

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 5. Juli 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 15. Juni 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf) reichte am 22.4.2016 ihre **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015** elektronisch bei der Behörde ein. Dabei machte die Bf unter Anderem sonstige Werbungskosten in Höhe von € 6.490,00 geltend.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 3.5.2016** wurde die Bf durch die Behörde aufgefordert, eine Aufstellung über die Werbungskosten nachzureichen, die berufliche Tätigkeit darzustellen, und die beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen.

Am 9.6.2016 brachte die Bf eine Aufstellung sowie Zahlungsbelege ein, aus denen hervor ging, dass die beantragten Werbungskosten in Höhe von € 6.490,00 aus Zahlungen an die Firma „***8***“ resultierten. Nach den von der Bf beigebrachten Belegen wurde vom Sohn der Bf jeweils die Hausbetreuung für einen bestimmten Kalendermonat durchgeführt und diese teils den Wohnungseigentümergeinschaften zu Handen der Hauseigentümer und teils den Wohnungseigentümergeinschaften zu Handen der Bf pauschal in Rechnung gestellt.

Die belangte Behörde erließ am **15.6.2016 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015**, in dem die sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 6.490,00 mit der Begründung, dass Winterreinigung und Hausbetreuung keine Werbungskosten im Sinne des EStG darstellten, nicht berücksichtigt wurden.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf mit **5.7.2016 schriftlich Beschwerde** ein, in der sie anführte, dass die Zahlungen für die Liegenschaften ***2*** sowie ***3*** an die Fa. ***9*** weitergegeben worden wären.

Mit nochmaligen **Ersuchen um Ergänzung vom 16.2.2017** wurde die Bf von der belangten Behörde ersucht, die entsprechenden Dienstverträge und eventuelle Nebenverträge für die Zahlungen vorzuweisen.

Am 27.2.2017 gab die Bf schriftlich an, dass Herr ***4***, welcher der Sohn der Bf ist, im Rahmen seines Unternehmens „***9***“ den überwiegenden Teil der Reinigungsarbeiten in den Häusern ***3*** und ***2*** übernommen hätte, da die Bf aus gesundheitlichen Gründen Hilfe gebraucht hatte. Die erbrachten Leistungen der Fa. ***9*** würden im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit von Herrn ***4*** erbracht und hätten sich auf Reinigungsarbeiten der Stieghäuser bezogen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 29.11.2017** wurde die Beschwerde mit der Begründung, dass Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einem Dritten erfüllen lässt, nur in Ausnahmefällen Werbungskosten darstellen würden, abgewiesen. Das Finanzamt begründete weiter, dass Zahlungen an Familienangehörigen dem Fremdvergleich standhalten müssten. Da keine, wie im Vorhalt vom 16.02.2017 verlangt, Verträge vorgelegt wurden, konnte ein Fremdvergleich nicht angestellt werden.

Am 7.12.2017 brachte die Bf nochmalig **Beschwerde** ein. Beigelegt wurden die Dienstverträge bezüglich der beiden Immobilien ***3*** und ***2***.

In der Folge wurde am 05.09.2018 die **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 **dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung** (samt Vorlagebericht) **vorgelegt**.

Im Zuge **weiterer Erhebungen** durch das BFG bei der Fa. ***5***, Frau ***6***, gab diese bekannt, „dass die Firma im Jahr 2015 für die Gebäudeverwaltung für das Objekt WEG ***3***, zuständig war und die Bf im Jahr 2015 bei der WEG ***3***, als Hausbedienerin angestellt war. Der Dienstvertrag vom 1.7.2010 wurde fälschlicherweise noch als Hausbesorgervertrag bezeichnet, das Dienstverhältnis aber wie ein normales Dienstverhältnis gestaltet. Für ihre Leistungen hatte sie ein laufendes Gehalt von € 654,08/Monat sowie ein 13. und 14. Gehalt erhalten. Im Streitjahr war außer der Bf niemand bezüglich der Hausbetreuung bei der WEG ***3*** angemeldet. Aus der Buchhaltung ist ersichtlich, dass für 2015 2 Zahlungen von je € 260,00 und ein Zahlung von € 1.500,00 (Winterdienst) an die Fa. „***9***“ geleistet wurden. Der Bf war es nicht erlaubt, sich selbständig vertreten zu lassen. Wenn die Bf im Urlaub oder krank war, wurde eine externe Firma durch die WEG ***3*** beauftragt“ (siehe dazu Telefonat mit der Fa. ***5***, Frau ***6***, sowie Aktenvermerk, jeweils vom 4.12.2018).

Im Zuge **eines Auskunftersuchens vom 7.12.2018** bei der Fa. ***7***, zuständig für die Hausverwaltung des Objektes ***2***, gab diese bekannt, dass die Bf im Jahr 2015 als

Hausarbeiterin (und nicht als Hausbesorgerin) für die WEG ***2***, gearbeitet hätte. Sie hätte kein Vertretungsgeld erhalten, da die Hausverwaltung ***7*** die Vertretung direkt bezahlt hätte.

II. Sachverhalt

Die Bf stand im Jahr 2015 ganzjährig durchgehend in einem Dienstverhältnis zu der Immobilienverwaltung ***7***, zuständig für die Hausverwaltung des Objektes ***2***, sowie zu der Fa. ***5***, zuständig für die Hausverwaltung WEG ***3***. Bei den beiden Dienstverträgen handelt sich nicht um Verträge nach dem Hausbesorgergesetz. Die Bf war bei den verfahrensgegenständlichen Objekten als Hausarbeiterin bzw. Hausbedienerin tätig und für die Reinigungsarbeiten zuständig. Die Fa. ***9*** wurde im Krankheits- und Urlaubsfall von seiner Mutter, der Bf, direkt durch die jeweiligen Hausverwaltungen beauftragt und auch durch diese abgerechnet.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

IV. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 115 Abs 1 BAO 1962 haben die Abgabenbehörden 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.

V. Rechtliche Erwägungen

Ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet (VwGH vom 27.06.1989, 88/14/0112).

Die Umschreibung der aus dem Dienstverhältnis resultierenden Pflichten des Arbeitnehmers macht deutlich, dass es einem Arbeitnehmer grundsätzlich verwehrt ist, sich zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben einer dritten Person zu bedienen bzw. sich durch eine solche vertreten zu lassen. Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, welche Qualifikation der Arbeitnehmer aufweisen muss. Es mag zwar vorkommen, dass Arbeitnehmer ungeachtet dieser Grundsätze bei Ausübung ihrer Tätigkeit die Hilfe dritter Personen entgeltlich in Anspruch nehmen. Der Aufwand, der ihnen dadurch erwächst, gehört jedoch regelmäßig nicht zu den Werbungskosten, weil es an dem hierfür notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit fehlt. Ein solcher Zusammenhang kann nämlich nur bei Aufwendungen angenommen werden, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Ausübung seiner Tätigkeit erwachsen (z.B. Fahrtkosten und Reisekosten, Aufwendungen für Arbeitsmittel), oder die mit dieser persönlich ausgeübten Tätigkeit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (z.B. Fortbildungskosten). Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer jedoch dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einer dritten Person erfüllen lässt, hängen mit der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten, die, wie bereits erwähnt, grundsätzlich persönlich zu erfolgen hat, nicht unmittelbar sondern nur mittelbar zusammen.

Nur in jenen Fällen, in denen der Arbeitgeber vorrangig eine bestimmte Leistung honoriert und nicht daran interessiert ist, ob diese Leistung zur Gänze vom Arbeitnehmer persönlich erbracht wird, können Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er sich zwecks Erfüllung des Arbeitsauftrages der Mithilfe anderer Personen bedienen muss, Werbungskosten darstellen. Dies ist zum Beispiel bei den Hausbesorgerdienstverträgen der Fall.

Im gegenständlichen Fall ist nach Rücksprache mit den Arbeitgebern der Bf, der Fa. ***7*** sowie die WEG ***3***, vertreten durch die Fa. ***5***, festzustellen, dass die Bf nicht als Hausbesorgerin im Sinne des Hausbesorgergesetzes angestellt war, sondern als Hausbetreuerin (Hausbedienerin) und somit als normale Dienstnehmerin.

Hausbesorgerinnen, die nach dem Hausbesorgergesetz angestellt sind, sind nicht zur höchstpersönlichen Arbeitsleistung verpflichtet, und können somit die Arbeitsleistung durch dritte erfüllen lassen.

Mit der Wohnrechtsnovelle 2000 wurde jedoch festgelegt, dass das Hausbesorgergesetz 1969 nur mehr auf Dienstverhältnisse, die vor dem 1. Juli 2000 abgeschlossen wurden, anzuwenden ist.

Mit der WEG ***3***, vertreten durch die Fa. ***5***, unterfertigte die Bf am 1.4.2010 einen Dienstvertrag. Dieser wurde zwar nach Auskunft der WEG ***3*** fälschlicherweise als Hausbesorgervertrag bezeichnet. Da dies gesetzlich nach dem 1.7.2000 jedoch gar nicht möglich war, ist dieser als normaler Dienstvertrag anzusehen. Nach Rücksprache mit der zuständigen Hausverwaltung, war das Dienstverhältnis mit der Bf auch wie ein normales Dienstverhältnis einer Hausbetreuerin gestaltet. So konnte sich die Bf nicht vertreten lassen. Sondern wurde im Urlaubs- und Krankheitsfall, diese durch eine Vertretung, die direkt von der WEG ***3*** beauftragt und bezahlt wurde, erledigt.

Auch beim Dienstverhältnis mit der Fa. ***7***, die für die Immobilie ***2***, zuständig war, wurde ein Arbeitsvertrag für Hausbedienung abgeschlossen und kein Hausbesorgervertrag. Ebenso war dieses Dienstverhältnis einem normalen Dienstnehmer entsprechend ausgestaltet. So war die Bf in diesem Dienstverhältnis nicht zur selbständigen Vertretungssuche berechtigt. Die Vertretung im Urlaubs- oder Krankheitsfall direkt von der Fa. ***7*** beauftragt und verrechnet. Diesbezügliche Nachweise wurden vorgelegt.

Mit der Bf wurden somit keine Hausbesorgerverträge abgeschlossen, sondern war diese in normalen Dienstverträgen, in denen sie selbst zur Arbeitsleistung verpflichtet war, angestellt.

Somit war diese wie oben ausgeführt zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgaben selbstverpflichtet. Der Aufwand, der der Bf dadurch erwachsen ist, dass sie sich Hilfe durch ihren Sohn geholt hat, gehört somit nicht zu den Werbungskosten, da es an dem hierfür notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit fehlt. Aufwendungen, die der Bf jedoch dadurch erwachsen, dass sie einen Teil ihrer dienstlichen Obliegenheiten von einer dritten Person erfüllen lässt, hängen mit der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten, die, wie bereits erwähnt, in vorliegendem Fall persönlich zu erfolgen hatten, nicht unmittelbar sondern nur mittelbar zusammen.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass dem Beschwerdebegehren nicht stattgegeben werden kann.

Vollständigkeitshalber wird noch ausgeführt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Verträge zwischen nahen Angehörigen, auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind, steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden können. Demnach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. 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. Die Mitwirkung des Familienangehörigen muss so gestaltet sein, dass kein Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt besteht. Als unüblich und daher zweifelhaft muss diesfalls insbesondere angesehen werden, wenn die erbrachten Leistungen nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung aufscheinen und die Bezahlung pauschal und nicht –wie dies bei einer eher geringfügigen Tätigkeit üblich ist, nach Stunden bemessene Arbeitsleistung erfolgt (VwGH 1.9.1997, 93/13/0033).

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 stehen. 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).

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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. Dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Die Revision ist nicht zulässig.

Wien, am 23. Juni 2020