



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrags der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) reichte am 22.7.2005 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (Formular L1) für das Jahr 2004 ein, in der Werbungskosten, Sonderausgaben sowie außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht wurden. Im Einkommensteuerbescheid 2004 mit Ausfertigungsdatum *31.8.2005* wurden Werbungskosten von 2.639,92 € mit der Begründung nicht anerkannt, dass die – mit Schreiben vom 2.8.2005 (bis längstens *9.9.2005*) – angeforderten Unterlagen nicht beigebracht wurden.

Mit Bescheid vom 7.2.2007 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 – unter Hinweis auf den Gesetzestext (§ 303 Abs. 4 BAO) – wiederaufgenommen. Mit gleichem Ausfertigungsdatum wurde ein neuer Sachbescheid erlassen, in dem Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 3.583,58 € angesetzt wurden. Der Einkommensteuerbescheid wurde damit begründet, dass der Abgabepflichtige – laut Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 – Einnahmen

aus einem oder mehreren Werkverträgen bezogen und nicht erklärt habe. Von den gesamten Einnahmen (von 3.812,32 €) seien pauschale Betriebsausgaben (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) von 228,74 € in Abzug gebracht worden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige Berufung mit der Begründung, bei der Berechnung der Einkommensteuer seien Aufwendungen von 2.639,92 € nicht berücksichtigt worden.

Der Bw. wurde mit Schreiben des Finanzamts vom 30.3.2007 darum ersucht, die von ihm geltend gemachten Aufwendungen in Form einer detaillierten Aufstellung nachzuweisen. Die entsprechenden Zahlungsnachweise seien beizulegen.

Dazu wurde (mit Schreiben vom 16.4.2007) mitgeteilt: Der Bw. habe für die Fa. B als C gearbeitet. Zu den Vorbereitungen und Durchführungen der einzelnen Unterrichtseinheiten habe auch die Korrektur der geleisteten Hausaufgaben gehört. Da seine Töchter D und E über den ECDL-Schein verfügten, habe er ihnen „für eine entsprechende Entlohnung“ diesen Teil seiner Lehrtätigkeit überlassen. Beigefügt waren zwei Aufstellungen über Zahlungen von 745 € und 545 €, die (danach) an die Töchter geleistet wurden.

In der (teilweisen stattgebenden) Berufungsvorentscheidung wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 2.495,2 € festgesetzt. In der Begründung des Bescheides wurde – unter Bezugnahme auf Rechtsprechung des VwGH und nach Wiedergabe der in dieser Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen – ausgeführt:

„Helfen Familienmitglieder bei einem Vorhaben des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie Unterstützte dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete „Gegenleistung“ stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).“

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde eingewendet, dass der Bw. im Jahr 2004 beim B einen Werkvertrag als Trainer abgeschlossen habe. In diesem sei ausdrücklich vereinbart worden, dass er sich von dafür geeigneten Personen bei Bedarf vertreten lassen könne (müsse). Seine beiden Töchter seien ausreichend geschult, ihn zu vertreten. Diese Vertretung habe der Bw. mit seinen Töchtern vor Beginn der Lehrtätigkeit vereinbart.

Im Detail hätten ihn seine Töchter in folgenden Punkten vertreten: Bereit- und Instandhalten der Hardware, Instandhalten der Software, Kontrolle der Hausaufgaben und Eingabe in die Datenbank, Führung einer Anwesenheitsliste über Internet, Ausarbeitung der nächsten Unter-

richtseinheiten, Aufbereitung der Rechner (Virencheck – Softwareupdates ...), Aufstellen und Abbauen der Hardware an den Veranstaltungsorten.

Diese Aufgaben seien ausreichend zum Ausdruck gekommen und hätten einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt gehabt. Die Vertretungen wären auch unter Familienfremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Zur Untermauerung der Ausführungen werde das Erkenntnis des VwGH vom 1.7.2003, 98/13/0184, beigelegt. In diesem Erkenntnis werde genau dieselbe Situation beschrieben. Zusätzlich werde ersucht, das Taggeld von 358 € zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) In der über Ersuchen des Finanzamts vom 30.3.2007 vorgelegten Aufstellung wurden aus der Lehrtätigkeit Einkünfte von 269,48 € ausgewiesen. Bei den Ausgaben, die bei der Ermittlung dieser Einkünfte abgezogen wurden, handelt es sich ganz offenkundig um jenen Betrag (von 2.639,92 €), der in der Abgabenerklärung (L1) noch – ohne Aufgliederung oder Erläuterung - unter den Werbungskosten geltend gemacht worden war.

2.) Die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen muss nach der – dem Bw. bekannten – Rechtsprechung des VwGH bestimmten (Mindest-)Anforderungen genügen, weil sonst willkürlich Folgen herbeigeführt werden könnten, die dem wahren (wirtschaftlichen) Gehalt des *tatsächlichen* Geschehens nicht entsprechen.

3.) Nach den Ausführungen des Bw. waren seine beiden Töchter im Jahr 2004 bei ihm wohnhaft. Sie besuchten die F. Die Tochter E begann im Herbst eine Ausbildung an der G. Der Bw. war somit für seine Töchter unterhaltsverpflichtet.

4.) Der Bw. führte in seiner Berufung aus, mit seinen Töchtern vor Beginn seiner Lehrtätigkeit *Vereinbarungen* abgeschlossen zu haben. Er wurde daher mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 14.2.2008 darum ersucht, die diesbezüglichen Vereinbarungen vorzulegen und für den Fall, dass keine schriftlichen Vereinbarungen verfasst worden sein sollten, den Inhalt der mündlich getroffenen Vereinbarungen *vollständig* wiederzugeben. Er teilte dazu mit Schreiben vom 4.3.2008 mit, mit seinen Töchtern vereinbart zu haben, dass sie ihm „bei den Vorbereitungen zur Abhaltung der Kurse im Rahmen ihrer Möglichkeiten behilflich sein werden“ (dadurch hätten sie die Möglichkeit, ihre in der Schule erworbenen Kenntnisse in die Praxis umzusetzen). Dabei sei auch vereinbart worden, dass sie dafür eine „entsprechende Entlohnung“ erhalten sollten.

Die mit den (unterhaltsberechtigten) Töchtern solcherart getroffenen Vereinbarungen sind weder nach außen hin klar und deutlich in Erscheinung getreten, noch wären sie außerhalb des Familienkreises in dieser Art zustande gekommen. Es entspricht nicht den Erfahrungen

des Wirtschaftslebens, mit familienfremden Personen in Rechtsbeziehungen des Inhalts zu treten, nach Maßgabe der bestehenden Möglichkeiten „behilflich“ zu sein, wobei dafür eine „entsprechende“, dh. nicht von vornherein feststehende, Entlohnung geleistet werden soll. Sollten solche Vereinbarungen tatsächlich geschlossen worden sein, entspräche dies – worauf bereits das Finanzamt verwiesen hat – weitaus eher den Grundgedanken „familiärer Solidarität“ als solchen des Zustandekommens von Wirtschaftsbeziehungen zwischen Personen, die nicht als nahe Angehörige anzusehen sind und deren Handeln folglich von (grundsätzlich) gegensätzlichen Interessen bestimmt sind.

5.) Nach den Berufungsausführungen hat der Bw. mit seinen Töchtern *Vertretung* vereinbart. Aus Punkt 4.) des Werkvertrags mit dem B ergebe sich, dass er sich bei der Erbringung des Werkvertrags von einer dazu geeigneten Person auf seine Kosten und auf sein Risiko vertreten lassen kann. Aus demselben Vertrag ergab sich freilich auch, dass aus organisatorischen Gründen *jede* Vertretung dem Auftraggeber zu melden ist. Der Bw. wurde darum ersucht, die im Jahr 2004 erstatteten Meldungen vorzulegen. Er teilte dazu mit, dass es nicht notwendig gewesen sei, Meldungen zu erstatten, da er nicht beim Unterricht vertreten worden sei. Es habe auch keine Veranlassung dafür bestanden, mit seinem Auftraggeber diesbezüglich (schriftlich) in Kontakt zu treten.

Nach den Berufungsausführungen wurde der Bw. von seinen Töchtern auch beim Aufstellen und Abbauen der Hardware an den Veranstaltungsorten vertreten. Auf die Nachfrage, ob die Töchter am jeweiligen Schulungsort (dh an Ort und Stelle) unterrichtet oder anderweitige Tätigkeiten verrichtet haben (wenn ja, von welcher Person, wo und wann), teilte der Bw. mit Schreiben vom 4.3.2008 mit, dass seine Töchter am Schulungsort keine Tätigkeiten vorgenommen haben (weshalb sich seines Erachtens auch keine Meldepflicht ergeben hat). Der Bw. befindet sich damit nicht nur in Widerspruch zu seinem bisherigen Vorbringen, in dem eine solche Tätigkeit seiner Töchter (auch) an den Schulungsorten behauptet worden war. Es wäre auch keineswegs glaubwürdig, dass die Töchter wirklich im Sinne des Punktes 4.) des zitierten Werkvertrags tätig gewesen sein sollten, wenn eine solche Vertretungstätigkeit dem Auftraggeber weder gemeldet noch tatsächlich nach außen hin (vorzugsweise an den Schulungsorten) in Erscheinung getreten war. Bedenken am Inhalt der dargestellten Tätigkeiten der Töchter erweisen sich als angebracht.

6.) Der Bw. wurde mit Schreiben vom 14.2.2008 darum ersucht, bekannt zu geben, welche Leistungen die Töchter monatlich ganz konkret erbracht haben. Die im Schreiben vom 3.5.2007 enthaltene Aufzählung an *möglichen* Vertretungstätigkeiten sei nämlich derart unbestimmt, dass daraus noch nicht ersehen werden könne, welche Tätigkeiten im Einzelnen *tatsächlich* entfaltet worden sind. Der Bw. teilte dazu mit, dass seine Töchter (im Detail) folgende Arbeiten verrichtet hätten: Bereit- und Instandhalten der Hardware, Aufbereitung

der Rechner (Virencheck), Aufstellen und Abbauen der Hardware *zu Hause* zum Zwecke, die Geräte auf ihre Funktion bezüglich Netzwerk und Internet zu überprüfen. Mit dieser Darstellung wurde der Tätigkeitsbereich der Töchter (gegenüber dem Berufungsvorbringen) nicht nur erheblich eingeschränkt. Von einer Instandhaltung der Software ist ebenso keine Rede mehr wie von einer Kontrolle der Hausaufgaben und Eingabe in die Datenbanken, der Führung einer Abwesenheitsliste und der Ausarbeitung der nächsten Unterrichtseinheiten. Es wäre schwer verständlich, warum die Töchter solche Aufgaben in nennenswerten Umfang erledigt haben sollten, wenn sie keinen Unterricht erteilt (und den Bw. insoweit vertreten) haben. Im Übrigen bleibt der Inhalt der von den Töchtern entfalteten Tätigkeiten (bei eingeschränktem Tätigkeitsbereich) weiterhin nur unbestimmt: Was unter „Bereit- und Instandhalten der Hardware“ von Laptops zu verstehen ist, wird unverändert nicht erläutert.

7.) Dem Bw. wurde mit dem bereits mehrfach erwähnten Schreiben vom 14.2.2008 zur Kenntnis gebracht, dass die im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegten Bestätigungen über 745 € bzw. 545 € den Eindruck erwecken, nachträglich und in einem Zug erstellt worden zu sein. Von der Möglichkeit, zu dieser Sachverhaltsfeststellung Stellung zu beziehen, hat der Bw. nicht Gebrauch gemacht.

8.) Der Bw. wurde darum ersucht, die den einzelnen Monatsbeträgen (dieser Bestätigungen) zugrunde liegenden Abrechnungen der Töchter vorzulegen sowie mitzuteilen, wann genau die einzelnen Monatsbeträge ausgezahlt bzw. überwiesen worden sind. Sollten Abrechnungen der Töchter nicht vorgelegt werden können, möge im Detail ausgeführt werden, wie die einzelnen Monatsbeträge – in einer Größenordnung zwischen 30 € und 130 € - rechnerisch ermittelt worden sind. Die diesbezüglichen Zeitaufzeichnungen der Töchter mögen beigelegt werden.

Dazu wurde mitgeteilt: die Tätigkeiten der Töchter seien auf dem Kurs-Datenblatt vermerkt und dann anschließend in eine Excel-Tabelle eingegeben worden. Eine solche Vorgangsweise entspreche der üblichen Praxis. Die erbrachten Leistungen seien im Folgemonat ausbezahlt worden. Die Töchter (Schülerinnen) hätten über kein Bankkonto verfügt. Somit seien die Beträge wie auf dem Beiblatt ersichtlich ausbezahlt worden. Zeitaufzeichnungen hätten deshalb nicht geführt werden können, weil die Arbeiten, zB Virencheck, neben anderen Tätigkeiten verrichtet wurden (Reinigen, User-Austrag, User-Check-In usw.). Somit könne sich ein einzelner Check „vom Zeitablauf sehr wesentlich unterscheiden“. Der Bw. habe zwei Angebote von EDV-Firmen beigelegt. Darin werde ein Virus-Check um 60 € bis 90 € (netto) angeboten. Mit 30 € für einen Virencheck seien seine Töchter relativ unterbezahlt gewesen.

9.) Das Vorbringen des Bw. vermag in mehrfacher Hinsicht nicht zu überzeugen: aus den vorgelegten Kursdatenblättern ist in keiner Weise ersichtlich, an welchen *Kalendertagen* die Tätigkeiten der Töchter erbracht worden sind. Den nunmehr ergänzten Bestätigungen lässt sich

zwar entnehmen, welche Arbeitsschritte (Virusüberprüfung, pc-ein, pc-aus) nach Ansicht des Bw. den geltend gemachten Monatsbeträgen (Auszahlungsbeträgen) zuzuordnen sind, doch lässt sich weder der Bezeichnung „Virusüberprüfung“ noch der Bezeichnung „pc-ein“, „Check-In“ usw. ein wirklich nachvollziehbarer Tätigkeitsinhalt entnehmen und eine brauchbare Vorstellung vom Tätigkeitsumfang gewinnen. Notorisch ist, dass Überprüfungen auf vorhandene Viren udgl. (Virenchecks) automatisch ablaufen und (bei installierter Software) erforderlichenfalls lediglich gestartet werden müssen. Eine Vergleichbarkeit mit externen Dienstleistungen, wie sie zB dem Angebot der H zugrunde liegen, ist deshalb noch nicht gegeben. So setzt das erwähnte Angebot die Installation von Software (incl. Lizenzgebühr), die Erstellung eines Abbilds und die Vornahme zB von Updates des Betriebssystems voraus, wobei das Angebot auch noch auf der Grundlage erstattet worden ist, dass auf den in Frage kommenden Geräten (Laptops) *keinerlei* Softwareprogramme installiert sind (dennoch soll es sich dabei, der Anfrage zufolge, um Geräte handeln, mit denen laufend im Internet gearbeitet wurde). Mit der Vorlage einer Bestätigung, die einen derart abweichenden Leistungsumfang zum Inhalt hat, wird eine fremdübliche Entlohnung der Töchter für Virenchecks (und nur solche) mit 30 € nicht erbracht.

Geht man von der Annahme aus, dass tatsächlich die im Schreiben vom 4.3.2008 *dargestellten* Tätigkeiten verrichtet wurden, bleibt es dennoch unverständlich, weshalb die geschilderten Gründe einer fremdüblichen Aufzeichnung der benötigten Arbeitszeit entgegen stehen sollten, und zwar gerade dann, wenn sich die Arbeitsabläufe im Zeitausmaß unterscheiden sollten. Abrechnungen der Töchter konnten nicht vorgelegt werden, lediglich Bestätigungen über „geleistete Zahlungen“. Selbst wenn diesen Zahlungen tatsächlich Pauschalbeträge von 5 € bzw. 30 € pro Arbeitseinheit („pc-ein, pc-aus“ bzw. „Virusüberprüfung“) zugrunde liegen sollten, ist zum Teil dennoch nicht nachvollziehbar, wie der entsprechende Monatsbetrag errechnet worden sein soll. Betroffen sind immerhin 7 von 18 Monaten, dh. über ein Drittel der Monatsbeträge (Beispiele: D, 9.5., eine Addition der Pauschalbeträge ergäbe 50 € statt 30 €; 11.7., 45 € statt 80 €; usw.). Dazu kommt, dass die auf dem Kursdatenblatt vermerkten Tätigkeiten gegenüber jenen der Bestätigungen auch noch Differenzen aufweisen (Beispiel: Tätigkeiten für den Kurstag 22.3. im Vergleich zur Abrechnung für den Folgemonat April: unterschiedliche Anzahl „pc-ein“ und „pc-aus“). Ins Gewicht fällt schließlich vor allem der Umstand, dass dem Bw., der den Werkvertrag mit dem B abgeschlossen und die Hauptlast der Tätigkeit (Unterricht und Anreise) getragen hat, lediglich 269,48 € an Einkünften verblieben sein sollen, während seine Töchter für ihre nur sehr unklar umschriebenen Tätigkeiten in Summe 1.290 € vereinnahmt hätten.

10.) In Würdigung des gesamten Vorbringens des Bw. ist festzuhalten, dass die Rechtsbeziehungen mit den Töchtern nicht mit jenen Merkmalen ausgestattet waren, wie sie typischer-

weise im Wirtschaftsverkehr zwischen fremden Personen anzutreffen sind. Weder die Vereinbarung der behaupteten Tätigkeit noch die Tätigkeit als solche und auch nicht die Abwicklung der Entlohnung sind außerhalb des engsten Familienkreises in Erscheinung getreten. Inhalt und Umfang der behaupteten Leistungen sind unbestimmt geblieben. Die Entlohnung der behaupteten Tätigkeit ist weder ausreichend deutlich vereinbart noch in fremdüblicher Weise abgewickelt worden. Wurde den Anforderungen der Rechtsprechung an eine Anerkennung von Rechtsbeziehungen unter nahen Angehörigen aber nicht hinreichend entsprochen, können die behaupteten Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Gerade bei Vorliegen von Leistungen, deren Urheberschaft nach Jahren nur schwer nachvollzogen werden kann (EDV-Arbeiten der behaupteten Art und Weise) und daher für steuerliche Gestaltungszwecke anfällig sind, wäre es die Aufgabe des Bw. gewesen, für ausreichend zeitnahe, unmissverständliche und widerspruchsfreie Nachweise zu sorgen, die sowohl den Inhalt der behaupteten Vereinbarungen als auch deren beiderseitige Erfüllung (Tätigkeit, Entlohnung) betreffen. Auf die zutreffenden Ausführungen der Berufungsvorentscheidung sei ergänzend verwiesen.

11.) Erstmals im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 3.5.2007 wurde um die Zuerkennung von Taggeld von 358 € für die Fahrten zum Kursort (einfache Fahrtstrecke 60 km) ersucht. Nach der Rechtsprechung stehen einem Steuerpflichtigen allerdings dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (VwGH 30.10.2001, 95/14/0013).

12.) Der Bw. machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ein Pendlerpauschale von 243,20 € geltend. Mit Schreiben vom 14.2.2008 wurde ihm dazu mitgeteilt, dass nicht ersichtlich sei, mit welcher Tätigkeit dieses Pauschale in Zusammenhang stehen sollte. Es möge daher mitgeteilt werden, wie dieser Betrag ermittelt wurde und für welche Fahrten und für welche Tätigkeit das Pauschale in Anspruch genommen wurde. Der Bw. teilte dazu in seinem Schreiben (vom 4.3.2008) mit, nach vier Jahren nicht mehr nachvollziehen zu können, wie sein Gedankengang gewesen sei. Er glaube aber, dass es das Taggeld für Auslandsreisen gewesen sei. Das diesbezügliche Ermittlungsblatt werde beigelegt. Es handelt sich um jene Aufgliederung, mit der im Vorlageantrag (vom 3.5.2007) um die Zuerkennung von Taggeld von 358 € ersucht worden war. Es bedarf keiner Erläuterung, dass der Betrag von 243,20 € unter solchen Umständen nicht (erst recht nicht doppelt) zuerkannt werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 11. März 2008