

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Name des Richters*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Otto Wolfgang Grau, Hasenauerstraße 7, 1180 Wien,

über die Beschwerde vom 29.11.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Wien 2/20/21/22 vom 16. September 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 und

über die Beschwerde vom 29.11.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Wien 2/20/21/22 vom 06. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde vom 29.11.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 16. September 2019 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Beschwerde vom 29.11.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 06. November 2019 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdeentscheidung vom 28. Jänner 2020 abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bf1 (in der Folge als Beschwerdeführer „Bf.“ bezeichnet) erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2017 und 2018 Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von mehreren Universitäten und Fachhochschulen.

Der Bf. brachte seine Einkommensteuererklärung für 2017 am 06.02.2019 ein und begehrte – soweit noch beschwerdegegenständlich – die steuerliche Berücksichtigung von Zahlungen an seine Tochter in der Höhe von € 2.000,00 als Werbungskosten.

Der Bf. brachte seine Einkommensteuererklärung für 2018 am 03.06.2019 ein und begehrte – soweit noch beschwerdegegenständlich – wiederum die steuerliche Berücksichtigung von Zahlungen an seine Tochter in der Höhe von € 2.000,00 als Werbungskosten.

Das Finanzamt übermittelte am 11.06.2019 und am 11.09.2019 an den Bf. zwei Ergänzungsersuchen und führte in diesen aus:

Ergänzungsersuchen vom 11.06.2019: *„Bitte um Auflistung und belegmäßigen Nachweis für die von Ihnen geltend gemachten Arbeitsmitteln, Reisekosten, Aus- und Fortbildungen sowie die Sonstigen Werbungskosten.“*

Ergänzungsersuchen vom 03.06.2019: *„Sie werden ersucht, die in KZ 722 angeführten Bildungskosten in Höhe von € 1.349,88 und die in KZ 724 angeführten sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 2.000,00 anhand einer Aufstellung und von Belegen nachzuweisen.“*

Nehmen Sie bitte ebenfalls Stellung zu den in KZ 440 angeführten ausländischen Einkünften mit Progressionsvorbehalt in Höhe von € 8.675,20.

Sie werden außerdem ersucht bekannt zu geben, wie hoch Ihre jährlichen Barumsätze sind. Legen Sie bitte Ihr Kassabuch (in Kopie) vor.“

Der Bf. übermittelte dem Finanzamt in Beantwortung dieser Ergänzungsersuchen – soweit noch beschwerdegegenständlich – folgende Unterlagen vor:

- eine „Honorarnote“ seiner Tochter von ***Name der Tochter*** für 2017 vom 15.12.2017 und
- eine „Honorarnote“ seiner Tochter von ***Name der Tochter*** für 2018 vom 25.12.2018

In den Einkommensteuerbescheiden 2017 vom 16.09.2019 und 2018 vom 06.11.2019 wurden die Zahlungen des Bf. an seine Tochter nicht als Werbungskosten anerkannt. Hinsichtlich der

Zahlungen an die Tochter des Bf. wurde begründend ausgeführt: *„Weiters darf bei den sonstigen Werbungskosten keine Arbeitszeit von Dritten für ihre nichtselbständige Tätigkeit geltend gemacht werden. Die Einnahmen wurden auch nicht bei Ihrer Tochter angegeben.“*

Am 18.10.2019 wurde an den Bf. ein weiteres Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt übermittelt: *„Zur korrekten Bearbeitung Ihrer Steuererklärung sind weitere Informationen notwendig. Legen Sie daher bitte Unterlagen zu den Wohnkosten in ***Name anderes EU-Land*** und den damit im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten vor. Legen Sie außerdem eine Übersetzung des dänischen Steuerbescheides vor. Es wird hier auf die erhöhte Mitwirkungspflicht aufgrund des Auslandssachverhalts hingewiesen (§115 BA0). Geben Sie bitte außerdem bekannt, was für eine Tätigkeit Ihre Tochter ***Name der Tochter*** ausübt und für was genau sie Honorarnoten an Sie ausgestellt hat. Geben Sie hier die genaue Dauer und den Zweck bekannt und legen Sie Unterlagen diesbezüglich vor.“*

Dieses Ergänzungsersuchen wurde mit Eingabe vom 30.10.2019 beantwortet und – soweit noch beschwerdegegenständlich – jene Unterlagen („Detail zu HN“) vorgelegt, die der Bf. auch als Beilage zu den Vereinbarungen mit seiner Tochter beigelegt hat (auf die Ausführungen in der Folge wird verwiesen).

Der Bf. brachte über seinen steuerlichen Vertreter gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 jeweils am 29.11.2019 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte in diesen Beschwerden (im Wesentlichen gleichlautend) begründend aus:

Die Beschwerde richtet sich gegen die Nichtanerkennung des Honorars in Höhe von EUR 2.000,00 an die Tochter ***Name der Tochter***, das als sonstige Werbungskosten unter der Kennziffer 724 im Rahmen der unselbständigen Einkünfte geltend gemacht wurde. Im Bescheid wird die Nichtanerkennung damit begründet, dass als sonstige Werbungskosten keine Arbeitszeit von Dritten geltend gemacht werden könne und die Einnahmen bei der Tochter nicht angegeben worden seien. Jedes dieser Argumente ist m.E. unzutreffend. Ich lege dieser Beschwerde den Werkvertrag bei, der Basis für die erbrachten Leistungen ist. Daraus geht klar hervor, dass das Honorar für die Erbringung einer Werkleistung angefallen ist und nicht für den Zukauf von Arbeitszeit. Wobei ich der allgemein gehaltenen Feststellung in der Bescheidbegründung in diesem Punkt auch deshalb nicht folgen kann, weil meines Erachtens als sonstige Werbungskosten sehr wohl auch Arbeitszeit geltend gemacht werden könnte, wie zum Beispiel Honorare für die Vertretung bei Lehrveranstaltungen wegen eigener Verhinderung u.v.a.m.

Dass die Tochter das Honorar „nicht angegeben“ hat, also offensichtlich keine Steuererklärung für das Jahr 2017 (2018) unter Angabe dieses Honorars abgegeben hat, kann der Anerkennung der Werbungskosten nicht entgegenstehen. Dafür ist ausschließlich die erbrachte und honorierte Leistung maßgeblich, sonst müsste ja jeder Auftraggeber die Nichtanerkennung seiner Ausgaben fürchten, wenn der Auftragnehmer seine Einnahmen nicht ordnungsgemäß

versteuert. Nebenbei bemerkt waren die EUR 2.000,00 das einzige Honorar von ***Name der Tochter***, weshalb sie unter allen Besteuerungsgrenzen liegt und daher keine Steuererklärung abgegeben hat.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass es für die Werkleistungen einen Werkvertrag gibt, der am Jahresanfang 2017 (2018) abgeschlossen wurde und die wesentlichen Grundlagen für die Leistungserbringung, Honorarhöhe und den Modus der Bezahlung beinhaltet. Eine detaillierte Aufstellung der auf Grund dieses Werkvertrages erbrachten Leistungen im Jahr 2017 (2018) lege ich dieser Beschwerde ebenfalls bei.

Bei den erbrachten Leistungen handelt es sich nicht um geringfügige Tätigkeiten, sondern um wesentliche, den Erfolg der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestimmende Werkleistungen. Herr ***Nachname Bf1*** hat im Jahr 2017 (2018) neben seiner Tätigkeit auf der ***Name Universität und Ort*** zehn Lehraufträge an verschiedenen Universitäten und Fachhochschulen gehalten. Schon zeitlich wäre die Ausarbeitung der Lehrgangsunterlagen durch ihn selbst nicht möglich gewesen. Er musste daher diese Leistungen zukaufen. Im Jahr 2017 waren rd. 870 (!) Seiten (2018 rd. 700(!) Seiten) an Präsentationsunterlagen zu erstellen. Warum soll das Entgelt für diese Tätigkeiten nur bei Verrechnung durch Fremde und nicht auch bei Verrechnung durch die Tochter als Werbungskosten anerkannt werden? Der für Geschäftsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen immer geforderte Fremdvergleich verlangt ja geradezu die Anerkennung dieser Werbungskosten. Kein Fremder würde eine derart umfangreiche Arbeit für einen Geschäftspartner ohne Entgelt erledigen.

Die Art der Auszahlung des Honorars kann auch kein Grund für Fremdunüblichkeit sein.

Erstens ist das im Vertrag genauso vereinbart, auch mit einem Stufentarif für den Fall, dass mehr als 1.000 Folien zu erstellen sind, sodass das gesamte Honorar erst am Jahresende feststeht. Und zweitens ist eine derartige Abrechnung im Geschäftsleben entgegen der Darstellung des Finanzamtes durchaus üblich, nämlich, dass Leistungen erst nach vollständig erbrachter Leistung abgerechnet und bezahlt werden. Auch ich als Steuerberater erbringe während des gesamten Jahres z.B. für Klienten mit geringerem Arbeitsaufwand Lohnverrechnungs- und Buchhaltungstätigkeiten während des Jahres und fakturiere diese erst im Folgejahr nach der Erstellung von Jahresabschluss und Steuererklärung in einer Summe, oft eineinhalb Jahre nach der ersten Leistungserbringung- Niemals wäre diese Verrechnungsmethode als unüblich bezeichnet und die Betriebsausgabe nicht anerkannt worden. Die gleichen Beurteilungskriterien müssen auch für die Honorarnote von ***Name der Tochter*** gelten.

Zusammenfassend darf ich festhalten, dass es für diese Werbungskosten eine klare rechtliche Vereinbarung gibt, in der die Art der Werkleistungen, die Höhe des Honorars sowie die Art der Bezahlung festgehalten sind. Es handelt sich daher nicht um irgendwelche Büroarbeiten, die nebenbei für ein Familienmitglied erbracht werden, sondern um eine vertraglich geschuldete,

umfangreiche und qualifizierte Tätigkeit, für die spezielle Kenntnisse in Grafikerstellung und englischer Sprache notwendig sind. Ich verweise diesbezüglich auf die Darstellung der Details zur Honorarnote. Die erbrachten Leistungen hätten sonst von einem fremden Unternehmer zugekauft werden müssen, der zugehörige Werkvertrag wäre inhaltsgleich zu dem jetzt vorliegenden abgeschlossen worden. Der für Geschäftsbeziehungen zwischen einander nahestehender Personen verlangte Fremdvergleich ist in jeder Hinsicht eingehalten. Die Vereinbarung eines Pauschalbetrages ist wesentlicher Bestandteil eines Werkvertrages, weil dadurch gerade das Unternehmerwagnis des Werknehmers zum Ausdruck kommt.

Ich beantrage daher die Stattgabe dieser Beschwerde und Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 16.9.2019 (Einkommensteuerbescheides 2018 vom 06.11.2019) durch Anerkennung der geltend gemachten sonstigen Werbungskosten in Höhe von EUR 2.000.

Die anderen Feststellungen in dem Bescheid werden zwar nicht geteilt, aber im Sinne einer rascheren Beendigung des Verfahrens nicht bekämpft.

Diesen Beschwerden legte der Bf. für beide Jahre im Wesentlich gleichlautende, als „Werkvertrag“ übertitelte Vereinbarungen vom 01.01.2017 (für 2017) und vom 01.01.2018 (für 2018) mit folgendem Inhalt vor:

„Zwischen ***Bf1***, ***Bf1Adr***, als Auftraggeber

einerseits, und Frau ***Name der Tochter***, ***Bf1Adr***, Bankverbindung: ***Bank und Kontonummer***, als Auftragnehmerin andererseits,

wird Folgendes vereinbart;

§ 1 Werkleistung

Gegenstand des vorliegenden Auftrages ist, die Durchführung der vom Auftraggeber zugeteilten Aufgaben zur Erstellung von Vortrags- und Vorlesungsunterlagen in den vom Auftraggeber vorgesehenen Zeiträumen und Qualitätsanforderungen,

In der Regel sind die Vortrags- und Vorlesungsunterlagen In Microsoft PowerPoint zu erstellen, überwiegend in der englischen Sprache. Als Basis für den Inhalt der Unterlagen wird die Auftragnehmerin vom Auftraggeber die notwendigen Notizen bzw, Buchreferenzen rechtzeitig erhalten.

Die Auftragnehmerin erbringt die Leistung selbständig und ist weder an eine Arbeitszeit noch an einen Arbeitsort gebunden. Die Auftragnehmerin hat selbst Und auf eigene Rechnung für die zur Erfüllung des Vertrages erforderlichen wesentlichen Betriebs- und Hilfsmittel zu sorgen,

sie ist dabei nicht an die Verwendung bestimmter Arbeitsmittel oder Arbeitsstoffe des Auftraggebers gebunden.

§ 2 Honorar

Das Honorar besteht aus einem Pauschalbetrag von:

EUR 2.000,00, bei nicht Überschreitung von 1.000 Powerpoint-Follen im Jahr, bzw.

EUR 2.500,00, bei Überschreitung,

der der Auftragnehmerin nur nach Erfüllung der in § 1 vereinbarten Leistungen zur Verfügung stehen.

Sämtliche Aufwendungen, die der Auftragnehmerin durch die Vorbereitung bzw. Ausübung der vertragsgegenständlichen Tätigkeit erwachsen, sind von ihr selbst zu tragen. Somit erfolgt auch kein Ersatz von Auslagen (Km-Geld, Telefonkosten, Reisespesen u. Ä.)

Das Honorar wird vom Auftraggeber erst am Ende des Jahres nach erfolgreicher Erfüllung der jeweiligen in § 1 vereinbarten Leistung und Vorlage einer formal entsprechenden Honorarnote auf das von der Auftragnehmerin benannte österreichisches Konto überwiesen.

Der Auftraggeber ist nicht verpflichtet, die Auftragnehmerin zur Sozialversicherung anzumelden. Die Auftragnehmerin hat vielmehr selbst für Ihren Versicherungsschutz Sorge zu tragen.

§ 3 Geheimhaltung und Datenschutz

Alle der Auftragnehmerin im Rahmen Ihrer Tätigkeit mitgeteilten oder zugänglich gemachten Informationen, welche im Rahmen ihrer normalen Tätigkeit nicht zugänglich wären, unterliegen der strikten Geheimhaltung. Diese Verpflichtung besteht auch über das Vertragsverhältnis hinaus. Alle Bestimmungen des Österreichischen Datenschutzgesetzes sind zwingend einzuhalten.

§ 4 Werknutzung

Das Recht, die vereinbarte Werkleistung (oder Teile derselben) und alle damit zusammenhängenden Arbeitsergebnisse auf welche Art auch immer zu nutzen - dazu gehört insbesondere das Recht der Weitergabe an Dritte - steht ausschließlich dem Auftraggeber zu (ausschließliche Verwertungsrechte).

§ 5 Sonstiges

Die Auftragnehmerin bestätigt, alle Angaben gewissenhaft und wahrheitsgetreu gemacht zu haben und verpflichtet sich, allfällig sich abzeichnende Änderungen dem Auftraggeber

umgehend zu melden.

§ 6 Gerichtsstand

Für alle Streitigkeiten, die aus dieser Vereinbarung entstehen sollten, wird österreichisches Recht für anwendbar erklärt. In Angelegenheiten, die vor die Bezirksgerichte gehören, wird die ausschließliche Zuständigkeit des Bezirksgerichtes innere Stadt Wien und In Gerichtshofsachen die ausschließliche Zuständigkeit des Landesgerichtes für Zivirechtssachen Wien vereinbart

Der Vereinbarung betreffend 2017 war ein nicht unterschriebenes und nicht datiertes Schreiben mit folgendem Inhalt beigelegt:

„Detail zu HN von ***Name der Tochter*** vom 15.12.2017;
Aufgaben von ***Name der Tochter*** bzgl. der Erstellung von PowerPoint Präsentationen:
SS 2017 Kurs ***Name Kurs1*** (IPAG France): 170 Seiten PowerPoint
SS 2017 Kurs ***Name Kurs2*** (IPAG France): 150 Seiten PowerPoint
SS 2017 Kurs ***Name Kurs3*** 2 (FH ***Name Stadt1***): 180 Seiten PowerPoint
WS 2017 Kurs ***Name Kurs3*** 1 (FH ***Name Stadt1***): 220 Seiten Powerpoint
WS 2017 Kurs ***Name Kurs4*** 2 (FH ***Name Stadt1***); 150 Seiten PowerPoint
Insgesamt wurden ca. 870 Seiten an Präsentationsunterlagen hergestellt.
Bf1“

Der Vereinbarung betreffend 2018 war ein nicht unterschriebenes und nicht datiertes Schreiben mit folgendem Inhalt beigelegt:

„Detail zu HIM von ***Name der Tochter*** vom 25.12.2018:
Aufgaben von ***Name der Tochter*** bzgl. der Erstellung von Powerpoint Präsentationen:
SS 2018: Kurs ***Name Kurs5*** (IPAG France): 220 Seiten Power Point
SS 2018: Kurs ***Name Kurs3*** (IPAG France): 170 Seiten Powerpoint
SS 2018: Kurs ***Name Kurs2*** (IPAG France): Übersetzung einer Fallstudie (Deutsch-Englisch) 45 Seiten Word
WS 2018: Kurs ***Name Kurs6*** (FH ***Name Stadt2***): 75 Seiten Powerpoint
WS 2018: Kurs ***Name Kurs7*** (FH ***Name Stadt2***): 82 Seiten Powerpoint
WS 2018: Kurs ***Name Kurs8*** (FH ***Name Stadt3***): 115 Seiten Powerpoint
Insgesamt wurden ca. 700 Seiten an Präsentationsunterlagen hergestellt.
Bf1“

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 28.01.2020 hat das Finanzamt die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 abgewiesen und begründend in den gesonderten Bescheidbegründungen vom 27.01.2020 im Wesentlichen gleichlautend begründend ausgeführt:

Die Zahlungen an Ihre Tochter ***Name der Tochter*** für die Erstellung von Powerpoint-Folien, welche Sie als sonstige Werbungskosten geltend machen, sind nicht anzuerkennen da sie der Angehörigen Judikatur widersprechen.

Vereinbarungen im Angehörigenkreis werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie:

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Werkvertragsnehmer verpflichten sich, für einen anderen ein bestimmtes Werk herzustellen. Sie haben zwar einen Vertrag vorgelegt, dieser enthält aber keine genauen Bestimmungen über die zu erbringende Leistung und der tatsächliche Zahlungsfluss wurde auch nicht nachgewiesen. Der Vertrag ist daher nicht anzuerkennen.

Weiters ist Ihre Tochter nichtselbständig tätig. Sollte Sie das Honorar tatsächlich erhalten haben käme sie über den Veranlagungsfreibetrag und Sie müsste diese Einkünfte in ihrer Erklärung anführen. Da sie dies nicht getan hat geht das Finanzamt davon aus, dass Sie Teile Ihres steuerpflichtigen Einkommens als Zahlung an ihre Tochter verdecken wollen um einer niedrigeren Progression zu unterliegen. Sie konnten diesbezüglich auch keinen Zahlungsnachweis vorlegen.

Die Bildungskosten wurden ebenfalls noch korrigiert. Die Rechnung des Hotels in Spanien war für die Unterbringung von zwei Personen ausgestellt und wurde daher entsprechend aliquotiert.

Der Bf. brachte über seinen steuerlichen Vertreter am 05.02.2020 fristgerecht Vorlageanträge ein und führte in beiden Vorlageanträgen im Wesentlichen gleichlautend begründend aus:

Inhaltlich verweise ich auf die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente, auf die in der Beschwerdevorentscheidung nicht Bezug genommen wurde. Ergänzend lege ich diesem Vorlageantrag den Überweisungsbeleg für das Honorar 2017 vom 22.12.2017 (2018 vom 27.12.2018) vor. Der verlangte Nachweis für den Zahlungsfluss von Herrn ***Bf1*** an seine Tochter für das Honorar ist damit erbracht.

Widersprochen wird dem Argument in der Beschwerdevorentscheidung, dass die Tochter ***Name der Tochter*** eine Steuererklärung für das Jahr 2017 (2018) abgeben hätte müssen und dieser Mangel ebenfalls zur Nichtanerkennung des Honorars führt. ***Name der Tochter*** hat neben diesem Honorar kein Einkommen im Jahr 2017 (2018) bezogen, Ihr Gesamteinkommen liegt jedenfalls unter allen Besteuerungsgrenzen. Es war daher keine Steuererklärung abzugeben. Ich ersuche das Bundesfinanzgericht um Stattgabe der Beschwerde und Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 16.9.2019 (2018

vom 06.11.2019) durch Anerkennung der geltend gemachten sonstigen Werbungskosten in Höhe von EUR 2.000.

Mit Vorlagebericht vom 14.02.2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, beantragte die Abweisung der Beschwerde und führte unter dem Punkt „Stellungnahme“ das Folgende aus:

„Die Behörde hält an ihrer bisherigen Rechtsauffassung fest, dass die Aufwendungen für die Tätigkeit der Tochter aufgrund der Angehörigenjudikatur nicht anzuerkennen sind.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt ist für die steuerliche Anerkennung von Geschäftsabschlüssen mit nahen Angehörigen laut der geltenden Judikatur erforderlich, dass - der Vertrag nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommt - einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat - auch zwischen Familienfremden mit den gleichen Konditionen abgeschlossen worden wäre.

Der vom Bf. vorgelegte Werkvertrag erfüllt keine der drei Voraussetzungen.

Das Publizitätsgebot wurde durch den Bf. verletzt, da keine Meldung nach § 109a EStG 1988 erfolgt ist:

Nach § 1 Abs. 1 Z 8 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988, BGBl. II Nr. 417/2001 idF BGBl. II Nr. 51/2006, sind gemäß § 109a EStG 1988 meldepflichtig "sonstige Leistungen, die im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht werden und der Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen."

Gemäß § 1 Abs. 2 dieser Verordnung kann eine Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 unterbleiben, wenn das von einer Person oder Personenvereinigung (Personengemeinschaft) im Kalenderjahr insgesamt geleistete (Gesamt)Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze nicht mehr als € 900 und das (Gesamt)Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze für jede einzelne Leistung nicht mehr als € 450 beträgt.

Die Entgelte von € 2.000 jedes Jahr an die Tochter wären somit eindeutig meldepflichtig gewesen.

Das Klarheitsgebot wurde ebenfalls verletzt, laut den vom Bf. den Beschwerden beigelegten "Details zu den Honorarnoten" beinhalteten die Leistungen der Bf. nicht nur PowerPoint-Folien sondern auch Übersetzungen von Word-Dokumenten in beträchtlichem Umfang obwohl im Werkvertrag ausdrücklich nur die "Erstellung von Vortrags- und Vorlesungsunterlagen in Microsoft PowerPoint" als Leistungsgegenstand angeführt war.

Das Fremdüblichkeitsgebot ist durch die Erstellung von Word-Dokumenten im Rahmen des Werkvertrags ebenfalls verletzt, da der Arbeitsaufwand für eine Word-Seite ungleich höher ist als für eine PowerPoint-Folie und ein Dritter keinesfalls bereit wäre, beides identisch zu behandeln. Hinzu kommt noch dass das Entgelt laut Werkvertrag - wenn in einem Jahr 0-1000 Folien erstellt werden wäre das Entgelt immer € 2.000, über 1000 Folien immer € 2.500 - wohl mit keinem Dritten so abgeschlossen würde.

Zuletzt ist noch anzuführen, dass der UFS bereits bei einem fast identischen Sachverhalt (Zahlungen an Angehörige für die Erstellung von PowerPoint-Folien) in seiner Entscheidung vom 22.05.2012, RV/4249-W/09 klargestellt hat, dass die Unterstützung bei der Erstellung von Präsentationsunterlagen mittels des Softwareprogrammes Microsoft Office PowerPoint, welches üblicherweise zur Standardausstattung von beruflich genutzten Computern gehört und dessen grundsätzliche Kenntnis ebenso wie etwa die Verwendung von Microsoft Office Word oder Microsoft Office Excel mittlerweile üblicherweise bei jedem mit Büroarbeiten an einem PC Befassten vorausgesetzt werden kann, keine Aufgabe ist, die normalerweise von einer Person, die derartige Unterlagen beruflich benötigt, an externe Gewerbetreibende vergeben wird oder für die eigens Aushilfskräfte als Dienstnehmer beschäftigt werden.“

Mit Geschäftsverteilungsbeschluss vom 29.01.2024 wurde die gegenständliche Beschwerde mit 01.02.2024 der Gerichtsabteilung 1005 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. bezog in den Jahren 2017 und 2018 Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit für mehrere Universitäten und Fachhochschulen.

Die Tochter des Bf. ist am ***Geburtsdatum der Tochter*** geboren und war nach der Aktenlage in den Jahren 2017 und 2018 beim Bf. wohnhaft.

Der Bf. hat mit seiner Tochter jeweils am 01.01. des Jahres 2017 und 2018 jeweils für das Jahr 2017 und 2018 im Voraus je eine mit „Werkvertrag“ übertitelte Vereinbarungen abgeschlossen. Die Tochter des Bf. war zum 01.01.2017 achtzehn und am 01.01.2018 neunzehn Jahre alt. Nach der als „Werkvertrag“ titulierten Vereinbarungen war die Tochter verpflichtet, für ihren Vater Präsentationsunterlagen zu erstellen.

Der Bf. hat für 2017 und 2018 je eine Aufstellung vorgelegt, wonach die Tochter in 2017 insgesamt 870 und in 2018 ca. 700 Folien erstelle habe. Grundaufzeichnungen seitens der Tochter wurden nicht vorgelegt.

Jeweils gegen Ende der Jahre 2017 und 2018 hat die Tochter „Honorarnoten“ gelegt und hat der Bf. nachträglich zur „Honorarnote“ der Tochter eine Aufstellung über die angefertigten Präsentationsunterlagen erstellt. Nach diesen Unterlagen waren Teile der Unterlagen für das jeweilige Sommersemester bzw. das jeweilige Wintersemester des Jahres 2017 oder 2018 zu erstellen.

Die Tochter hat daraufhin zumindest einen Teil der vom Bf. benötigten Arbeitsunterlagen erstellt. Unterlagen, aus denen der Arbeitsaufwand der Tochter hervorgeht wurden ebensowenig vorgelegt, wie Unterlagen darüber, in welchem Umfang die Tochter Unterlagen für den Bf. erstellt hat. In den Vereinbarungen war die Erstellung von Arbeitsunterlagen auch in englischer Sprache vereinbart, die Tochter hat allerdings für den Bf. nach den seitens des Bf. vorgelegten Unterlagen auch Übersetzungstätigkeiten durchgeführt.

Der Bf. hat seiner Tochter in den Jahren 2017 und 2018 jeweils gegen Jahresende den in der Vereinbarung angeführten Betrag von je € 2.000,00 überwiesen.

2. Beweiswürdigung

Der Abschluss der als „Werkvertrag“ titulierten Vereinbarungen, die Höhe der Zahlungen und die Zahlungsflüsse ergeben sich aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen und sind diese Sachverhaltselemente unstrittig. Dass die Tochter des Bf. für den Bf. Arbeitsunterlagen erstellt und teilweise Übersetzungstätigkeiten durchgeführt hat, ergibt sich dem Grunde nach aus dem seitens der belangten Behörde unwidersprochen gebliebenen Vorbringen des Bf.

In Ansehung des Umfanges dieser Tätigkeiten wurden keine Grundaufzeichnungen der Tochter betreffen den Arbeitsaufwand und die tatsächlich von der Tochter erstellten Unterlagen vorgelegt, weswegen das Finanzamt in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass die Tochter des Bf. für den Bf. teilweise Arbeitsunterlagen erstellt und Übersetzungstätigkeiten vorgenommen hat. Dass die Tochter die gesamten seitens des Bf. angeführten Unterlagen erstellt hat, wird seitens des Bf. zwar vorgebracht, vom Bundesfinanzgericht mangels Vorlage geeigneter Unterlagen aber nicht als glaubwürdig angesehen. Es ist für das Bundesfinanzgericht nicht glaubwürdig, dass der Bf. zwar diverseste Tätigkeiten an verschiedenen Universitäten übernimmt und dafür auch bezahlt wird, die für diese Tätigkeiten an den Universitäten notwendiger Weise zu erstellenden Unterlagen aber nicht auch nur in einem gewissen Umfang selbst erstellt hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Ausgaben oder Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Ausgaben oder Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden, ebenso Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen, selbst wenn diese auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 22 Abs. 1 bis 3 BAO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 BAO sind Angehörige im Sinn der Abgabenvorschriften unter anderem die Verwandten in gerader Linie und die Verwandten zweiten, dritten und vierten Grades in der Seitenlinie.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde 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 Verwaltungsgerichtshofes 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 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Die freie Beweiswürdigung gilt auch bei „Familienverträgen“ (Beiser, FJ 1990, 12; Beiser, Verdächtige Familie im Steuerrecht, in Harrer/Zitta [Hrsg], Familie und Recht, Wien 1992, 337 [348]) und bei Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der § 109a EStG „Mitteilungspflicht“ normiert:

(1) Der Bundesminister für Finanzen kann im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch Verordnung anordnen, dass Unternehmer und Körperschaften des öffentlichen und privaten Rechts von Gruppen von Personen und von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die für sie Leistungen erbringen, Folgendes mitzuteilen haben:

1. Name (Firma), Wohnanschrift bzw. Sitz der Geschäftsleitung, bei natürlichen Personen weiters die Versicherungsnummer nach § 31 ASVG (bei Nichtvorhandensein jedenfalls das Geburtsdatum), bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit die Finanzamts- und Steuernummer.
2. Art der erbrachten Leistung,
3. Kalenderjahr, in dem das Entgelt geleistet wurde,
4. Entgelt und die darauf entfallende ausgewiesene Umsatzsteuer.

(2) Die Verordnung hat weiters zu bestimmen:

Die Abgabenbehörde, an die die Mitteilung zu erfolgen hat, sowie den Zeitpunkt, bis zu dem die Mitteilung zu erfolgen hat.

(3) Die Verordnung kann eine Mitteilung im Wege der automationsunterstützten Datenübertragung insoweit vorsehen, als dies für den zur Übermittlung Verpflichteten zumutbar ist. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der zur Übermittlung Verpflichtete einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

(4) Die in der Verordnung genannten Personen und Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) sind verpflichtet, den Unternehmern sowie den Körperschaften des öffentlichen und privaten Rechts alle Auskünfte zu erteilen, die diese zur Erfüllung der Mitteilungspflicht benötigen.

(5) Die zur Mitteilung Verpflichteten haben den in der Verordnung genannten Personen und Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) den Inhalt der Mitteilungen bekannt zu geben.

Die §§ 1 und 2 der VO über Mitteilungen gemäß § 109a, BGBl II 417/2001 idF BGBl II 51/2006 normiert:

§ 1 (1) Unternehmer sowie Körperschaften des öffentlichen und privaten Rechts haben für folgende natürliche Personen und Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit die in § 109a Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 genannten Daten mitzuteilen, soweit diese die folgenden Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) erbringen:

1. Name (Firma), Wohnanschrift bzw. Sitz der Geschäftsleitung, bei natürlichen Personen weiters die Versicherungsnummer nach § 31 ASVG (bei Nichtvorhandensein jedenfalls das Geburtsdatum), bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit die Steuernummer.
2. Leistungen als Bausparkassenvertreter und Versicherungsvertreter (im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994),
3. Leistungen als Stiftungsvorstand (§ 15 Privatstiftungsgesetz),
4. Leistungen als Vortragender, Lehrender und Unterrichtender,
5. Leistungen als Kolporteur und Zeitungszusteller,
6. Leistungen als Privatgeschäftsvermittler,
7. Leistungen als Funktionär von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, wenn die Tätigkeit zu Funktionsgebühren nach § 29 Z 4 EStG 1988 führt,

8. sonstige Leistungen, die im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht werden und der Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen.

(2) Eine Mitteilung gemäß Abs. 1 kann unterbleiben, wenn das einer Person oder Personenvereinigung (Personengemeinschaft) im Kalenderjahr insgesamt geleistete (Gesamt-)Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze nicht mehr als 900 Euro und das (Gesamt-) Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze für jede einzelne Leistung nicht mehr als 450 Euro beträgt.

§ 2 Die Mitteilung gemäß § 1 hat an das Finanzamt, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des zur Mitteilung Verpflichteten zuständig ist oder es im Fall der Umsatzsteuerpflicht wäre, zu erfolgen.

Bei nahen Angehörigen werden aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von zivilrechtlichen Vereinbarungen gestellt (vgl. Stoll, BAO, S. 318).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 betrieblich oder gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 beruflich veranlasst sind oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis oder allenfalls aufgrund von Unterhaltsleistungen ergeben. Insbesondere ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern suchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²⁰, EStG, § 2, Tz. 158).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, (Publizität)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (Inhalt der Vereinbarung) und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. (Fremdüblichkeit)

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung iSd § 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 daher Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss daher diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz der Vorteilsmaximierung bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

Der fehlende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen führt dazu, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176), nur um einen sogenannten "Steuer-Splitting-Effekt" herbeizuführen. Es ist in einem derartigen Fall erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung sauber zu trennen, wenn insbesondere ein Interessensgegensatz, wie er unter Fremden besteht, bei Personen, die in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen kann. Eine Überprüfung derartiger Vereinbarungen ist in allen Fällen erforderlich, in denen Aufwendungen an Nahestehende als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden sollen (vgl. Jakom/Lenneis, EStG 2020, § 4 Rz 331).

a.) Ad Publizität

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (iSd § 25 BAO wie Ehegatte, Lebensgefährte, Kinder) die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Liegen bei Verträgen zwischen Ehepartnern oder Nahestehenden keine schriftlichen Vereinbarungen vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (vgl. VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 17.12.2008, 2004/13/0056).

b.) Ad Inhalt der Vereinbarung

Nicht nur bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gilt der Grundsatz, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt derjenige, der sich darauf beruft, zur Aufklärung besonders beizutragen hat. Verbleibende Zweifel gehen zu seinen Lasten (s DKMZ/Toifl § 2 Rz 163). Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn konkrete Abrechnungsmodalitäten fehlen (VwGH 22.11.12, 2008/15/0265). Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene

Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre. Ist der verzeichnete Zeitaufwand nicht nachvollziehbar, kann eine Schätzung des Aufwandes erfolgen (VwGH 18.10.17, Ra 2017/13/0068). Eine pauschale Jahresabrechnung erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Als unüblich und daher zweifelhaft muss insbesondere angesehen werden, dass die erbrachten Leistungen nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitliche Leistung aufscheinen und auch die Bezahlung nicht – wie dies bei einer eher geringfügigen und nach Stunden bemessenen Arbeitsleistung üblich ist – zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt ist (VwGH 17.9.97, 93/13/0033; BFG 8.6.22, RV/7100882/2013).

c.) Ad Fremdüblichkeit

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. VwGH 29.3.2001, 97/14/0076). In Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 71).

Bei einer familienhaften Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung sind die dadurch verursachten Aufwendungen jedenfalls gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 4.9.1992, 91/13/0196).

Entscheidend ist, ob die von Angehörigen verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch als Inhalt eines mit einem Fremden zu begründenden Dienst- oder Werkvertragsverhältnisses in Frage kommen (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 74).

Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen muss nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft werden (VwGH 28.6.06, 2002/13/0119). Zum Tatsachencharakter des fremdüblichen Entgeltes vgl. auch VwGH 24.2.00, 97/15/0213, VwGH 7.6.21, Ra 2019/13/0096. Die Leistungsbeziehungen müssen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein (s VwGH 1.12.92, 92/14/0149). Die Verträge müssen nicht nur fremdüblich gestaltet sein, es muss darüber hinaus auch eine fremdübliche Durchführung vorliegen: Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (vgl. Jakom EStG § 4 Rz 338 und die dort angeführte Judikatur).

Wie bei Dienstverhältnissen unter Fremden richtet sich die Entlohnung auch bei Werkverträgen nach Qualität und Quantität der erbrachten Leistung. Als Betriebsausgabe kann daher auch hier nur eine Entlohnung in der Höhe anerkannt werden, wie sie unter diesen

Gesichtspunkten auch zwischen Fremden üblich ist (s VwGH 20.11.90, 89/14/0090). Vereinbarung eines Pauschalentgelts, das unabhängig davon gezahlt wird, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, ist nicht fremdüblich (UFS 17.12.07, RV/0870-W/03).

Die soeben dargelegte Rechtslage und Judikatur bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Unstrittig ist, dass sich bei dem Bf. und dessen Tochter um nahe Angehörige im Sinn der Bestimmung des § 25 BAO handelt.

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, ob die Vertragsgestaltung zwischen dem Bf. und dessen Tochter fremdüblich und daher steuerlich anzuerkennen ist. Die vorgelegten Vereinbarungen vom 01.01.2017 für 2017 und vom 01.01.2018 für 2018 sowie die tatsächliche Durchführung dieser Vereinbarungen sind nach der oben dargelegten höchstgerichtlichen Judikatur dahingehend zu prüfen, ob die vom Verwaltungsgerichtshof festgelegten Kriterien (Publizität, Inhalt der Vereinbarung und Fremdüblichkeit) erfüllen und diese Verträge daher steuerlich anzuerkennen sind.

Zur Publizität:

Ausreichende inhaltliche Bestimmtheit erfordert, dass die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sind (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 70).

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 69).

Dass die Vereinbarungen des Bf. mit dessen Tochter betreffend die Erstellung von Präsentationsunterlagen in den Jahren 2017 und 2018 gegenüber Dritten, etwa dem Finanzamt oder der Sozialversicherung, bekannt gegeben wurden, ist aus der Aktenlage nicht ersichtlich und behauptet auch der Bf. nicht.

Die belangte Behörde hat im Beschwerdeverfahren - insbesondere im Vorlagebericht – zutreffend ausgeführt, dass die Zahlungen des Bf. an seine Tochter gemäß § 109a EStG und der auf dieser gesetzlichen Bestimmung erlassenen Verordnung VO Mitteilungen gemäß § 109a, BGBl II 417/2001 idF BGBl II 51/2006 dem Finanzamt zu melden gewesen wäre, was aber

unterlassen worden ist. Es ist dem steuerlichen Vertreter beizupflichten, dass bei der Tochter des Bf. in den Jahren 2017 und 2018 auf Grund der Höhen der von dieser in diesen Jahren bezogenen Einkünften keine Steuererklärungspflicht bestanden hat, von der Frage der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung ist aber jene der Verpflichtung zur Meldung der Einkünfte zu unterscheiden.

Unter fremden Dritten wären diese Einkünfte dem Finanzamt mitgeteilt und somit diese Publizitätsanforderungen erfüllt worden. Auch hinsichtlich des Bf. selbst wurde für die Jahre 2017 und 2018 je eine Meldung gemäß § 109a vom Bundesverband Materialwirtschaft, Einkauf und Logistik in Österreich – BMÖ über € 1.500,00 (2017) und über € 1.444,00 (2018) durchgeführt.

Durch die Unterlassung dieser Meldung erfüllte das Vertragsverhältnis des Bf. mit seiner Tochter das nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes notwendige Erfordernis der Publizität nicht.

Zum Inhalt der Vereinbarung:

Nach dem vorgelegten „Werkverträgen“ hätte die Tochter des Bf. die vertragliche Verpflichtung übernommen, Vortrags- und Vorlesungsunterlagen für den Bf. zu erstellen.

In der Regel sein die Vortrags- und Vorlesungsunterlagen in Microsoft PowerPoint und überwiegend in der englischen Sprache zu erstellen gewesen. Als Basis für den Inhalt der Unterlagen werde die Auftragnehmerin vom Auftraggeber die notwendigen Notizen bzw. Buchreferenzen rechtzeitig erhalten.

Das Honorar bestehe aus einem Pauschalbetrag von:

EUR 2.000,00, bei nicht Überschreitung von 1.000 PowerPoint-Folien im Jahr, bzw.

EUR 2.500,00, bei Überschreitung,

der der Auftragnehmerin nur nach Erfüllung der in § 1 vereinbarten Leistungen zur Verfügung stehe.

Im vorliegenden Fall ist unter Zugrundelegung der oben dargelegten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes festzuhalten, dass dem abgeschlossenen „Werkvertrag“ die Einzelheiten der Abrechnungsmodalitäten nicht entnommen werden können. Es ist insbesondere nicht vereinbart worden, wann die Beträge fällig sind und was im Falle eines Zahlungsverzuges zu geschehen hat. Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn konkrete Abrechnungsmodalitäten fehlen (VwGH 22.11.12, 2008/15/0265).

Im vorliegenden Fall wurden die einzelnen Leistungen nicht konkret dargestellt; es ist lediglich von der „Erstellung von Vortrags- und Vorlesungsunterlagen“ die Rede und vereinbart worden, dass diese Unterlagen in der Regel in Microsoft PowerPoint und überwiegend in der englischen Sprache zu erstellen wären. Aus der Vereinbarung ist in keinsten Weise zu entnehmen, mit welchem Zeit- oder/und Arbeitsaufwand zu rechnen wäre. Bemerkenswerter Weise wurde der Umfang der Tätigkeit nicht von der Tochter als Leistungserstellerin, sondern vom Bf. gegen Ende des Jahres zusammengefasst. Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße so konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre. Ist der verzeichnete Zeitaufwand nicht nachvollziehbar, kann eine Schätzung des Aufwandes erfolgen (VwGH 18.10.17, Ra 2017/13/0068). Da im gegenständlichen Fall weder ein konkreter Zeitaufwand noch ein konkreter Arbeitsaufwand aus der Vereinbarung entnommen werden kann, ist auch eine genaue Einschätzung des exakten Marktwertes der Leistung nicht möglich und es kann daher keine Feststellung getroffen werden, ob auch ein fremder Dritter die in den Vereinbarungen angeführten Gegenleistungen zu erbringen bereit gewesen wäre.

Im vorliegenden Fall wurden die Beträge seitens des Bf. jeweils gegen Ende Dezember vom Bf. an dessen Tochter überwiesen. Die Unterlagen hingegen waren für Vorlesungen in dem jeweiligen Sommersemester beziehungsweise Wintersemester zu erstellen und mussten diese Unterlagen daher vor Beginn dieser Lehrveranstaltungen (das Sommersemester beginnt mit März, das Wintersemester mit September des jeweiligen Jahres) fertig gestellt sein. In den abgeschlossenen Vereinbarungen war die Erstellung von Vortragsunterlagen in der Regel in Microsoft PowerPoint und überwiegend in englischer Sprache vereinbart, nach der seitens des Bf. erstellten Übersicht der erledigten Arbeiten hat dessen Tochter aber auch Übersetzungstätigkeiten vorgenommen, die als solche in der Vereinbarung nicht angeführt worden waren. Ein zeitlicher Umfang der Tätigkeiten der Tochter für den Bf. war aus der Vereinbarung nicht zu entnehmen. Eine hier vorliegende pauschale Jahresabrechnung erfüllt die Voraussetzungen, die die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für einen klaren und eindeutigen Inhalt einer Vereinbarung verlangt, nicht. Als unüblich und daher zweifelhaft muss im vorliegenden Fall insbesondere auch angesehen werden, dass die erbrachten Leistungen nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitliche Leistung aufscheinen und auch die Bezahlung nicht zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt ist (vgl. VwGH 17.9.97, 93/13/0033; BFG 8.6.22, RV/7100882/2013). Das Vorbringen des Steuerberaters des Bf. dahingehend, dass dieser selbst „z.B. für Klienten mit geringerem Arbeitsaufwand“ seine eigenen Tätigkeiten „oft erst eineinhalb Jahre nach der ersten Leistungserbringung“ verrechne und dass diese Vorgangsweise nie als unüblich bezeichnet worden wäre ist festzuhalten, dass es sich bei der Tätigkeit der Tochter nach dem Vorbringen des Bf. in keinsten Weise um eine Tätigkeit

mit geringem Arbeitsaufwand gehandelt hätte und dass es sich bei der Tätigkeit eines Steuerberaters um eine qualifizierte Tätigkeit handelt, bei der oftmals die Verrechnung erst nach Erstellung und Einbringung der jeweiligen Steuererklärungen vorgenommen wird. Diese Verrechnung erfolgt nach erbrachter Leistung, wobei der Steuerberater über seine Tätigkeiten entsprechende Aufzeichnungen zu führen und die entsprechenden Honorare selbstverständlich in seine Buchhaltung aufzunehmen hat. Die Tätigkeit eines Steuerberaters ist mit der Tätigkeit der Tochter des Bf. für diesen aus folgenden Gründen nicht vergleichbar:

Im vorliegenden Fall verfügte die Tochter des Bf. schon auf Grund ihres Alters zum Zeitpunkt der Abschlüsse der Vereinbarungen nicht über die erforderliche Kenntnis, die Unterlagen für ihren Vater selbständig erstellen zu können. Der Bf. musste daher seiner Tochter die Unterlagen zur Verfügung stellen, damit die Tochter diese Unterlagen in Powerpoint „transferieren“ konnte. Entgegen dem Vorbringen des Bf. in den Beschwerden, wonach diese Tätigkeit eine „umfangreiche und qualifizierte Tätigkeit“ gewesen wäre, „für die spezielle Kenntnisse in Grafikerstellung und englischer Sprache notwendig“ gewesen wären, handelt es sich bei der Unterstützung bei der Erstellung von Präsentationsunterlagen mittels des Softwareprogrammes Microsoft Office PowerPoint, welches üblicherweise zur Standardausstattung von beruflich genutzten Computern gehört und dessen grundsätzliche Kenntnis ebenso wie etwa die Verwendung von Microsoft Office Word oder Microsoft Office Excel mittlerweile üblicherweise bei jedem mit Büroarbeiten an einem PC Befassten vorausgesetzt werden kann, um keine Aufgabe, die normalerweise von einer Person, die derartige Unterlagen beruflich benötigt, an externe Gewerbetreibende vergeben wird oder für die eigens Aushilfskräfte als Dienstnehmer beschäftigt werden. Die Vergabe derartiger Aufträge – in welcher Rechtsform immer – an fremde Dritte ist in der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation absolut unüblich. Typischerweise werden derartige Arbeiten entweder vom Steuerpflichtigen selbst oder unter Mithilfe im Familienkreis erledigt, wenn dem Steuerpflichtigen keine eigenen Mitarbeiter in einem Betrieb zur Verfügung stehen. Dass für die Tochter keine Mitteilung gemäß § 109a EStG verfasst worden ist, ist bereits unter dem Punkt „Publizität“ dargelegt worden.

Aus all den oben angeführten Gründen lagen im vorliegenden Fall keine Vereinbarungen mit klaren und eindeutigen Inhalten vor.

Zur Fremdüblichkeit:

Unter diesem Punkt ist zu prüfen, ob die gegenständlichen Vereinbarungen auch unter fremden Dritten abgeschlossen worden wären, ob ein fremder dritter Leistungserbringer diese Verträge in derselben Form abgeschlossen hätte oder/und ob der Leistungsbesteller diese Vereinbarungen auch mit einer anderen, fremden dritten Person auch mit demselben Inhalt abgeschlossen hätte.

Im vorliegenden Fall wurde eine Vereinbarung abgeschlossen, wonach EUR 2.000,00, bei nicht Überschreitung von 1.000 PowerPoint-Folien im Jahr, bzw. EUR 2.500,00, bei Überschreitung dieser Menge an erstellten Folien zu bezahlen gewesen wären. Diese Vereinbarung wäre (insbesondere auch deswegen, weil aus den Vereinbarungen nicht zu entnehmen war, mit welchem Arbeitsaufwand in zeitlicher und quantitativer Hinsicht zu rechnen sein werde) unter fremden Dritten in dieser Form nicht abgeschlossen worden: Einerseits hätte der Bf. im Extremfall für eine einzige erstellte Folie einen Betrag von € 2.000 bezahlen müssen, andererseits hätte der Leistungserbringer auch für die Erstellung von (z.B.) zehntausend Folien und einem entsprechend hohen Arbeitsaufwand nur ein Honorar von € 2.500 erhalten. Im ersten Fall hätte ein fremder Dritter diese Leistung nicht bestellt und im zweiten Fall ein fremder Dritter diese Leistung nicht erbracht.

Im vorliegenden Fall ist aus den vorgelegten Vereinbarungen in keinsten Weise ersichtlich, mit welchem Arbeitsaufwand für den Leistungserbringer der Abschluss dieser Vereinbarung verbunden gewesen wäre. Die Entlohnung richtet sich auch bei Werkverträgen unter Fremden nach Qualität und Quantität der erbrachten Leistung. Als Betriebsausgaben oder Werbungskosten kann daher nur eine Entlohnung in einer Höhe anerkannt werden, wie sie unter diesen Gesichtspunkten auch zwischen Fremden üblich ist (s VwGH 20.11.90, 89/14/0090). Zur Fremdüblichkeit des Entgeltes vgl. auch VwGH 24.2.00, 97/15/0213, VwGH 7.6.21, Ra 2019/13/0096. Vereinbarung eines Pauschalentgelts, das unabhängig davon gezahlt wird, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, ist nicht fremdüblich (UFS 17.12.07, RV/0870-W/03). Es sind daher die beiden Vereinbarungen, aus denen nicht entnommen werden kann, mit welchem Arbeitsaufwand in zeitlicher und quantitativer Hinsicht der Abschluss dieser Verträge verbunden ist und daher in keinsten Weise beurteilt werden kann, ob ein fremdübliches Gehalt vereinbart worden ist/wäre, nicht fremdüblich.

Im vorliegenden Fall wurde als Tätigkeit vereinbart, Vortrags- und Vorlesungsunterlagen für den Bf. zu erstellen. In der Regel sein die Vortrags- und Vorlesungsunterlagen in Microsoft PowerPoint und überwiegend in der englischen Sprache zu erstellen gewesen. Als Basis für den Inhalt der Unterlagen wird die Auftragnehmerin vom Auftraggeber die notwendigen Notizen bzw. Buchreferenzen rechtzeitig erhalten. Bei dieser Tätigkeit handelt es sich entgegen dem Vorbringen des Bf. (beispielsweise in dessen Beschwerden) nicht um eine „umfangreiche und qualifizierte Tätigkeit, für die spezielle Kenntnisse in Grafikerstellung und englischer Sprache notwendig“ gewesen wären, sondern es handelt sich bei der Unterstützung bei der Erstellung von Präsentationsunterlagen aus Unterlagen, die seitens des Bf. zur Verfügung gestellt worden sind, um einfache EDV-Tätigkeiten, die normalerweise von einer Person, die derartige Unterlagen beruflich benötigt, nicht an externe Gewerbetreibende vergeben wird oder für die eigens Aushilfskräfte als Dienstnehmer beschäftigt werden. Die Vergabe derartiger Aufträge – in welcher Rechtsform immer – an fremde Dritte ist in der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation absolut unüblich und sohin nicht fremdüblich.

Im vorliegenden Fall war die Vereinbarung – wie oben wiederholt dargestellt - auch deswegen nicht fremdüblich, weil der Umfang der von der Tochter zu erbringenden Leistungen aus dem „Werkvertrag“ nicht zu entnehmen war. Erst gegen Jahresende wurde (bezeichnender Weise) vom Bf. (und nicht von dessen Tochter als Leistungserbringerin) eine Aufstellung erstellt, welche Unterlagen von dessen Tochter erstellt worden wären und so versucht, die Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehung zwischen dem Bf. und dessen Tochter darzulegen. Allerdings muss eine Vereinbarung von Beginn an fremdüblich gestaltet sein VwGH 1.12.92, 92/14/0149), eine nachträgliche Änderung oder Ergänzung abgeschlossener Vereinbarungen macht eine von Beginn an nicht fremdübliche Vereinbarung nicht zu einer fremdüblichen Vereinbarung.

Im vorliegenden Fall wurden neben den in den „Werkverträgen“ angeführten Tätigkeiten auch Übersetzungstätigkeiten seitens der Tochter durchgeführt, die in dieser Form in den Vereinbarungen nicht angeführt worden waren. Verträge müssen aber nicht nur fremdüblich gestaltet sein, es muss darüber hinaus auch eine fremdübliche Durchführung vorliegen. Es ist sohin nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (vgl. Jakom EStG § 4 Rz 338 und die dort angeführte Judikatur). Unter fremden Dritten wäre keinesfalls eine Erstellung von Vortragsunterlagen mittel Powerpoint, gegebenenfalls in englischer Sprache vereinbart worden, daneben aber – ohne dass dieses vereinbart und auch entsprechend honoriert worden wäre - auch Übersetzungstätigkeiten durchgeführt worden. Die tatsächlich teilweise durchgeführten Übersetzungstätigkeiten bei einer vereinbarten Erstellung von Arbeitsunterlagen, gegebenenfalls in englischer Sprache ist ebenfalls als nicht fremdüblich anzusehen.

Im vorliegenden Fall ist durch den Bf. durch Vorlage einer durch den Bf. selbst (und nicht etwa von dessen Tochter als Leistungserbringerin) erstellten Aufstellung weiters vorgebracht worden, dass die Tochter sämtliche in dieser Aufstellung enthaltene Unterlagen erstellt habe. Das Bundesfinanzgericht geht auf Grund der vorgelegten Unterlagen zwar davon aus, dass die Tochter des Bf. für den Bf. gewisse Arbeiten übernommen hat, es ist für das Bundesfinanzgericht aber nicht glaubwürdig, dass der Bf. zwar diverse Tätigkeiten an verschiedenen Universitäten übernimmt und dafür auch bezahlt wird, die für diese Tätigkeiten an den Universitäten notwendiger Weise zu erstellenden Unterlagen aber nicht auch nur in einem gewissen Umfang selbst erstellt hat. Die Übermittlung einer Aufstellung durch den Bf. (und nicht etwa von dessen Tochter als Leistungserbringerin) ist kein tauglicher Nachweis dafür, dass die Tochter des Bf. sämtliche in dieser Aufstellung angeführte Unterlagen selber erstellt hat – auf den Umstand, dass diese Aufstellungen nachträglich erstellt worden sind, wurde bereits oben gesondert eingegangen.

Aus all den oben angeführten Gründen lagen im vorliegenden Fall auch keine fremdüblichen Vereinbarungen zwischen dem Bf. und dessen Tochter vor.

Zusammenfassung

Wie oben dargelegt, erfüllten die zwischen dem Bf. und dessen Tochter abgeschlossenen Vereinbarungen weder die Voraussetzungen der Publizität, noch wies diese Vereinbarung einen klaren und eindeutigen Inhalt auf, noch wäre diese Vereinbarung zwischen fremden Dritten in der vorliegenden Art und Weise abgeschlossen worden.

Die Publizität, das Erfordernis eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes (Inhalt der Vereinbarung) und die Fremdüblichkeit hätten, damit das Vertragsverhältnis des Bf. mit dessen Tochter hätte steuerlich anerkannt werden können, kumulativ vorliegen müssen. Das Nichtvorliegen dieser Kriterien hat ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung iSd § 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 daher Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung des Bf. mit seiner Tochter darin bestanden hat, steuerlich nicht abzugsfähige Unterhaltsleistungen in „das Gewand“ einer zivilrechtlichen Vereinbarung zu kleiden und diese, dem Grund nach steuerlich nicht abzugsfähige Unterhaltszahlungen auf diese Weise als steuerlich abzugsfähige Werbungskosten erscheinen zu lassen.

Die Vereinbarungen erfüllten daher keine der aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Voraussetzungen, dass diese Verträge steuerlich hätten anerkannt werden können und waren die Beschwerden daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. 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 Fall liegt eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor, die in diesem Erkenntnis auch dargelegt worden ist und von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist. Aus diesem Grund war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 19. Februar 2024