



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend **Einkommensteuer 2002 bis 2004** entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 19. Februar 2007 für die Jahre 2002 bis 2004 teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide bleiben gegenüber den Berufungsvorentscheidungen unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz Bw genannt) hat über Vorhalt des Finanzamtes vom 28.12.2006 Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2004 eingereicht, in denen neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus einer Tätigkeit für das Land xxx (laut handschriftlichem Vermerk auf einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1 x wöchentlich Ablesen von Wasserständen an ca. 100 Kontrollpunkten) erklärt wurden, die sodann vom Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden vom 24. Jänner 2007 für die Jahre 2002 bis 2004 in der erklärten (und vom Land gemeldeten Einnahmen) Höhe nach Abzug von Fahrtkosten als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst wurden.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2004 hat die Bw gegen diese Bescheide fristgerecht berufen und (neben den bereits in den Erstbescheiden bei den Einnahmen aus der Tätigkeit für das Land xxx in Abzug gebrachten Fahrtkosten in der Höhe von jeweils 1480,96 €) die Berücksichtigung von SV-Pflichtbeiträgen, Aufwendungen für „Schutzbekleidung“ und von „Entschädigungen“ für Vertretungen als Betriebsausgaben beantragt. Die Kosten seien

teilweise bereits anlässlich der Steuererklärung beigelegt worden. Zu den beantragten Änderungen wurde Folgendes ausgeführt:

„a.) SV Pflichtbeiträge habe ich für alle drei Jahre bezahlt. Die genauen Beträge müssten bereits vorliegen. Sie betragen für 2002 ca. 297 €, für 2003 ca. 305 € und für 2004 ca. 317 €.

b.) Schutzbekleidung: Leider habe ich keine Belege aufbewahrt. Ich ersuche dennoch um Berücksichtigung von pauschal ca. 460 € / Jahr. Die Messstellen befinden sich ganz verstreut in verschiedenen Landschaftsgebieten und Bewaldungen. Bei diesen Begehungen müssen Zäune und andere Hindernisse überwunden werden. Die Kontrolltätigkeit ist jedenfalls über das ganze Jahr verteilt und bei jeder Witterung durchzuführen.

c.) Vertretungen: Auch diesbezüglich habe ich leider keine Belege aufbewahrt. Im Fall von Urlaub und Krankheit wurden die Messungen und Kontrollen teilweise von anderen Personen (z.B. 3 Söhne) vertretungsweise durchgeführt. In diesen Fällen habe ich natürlich die Entschädigungen an diese Personen weitergegeben. Ich ersuche deshalb um Berücksichtigung von ca. 600 € / Jahr als Ausgabe ihrerseits.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 19. Februar 2007 wurde der Berufung insoweit (teilweise) Folge gegeben, als in den Jahren 2002 bis 2004 zusätzlich zu den Fahrtkosten die laut Bestätigungen der Gebietskrankenkasse nachweislich entrichteten Sozialversicherungsbeiträge bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Ausgaben berücksichtigt wurden. Die Berücksichtigung der Kosten für Arbeitskleidung für die Jahre 2002 bis 2004 wurde als Aufwendungen der Lebensführung abgelehnt. Dass es sich dabei um Aufwendungen für die Lebensführung handle, gelte selbst dann, wenn die Kleidungsstücke zum Teil oder nahezu ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werden würden. Nur eine typische Arbeits- oder Berufskleidung (z.B. Schlosseranzug, Ärztemantel, Fleischerschürze) führe zu Betriebsausgaben. Die an ihre Söhne geleisteten Zahlungen für Kontrollen im Falle von Urlaub und Krankheit würden unter die sogenannte „*familienhafte Mithilfe*“ fallen und könnten zudem mangels Belegen nicht als Abzugsposition anerkannt werden.

Daraufhin hat die Bw mit Schreiben vom 1. März 2007 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (UFS) gestellt. In Ergänzung ihres Berufungsvorbringens wurde zum Bekleidungsaufwand vorgebracht, sie sei hauptberuflich als Dipl. Krankenschwester in der Altenpflege tätig. Die für die Mess- und Beobachtungstätigkeit erforderlich Schmutz- Wetter- und Regenkleidung könne sie weder privat noch in ihrem Hauptberuf verwenden. Sie erziele aus ihrer nebenberuflichen Tätigkeit eine Vergütung und habe in diesem Zusammenhang auch Aufwendungen für eine entsprechende Schutzkleidung. Die diesbezüglichen Aufwendungen seien jedenfalls als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Zu den „*Vertretungen*“ wurde darauf hingewiesen, diese Zahlungen hätten nichts mit einer familienhaften Mitarbeit gleich. Sie erhalte für jeden Beobachtungs- oder Messgang ihre Vergütung. Wenn sie sich bei dieser Tätigkeit, die jedenfalls durchzuführen sei, egal ob sie krank oder auf Urlaub sei, von einem Sohn oder einer anderen Person vertreten lasse, könne

doch nicht sie diese Vergütung selbst behalten. Wie es jedem Menschenverstand logisch sei, lasse sie den jeweiligen Betrag auch dem zukommen, der die Tätigkeit auch tatsächlich ausführe. Für jene Beträge, die somit jemand anderer verdiene und auch tatsächlich bekommen habe, könne ihr doch nicht Einkommensteuer vorgeschrieben werden. Als private Auftragnehmerin habe sie natürlich nicht an eine Aufbewahrung von Unterlagen gedacht. Sie wolle auch nicht nachträglich Unterlagen und Bestätigungen rekonstruieren. Sie habe deshalb in ihrer Berufung für die Vergangenheit um eine pauschale Berücksichtigung ersucht. Selbstverständlich werde sie die entsprechenden Nachweise zukünftig aufbewahren und bei Bedarf vorlegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob pauschal geltend gemachte Aufwendungen für (laut Bw) Schmutz-, Wetter- und Regenbekleidung bzw. für Subhonorare an Söhne der Bw für Vertretungen im Rahmen ihrer Tätigkeit für das Land xxx als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen sind.

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

Schutzkleidung:

Aufwendungen für die Anschaffung von Bekleidungsstücken sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 **nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig**, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird, wenn es sich dabei um bürgerliche Kleidung und nicht um **typische Berufskleidung** handelt. Typische Berufskleidung ist eine solche, die im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist. Es werden laut VwGH solche dazu zu rechnen sein, die berufstypisch die Funktion entweder einer **Schutzkleidung oder einer Art Uniform** erfüllen **und deshalb bei Verwendung im Rahmen der Lebensführung (d.h. bei privatem Gebrauch) entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden** (vgl. VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036 mit weiteren Nachweisen; VwGH 23.4.2002, 98/14/0219).

Vorausgeschickt sei, dass die von der Bw beantragte pauschale Berücksichtigung von Aufwendungen für Bekleidung als Betriebsausgaben nicht möglich ist, zumal **Betriebsausgaben dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen** bzw. zumindest glaubhaft zu machen sind. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat dabei grundsätzlich durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen (vgl. Doralt, EStG³, § 4 Tz 269/1, 270).

Steht allerdings fest, dass **dem Grunde nach** eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung berechtigt (§ 184 BAO).

Betriebsausgaben sind insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen geführt hat (vgl. Doralt, EStG³, § 4 Tz 270).

Da die Bw Belege (Rechnungen) über in den Berufungsjahren angeschaffte Kleidungsstücke nicht vorlegen konnte, kann nur dann davon ausgegangen werden, dass **dem Grunde nach** Betriebsausgaben angefallen sind, wenn es als erwiesen angenommen werden kann, dass überhaupt in den Jahren 2002 bis 2004 typische Berufskleidung angeschafft wurde.

Das Finanzamt hat bereits in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen festgestellt, dass nur eine typische Arbeits- oder Berufskleidung (z.B. Schlosseranzug, Ärztemantel, Fleischerschürze) zu Betriebsausgaben führt. Im Hinblick auf die Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung und den fehlenden belegmäßigen Nachweis wäre es Aufgabe der Bw gewesen, für jedes Jahr gesondert zu präzisieren, welche Kleidungsstücke im jeweiligen Berufungsjahr angeschafft worden sein sollen und ihre Behauptung im Vorlageantrag, es handle sich dabei um berufstypische „*Schutzkleidung*“ und deren mangelnde Eignung zur privaten Verwendung entsprechend nachzuweisen (VwGH 23.4.2002, 98/14/0219). Da die Bw nicht einmal nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht hat, dass sie in den Jahren 2002 bis 2004 überhaupt Kleidungsstücke der behaupteten Art angeschafft hat, kann es aber nicht als erwiesen angenommen werden, dass in den Berufungsjahren im Zusammenhang mit der Tätigkeit für das Land xxx **dem Grunde nach** Aufwendungen für typische Berufskleidung angefallen wären. Fehlt aber schon diese Voraussetzung für die Berücksichtigung von Betriebsausgaben, so hat die Behörde auch keine Schätzungsberechtigung hinsichtlich der Höhe. Unter den gegebenen Umständen kann daher der Berufung in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Vertretungshonorare:

Die Bw hat für die Berufungsjahre jeweils die Berücksichtigung eines Pauschalbetrages von ca. 600 € für Honorare, die „*anderen Personen (z.B. 3 Söhne)*“ für im Falle von Urlaub und Krankheit durchgeführte Messungen und Kontrollen gezahlt worden seien, beantragt.

Auch hier gilt der Grundsatz, dass eine pauschale Berücksichtigung von Betriebsausgaben nicht möglich ist (vgl. obige Ausführungen). Vielmehr sind Betriebsausgaben belegmäßig nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen. Überdies müssen die Ausgaben betrieblich veranlasst sein.

Da im gegenständlichen Fall unbestrittenermaßen ein Nachweis dafür, dass und in welcher Höhe an welche Personen (Söhne der Bw und andere Personen) Honorare für

Vertretungstätigkeit gezahlt wurden, nicht erbracht wurde, wurde der Zahlungsfluss nicht nachgewiesen.

Überdies versagte das Finanzamt den geltend gemachten Ausgaben ihre Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben mit der Begründung, es handle sich dabei um „*familienhafte Mithilfe*“.

Was die behauptete Vertretungstätigkeit der Söhne der Bw anlangt, ist eingangs festzustellen, dass grundsätzlich auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen können. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO (zu ihnen zählen jedenfalls die Söhne der Bw) anders als bei Fremden fehlenden Interessengegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 158 f; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen. Die einzelnen Kriterien haben für die Beweiswürdigung Bedeutung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 160/1 zu § 2, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine **rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht** hinausgehen. Auch Eltern können im Rahmen der in § 137 Abs. 2 ABGB normierten Beistandspflicht von ihren Kindern unentgeltlich angemessene Dienste verlangen (vgl. VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093).

Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seine

Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß **familienhaftes Tätigwerden** führt beim Leistenden einerseits zu **keinen Betriebsausgaben** oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Der VwGH geht dabei davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Arbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn *"schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen"* im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorliegen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Zwar bestehen für die zivilrechtliche Gültigkeit derartiger Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen keine Formvorschriften, insbesondere verlangt das Zivilrecht für einen Vertrag solcher Art keine Schriftlichkeit. Es ist damit grundsätzlich auch denkbar, dass bei **genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages** der mit dem nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Die Schriftlichkeit des Vertrages ist aber doch ein wesentliches Beweismittel (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 160 f). Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Eine eindeutige Vereinbarung liegt vor, wenn sie eine **klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung** zulässt, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Ausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0009).

Das völlig unsubstantiiert gebliebene Vorbringen, das sich auf die Behauptung beschränkt, andere Personen (z.B. ihre Söhne) hätten sie im Falle von Urlaub und Krankheit vertreten, zeigt bereits, dass in den Berufungsjahren keine schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung zwischen der Bw und ihren Söhnen bzw. anderen Personen im oben beschriebenen Sinn bestanden hat und ermöglicht dem Unabhängigen Finanzsenat in keiner Weise festzustellen, ob bzw. in welchem Umfang in den einzelnen Berufungsjahren von welchem Sohn der Bw tatsächlich Leistungen erbracht wurden. Es kann daher auch nicht festgestellt werden, dass allfällig von den Söhnen tatsächlich geleistete „*Vertretungstätigkeit*“ den Rahmen der üblichen (und auch im Rahmen der Beistandspflicht gem. § 137 Abs. 2 ABGB

forderbaren) familienhaften Mitarbeit im oben beschriebenen Sinn überschritten hätte. Sollten daher tatsächlich Zahlungen an die Söhne geleistet worden sein, so sind diese – wie bereits ausgeführt - als Akt der Einkommensverwendung nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die allenfalls von den Söhnen erhaltenen Zahlungen führen andererseits auch bei diesen nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen.

Dass bzw. welche anderen Personen (als allenfalls ihre Söhne) derartige Arbeiten übernommen hätten, wurde nicht einmal konkretisiert.

Es kann daher der Berufung auch in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Abschließend sei noch bemerkt, dass auffällt, dass in den Berufungsjahren jeweils für Fahrtkosten ein Betrag von 1.480,96 € als Betriebsausgaben anerkannt wurde. Da aber die geltend gemachten Fahrtkosten ihrer Höhe nach vom Finanzamt nicht beanstandet wurden, sieht sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, diese einer näheren Überprüfung zu unterziehen.

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden

Feldkirch, am 24. September 2007