



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 22. Oktober 2001 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Es ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002 keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt eine Handelsagentur. Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung (Bp.) nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 1996 bis 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erkannte in den neuerlich erlassenen Sachbescheiden unter anderem den Betriebsausgabencharakter der geltend gemachten Lohnaufwendungen für die Mitarbeit der beiden Kinder im Betrieb der Bw. nicht an.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte die Bw. ein, dass die Lohnzahlungen an ihre Tochter im Jahr 1996 für Arbeiten geleistet wurden, die diese regelmäßig am Nachmittag bzw. am Abend nach der Schule oder an den Wochenenden geleistet hätte. Ihre Tochter besuchte in der Zeit die Handelsakademie in B.A. und wäre dies insofern auch als Praktikum für die Schule zu verstehen gewesen. In der Regel hätte sie wöchentlich 10 Stunden für die Bw. gearbeitet und dabei folgende Tätigkeiten ausgeführt:

- Abholung von Sauerstoffflaschen in G.,
- Auslieferung von Sauerstoffflaschen,
- Führung des Sauerstoffflaschenlagers (Trennung der Lagerorte voll und leer),
- Telefondienste für Sauerstoffbestellungen und Terminvereinbarungen.

Mit ihrer Tochter hätte sie mündlich eine monatliche Pauschalzahlung in Höhe von 3.000,00 S vereinbart. Nur in den Monaten April und Mai hätte sie wegen Mehrleistungen 5.000,00 S erhalten.

Diese mündliche Vereinbarung halte ihrer Ansicht nach einem Fremdvergleich stand und wären von den gezahlten 40.500,00 S der Betrag in Höhe von 31.500,00 S als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Als Beweis legte die Bw. Kalenderblätter des Jahres 1996 vor, auf denen die Tochter handschriftlich ihre Tätigkeiten aufzeichnete. Die meisten dieser Eintragungen wurden jedoch, da sie ausschließlich den privaten Lebensbereich der Tochter zuzuordnen waren, mit einem schwarzen Stift unkenntlich gemacht. Die lesbaren Eintragungen betrafen überwiegend das Vormerken freier Schultage und die Auszahlung der monatlichen Geldbeträge durch die Bw. (z.B. am 3. Mai 1996: "5500,-- Mama"). Der Umfang und der Inhalt der dafür verrichteten Arbeiten wurden in diesem Kalender nicht aufgezeichnet.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 brachte die Bw. vor, dass sie 12.000,00 S an ihren Sohn für Arbeiten entrichtet hätte, die dieser bereits im Jahre 1998 für

sie ausgeführt hätte. Grund für die verspätete Auszahlung wäre ein Liquiditätsengpass in ihrem Unternehmen gewesen, sodass ihr Sohn einer Stundung bis März 1999 zugestimmt hätte.

Sein Aufgabengebiet umfasste folgende Tätigkeiten:

- Telefondienst für Sauerstoffbestellungen (während des Schichtdienstes der Bw.),
- Auslieferung von Sauerstoffflaschen in dringenden Fällen,
- Installation eines neuen PCs und Einbindung ins vorhandene Netzwerk,
- Führung eines Kassabuches an der PC-Anlage,
- Einschulungen der Bw. an der PC-Software (Buchungsprogramm, Word und Excel),
- Erstellen einer Patientendatei mit durchschnittlichem Sauerstoffbedarf.

Von Anfang 1998 bis zu Weihnachten desselben Jahres wäre ihr Sohn ca. 150 Stunden für sie tätig und eine pauschale Entlohnung in Höhe von 12.000,00 S vereinbart gewesen. Diese mündliche Vereinbarung halte nach Ansicht der Bw. einem Fremdvergleich stand.

Weiters beantragte sie erstmals in der Berufung den Betrag in Höhe von 230.000,00 S für das Jahr 1996 und in Höhe von 500.000,00 S für das Jahr 1997 als Betriebsausgabe anzuerkennen. Bei diesen Zahlungen handle es sich um ein Leistungsentgelt an ihren damaligen Lebensgefährten, Herrn L. Beide Geschäftsvorgänge seien durch die beigelegten Bankbelege dokumentiert und wären sie von der Buchhaltung beim Steuerberater irrtümlich als Privatentnahme verbucht worden.

Herr L. hätte sie maßgeblich bei der Gründung ihrer Handelsagentur unterstützt. So konnte auf seine Vermittlung hin eine Vertragspartnerschaft mit der Firma A. (Verkauf, Lieferung und Lager von medizinischem Sauerstoff), die auch heute noch eine wesentliche Quelle der Geschäftseinnahmen bildet, abgeschlossen werden. Weiters wurde auf sein Betreiben hin ein Handelsvertretervertrag mit der Firma P. für den Verkauf von Gas-Tankanlagen und Gas-Heizungssystemen abgeschlossen.

Für seine Vermittlungs- und Verkaufsarbeiten erhielt er zunächst keinen Lohn, sondern lediglich eine Vergütung der Spesen. Es wäre mündlich ein faires Leistungsentgelt an den Unternehmereinkünften vereinbart worden, wobei die Hälfte der Einkünfte aus denjenigen Provisions- und Handelsgeschäften dem Lebensgefährten zukommen sollte, die auf seine direkte Vermittlung hin zu Stande gekommen waren.

Diese mündliche Vereinbarung entspreche, so die Bw. wörtlich in ihrer Berufung, "*dem Sinne nach einem Werksvertrag zwischen L. und der Handels-Agentur*".

Für folgende Leistungen sind nach Angaben der Bw. die beiden Beträge bezahlt worden:

Vertragspartnerschaft mit der Firma A. und Provisionen von dieser, Handelsvertreter-Vertrag mit der Firma P. und Provisionen von dieser sowie Verkäufe an fünf namentlich genannte Kunden im Jahr 1996 und sieben namentlich genannte Kunden im Jahr 1997.

Durch den Abzug dieser vergessenen Betriebsausgaben komme es zu einem Anlaufverlust, der ihrer Meinung nach in den Jahren 1998 und 1999 berücksichtigt werden müsste.

Das Finanzamt führte auf Grund dieses Neuvorbringens umfangreiche ergänzende Sachverhaltsermittlungen durch. Zunächst wurde dabei festgestellt, dass die Bw. auf dem Überweisungsbeleg über die 230.000,00 S die Anmerkung "*Restzahlung*" beigefügt und auf dem Beleg über die Bezahlung der 500.000,00 S als Verwendungszweck "*Abschlagszahlung lt. Schreiben vom 13.5.1997*" angegeben hatte. Die Beträge wurden auf das Konto Nr. 380133946/00 (230.000,00 S) bzw. 380133946/02 (500.000,00 S) bei der Bank, lautend jeweils auf L., überwiesen.

Weiter gehende Ermittlungen ergaben, dass die Bw. beim LG in G zwei Klagen gegen L. wegen 500.000,00 S s.A. geführt hatte. Zur Begründung wurde in der ersten Klagschrift angeführt, dass die Bank dem L. mit Kreditvertrag vom 20.4.1993 einen Kredit in Höhe von 1.950.000,00 S zu Kto.Nr. 380-133-946 eingeräumt hätte. Zur weiteren Besicherung sollte auch die Hinterlegung einer einverleibungsfähigen Pfandbestellungsurkunde ob der Liegenschaft in W. dienen. Die Bw. war zu diesem Zeitpunkt neben L. Hälfteeigentümerin dieser Liegenschaft und unterfertigte diesen Kreditvertrag am 3.5.1993 als Realschuldnerin neben L. als Hauptschuldner. Die Pfandbestellungsurkunde wurde zwar von L. und ihr unterfertigt, jedoch nicht einverleibt.

Mit Notariatsakt vom 3.12.1993 schenkte ihr L. seine ihm gehörige Hälfte der Liegenschaft und räumte ihm die Bw. im Gegenzug das Fruchtgenussrecht am Schenkungsgegenstand ein.

Zur Abwendung der Sachhaftung aus dem Kreditvertrag vom 20.4.1993 und 3.5.1993 bzw. Pfandbestellungsurkunde vom 3.5.1993 hätte die Bw. mit der Bank am 22.1.1997 sowie 13.5.1997 eine Abschlagszahlung in Höhe von 500.000,00 S vereinbart und diesen Betrag am 24.6.1997 an die Bank bezahlt. Mit Schreiben vom 1.7.1997 teilte ihr die Bank dann mit, dass sie der Bank gegenüber aus dem Konto Nr. 380-133-946/02 keinerlei Verbindlichkeiten mehr hätte.

Der erste Rechtsstreit endete zu Gunsten der Klägerin, im zweiten kam es zu einem Vergleichsabschluss, in dem die Bw. auf sämtliche Forderungen an L. und L. im Gegenzug auf das Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft und all seine Rechte aus dem Notariatsakt vom 3.12.1993 verzichtete.

Der ehemalige Lebensgefährte selbst gab im Zuge einer im Amtshilfeweg durchgeführten Befragung niederschriftlich zu Protokoll, dass die Beträge von 230.000,00 S und 500.000,00 S lediglich als Freistellung für die Bürgschaft, worin die Bw. mithaftete, an die Bank gezahlt wurden.

In der Folge forderte das Finanzamt die Bw. mittels Vorhalt vom 2.4.2002 auf, bekannt zu geben, wie hoch der ursprüngliche Gesamtbetrag war, nachdem die 230.000,00 S als Restbetrag bezeichnet wurden und sämtliche dazugehörigen Belege vorzulegen. Auch sollte die Bw. angeben, wieso sie diesen Betrag erst jetzt als Betriebsausgabe zum Abzug bringen möchte, wohingegen sie während des gesamten laufenden Prüfungsverfahrens keinerlei Hinweis auf die Betriebsbezogenheit dieser Zahlung vorbrachte. Sie hätte dem Prüfer sogar mitgeteilt, dass der Zahlungsgrund "privater Natur" sei, was mit der Verbuchung durch den Steuerberater übereinstimmte.

Weiters forderte sie der Rechtsmittelbearbeiter der ersten Instanz auf, detailliert und nachvollziehbar darzustellen, wie sie die als Leistungsentgelt bezeichneten Beträge errechnet hätte. Auch sollte sie die Mittelherkunft der 500.000,00 S und den Verwendungszweck "Abschlagszahlung" erläutern sowie die Rückzahlungsmodalitäten, Zinsvereinbarungen und dergleichen hinsichtlich der 230.000,00 S bekannt geben, die sie von einem Familienmitglied geborgt erhalten hätte.

Hinsichtlich der geltend gemachten Lohnaufwendungen für ihre Tochter wurde sie um Aufklärung darüber gebeten, wie der Differenzbetrag von 9.000,00 S entstanden wäre, welche Dienstzeit für die Tochter galt, wer die aufgelisteten Tätigkeiten vor und nach der Mithilfe durch die Tochter ausgeführt hätte und ab wann die Tochter in Besitz eines Führerscheines wäre. Auch sollte sie die Lieferbezugsscheine und Auslieferungsscheine für das Jahr 1996 vorlegen.

Was die Lohnaufwendungen für den Sohn betrifft, wurde sie um die Nachweise der erbrachten Stunden (z.B. Stundenaufzeichnungen) sowie um die Angabe darüber gebeten, wie der Betrag errechnet und die genannten 150 Stunden auf die einzelnen Monate verteilt wurden.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung wies sie darauf hin, dass seit dem Jahr 1996 ihre gesamte Buchhaltung beim Steuerberater ausgeführt und alle steuerlichen Belange vom Steuerberater wahrgenommen wurden. Im Zuge der Betriebsprüfung wäre ihr jedoch drastisch vor Augen geführt worden, dass sie sich auch selbst um steuerliche Angelegenheiten kümmern müsste. Als Konsequenz hätte sie ihre gesamte Buchführung der vergangenen Jahre genau verifiziert. Auf Grund der Betriebsprüfung und der neuerlichen Sachbescheide ergebe sich für sie nunmehr die einmalige Gelegenheit, die Fehlbuchung aus dem Jahr 1996 (Verbuchung des Betrages von 230.000,00 S als Privatentnahme) zu korrigieren. Der Gesamtbetrag dieses Entgelts betrug ihren Angaben zufolge ca. 250.000,00 S, jedoch könne sie sich an den genauen Zeitpunkt der Bezahlung der restlichen 20.000,00 S nicht erinnern. Hinsichtlich der Berechnung dieses Entgeltes führte sie wiederum lediglich die bereits in der Berufung angeführten Vertragspartnerschaften und Kunden an. Auch könne sie dem Finanzamt gegenüber nicht bestätigen, jemals eine Aussage wie "Zahlungsgrund privater Natur" getroffen zu haben. Eine solche Ausdrucksweise gehöre nicht zu ihrem Wortschatz. Es ergab sich für sie auf Grund der Art der Betriebsprüfung erst im Rahmen der Berufung die Möglichkeit einer Klarstellung. Nur auf schriftlichem Weg hätte sie die Chance, ihre Belange zu vertreten und ihr seelisches Gleichgewicht wieder herzustellen.

Weiters führte sie aus, dass sie die 230.000,00 S, wie es innerhalb von Familien nicht selten vorkommt, ohne die Stellung von Sicherheiten und ohne die verbindliche Vereinbarung von Rückzahlungsraten und Zinsen geborgt erhalten hätte. Der gesamte Betrag wurde jedoch bereits im Jahr 1996 zurückgezahlt.

Der Betriebsprüfer hätte überdies die gesamten Lohnaufwendungen für ihre Tochter aberkannt und diskussionslos gestrichen. Da sie die Beweise für Lohnaufwendungen in Höhe von 31.500,00 S lückenlos erbringen könnte, hätte sie nur diese geltend gemacht.

Die Tochter übte die Tätigkeit in der Hauptsache bis Ende 1996 aus, wobei in der Sauerstoffversorgung von einer Dienstzeit im klassischen Sinn nicht ausgegangen werden könnte, sondern die Lieferungen immer bei Bedarf, dann aber schnellstens, erfolgen müssten. Die Nachweise für die Verrichtung der Tätigkeiten könnten aus den Einnahmen ersehen werden. Die Vorlage von Lieferbezugs- und Auslieferungsscheinen 1996, auf denen die Unterschrift der Tochter ersichtlich sein müsste, wäre jedoch nicht möglich, da sie ihrer persönlichen Erinnerung nach auch diejenigen Auslieferungsscheine selbst unterschrieb, bei denen die Flaschenabgabe oder Lieferung von der Tochter, die seit 26. April 1996 im Besitz eines Führerscheines ist, ausgeführt wurde. In regelmäßigen monatlichen Abschlagszahlungen hätte sie ihrer Tochter insgesamt 40.500,00 S ausbezahlt.

Beim Sohn setzte die Bw. einen Stundensatz von 80,00 S an. Er hätte zwar Eintragungen über die Arbeitsstunden in einem Kalender gemacht, doch wäre dieser zurzeit nicht auffindbar.

In einem weiteren Vorhalt vom 24.5.2002 ersuchte das Finanzamt die Bw., die Höhe derjenigen Umsätze bekannt zu geben, die aus den Vertragsverhältnissen mit jenen Kunden resultierten, die auf Vermittlung des Lebensgefährten hin zu Stande gekommen waren. Auch sollte sie den Zeitpunkt der Verbuchung der restlichen 20.000,00 S bekannt geben und eine nachvollziehbare Berechnung der 250.000,00 S sowie schriftliche Arbeitsnachweise über die Tätigkeiten des ehemaligen Lebensgefährten vorlegen. Falls vorhanden, sollte sie noch andere Belege außer dem vorgelegten Bankbeleg, wie z.B. eine Eingangsrechnung, vorweisen.

Das Finanzamt wies auch darauf hin, dass aus den Kalendereintragungen der Tochter keinerlei Einzelheiten der Tätigkeiten ersichtlich wären. Es wurde daher um Vorlage der Lieferscheine, eventuell gemachter schriftlicher Arbeitsaufzeichnungen der Tochter (z.B. Bestellscheine) sowie Belege über die Reisekosten der Tochter gebeten. Überdies scheint auf einem vorgelegten Kontoauszug der Bw. vom 31.12.1996 im Gegensatz zu den monatlichen Eintragungen der Tochter die Spalte "*BAR 30.12. S 57.5378,00*" die Anmerkung "*Lohn und Diäten*" auf.

Hinsichtlich der 500.000,00 S wurde um Mitteilung der gesamten mündlichen Vereinbarung zwischen Herrn L. und der Bw. sowie um die Vorlage jener schriftlichen Verträge ersucht, die zu diesem Leistungsentgelt geführt hätten.

Ebenso sollten eine genaue Berechnung dieses Betrages, schriftliche Arbeitsnachweise über die Tätigkeiten von Herrn L. (z.B. Verträge, Lieferscheine etc.) sowie das auf dem Überweisungsbeleg angeführte Schreiben vom 13.5.1997 vorgelegt werden.

Da die Bw. in der vorigen Vorhaltsbeantwortung angab, dass insgesamt 580.000,00 S aus anonymen Sparbüchern stammten, sollten diesbezügliche Kopien, aus denen die abgehobenen Beträge samt Abhebungsdatum sowie die Namen der Inhaber hervorgehen, übermittelt werden.

Die Bw. führte in ihrem Antwortschreiben aus, dass Herr L. ein faires Leistungsentgelt an den Unternehmenseinkünften erhalten sollte. Die vereinbarte Höhe wäre die Hälfte der Einkünfte aus denjenigen Provisions- und Handelsgeschäften gewesen, welche auf seine direkte Vermittlung hin zu Stande gekommen waren. Die Höhe der Umsätze wäre für sie aber nur schwer ausrechenbar, da die Buchhaltung für diese Jahre beim Steuerberater ausgeführt wurde und für sie nicht zur Verfügung stehe. Es wurde auch der Restbetrag von 20.000,00 S nicht verbucht und mangels Belegen auch nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Überdies könnte man aus dem Betrag von 250.000,00 S leicht erkennen, dass es sich um eine pauschalierte Summe handelte, ohne dass eine exakte Abrechnung darüber existieren würde. Sämtliche Geschäftsunterlagen wären von ihr unterzeichnet worden, Herr L. hätte weder Prokura noch sonstige Zeichnungsvollmachten besessen. Andere Belege als das Überweisungsdokument über die 230.000,00 S könnte sie nicht vorlegen.

Auch hinsichtlich der Bezahlung der 500.000,00 S wäre zunächst vereinbart worden, dass er ein faires Leistungsentgelt erhalten sollte, wobei ihm die Hälfte der Einkünfte aus denjenigen Handelsgeschäften zukommen sollte, die auf seine direkte Vermittlung hin zu Stande kamen. Sie könnte die exakte Umsatzsumme nicht errechnen, da die Buchhaltung beim Steuerberater ausgeführt wurde und ihr dessen EDV nicht zur Verfügung stünde. Wie aus dem runden Betrag von 500.000,00 S leicht zu erkennen wäre, handle es sich auch hier um eine pauschalierte Summe, sodass weder eine exakte Abrechnung noch sonstige bezughabende Belege existieren. Da der ehemalige Lebensgefährte auch keine Zeichnungsvollmacht besaß und verwertbare handschriftliche Notizen nicht mehr vorhanden sind, könnten keine schriftlichen Arbeitsnachweise vorgelegt werden. An den Inhalt des Schreibens vom 13.5.1997 könnte sie sich nicht mehr erinnern.

Sämtliche anonyme Sparbücher, aus denen die 580.000,00 S stammten, waren endbesteuert und fiele eine Übergabe in den zeitlichen Anwendungsbereich der befristeten Schenkungssteuerbefreiung.

Als Beilage legte sie Kopien der von ihr unterzeichneten Partner- bzw. Betriebsvereinbarungen mit den Firmen P. und A. sowie Rechnungen und Zahlscheine in Kopie vor. Der Name von Herrn L. schien aber auf keiner dieser Unterlagen auf.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung in diesen Punkten als unbegründet ab, da die Bw. selbst die Beträge immer nur als Pauschalbeträge oder "ca.-Beträge" bezeichnet und keine nachvollziehbare Berechnung des Leistungsentgeltes vorgelegen hätte. Unter Berücksichtigung der vorliegenden Gerichtsunterlagen, der Einvernahme des ehemaligen Lebensgefährten sowie der Tatsache, dass die Bw. auch keine sonstigen Belege oder Arbeitsnachweise des Herrn L. beibringen konnte, ging das Finanzamt davon aus, dass die bezahlten Geldbeträge nicht im Geringsten etwas mit einem fairen Leistungsentgelt zu tun hätten. Die Verbuchung des Steuerberaters auf dem Privatkonto wäre vielmehr vollkommen korrekt erfolgt.

Hinsichtlich der geltend gemachten Lohnaufwendungen für die Kinder wies das Finanzamt darauf hin, dass überprüfbare Arbeitsaufzeichnungen nicht vorgelegt werden konnten und im

Jahr 1996 trotz der von der Tochter aufgezeichneten monatlichen Auszahlungen der Betrag auf einmal Ende des Jahres behoben und bar ausbezahlt wurde.

Im Vorlageantrag wandte die Bw. ein, dass die Tätigkeiten des L. jederzeit bei den einzelnen genannten Firmen nachgefragt werden könnten und fügte Kopien des Schriftverkehrs mit der Firma P. hinzu, auf denen der ehemalige Lebensgefährte diese Firma bittet, eine neue Vertriebsvereinbarung mit der Handelagentur der Bw. einzugehen. Es stimmte, dass sie zwei zivilgerichtliche Verfahren gegen L. geführt hätte, da er ihr zunächst eine wirtschaftlich abgesicherte Stellung versprochen, sie aber dann mit Schulden allein sitzen gelassen hätte. Daher musste sie mit allen Mitteln versuchen, einerseits Geld von ihm zu bekommen und andererseits ihre Verpflichtungen ihm gegenüber löschen zu lassen.

Im zweiten Gerichtsverfahren hätte sie auf Herausgabe des Fruchtgenussrechtes an ihrem Haus und im Vorfeld dazu im ersten Verfahren auf die Herausgabe jener 500.000,00 S geklagt, die sie ihm am 24.6.1997 gezahlt hatte. Diese Vorgehensweise im Verfahren und die gewählte Argumentationskette wirkten sich jetzt zwar negativ auf die steuerliche Betrachtung der Betriebsausgabe aus, Faktum wäre aber, dass eine *"Abwendung der pfandrechtlichen Sachhaftung aus einem Kreditvertrag von Herrn L."* für sie nie notwendig gewesen wäre. Die kreditgebende Bank hätte ihr Haus nicht belasten können, da sie zu keinem Zeitpunkt über eine grundbuchgesicherte Pfandbestellungsurkunde verfügte. Als Beweis legte sie einen Grundbuchsatzug aus dem Jahr 1999 vor.

Die Befragung ihres Lebensgefährten hätte naturgemäß nur eine Bestätigung der unzutreffenden Einschätzung ergeben und wären daher die 230.000,00 S aus dem Jahr 1996 verständlicherweise "gleichbehandelt" worden. Dies sei für sie relativ einfach damit erklärbar, dass bei L. im Falle einer anders lautenden Bestätigung "Einkünfte aus gelegentlicher Vermittlung" mit den entsprechenden abgabenrechtlichen Konsequenzen entstanden wären.

Sie ersuchte im Vorlageantrag daher, ob neben den ihres Erachtens unstreitigen Betriebsausgaben in Höhe von 230.000,00 S im Jahr 1996 auch die Zahlung über 500.000,00 S im Jahr 1997 unter diesen Gegebenheiten als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten.

Sie hätte auch die Kalender ihrer Tochter anlässlich eines Gespräches beim Finanzamt vorgelegt und wären alle Zahlungseintragungen, welche als Betriebsausgaben begehrt wurden, genau kontrolliert und bestätigt worden. Auch verwundere es sie, dass in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes angeführt wird, ihre Tochter besitze erst seit

Ende 1996 den Führerschein und nicht, wie es dem Finanzamt durch Kopie eines Führerscheines bekannt sein müsste, seit 26.4.1996.

Der Nichtanerkennung der Abzugsfähigkeit der Lohnaufwendungen für ihren Sohn hielt sie entgegen, dass die familieninterne Stundung von Geldbeträgen nichts Unübliches wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein.

Es ist bei Vorliegen einer derartigen Leistungsbeziehung im Einzelfall die Sachverhaltsfrage zu klären, ob eine private oder betriebliche Veranlassung gegeben ist. Ertragsteuerlich wird der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung der rechtlichen Würdigung zu Grunde gelegt. Die abgabenrechtlichen Vorschriften stellen nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung ab (Wieser, Die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen "Nahestehenden", FJ 1998, 55).

Nach ständiger Rechtsprechung setzt die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

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

Als nahe Angehörige gelten in diesen Fällen sämtliche, in einer Nahebeziehung stehenden Personen, wie insbesondere Ehegatten, Kinder, Eltern und Lebensgefährten.

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen, um steuerlich anerkannt werden zu können, nach außen klar zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (VwGH 11.12.1990, 89/14/0107). Publizität bedeutet somit grundsätzlich rechtzeitige und vollständige Bekanntgabe von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen. Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186).

1.) Zahlungen an den ehemaligen Lebensgefährten der Bw.:

Im vorliegenden Fall machte die Bw. erstmals im Rahmen der Berufung gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren neuerlich ergangenen Sachbescheide die an den Lebensgefährten getätigten Zahlungen in Höhe von insgesamt 730.000,00 S als Betriebsausgaben geltend. Diese neuen Sachbescheide ergingen Ende Oktober des Jahres 2001, die Zahlungen erfolgten in den Jahren 1996 und 1997. Die Berufungen, in denen diese Aufwendungen erstmals als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden, brachte die Bw. am 19. November 2001 ein. Somit gab sie erst vier bzw. fünf Jahre nach der erfolgten Zahlung der Abgabenbehörde erster Instanz gegenüber bekannt, dass in den streitgegenständlichen Jahren eine Leistungsvereinbarung zwischen dem damaligen Lebensgefährten und ihr bestanden hätte. Es existieren aber außer einer im Rahmen der Berufung erstellten Kundenliste, die durch Vermittlung des ehemaligen Lebensgefährten in Geschäftskontakt mit der Bw. getreten wären bzw. ihr Aufträge erteilt hätten, den beiden Überweisungsbelegen über die Bezahlung der Geldbeträge sowie einem dem Vorlageantrag beigelegten Schriftstück, in dem der ehemalige Lebensgefährte eine Firma ersucht, mit der Bw. eine Vertragspartnerschaft einzugehen, keinerlei schriftliche Vereinbarungen, aus denen der genaue Inhalt der Leistungsvereinbarung hervorgeht.

Es erfolgte überdies, wie im Falle einer mündlichen Abmachung notwendig, keine nach außen erkennbare Fixierung der wesentlichen Vertragsmerkmale, wie Zahlungsmodalitäten und dgl. mehr. Die Bw. weist in diesem Zusammenhang immer nur auf eine Vereinbarung mit ihrem ehemaligen Lebensgefährten hin, dass dieser die Hälfte der Einkünfte erhalten sollte, die durch seine Vermittlung erzielt worden waren. Es wurden jedoch weder diese Einkünfte in einer Weise aufgezeichnet, die ein Nachvollziehen der Berechnung ermöglicht hätte, noch wurde die Höhe von der Bw. selbst genau ermittelt, da sie an ihren Lebensgefährten laut eigenen Angaben pauschale Abfindungszahlungen entrichtete.

Verträge zwischen nahen Angehörigen können, wie eingangs angeführt, nur dann anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.

Im vorliegenden Fall liegen jedoch überhaupt keine nachvollziehbaren Vereinbarungen vor, die es der Abgabenbehörde zu überprüfen ermöglichen, ob die Mitarbeit von L. durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit oder durch das damalige private Naheverhältnis veranlasst war. Die nachträgliche Anfertigung einer Aufstellung über erbrachte Leistungen und die bloße Vorlage von Zahlungsbelegen können den Nachweis des Abschlusses eines auch für

einen Dritten klar erkennbaren, inhaltlich eindeutigen Vertrages nicht ersetzen (VwGH 11.12.1990, 89/14/0109).

Es erübrigt sich daher, weitere Überlegungen dahingehend anzustellen, ob eine solche Vereinbarung dem Fremdvergleich standhält oder ob die Zahlungen zur Abwendung einer pfandrechtlichen Haftung erfolgt sind oder nicht.

2.) Aufwendungen für die beiden Kinder:

Die Verbindlichkeit von Kindern, die im elterlichen Betrieb mitarbeiten, gründet sich in der Regel nicht auf einen Dienstvertrag, sondern auf die zwischen Eltern und Kindern bestehenden familienrechtlichen Beziehungen. Die bloße Tatsache, dass ein im elterlichen Haushalt lebendes Kind im elterlichen Betrieb mitarbeitet, stellt demnach allein keinen Beweis für das Vorliegen eines Dienst- bzw. Werkvertragsverhältnisses dar. Es muss eine schuldrechtliche Verpflichtung und nicht nur eine auf Sitte und Gewohnheit beruhende, aus dem Zusammenleben in der Familie sich zwangsläufig ergebende Verbindlichkeit gegeben sein (VwGH 13.9.1989, 88/13/0042). Ist dies der Fall, dann kann jedoch eine solche Vereinbarung steuerlich nur anerkannt werden, wenn alle oben angeführten Voraussetzungen, die im Steuerrecht für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden, erfüllt sind.

Im vorliegenden Fall erhielt die Tochter im Jahr 1996 laut Angaben der Bw. monatlich 3.000,00 S für Telefondienst, Führen des Sauerstofflagers, Ausliefern und Abholen von Flaschen. Ein schriftlicher Dienst- oder Werkvertrag, in dem die normalerweise zwischen einem fremden Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbarten Arbeitsbedingungen, wie zB die zu erfüllenden Arbeiten, Zahlungsmodalitäten, Abgeltung von Mehrleistungen etc. geregelt werden, wurde zwischen der Bw. und ihrer Tochter nicht abgeschlossen. Es erfolgte auch keine, für die Abgabenbehörde erkennbare Fixierung der wesentlichsten Vertragsinhalte.

Die Bw. konnte weiters keinerlei Arbeitsaufzeichnungen ihrer Tochter über geleistete Tätigkeiten vorlegen, obwohl sie ihr laut eigenen Angaben in den Monaten April und Mai 1996 5.000,00 S wegen Mehrleistungen bezahlt hatte. Auf dem beigelegten Kalender waren lediglich Geldbeträge eingetragen, die sie der Tochter übergab, ohne Hinweis darauf, auf Grund welcher konkreten Dienstleistungen der Tochter die Auszahlungen erfolgten. Im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr wird jedoch gerade bei unregelmäßigen Dienstzeiten großer Wert auf eine Dokumentation der geleisteten Arbeitszeit bzw. der ausgeführten Tätigkeiten gelegt, um etwaige Mehr- oder Minderleistungen erfassen zu können.

Was die Mithilfe des Sohnes betrifft, so können auch hier seitens der Bw. keine Unterlagen vorgelegt werden, die auf eine auf Grund einer schuldrechtlichen Verpflichtung erbrachte Leistung des Sohnes schließen lassen. Der Kalender, in dem er seine Arbeitsaufzeichnungen aufgeschrieben hatte, ist zurzeit nicht auffindbar, schriftliche Dienst- bzw. Werkverträge wurden nie abgeschlossen und fehlt es auch hier an einer für einen Dritten erkennbaren Fixierung wesentlicher Vertragsinhalte. Wenn die Bw. in diesem Fall einwendet, es sei familienintern nicht unüblich, dass Geldbeträge gestundet werden, ist dem entgegenzuhalten, dass es für die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Nahestehenden wesentlich ist, wie Verträge zwischen Familienfremden abgeschlossen werden und nicht, wie Vereinbarungen zwischen Familienmitgliedern auf Grund ihrer Nahebeziehung üblicherweise abgeschlossen werden.

Somit liegen auch in diesen beiden Fällen keine nachvollziehbaren nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarungen vor, die der Abgabenbehörde eine Überprüfung ermöglichen, ob die Mitarbeit der Kinder durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit oder durch die familienrechtliche Beziehung veranlasst war. Es erübrigt sich daher auch hier, weitere Überlegungen dahingehend anzustellen, ob der Inhalt eindeutig und klar sei oder ob sie auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im Übrigen schließt sich der Referent der teilweise stattgebenden Erledigung in der Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 (Anerkennung von Betriebsausgaben in Höhe von 2.916,00 S für die angestrebte Tätigkeit als Fotomodell) an.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 15.Oktober 2003