

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die A in der Beschwerdesache B, über die Beschwerde vom 03.07.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde C vom 27.06.2013, betreffend Einkommensteuer 2011 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit der am **29.11.2012** bei der belangten Behörde eingelangten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 beantragte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) neben der Anerkennung von Sonderausgaben auch Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen. Für das streitgegenständliche Jahr machte sie Aufwendungen in Höhe von € 3.127,38 für Fahrtkosten, € 1.516,80 für Verpflegungsmehr- und Nächtigungsaufwand und € 1.440,00 für Kinderbetreuung geltend.

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom **06.12.2012** wurde die Bf. ersucht, Unterlagen zu den erklärten Aufwendungen nachzureichen, sowie den Tätigkeitsbereich lt. Arbeitsvertrag, Vergütungen des Arbeitsgebers bzw. anderer Einrichtungen bis 14.01.2013 bekanntzugeben.

Nachdem die Bf. diesen Vorhalt unbeantwortet ließ, wurden die Begehren der Bf. mit Bescheid vom **27.06.2013** im Hinblick auf die Werbungs- und Kinderbetreuungskosten mangels Nachweisen abgewiesen.

Mit der bei der belangten Behörde am **03.07.2013** eingelangten Eingabe erhob die Bf. gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und begehrte die Anerkennung der Werbungs- und Kinderbetreuungskosten. Gleichzeitig legte die Bf. eine als "Fahrtenbuch" bezeichnete Liste mit diversen Reisedaten das Streitjahr betreffend vor und führte dazu aus, dass es sich dabei insgesamt um betrieblich veranlasste Fahrten gehandelt habe, um das Einkommen des Familienbetriebes zu sichern. Die Fahrten hätten dem Aufbau langfristiger Kundenbeziehungen gedient, um "Transporte und Aufträge für das Transportunternehmen zu generieren".

Die belangte Behörde beantragte im Vorlagebericht vom **06.08.2013** die Abweisung der Beschwerde, zumal der zwischen der Bf. und ihrem Ehemann, dem Transportunternehmer D, behauptete Dienstvertrag dem sog. Fremdvergleich gemäß höchstgerichtlicher Angehörigenjudikatur nicht standhalten würde. Die Kundepflege und Generierung von Aufträgen falle nicht unter das typische Tätigkeitsfeld eines gewerberechlichen Geschäftsführers; die Tätigkeit dürfte familienhaft bedingt sein um - wie in der Berufungsschrift ausgeführt - das Familieneinkommen zu sichern. Auch seien die Fahrten mit einem PKW, der auf ihren Ehemann zugelassen sei, durchgeführt worden; schließlich fehlten Nachweise in Bezug auf die Kinderbetreuungskosten.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom **22.05.2019** wurde der Bf. einerseits der Vorlagebericht der belangten Behörde vom 06.08.2013 zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt und sie gleichzeitig aufgefordert, bis 13.06.2019 den für das Streitjahr 2011 in Geltung gestandenen Dienstvertrag samt Zusatzvereinbarungen und den gültigen Kollektivvertrag ergänzt durch Betriebsvereinbarungen bekannt zu geben, sowie Belege im Zusammenhang mit den geltend gemachten Horkosten zu übermitteln. Weiters wurde die Bf. darin aufgefordert ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vorzulegen, bzw. die berufliche Veranlassung sowohl der Fahrtkosten als auch des Verpflegungsmehr- bzw. Nächtigungsaufwandes nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen. Schließlich erging das Ersuchen einerseits darzulegen, mit welchem KFZ die behaupteten Fahrten durchgeführt wurden und andererseits nachzuweisen, dass die Kostentragung für dieses Fahrzeug durch die Bf. erfolgte.

Mit weiterem Schreiben des Gerichtes an die belangte Behörde vom **23.05.2019** erging die Aufforderung mitzuteilen, ob der Einwand der Nichtanerkennung des Dienstvertrages zwischen der Bf. und ihrem Gatten aufrecht erhalten werde, gegebenenfalls ob die Verfahren die Einkommensteuer 2010 und 2011 den Ehegatten D betreffend aus dem Grund dieser Nichtanerkennung wieder aufgenommen worden seien.

Am **10.06.2019** kam die Bf. der gerichtlichen Aufforderung fristgerecht nach und legte diverse Urkunden; darunter befand sich jedoch weder ein Fahrtenbuch noch Originalbelege die Werbungskosten betreffend, noch gab die Bf. an, mit welchem KFZ die begehrten Fahrten unternommen wurden. Auch Nachweise zur Kostentragung des Fahrzeug betreffend wurden dem Gericht nicht vorgelegt. Hinsichtlich der Kinderbetreuungskosten legte die Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung Rechnungen der E für die Monate 01.-03./2011, 06./2011 und 09.-11./2011 vor. Auch die belangte Behörde gab am **12.06.2019** eine Stellungnahme ab und hielt darin im Wesentlichen den Einwand der Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses aufrecht. Die Stellungnahmen wurden den Parteien zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt; keine der Parteien machte von diesem Recht Gebrauch.

II. Sachverhalt

Die in F wohnhafte Bf. war in der Zeit vom 01.01.-31.12.2011 einerseits bei der G GmbH als Teilzeitkraft und andererseits im Transportunternehmen ihres Ehemannes, D, als gewerberechtliche Geschäftsführerin für 20h/Woche nichtselbständig erwerbstätig.

Die Schwerpunkte der Tätigkeit der Bf. im Unternehmen ihres Ehemannes lagen neben den Agenden einer gewerberechtlichen Geschäftsführerin im Schreiben von Ausgangsrechnungen, dem Ordnen von Belegen, der Telefonie und Terminvereinbarung, sowie der Koordination von Abläufen.

Im Jahr 2016 fand am Sitz des Unternehmens des Ehemannes der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO ua betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2011-2013 statt. Das zwischen der Bf. und Herrn D bestehende Dienstverhältnis wurde bei dieser Prüfung nicht beanstandet, insbesondere wurden die im Zusammenhang mit diesem Vertragsverhältnis stehenden Betriebsausgaben als solche anerkannt.

Es kann nicht festgestellt werden, ob und bejahendenfalls mit welchem Kraftfahrzeug die behaupteten Fahrten absolviert wurden, sowie weiters, ob die Bf. die dafür anfallenden Kosten (Treibstoff, Service, Reparaturen, etc.) aus eigenem bestritt. Es kann weiters nicht festgestellt werden, ob der begehrte Verpflegungsmehr- bzw. Nächtigungsaufwand tatsächlich entstanden ist.

Die Bf. ist weiters die leibliche Mutter des am 00.00.00 geborenen H, für den sie im verfahrensgegenständlichen Zeitraum insgesamt € 1.340,00 an Kinderbetreuungskosten für die schulische Nachmittagsbetreuung durch I aufzuwenden hatte; für den mj. H wurde der Kinderfreibetrag gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 gewährt.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem Verfahrensakt.

Die Negativfeststellung in Bezug auf das Kraftfahrzeug basieren auf den eigenen Angaben der Bf: In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 10.06.2019 führt sie zur Frage, mit welchem KFZ sie die behaupteten Fahrten durchgeführt habe aus, dass sie "nach mehreren Fahrzeugwechsel keine genauen Daten" dazu mehr angeben könne. Auch aus den ihrerseits vorgelegten Unterlagen kann nicht mit überragender Wahrscheinlichkeit (vgl. dazu für viele VwGH 09.09.2004, [99/15/0250](#)) auf ein bestimmtes KFZ geschlossen werden: Der Auszug aus der Raiffeisen Versicherungspolizze "Mein Auto" in Bezug auf einen Kombi Mercedes E 290, Bj. 1997, kann schon deshalb nicht überzeugen, da diese Sachversicherung am 01.12.2009, sohin vor dem verfahrensgegenständlichen Zeitpunkt endete. Das weiters vorgelegte Schreiben der Zürich Versicherungs-AG, das ein KFZ der Marke VW Passat mit dem behördlichen Kennzeichen ABCD betrifft, datiert mit 09.06.2011 und betrifft zwar einen Teil des Streitjahres 2011, richtet sich jedoch an den Ehemann der Bf.. Der schließlich in Kopie im ho. Akt RV/4100172/2013 (ANV 2010) erliegende Zulassungsschein desselben PKW beinhaltet nicht nur als Zulassungsdatum den 27.05.2011, sondern lautet ebenso auf den Ehemann der Bf..

Selbst wenn man sohin - wovon das erkennende Gericht aber, wie dargestellt nicht überzeugt ist - davon ausgehen sollte, dass die Bf. zumindest für die geltend gemachten Fahrten ab Juli 2011 das KFZ der Marke VW Passat (beh. KZ: ABCD) benützt haben sollte, wäre für ihren Rechtsstandpunkt nichts gewonnen: Sie hat nämlich - trotz eindeutiger Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht - die Kostentragung für jenes KFZ nicht nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht, mit dem sie die behaupteten Fahrten unternommen haben sollte. Im Gegenteil: Aus den von der Bf. im Schreiben vom 10.06.2019 bzw. dem im ho. Akt RV/4100172/2013 (ANV 2010) vorgelegten Urkunden ist ersichtlich, dass Fahrzeuge entweder auf den Ehemann der Bf. zugelassen oder die entsprechenden Versicherungen auf dessen Namen lauteten. Wer hingegen die laufenden Kosten im Zusammenhang mit dem Betrieb des Fahrzeuges tatsächlich trug, legte die Bf. nicht dar, bzw. stellte sie nicht unter Beweis.

Auch die geltend gemachten KM-Gelder, Verpflegungsmehr- bzw. Nächtigungsaufwendungen wurden weder nachgewiesen, noch glaubhaft gemacht. Die diesbezüglich klare Aufforderung des Gerichtes beantwortete die Bf. in Hinblick auf die Fahrtenkosten damit, bestätigen zu können, dass alle Fahrten "an den darin genannten Zeiten stattgefunden" hätten, jedoch einzelne Aufzeichnungen infolge eines Handytausches bzw. ein Fahrtenbuch nicht vorhanden seien; auch zum Verpflegungsmehr- und Nächtigungsaufwand wurden - trotz Aufforderung durch das Gericht - keine nachvollziehbaren Unterlagen vorgelegt, aus denen sich die geltend gemachten Beträge ableiten ließen. Die Bf. führt dazu lediglich aus, dass "die Termine und die Dauer des Besuches jederzeit geprüft und bestätigt werden" könnten, ohne jedoch insbesondere zur konkreten Dauer der Reisen irgendwelche Angaben zu machen.

Hinsichtlich der Kinderbetreuungskosten legte die Bf. zumindest für 7 Monate an sie gerichtete Rechnungen der E vor. Zu den Monaten 04 und 05/2011 führt die Bf. aus, dass Belege fehlten, ihr Sohn H aber das ganze Jahr 2011 in Betreuung war; diese sei nur in den

Sommermonaten unterbrochen worden. Das erkennende Gericht erachtet die Ausführungen der Bf., dass ihr Kind - bis auf Juli und August 2011 - in einer schulischen Nachmittagsbetreuung war, für glaubwürdig. Nachdem die Bf. - festgestelltermaßen - in zwei Beschäftigungsverhältnisse stand, ist es nach der allgemeinen Lebenserfahrung nachvollziehbar, den (damals) 8-jährigen Sohn nachmittags fremdbetreuen zu lassen.

Die Feststellungen im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung des Transportunternehmens des Ehemannes der Bf. fußen auf dessen Abgabeakt und dem darin erliegenden Prüfbericht samt Arbeitsbogen.

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 323 Abs. 38 BAO](#) sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des [Art. 130 Abs. 1 B-VG](#) zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Das Bundesfinanzgericht ist sohin für die gegenständliche Beschwerde sachlich zuständig.

Zwischen den Parteien ist strittig, ob die Versagung der begehrten Fahrtkosten, Verpflegungsmehr- und Nächtigungsaufwendungen bzw. Kinderbetreuungskosten durch die belangte Behörde rechtens war.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörden gemäß [§§ 138, 161 BAO](#) nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (vgl. VwGH 17.12.1996, [92/14/0176](#)).

Beruflich veranlasste Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten dar, sie sind bereits nach den allgemeinen Werbungskosten abziehbar, somit auch ohne das Vorliegen einer Reise iSd [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) (vgl. dazu etwa VwGH 08.10.1998, [97/15/0073](#)). Verwendet der Steuerpflichtige einen *privaten PKW*, dann kann er Aufwendungen als Werbungskosten gelten machen, wenn er keinen Kostenersatz nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) erhält (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 16, Tz 220). Grundvoraussetzung für die Gewährung von Fahrtkosten ist, dass die im Zusammenhang mit dem KFZ stehenden Kosten vom Steuerpflichtigen getragen werden müssen (*Doralt*, aaO, § 16 Tz 220; vgl. auch LStR 2002 Rz 372). Wie den Feststellungen zu entnehmen ist, konnte weder festgestellt werden, mit welchem KFZ die begehrten Fahrten getätigt wurden, noch ob die Bf. wirtschaftliche Eigentümerin dieses Fahrzeuges gemäß [§ 24 Abs. 1 BAO](#) gewesen wäre: Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein

anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, das heißt auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann" (Ritz, BAO, § 24, Tz. 3 f.). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH vom 29. 6. 1982, [82/14/0054](#)). Ausgehend von diesen gesetzlichen und judikativen Prämissen hat die Bf. keinerlei nachvollziehbare Nachweise vorgelegt, aus denen sich ergeben würde, mit welchem KFZ die Fahrten unternommen wurden, noch hat sie die Kostentragung in diesem Zusammenhang nachgewiesen. Sohien konnte der Beschwerde in diesem Punkt auch keine Folge gegeben werden.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) stellen Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar (sog. Verpflegungsmehr- bzw. Nächtigungsaufwand). Nachdem weder die berufliche Veranlassung der behaupteten Mehraufwendungen, noch Reisedauer bzw. -entfernung nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurden, waren die diesbezüglichen Kosten ebenfalls abzuweisen.

Das Vorbringen der Bf., wonach durch die Fahrten die Einnahmen und das Einkommen des Familienbetriebes gesichert, langfristige Kundenbeziehungen aufgebaut und Aufträge generiert werden sollten, konterkariert den die Einkommensteuer prägenden Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Jüngst bestätigte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 31.01.2019, [Ro 2017/15/0037](#), seine bisherige Rechtsprechung, wonach der sog. "Drittaufwand" niemals steuerlich anzuerkennen ist; der VwGH darin wörtlich: "*Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist sogenannter "Drittaufwand" nicht steuerlich abzugsfähig. Von einem solchen spricht man, wenn eine dritte Person Aufwendungen trägt, die der Einkünfteerzielung eines (anderen) Steuerpflichtigen dienlich sind [...]*." Wenn die Bf. durch die Übernahme der als Werbungskosten in ihrer Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Ausgaben die Ertragslage des Unternehmens ihres Ehemannes erhöhen möchte, so liegt anlehnend an diese Rechtsprechung sohin ein steuerlich nicht anzuerkennender Drittaufwand vor.

Auf den weiteren Einwand der belangten Behörde, das Dienstverhältnis wäre abgabenrechtlich nicht anzuerkennen war nicht mehr einzugehen, zumal die strittigen Beträge - wie soeben dargelegt - ohnedies abzuweisen waren.

Insgesamt konnten sohin Aufwendungen für Fahrtkosten sowie die Verpflegungsmehr- und Nächtigungskosten nicht gewährt werden.

Anders verhält es sich jedoch mit den Beträgen für die Kinderbetreuung des mj. H: Gemäß [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) stellen Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300

Euro pro Kind außergewöhnliche Belastungen dar, wenn es ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 leg. cit betrifft, dieses zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr noch nicht vollendet hat und in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung betreut wird. All diese gesetzlichen Vorgaben treffen auf den mj. H - wie feststellt - zu, sodass der Beschwerde, soweit sie sich gegen die Abweisung der Kinderbetreuungskosten richtet, im Umfang von € 1.340,00 (€ 134,--/Monat x 10) Folge zu geben war.

V. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Keiner dieser Tatbestände ist gegenständlich erfüllt: Das Erkenntnis beruht hinsichtlich der zu entscheidenden Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Werbungskosten zu gewähren sind, auf einer gesicherten Rechtsprechung des VwGH, insbesondere zur Frage der Nachweis- bzw. Bescheinigungspflicht. Die Stattgabe in Bezug auf die Kinderbetreuungskosten fußt auf dem klaren Gesetzeswortlaut. Aus diesem Grund war die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Juni 2019