



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S.B., Adr.1, gegen den Bescheid des Finanzamtes N. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Einkommensteuer 2007 wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2009 verwiesen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Berufsschullehrer und bezog im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Bw. brachte beim Finanzamt eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 elektronisch ein und erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer 2007 mit Einkommensteuerbescheid vom 18. März 2008 unter Berücksichtigung von Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von € 3.714,77, erklärungsgemäß.

Mit Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 12. September 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 18. März 2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründend wird ausgeführt, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid

der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben kann, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Ebenfalls am 12. September 2008 wurde ein neuer Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2007) erlassen und nunmehr Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von € 1.346,41, angesetzt.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 1.200,00 nicht anerkannt werden konnten. Es sei nicht unbedingt erforderlich, dass dem Bw. diese Ausgaben erwachsen seien. Außerdem werde der Bw. darauf hingewiesen, dass er verpflichtet sei über Werkverträge eine Meldung gemäß § 109a EStG 1988 beim Finanzamt zu erstatten.

Mit Schriftsatz vom 19. September 2009 erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 Berufung und führte begründend wie folgt aus:

„Ich ersuche um Anerkennung der „Sonstigen Werbungskosten“ in Höhe von € 1.200,00. Begründung: Da ich in meiner Berufsschullehrertätigkeit auch den Kustoden für betriebswirtschaftlichen Unterricht übernommen habe, und daher eine komplett veraltete Sammlung übernommen habe, war eine Erneuerung auf den aktuellen Stand erforderlich. 2007: Bereich Politische Bildung, 2008: und Rechnungswesen, 2009: Wirtschaftskunde mit SV. Ebenso verwende ich den Laptop vom Libro (Typ A4 Tech 6D) ausschließlich für die Schule (KP: € 700,-: 3 Jahre ND = 266,33).

Die Position Arbeitskleidung T. 30.11.2007 in Höhe von € 156,60 ist ein Ankauf von Arbeitsmänteln und die Position Arbeitsschuhe H. € 185,- sind Sicherheitsschuhe.

Den anderen Computer verwende ich überwiegend beruflich.

Das Seminar „Wertpapiere“ und das Seminar „Immobilien-Investment“ besuchte ich für die Weiterbildung in der Schule (WSV – 3. Klasse Wohnraumschaffung und Finanzierung).“

Das Finanzamt erließ am 3. Februar 2009 eine Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO betreffend Einkommensteuerbescheid 2007 und berücksichtigte unter dem Titel „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ einen Betrag in Höhe von € 1.734,37. Begründend wurde vom Finanzamt Folgendes ausgeführt:

„Honorarzahlen können nur dann mit steuerlicher Wirkung anerkannt werden, wenn der wesentliche Vertragsinhalt eindeutig festgelegt ist. Lassen die Honorarzahlen nicht erkennen, dass damit zu einer dienstvertraglichen Arbeitsleistung verpflichtet wurde oder ob es sich um einen Rahmenvertrag eines Werkvertrages handelt, fehlt es an einem klaren und eindeutigen Inhalt für die Leistungserbringung. Pauschale Honorarzahlen sprechen überdies gegen einen eindeutigen Vertragsinhalt.

Die Arbeitsschuhe in Höhe von € 185 und die Arbeitsmanteil (156,60€) wurden anerkannt, ebenso das Seminar Wertpapiere. Der Berufung wurde somit teilweise stattgegeben.“

Der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 15. Februar 2009 „Berufung gegen den Steuerbescheid 2007 vom 03.02.2009“ ein und führte begründend wie folgt aus.

„Gegen den Steuerbescheid 2007 wird eine Berufung wegen Nichtanerkennung der Honorarzahlungen eingebracht.

Begründung:

Da ich neben meiner Berufsschullehrertätigkeit auch den Kustoden für betriebswirtschaftlichen Unterricht (Fachgruppe I) an der Landesberufsschule D. übernommen habe und dafür auch eine gesonderte Abgeltung im Rahmen der Gehaltsauszahlung durch den Landesschulrat für NÖ erhalte, war eine Erneuerung und Aktualisierung der für alle Kolleginnen und Kollegen zur Verfügung gestellten Unterrichtsmittel und Lehrmaterialien notwendig.

Der Kollege der die letzten 12 Jahre für die Kustodentätigkeit des betriebswirtschaftlichen Unterrichts an unserer Schule zuständig war, wechselte in den wohlverdienten Ruhestand und übergab mir als sein Nachfolger eine sehr veraltete und nicht mehr den neuesten Methoden und Praktiken entsprechende Sammlung.

Um die Überarbeitung der Unterrichtsmittel bewältigen zu können, musste ich auf fachkundige Hilfe und Mitarbeit von Reg. Rat K.S., Berufsschuldirektor i.R. zurückgreifen und die Schreibarbeiten am PC von Frau E.B. durchführen lassen.

Der Zeitraum der angefallenen Arbeiten im Jahr 2007 für den betriebswirtschaftlichen Unterricht im Gegenstand Politische Bildung erstreckte sich von Jänner bis September 2007 und es wurde während dieser Zeit permanent an den Skripten gearbeitet.

Ich ersuche daher um Anerkennung der angefallenen Werbungskosten in Höhe von € 1.200,00 (5.9.2007 € 500 K.S für Erstellung der Unterrichtsvorbereitungen und 19.9.2007 € 700,00 E.B. für Schreiben der Skripten)

... Beilage: Bestätigung der Landesberufsschule D. über die Kustodentätigkeit von Dipl. Päd. BL S.B..“

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Auszahlung von Honoraren an die Eltern des Bw. für erbrachte Leistungen im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit Werbungskosten darstellen.

Die vom Bw. seinem Vorlageantrag beigelegte Bestätigung über die Kustodentätigkeit lautet wie folgt:

„Bestätigung: Wir bestätigen, dass Herr Dipl. Päd. BL S.B. als Kustode für den betriebswirtschaftlichen Unterricht der Fachgruppe I an unserer Schule verantwortlich ist und für die Aktualisierung der Lehrmittelsammlung zuständig ist. Der Direktor ...“

In einer weiteren Bestätigung des Arbeitgebers des Bw. wird wie folgt ausgeführt:

„Hiermit bestätigen wir, dass Herr Berufsschullehrer S.B. selbst für seine Vor- und Nachbereitungen, sowie für die Erstellung von allfälligen Skripten und Unterlagen im Unterricht verantwortlich ist.

Das Nichtlehrpersonal der Schule ist für administrative Tätigkeiten (Einberufungen, Schriftverkehr, etc.) und ausschließlich Kanzleitätigkeiten zuständig.“

Die vom Vaters des Bw. unterfertigte Bestätigung über erbrachte Leistungen lautet wie folgt:

„Bestätigung

Barauszahlungen an Herrn K.S, Adr.2, für das Erstellen der Unterrichtsvorbereitung der Fachgruppe 1 im Gegenstand Politische Bildung (PB).

Zeitraum Jänner – September 2007

€ 500,00

Betrag am 05.09.2006 erhalten:

Unterschrift K.S “

Die von der Mutter des Bw. unterfertigte Bestätigung über erbrachte Leistungen lautet wie folgt:

„Barauszahlung an Frau E.B., Adr.3, für das Schreiben diverser Skripten und Unterlagen für den Unterricht der Fachgruppe 1 im Gegenstand Politische Bildung (PB)

Zeitraum Jänner – September 2007

€ 700,00

Betrag am 19.09.2007 erhalten:

Unterschrift: E.B. “

Das Finanzamt nahm mit dem Bw. am 3. April 2009 eine Niederschrift folgenden Inhalts auf:

„Niederschrift

aufgenommen am 3.4.2009 mit Hr S.B. Berufsschullehrer und H.K. als Amtsperson des Finanzamtes N..

Gegenstand der Niederschrift: Berufung vom 15.2.2009 mit dem Inhalt der Honorarzahungen.

Über Befragen gibt Hr S.B. bekannt, daß, K.S in Adr.4 wohnhaft ist und sein Vater ist. Frau E.B. ist seine Mutter und ist diese in Adr.3 wohnhaft. Vorgelegt wird weiters der Dienstvertrag des Landesschulrates NÖ, weiters eine Bestätigung der Landesberufsschule D. über den Einsatz als Kustode. Ferner wird noch vorgelegt eine Bestätigung der Landesberufsschule D. daß das Nichtlehrpersonal der Schule nicht für die Erstellung von Skripten und Unterlagen herangezogen werden darf. Die Unterrichtsvorbereitungen hat Hr S.B. mit seinem Vater als Grobkonzept erstellt, teilweise in der Wohnung des Vater teilweise in der Wohnung des Hr. S.B. und teilweise in der Berufsschule. Dieses Grobkonzept wurde dann der Mutter übergeben, die die Letztausfertigung anfertigte. Das Grobkonzept wurde auf Grund der Vorgaben des Landesschulrates erstellt. Die näheren Details muß jeder Kustode selbst recherchieren. Eine Genehmigung der Berufsschule für die Beschäftigung des Vaters und der Mutter lag nicht vor.

Zwischen mir und Vater und Mutter wurde kein Dienstverhältnis begründet und es lag auch kein freier Dienstvertrag vor bzw wurde auch keiner erstellt. Ebenso wurde kein Werkvertrag erstellt. Die Mithilfe des Vaters und der Mutter habe ich erbeten und beide haben kein Honorar direkt von mir verlangt, sondern habe ich als Anerkennung für die Leistungen der Mitarbeit die Beträge übergeben. Meine Eltern haben mir den Empfang der Honorarbeträge bestätigt.

Über Befragen gibt Hr S.B. bekannt, daß er beim Finanzamt keine Meldung über Honorarzahungen (Betrag größer als 450 €) erstattet hat. Hr. S.B. wurde weiters darüber informiert, daß Honorarzahungen an Angehörige nur dann steuerliche in Abzug zu bringen sind, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten.

Unterschrift S.B. Unterschrift H.K. "

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe VwGH vom 11.5.2005, 2001/13/0209).

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege 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 beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Spähren von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits.

Betreffend den als Anerkennungskriterium erforderlichen klaren und eindeutigen Inhalt gilt die Regel, daß bei unklaren Vertragsgestaltungen derjenige zur Aufklärung beizutragen hat, der sich auf die unklare Vereinbarung beruft (siehe VwGH vom 17.08.1994, 93/15/0205).

Es liegt im gegenständlichen Fall – auch nach den Angaben des Bw. – kein Vertrag, insbesondere kein Werkvertrag, über die erbrachten Leistungen der Eltern des Bw. vor. Es existiert somit kein Vertrag, der die Leistungen umfang- und zeitmäßig genau umschreibt. Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund der Ausführungen des Bw. in der Niederschrift vom 3. April 2009 davon aus, dass auch ein mündlich abgeschlossener Werkvertrag beinhaltend die wesentlichen Vertragsdetails, nicht vorliegt.

Auch die vorgelegten Bestätigungen über die Auszahlungen weisen keine Angaben über den Leistungsumfang aus.

Es fehlt daher am erforderlichen eindeutigen klaren Inhalt der Gestaltung der Leistungsbeziehungen zwischen dem Sohn (Bw.) und seinen Eltern. Gerade wegen des Erfordernisses der Prüfung der Fremdüblichkeit wäre es aber unbedingt notwendig gewesen, dass der Bw. den Umfang der erbrachten Leistungen seiner Eltern im einzelnen dargelegt hätte. Ohne diese dafür unabdingbare Grundlage war sowohl das Finanzamt als auch der Unabhängige Finanzsenat von vorneherein gar nicht in der Lage, den notwendigen Fremdvergleich anzustellen.

Gerade die Frage, ob die Eltern des Berufungswerbers für ihre Leistungen angemessen (und damit fremdüblich) entlohnt wurden, hätte nur auf Grund einer detaillierten, inhaltlich und umfangmäßig klaren Darlegung der von ihnen erbrachten Leistungen beurteilt werden können.

Mit Rücksicht darauf, dass im vorliegenden Fall kein Vertrag – geschweige denn einer mit den angeführten Details – vorliegt und damit jede Grundlage für die Prüfung der Fremdüblichkeit fehlt, war auch das Kriterium, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nach außen hin in ausreichender Art und Weise in Erscheinung treten müssen, eindeutig nicht erfüllt.

Der Bw. erstatte im Zusammenhang mit den nur anteilig anerkannten Kosten für Computer das Vorbringen, er verwende den Laptop ausschließlich für die Schule und den anderen Computer überwiegend beruflich.

Das Finanzamt hat für beide einen Privatanteil von 40% angenommen und stehen dieser

Kürzung der Werbungskosten die höchstgerichtliche Rechtsprechung sowie die Erfahrungen des täglichen Lebens nicht entgegen.

Hinsichtlich der Berufungspunkte Seminar Wertpapiere, Arbeitskleidung und Arbeitsschuhe wird auf die in diesen Punkten stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2009 erwiesen.

Wien, am 24. Juni 2009