

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Dezember 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. November 2022 betreffend Einkommensteuer 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet **abgewiesen**.

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

Entscheidungsgründe

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist im Wesentlichen strittig, ob ein Werkvertrag und ein Dienstvertrag zwischen einer Mutter als Auftrag- bzw. Arbeitgeberin und ihrem Sohn als Auftrag- bzw. Arbeitnehmer steuerlich anzuerkennen sind oder nicht bzw. ob die behaupteten Leistungen überhaupt erbracht wurden. Beschwerdeführer (Bf.) des gegenständlichen Verfahrens ist der Sohn. Da es zum Verständnis unabdingbar ist, wird in diesem Erkenntnis auch auf das Abgabenverfahren der Mutter Bezug genommen. Die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO) steht dem nicht entgegen, da sämtliche dargestellten Umstände dem Bf. bereits aufgrund des bisherigen Verfahrens bzw. seines Einschreitens im Abgabenverfahren der Mutter bekannt sind.

1. Verfahrensgang

1.1. Abgabenverfahren der Mutter

Die Mutter des Bf., ***Mutter des Bf.***, erklärte im Jahr 2021 erstmals Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Energetikerin. In ihrer Abgabenerklärung machte sie als Betriebsausgaben unter anderem 2.500 € für Fremdpersonal/Fremdleistungen und 1.500 € für eigenes Personal geltend. Die genannten Beträge seien jeweils an ihren Sohn, den Bf. in diesem Verfahren, als Entgelt für verschiedene Leistungen gezahlt worden.

Im Wohnhaus des Bf. und seiner Mutter, welches von der Mutter auch als Betriebsanschrift angegeben wurde, fand am 8.4.2022 (Datum in der Niederschrift irrtümlich als 31.3.2022 angegeben) eine unangekündigte Nachschau von Organen des Finanzamtes Österreich statt.

Infolge der Nachschau führte das Finanzamt Österreich weitere Erhebungen mittels mehrerer Vorhalte an die Mutter des Bf. durch. Im Zuge des Vorhalteverfahrens gab auch der Bf. eine mit 12.4.2022 datierte Stellungnahme zu seiner Tätigkeit für seine Mutter ab, welche die Mutter des Bf. am 3.5.2022 zusammen mit anderen Unterlagen zum Nachweis seiner Tätigkeit persönlich der belangten Behörde übergab.

Nach Abschluss der Erhebungen erließ die belangte Behörde sowohl gegenüber dem Bf. als auch gegenüber seiner Mutter von den Erklärungen abweichende Einkommensteuerbescheide, wobei die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bf. und seiner Mutter steuerlich nicht anerkannt wurden, also bei der Mutter die entsprechenden Betriebsausgaben gestrichen und beim Bf. die Einkünfte entsprechend gekürzt wurden.

1.2. Abgabenverfahren des Bf.

Für den Veranlagungszeitraum 2021 wurden betreffend den Bf. zwei Lohnzettel an die Finanzverwaltung übermittelt, nämlich:

Arbeitgeber	Zeitraum	gemeldete steuerpflichtige Bezüge
Arbeitgeber 1	01.01.-31.12.	4.885,03
Mutter des Bf. (<i>Mutter des Bf.</i>)	01.12.-31.12.	1.662,29

Am 20.2.2022 reichte der Bf. seine Einkommensteuererklärung für 2021 ein, in welcher er für den Zeitraum 1.9.2021 bis 31.10.2021 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Branche „*Erbringung von Dienstleistungen der Informationstechnologie*“) in Höhe von 2.500 € erklärte. Dabei erklärte er ausschließlich Betriebseinnahmen, aber keine Betriebsausgaben.

Die belangte Behörde erließ am 15.11.2022 den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2021, in welchem sie weder die Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit von der Mutter des Bf. noch die erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigte. Begründend führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, die Vereinbarung zwischen dem Bf. und seiner Mutter, die den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit zugrunde läge, entspreche nicht den Anforderungen der Angehörigenjudikatur und aufgrund von zeitlichen Überschneidungen in den Arbeitszeitaufzeichnungen sei davon auszugehen, dass es sich beim Dienstverhältnis mit der Mutter des Bf. um ein Scheindienstverhältnis handle. Der Bescheid und die gesonderte Bescheidbegründung wurden dem Bf. am 22.11.2022 persönlich zugestellt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die am 13.12.2022 über FinanzOnline eingebrachte Beschwerde des Bf., in welcher um Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht ersucht wurde. Begründend führt der Bf. zusammengefasst aus, sowohl sein Werkvertrag als auch sein Dienstvertrag mit seiner Mutter entsprächen sehr wohl den Publizitätserfordernissen der Angehörigenjudikatur und die gegenständlichen Leistungen seien auch tatsächlich erbracht worden. Zeitliche Überschneidungen mit seinem Dienstverhältnis bei der ***Arbeitgeber 1*** lägen nicht vor, da er bei seiner Mutter im Wesentlichen eine freie Zeiteinteilung und sehr flexible Arbeitszeiten habe und insgesamt auch 16 Stunden pro Tag arbeiten würde.

Am 19.1.2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde und den Akt samt Vorlagebericht wie vom Bf. beantragt und innerhalb der entsprechenden Frist ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Gericht vor. Das Gericht versandte zunächst ein Ergänzungsersuchen mit verschiedenen Fragen zum Sachverhalt an den Bf., welches dieser nicht beantwortete. Daraufhin beraumte das Gericht amtswegig eine mündliche Verhandlung an, zu der es neben den Verfahrensparteien auch die Mutter des Bf. von Amts wegen als Zeugin lud.

Die mündliche Verhandlung fand am 13. April 2023 statt. Im Zuge dieser beantwortete der Bf. unter anderem die Fragen des Richters aus dem Ergänzungsersuchen sowie weitere Fragen des Richters und der belangten Behörde. Die Mutter des Bf. konnte im Zuge der Verhandlung nicht einvernommen werden, da sie zwar zu Beginn der Verhandlung anwesend war, aber sich vor ihrem Aufruf eigenmächtig aus den Räumlichkeiten des Gerichts entfernte und bis zum Schluss der Verhandlung weder für den Bf. noch für den Richter erreichbar war. Die Verhandlung schloss mit der Verkündung des Beschlusses gemäß § 277 Abs. 4 BAO, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt. Auf die Vertagung der Verhandlung zwecks erneuter Ladung der Mutter des Bf. als Zeugin verzichtete das Gericht, da dies infolge der vorliegenden Beweisergebnisse (Einvernahme des Bf. in der Verhandlung sowie die anlässlich der unangekündigten Nachschau am 8.4.2022 bereits erfolgte niederschriftliche Einvernahme der Mutter des Bf.) nicht mehr für notwendig erachtet wurde.

2. Sachverhalt

2.1. Zu den persönlichen Verhältnissen des Bf. und seiner Familie

Der Bf. studiert seit dem Wintersemester 2020/21 Medizin an der ***Universität*** und ist seither im Ausmaß von acht Wochenstunden bei der ***Arbeitgeber 1*** mit Dienort in ***Gemeinde2*** angestellt. Er ist dort als „*integrierter Systemmanager*“ tätig. Diese Tätigkeit umfasst unter anderem die Sammlung und Auswertung verschiedenster Daten, Erstellung von Statistiken und die Beobachtung von Trends. Die Arbeitsstätte liegt rund zehn Autominuten entfernt vom Wohnort der Familie. Die Mutter des Bf. ist in Vollzeit Bedienstete des Finanzamts Österreich, ***Dienststelle***, Team ***Team***.

Der Bf., seine Mutter, sein Vater (der Ehegatte der Mutter) sowie zwei Brüder des Bf. – einer älter als der Bf., der andere noch minderjährig – sind alle an derselben Adresse hauptwohnsitzlich gemeldet und auch tatsächlich dort wohnhaft. Es handelt sich dabei um ein aus drei Eigentumswohnungen bestehendes Wohnhaus, das nicht weit vom Ortskern von ***Gemeinde1*** entfernt liegt.

Die zwei Eigentumswohnungen Top 1 (66/287 Anteile) und Top 2 (87/287 Anteile) befinden sich im Eigentum der Mutter des Bf., die Eigentumswohnung Top 3 (134/287 Anteile) befindet sich im Eigentum des Vaters des Bf. Top 2 wurde bis zu deren Umzug ins Altersheim im Oktober 2018 von den zwischenzeitlich verstorbenen Großeltern des Bf. bewohnt. Es konnte nicht festgestellt werden, welche der genannten Personen seither welche der angeführten Eigentumswohnungen bewohnen. Im gegenständlichen Wohnhaus wohnen jedenfalls keine familienfremden Personen.

Die Räumlichkeiten, die nach Angaben der Mutter des Bf. der Gewerbeausübung dienen sollen (Eigentumswohnung Top 2), werden jedenfalls (zumindest weitaus überwiegend) privat von der Familie des Bf. genutzt, wobei nicht festgestellt werden konnte, durch welche Person(en) die private Nutzung dieser Einheit konkret erfolgt.

2.2. Zu den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit des Bf.

Mit Rechnung „1 von 1/2021“ vom 5.11.2021 stellte der Bf. seiner Mutter 2.500 € für „EDV-Tätigkeiten und Marktrecherche im Zeitraum September und Oktober 2021“ in Rechnung. Ein schriftlicher Werkvertrag wurde diesbezüglich zwischen dem Bf. und seiner Mutter nicht abgeschlossen. Am 3.12.2021 überwies die Mutter des Bf. ihrem Sohn den Rechnungsbetrag. Tatsächlich liegt dieser Rechnung keine wie auch immer geartete Leistungsbeziehung zugrunde, worüber sich sowohl der Bf. als auch seine Mutter im Klaren waren.

2.3. Zum Dienstverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Mutter

Mit Dienstvertrag vom 30.11.2021 vereinbarten der Bf. als Arbeitnehmer und seine Mutter als Arbeitgeberin ein von 1.12.2021 bis 31.1.2022 dauerndes Vollzeit-Dienstverhältnis als „Technischer Angestellter“ mit einem Bruttogehalt von 1.957,64 €. Es erfolgte auch eine dieser Vereinbarung entsprechende Anmeldung des Bf. bei der Sozialversicherung und die Ausstellung eines entsprechenden Lohnzettels. Am 31.12.2021 und 01.02.2022 überwies die Mutter des Bf. ihrem Sohn jeweils ein Nettogehalt von 1.500 €. Sie führte auch die Kommunalsteuer an die Gemeinde, die Sozialversicherungsbeiträge an die Österreichische Gesundheitskasse und die Lohnsteuer an das Finanzamt Österreich ab.

Tatsächlich liegt jedoch auch diesem Dienstvertrag keinerlei Leistungsbeziehung zugrunde, worüber sich sowohl der Bf. als auch seine Mutter im Klaren waren. Die von der Mutter des Bf. vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen sind jedenfalls unrichtig. Sie wurden von ihr mit dem

Vorsatz hergestellt, Dritte, insbesondere auch die belangte Behörde, über das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu täuschen.

3. Beweiswürdigung

Sämtliche Zeitangaben in diesem Abschnitt beziehen sich auf die Schallträgeraufzeichnung der mündlichen Verhandlung vom 13.4.2023, deren Übertragung in Vollschrift gemäß § 87 Abs. 6a BAO unterblieb.

3.1. Zu den persönlichen Verhältnissen

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen des Bf. und seiner Mutter ergeben sich, soweit im Folgenden nichts anderes ausgeführt wird, widerspruchsfrei aus den vorliegenden Aktenteilen, insbesondere den Arbeitszeitaufzeichnungen der Firma ***Arbeitgeber 1*** betreffend den Bf., den vom Gericht erstellten Auszügen aus dem Zentralen Melderegister betreffend den Bf., seine Eltern, seine Geschwister und seine Großeltern, der Einsichtnahme in das Grundbuch samt Urkundensammlung zur Liegenschaft ***GB/EZ*** sowie den hinsichtlich des Studiums des Bf. übereinstimmenden Angaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung (06:27-06:40) und seiner Mutter anlässlich der Nachschau vom 8.4.2022 (Niederschrift Seite 4). Die hauptberufliche Tätigkeit der Mutter des Bf. ist wie die Entfernung zwischen Arbeitsstätte des Bf. und Wohnort gerichtsnotorisch.

Die im Zentralen Melderegister vorhandenen Wohnsitzmeldungen aller Familienmitglieder sind nach der Ansicht des Gerichts jedenfalls insoweit zutreffend, als alle genannten Familienmitglieder im selben Haus wohnen, da dem Gericht diesbezüglich keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen. Zur Beantwortung der Frage, welche Personen konkret welche Wohnungen in diesem Haus bewohnen, können diese Meldungen jedoch nicht herangezogen werden. Nach den ZMR-Daten hätten im Jahr 2021 der Bf., seine Eltern und seine zwei Brüder die nach Nutzwertanteilen kleinste Wohnung Top 1 bewohnt, während die nach Nutzwertanteilen größte Wohnung Top 3 seit jeher und die Wohnung Top 2 seit dem Auszug der Großeltern des Bf. unbewohnt gewesen wäre. Demgegenüber wird die Wohnung Top 3 im Übergabsvertrag vom 23.12.2015 als Ehewohnung der Eltern des Bf. bezeichnet. Aufgrund der Ergebnisse der Nachschau vom 8.4.2022 (Fotodokumentation und Aktenvermerk) erscheint es dem Gericht wahrscheinlich, dass die grundbücherliche strikte Trennung des Hauses in drei voneinander abgetrennte Einheiten von der Familie nicht tatsächlich so gelebt wird. Insbesondere verfügt das Haus nicht über drei, sondern nur über zwei Türklingeln, was ein Indiz dafür darstellt, dass zumindest zwei der Wohnungen laut Grundbuch – wohl Top 1 und Top 3 – tatsächlich gemeinschaftlich bewohnt werden. Dass keine familienfremden Personen im Haus wohnen, ergibt sich aus den Aufschriften auf den Türklingeln (nur „***Nachname des Bf.***“ und „***Nachname Großeltern***“, wobei letzterer der Familienname der verstorbenen Großeltern des Bf. sowie der Geburtsname der Mutter des Bf. ist).

Auch in der nach den Angaben des Bf. und seiner Mutter zur Gewerbeausübung bestimmten Einheit Top 2 wurden im Zuge der Nachschau zahlreiche offenkundig nicht der behaupteten Gewerbeausübung dienenden Gegenstände aufgefunden (z.B. Keyboard, Küche, Doppelbett, Hobelbank). Da die Organe der belangten Behörde nach den glaubwürdigen Angaben im Aktenvermerk zur Nachschau bei der unangekündigten Nachschau vor Einlass ca. 10 Minuten warten mussten, ist davon auszugehen, dass die Mutter des Bf. zuvor noch weitere private Gegenstände aus dieser Einheit wegschaffte. In der Garderobe befanden sich nach den glaubwürdigen Angaben der Organe der belangten Behörde noch private Kleidungsstücke, die von der Mutter des Bf. weggeräumt wurden, bevor die Organe die Garderobe fotografierten. In der Einheit Top 2 befand sich zum Zeitpunkt der Nachschau auch der Finanzamtslaptop der Mutter des Bf. (die zu diesem Zeitpunkt Telearbeit verrichtete). All dies lässt nach Ansicht des Gerichts nur den Schluss zu, dass die Einheit Top 2 von der Familie privat verwendet wird, wenngleich nicht festzustellen war, von welchen Personen konkret. Das Ausmaß der behaupteten gewerblichen Nutzung lässt sich anhand der Ergebnisse des Beweisverfahrens nicht genau beziffern, es ist jedoch für das Gericht aufgrund des aus der Fotodokumentation der unangekündigten Nachschau gewonnenen Eindrucks, dass es sich bei der gegenständlichen Wohnung um eine Privatwohnung handelt, offenkundig, dass die private Nutzung weitaus überwiegen muss.

3.2. Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit

Dass hinsichtlich der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde, impliziert der Bf. in seiner Beschwerde mit den Ausführungen zur Gleichwertigkeit mündlicher und schriftlicher Verträge. In der mündlichen Verhandlung gab er hingegen an, es habe schon einen „Zettel“ gegeben (14:53-15:01). Da jedoch weder im Zuge der unangekündigten Nachschau bei der Mutter des Bf. am 8.4.2022 noch – trotz der diesbezüglichen Vorhaltwirkung der gesonderten Begründung des angefochtenen Bescheides – im Laufe des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ein schriftlicher Vertrag oder auch nur der erwähnte „Zettel“ vorgelegt wurde, konnte das Gericht es den Ausführungen des Bf. in der Beschwerde folgend als erwiesen ansehen, dass überhaupt keine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen wurde.

Nach eigenen Angaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung habe der Auftrag seiner Mutter in Bezug auf die Rechnung vom 5.11.2021 darin betanden, für ihr Gewerbe das Angebot zu planen, zu erheben, wo der Trend und die Interessen liegen, und dabei gleichzeitig für seine Mutter zu werben (06:59-07:43). Er gab an, diesen Auftrag mittels Befragung von Passanten erfüllt zu haben (08:31-08:40). Diese Tätigkeit inklusive der Auswertung hätte nach seinen Angaben insgesamt etwa 50 Stunden in Anspruch genommen (09:10-09:29).

In der im Abgabungsverfahren der Mutter abgegebenen Stellungnahme des Bf. an die Abgabenbehörde vom 12.4.2022 führte der Bf. noch aus, zu seiner Tätigkeit habe auch die Erledigung

diverser Einkäufe bzw. Behördengänge und Hilfestellung bei diversen Reinigungsarbeiten gehört, zudem habe er sich als „Übungsobjekt“ für die Tätigkeit seiner Mutter („*diverse Massagetechniken/Entspannungsübungen/Energiearbeit*“) zur Verfügung gestellt. Von diesen Tätigkeiten war bei der Befragung des Bf. in der mündlichen Verhandlung keine Rede mehr. EDV-Tätigkeiten erwähnte der Bf. weder in der Verhandlung noch in seiner für das Abgabungsverfahren der Mutter abgegebenen Tätigkeitsbeschreibung vom 12.4.2022. All dies steht nach Ansicht des Gerichts in auffälligem Widerspruch zur erwähnten Rechnung vom 5.11.2021 für „*EDV-Tätigkeiten und Marktrecherche*“ sowie zu seiner Einkommensteuererklärung, in welcher er als Branche „*Erbringung von Dienstleistungen der Informationstechnologie*“ angab.

Ferner gab der Bf. an, nicht zu wissen, welche Tätigkeiten seine Mutter ausübe bzw. ausüben wolle (07:45-08:32). Es ist für das Gericht nicht nachvollziehbar, wie der Bf. unter diesen Umständen überhaupt eine Marktrecherche hätte durchführen können, da jegliche Marktrecherche offenkundig eine genaue Vorstellung von der ausgeübten bzw. auszuübenden Tätigkeit (und erst damit überhaupt vom relevanten Markt) voraussetzt.

Nach Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung sei einige Wochen bis ein Monat nach Abschluss der Marktrecherche von ihm ein schriftlicher Bericht über das Ergebnis seiner Mutter übergeben worden (09:36-10:25). Demnach hätte seine Mutter entweder seit November oder spätestens seit Dezember 2021 über den schriftlichen Bericht verfügen müssen. Dies steht jedoch im Widerspruch zur Aussage der Mutter anlässlich der Nachschau am 8.4.2022, bei der sie angab, diese Unterlagen können nicht vorgelegt werden, da sie auf dem Laptop des Bf. gespeichert seien (Niederschrift Seite 4). Zudem sagte die Mutter aus, der Bf. habe die gegenständliche Leistung „*das ganze Jahr 2021*“ bzw. über neun Monate hinweg erbracht (Niederschrift Seite 4), was weder mit den Angaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung (09:19) noch mit der Rechnung und der Steuererklärung des Bf. übereinstimmt, nach welchen die fragliche Leistung nur im September und Oktober 2021 erbracht worden sei.

Unter allen Möglichkeiten erscheint es dem Gericht unter den dargestellten Umständen als die naheliegendste, dass die fragliche(n) Leistung(en) überhaupt nicht erbracht wurde(n). Zum einen müsste der Bf. nämlich ein klareres Bild von der (beabsichtigten) Tätigkeit seiner Mutter haben, wenn er für sie tatsächlich Marktrecherche betrieben hätte. Dass zwischen den Angaben des Bf. und seiner Mutter und somit zwischen der vorgeblichen Auftraggeberin und dem vorgeblichen Auftragnehmer Widersprüche in Kernfragen wie dem Auftragsgegenstand, Leistungszeitraum und der Übermittlung des schriftlichen Berichts vorliegen, lässt sich nach Ansicht des Gerichts ebenfalls nur dadurch schlüssig erklären, dass überhaupt keine Leistungserbringung stattfand.

Der am 3.5.2022 von der Mutter des Bf. der belangten Behörde übergebene schriftliche Bericht über die Marktrecherche vermag daran nichts zu ändern. Er ist undatiert und hätte ohne weiteres auch erst nach der unangekündigten Nachschau am 8.4.2022 zum Zweck der Vorlage

an die belangte Behörde erstellt werden können, sodass ihm nach Ansicht des Gerichts kein Beweiswert zukommt. Ob die im Bericht dargestellten Befragungen tatsächlich stattgefunden haben, ist für das Gericht nicht überprüfbar, da die Befragungen nach Angaben des Bf. anonym stattgefunden hätten (17:32-17:48). Der belangten Behörde vorgelegt wurde jedenfalls nur ein leerer Fragebogen, aber nicht auch die ausgefüllten Fragebogen, die zur Erstellung des Berichts herangezogen worden sein sollen.

Zudem sprechen zahlreiche methodische und inhaltliche Mängel sowie Textplagiate im Bericht ebenfalls dafür, dass dieser in kurzer Zeit verfasst wurde, nur damit der Bf. bzw. dessen Mutter etwas zum Herzeigen haben. Als methodische Mängel sind etwa Mängel in der Fragestellung aufzuzeigen, wie etwa *„Wie häufig möchten Sie Einheiten besuchen?“* (Seite 22 des der belangten Behörde übergebenen Konvoluts), worauf die Antwortmöglichkeiten nicht etwa – wie zu erwarten wäre – in einer Häufigkeit (= nach allgemeinem Verständnis eine Frequenz), sondern in willkürlich wirkenden absoluten Zahlen (genau *„1 Einheit“*, *„3-5 Einheiten“*, genau *„10 Einheiten“* oder *„Sonstige“*) bestehen. Methodisch mangelhaft erscheint auch etwa die Vermischung von zwei Fragen auf Seite 29: *„Sagt Ihnen der Begriff Neurastheniker etwas? Neurastheniker sind leicht reizbare Menschen – heute ca. 85% der berufstätigen Bevölkerung. Gehören Sie dazu?“*, wobei diese Frage nur mit *„Ja“* oder *„Nein“* zu beantworten gewesen sei, was jedoch aufgrund der zwei völlig unterschiedlichen Fragestellungen widersinnig erscheint. Inhaltliche Mängel bestehen auch in der Auswertung, so beispielsweise auf Seite 7: *„Wie möchte der Tee erworben werden?“* – die nur wenig aussagekräftigen Antwortmöglichkeiten darauf laut Auswertung: *„Ja“* oder *„Nein“*. Die Fließtexte auf den Deckblättern (Seiten 1, 11, 20 und 28) sind zudem weitestgehend wörtlich aus verschiedenen Internetquellen entnommen, wobei nur auf Seite 28 eine Quellenangabe (es handelt sich um die Einleitung des zitierten Wikipedia-Artikels) vorhanden ist.

Aus vorstehenden Gründen ist der vorgelegte Bericht nach Ansicht des Gerichts nicht geeignet, als Nachweis für die tatsächliche Erbringung der gegenständlichen Leistung(en) zu dienen. Die für das Gericht wahrscheinlichste Option ist sohin – wie zuvor dargestellt wurde – dass die fragliche(n) Leistung(en) überhaupt nicht erbracht wurden. Darüber, dass keine Leistung erbracht wurde und folglich auch der vom Bf. seiner Mutter ausgestellten Rechnung keine Leistung zugrunde liegt, mussten sich beide Personen unter diesen Umständen zwangsläufig im Klaren sein.

3.3. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Dass die Arbeitszeitaufzeichnungen betreffend den Bf., die der belangten Behörde anlässlich der unangekündigten Nachschau am 8.4.2022 vorgelegt wurden, inhaltlich falsch sind, ergibt sich ohne jeden Zweifel durch den Abgleich dieser Aufzeichnungen mit den Arbeitszeitaufzeichnungen des Bf. bei seinem anderen Arbeitgeber, der *****Arbeitgeber 1*****.

An sämtlichen Tagen im Dezember 2021, an welchen er nachweislich für letzteren arbeitete

(1., 6., 7., 13., 14., 20., 21., 27. und 28. Dezember 2021) hätte er nach den von seiner Mutter vorgelegten Aufzeichnungen gleichzeitig auch für seine Mutter gearbeitet. Auch an den meisten Arbeitstagen des Jänner 2022 gibt es derartige Überschneidungen. Den Arbeitszeitaufzeichnungen der ***Arbeitgeber 1*** kommt dabei nach Ansicht des Gerichts ein höherer Beweiswert zu, da diese erstens in keinem Naheverhältnis zum Bf. steht und zweitens die dortigen Aufzeichnungen auf Grundlage einer Stempeluhr oder eines ähnlichen Systems geführt werden (laut Angabe des Bf. in der Verhandlung, 15:03-15:19).

Eine gleichzeitige Leistungserbringung für beide Arbeitgeber ist jedoch nicht möglich, da er im Rahmen seiner Arbeit für die ***Arbeitgeber 1*** in ***Gemeinde2*** vor Ort sein musste (laut Angabe des Bf. in der Verhandlung, 05:54-06:19), während die behauptete Arbeitsleistung für seine Mutter – Entrümpelung und Sanierung der Erdgeschoßwohnung – ihrer Eigenart nach zwingend seine physische Anwesenheit am Wohnsitz erfordert hätte.

Ferner sind die von der Mutter vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen auch inhaltlich völlig unplausibel (Tagesarbeitszeit von exakt 8 Stunden an allen 19 Arbeitstagen im Dezember 2021, Beginnzeit immer exakt 7:00 Uhr, Endzeit immer exakt 15:30 Uhr, exakt 30 Minuten Mittagspause, die immer exakt entweder um 12:00 Uhr oder um 12:30 begonnen haben soll; die Aufzeichnungen für Jänner 2022 sind ähnlich unplausibel) und widersprechen zudem dem schriftlichen Dienstvertrag (der Bf. habe laut Aufzeichnungen 6 Urlaubstage in 2 Monaten konsumiert, obwohl ihm nur $25/6 = 4$ Urlaubstage zugestanden hätten). Die Aufzeichnungen für Jänner 2022 sind überdies auch rechnerisch unrichtig, da die Mittagspause in diesem Monat im Gegensatz zum Dezember 2021 (und im Widerspruch zum Dienstvertrag bzw. Gesetz) zur Arbeitszeit gezählt wurde. Selbst nach den von der Mutter vorgelegten Aufzeichnungen hätte der Bf. demnach zusätzlich zu den zwei zu viel konsumierten Urlaubstagen insgesamt 9 Stunden weniger gearbeitet als nach dem schriftlichen Dienstvertrag vereinbart gewesen sein soll.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der Bf., es handle sich bei den von der Mutter vorgelegten Aufzeichnungen nicht um die von ihm geführten Arbeitszeitaufzeichnungen. Die Schrift hat er als jene seiner Mutter identifiziert (11:58-13:50), was auch dem Gericht angesichts anderer im Akt aufliegender Schriftstücke plausibel erscheint. Warum allerdings Aufzeichnungen existieren sollen, die sich nach Angaben des Bf. von seinen eigenen unterscheiden, konnte der Bf. nicht erklären. Nach seinen Angaben hätte seine Mutter jederzeit und insbesondere zum Zeitpunkt der unangekündigten Nachschau Zugang zu den von ihm geführten Aufzeichnungen gehabt (25:51-29:21). Da die Mutter des Bf. bei der Nachschau jedoch nur die – wie oben dargestellt – völlig unplausiblen Arbeitszeitaufzeichnungen vorlegte und mit keinem Wort auf die Existenz anderer Aufzeichnungen einging, ist es nach Ansicht des Gerichts am wahrscheinlichsten, dass die vom Bf. behaupteten Aufzeichnungen nie existierten.

Aus dem Umstand, dass die Mutter des Bf. Arbeitszeitaufzeichnungen für ihren Sohn vorlegte, die inhaltlich nachweislich falsch sind und auch nicht vom Bf. geführt wurden, obwohl er dazu laut Dienstvertrag verpflichtet gewesen wäre, schließt das Gericht in freier Beweiswürdigung, dass das gesamte Dienstverhältnis nur zum Schein eingegangen wurde. Das Gericht kann nämlich nicht erkennen, wozu die nachweislich falschen Aufzeichnungen dienen sollten, wenn nicht zur Täuschung der Behörde über das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Die Tatsache, dass solche Aufzeichnungen von der Mutter des Bf. angefertigt wurden, lässt darauf schließen, dass sie damit rechnete, dass eine behördliche Überprüfung stattfindet und sie dann nicht in der Lage sein würde, der Realität entsprechende Arbeitszeitaufzeichnungen vorzulegen. Nur vor diesem Hintergrund erscheint die Existenz der falschen Aufzeichnungen für das Gericht nachvollziehbar. Dass es sich dabei um eine „Vorlage“ für die Arbeitszeitaufzeichnungen ihres Sohnes handle, wie die Mutter des Bf. dem erkennenden Richter nach Schluss der mündlichen Verhandlung gleichsam zwischen Tür und Angel erklären wollte, erscheint ebenfalls nicht plausibel, da die Einträge auf dem Vordruck offensichtlich mit verschiedenen Stiften, sohin wohl auch zu verschiedenen Zeitpunkten vorgenommen wurden. Auch mehrere Streichungen bzw. Korrekturen sprechen gegen die Annahme, dass es sich dabei um eine Vorlage handeln könnte. Zudem hat die Mutter des Bf. offensichtlich kein Wort darüber verloren, als sie diese Unterlagen im Rahmen der Nachschau den Organen der belangten Behörde übergab. Mit der Angabe, dass es sich um eine Vorlage für ihren Sohn handle, bestätigte die Mutter des Bf. zudem implizit, dass die falschen Arbeitszeitaufzeichnungen von ihr erstellt wurden.

Darüber, dass dem vorgeblichen Dienstverhältnis tatsächlich keine Leistung zugrunde liegt, mussten sich der Bf. und seine Mutter unter diesen Umständen zwangsläufig im Klaren sein.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach den – aufgrund vorstehender Beweiswürdigung getroffenen – Feststellungen des Gerichts liegt der Rechnung „1 von 1/2021“ vom 5.11.2021 des Bf. an seine Mutter mit dem Betrag von 2.500 € für *„EDV-Tätigkeiten und Marktrecherche im Zeitraum September und Oktober 2021“* keinerlei Leistungsbeziehung zugrunde. Es handelt sich bei diesem Vorgang folglich um ein absolutes Scheingeschäft, welches gemäß § 23 Abs. 1 BAO für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung ist. Im Verfahren des Bf. ist der Zufluss von 2.500 € daher nicht als steuerpflichtige Einnahme zu erfassen, da die (tatsächlich erfolgte, aber rechtsgrundlose) Zahlung von der Mutter des Bf. nicht unter eine der sieben Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 subsumiert werden kann.

Nichts anderes hätte es im Übrigen zur Folge, wenn man entgegen den Feststellungen des Gerichts annähme, der Bf. habe die behauptete Leistung tatsächlich erbracht: Auch in diesem Fall wäre die Leistungsbeziehung nämlich nicht steuerlich anzuerkennen, weil sie nicht den

Anforderungen an Vereinbarungen zwischen Angehörigen im Steuerrecht (sogenannte „Angehörigenjudikatur“ des Verwaltungsgerichtshofes) entspräche. Der Vereinbarung würde es nämlich einerseits insbesondere infolge einer fehlenden schriftlichen Vereinbarung an der erforderlichen Publizität („nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen“) und andererseits auch an einem „*eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt*“ mangeln (vgl. dazu die in Abschnitt 3.2. dieses Erkenntnisses dargestellten widersprüchlichen Angaben zum Inhalt der vorgeblichen Vereinbarung). Unter diesen Umständen könnte auch dahingestellt bleiben, ob die Vereinbarung eines Stundensatzes von 50 € für die behaupteten Tätigkeiten, bei denen es sich nach Aussage des Bf. um einen „*klassischen Studentenjob*“ handeln würde (16:45 in der Verhandlung), fremdüblich wäre, was zumindest die belangte Behörde bezweifelt (vgl. deren darauf abzielende Frage in der Verhandlung, 24:47-25:50).

Auch hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Mutter des Bf. hat das Gericht nach umfangreicher Beweiswürdigung festgestellt, dass keine Leistung erbracht wurde. Daher ist auch dieser Vorgang als absolutes Scheingeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO anzusehen und für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wiederum ist folglich im Verfahren des Bf. der Zufluss nicht als steuerpflichtige Einnahme zu erfassen, da die aus steuerlicher Sicht nunmehr rechtsgrundlose Zahlung von der Mutter des Bf. nicht unter eine der sieben Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 subsumiert werden kann. Infolgedessen sind auch die vom Bf. aufgrund des Scheindienstverhältnisses geleisteten Sozialversicherungsbeiträge gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig und steht dem Bf. daher insoweit kein Erstattungsanspruch gemäß § 33 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 zu.

Damit erweist sich der angefochtene Bescheid jedoch als richtig. Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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.

Im vorliegenden Verfahren war ausschließlich auf der Sachverhaltsebene zu klären, ob der Bf. die behaupteten Leistungen an seine Mutter tatsächlich erbracht hatte. Da die Beurteilung von Tatfragen im Rahmen der Beweiswürdigung grundsätzlich nicht revisibel ist, war die Revision mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 21. April 2023