

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christian Seywald in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., Bruck-Hainburger Straße 1, 2320 Schwechat, über die Beschwerde vom 3. Juni 2019 (Eingangsstempel) gegen den Bescheid des ***1*** vom 21. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Gemäß § 279 BAO wird der Beschwerde Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

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 (in der Folge: Bf.) hat im Streitjahr 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt und hat neben ihrer unselbständigen Tätigkeit ihren Ehemann in bestimmten Zeiträumen als Hausbesorger vertreten. Die Bf. hat für das Jahr 2013 keine Einkommensteuererklärung – auch keine sogenannte *Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung*, welche ebenso eine Einkommensteuererklärung wäre – beim Finanzamt eingereicht.

Im Zuge einer Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben betreffend ***2*** wurden Urlaubs- und Krankenvertretungsgelder überprüft. Dabei hat sich herausgestellt, dass nach den dortigen Unterlagen die Bf. im Jahr 2013 für die Vertretung ihres Ehemannes als Hausbesorger von diesem Zahlungen iHv Euro 4.629,00 erhalten habe.

Daraufhin hat das ***3*** (in der Folge: belangte Behörde) am 27. November 2018 ein Ersuchen um Ergänzung betreffend die Vertretungshonorare an die Bf. übermittelt. Darin wird dargelegt, dass laut vorliegender Unterlagen neben der ganzjährigen nichtselbständigen Tätigkeit Vertretungsgelder von über Euro 730,00 pro Jahr ausbezahlt worden seien. Da

dadurch die Steuergrenze überschritten worden sei, solle die Bf. bis zum 7. Jänner 2019 erklären, warum sie diese Einnahmen nicht versteuert habe. Außerdem solle sie damit in Zusammenhang stehende Ausgaben aufschlüsseln und belegen.

Mit elektronischer Eingabe via FinanzOnline vom 18. Dezember 2018 wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. eine Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens bis zum 31. Jänner 2019 beantragt.

Am 25. Jänner 2019 ist das Antwortschreiben vom 24. Jänner 2019 betreffend das Ergänzungsersuchen vom 27. November 2018 bei der belangten Behörde eingelangt. Die Bf. gibt an, während der urlaubs- und krankheitsbedingten Verhinderungen ihres Mannes an dessen Stelle die Dienstobliegenheiten erfüllt zu haben. Sie habe für die Vertretungstätigkeit nicht unmittelbar einen Betrag überwiesen erhalten. Es bestehe ein gemeinsames Konto und ihr Mann habe gemeinsame Ausgaben bezahlt, sodass einzelne Zahlungen nicht konkret zugeordnet werden könnten. Da kein unmittelbarer Zufluss gegeben gewesen sei, habe keine Verpflichtung bestanden, ein zusätzliches Einkommen anzuzeigen. Ihr Mann habe ohnehin das gesamte zugeflossene Geld bei der Einkommensteuer veranlagt und dafür Einkommensteuer bezahlt. Außerdem seien die Vertretungshandlungen im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht gemäß § 90 ABGB erbracht worden. Eine Unterstützung im Fall der Verhinderung ihres Mannes sei für die Bf. selbstverständlich. Unmittelbar sei der Bf. daraus kein Geld zugeflossen, lediglich mittelbar, zum Beispiel durch die Finanzierung von Urlauben, sei ihr ein Vorteil zugekommen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 21. Mai 2019 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2013 mit Euro 1.660,00 festgesetzt. Daraus ergab sich eine Nachforderung in genau der genannten Höhe, weil die Bf. zuvor nicht zur Einkommensteuer für das Streitjahr 2013 veranlagt worden war. Als Einkünfte wurden im angefochtenen Bescheid die nichtselbständigen Einkünfte sowie die strittigen Einkünfte iHv Euro 4.629,00 bei der Einkunftsart *Einkünfte aus Leistungen* angesetzt. In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass die Vertreterin eines Hausbesorgers Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 erziele, die zur Einkommensteuer zu veranlagten seien, weil weder zum Hauseigentümer noch zum Hausbesorger ein Dienstverhältnis begründet worden sei. Es seien jene Beträge im Zuge der Festsetzung der Einkommensteuer berücksichtigt worden, die laut den vorliegenden, von der Bf. unterschriebenen Belegen übernommen worden seien.

Dagegen hat die (vom Steuerberater vertretene) Bf. mit Schreiben vom 28. Mai 2019 (Eingangsstempel des Finanzamtes: 3. Juni 2019) Beschwerde erhoben und ergänzend zum Vorbringen im Antwortschreiben vom 25. Jänner 2019 ausgeführt, dass das Standardformular von ***2*** für den Vertretungsfall verwendet worden sei, welches die Formulierung „Betrag erhalten“ enthalte. Das Wort „erhalten“ sei infolge Unwissenheit nicht gestrichen worden, weshalb mangels Zuflusses keine Einnahmen vorlägen, die der Besteuerung zu unterziehen gewesen wären. Es wurde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie die

Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Mit Telefax vom 30. Juni 2020 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. Juli 2019 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen. Die Bf. habe selbst ausgeführt, dass sie die Vertretungstätigkeiten für ihren Mann ausgeführt habe. Da die Bf. die Formulare betreffend Entlohnung unterschrieben habe, sei sie Leistungsempfängerin und die Beträge eindeutig zurechenbar. Die Zuverdienstgrenze von Euro 730,00 neben der nichtselbständigen Tätigkeit sei überschritten worden.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2019 beantragte die (vom Steuerberater vertretene) Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Darin wird ergänzend vorgebracht, dass der Bf. für die Leistungserbringung kein Geld zugeflossen sei. Mangels Zuflusses bzw. Zurechnung läge keine Steuerpflicht vor. Zur Problematik eines fehlenden Zahlungsflusses von Vertretungsgeldern bei Hausbesorgern werde auf die Rechtsprechung des UFS GZ RV/2703-W/10 verwiesen.

Am 12. August 2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im angeschlossenen Vorlagebericht nimmt die belangte Behörde Stellung und führt aus, dass die Bf. unbestritten die Vertretungstätigkeiten tatsächlich ausgeführt habe. Die Behauptung der Bf., wonach ihr die jeweiligen Geldbeträge nicht auf ihr Konto überwiesen wurden, sondern ihr die Vorteile aus der Vertretungstätigkeit bloß mittelbar zugekommen seien, stelle eine einkommensteuerlich nicht zu beachtende Einkommensverwendung dar. Die Bf. habe jedenfalls schriftlich mit ihrer Unterschrift bestätigt, Vertretungstätigkeiten ausgeführt und dafür vom Vertretenen bestimmte Beträge erhalten zu haben. Die Problematik des Nachweises, dass der Hausbesorger die Gelder für Vertretungen auch tatsächlich an seine Vertretung weitergegeben habe und damit als Werbungskosten geltend machen könne, sei zentrales Thema in der von der Bf. zitierten Entscheidung des UFS zu GZ RV/2703-W/10 gewesen. Betreffend die ertragsteuerliche Beurteilung der Erzielung von Einkünften bei der Vertreterin des Hausverwalters [gemeint wohl: Hausbesorger] sei aus dieser Entscheidung für den gegenständlichen Fall jedoch wenig zu gewinnen, da die Bf. den Zufluss des Geldes – wenn auch über Umwege – nicht einmal abstreite. Ob ihr Ehegatte den Werbungskostenabzug im Veranlagungsjahr auch geltend gemacht habe, sei nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Infolge des Prinzips der Individualbesteuerung sei das Einkommen jedes Steuerpflichtigen getrennt zu erfassen und so sei die einkommensteuerliche Behandlung der Bezüge für die Vertretungstätigkeit beim Ehemann der Bf. nicht von Relevanz. Auch durch den Verweis auf die eheliche Beistandspflicht habe keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden können. Bei der Bf. stellten die erzielten Beträge sonstige Einkünfte dar.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Bf. war im Streitjahr 2013 unselbständig beschäftigt. Daneben hat die Bf. für ihren Ehemann, der als Hausbesorger tätig ist, Urlaubs- und Krankenvertretung übernommen. Die Bf. hat keine Einkommensteuererklärung (auch nicht in Form einer sogenannten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung) für 2013 beim Finanzamt eingebracht. Eine solche Erklärung gilt als Antrag auf Einkommensteuerveranlagung, wenn kein Pflichtveranlagungstatbestand erfüllt ist.

Die von beiden Streitparteien angesprochene Berufungsentscheidung vom 11. Juli 2011, GZ. RV/2703-W/10 hatte der UFS mit dem nicht nachgewiesenen Zahlungsfluss vom Hausbesorger an die ihn vertretende Ehegattin sowie mit der Nichterfüllung von Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträgen begründet. Streitgegenständlich war darin zwar die Abzugsfähigkeit der (gezählten) Vertretungsgelder als Werbungskosten, jedoch können die dort getroffenen Aussagen auf den spiegelbildlichen Fall, in dem der Zufluss von Einnahmen und damit das Vorliegen von steuerbaren Einkünften zu beurteilen ist, übertragen werden (vgl. UFS 9.8.2011, RV/0085-S/10-Rechtssatz 2).

Der hier vom BFG zu entscheidende Fall ist auch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen. Wenn diese Beurteilung gegen die steuerliche Anerkennung ausgeht, ist bereits damit der hier vorliegende Fall entschieden.

Die von ***2*** für die Abrechnung zur Verfügung gestellten Formulare bestehen überwiegend aus vorgedrucktem Text, wobei auf den jeweils freien Feldern die Objektnummer, der Vertretungszeitraum, der für die Vertretung vom Hausbesorger erhaltene Betrag sowie Name und Adresse des Vertreters einzufüllen sind. Seitens ***2*** werden darin auch die gesetzlichen Obergrenzen für das jeweilige Objekt und den Zeitraum der Vertretung genannt, um Überzahlungen zu vermeiden. Laut den aktenkundigen Formularen hat die Bf. ihren Ehemann bei der Hausbetreuung im Zeitraum 16. bis 24. Februar 2013, 2. bis 12. Mai 2013, 12. bis 14. April 2013 und 19. bis 21. Oktober 2013 vertreten. Entsprechend der Angaben in den Formularen hat die Bf. dafür vom Hausbesorger, gegenständlich ihrem Ehemann, für die genannten Zeiträume Euro 1.030,00, Euro 2.375,00, Euro 631,00 und Euro 593,00 erhalten, insgesamt sohin Euro 4.629,00. Diese von ***2*** aufgelegten Formulare sind größtenteils nach Erbringung der Leistung datiert. Da die gesamte Entlohnung des Ehegatten der Bf. inklusive der für die Bf. bestimmten Beträge auf dem gemeinsamen Konto der Ehegatten eingelangt ist, mag für zivilrechtliche Zwecke die Quittierung des Erhaltes der Beträge durch die Bf. auf den Formularen ausreichend sein. Die steuerliche Beurteilung hat jedoch unter den Vorgaben der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu erfolgen.

Bei Leistungen im familiären Naheverhältnis sind Entgeltserwartungen eher die Ausnahme. Vielmehr sind regelmäßig andere Beweggründe für die Leistungserbringung ausschlaggebend.

Im Verhältnis zweier Ehepartner – wie hier – ist auch die in § 90 ABGB geregelte eheliche Beistandspflicht zu beachten. Danach hat – unter anderem – ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist. Eine der ehelichen Beistandspflicht entgegenstehende Unzumutbarkeit bzw. Unüblichkeit bzw. abweichende Vereinbarung ist im vorliegenden Fall nicht zu erkennen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes den drei anschließend genannten Kriterien genügen, um steuerrechtlich relevante Folgen auszulösen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – 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. z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025 mwN).

Gemäß § 17 Abs. 1 erster Satz des Bundesgesetzes vom 11. Dezember 1969 über den Dienstvertrag der Hausbesorger (Hausbesorgergesetz), BGBl 16/1970, idF BGBl I 138/2013, hat der Hausbesorger auf seine Kosten für eine Vertretung durch eine andere geeignete Person zu sorgen, wenn er verhindert ist, seinen Obliegenheiten nachzukommen. In Abs. 2 leg.cit. ist für die Fälle der Dienstverhinderung wegen Krankheit oder Unfall, desurlaubes und der Bildungsfreistellung vorgesehen, dass der Hauseigentümer dem Hausbesorger die Kosten für die Vertretung bis zum Höchstausmaß des dem Hausbesorger sonst für diesen Zeitraum gebührenden durchschnittlichen Monatsbruttoentgelts zu ersetzen hat.

Die Abwicklung eines Vertretungsfalles erfolgt – wie sich ebenfalls aus den vorliegenden Unterlagen ergibt – direkt durch Hausbesorger und Vertreterin.

Die Höhe der in den Formularen ausgewiesenen Honorare und das Ausmaß der verrichteten Tätigkeiten kann angesichts der Aufsicht durch ***2*** als fremdüblich vorausgesetzt werden. Die Durchführung der gegenständlichen Tätigkeiten durch die Bf. ist durch die ausgefüllten, an ***2*** retournierten Formulare auch nach außen zum Ausdruck gekommen, allerdings erst nach Abschluss einer allfälligen Vereinbarung, sofern es eine solche gegeben hat. Es mangelt nämlich an einer klaren, nach außen zum Ausdruck gekommenen Art der Rechtsgrundlage, aufgrund derer die Tätigkeiten von der Bf. durchgeführt wurden, und zwar

- ob entweder die Bf. mit ihrem Ehegatten (fremdüblicherweise vor Leistungserbringung) einen Vertrag – sei dies nun ein Dienstvertrag oder ein Werkvertrag – abgeschlossen hatte,

- oder ob es gar keine rechtlich verbindliche Vereinbarung (Vertrag) – fremdüblicherweise vor Leistungserbringung – gegeben hatte. Denn die gegenständlich ebenso mögliche Verrichtung der Hausbetreuungsarbeiten durch die Bf. aufgrund der ehelichen Beistandspflicht würde nicht auf einer Vereinbarung (Vertrag) basieren, sondern unmittelbar auf § 90 ABGB.

Überdies ist sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass es wegen des gemeinsamen Kontos der Ehegatten keine genau für die Bf. bestimmte Auszahlung der für die Bf. bestimmten Entlohnung an die Bf. gegeben hat. Dies ist als fremdunüblich einzustufen.

Zu beurteilen ist hier – wie es üblicherweise ausgedrückt wird – die „Anerkennung einer Vereinbarung“ über einen Leistungsaustausch zwischen nahen Angehörigen hinsichtlich der Einkommensbesteuerung. Bei näherer Betrachtung der Rechtsprechung des VwGH kommt es aber nicht nur auf die Anerkennung der Vereinbarung (d.h. des der gegenseitigen Leistungserbringung zugrundeliegenden Vertrages), sondern auch auf die steuerliche Anerkennbarkeit der Durchführung der Vereinbarung, d.h. die Erbringung der Leistung bzw. der Gegenleistung, an. Im Falle der einkommensteuerlichen Anerkennbarkeit einer derartigen Vereinbarung führen im Regelfall nicht schon die Tatsache und der Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung zu einer Verbuchung etc. (Realisationsprinzip) bzw. – hier insbesondere von Belang – zum Entstehen einer steuerbaren Einnahme bei der einen Vertragspartnerin. Je nach Einkunftsart bzw. Einkünfteermittlungsmethode hängen einkommensteuerliche Auswirkungen im Regelfall auch von der Ausführung des Vereinbarten ab (etwa in Zusammenhang mit dem Realisationsprinzip), wobei hier jedoch insbesondere die Tatsache und der Zeitpunkt des Zuflusses der Gegenleistung (Geld) von Belang wäre. Dementsprechend fordert der VwGH nicht nur in ständiger Rechtsprechung die Erfüllung folgender drei Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen:

- Publizität (nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen),
- Klarheit (klarer Inhalt) und
- Fremdüblichkeit.

Der VwGH fordert die Einhaltung dieser Kriterien auch für die Erfüllung (Durchführung, Ausführung) einer solchen Vereinbarung: VwGH 28.05.2015, 2012/15/0106, Rechtssatz 2: „... Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. in diesem Sinne für viele das hg. Erkenntnis vom 29. September 2010, 2007/13/0054).“

Die Nichterfüllung eines einzigen Kriteriums hinsichtlich der Vereinbarung (Vertrages) oder die Nichterfüllung eines einzigen Kriteriums hinsichtlich der Durchführung der Vereinbarung (Vertragserfüllung) zwischen nahen Angehörigen reicht allein dafür aus, dass diese Vereinbarung und ihre Durchführung einkommensteuerlich – d.h. buchhalterisch ausgedrückt: der gesamte Geschäftsfall – nicht anzuerkennen sind. Soweit ersichtlich, wurden vom Verwaltungsgerichtshof nur Fälle entschieden, in denen es um Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug ging. Es gibt aber keinen Anhaltspunkt, dass die einkommensteuerliche

Nichtanerkennung (genau genommen: Nichtanerkennbarkeit; vgl. sogleich) nur ausgabenseitige Wirkung hätte. Vielmehr ist klar, dass die einkommensteuerliche Nichtanerkennbarkeit einer Vereinbarung und ihrer Erfüllung gleichlaufend bedeutet, dass der Zufluss der Gegenleistung (Geld) für eine erbrachte (Arbeits)Leistung diesfalls keine steuerbare Einnahme darstellt (vgl. auch UFS 9.8.2011, RV/0085-S/10-Rechtssatz 2). Diese gleichlaufende **Nichtanerkennbarkeit** auf der Ausgabenseite der einen Person und auf der Einnahmenseite der anderen Person bedeutet nur eine gleichlaufende rechtliche Beurteilung (ggfs. ex post), nicht aber eine Bindungswirkung zwischen einerseits Anerkennung oder Nichtanerkennung als Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) im Einkommensteuerbescheid der einen Person und andererseits Anerkennung oder Nichtanerkennung als § 15-EStG-Einnahmen (bzw. Betriebseinnahmen) im Einkommensteuerbescheid der anderen Person.

Zwischen Fremden mag es situationsabhängig üblich sein, dass vor der Erbringung einer entgeltlichen Leistung nur (zumindest konkludent) die zu erbringende Leistung und deren Entgeltlichkeit vereinbart wird. Wenn hingegen zwischen nahen Angehörigen die Quittierung des Entgeltes (Gegenleistung) nach erbrachter Leistung die einzige, nach außen erkennbare Dokumentation der Vorgänge ist, so kann diese Quittierung nicht rückwirkend die drei für die einkommensteuerliche Anerkennung der Vereinbarung erforderlichen Kriterien erfüllen, zumal das Steuerrecht grundsätzlich rückwirkungsfeindlich ist (außer bei gesetzlich normierter Rückwirkung, z.B. im Umgründungsrecht). Die gegenständliche Quittierung kann auch nicht die Fremdunüblichkeit der Zahlungsform beheben.

Es fehlt hier also

- an der Publizität und Klarheit, ob zwischen der Bf. und ihrem Ehegatten über die gegenständlich von der Bf. erbrachten Leistungen – wie es fremdüblich wäre – vor der Erbringung der Leistungen ein Vertrag abgeschlossen wurde oder ob die Erbringung der Leistungen der Bf. unmittelbar aufgrund von § 90 ABGB (eheliche Beistandspflicht) erfolgte,
- und an der Fremdüblichkeit der Auszahlung der Entlohnung an die Bf.,

wobei jeder dieser beiden Punkte zur einkommensteuerlichen Nicht-Anerkennung der gegenständlichen Vereinbarung samt ihrer Durchführung sowie damit zur Nichtsteuerbarkeit allfälliger direkter oder indirekter Einnahmen der Bf. hinreicht. Die im angefochtenen Bescheid angesetzten Sonstigen Einkünfte (Einkünfte aus Leistungen) fallen dadurch weg, wodurch auch die Erfüllung des Pflichtveranlagungstatbestandes des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wegfällt.

Da die Bf. keinen Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 gestellt hat und kein Pflichtveranlagungstatbestand erfüllt ist, muss der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 stattgebend ersatzlos aufgehoben werden.

III. Zur (Un)Zulässigkeit einer (ordentlichen) 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.

Das vorliegende Erkenntnis erfolgt im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die zu lösende Rechtsfrage wurde in der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits gelöst, sodass ihr keine grundsätzliche Bedeutung mehr zukommt. Die (ordentliche) Revision ist daher hier nicht zulässig.

Wien, am 10. Juli 2020