



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vom 28. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 27. April 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 27. April 2010 durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Anderem als Vortragender.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007** wurden von Bw. Werbungskosten in Höhe von 3.422,00 € geltend gemacht, wobei davon 1.362,00 € auf Reisekosten und 1.800,00 € auf sonstige Werbungskosten entfallen.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 11. März 2009** wurde der Berufungswerber aufgefordert, die beantragten Werbungskosten durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Dieser Ergänzungsvorhalt wurde nicht beantwortet.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 27. April 2009** wurde der Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 132,00 € anerkannt. Begründet wurde der Bescheid dahingehend, dass die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit

berücksichtigt worden wären, als die Beweismittel vorgelegt wären, da der Berufungswerber trotz Aufforderung die benötigten Unterlagen nicht beigebracht hätte.

Mit **Schreiben vom 28. Mai 2009** wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht. Begründet wurde die Berufung damit, dass die Aufwendungen für Arbeitsmittel, Werbungskosten, etc. nicht berücksichtigt worden wären.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 30. Juli 2009** wurde der Berufungswerber aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Er werde ersucht, unter Vorlage der entsprechenden Unterlagen beantragte Änderungen nachzuweisen. Im gegenständlichen Fall sei die Beantragung von Tagesdiäten und Flugkosten anlässlich beruflich veranlasster Reisen erfolgt. Angemerkt werde die im EStG 1988 angeführte Definition von Werbungskosten. Es sei daher erforderlich, oben angeführte Ausgaben der jeweiligen Einkunftsquelle zuzuordnen. Seien diesbezüglich steuerfreie Dienstgeberersätze erfolgt?

Es sei der Grund der durchgeführten Dienstreisen zu erläutern. Es sei eine schriftliche Berufsbildschilderung und eine Reisekostenabrechnung des Dienstgebers beizulegen.

Mit **Schreiben vom 7. September 2009** wurde wie folgt geantwortet:

Die Tagesdiäten und Flugkosten würden ausschließlich die Einkunftsquelle X. AG betreffen.

Für dieses Unternehmen sei er als Vorstand tätig. Zu seinen Aufgaben, die Dienstreisen notwendig machen würden, würde die Betreuung und Akquisition von Kunden, Lieferanten, Kooperationspartnern, Investoren und Aktionären gehören. Wenn es erforderlich sei, zu jeder Dienstreise einen Grund anzugeben, ersuche er um Nachfrist.

Für die Dienstreisen hätte ihm der Dienstgeber keine steuerfreien Dienstgeberersätze wie Taggelder etc. ausbezahlt.

Eingereicht wurde folgende **Aufstellung der Werbungskosten**:

Tabelle

Arbeitsmittel	Flug Hamburg	474,00 €, 214,00 € privat	260,00 €
Reisekosten	Diätenaufstellung	625 Stunden zu 2,18 €	1.363,00 €
Sonstige Werbungskosten	Honorarnoten LV- Unterlagen WS 2007 und SS 2007 zu je 900,00 €		<u>1.800,00 €</u>

			3.423,00 €
--	--	--	-------------------

Beigelegt wurde weiters eine Aufstellung Taggelder 2007. Aus dieser geht die Geltendmachung von Verpflegungsmehraufwand in Höhe von 1.363,00 € für 625 Stunden hervor. Dass eine dieser Reisen ein Nächtigung erfordert hätte, ist nicht ersichtlich.

Weiters wurde eingereicht eine Honorarnote von E.H. vom 28. Februar 2007:

„Für die Erstellung von Vorlesungsskripten für das Sommersemester 2007 stelle ich vereinbarungsgemäß 900,00 € in Rechnung.

Betrag dankend erhalten!“

Zudem eine Honorarnote von C.K. vom 30. September 2007:

„Für die Erstellung von Vorlesungsskripten und –foliensätzen für das Wintersemester 2007 stelle ich vereinbarungsgemäß 900,00 € in Rechnung.

Betrag dankend erhalten!“

In einer **Eingabe vom 22. September 2009** wurde durch den Berufungswerber wie folgt ausgeführt:

Bezüglich der Flugrechnung Hamburg würde er vorschlagen, diese aus der Werbungskostenaufstellung zu streichen, da er offenbar eine falsche Flugrechnung aufbewahrt haben würde.

Hinsichtlich der Reisekostenaufstellung wird festgehalten, dass diese Dienstreisen mit einem Firmen-PKW absolviert worden wären und darüber hinaus keine weiteren Aufzeichnungen existieren würden. Hinsichtlich der Dienstreisen nach Wien würde zu sagen sein, dass 2008 und 2009 kaum Dienstreisen nach Wien gemacht worden wären. Die häufigen Dienstreisen nach Wien in 2006 und 2007 würden zum Einen aus dem Versuch, das Unternehmen zu veräußern und zum Anderen der versuchten Übernahme eines Unternehmens in Wien resultieren.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2009** wurden die Werbungskosten mit 773,00 € festgesetzt und wie folgt begründet:

Eine beruflich veranlasste Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liege unter Anderem erst dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne. Tagesdiäten bei Dienstreisen unter 25 km hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

Bei entsprechender Häufigkeit von Reisebewegungen mit Wiederkehr an die gleichen Orte sei entsprechend einkommensteuerrechtlicher Bestimmungen in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis des Reisenden von den Verpflegungsmöglichkeiten an diesen Orten auszugehen. Der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden müsse, stelle keine Reise dar, da der längere

(wiederkehrende) Aufenthalt es ihm ermögliche, sich dort über Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsaufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertige.

Unter der Voraussetzung der häufigen Wiederkehr könne eine Vertrautheit der örtlichen Gegebenheiten auch für das gesamte Ortsgebiet von Wien als einheitlicher Mittelpunkt der Tätigkeit angenommen werden. Aufgrund der langjährigen Tätigkeit im Außendienst des Berufungswerbers sei es als erwiesen anzunehmen, dass im Sinne obiger Ausführungen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten für Wien bekannt seien. Der Berufung wäre daher in diesem Punkt nur zum Teil stattzugeben gewesen.

Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruhe auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Aus Sicht der Anerkennungskriterien derartiger Verträge müssten eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulassen würden, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen gehen würden. Verträge zwischen nahen Angehörigen würden daher selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Im gegenständlichen Fall hätten im Sinne obiger Ausführungen die Aufwendungen für die Erstellung von Vorlesungsskripten in Höhe von 1.800,00 € nicht anerkannt werden können.

Mit Schreiben vom **30. Oktober 2009** wurde der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und eine mündliche Verhandlung beantragt.

Am **5. November 2009** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an den Berufungswerber abgefertigt:

1.

Der Berufungswerber hätte als Werbungskosten 1.800,00 € für Skriptenerstellung geltend gemacht. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei den Rechnungsausstellerinnen um seine Schwester und seine Schwiegermutter. Sei diese Vermutung richtig?

2.

Er werde ersucht, sämtliche Unterlagen über diese Leistungsbeziehungen (Verträge, etc.) vorzulegen.

3.

Er werde ersucht, die bezogenen Leistungen detailliert zu beschreiben. Seien für diese

Leistungserbringung spezielle Ausbildungen notwendig oder könnten diese Leistungen von jeder allgemein gebildeten Person erbracht werden?

4.

Gebe es Stundenaufzeichnungen oder wie sei die Entlohnung errechnet bzw. festgesetzt worden?

5.

Der Geldfluss sei mittels Zahlungsbelegen/Bankauszügen nachzuweisen.

6.

Würde der Berufungswerber noch im Besitz solcher Skripten sein, würde ersucht werden, jeweils ein Exemplar vorzulegen.

Mit **Schreiben vom 11. Dezember 2009** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Richtig.

2.

Der Vertrag sei mündlich geschlossen worden. Es würden dazu die Honorarnoten existieren.

3.

Bei den bezogenen Leistungen handle es sich um Überarbeitungen bzw. Korrekturen von vorhandenen Skripten. Das seien einfache Schreibarbeiten, die von jedermann ohne spezielle Ausbildung durchgeführt werden könnten.

4.

Es sei ein Pauschalhonorar vereinbart worden. Stundenaufzeichnungen seien daher nicht notwendig.

5.

Das Honorar sei übergeben und der Empfang bestätigt worden.

6.

Die Skripten würden elektronisch vorliegen und könnten ausgedruckt werden.

Mit **Schreiben vom 31. Dezember 2009** wurde ein Musterexemplar eines Skriptes übersandt.

Am **10. Februar 2010** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **1. März 2010** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an den Berufungswerber abgefertigt:

„1.

Taggelder – Verpflegungsmehraufwand

Beantragt wurden 1.363,00 €, durch die Abgabenbehörde erster Instanz wurden 773,00 € als

Werbungskosten anerkannt.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 30.10.2001, 95/14/0013) stehen keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn sich der Steuerpflichtige nur während des Tags an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen würden in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich sei, würden für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen sein.

*Aus der von Ihnen vorgelegten Aufstellung gehen keine Nächtigungen hervor. Der Senat geht daher davon aus, dass **kein Verpflegungsmehraufwand** als Werbungskosten anzuerkennen ist.*

Nehmen Sie dazu Stellung!

2.

Fremdleistungen 1.800,00 €

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

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 10.5.2001, 98/15/0030) ist Voraussetzung, dass diese durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte gerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169). Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt (VwGH vom 22.2.2000, 99/14/0082), wenn sie (folgende Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen)

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),*
- 2) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und*

3) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vergleiche beispielsweise VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 8.9.1992, 87/14/0186; 18.11.1991, 91/15/0043).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vergleiche etwa VwGH 29.3.2001, 97/14/0076).

Unstrittig stellen die den Fremdleistungshonoraren zu Grunde liegenden Vereinbarungen solche zwischen nahen Angehörigen iSd Judikatur des VwGH dar.

Nun fehlt es den vorliegenden Angehörigenvereinbarungen schon am geforderten eindeutigen Inhalt. Gefordert wird diesbezüglich eine deutliche Fixierung wesentlicher Vertragsbestandteile wie Leistung und Gegenleistung (siehe etwa VwGH vom 4.10.1983, 83/14/0034). Eine solche konnte nicht glaubhaft gemacht werden. Es existieren keine schriftlichen Vereinbarungen. Mündliche Vereinbarungen konnten in ihrem Inhalt nach Aktenlage nicht dargelegt werden. Angegeben wurde lediglich, dass ein Pauschalhonorar vereinbart worden wäre und keine Stundenaufzeichnungen vorliegen würden.

Die Publizität ist aufgrund fehlender Vereinbarungen ebenfalls nicht gegeben.

Damit ist aber auch schlüssig nachzuvollziehen, dass ein fremder Dritter einen solchen Vertrag nicht abgeschlossen hätte.

Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Ein fremder Dritter hätte nach Ansicht des Senates einen solchen Vertrag auch deshalb nicht geschlossen, weil nicht festgelegt worden ist, wie Leistung und Gegenleistung zustande kommen würden sowie wegen fehlender Konkretisierung der zu erbringenden Leistung.

Der Senat geht davon aus, dass **keine Fremdleistungshonorare** als Werbungskosten anzuerkennen sein werden. Nehmen Sie dazu Stellung!

In Summe ergeben sich daher keine abzugsfähigen Werbungskosten.

Sie werden daher ersucht, bekannt zu geben, ob gegenständliche Berufung bzw. der Vorlageantrag aufrecht bleibt.

Bei Zurücknahme der Berufung erwächst der Bescheid vom 27. April 2009 in Rechtskraft (Werbungskosten 132,00 €), bei Zurücknahme des Vorlageantrages erwächst die Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2009 in Rechtskraft (Werbungskosten 773,00 €).“

Der Ergänzungsvorhalt wurde **nicht beantwortet**.

Mit **Schreiben vom 29. März 2010** wurden die Parteien zur mündlichen Berufungsverhandlung am 21. April 2010 geladen.

Mit **Faxnachricht vom 19. April 2010** wurde durch den Berufungswerber bekannt gegeben, dass dieser aufgrund einer nicht verschiebbaren dienstlichen Verpflichtung an der Fachhochschule den Termin für die mündliche Verhandlung nicht wahrnehmen könne und um Verschiebung ersuche.

Beigelegt wurde eine Bestätigung der Fachhochschule vom 14. April 2010, wonach der Berufungswerber am 21. April 2010 an der Fachhochschule unabkömmlich sei, da an diesem Tag das Aufnahmeverfahren für einen Masterstudiengang stattfinden würde.

Nachdem der Berufungswerber telefonisch nicht erreicht werden konnte wurden die Parteien zur mündlichen Verhandlung am **Ersatztermin 27. April 2010** neuerlich geladen.

Am **27. April 2010** wurde die von Bw. beantragte **mündliche Verhandlung** abgehalten. Der Berufungswerber ist nicht erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Abzugsfähigkeit von **Werbungskosten in Höhe von 3.163,00 €**. 1.800,00 € betreffen Fremdleistungshonorare für die Erstellung von Skripten. 1.363,00 € werden als Verpflegungsmehraufwendungen im Hinblick auf beruflich veranlasste Reisen geltend gemacht.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 10.5.2001, 98/15/0030) ist Voraussetzung, dass diese durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte gerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein.

Taggelder – Verpflegungsmehraufwand

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 30.10.2001, 95/14/0013) stehen keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn sich der Steuerpflichtige nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen würden in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich sei, würden für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen sein.

Aus der vom Berufungswerber vorgelegten Aufstellung gehen **keine Nächtigungen** hervor. Der Senat geht daher davon aus, dass **kein Verpflegungsmehraufwand** als Werbungskosten anzuerkennen ist.

Fremdleistungen 1.800,00 €

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169). Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt (VwGH vom 22.2.2000, 99/14/0082), wenn sie (folgende Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen)

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- 2) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- 3) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vergleiche beispielsweise VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 8.9.1992, 87/14/0186; 18.11.1991, 91/15/0043).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vergleiche etwa VwGH 29.3.2001, 97/14/0076).

Unstrittig stellen die den Fremdleistungshonoraren zu Grunde liegenden Vereinbarungen solche zwischen nahen Angehörigen iSd Judikatur des VwGH dar.

Nun fehlt es den vorliegenden Angehörigenvereinbarungen schon am geforderten eindeutigen Inhalt. Gefordert wird diesbezüglich eine deutliche Fixierung wesentlicher Vertragsbestandteile wie Leistung und Gegenleistung (siehe etwa VwGH vom 4.10.1983, 83/14/0034). Eine solche konnte nicht glaubhaft gemacht werden. Es existieren keine schriftlichen Vereinbarungen. Mündliche Vereinbarungen konnten in ihrem Inhalt nach Aktenlage nicht dargelegt werden. Angegeben wurde lediglich, dass ein Pauschalhonorar vereinbart worden wäre und keine Stundenaufzeichnungen vorliegen würden.

Die Publizität ist aufgrund fehlender Vereinbarungen ebenfalls nicht gegeben.

Damit ist aber auch schlüssig nachzuvollziehen, dass ein fremder Dritter einen solchen Vertrag nicht abgeschlossen hätte.

Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten

Praxis auszugehen (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Ein fremder Dritter hätte einen solchen Vertrag auch deshalb nicht geschlossen, weil nicht festgelegt worden ist, wie Leistung und Gegenleistung zustande kommen würden sowie wegen fehlender Konkretisierung der zu erbringenden Leistung.

Die oben angeführten Voraussetzungen für die Anerkennung der vorliegenden Leistungsbeziehungen sind nicht erfüllt. Folglich waren daher keine Fremdleistungshonorare als Werbungskosten anzuerkennen.

Als Werbungskosten anerkannt wird folglich der **Pauschbetrag in Höhe von 132,00 €**, die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 27. April 2010