



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S. A., 0000 M., A-Straße 1, vom 26. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Spreitz, vom 8. April 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Pensionistin, welche ihr Enkelkind E. seit 2009 betreut.

Laut dem von der Bw. und den Eltern des Kindes E. - Mag. B. & C. D. – unterschriebenen Gedächtnisprotokoll vom 29. November 2009 habe sich eine erhöhte Anzahl an Halbtagen an Betreuung nach Beendigung des Karenzurlaubs von Mag. B. D. ergeben; dies auch durch die Berufstätigkeit des Vaters und des gemeinsamen Hausbaus. Die Betreuung sei grundsätzlich durch die Bw. persönlich, jedoch über deren Aktivität auch durch die von ihr bereitgestellte Vertrauensperson erfolgt. Da eine entgeltliche Bezahlung erfolgt sei, werde festgehalten, dass kein Dienst-, sondern ein Werkvertragsverhältnis, somit keine Sozialversicherungspflicht u. ä. bestanden habe.

Mit Zertifikation vom 28. November 2009 wurde die Teilnahme der Bw. an dem Seminar „*Oma, Opa heut bin ich bei euch!*“ - (*anrechenbare Weiterbildung für steuerlich absetzbare Kinderbetreuung*) von der Dipl. Erwachsenenbildnerin I. G. als Seminarleiterin und Dr. H. J. von der „*Leitung, Fachstelle Beziehung - Ehe - Familie, Pastorale Dienste der Diözese ...*“ bestätigt. Mit den Rechnungen vom 29. Jänner 2010 und 28. Februar 2010 stellte die Bw. ihrer Tochter samt Schwiegersohn für die geleistete Kinderbetreuung in den Monaten Jänner und Februar

jeweils des Jahres 2010 insgesamt 24 Stunden je € 6,65, somit € 159,60, für den Monat Jänner 2010 bzw. 15,5 Stunden je € 6,65, somit 103 € für den Folgemonat in Rechnung; in beiden Rechnungen verwies die Bw. auf die mündliche Werkvertragsvereinbarung, weiters das Gedächtnisprotokoll vom 29. November 2009.

Mit den Auftragsbestätigungen vom 28. Jänner 2010, 22:10 Uhr und 31. März 2010, 16:07 Uhr, belegte C. D. die Inlandsüberweisungen des Betrages von € 160 betreffend das Honorar Jänner 2010 bzw. € 103 betreffend das Werkvertragshonorar Februar 2010 auf das Konto der RK M., Nr. 00000/00.000 lautend auf die Bw..

Abweichend von der Abgabenerklärung für das Jahr 2010, mit der die Bw. dem Finanzamt mit der Angabe der Kennzahl 960 (Erbringung von sonstigen überwiegend persönlichen Dienstleistungen) Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 878, 20 angezeigt hatte, setzte das Finanzamt die Einkünfte in der erklärten Höhe als Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 fest.

Mit dem mit 26. April 2010 datierten Antrag um Fristverlängerung zur Einbringung einer Berufung bis ein Monat nach Einlangen der fehlenden Begründung für den zuvor genannten Einkommensteuerbescheid 2010 ersuchte die Bw. um eine dem Bescheid fehlende Begründung, weshalb gewerbliche und nicht selbständige Einkünfte vorliegen würden.

Mit Schreiben vom 16. Mai 2011 teilte das Finanzamt der Bw. als Bescheidbegründung mit, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit Tätigkeiten erfassen würden, die einer bestimmten Berufsausbildung oder besondere persönliche Fähigkeiten oder Fachkenntnisse erfordern würden. Im Rahmen dieser Einkünfte seien zwei Gruppen zu unterscheiden: die Berufsgruppen (Ziviltechniker, Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder, Ärzte, Hebammen, Journalisten, Dolmetscher), Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten).

Eine unterrichtende Tätigkeit sei jede Art persönlicher Lehrtätigkeit und beinhalte die Vermittlung von Fähigkeiten und meist komplexen Wissens; erzieherische Tätigkeit sei eine Betätigung zur planmäßigen körperlichen, geistigen und sittlichen Formung heranwachsender Menschen.

Die Kinderbetreuung hingegen könne im Rahmen eines Werkvertrages oder eines Dienstverhältnisses durch pädagogisch qualifizierte Betreuungspersonen erfolgen. Erfolge die Kinderbetreuung im Rahmen eines Werkvertrages, so erzielle die Betreuungsperson einkommensteuerrechtlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß [§ 23 EStG 1988](#), da Kinderbetreuung weder eine unterrichtende, noch eine erzieherische Tätigkeit darstelle.

Die angeführten Ausführungen seien Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel könne nur gegen den Spruch des

oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen werde auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen. Wegen der Umqualifizierung der erklärten selbständigen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte erhob die Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 mit der Begründung: Zwingend seien unterrichtend bzw. erzieherisch Belange, die im Begriff Kinderbetreuung inkludiert seien. Es handle sich um ein Kind, dem über Wunsch der Kindeseltern eine Betreuung zuteil kommen solle, wie sie im Buch von Erwin Ringel (verstorbener Doyen der Psychologen Österreichs) „Die ersten Jahre entscheiden“ gefordert würden, weshalb durch die Bw. sowohl ein unterrichtende, als auch erzieherische Tätigkeit stattfinde.

Die Definition der Bescheidbegründung, dass „*unterrichtend*“ die Vermittlung meist komplexen Wissens umfasse, treffe im Fall der Bw., wenn auch dem gegenständlichen Kindesalter entsprechend, zu. Dass „*erzieherisch*“ eine Tätigkeit sei, wenn sie „*planmäßig*“ erfolge, störe die Bw. gewaltig. Es erinnere die Bw. an Zeiten vor 1989 (Mauerfall) und sei dem Gesetzestext nicht zu entnehmen. Im gegenständlichen Fall finde außer den Anleitungen zu körperlichen, geistigen und sittlichen Normen auch eine religiöse statt.

Die Bw. verwahre sich dagegen, ihre Betreuungstätigkeit als eine Art Bewachung und/oder Beaufsichtigung einer Sache zu sehen bzw. als gewerblich Tätige eingestuft zu werden; letzteres nicht nur der Emotion wegen, sondern der sachlichen Inhaltlichkeit wegen, die eine korrigierte, steuerliche Einkünftezuordnung erfordere.

Abschließend beantragte die Bw. u. a., im Fall der Ablehnung des Antrages, einen Bescheid zu erlassen, in dem von selbständigen Einkünften die Rede sei, die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat mit der Anregung, keinen kinderlosen Personen die Entscheidung zu übertragen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, woraufhin das nachfolgende Schreiben der Bw. vom 7. Juli 2011, untergliedert in die Punkte „*Korrekturantrag*“, „*Zur Sache selbst*“ und die Anträge, „*Entscheidung durch einen Gesamtsenat*“ bzw. „*In der Frage der Einkunftsart selbst zu entscheiden und nicht wie das Finanzamt Melk im Vorlagebericht - wenn auch mit anderen Worten- etwas flapsig formuliert „sich vom Acker zu machen“*“ bei der Rechtsmittelbehörde einlangte.

Mit dem Korrekturantrag bestritt die Bw. die Richtigkeit dessen, dass der Vorlagebericht unter „*Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat*“ ein Nein aufweise, behauptete die Richtigkeit dessen, dass der Antrag der Bw. die Anregung enthalten habe, keinen kinderlosen Personen die Entscheidung zu übertragen, und schloss den Punkt mit dem Satz „*Wem diese grammatischen Mehrzahlform nicht reicht: Es wird eine Entscheidung durch den Gesamt-Senat beantragt*“ ab.

Unter dem Punkt „*Zur Sache selbst*“ äußerte die Bw. ihr Erstaunen darüber, dass in keinem der bisherigen Schriftstücke die Rede davon sei, dass die Art der jeweiligen Einkunftsart nicht Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides sei, bedeute es doch: Gegen etwas, was nicht Spruch des Bescheides sei, könne nicht berufungsfähig sein, und ersuchte, dieser Rechtsmeinung des Finanzamts nicht zu folgen.

Wenn in der nachgereichten Bescheidbegründung bisher von einer konkreten - wenn auch nach Erachten der Bw. unrichtigen - Einkunftsart die Rede sei und die Meinung des Finanzamts nunmehr laute „*Es sei ohnehin egal, da keine steuerliche Auswirkung bestehe, also Abweisung.*“, sei das neu und ergebe die Frage: „*Weshalb habe das Finanzamt - schon aus verwaltungsökonomischer Logistik - nicht auf ein Verfahren verzichtet, wenn es keine steuerliche/ betragsgemäße Logik gebe?*“ Dies erstaune. Umseitige Logik sei unvollständig.

Mit der jeweiligen Einkunftsart werde eine Mehrzahl von anderweitigen Belangen berührt: Sozialversicherungspflicht bei variablen Gewinngrenzen, allfällige Tourismusabgabe bei regional agierenden Gemeinden, Frage einer Kammerumlage u. Ä..

Die Vorgangsweise des Finanzamts sei, dass ohne Bescheidbegründung von der Steuererklärung abgewichen werde, ein unnötiger, kostenaufwendiger Verfahrensstreit begonnen werde (erinnerlich drei oder vier Telefonanrufe des Finanzamts), um dann im Vorlagebericht eine Abweisung zu beantragen, da es keine Auswirkung auf die Besteuerung gäbe. So eine Vorgangsweise nenne man literarisch kafkaesk.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 23 Ziffer 1 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sind, zu diesen u. a. Einkünfte aus einer unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit gehören, ist [§ 22 Ziffer 1 lit. a EStG 1988](#) zu entnehmen.

Dem Vorbringen der Bw., dass die Qualifikation der Einkünfte als solcher aus Gewerbebetrieb unrichtig sei und vielmehr Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorlägen, war zu entgegnen, dass die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart kein Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides ist. Durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation der genannten Einkünfte in einem Bescheid ohne Auswirkung auf die Besteuerung wird nicht nur die Bw., sondern jeder Abgabepflichtiger in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten nicht verletzt. Die Bw. behauptet selbst nicht, dass die Einkommensteuer oder deren Bemessungsgrundlage bei anderer Qualifikation der Einkünfte eine Änder-

ung erfahren hätte. Derartiges ist auch vom Unabhängigen Finanzsenat nicht zu erkennen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, vermag lediglich der die Rechte einer Partei gestaltende oder feststellende Teil eines Bescheides, nämlich sein Spruch, eine Rechtsverletzung zu bewirken (vgl. VwGH 4. Juni 2003, [2001/13/0300](#)). Kann diesbezüglich eine Rechtsverletzung der Bw. nicht vorliegen, so brauchte auf das Berufungsvorbringen nicht weiter eingegangen zu werden (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs „VwGH 8. August 1996, [92/14/0129](#)“).

[§ 282 Abs. 1 Ziffer 1 BAO](#) zufolge obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten ([§ 270 Abs. 3 BAO](#)), außer in der Berufung ([§ 250 BAO](#)) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt. Hat die Bw. nicht in der Berufung, sondern erst mit dem Schreiben vom 7. Juli 2011 die Entscheidung durch einen Gesamtsenat beantragt, so bedeutet dieses Versäumnis, dass die Abgabepflichtige kein subjektives Recht auf Durchführung einer Verhandlung vor dem Gesamtsenat hat.

Dass ein Verlangen des Referenten auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat im gegenständlichen Berufungsfall rechtswidrig gewesen wäre, war [§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO](#) zu entnehmen, lässt doch diese Gesetzesbestimmung ein solches Begehr von einem Referenten nur dann zu, wenn die „zu entscheidenden Fragen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweisen oder wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt“.

Dass von „besonderen“ Schwierigkeiten im Sinn des [§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO](#) nur dann die Rede sein kann, wenn die Schwierigkeiten erheblich über dem durchschnittlichen Grad liegen (die Bearbeitung eines Rechtsstreites Anforderungen stellt, die weit über das übliche Maß hinausgehen) oder wenn die Lösung ausgefallener oder komplizierter Rechtsfragen ansteht, die in Rechtsprechung und Schrifttum wenig oder widersprüchlich erörtert sind, war dem Kommentar zur Bundesabgabenordnung von Prof. Mag. Dr. Christoph Ritz, Ministerialrat im Bundesministerium für Finanzen, 3, Auflage, Tz 8 zu § 282 BAO zu entnehmen. Dass eine Entscheidung nur dann von grundsätzlicher Bedeutung ist, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtslage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt, was beispielsweise der Fall ist, wenn es in einer Rechtssache um Gemeinschaftsrecht geht und deswegen ein Antrag auf Vorabentscheidung (Art 234 EGV) beim Europäischen Gerichtshof in Betracht kommt, war Ritz, BAO³, Tz 9 zu § 282 BAO ersichtlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. September 2011