

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8. Oktober 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 Steuernummer XXX/XXXX zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. 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 (Bf.) ist eine Abgabepflichtige aus der Berufsgruppe „Hausbesorger“ mit lohnsteuerpflichtigen Bezügen bei der A-Versicherungsanstalt und der Eigentümergemeinschaft A-Straße.

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für das Jahr 2014 nach Abzug des Berufsgruppenpauschale in Höhe von 576,19 € gemäß § 17 EStG 1988 von der Summe der (von den bezugsauszahlenden Stellen dem Finanzamt mittels Lohnzettel angezeigten) steuerpflichtigen Bezüge (245) in Höhe von 17.134,25 € festgesetzt. Aus der nachfolgenden Ablichtung sind die steuerpflichtigen Bezüge des Lohnzettels der Eigentümergemeinschaft für das Jahr 2014 ersichtlich:

Bruttobezüge (210)	10.677,60
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beträge (220)	1.268,40
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.440,83
Steuerpflichtige Bezüge (245)	7.968,37

Mit der Beschwerde gegen den zuvor genannten Abgabenbescheid wurde die Abänderung des Bescheides mit einem bei der Berechnung der Kostenpauschale für das Dienstverhältnis bei der Eigentümergemeinschaft unterlaufenen Fehler begründet und die Berücksichtigung der nachfolgenden Berechnung für die Werbungskostenpauschale beantragt:

Jahresbruttobezug (210)	10.677,60
- steuerfreie Bezüge (2015)	0,00
- steuerbegünstigte Sonderzahlungen (220)	-1.268,40
Bemessungsgrundlage	9.409,20
15% der Bemessungsgrundlage	1.411,38

Mit der abweisenden Beschwerdevorentscheidung hielt die belangte Behörde der Bf. vor, dass das Pauschale nach den Durchschnittssätzen des § 17 EStG 1988 jenen Arbeitnehmern, die vor dem 30.06.2000 ein Dienstverhältnis als Hausbesorger begründet hätten, zwar zustehe, jedoch seien die steuerfreien Ersätze gemäß § 26 EStG 1988, die am Jahreslohnzettel angeführt seien, in Abzug zu bringen. Dahingehend hätte dem Begehren nicht entsprochen werden können.

Mit dem Vorlageantrag wandte die Bf. ein, dass bei der Einkommensteuerberechnung der Umstand, dass die tatsächlichen Werbungskosten höher als das Werbungskostenpauschale (Hausmeistertätigkeit bei der Eigentümergemeinschaft) abzüglich der im Lohnzettel angeführten Kostenersätze in Höhe von 835,19 € für die Urlaubsvertretung zuzüglich Kosten für Reinigungsmaterial seien, nicht berücksichtigt worden wäre.

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist die Darstellung der tatsächlichen Werbungskosten für das Jahr 2014 im Vorlageantrag zu entnehmen:

	EUR
Steuerfreie Ersätze lt. § 26 EStG 1988 – lt. L16	835,19
Barauslagen für Reinigungsmittel	173,80
Kilometergelder 120km á 0,42	50,40
Werbungskosten Gesamt im Jahr 2014	1.059,39

Über das mit 11.03.2016 datierte Schreiben der Amtsvertretung hinauf, mit dem die Bf. um Vorlage des Fahrtenbuchs, der Belege betreffend die Reinigungsmittel und die Aufzeichnungen über die Kostenersätze gemäß § 26 EStG ersucht wurde, wurde der Amtsvertretung mit dem Ergänzungsschreiben des Bf. zum Vorlageantrag vom 15.4.2016 mitgeteilt, **a)** das Fahrtenbuch 2014 (Dienstfahrten (hauptsächlich Mistplatz zwecks Gras- und Laubentsorgung), **b)** Belege über Büromaterial, diverse Kleingeräte, Handy (abzgl. 80% Privatanteil) und **c)** den Jahreslohnzettel 2014 [Entgelt für die Urlaubsvertretung - Steuerfreie Ersätze lt. § 26 EStG 1988] nun zu senden. Den Unterlagen zum Punkt b) wurde ergänzend hinzugefügt, dass die Bf. diesen Posten beim Vorlageantrag irrtümlich als Reinigungsmaterial bezeichnet hätte und die Reinigungsmittel wie üblich von der Hausverwaltung ersetzt bekomme.

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist der „Lohnzettel und Beitragsnachweis“ für das Jahr 2014 ersichtlich:

Bruttobezüge gemäß §25 (ohne §26 und ohne Familienbeihilfe)	(210)	10.677,60	
Steuerfreie Bezüge gemäß §68	(215) -	0,00	
Bezüge gemäß §67 Abs. 1 u. 2 (innerh. d. Jahressechstels), vor Abzug der SV-Beiträge..	(220) -	1.268,40	
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge, Kammerumlage, Wohnbauförderung.....	1.620,93		
Abzügl. SV-Beiträge Kennzahl 220	(225)-	180,10	(230) - 1.440,83
Abzügl. SV-Beitr. §67 3-8 soweit steuerfr.bzw.mit festen Sätzen.(226)-	0,00		
Sonstige steuerfreie Bezüge	0,00		Steuerpflichtige Bezuege
			(245) = 7.968,37
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	0,00		Anrechenbare Lohnsteuer
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gem. §67 Abs.3 bis 8	0,00		(260) = 0,00
Tarif verst. Sonst.Bezüge (§67 2,6,10).	0,00	Berücksichtigter Freibetrag gem. §63...	0,00
Nicht steuerbare Bezüge (§26 Z4).....	835,19	Bei Auftr. berück. Kirchen- ÖGB-Beitrag.	0,00
Arbeitgeberbeitr.an ausl.Pensionskassen	0,00	Eingezahlter Übertragungsbetrag an BV..	0,00
Werkverkehr, Anzahl Kalendermonate.....	0	Sachbezug PKW, Anzahl Kalendermonate...	0
Sozialversicherungsrechtliche Daten:			
Sozialversicherungsträger	11 GKK Wien	Beitragskontonummer	
Beitragszeitraum:	von 1 bis 12	SZ-Anspruch	J SZ ohne allg.Beitragungsl... N
Arbeiter(in) ... J	Angestellte(r) N	freier Dienstn. ... N	geringf. beschäftigt N
Allgemeine Beitragsgrundlage.....	9.409,20	Beitragsgrundlage Teilentgelt.....	0,00
Beitragsgrundlage Sonderzahlung.....	1.268,40	Anzahl Tage mit Teilentgelt.....	0,00
BV-Beitragsgrundlage inkl.SZ	0,00	BV-Beitragszeiten: von bis	
Eingezahlter Betrag an BV	0,00		

Seitens der Bf. wurden die tatsächlichen Werbungskosten im Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag vom 15.04.2016 wie folgt dargestellt:

	EUR
Steuerfreie Ersätze lt. § 26 EStG 1988 – lt. L16	835,19
Barauslagen für Reinigungsmittel	173,80
Kilometergelder 120km á 0,42	50,40
Werbungskosten Gesamt im Jahr 2014	1.059,39
Telefon- und Internetkosten (nur Privatanteil)	120,00

Betreffend die Telefon- und Internetkosten in Höhe von 120 € führte die Bf. ins Treffen, diese in der ursprünglichen Aufstellung der Abgabeberechnung nicht berücksichtigt zu haben.

Unter Bezugnahme auf die vorige Aufstellung über die Werbungskosten wurde die Aufhebung des Abgabebescheides 2014 und die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2014 unter Berücksichtigung der tatsächlichen Werbungskosten lt. der vorigen Aufstellung beantragt.

Mit dem darauffolgenden abgabenbehördlichen Ergänzungsersuchen vom 10.05.2016 wurde die Bf. um Vorlage sämtlicher Aufzeichnungen und Bestätigungen über die kostenfreien Ersätze gemäß § 26 EStG ersucht und darüber belehrt, dass im Falle von Vertreterentschädigungen die „Bestätigung mit Name, Adresse, Sozialversicherungsnummer, Höhe des übernommenen

Betrages, sowie Nachweis des Geldflusses (Überweisungsbestätigung)“ vorzulegen sei; der Lohnzettel alleine sei nicht ausreichend.

Mit dem in weiterer Folge beim Bundesfinanzgericht (BFG) eingelangten Vorlagebericht gemäß § 265 BAO vom 1.08.2016 wurde eine teilweise Stattgabe der Beschwerde mit der nachfolgend abgelichteten Begründung in der abgabenbehördlichen Stellungnahme zum Vorlageantrag beantragt:

Stellungnahme:

Teilweise Stattgabe.

Anzuerkennen:

Kilometergeld

50,40 €

Barauslagen Reinigungsmittel wären zu kürzen u.div.Büromaterial(Rechnung nicht leserlich 47,23 €), Fehlerbehebung Handy um Privatanteil 80% (15,92 €), Dekoration Weihnachtsschmuck 15,00 € bleibt

95,71 €

Summe

146,11 €

Bezüglich den nichtanerkannten Kosten hielt die Amtsvertretung der Bf. vor, Belege bezüglich der Handy- und Internetkosten nicht vorgelegt zu haben. Zahlungen von Entschädigungen an Urlaubs- und Krankenstandsvertretungen durch Hausbesorger seien zwar Werbungskosten (vgl. UFS 16.01.2006, RV/1701-W/03), jedoch wären weder Belege, noch Beweismittel vorgelegt worden.

Nach Verweis auf den Vorhalt vom 10.05.2016, mit dem die belangte Behörde im Falle von Vertreterentschädigungen um Vorlage einer Bestätigung mit Name, Adresse, SV-Nummer, Höhe des Betrages, sowie Nachweis des Geldflusses (Überweisungsbestätigung) ersucht hatte, und die Ermittlungspflicht der Behörde gemäß § 115 BAO im Falle der Nichtvorlage von Beweisen wurde das Ergebnis der im Schätzungsverfahren gemäß § 184 BAO ermittelten Kosten im Wesentlichen damit begründet, dass dieses dadurch, dass bei der Bf. von Aufwendungen als Hausbesorgerin im Umfang der Werbungskostenpauschalierung ausgegangen werden könne, auf der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, beruhe. Im Falle der Versagung von - verglichen mit dem Pauschalsatz - höherer beantragter Werbungskosten könne der Pauschalsatz nach der Verordnung von Amts wegen im Schätzungsweg nach § 184 BAO herangezogen werden, wenn das Verfahren ergebe, dass über den Pauschalsatz hinausgehende Werbungskosten nicht anzuerkennen seien (vgl. BFG 26.03.2014, RV/7103263/2010). Die Bf. solle dadurch nicht schlechter gestellt werden als ein Steuerpflichtiger, der von vornherein nur das

„Hausbesorgerpauschale“ beantrage.

Abschließend wurde das - der nachfolgenden Ablichtung ersichtliche - Ergebnis der Schätzung im Sinn des § 184 BAO in Zahlen wie folgt dargestellt:

Bruttobezüge Kennzahl 210	10.677,60 €
Bezüge gemäß Kennzahl 215 -	
Bezüge gemäß Kennzahl 220	-1.268,40 €
Bemessungsgrundlage	9.409,20 €
15% von 9.409,20 € wären	1.411,38 €
Kostenersätze gem. § 26 EStG betragen	835,19 €
ergibt Werbungskosten in Höhe von	576,19 €.

Über das Schreiben des BFG vom 2.08.2016 hinauf, mit dem das BFG der Bf. freigestellt hatte, eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Amtsvertretung zum Vorlageantrag abzugeben, wurde dem BFG mit dem mit 31.08.2016 datierten Schreiben der Bf. in Ergänzung zu den dem Schreiben beigelegten Zahlungsbestätigungen vom 5.08.2014 und 26.08.2014 betreffend das Urlaubsvertretungsgeld 2014 mitgeteilt, dass die Vertretungen zum Teil durch den Ehemann der Bf. und den Sohn durchgeführt worden wären; das Geld sei innerhalb der Familie in bar ausgezahlt worden.

Mit Mail des BFG vom 31.08.2016 wurde die Gegenäußerung der Bf. (samt Beilagen) zur Stellungnahme der Amtsvertretung zum Vorlageantrag an die Amtsvertretung weitergeleitet; der belangten Behörde wurde freigestellt, eine Stellungnahme zur Mail abzugeben.

Im Gefolge einer Nachfrage bezüglich der letztgenannten Mail bei der Amtspartei sprach sich die Amtsvertretung in ihrer Mail vom 13.10.2020 für die Nichtanerkennung der Kostenersätze mit der Begründung aus, dass der Sohn und der Ehegatte die Aufgaben der Bf. für die Zeit deren Urlaubs übernommen hätten, ohne dass die Angehörigen Daten und Einkünfte für Reinigungsarbeiten angezeigt hätten. Auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und BFG zu Rechtsbeziehungen zwischen Nahestehenden wurde verwiesen. Im Übrigen ersuchte die Amtsvertretung um Entschuldigung für die Verzögerung des Schreibens; der Grund dafür wären technische Probleme gewesen.

Mit dem an die Bf. adressierten Schreiben des BFG vom 16.10.2020 erging das an die Ausführungen zu den gesetzlichen Bestimmungen des Hausbesorgergesetzes und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs a) zu Rechtsbeziehungen zwischen Nahestehenden bzw. b) zur freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO anschließende Ersuchen um Abgabe einer Stellungnahme zu diesem Schreiben und Übermittlung sämtlicher Beweismittel, die geeignet sein könnten, das Vorliegen von Verträgen zwischen der Bf. und deren nahen Angehörigen, die den Kriterien des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Verträge zwischen nahe Angehörigen entsprechen, offen zu legen.

Mit Mail der steuerlichen Vertretung vom 30.10.2020 wurde dem BFG mitgeteilt, dass die Vertretung auch in den Jahren davor mittels schriftlicher Bestätigung der Hausverwaltung RA Dr. A. am 28.08.2014 angezeigt worden wäre. Der Einfachheit halber sei der Hausverwaltung nur der Ehegatte gemeldet worden. Aufgrund des Willens des Ehepaars, auch drei Wochen

gemeinsamen Urlaub zu machen, sei der Sohn für die restlichen zwei Wochen wegen der Übernahme der Tätigkeiten gefragt worden. Da sowohl der Ehegatte als auch der Sohn einem Arbeits- bzw. Angestelltenverhältnis unterliegen und den Betrag iHv 720,00 € im Jahr steuerfrei einnehmen könnten, sei eine Anzeige der Einnahmen aus der Urlaubsvertretung bei den jeweiligen Arbeitnehmerveranlagungen nicht gemacht worden. Es gebe keine gesonderte schriftliche Vereinbarung zwischen den Ehepartnern betreffend Urlaubsvertretung in dem angezeigten Zeitraum.

Die steuerliche Vertretung schloss sich der Argumentation der Amtsvertretung an, dass es eine fremdübliche Vereinbarung geben sollte, und bestätigte, dass diese in diesem Fall mündlich erfolgt sei, da der Ehemann auch unterjährig bei den Hausarbeiterpflichten mithelfe (wofür hierfür keinerlei Entgelt bezogen werde, weil es der Ehegattenpflicht unterliege) und somit bestens mit den täglich und wöchentlich zu verrichtenden Arbeiten vertraut sei. Der auch in diesem Haus wohnhafte Sohn habe von klein auf die notwendigen Arbeitsvorgänge kennen gelernt und habe auch mitgeholfen. Da die Eigentümer des Hauses die Familie dadurch, dass die meisten so wie die Bf. auch in diesem Haus wohnen würden, seit Jahrzehnten kenne, sei auf eine Dokumentation der verrichteten Arbeiten kein Wert gelegt worden. Bei Beschwerde gehe das in diesem kleinen Kreis noch mündlich und jeder Bewohner komme bei der Wohnung im Erdgeschoß bei der Familie vorbei, sodass dies als nicht notwendig erachtet worden sei.

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist die Aufzählung der notwendigen Arbeiten während der Urlaubsvertretung im Sommer 2014 ersichtlich:

täglich: Liftkontrolle auf Verschmutzung bzw. Reinigung
 täglich: Verfügbarkeit bei Liftstörungen bzw. Störungen die im Haus anfallen können (Strom, Licht, etc.) + Meldung an die Hausverwaltung
 täglich: Organisation der Waschkücheneinteilung inkl. Schlüsselvergabe und monatliche Abrechnung mit der Hausverwaltung
 täglich: Verfügbarkeit für Handwerker, zB Keller aufsperrn f. Wasserzähler-Ablesung oder Rattenköder-Aufstellung
 täglich: Verfügbarkeit für Hausbewohner für Meldungen von Störungen und Weiterleitung an die Hausverwaltung
 wöchentlich: Stiegenhaus kehren und aufwaschen
 wöchentlich: Gartenwege kehren
 wöchentlich: Waschküche kehren + waschen
 wöchentlich: Leuchtmittel im Gang kontrollieren und ggf. ersetzen
 wöchentlich: Müllentsorgung kontrollieren (in den Papiertonnen landet oft auch anderer Müll)
 2-wöchentlich: Rasen mähen
 monatlich: Dachboden kehren (= der Trockenraum)

Mit der Mail vom 30.10.2020 wurde eine vom Ehegatten der Bf. unterschriebene Bestätigung über die Urlaubsvertretung für das Jahr 2014 vom 28.08.2014 und die - nachfolgend abgelichtete- (gekürzte) E-Mail der Hausverwaltung an die steuerliche Vertreterin der Bf. aus dem Jahr 2016 (20.08.2016), „*wo eine allgemeinere Darstellung der Hausverwaltung aufgelistet ist*“, übermittelt:

[...]

Abschließend äußerte die steuerliche Vertretung die Hoffnung, den Umfang und die tatsächliche Vereinbarung genügend nachgewiesen zu haben, und ersuchte um Anerkennung der gesamten Werbungskosten für das Jahr 2014 in Höhe von 1.286,40 € (siehe Beilage) anstatt der bisher in Höhe von 576,19 € anerkannten Werbungskosten.

Mit der nachfolgenden Ablichtung wird die der Mail vom 30.10.2020 angefügte Berechnung der Werbungskosten dargestellt:

Berufsgruppenpauschale - Hausmeister im Jahr 2014

	EUR	EUR
Jahresbruttobezug (210)	10.677,60	
- Steuerfreie Bezüge (215)	0,00	
- Steuerbegünstigte Sonderzahlungen (220)	-1.268,40	
- Vertretergelder - nicht steuerbare Bezüge (§26 Z4)	-835,19	
Bemessungsgrundlage	8.574,01	
davon 15%	1.286,10	1.286,10
Gesamt		1.286,10

Mit der beim BFG am 2.11.2020 eingelangten „*Stellungnahme zur Beantwortung des Vorhalts (16.10.2020) vom 30.10.2020*“ hielt die Amtsvertretung der Bf. vor, nach Überprüfung der zur Verfügung gestellten Dokumente zur Ansicht zu kommen, dass die Unterlagen und Beweise nicht geeignet seien, um eindeutig und klar zu beweisen, dass diese Vertretungen tatsächlich stattgefunden hätten. Da es sich um Verträge zwischen nahen Angehörigen handle, müssten die nachfolgend zitierten Punkte erfüllt sein:

„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 18.04.2007, [2004/13/0025](#) mwN)“.

Nach Ansicht der Amtsvertretung fehle es im gegenständlichen Beschwerdefall also

*) an der Publizität und Klarheit, ob zwischen der Bf. und ihrem Ehegatten und dem Sohn über die gegenständlich von erbrachten Leistungen - wie es fremdüblich wäre - vor der Erbringung der Leistungen ein Vertrag abgeschlossen worden wäre oder ob die Erbringung der Leistungen unmittelbar aufgrund von Beistandspflichten erfolgt wäre, *) und an der Fremdüblichkeit der Auszahlung der Entlohnung.

Jeder dieser Punkte sei hinreichend zur einkommensteuerlichen Nicht-Anerkennung der gegenständlichen Vereinbarung samt ihrer Durchführung sowie damit zur Nichtsteuerbarkeit allfälliger direkter oder indirekter Einnahmen der Bf..

Es könne auch nicht das Vorbringen, dass die Zahlungen für Urlaubsvertretungen tatsächlich geflossen seien, dadurch, dass es keinerlei Beweise dafür gebe, nicht nachgewiesen werden.

Trotz Vorlage unzureichender Beweise sei die Abgabenbehörde gemäß § 115 BAO zur amtswegigen Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse verpflichtet. Eine Schätzung solle den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommen und dürfe nicht zu einer Strafbesteuerung führen. Diese Schätzung beruhe auf der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001. Es könne

davon ausgegangen werden, dass der Bf. Aufwendungen als Hausbesorgerin im Umfang der Werbungskostenpauschalierung erwachsen seien.

Mit Vorhalt des BFG vom 2.11.2020 wurde den Verfahrensparteien vorgehalten, dass die derzeitige Aktenlage aufgrund der Widersprüchlichkeit der Daten in den Bestätigungen vom 5.08.2014, 26.08.2014 und 28.08.2014 für die nachträgliche Ausstellung dieser Beweismittel und somit für das Fehlen eines Nachweises für das Vorliegen von abgabenrechtlich relevanten Geldabflüssen von der Bf. an nahe Angehörige der Bf. im Rahmen der Urlaubsvertretung spreche. Auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 167 Abs. 2 BAO wurde verwiesen. Abschließend wurden die Verfahrensparteien um Abgabe einer schlüssigen Stellungnahme zum Schreiben des BFG vom 2.11.2020 samt Beilagen ersucht.

Mit Vorhalt des BFG vom 4.11.2020 wurde die Bf. um Abgabe einer Gegenäußerung zur abgabenbehördlichen „*Stellungnahme zur Beantwortung des Vorhalts (16.10.2020) vom 30.10.2020*“ ersucht.

Mit Mail vom 29.12.2020 bestätigte die steuerliche Vertreterin, dass das BFG alle schriftlichen Belege bzw. Darstellungen erhalten hätte. Da diese offensichtlich nicht ausreichen würden, um ausreichend glaubhaft zu machen, dass die mündlichen Vereinbarungen und der Geldfluss in Form von Barzuwendungen gegeben seien, würde die Bf. das Verfahren gerne abschließen wollen und diese Entscheidung zu den Herausforderungen des Jahres 2020 legen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass die Bf. mit der Abgabenerklärung für das Jahr 2014 das Werbungskostenpauschale für Hausbesorger gemäß § 17 EStG geltend gemacht hat. Erst im Zuge des Rechtsmittelverfahrens ist die Bf. nach Thematisierung der Fehlerhaftigkeit der Berechnung der Werbungskostenpauschale dazu übergegangen, die Anerkennung der tatsächlichen Kosten (laut Vorlageantrag: 1.059,39 € plus zusätzlich 120,00 € Telefon- und Internetkosten) als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 zu begehren.

Zwischen den Verfahrensparteien stehen das Kilometergeld in Höhe von 50,40 € und diverse Barauslagen in Höhe von 95,71 € jeweils als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 außer Streit. Der abgabenrechtliche Charakter dieser Ausgaben in der Gesamthöhe von 146,11 € war anhand der Beilagen zum Ergänzungsschreiben des Bf. zum Vorlageantrag vom 15.04.2016, bestehend aus dem Fahrtenbuch 2014 mit Ausweis von Kosten von 50,44 € für 120 Dienstkilometer und der nachfolgend abgelichteten Aufgliederung von Materialkosten mit Auszeichnung jener Ausgaben, denen die belangte Behörde nach abgabenbehördlicher Überprüfung der Kostenbelege Werbungskostencharakter im Sinn des § 16 EStG 1988 bescheinigt hatte, festzustellen:

Datum	Beschreibung	
✓ 21.03.2014	Schutzkabeltrommel	15,99
✓ 21.03.2014	div. Büromaterial: Ordner, Scheren, Geldbörse f. Wasch- küchengeld, Tintenpatronen <i>1 verschluckt</i>	47,23 —
✓ 07.05.2014	Collageblöcke	9,98
✓ 07.10.2014	Postgebühren	2,10
18.10.2014	Fehlerbehebung für Handy <i>19 10%</i>	19,90 — 3,88
✓ 19.11.2014	Arbeitsmaterial f. Reparaturen	10,05
✓ 19.11.2014	Postgebühren	3,65
✓ 02.12.2014	Büromaterial: Haftnotiz, Flügelmappe, ...	10,36
09.12.2014	Sony Expiria - Handy	199,00
	- abzüglich Privatanteil 80%	-159,4
	Büromaterial f. Weihnachtsbesuch	39,60
		15,00 —
Gesamt		173,86
		<i>95,71</i>

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist die der Amtsvertretung zur Entscheidung über die Beschwerde vorgelegte Darstellung der nicht verrechneten Kosten ersichtlich:

übrige Ausgaben

Handy: 12 Monate á 5,-	60,00
Internet: 12 Monate á 5,-	60,00
Rechts- und Beratungsaufwand	0,00
sonstige betriebliche Aufwendungen	0,00
wurde nicht verrechnet!	120,00

Trotz Vorhalts in der im Vorlagebericht enthaltenen Stellungnahme der Amtsvertretung zum Vorlageantrag sind Belege für die Handy- und Internetkosten nicht nachgereicht worden. Hinsichtlich der Zahlungen in Zusammenhang mit der Urlaubsvertretung ist die Bf. mit dem abgabenbehördlichen Schreiben vom 10.05.2016 ersucht worden, sämtliche Aufzeichnungen und Bestätigungen über die kostenfreien Ersätze gemäß § 26 EStG vorzulegen. Mit dem Schreiben ist die Bf. darüber belehrt worden, dass im Falle von Vertreterentschädigungen die „Bestätigung mit Name, Adresse, Sozialversicherungsnummer, Höhe des übernommenen Betrages, sowie Nachweis des Geldflusses (Überweisungsbestätigung)“ vorzulegen ist und der Lohnzettel alleine nicht ausreichend ist. Trotz dieses Ersuchens sind der Amtspartei Daten von Sozialversicherungsträgern betreffend Personen, die die Leistungen der Bf. als Hausbesorgerin während der Urlaubszeit der Bf. übernommen hatten, nicht angezeigt worden. Mit dem Begleitschreiben vom 31.08.2016 zu den nachfolgend abgelichteten Bestätigungen über Zahlungen an den Ehegatten und den Sohn im Rahmen der Urlaubsvertretung im Jahr 2014 hat die Bf. die Amtsvertretung darüber in Kenntnis gesetzt, dass das Geld für den Ehegatten und den Sohn der Bf. innerhalb der Familie in bar ausgezahlt worden war:

Zahlungsbestätigung des Ehegatten der Bf.

...straße
1210 Wien
Versicherungsnummer:

Hiermit bestätigen wir die Urlaubsvertretung von Frau für 21.7.2014 bis

5.8.2014
Datum und Unterschrift

Zahlungsbestätigung des Sohnes der Bf.

...straße
1210 Wien
Versicherungsnummer:

Hiermit bestätigen wir die Urlaubsvertretung von Frau für 4.8.2014 bis 24.8.2014 (3 Wochen). Das Entgelt iHv **500,00 EUR** habe ich in bar erhalten.

26.8.2014
Datum und Unterschrift

Mit der Mail der steuerlichen Vertretung vom 30.10.2020 ist die nachfolgend abgelichtete (weitere) Bestätigung des Ehegatten der Bf. vom 28.8.2014 zum in Rede stehenden Streitpunkt an das BFG nachgereicht worden:

Ich,
geb.
wohnhaft in 1200 Wien
Telefon
bestätige, als Hausbesorger des Hauses
1200 Wien, in der Zeit ihres Urlaubs vom 21.7. - 24.8.2014
vertreten zu haben.

Wien, am 28.08.2014

Der Wohnsitz der Bf. ist die heutige Eigentumswohnung des Sohnes der Bf., bezüglich dieser die nachfolgend abgelichteten Eintragungen im Eigentümerblatt und Lastenblatt des Grundbuchs ersichtlich:

B-Blatt: 89 ANTEIL: 61/1574

- GEB:
- a 1944/1974 Wohnungseigentum an W 4
 - b 1093/2016 Übergabsvertrag 2015-11-27 Eigentumsrecht
 - c 1093/2016 Belastungs- und Veräußerungsverbot

C-Blatt: 45 auf Anteil B-LNR 89

- a 1093/2016
WOHNUNGSGEBRAUCHSRECHT
gem Pkt "Zweitens" Übergabsvertrag 2015-11-27 für
..... die Eltern des
Sohnes der Bf.

C-Blatt: 46 auf Anteil B-LNR 89
a 1093/2016
BELASTUNGS- UND VERÄUSSERUNGSVERBOT für die Eltern des Sohnes
der Bf.

In Streit steht die nachfolgend abgelichtete „Berufsgruppenpauschale-Hausmeister 2014“:

Berufsgruppenpauschale - Hausmeister im Jahr 2014

	EUR	EUR
Jahresbruttobezug (210)	10.677,60	
- Steuerfreie Bezüge (215)	0,00	
- Steuerbegünstigte Sonderzahlungen (220)	-1.268,40	
- Vertretergelder - nicht steuerbare Bezüge (§26 Z4)	-835,19	
Bemessungsgrundlage	8.574,01	
davon 15%	1.286,10	1.286,10
Gesamt		1.286,10

2. Beweiswürdigung

Aufgrund der Aktenlage ist als erwiesen anzunehmen, dass die Bf. als Hausbesorgerin bei einer Eigentümergeinschaft im Streitjahr beschäftigt gewesen ist. Abweichend von der Abgabenerklärung 2014, mit der die Bf. noch das Berufsgruppenpauschale für Hausmeister als Werbungskosten gemäß [§ 16 EStG 1988](#) geltend gemacht hatte, sind erst mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 die tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten im Sinn des § 16 EStG 1988 geltend gemacht worden.

Die Gesamtsumme der nachgewiesenen Werbungskosten setzt sich aus dem durch das Fahrtenbuch dokumentierten Kilometergeld (50,40 €) und diversen - belegmäßig nachgewiesenen - Barauslagen (95,71 €) zusammen und beträgt daher 146,11 €.

Die als Werbungskosten beantragten Ausgaben für Mobilfunk und Internet sind weder durch Aufzeichnungen über Ferngespräche und die Nutzung von Internetdiensten dokumentiert, noch durch Zahlungsüberweisungen belegt worden. Trotz Vorhalts im Vorlagebericht ist kein einziger Rechnungsbeleg für Handy- und Internetkosten offengelegt worden.

Die Leistungen, die der Ehegatte der Bf. und der Sohn der Bf. in der Funktion als Vertreter der Bf. als Hausbesorgerin während der Urlaubszeit der Bf. erbracht haben sollen, sind allein anhand der drei Zahlungsbestätigungen nicht als erwiesen anzunehmen, weil anhand dieser nicht einmal der Vertragstyp der Vertreterverträge - Dienst- oder Werkvertrag - bestimmbar ist. Das Fehlen weiterer Beweismittel ist ungewöhnlich, weil die Bf. als Miteigentümerin einer Wohnung in dem von ihr als Hausmeisterin betreuten Haus Mitglied der Eigentümergeinschaft A-Straße gewesen ist und Arbeitnehmer, die durch den Dienstgeber vor Arbeitsantritt beim zuständigen Krankenversicherungsträger anzumelden sind, eine Abschrift der vollständigen Anmeldung unverzüglich ausgehändigt zu erhalten haben. Ist ein Dienstnehmer fallweise beschäftigt, so gibt es für diesen eine eigene Anmeldung, die a) über

ELDA (Elektronischer Datenaustausch mit den österreichischen Sozialversicherungsträgern) erfolgt (und unter bestimmten Voraussetzungen auch telefonisch, per Fax, Lohnsoftware oder ELDA App erfasst werden kann) und für jeden Beschäftigungstag zu erstatten ist. Bei einem dem Tatbestand einer Ordnungswidrigkeit entsprechenden Meldeverstoß drohen der Eigentümergemeinschaft Verwaltungsstrafen der Bezirksverwaltungsbehörde. Angesichts dieses Meldesystems wären daher Daten über die An- und Abmeldungen des Ehegatten der Bf. sowie des Sohnes des Bf. durch die Eigentümergemeinschaft im Streitjahr Tatsachen gewesen, die für das Vorbringen über Vereinbarungen zwischen der Bf. und den in Rede stehenden nahen Angehörigen im Streitjahr zweckdienlich gewesen wären und bei Anmeldung der Nahestehenden beim Sozialversicherungsträger nachweisbar gewesen wären.

Grundbuchsdaten bestätigen die Eigenschaft der Bf. als Miteigentümerin der Wohnung A-Straße / top Nr. 4 im Streitjahr und damit die Beteiligung der Bf. an der Wohnungseigentümergeinschaft. Wenn Kosten für die Urlaubsvertretung der Bf. als Hausbesorgerin geltend gemacht werden und die vertretene Hausbesorgerin eine Dokumentation der verrichteten Arbeiten nicht vorweisen kann, weil - so die diesbezügliche Begründung der Bf. - die Eigentümer des Hauses die Familie der Bf. seit Jahrzehnten kennen würden, auf eine Dokumentation der verrichteten Arbeiten kein Wert gelegt worden sei und die Bf. die Führung solcher Aufzeichnungen nicht als notwendig erachtet habe, liegen Verhältnisse solcher Art vor, bei denen mangels eines Interessensgegensatzes im Bereich der Rechtsbeziehungen zwischen der Bf. als Hausbesorgerin und den ihr Nahestehenden als Urlaubsvertretung die Gefahr besteht, dass rechtliche Gestaltungen ausschließlich aus dem Grund der Erzielung von Steuervorteilen vorgenommen worden sind. An derartige Rechtsbeziehungen stellt die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs für den steuerlichen Bereich erhöhte Anforderungen. Da die Vereinbarungen betreffend die Urlaubsvertretung den Kriterien „Außenwirkung“, „Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt“, „Fremdüblichkeit“ dadurch, dass die steuerliche Vertretung als Beweis für diese Verträge lediglich die vom Ehegatten unterschriebenen Zahlungsbestätigungen vom 5.08.2020 und 28.08.2020 sowie die vom Sohn unterzeichnete Zahlungsbestätigung vom 26.08.2020 vorgelegt hat, nicht entsprechen, steht der abgabenrechtliche Charakter der in Rede stehenden Barzahlungen der Bf. innerhalb der Familie zwischen den Verfahrensparteien in Streit.

Rechtslage

Werbungskosten sind gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist [§ 184 Abs. 2 BAO](#) zufolge insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der

Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Mit dem aufgrund des [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#), BGBl. Nr. 400/1988, ergangenen [§ 1 Z. 7 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen](#) StF: [BGBl. II Nr. 382/2001](#) (V) wurden für Hausbesorger nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 15% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.504 € jährlich, als Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt.

[§ 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen](#) StF: BGBl. II Nr. 382/2001 (V) bestimmt, dass die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16), sind.

Gemäß [§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen](#) StF: [BGBl. II Nr. 382/2001](#) (V) kürzen Kostenersätze gemäß [§ 26 EStG 1988](#) die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter). Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können [§ 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen](#) StF: [BGBl. II Nr. 382/2001](#) (V) zufolge daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren war der Beschwerde teilweise Folge zu geben, weil von den als Werbungskosten geltend gemachten finanziellen Belastungen das Kilometergeld in Höhe von 50,40 € und diverse Barauslagen in Höhe von 95,71 € als gemäß [§ 16 EStG 1988](#) abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen waren.

Der Antrag auf Anerkennung der Kosten für die Urlaubsvertretung als Werbungskosten gemäß [§ 16 EStG 1988](#) war jedoch abzuweisen, weil die Vertretungsverhältnisse dadurch, dass weder der jeweilige Vertragstyp, noch der Werbungskostencharakter der in Rede stehenden Zahlungen innerhalb der Familie allein anhand der vorgelegten Zahlungsbestätigungen vom 5.08.2014, 26.04.2014 und 28.04.2014 feststellbar war, den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Verträge zwischen Nahestehenden nicht entsprochen

hatten. Die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (z.B. VwGH 18.04.2007, [2004/13/0025](#)) lässt nämlich keinen Zweifel daran bestehen, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur dann als erwiesen angenommen und damit anerkannt werden können, 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. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 31.01.2019, [Ra 2018/15/0050](#) mwN). Auch die Erfüllung dieser vertraglichen Vereinbarungen hat den in Rede stehenden Anforderungen zu genügen (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0046](#)).

Die Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen Nahestehenden müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung ([§ 167 Abs. 2 BAO](#)) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des [§ 21 BAO](#) (VwGH 10.05.1988, [87/14/0084](#)).

Die Bestimmung des [§ 21 BAO](#) heißt, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist. Nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte (z.B. VwGH 27.08.1998, [98/13/0080](#); 22.02.2000, [95/15/0033](#); 19.09.2001, [2001/16/0402](#), 0403; gleiche Auffassung z.B. VfGH 12.12.1968, [V 71/68](#)) stellt [§ 21 BAO](#) keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (eine Beweiswürdigungsregel, VwGH 11.08.1993, [91/13/0005](#)). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH 14.01.1986, [85/14/0134](#)) und ist kein einseitig fiskalisch orientiertes Instrument (VwGH 11.08.1993, [91/13/0005](#)).

Hinsichtlich den Kriterien des Verwaltungsgerichtshofs bezüglich Vereinbarungen zwischen Nahestehenden bedeutet das Kriterium „Außenwirkung“, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen zu erfüllen haben, die unter Fremden üblich sind. Bei Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung über die Urlaubsvertretung müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 1.07.2003, [97/13/0215](#); 17.12.2008, [2004/13/0056](#)). Bei Dienstverträgen ist daher auf die für Beschäftigungsverhältnisse in Österreich geltenden Bestimmungen des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG) zu verweisen, aufgrund dieser jede der Pflichtversicherung nach dem ASVG unterliegende Person von der Dienstgeberin bzw. vom Dienstgeber beim

zuständigen Krankenversicherungsträger unaufgefordert zur Versicherung zu melden ist.

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist der Text des [§ 4 ASVG](#) BGBl. Nr. 189/1955 in der Fassung des BGBl. I [Nr. 187/2013](#) ersichtlich:

Vollversicherung

§ 4. (1) In der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung sind auf Grund dieses Bundesgesetzes versichert (vollversichert), wenn die betreffende Beschäftigung weder gemäß den §§ 5 und 6 von der Vollversicherung ausgenommen ist, noch nach § 7 nur eine Teilversicherung

begründet:

1. die bei einem oder mehreren Dienstgebern beschäftigten Dienstnehmer;
2. die in einem Lehrverhältnis stehenden Personen (Lehrlinge);

3. die im Betrieb der Eltern, Großeltern, Wahl- oder Stiefeltern ohne Entgelt regelmäßig beschäftigten Kinder, Enkel, Wahl- oder Stiefkinder, die das 17. Lebensjahr vollendet haben und keiner anderen Erwerbstätigkeit hauptberuflich nachgehen, alle diese, soweit es sich nicht um eine Beschäftigung in einem land- oder forstwirtschaftlichen oder gleichgestellten Betrieb (§ 27 Abs. 2) handelt;

.....

(2) Dienstnehmer im Sinne dieses Bundesgesetzes ist, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird; hierzu gehören auch Personen, bei deren Beschäftigung die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen. Als Dienstnehmer gelten jedenfalls Personen, die mit Dienstleistungsscheck nach dem Dienstleistungsscheckgesetz (DLSG), [BGBl. I Nr. 45/2005](#), entlohnt werden. Als Dienstnehmer gilt jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist, es sei denn, es handelt sich um

1. Bezieher von Einkünften nach § 25 Abs. 1 Z 4 lit. a oder b EStG 1988 oder
2. Bezieher von Einkünften nach § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988, die in einem öffentlich-rechtlichen Verhältnis zu einer Gebietskörperschaft stehen oder
3. Bezieher/innen von Geld- oder Sachleistungen nach dem Freiwilligengesetz.

(4) Den Dienstnehmern stehen im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw.), mit Ausnahme der bürgerlichen Nachbarschaftshilfe,
2. eine Gebietskörperschaft oder eine sonstige juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen verwalteten Betriebe, Anstalten, Stiftungen oder Fonds (im Rahmen einer Teilrechtsfähigkeit),

wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn,

- a) dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG oder § 2 Abs. 1 BSVG oder nach § 2 Abs. 1 und 2 FSVG versichert sind oder
- b) dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Z 1 lit. f B-KUVG handelt oder
- c) dass eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder
- d) dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschaffender, insbesondere als Künstler im Sinne des § 2 Abs. 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes, handelt.

(Anm.: Abs. 5 aufgehoben durch [BGBl. I Nr. 39/1997](#))

(6) Eine Pflichtversicherung gemäß Abs. 1 schließt für dieselbe Tätigkeit (Leistung) eine Pflichtversicherung gemäß Abs. 4 aus.

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist der folgende Text des [§ 5 ASVG](#) BGBl. Nr. 189/1955 in der Fassung des [BGBl. II Nr. 434/2013](#) ersichtlich:

Ausnahmen von der Vollversicherung

§ 5. (1) Von der Vollversicherung nach § 4 sind - unbeschadet einer nach § 7 oder nach § 8 eintretenden Teilversicherung - ausgenommen:

1. Die Kinder, Enkel, Wahlkinder, Stiefkinder und Schwiegerkinder eines selbständigen Landwirtes im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 des Bauern-Sozialversicherungsgesetzes, wenn sie hauptberuflich in dessen land(forst)wirtschaftlichem Betrieb beschäftigt sind;
2. Dienstnehmer und ihnen gemäß § 4 Abs. 4 gleichgestellte Personen, ferner Heimarbeiter und ihnen gleichgestellte Personen sowie die im § 4 Abs. 1 Z 6 genannten Personen, wenn das ihnen aus einem oder mehreren Beschäftigungsverhältnissen im Kalendermonat gebührende Entgelt den Betrag gemäß Abs. 2 nicht übersteigt (geringfügig beschäftigte Personen);

.....

(2) Ein Beschäftigungsverhältnis gilt als geringfügig, wenn es

1. für eine kürzere Zeit als einen Kalendermonat vereinbart ist und für einen Arbeitstag im Durchschnitt ein Entgelt von höchstens 30,35 €, insgesamt jedoch von höchstens 395,31 € gebührt oder
2. für mindestens einen Kalendermonat oder auf unbestimmte Zeit vereinbart ist und im Kalendermonat kein höheres Entgelt als 395,31 € gebührt.

Keine geringfügige Beschäftigung liegt hingegen vor, wenn das im Kalendermonat gebührende Entgelt den in Z 2 genannten Betrag nur deshalb nicht übersteigt, weil

- infolge Arbeitsmangels im Betrieb die sonst übliche Zahl von Arbeitsstunden nicht erreicht wird (Kurzarbeit) oder
- die Beschäftigung im Laufe des betreffenden Kalendermonates begonnen oder geendet hat oder unterbrochen wurde.

Auch gilt eine Beschäftigung als Hausbesorger nach dem Hausbesorgergesetz, [BGBl. Nr. 16/1970](#), nicht als geringfügig, außer während der Zeit

- eines Beschäftigungsverbotes gemäß den §§ 3 und 5 des Mutterschutzgesetzes (MSchG), [BGBl. Nr. 221/1979](#), oder
- einer Karenz nach dem Mutterschutzgesetz 1979 (MSchG), [BGBl. Nr. 221/1979](#), oder dem Väter-Karenzgesetz – VKG, [BGBl. Nr. 651/1989](#) oder bei Anspruch auf Wochengeld.

Auf Beschäftigungsverhältnisse, die mit Dienstleistungsscheck entlohnt werden, ist ausschließlich die monatliche Geringfügigkeitsgrenze (Z 2) anzuwenden. An die Stelle der im ersten Satz genannten Beträge treten ab Beginn jedes Beitragsjahres (§ 242 Abs. 10) die unter Bedachtnahme auf § 108 Abs. 6 mit der jeweiligen Aufwertungszahl (§ 108a Abs. 1) vervielfachten Beträge.

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist der Text des [§ 33 ASVG](#) BGBl. Nr. 189/1955 in der Fassung des [BGBl. I Nr. 31/2007](#) ersichtlich:

ABSCHNITT IV Meldungen und Auskunftspflicht

An- und Abmeldung der Pflichtversicherten

§ 33. (1) Die Dienstgeber haben jede von ihnen beschäftigte, nach diesem Bundesgesetz in der Krankenversicherung pflichtversicherte Person (Vollversicherte und Teilversicherte) vor Arbeitsantritt beim zuständigen Krankenversicherungsträger anzumelden und binnen sieben Tagen nach dem Ende der Pflichtversicherung abzumelden. Die An(Ab)meldung durch den Dienstgeber wirkt auch für den Bereich der Unfall- und Pensionsversicherung, soweit die beschäftigte Person in diesen Versicherungen pflichtversichert ist.

(1a) Der Dienstgeber kann die Anmeldeverpflichtung so erfüllen, dass er in zwei Schritten meldet, und zwar

1. vor Arbeitsantritt die Dienstgeberkontonummer, die Namen und Versicherungsnummern bzw. die Geburtsdaten der beschäftigten Personen sowie Ort und Tag der Beschäftigungsaufnahme (Mindestangaben-Anmeldung) und
2. die noch fehlenden Angaben innerhalb von sieben Tagen ab Beginn der Pflichtversicherung (vollständige Anmeldung).

(2) Abs. 1 gilt für die nur in der Unfall- und Pensionsversicherung sowie für die nur in der Unfallversicherung nach § 7 Z 3 lit. a Pflichtversicherten mit der Maßgabe, daß die Meldungen beim Träger der Krankenversicherung, der beim Bestehen einer Krankenversicherung nach diesem Bundesgesetz für sie sachlich und örtlich zuständig wäre, zu erstatten sind.

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist der Text des [§ 34 ASVG](#) BGBl. Nr. 189/1955 in der Fassung des [BGBl. I Nr. 132/2005](#) ersichtlich:

Meldung von Änderungen

§ 34. (1) Die Dienstgeber haben während des Bestandes der Pflichtversicherung jede für diese Versicherung bedeutsame Änderung, insbesondere jede Änderung im Beschäftigungsverhältnis, wie Änderung der Beitragsgrundlage, Unterbrechung und Wiedereintritt des Entgeltanspruches, Wechsel in das neue Abfertigungssystem nach § 47 des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG), [BGBl. I Nr. 100/2002](#), oder nach vergleichbaren österreichischen Rechtsvorschriften, innerhalb von sieben Tagen dem zuständigen Krankenversicherungsträger zu melden.

(2) Erfolgt die Abrechnung der Beiträge nach dem Lohnsummenverfahren (§ 58 Abs. 4), so hat der Dienstgeber nach Ablauf eines jedes Beitragszeitraumes mittels elektronischer Datenfernübertragung (§ 41 Abs. 1 und 4) die Gesamtsumme der in diesem Zeitraum gebührenden und darüber hinaus gezahlten Entgelte zu melden (Beitragsnachweisung). Die Frist für die Vorlage der Beitragsnachweisung endet mit dem 15. des Folgemonats. Der beim zuständigen Krankenversicherungsträger oder beim Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) einzubringende Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) hat auch die Summe der allgemeinen Beitragsgrundlagen sowie der Sonderzahlungen und die Adresse der Arbeitsstätte am 31. Dezember bzw. am letzten Beschäftigungstag innerhalb eines Jahres zu enthalten. Die Übermittlung der Lohnzettel hat elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Ist dem Dienstgeber bzw. der auszahlenden Stelle die elektronische Übermittlung der Lohnzettel mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, so hat die Übermittlung der Lohnzettel auf dem amtlichen Vordruck bis Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Wird das Dienstverhältnis beendet, so hat die Übermittlung des Lohnzettels bis zum Ende des Folgemonats zu erfolgen.

Anmerkung

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist der Text des [§ 37 ASVG](#) BGBl. Nr. 189/1955 in der Fassung des [BGBl. I Nr. 61/2010](#) zu entnehmen:

Meldung nur unfallversicherter Personen

§ 37. Für die Meldungen der nur in der Unfallversicherung pflichtversicherten mit Ausnahme der im § 7 Z 3 lit. a und b und der im § 8 Abs. 1 Z 3 lit. a, h, i und l genannten Personen sind die Grundsätze der §§ 33 bis 35 und 36 Abs. 3 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, daß die

Meldungen beim zuständigen Träger der Unfallversicherung zu erstatten sind. Für die nach § 8 Abs. 1 Z 3 lit. a in der Unfallversicherung Pflichtversicherten sind die Meldungen beim Träger der Pensionsversicherung der in der gewerblichen Wirtschaft selbständig Erwerbstätigen zu erstatten, wobei die Bestimmungen der §§ 18 und 21 des Gewerblichen Sozialversicherungsgesetzes entsprechend anzuwenden sind. Das Nähere wird in der Satzung des Trägers der Unfallversicherung bestimmt.

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist der Text des [§ 41 ASVG](#) BGBl. Nr. 189/1955 in der Fassung des [BGBl. I Nr. 138/2013](#) zu entnehmen:

§ 41. (1) Die Meldungen nach § 33 Abs. 1 und 2 sowie nach § 34 Abs. 1 sind mittels elektronischer Datenfernübertragung in den vom Hauptverband festgelegten einheitlichen Datensätzen (§ 31 Abs. 4 Z 6) zu erstatten.

(Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch [BGBl. I Nr. 31/2004](#) und [BGBl. I Nr. 152/2004](#))

(3) Das Einlangen der Meldungen ist mittels elektronischer Datenfernübertragung zu bestätigen.

(4) Meldungen außerhalb elektronischer Datenfernübertragung gelten nur dann als erstattet, wenn sie gemäß den Richtlinien nach § 31 Abs. 5 Z 29 erfolgen. Diese Richtlinien haben

1. andere Meldungsarten – mit Ausnahme von Meldungen in Papierform durch juristische Personen und eingetragene Personengesellschaften – insbesondere dann zuzulassen,
 - a) wenn eine Meldung mittels Datenfernübertragung für Betriebe unzumutbar ist;
 - b) wenn die Meldung nachweisbar durch unverschuldeten Ausfall eines wesentlichen Teiles der Datenfernübertragungseinrichtung technisch ausgeschlossen war;
2. eine Reihenfolge anderer Meldungsarten – mit Ausnahme von Meldungen in Papierform durch juristische Personen und eingetragene Personengesellschaften – festzulegen, wobei nachrangige Meldungsarten nur dann zuzulassen sind, wenn vorrangige für den Dienstgeber wirtschaftlich unzumutbar sind;

3. für die Mindestangaben-Anmeldung nach § 33 Abs. 1a Z 1 auch die telefonische Meldung und die Meldung mit Telefax vorzusehen.

(5) Zwei Abschriften der bestätigten, vollständigen An(Ab)meldung sind dem Dienstgeber zu übermitteln. Eine Abschrift ist vom Dienstgeber unverzüglich an den Dienstnehmer weiterzugeben.

(6) Die Meldung nach § 35 Abs. 4 lit. c wird bei Personen, die dem Dienstleistungsscheckgesetz unterliegen, durch die Übermittlung des Dienstleistungsschecks sowie eines allfälligen Beiblattes im Sinne des § 3 Abs. 3 DLSG erfüllt.

Aus der nachfolgenden Ablichtung ist der Text des [§ 41a ASVG](#) BGBl. Nr. 189/1955 in der Fassung des [BGBl. I Nr. 83/2009](#) zu entnehmen:

Sozialversicherungsprüfung

§ 41a. (1) Die Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) haben die Einhaltung aller für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Tatsachen zu prüfen (Sozialversicherungsprüfung). Hierzu gehört insbesondere

- die Prüfung der Einhaltung der Meldepflichtungen in allen Versicherungs- und Beitragsangelegenheiten und der Beitragsabrechnung,
- die Prüfung der Grundlagen von Geldleistungen (Krankengeld, Wochengeld, Arbeitslosengeld usw.),
- die Beratung in Fragen von Melde-, Versicherungs- und Beitragsangelegenheiten.

(2) Sind für einen Dienstgeber mehrere Krankenversicherungsträger zuständig, so hat die Sozialversicherungsprüfung jener Krankenversicherungsträger durchzuführen, in dessen Bereich sich die Betriebsstätte im Sinne des § 81 des Einkommensteuergesetzes 1988 befindet.

(3) Gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung ist vom Krankenversicherungsträger auch die Lohnsteuerprüfung nach § 86 des Einkommensteuergesetzes 1988 durchzuführen. Der Prüfungsauftrag ist von jenem Krankenversicherungsträger zu erteilen, der die Prüfung durchführen wird.

(4) Für die Sozialversicherungsprüfung gelten die für Außenprüfungen (§ 147 der Bundesabgabenordnung) maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) ist das Prüfgorgan des Krankenversicherungsträgers als Organ des für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamtes tätig. Das Finanzamt ist von der Prüfung und vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen.

(5) Die Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) haben den Finanzämtern der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) und den Gemeinden alle für das Versicherungsverhältnis und die Beitragsentrichtung bedeutsamen Daten zur Verfügung zu stellen. Diese Daten dürfen nur in der Art und dem Umfang verwendet werden, als dies zur Wahrnehmung der gesetzlich übertragenen Aufgaben eine wesentliche Voraussetzung ist. Die Verwendung nicht notwendiger Daten (Ballastwissen, Überschusswissen) ist unzulässig. Daten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr benötigt werden, sind möglichst rasch zu löschen.

Wie die vorangegangenen ASVG-Bestimmungen zeigen, ist es für die Anmeldung von Dienstnehmern ohne Bedeutung, ob Beschäftigte z.B. eine Hausbesorgerin für die Zeit von 21.07.2014 bis 24.08.2014, von 21.07.2014 bis 3.08.2014 oder von 4.08.2014 bis 24.08.2014 vertreten, weil Mitarbeiter in normalen Dienstverhältnissen genauso wie geringfügig Beschäftigte an- und abzumelden sind. Dies gilt auch für die Meldung einer Änderung. Die Anmeldung von Dienstnehmern setzt voraus, dass der Dienstgeber über eine Beitragskontonummer und der Versicherte über eine Versicherungsnummer verfügen. Die Versicherungsnummer wird spätestens im Zuge der Anmeldung angefordert. Der Dienstgeber hat jede beschäftigte Person vor Arbeitsantritt beim zuständigen Krankenversicherungsträger anzumelden. Bei der Erstattung einer sogenannten Vor-Ort-Anmeldung ist eine elektronische Anmeldung binnen sieben Tagen ab dem Beginn der Pflichtversicherung nachzuholen. Im Falle des Abschlusses von befristeten Dienstverträgen mit Vertretern für die Bf. wäre es der Bf. bei meldungssystemkonformen Verhalten des Dienstgebers bedingt durch den Internetzugang möglich gewesen, die Richtigkeit der Angaben betreffend die Urlaubsvertretung durch Nahestehende anhand der bei der Anmeldung von Dienstnehmern bekanntgegebenen Daten, zu denen die Daten des Dienstgebers (Beitragskontonummer etc.), die Namen der bzw. des Beschäftigten, die Versicherungsnummer bzw. das Geburtsdatum der jeweiligen Person, der Tag der Beschäftigungsaufnahme, der Versicherungsumfang (Vorliegen einer Voll- oder Teilversicherung) und der Beschäftigungsbereich (Angestellter, etc.) gehören, nachzuweisen. Gilt die Anmeldung beim zuständigen Krankenversicherungsträger als erstattet, wenn sie mittels ELDA in den vom Dachverband der österreichischen Sozialversicherung festgelegten einheitlichen Datensätzen an den Krankenversicherungsträger übermittelt wird, so ist ihr eine Außenwirkung zu bescheinigen. Auf die Bestätigung des Sozialversicherungsträgers über den Empfang der Anmeldungsdaten nach Beendigung des Datenübermittlungsverfahrens sei verwiesen.

Wenn Meldungen auf anderen Wegen, insbesondere in Papierform, mittels E-Mail oder telefonisch erfolgen, gelten diese zwar grundsätzlich als nicht erstattet, kommen jedoch dann, wenn sie in Papierform oder mittels E-Mail erfolgt sind, als Beweismittel in jedem Administrativ- und Rechtsmittelverfahren in Betracht, um den maßgebenden Sachverhalt, insbesondere die Erfüllung des Kriteriums der Außenwirkung betreffend Vereinbarungen zwischen Nahestehenden zumindest glaubhaft zu machen.

Auch eine Unzumutbarkeit (z.B. bei fehlender EDV Ausstattung) oder ein Ausfall eines wesentlichen Teiles der Datenfernübertragung wäre einer ordnungsgemäßen Anmeldung nicht entgegengestanden, weil in solchen Fällen eine Vor-Ort-Anmeldung mittels Fax oder telefonisch beim ELDA Competence Center erstattet werden hätte können, die als Beweismittel im Abgabungsverfahren der Bf. gemäß [§ 166 BAO](#) in Betracht gekommen wäre. Wenn die Arbeiten der Bf. während deren Urlaubs im Streitjahr von fallweise Beschäftigten verrichtet worden sind, handelt es sich bei diesen fallweisen Beschäftigten zwar um keine Normalbeschäftigte, jedoch gibt es eine eigene Anmeldung von fallweisen Beschäftigten über ELDA, die für jeden Beschäftigungstag zu erstatten ist. Auf die Möglichkeit der Erfassung der

Anmeldung von dieser Art von Dienstnehmern telefonisch, per Fax, Lohnsoftware oder ELDA App, sei verwiesen. Erfolgt eine Anmeldung zu unrecht, weil beispielsweise die Beschäftigung wider Erwarten nicht aufgenommen wurde oder der Beschäftigungszeitraum sich geändert hat, so sind es die Datenübermittlungsprotokolle, die eine Stornierung einer bereits erstatteten Meldung bzw. die Berichtigung von registrierten Meldedaten dokumentieren.

Da Bestätigungen des Sozialversicherungsträgers über Anmeldedaten betreffend den Ehegatten der Bf. und den Sohn der Bf. für die in den Zahlungsbestätigungen ausgewiesenen Zeiträume gefehlt hatten und nicht ermittelbar waren, war die Möglichkeit, dass die Entfaltung einer Außenwirkung der Rechtsbeziehungen zwischen der Bf. und den ihr Nahestehenden anhand von Sozialversicherungsträgerdaten festgestellt werden hätte können, nicht gegeben. Dieses Beweiswürdigungsergebnis wird durch die nachfolgend abgelisteten Bestimmungen des [§ 84 EStG 1988](#) BGBl. Nr. 400/1988 in der Fassung des [BGBI. I Nr. 58/2010](#) bestätigt:

Lohnzettel

§ 84. (1)

1. Der Arbeitgeber hat dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Bei Auszahlung einer pflegebedingten Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), von Wochengeld und vergleichbaren Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartigen Zuwendungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ein Lohnzettel von der auszahlenden Stelle auszustellen.
2. Der Lohnzettel hat alle im amtlichen Formular vorgesehenen für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten und die Summe der allgemeinen Beitragsgrundlagen sowie der Sonderzahlungen zu enthalten (§ 34 Abs. 2 ASVG). Die Übermittlung der Lohnzettel hat elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Ist dem Arbeitgeber bzw. der auszahlenden Stelle die elektronische Übermittlung der Lohnzettel mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Lohnzettel auf dem amtlichen Vordruck bis Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

3. a) Abweichend vom Übermittlungsstichtag gemäß Z 2 ist ein Lohnzettel bei Beendigung des Dienstverhältnisses bis Ende des Folgemonats zu übermitteln.
b) Abweichend vom Übermittlungsstichtag gemäß Z 2 ist ein Lohnzettel bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Arbeitgebers bis zum Ende des zweitfolgenden Monats zu übermitteln. In diesem Fall ist ein Lohnzettel bis zum Tag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auszustellen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem für Angelegenheiten des Arbeitsrechts zuständigen Bundesminister durch Verordnung für diesen Lohnzettel zusätzliche Daten, die für die Ermittlung der Ansprüche nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz erforderlich sind, festzulegen. Der Lohnzettel ist vom Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) den Geschäftsstellen der IEF-Service GmbH gemäß § 5 Abs. 1 des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes elektronisch zur Verfügung zu stellen.
4. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Lohnzettelübermittlung im Einvernehmen mit dem Bundesminister für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Arbeitgeber einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.
(2) Der Arbeitgeber (der Insolvenzverwalter) hat dem Arbeitnehmer in den Fällen des Abs. 1 Z 3 oder über dessen Verlangen für Zwecke der Einkommensteuerveranlagung einen Lohnzettel nach dem amtlichen Vordruck auszustellen.
(3) Der Lohnzettel ist auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76) auszuschreiben. Erfolgen nach Übermittlung eines Lohnzettels Ergänzungen des Lohnkontos, welche die Bemessungsgrundlagen oder die abzuführende Steuer betreffen, ist ein berichtigter Lohnzettel innerhalb von zwei Wochen ab erfolgter Ergänzung an das Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) zu übermitteln. Weiters sind die Bemessungsgrundlage für den Beitrag an die Mitarbeitervorsorgekasse (§ 26 Z 7 lit. d) sowie der eingezahlte Beitrag anzuführen.
(4) Ein Lohnzettel ist auch für Arbeitnehmer auszuschreiben, bei denen eine Pauschbesteuerung gemäß § 69 vorgenommen wurde, und für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 70).
(5) Auf dem Lohnzettel sind
– die Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG des Arbeitnehmers,
– die Versicherungsnummer und der Name des (Ehe)Partners sowie der Kinder (§ 106 Abs. 1) des Arbeitnehmers, falls der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde,
anzuführen. Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum anstelle der Versicherungsnummer anzuführen. Auf der für die Finanzverwaltung bestimmten Ausfertigung ist zusätzlich die Steuernummer des Arbeitgebers anzuführen.
(6) Dem Arbeitnehmer ist jede Änderung der vom Arbeitgeber vorgenommenen Eintragungen untersagt.

Nach dem Schutzzweck der Bestimmungen des ASVG und des EStG 1988 dient die Obliegenheit des Arbeitgebers, dem Finanzamt oder dem zuständigen Krankenversicherungsträger ([§ 23 Abs. 1 ASVG](#)) die Lohnzettel aller bei ihm im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln, **Kontrollzwecken** und soll bewirken, dass bei einer durchzuführenden Veranlagung die Istpflichtigen Einkünfte in zutreffender Höhe erfasst werden. Die durch die grundsätzliche Verpflichtung der Übermittlung auf elektronischem Weg bedingte

Verknüpfung der Lohnzettel mit der Sozialversicherungsnummer des Arbeitnehmers bedeutet, dass das Finanzamt die Veranlagung unter Ansatz der elektronisch gespeicherten Lohnzetteldaten durchführen kann und diese nicht nochmals eingeben muss. Jedem Arbeitgeber ist es z.B. im Streitjahr 2014 somit freigestanden, die Lohnzettel, in denen zugleich auch die sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagen erfasst wurden, **WAHLWEISE** dem Betriebsstätten-Finanzamt oder dem zuständigen Krankenversicherungsträger zu übermitteln. Aufgrund der Bestimmungen des [§ 84 EStG 1988](#) und der hiezu ergangenen Verordnung sind Lohnzettel grundsätzlich elektronisch über die Datenschiene der Sozialversicherung (ELDA) zu übermitteln. Die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung ist bei bestehendem Internetzugang generell gegeben. Wird zur Lohnabrechnung kein EDV-Programm verwendet, das die elektronische Übermittlung unterstützt, stellt ELDA zur elektronischen Übermittlung kostenlos "die ELDA Software" zur Verfügung. Auf die Abrufbarkeit des ausführlichen Informationsmaterials zur elektronischen Übermittlung über ELDA, der nötigen Anmeldeformulare und erforderlichenfalls der ELDA Software im Internet unter www.elda.at sei verwiesen.

Bei Dienstverträgen zwischen der Bf. und den ihr Nahestehenden betreffend die Urlaubsvertretung wäre auch die Übermittlung von Papierlohnzettel als Beweismittel gemäß § 166 BAO im Rechtsmittelverfahren der Bf. in Betracht gekommen, obwohl der Bf. die Nutzung von Internetdiensten mittels ihren Internetanschlusses im Streitjahr möglich gewesen wäre. Die Übermittlung von Lohnzettel in Papierform ist nämlich nur zulässig, wenn die technische Voraussetzung zur elektronischen Übermittlung (Internetzugang) nicht gegeben ist. Die Lohnzettelübermittlung hat elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres (auf Papierlohnzettel bereits bis 31. Jänner) zu erfolgen. Bei Beendigung des Dienstverhältnisses während des Kalenderjahres kann der Lohnzettel auch unterjährig übermittelt werden. Auf die umfangreichen Hinweise für die Ausfertigung des Lohnzettels im Arbeitsbehelf der österreichischen Sozialversicherungsträger sei verwiesen.

Auch wenn davon auszugehen ist, dass der Ehemann bzw. der Sohn der Bf. im Arbeitsbereich der Bf. als Hausbesorgerin Arbeitsleistungen in einem gewissen Umfang erbracht hat, rechtfertigt dies die Annahme eines (mündlichen) Vertrages nicht. Das Gleiche gilt für den Fall, dass der Sohn bzw. dessen Vater für die Übernahme von Leistungen die in den Bestätigungen ausgewiesenen Beträge erhalten hätte.

Dem Vorbringen der Bf. betreffend die Höhe der Zahlungen an die Nahestehenden der Bf. ist zu erwidern, dass ein Beschäftigungsverhältnis gemäß [§ 5 Abs. 2 ASVG](#) BGBl. Nr. 189/1955 in der Fassung des [BGBl. II Nr. 434/2013](#) dann als geringfügig gilt, wenn es 1. für eine kürzere Zeit als einen Kalendermonat vereinbart ist und für einen Arbeitstag im Durchschnitt ein Entgelt von höchstens 30,35 €, insgesamt jedoch von höchstens 395,31 € gebührt oder 2. für mindestens einen Kalendermonat oder auf unbestimmte Zeit vereinbart ist und im Kalendermonat kein höheres Entgelt als 395,31 € gebührt. Der Erhalt von Entgelt für die Urlaubsvertretung für 4.8.2014 bis 24.08.2014 in Höhe eines 395,31 € übersteigenden Betrages

wird durch die nachfolgend abgelichtete Zahlungsbestätigung vom 26.08.2014 über den Erhalt von 500,00 € in bar bestätigt:

_____, Straße
1210 Wien
Versicherungsnummer: _____

Hiermit bestätigen wir die Urlaubsvertretung von Frau _____ für 4.8.2014 bis 24.8.2014 (3 Wochen). Das Entgelt iHv **500,00 EUR** habe ich in bar erhalten.

Es mag dahin gestellt bleiben, ob bei Annahme von Beschäftigungsverhältnissen bei den der Bf. Nahestehenden tatsächlich Entgelte in Höhe von mehr oder weniger als 395,31 € geleistet worden sind, feststeht jedoch, dass welcher Beschäftigter auch immer nachweislich unfallversichert ist, weil es im Falle der Meldung von geringfügig beschäftigten Personen durch den Arbeitgeber bei der heute als Österreichische Gesundheitskasse bezeichneten Versicherungsanstalt der Arbeitgeber ist, der die Beiträge zur Unfallversicherung zu entrichten hat und Lohnzettel aufgrund der Bestimmungen des [§ 84 EStG 1988](#) und der hiezu ergangenen Verordnung grundsätzlich elektronisch über die Datenschiene der Sozialversicherung (ELDA) an das Finanzamt zu übermitteln sind. Da Mitarbeiter in normalen Dienstverhältnissen genauso wie geringfügig beschäftigte Mitarbeiter gemäß den Bestimmungen der §§ 33, 41 ASVG in den Streitjahren anzumelden und Lohnzettel im automationsunterstützten Verfahren an das Finanzamt zu übermitteln waren, war eine Außenwirkung bei den in Rede stehenden Rechtsbeziehungen zwischen der Bf. und den der Bf. Nahestehenden dadurch, dass die Bf. weder an das Finanzamt rechtzeitig übermittelte Lohnzettel für den Gatten und Sohn jeweils für das Jahr 2014, noch detaillierte Aufzeichnungen über jene konkreten Leistungen, die der Ehegatte der Bf. und der Sohn der Bf. während des Urlaubs der Bf. übernommen und nachweislich erbracht hätten, vorgelegt hatte und sich stattdessen mit der Vorlage der Bestätigungen vom 5.8.2014, 26.08.2014 und 28.08.2014 als Beweise für die mündlichen Vertretungsverträge begnügt hatte, nicht festzustellen. Das heißt, dass allein die bloße Erklärung, der Ehegatte und der Sohn der Bf. hätten die Arbeiten der Bf. als Hausbesorgerin während des Urlaubs der Bf. übernommen, den Bestand einer „Außenwirkung“ der Rechtsbeziehungen zwischen der Bf. als Hausbesorgerin und den der Bf. Nahestehenden als Vertreter der Bf. während des Urlaubs der Bf. nicht zu begründen vermag. Auch von einem klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der in Rede stehenden Vereinbarungen kann keine Rede sein, wenn die Zahlungsbestätigungen vom 5.8.2014, 26.08.2014 und 28.08.2014 die einzigen vorgelegten Beweismittel für die Vereinbarungen sind, die in den Bestätigungen enthaltenen Angaben über die Vertretungszeiten einander widersprechen und dieser Widerspruch nicht durch nachweislich an das Finanzamt bzw. den Krankenversicherungsträger übermittelte Lohnzetteldaten aufgelöst werden kann.

Auch bei Annahme von mündlichen Werkverträgen hätte die Bf. in der Lage sein müssen, die den Leistungen der Nahestehenden zugrundeliegenden Vereinbarungen darzustellen. Die Aktenlage spricht daher gegen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, weil mit Zahlungsbestätigungen, die nur Angaben über das Datum, den Zeitraum der

Urlaubsvertretung und die Höhe des erhaltenen Bargeldbetrages für die Vertretung der Bf. als Hausbesorgerin aufweisen, die Frage, welche konkreten Leistungen (Tätigkeiten) abgerechnet wurden, nicht zu beantworten ist. Wie bei Dienstverhältnissen unter Fremden richtet sich die Entlohnung auch bei Werkverträgen nach Qualität und Quantität der nachweislich erbrachten Leistung. Als Werbungskosten hätte daher auch hier bei der Bf. nur eine Entlohnung in der Höhe anerkannt werden können, wie sie unter diesen Gesichtspunkten auch zwischen Fremden üblich ist.

Da nicht nur bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen der Grundsatz gilt, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt derjenige, der sich darauf beruft, zur Aufklärung besonders beizutragen hat, haben verbleibende Zweifel zu Lasten der Bf. zu gehen. Aufgrund der Abschlüsse der Urlaubsvertretungsverträge in mündlicher Form und der Nichtführung von Aufzeichnungen, die den Vollzug der Vertretungsleistungen in einer Form, wie sie den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprechen, nachweisen und durch vom Handy auf den Personalcomputer übertragene Fotos dokumentiert sind, waren die vertraglichen Regelungen der Bf. als Hausbesorgerin mit deren Ehegatten und dem Sohn jeweils als Urlaubsvertreter unbestimmt und sprachen daher gegen einen klaren Vertragsinhalt.

Auch einem Fremdvergleich hat eine Vereinbarung zwischen Nahestehenden standzuhalten, weil Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein können. Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen hat nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft zu werden (VwGH 28.06.2006, [2002/13/0119](#)).

Tatsache ist, dass die Leistungsbeziehungen nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 1.12.1992, [92/14/0149](#), bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein müssen und auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses dadurch, dass es nicht ausreichend ist, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht, so zu erfolgen hat, wie es unter Fremden üblich ist. Wird ein fremdüblicher Urlaubsvertretungsvertrag zwischen Ehegatten abgeschlossen, so sind Barzahlungen zwar von vornherein nicht ausgeschlossen, legen aber den Verdacht nahe, dass damit bloß eine nachträgliche Vertragskonstruktion geschaffen werden sollte, vor allem, weil Urlaubsvertreter ihr Entgelt in der Regel per Banküberweisung erhalten.

Die für Beweiszwecke vorgelegten Zahlungsbestätigungen vom 5.08.2014, 26.08.2014 und 2014 waren nicht geeignet, einem Fremdvergleich standzuhalten, weil den Bestätigungen vom 5.08.2014 und 26.08.2014 ein Textvordruck zugrunde gelegen war, in den die Bf. lediglich die Zeitangaben und das Entgelt eingetragen hatte. Die Bestätigungen (für den Ehegatten) vom 5.08.2014 und (für den Sohn) vom 26.08.2014 über den Erhalt des Entgelts in bar sollen der Beweis dafür sein, dass der Ehegatte das Entgelt für die Vertreterleistungen während des Zeitraums 21.07.2014 bis 3.08.2014 im Vorhinein erhalten hat, während der Sohn den Bargeldempfang erst am 26.08.2014 und somit zwei Tage nach Ablauf der von 4.08.2014 bis 24.08.2014 dauernden Urlaubsvertretung quittiert hat. Da die Bezahlung von Leistungen an eine Urlaubsvertretung in der Regel nicht vor, sondern erst nach dem Ende des Zeitraums der

Urlaubsvertretung erfolgt und der Widerspruch zwischen dem Text vom 28.08.2014 betreffend die Dauer der urlaubsbedingten Vertretung (21.7.2014 bis 24.08.2014) und jenen in den Bestätigungen vom 5.08.2014 (21.7.2014 bis 3.08.2014) und 24.08.2014 (4.8.2014 bis 24.08.2014) ohne Vorlage von das Begehren der Bf. im Rechtsmittelverfahren stützenden Beweisen (z.B. elektronische Steuererklärungen des Ehemanns und des Sohnes, Lohnzetteln im Sinne des Begehrens der Bf. im Rechtsmittelverfahren, Werkverträge, etc.) nicht auflösbar ist, ist die bloße Erklärung, Leistungen als Urlaubsvertreter für die Bf. erbracht zu haben, nicht ausreichend, das Vorliegen von Vereinbarungen, die den Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprechen, nachzuweisen. Den in den Bestätigungen vom 5.08.2014 und 26.08.2014 ausgewiesenen Beträgen war daher die Anerkennung des abgabenrechtlichen Charakters von Werbungskosten im Sinn des § 16 EStG 1988 zu versagen.

Selbst bei fehlender Fremdüblichkeit einer Vereinbarung ist zu untersuchen, ob ein wirtschaftlicher Vorgang stattgefunden hat bzw. wie dieser Vorgang zu qualifizieren ist. Nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) ist es die Abgabenbehörde, die unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt der freien Beweiswürdigung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu [§ 167 Abs. 2 BAO](#) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Nach Jakom/Marschner EStG 2020, 13. Aufl. 2020, § 4 Rz 339, sind aktuelle Entgeltserwartungen für Leistungen im Familienverband die Ausnahme. Die rechtliche Grundlage hierfür liegt regelmäßig nicht in unmittelbar aktualisierbaren Entgeltsvorstellungen, sondern in anderen Beweggründen, sei es das Erbringen des eigenen Beitrags zur Befriedigung der Familienbedürfnisse und der Förderung der Familieninteressen, sei es der Erwerb der Erfahrung und der Erweis der Tauglichkeit für die erwartete Position als künftiger Nachfolger in der Führung des elterlichen Unternehmens (VwGH 4.09.1992, [91/13/0196](#) mwN auf die zivilrechtliche und abgabenrechtliche Judikatur). Eine Spielart der familienhaften Mitarbeit ist die auf [§ 90 ABGB](#) basierende eheliche Beistandspflicht, deren Entlohnung ungeachtet des Umstandes, dass der Ehegatte nach [§ 98 ABGB](#) „Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung“ hat, ebenso wie die sonstigen Aufwendungen zur Abgeltung familienhafter Mitarbeit nicht abzugsfähig sind. Helfen Familienmitglieder oder (Ehe)Partner nämlich in ihrer Freizeit im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität. Entschließt sich z.B. der von seiner Familie unterstützte Hausbesorger dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung in der Regel

auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen bzw. (Ehe)Partner solcherart zugewendete „*Gegenleistung*“ stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (VwGH 18.04.2007, [2004/13/0025](#); 25.06.2008, [2008/15/0132](#)). Typische Beispiele hierfür sind Tätigkeiten wie Reinigungsarbeit, Telefondienst, Botengänge (VwGH 8.02.2007, [2004/15/0094](#)), etc..

Das Ersetzen einer fremden Arbeitskraft ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (VwGH 17.05.1989, [88/13/0038](#); 29.10.85, [85/14/0067](#)). Auch Eltern können im Rahmen der in [§ 137 Abs 2 ABGB](#) normierten Beistandspflicht von ihren Kindern unentgeltlich angemessene Dienste verlangen. Werden jedoch in Erfüllung dieser Beistandspflicht Arbeitsleistungen im Rahmen des Erwerbs des Berechtigten erbracht, hat der Leistende einen Entgeltanspruch analog der Bestimmungen der § 98 bis 100 ABGB. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stellen aus diesem Titel geleistete Abgeltungen der Mitwirkung im Erwerb des Angehörigen beim Zahlenden ebenfalls keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar (VwGH 1.06.2006, [2003/15/0093](#) mwN).

Die einkommensteuerschonende Gestaltung der Vereinbarungen zwischen der Bf. als Hausbesorgerin und den ihr nahestehenden Personen als Urlaubsvertretung spricht für Verhältnisse, bei denen der im Geschäftsleben zwischen Geschäftspartnern üblicherweise vorhandene Interessengegensatz bei der Bf. einerseits und dem Ehegatten bzw. dem Sohn der Bf. andererseits nicht gegeben ist. Da ein abgabenrechtlich relevanter Charakter der von der Bf. an deren Sohn und den Ehegatten in der Gesamthöhe von 835,19 € abgeflossenen Gelder als Vertretergelder nicht nachgewiesen wurde, waren die in Rede stehenden Entgelte für die Urlaubsvertretung in der Gesamthöhe von 835,19 € nicht in die Abgabenbemessungsgrundlage für das Streitjahr miteinzubeziehen.

Aufgrund der Aktenlage besteht kein Zweifel daran, dass die Bf. es war, die es verabsäumt hat, rechtzeitig für Beweise Vorsorge zu treffen, um das Vorliegen von Vertretungsverträgen, die den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Rechtsbeziehungen zwischen Nahestehenden entsprechen, nachweisen zu können.

Der angefochtene Bescheid war dennoch abzuändern, weil Kilometergeld 50,40 € und diverse Barauslagen in Höhe von 95,71 € als Werbungskosten anzuerkennen waren und damit eine Gesamtsumme von 146,11 € ergeben hatten.

Wenn die Bf. Telefonkosten und die Inanspruchnahme von Personen, die die Arbeiten der Bf. als Hausbesorgerin während der Urlaubswochen übernommen haben, thematisiert, ist [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zufolge unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum [§ 167 Abs. 2 BAO](#) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich

hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23.09.2010, [2010/15/0078](#); 28.10.2010, [2006/15/0301](#); 26.05.2011, [2011/16/0011](#); 20.07.2011, [2009/17/0132](#)).

Bei Telefonkosten ist eine ausschließlich betriebliche Nutzung eines Handys unwahrscheinlich, folglich dessen die berufliche Nutzung des Mobilfunktelefons durch Aufzeichnung aller Telefongespräche nachzuweisen ist. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28.05.2008, [2006/15/0125](#), zufolge ist allerdings einem Dienstnehmer der Beweis des beruflich veranlassten Anteiles an den Telefonkosten, etwa durch einen Einzelgesprächsnachweis, regelmäßig nicht zumutbar, folglich dessen die Glaubhaftmachung genügt. Liegen keine Aufzeichnungen vor, hat eine Ermittlung des beruflichen Anteils im Schätzungsweg zu erfolgen. Das Gleiche gilt für die Kosten für die Nutzung des Internets, weil Aufwendungen für einen Internetanschluss nach den gleichen Grundsätzen wie Telefonspesen in Werbungskosten und Privataufwendungen aufzuteilen sind.

Auf die Tatsache, dass vielfach die Entrichtung von Internet- und Telefongrundgebühr sowie eines (beschränkten oder unbeschränkten) Downloadvolumens in Form eines Pauschbetrages üblich ist und Entgelte betreffend die Urlaubsvertretung, soweit sie nicht nachgewiesen sind, im Schätzungsverfahren gemäß [§ 184 BAO](#) zu ermitteln sind, sei verwiesen.

Tatsache ist, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen hat. Das Ziel der Schätzung bei den Werbungskosten der Bf. besteht in analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. z.B. VwGH 2.07.2002, [2002/14/0003](#); 8.09.2009, [2009/17/0119](#) bis 0122; VwGH 22.03.2010, [2007/15/0265](#); 29.04.2010, [2008/15/0122](#)), darin den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) der Bf. möglichst nahe zu kommen, somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (z.B. VwGH 21.10.2015, [2012/13/0097](#); 27.01.2016, [2012/13/0068](#)). Dabei ist zu beachten, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (VwGH 15.05.1997, [95/16/0144](#); 23.04.1998, [97/15/0076](#); 26.11.1998, [95/16/0222](#); 9.12.2004, [2000/14/0166](#); 23.02.2012, [2009/17/0127](#); 23.04.2014, [Ro 2014/13/0022](#)).

Die Schätzung der Amtsvertretung bei der Bf. gemäß [§ 184 BAO](#) beruht auf der [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen](#), BGBl. II Nr. 382/2001, weil bei der Bf. als Hausbesorgerin davon ausgegangen werden kann, dass ihr tatsächlich Aufwendungen als Hausbesorgerin im Umfang der Werbungskostenpauschalierung erwachsen sind. Werden verglichen mit dem Pauschalsatz höhere beantragte Werbungskosten versagt, so kann der Pauschalsatz nach der Verordnung von Amts wegen im Schätzungsweg nach [§ 184 BAO](#) herangezogen werden, wenn das Verfahren ergibt, dass über den Pauschalsatz hinausgehende Werbungskosten nicht anzuerkennen sind (vgl. BFG 26.03.2014, [RV/7103263/2010](#)). Die Bf. soll dadurch nicht schlechter gestellt werden als ein Steuerpflichtiger, der von vornherein nur das „Hausbesorgerpauschale“ beantragt.

Da die Pauschale auch Werbungskostenpositionen wie Kosten für den Mobilfunkverkehr, die Urlaubsvertretung und die Nutzung von Internetdiensten berücksichtigt hatte, waren der angefochtene Abgabenbescheid abzuändern und Ausgaben in Höhe von 576,19 € als gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen.

Abschließend wird das Schätzungsergebnis gemäß [§ 184 BAO](#) in Zahlen dargestellt:

Bruttobezüge Kennzahl 210	10.677,60 €
Bezüge gemäß Kennzahl 215 - Bezüge gemäß Kennzahl 220 -	1.268,40 €
Bemessungsgrundlage	9.409,20 €
15% von 9.409,20 € wären	1.411,38 €
Kostenersätze gem. § 26 EStG betragen	835,19 €
ergibt Werbungskosten in Höhe von	576,19 €.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die Frage, ob die von der Bf. geleisteten Hausbesorger-Vertreterentschädigungen an den Ehegatten und den Sohn als Werbungskosten abzugsfähig sind, ist ebenso wie die Frage, ob die als tatsächliche Werbungskosten geltend gemachten finanziellen Belastungen der Bf. ohne belegmäßigen Nachweis tatsächlich als Werbungskosten gemäß [§ 16 EStG 1988](#) in der geltend gemachten Höhe anzuerkennen sind, eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 7. Februar 2021