



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/4060-W/08,
miterledigt RV/4061-W/2008

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Herrn DJ, geb. 1. Oktober 1956, 1--w, -G, vom 11. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den L-, vertreten durch FR, vom 10. Juli 2008 und 17. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 6. Dezember 2007 wurde Herr JD (im Folgenden kurz mit Bw bezeichnet) ua zur Angabe, seit wann und für welche Auftraggeber Leistungen im Sinne des § 109 a Einkommensteuergesetz im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht und in welcher Höhe dafür Entgelte vereinnahmt worden seien, aufgefordert. Für den Zeitraum 2003 bis 2004 seien keine Einkommensteuererklärungen abgegeben worden und sei pro Kalenderjahr eine Aufstellung aller mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben einschließlich einer Einkommensteuererklärung für die Zeiträume ab 2003 vorzulegen, sofern lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden wären, die den Betrag von € 730,00 überstiegen. Im Falle der Nichtbeantwortung beabsichtige das Finanzamt, die Einnahmen laut der vom Arbeitgeber übermittelten Bestätigung in Ansatz zu bringen.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wurde mit Bescheid vom 17. Juli 2008 mit € 455,88 und die Einkommensteuer für 2004 am 10. Juli 2008 mit € 1.123,82 festgesetzt. Dabei wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2003 mit € 4.745,00 und für das Jahr 2004 mit € 2.834,00 laut Bestätigungen der Fa.A-GesmbH zum Ansatz gebracht. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass der Berufungswerber keine Einkommensteuererklärungen für die streitgegenständlichen Jahre vorgelegt habe.

Der Bw erhob gegen die angeführten Bescheide Berufung und führte aus, es sei irrtümlich vergessen worden, eine Einkommensteuererklärung für die Jahre 2003 und 2004 abzugeben, weshalb er korrigierte Einkommensteuererklärungen nachreiche.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 30. September 2008 wurde der Bw unter Setzung einer Frist von einem Monat aufgefordert, anzugeben, in welchen Punkten der Bescheid konkret angefochten werde und welche Änderungen (ziffernmäßige Angabe) beantragt würden. Es wären noch keine Einkommensteuererklärungen vorgelegt worden und sei die Berufung außerdem zu begründen.

Mit Eingabe vom 24. September 2008 reichte der Bw drei Bestätigungen (datiert mit September 2008) betreffend in den Jahren 2003 und 2004 geleistete Schneeräumarbeiten und dafür von ihm ausbezahlte Beträge nach.

Am 21. Oktober 2008 erging die abweisende Berufungsvorentscheidung mit der Begründung, dass Zahlungen an Familienangehörige sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten müssten und die Mitwirkung des Familienangehörigen so gestaltet sein müsse, dass kein Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestünde, wobei eine pauschale Abrechnung diese Voraussetzung nicht erfülle. Als unüblich und zweifelhaft müsse im vorliegenden Fall insbesondere der Umstand angesehen werden, dass die Rechnungen erst nach vier bzw fünf Jahren (im Zuge der Berufung) ausgestellt worden seien und ein Zahlungsfluss nicht hätte nachgewiesen werden können sowie weiters, dass die Bezahlung nicht –wie dies bei einer eher geringfügigen und nach Stunden bemessenen Arbeitsleistung üblich sei –zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt wäre.

Durch den Antrag des Berufungswerbers auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz, angemerkt mit 22. November 2008, gelten die Berufungen wiederum als unerledigt.

Mit 18. Februar 2009 wurde der Berufungswerber von Seiten des UFS zur Vorlage der Einkommensteuererklärungen betreffend die Jahre 2003 und 2004, weiters der Bestätigungen der Fa. A- betreffend die in den Streitjahren aus einem freien Werkvertrag erzielten Einkünfte,

der diesbezüglichen Werkverträge sowie sämtlicher Unterlagen betreffend die Ausgaben für in den Jahren 2003 und 2004 geleistete Schneeräumarbeiten etc, persönlich vorgeladen.

Der Berufungswerber legte im Zuge der Vorsprache die undatierten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 und 2004 vor. Die Beilagen zu den Erklärungen sind nicht unterfertigt. Hinsichtlich des Jahres 2003 wurden danach Erlöse (Kz 9040) in Höhe von € 927,00, Übrige Betriebsausgaben mit € 111,24 (Kz 9230) und der Gewinn bzw die Summe der Einkünfte mit € 815,76 (Kz 330) angegeben. Betreffend das Jahr 2004 wurden Erlöse ohne solche, die in einer Mitteilung gemäß § 109a erfasst sind (Kz 9040) in Höhe von € 2.834,00 und Aufwendungen für Fremdpersonal in Höhe von € 960,00 (Kz9110) sowie Übrige Betriebsausgaben in Höhe von € 340,08 (Kz 9230) bzw die Summe der Einkünfte mit € 1.533,92 (Kz 777) erklärt.

Der Bw gab im Zuge der Vorsprache beim UFS an, von der Fa. A- über telefonische Anforderung keine Bestätigung über die im Jahr 2003 an ihn ausbezahlten Beträge erhalten zu haben. Die Werkverträge für jeweils drei Monate im Jahr 2003 und 2004 habe er beim Auftraggeber unterfertigt, jedoch keine Kopie ausgehändigt bekommen und sei er seit den Schneeräumarbeiten im Winter 2004 nicht mehr bei der Fa. A- beschäftigt. Die Herren BM und VM seien die Söhne des Bw.

Mit Vorhalt vom 9. März 2009, zugestellt durch Hinterlegung beim Zustellpostamt am 11. März 2009 (Rückschein Rsa), wurde der Bw von Seiten des UFS aufgefordert, die in der Vorladung vom 18. Februar 2009 angeführten noch ausstehenden Unterlagen bis 19. März 2009 vorzulegen sowie die in den vorgelegten Einkommensteuererklärungen ausgewiesenen Beträge aufzugliedern und sämtliche Belege einschließlich jener betreffend die in den Streitjahren 2003 und 2004 erzielten Einkünfte einzureichen. Gleichzeitig wurde um Angabe ersucht, von wem die vorgelegten Zahlungsbestätigungen betreffend die Schneeräumarbeiten aus dem Jahr 2008 ausgestellt wurden und in welcher (verwandtschaftlichen) Beziehung der Bw im Berufszeitraum 2003 und 2004 zu Frau B gestanden hat. Eine Ablichtung der Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für 2003 und 2004 wurde dem Bw zur Unterfertigung mit Datumsangabe und zur Rücksendung übermittelt.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet. Weitere Unterlagen oder die unterfertigten Abgabenerklärungen (Beilagen) wurden nicht vorgelegt.

Über Auskunftersuchen des UFS wurde am 13. März 2009 von der Fa. A- bestätigt, dass der Bw im Rahmen des für den Zeitraum vom 15. Oktober 2002 bis 15. April 2003 abgeschlossenen Werkvertrages (./Beilage) insgesamt € 4.745,00 erhalten habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Nach § 119 Abs. 2 leg cit dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 138 Abs. 2. leg cit sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs 2 leg cit ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Die vom Bw in seiner Berufung bekämpfte „schätzungsweise“ Abgabenfestsetzung nach unbeantwortet gebliebener schriftlicher Aufforderung des Berufungswerbers zur Bekanntgabe der voraussichtlichen Jahreseinkünfte (Auftraggeber und Entgelte) sowie der damit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben (Vorhalt des Finanzamtes vom 6. Dezember 2007) bleibt nicht zu beanstanden. Dass auf die Einreichung der Abgabenerklärungen für die Jahre 2003 und 2004 „vergessen wurde“, gestand der Bw in seiner Berufung selbst zu. Die von ihm gleichzeitig angekündigten „korrigierten“ Einkommensteuererklärungen sind bei der Abgabenbehörde auch nach dem diesbezüglichen Mängelbehebungsauftrag vom 30. September 2008 –die Berufung enthielt danach auch keinen ziffernmäßigen Änderungsantrag, es fehlten Anfechtungspunkte und Begründung –nicht eingereicht worden.

Erst im Zuge des genannten Auftrages wurden einzig die folgenden Bestätigungen über vom Bw für Schneeräumarbeiten (Wintermonate 2003 und 2004) ausbezahlte Beträge (Schriftsatz vom 24. September 2008) mit dem Ersuchen um Berücksichtigung eingereicht:

- 1) Bestätigung vom 12. September 2008: „Ich, MB, geb. 19.11.1980, H-str 159/24, 1-1W, bestätige, dass ich im Winter 2004 (Jan., Feb.) für Schneeräumarbeiten im 15. und 16. Bezirk von Herrn JD € 800,00 erhalten habe.“ (Unterschrift nicht leserlich).
- 2) Bestätigung vom 10. September 2008: „ Ich, MV, geb. 20.9.1979, W-g 74/24, 1--w, bestätige, dass ich im Winter 2004 (Jan., Feb.) für Schneeräumarbeiten im 15. und 16. Bezirk von Herrn JD € 800,00 erhalten habe. M“;
- 3) Bestätigung vom 4. September 2008: „Ich, BD, geb. 15.07.1968, S-g 63/1, 1---, bestätige, dass ich im Winter 2003 (Nov., Dez.), für Schneeräumarbeiten im 15. und 16. Bezirk von Herrn JD € 750,00 erhalten habe. BD .“

Mit Berufungsvorentscheidung, die im vorliegenden Verfahren als Vorhalt gewertet wird, wurde der Bw davon in Kenntnis gesetzt, dass Zahlungen an Familienangehörige zu deren steuerlicher Anerkennung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten und die Mitwirkung des Familienangehörigen so gestaltet sein müssten, dass Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt nicht bestünden. Eine pauschale Abrechnung erfülle diese Voraussetzungen nicht. Als unüblich und zweifelhaft werde insbesondere angesehen, wenn die Rechnungen erst nach vier bzw. fünf Jahren (im Zuge der Berufung) ausgestellt würden, ein Zahlungsfluss nicht nachgewiesen werden könne und auch die Bezahlung nicht, wie dies bei eher geringfügigen und nach Stunden bemessenen Arbeitsleistungen üblich sei, zeitnah zur erbrachten Leistung erfolge.

Der Bw wurde von Seiten des UFS mit Vorladung vom 18. Februar 2009 ersucht, persönlich in der Berufungssache vorzusprechen und die ausständigen Einkommensteuererklärungen, eine Bestätigung der Fa. A- betreffend die in den Streitjahren 2003 und 2004 aus einem Werkvertrag erzielten Einkünfte, die diesbezüglichen Werkverträge sowie sämtliche Unterlagen betreffend die in den Jahren 2003 und 2004 für Schneeräumarbeiten ausbezahlten Beträge mitzubringen.

Im Zuge der Vorsprache beim UFS legte der Bw über ausdrückliche Aufforderung die Abgabenerklärungen für die Jahre 2003 und 2004 vor. Konkret befragt, gab der Bw an, von der Fa. A- keine Bestätigung über die im Jahr 2003 an ihn ausbezahlten Beträge erhalten zu haben. Eine dem Bw namentlich nicht bekannte Angestellte habe die Herausgabe der Belege anlässlich einer telefonischen Anforderung ohne Begründung verweigert und lediglich angegeben, dass sie keine Zeit habe. Er, der Bw, sei seit den Schneeräumarbeiten im Jahr

2004 nicht mehr bei der Fa. A- beschäftigt und habe einen Werkvertrag für drei Monate jeweils betreffend 2003 und 2004 unterschrieben. Die Werkverträge seien bei der Firma geblieben und habe der Bw keine Ausfertigung bekommen. Die Herren BM und VM seien die Söhne des Bw, mit Frau B, so wörtlich „ist nichts, das hat er mir falsch ausgestellt“. Über Aufforderung durch die Referentin, die zuletzt gemachte Angabe wahrheitsgetreu zu konkretisieren, wurde die Befragung von Seiten des Bw ohne die Vorlage weiterer Unterlagen und ohne Unterfertigung der Niederschrift abgebrochen.

Mit Vorhalt vom 9. März 2009, zugestellt durch Hinterlegung beim Zustellpostamt am 11. März 2009 (nachgewiesen durch Rückschein Rsa), wurde der Berufungswerber von Seiten des UFS aufgefordert, die mit Vorladung vom 18. Februar 2009 abverlangten noch ausstehenden Unterlagen bis 19. März 2009 vorzulegen sowie die in den vorgelegten Einkommensteuererklärungen ausgewiesenen Beträge aufzugliedern und sämtliche Bezug habenden Belege einschließlich jener betreffend die in den Streitjahren 2003 und 2004 erzielten Einkünfte, einzureichen. Gleichzeitig wurde um Angabe ersucht, von wem die vorgelegten Zahlungsbestätigungen betreffend die Schneeräumarbeiten aus dem Jahr 2008 ausgestellt wurden und in welcher (verwandtschaftlichen) Beziehung der Bw im Berufszeitraum 2003 und 2004 zu Frau B stand (steht).

Dieser Aufforderung durch den UFS, ausdrücklich insbesondere zur Aufgliederung der in der Einkommensteuererklärung (Beilage) 2003 unter den Kennzahlen 9040 (€ 927,00) und 9230 (€ 111,24) bzw für 2004 unter den Kennzahlen 9110 (€ 960,00) und 9230 (€ 340,08) ausgewiesenen Beträge, ist der Bw bis dato nicht nachgekommen, die abverlangten Belege wurden nicht vorgelegt. Ein Nachweis über die in den Erklärungen ausgewiesenen pauschalen Betriebsausgaben (2003 € 111,24 und 2004 € 340,08) ist trotz ausdrücklicher Aufforderung ebenso wenig erfolgt wie die Darlegung der Zusammensetzung der geltend gemachten Betriebsausgaben. Inwieweit die in den nachgereichten Einkommensteuererklärungen ausgewiesenen Beträge (Fremdleistungen, übrige Betriebsausgaben) mit den in den vorgelegten Belegen (vgl. oben 1-3) betreffend Schneeräumarbeiten als ausbezahlt bestätigten Beträgen ziffernmäßig in Einklang zu bringen sind, war nicht nachvollziehbar. Zudem wurden schriftliche Vereinbarungen, Unterlagen oder ein sonstiger Nachweis über eine tatsächliche bzw zeitnahe Auszahlung (vgl. diesbezügliche Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung) der Fremdleistungsbeträge für Schneeräumarbeiten nicht vorgelegt. Eine Aufklärung und ein Belegnachweis hinsichtlich der im Jahr 2003 erklärten Erlöse durch den Bw ist trotz wiederholter Aufforderung unterblieben.

Hinsichtlich der vom Bw vorgelegten Bestätigungen über die für Schneeräumarbeiten aufgewendeten bzw ausbezahlten Beträge wird überdies auf die bereits von der

Abgabenbehörde ins Treffen geführten Argumente verwiesen, wonach Verträge zwischen nahen Angehörigen zu ihrer Anerkennung einer den Fremdüblichkeitsgrundsätzen entsprechenden Form bedürfen. Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessensgegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Weg bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen beschriebenen Kriterien auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen nahe stehende Personen bzw Familienangehörige im Betrieb 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, Anstand u.dgl. (vgl. VwGH vom 11.5.2005, Zl. 2001/13/0209). Die den unterstützenden Familienangehörigen solcherart zugewendete „Gegenleistung“ stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss.

Der Abschluss einer im Vertragszeitpunkt nach außen, das heißt Dritten gegenüber in Erscheinung getretenen förmlichen Vereinbarung mit den Söhnen des Bw bzw Frau B wurde von Seiten des Bw nicht einmal behauptet. In welcher (verwandtschaftlichen) Beziehung der Bw zu Frau B (Bestätigung 2003) stand (steht), wurde nicht aufgeklärt. Der Abschluss von eindeutigen fremdüblichen Vereinbarungen wäre neben der zur Anerkennung von diesbezüglichen Ausgaben erforderlichen Darlegung der ziffernmäßigen Übereinstimmung der Beträge mit jenen laut der beim UFS eingereichten Abgabenerklärungen aber notwendig gewesen.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen erweist sich die schätzungsweise Abgabenfestsetzung als rechtens und ist auch die in der Berufungsvorentscheidung formulierte Rechtsansicht der Abgabenbehörde, wonach Zahlungsbestätigungen, die erst im Zuge der Berufung nach vier bis fünf Jahren ausgestellt wurden, als unüblich und zweifelhaft angesehen werden müssen, wenn der Zahlungsfluss nicht nachgewiesen werden kann bzw die Bezahlung nicht, wie bei geringfügigen nach Stunden bemessenen Leistungen üblich, zeitnah zur erbrachten Leistung erfolgt, zutreffend. Eine solche Vorgangsweise ist nämlich nur zwischen Nahestehenden (nahen Angehörigen) möglich und zwischen Fremden, verglichen

mit der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis ungewöhnlich (vgl. VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Auf Grund der über Ersuchen des UFS von der A-G vorgelegten Bestätigung einschließlich des Werkvertrages wurde dem Bw im Jahr 2003 insgesamt ein Betrag in Höhe von € 4.745,00 (vgl. auch die im Akt aufliegende handschriftliche Bestätigung der A-G vom 21. Jänner 2008) ausbezahlt. Von Seiten des Bw erfolgte trotz Aufforderung keine Aufklärung hinsichtlich des diesbezüglich in der Abgabenerklärung ausgewiesenen Betrages in Höhe von € 927,00. In Ermangelung der Vorlage einer Bestätigung über den in der Berufung relevierten bzw in der nachgereichten Einkommensteuererklärung ausgewiesenen Betrag von € 927,00 durch den Bw wurde der von der Fa. A- bestätigte Auszahlungsbetrag (vgl. auch der von der Fa. A- an den UFS übermittelte Werkvertrag) als Grundlage für die Besteuerung herangezogen.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Mai 2009