auch nicht bereit erklären, auf jeglichen Fahrtkostenersatz zu verzichten, wo doch das An- und Abmelden von Kfz sowie die Zustellung von Unterlagen an Kunden mit beträchtlichem Fahrtaufwand verbunden ist, welcher letztlich einen Gutteil des monatlichen Bezuges von € 250,-- aufzehrt (wenn man wöchentlich 2 bis 3 Fahrten nach Feldbach unterstellt, so ergeben sich allein dafür – also ohne allfällige Zustellungsfahrten zu Kunden – rund 60 bis 90 km pro Woche; bei einem Kilometergeld von € 0,376 würden dem Arbeitsentgelt von € 250,-- bereits Fahrtkosten iHv. ca. € 90,-- bis 135,-- gegenüberstehen; auf Grund der behaupteten Zustellungen ist davon auszugehen, dass die Fahrtkosten tatsächlich noch weit höher sind). Umgekehrt ist es aus der Sicht des Bw. als

Dienstgeber ebenso unwahrscheinlich, dass dieser einen fremden Dritten für die von der Gattin im Streitjahr verrichteten Tätigkeiten gegen Entgelt angestellt hätte: Die Gattin führt überwiegend Kfz-An- und Abmeldungen durch und fährt dafür - während ihrer Dienstzeit - vom Wohnort nach Feldbach. Im Kalender finden sich zahlreiche Einträge, denen zufolge sie 2,5 bis 3,5 Stunden - davon entfallen ca. 45 Minuten auf die Hin- und Rückfahrt vom Wohnort nach Feldbach - für eine (einige) derartige An- und Abmeldung in Ansatz bringt. Der Bw. fährt selbst nahezu täglich nach Feldbach und ist laut seinem Kalender trotz seiner vielen Termine in der Lage, an einem Tag durchaus auch mehrere An- bzw. Abmeldungen vorzunehmen. Der Bw. hätte bei einem Fremden auch wohl kaum derart pauschale Angaben über die Arbeitszeit akzeptiert, wie sie vorgelegten Tischkalender ersichtlich sind (keine Angabe der Uhrzeiten bzw. lediglich pauschale Angabe der Arbeitsdauer in ganzen bzw. halben Stunden). Im Dunkeln bleibt auch, wie der Bw. die Erfüllung der Arbeitspflichten bzw. die Einhaltung der verzeichneten Arbeitszeiten (Eintrag zB am 2. Jänner: „*Büro aufräumen – 3 Stunden*“, oder am 22. Juni „*Büro – 1,5 Stunden*“ etc.) kontrollieren hätte sollen (vgl. dazu zB UFS vom 3. August 2007, RV/1064-L/05).

Auf Grund dieser Umstände hält die hier zu beurteilende Tätigkeit der Ehegattin des Bw. nach Ansicht des UFS einem Fremdvergleich nicht stand.

Dem Finanzamt ist sohin auf Grund der dargestellten Art und des dargestellten Umfanges der in Frage stehenden Tätigkeiten darin beizupflichten, wenn es im angefochtenen Bescheid die Auffassung vertritt, dass diese für den Bw. verrichteten Tätigkeiten als - steuerlich unbeachtliche – familienhafte Mitarbeit unter Ehegatten zu betrachten sind. Gemäß § 90 ABGB sind die Ehegatten einander zur umfassenden Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. Im Erwerb des anderen hat ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich ist. Nachdem die Ehegattin des Berufungswerbers im gemeinsamen Haushalt wohnt und beschäftigt ist, liegt es nahe, dass sie den Berufungswerber mit den bei seiner Tätigkeit anfallenden Hilfstätigkeiten in dem im Wohnungsverband gelegenen Büro unterstützt. Die in Streit stehenden Ausgaben sind dem Berufungswerber nicht durch die persönliche Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit entstanden, sondern dadurch, dass seine Ehegattin Hilfstätigkeiten durchführt, für die sich der Berufungswerber im Rahmen des Dienstverhältnisses mit seinem Arbeitgeber persönlich verpflichtet hat und die eigentlich er selbst zu erledigen hätte (zB UFS vom 21. Juni 2007, RV/0597-G/05).

Für die Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht - ohne eine "Mitwirkung im Erwerb" - im Sinne des § 90 erster Satz ABGB besteht dabei kein Anspruch auf Entgelt (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 9. Oktober 1991, 90/13/0012, mit weiteren Hinweisen). Es entspricht nicht

dem Gesetz, dass jede über die Haushaltsführung hinausgehende Tätigkeit nur auf Grund einer (schuldrechtlichen) Vereinbarung zwischen den Ehegatten erfolgen könne. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24. Juni 1999, 97/15/0070, ausgesprochen, dass es sich bei den hier vorliegenden Tätigkeiten um typische Beispiele familienhafter Mitarbeit unter Ehegatten handelt.

Zu berücksichtigen ist weiters, dass neben der bereits oben beschriebenen Gefahr der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits steht. Helfen Familienmitglieder im Beruf eines Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Berufstätige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. VwGH vom 4.7.2003, 2001/13/0300).

Der UFS gelangt bei der Prüfung des Beschäftigungsverhältnisses auf ihren wirtschaftlichen Gehalt zu der Feststellung, dass für die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung unter Berücksichtigung des bereits zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 24. Juni 1999, 97/15/0070, eine familienhafte Veranlassung im Sinne des § 98 ABGB bestanden hat. Eine in diesem Erkenntnis vom beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung im Sinne der zuvor genannten Anforderungen ist nicht erkennbar.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkte abzuweisen.

Zur stattgebenden Erledigung der Berufung durch das Finanzamt für das Jahr 2005 ist anzumerken, dass es dem Finanzamt unbenommen bleibt, eine in einem Berufungsverfahren allenfalls rechtswidrige Beurteilung eines Sachverhaltes in einem darauf folgenden Jahr einer rechtsrichtigen Beurteilung zuzuführen.

Graz, am 27. Februar 2009