



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 14. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 29. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) (Jahrgang: 1924) erzielte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausschließlich nichtselbständige (Pensions-)Einkünfte.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob sog. *Steuerberatungskosten* als Sonderausgaben bzw. sog. Kosten für *Unternehmensberatung (Softwareberatung und Rechtsberatung)* als Werbungskosten zu berücksichtigen sind (vgl. Berufung vom 14. April 2007; Vorlageantrag vom 15. Juli 2007).

In der **Einkommensteuererklärung für 2006 vom 10. Jänner 2007** machte der Bw. ua. unter der KZ 460 (Steuerberatungskosten) einen Betrag in Höhe von 1.000,00 Euro als Sonderausgaben geltend. Als steuerlicher Vertreter des Bw. wurde in dieser Einkommensteuererklärung X angeführt (hiebei handelt es sich um einen nahen Angehörigen, welcher an der selben Adresse wohnhaft ist wie der Bw.).

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung findet sich bezüglich der o.a. Sonderausgaben lediglich der Vermerk *Steuer/Rechtsberatung: pauschaliert: 1.000 Euro*.

Mit **Vorhalt vom 9. Februar 2007** wurde der Bw. um die Vorlage der Zahlungsbelege betreffend die o.a. Steuerberatungskosten ersucht.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 17. Februar 2007** langte beim Finanzamt die Kopie einer *Honorarnote 2006/48* vom 31.12.2006, ausgestellt von X, betreffend *Beratungsleistungen Steuer 2006* über 1.000 Euro, MwSt 200 Euro, Total 1.200 Euro, ein.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 29. März 2007** wurden die geltend gemachten Steuerberatungskosten mit der Begründung nicht als Sonderausgaben anerkannt, dass nur Steuerberatungskosten von berufsrechtlich befugten Personen berücksichtigt werden könnten.

Dagegen wurde in der **Berufung vom 14. April 2007** (*betreff.: Steuerberatungskosten*) im Wesentlichen vorgebracht, dass sowohl der Bw. als auch X italienische Staatsbürger seien und im vorliegenden Fall daher EU-Recht anzuwenden sei. Den dort verankerten Grundfreiheiten komme Vorrang gegenüber entgegenstehendem nationalem Recht zu. Der Hinweis des Finanzamtes auf § 18 Abs. 1 Z 6 EStG sei zumindest für EU-Bürger als nicht rechtsgültig anzusehen, weil diese Bestimmung mit den Grundfreiheiten unvereinbar sei. Außerdem sei eine Diskriminierung betreffend Alter (Pensionist) ebenso im Gegensatz zum Gemeinschaftsrecht (Weiterbildung). Eine Ausbildung (Anm.: offenbar gemeint: des X) als WU-Absolvent sollte ausreichend sein, um in Österreich in diesem Bereich tätig sein zu können. Auf Grund des Umstandes, dass im vorliegenden Fall sowohl Auftraggeber als auch Auftragnehmer italienische Staatsbürger seien, sei auch eine sog. Inländerdiskriminierung nicht denkbar.

Leider habe man bislang auf die *Unternehmensberatung (Softwareberatungskosten und Rechtsberatung) ... vergessen. Da die Arbeit nach der offiziellen Arbeit unerlässlich - Weiterbildung* für den pensionierten Bw. - und *interdisziplinäres Arbeiten ... außerdem bereits ein allgemein anerkannter Bildungsansatz (EU)* sei, seien *für die Optimierung der Software und Hardware, die für eine Steigerung der Arbeitsproduktivität unerlässlich ist, ... die entsprechenden Beratungskosten verrechnet worden (inkl. Wartung).*

Laut gleichzeitig vorgelegter *Honorarnote 2006-50* des X vom 31.12.2006 wurden dem Bw. für *Beratungsleistungen für Software/Recht 2006: 1.000 Euro, 2005: 500 Euro und 2004: 500 Euro* in Rechnung gestellt.

In der ebenfalls gleichzeitig übermittelten neuen Steuererklärung - Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006 vom 15. April 2007 - wurden ua. unter der KZ 460

(Steuerberatungskosten) ein Betrag in Höhe von 1.000,00 Euro als Sonderausgaben und unter der KZ 722 (Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung) ein Betrag in Höhe von 2.000,00 Euro als Werbungskosten geltend gemacht. Als steuerlicher Vertreter des Bw. wurde auch in dieser Steuererklärung X angeführt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2007** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 könnten nur Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, als Sonderausgaben Berücksichtigung finden. Zur Vertretung vor Abgabenbehörden seien Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte und Notare (in eingeschränktem hier nicht zur Anwendung kommendem Umfang auch selbständige und gewerbliche Buchhalter) befugt. Die bloße Absolvierung eines Studiums an einer Wirtschaftsuniversität allein berechtige aber noch nicht zur Parteienvertretung. Prinzipiell gehörten sämtliche im § 18 EStG 1988 enthaltenen Sonderausgaben zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung, die, gäbe es die Ausnahmeregelung des § 18 nicht, steuerlich nicht absetzbar wären. Es könnten daher nur jene Aufwendungen Berücksichtigung finden, welche die speziellen Inhaltserfordernisse des § 18 EStG 1988 erfüllen würden. Im Hinblick auf die geltend gemachten Beratungskosten bedeute dies, dass es sich um Steuerberatung handeln und die Steuerberatung durch eine berufsrechtlich befugte Person erfolgt sein müsse. Die berufungsgegenständlichen Kosten würden diese Voraussetzungen aber in zweierlei Hinsicht nicht erfüllen. Es handle sich nämlich einerseits um nicht näher erläuterte Rechts- und Softwareberatung (beide Beratungsformen seien von der Ausnahmeregelung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 [Anm.: offenbar gemeint: § 18 Abs. 1 EStG 1988] nicht umfasst), und andererseits seien sie an keine [Anm.: offenbar gemeint: eine] Person geleistet worden, die nicht zur berufsrechtlichen Parteienvertretung befugt sei. Der Hinweis, dass Bw. und Vertreter italienische Staatsbürger seien und daher EU-Recht automatisch innerstaatliches Abgabenrecht derogiere, gehe ins Leere, weil im vorliegenden Fall die zitierten Grundfreiheiten nicht beeinträchtigt würden. Es stehe dem Bw. – wie jedem anderen in Österreich Steuerpflichtigen – völlig frei, wen er mit einer Dienstleistung beauftrage und welches Entgelt er dafür bezahle. Um aber in den Genuss der Sonderregelung des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu kommen, müssten die dort vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sein. Da dies hier – wie bereits dargelegt – nicht der Fall sei, könnten die beantragten Kosten nicht berücksichtigt werden.

Der dagegen eingebrachte - weitschweifige - **Vorlageantrag vom 15. Juli 2007** (ergänzt durch **Schreiben vom 14. August 2007**) enthält unter dem Punkt *Absetzbarkeit Steuerberatungskosten / Anerkennung (Art. 18 Abs. 1 Z 6 EStG)* die Wortfolge: *steuerliche Anerkennung ehrenamtlicher Tätigkeit des 84jährigen italienischen Staatsbürgers in der*

privaten Kammer K, gegenüber (Diskriminierungsverbot) andere österr. Kammern, Bundeswirtschaftskammer, Rechtsanwaltskammer, Notariatskammer, usw."

Unter dem Punkt *Diskriminierung der Rechts- und Softwareberatung gegenüber der Steuerberatung* wird auf eine *Diskriminierung in zweierlei Hinsicht* hingewiesen: *Erstens* sei er [Anm.: gemeint offenbar: X] *seit 15 Jahren EU-widrig Zwangsmittglied in der Bundeswirtschaftskammer, D, zweitens* habe er *im Unterschied* zu den vom Finanzamt genannten *Rechtsexperten* *wesentlich mehr Prüfungen absolviert im Rechtsbereich als diese im Wirtschaftsbereich*. Somit sei *auch hier die steuerliche Anerkennung der Beratungstätigkeit für den 83jährigen italienischen Staatsbürger als auch ... X als Berater EU-widrig*. Auch sei *die enge Fassung der Begründung gegenüber den Mitgliedern der juristischen Person der privaten oben genannten Kammer als den natürlichen Personen EU-widrig als auch verfassungswidrig*. Aus erstgenanntem Grund sei *diese Bestimmung so nicht aufrecht zu erhalten*. Sollte die *gewünschte Rechtssicherheit als gewünscht angesehen werden*, sei sie *auch auf andere Bereiche, private und natürliche Personen anzuwenden...* Eine *gegen die Grundfreiheiten verstoßende Regelung* werde *automatisch verdrängt, ohne dass es der Aufhebung bedarf*. Da nun aber die vom Finanzamt *angegebenen privilegierten Gruppen* a) *Notare ... b) Rechtsanwälte ... über keine Wirtschaftsabschlüsse*" verfügen, *schon gar nicht Steuerrecht, c) Steuerberater keinen Universitätsabschluss haben müssen, schon gar keine europarechtlichen Abschlüsse*, sei dieses Privileg *natürlich ein wesentlicher Eingriff in den Binnenmarkt, da die Dienstleistung auf diese Weise für den Kunden gratis ist*. Es sei *sicher wünschenswert, dass in einem Sozialstaat gratis Leistungen angeboten werden, ehrenamtliche Leistungen gefördert werden*. Dies sei *hier aber nicht der Fall, sehr wohl aber bei den ehrenamtlichen Leistungen des 83jährigen italienischen Staatsbürgers* [Anm.: offenbar gemeint: der Bw.]. Das *Privileg, dass der Klient seine Ausgaben voll absetzen kann (Diskriminierungsverbot, Binnenmarkt unvereinbar)* diene *wohl den üblichen Kammerprivilegien und nicht der Rechtssicherheit* und sei *ein beträchtlicher Wettbewerbsnachteil*.

Nach weiteren - unsachlichen - Bemerkungen im Vorlageantrag über verschiedene Funktionäre und Politiker wurde dann noch einmal gerügt, dass man im vorliegenden Fall X die Grundfreiheiten verweigere und das Diskriminierungsverbot ignoriere. Das EU-Recht sei aber *sofort umzusetzen* und *der Schaden aus den Verzögerungen der Umsetzung von EU-Recht zu ersetzen*.

Auch der Umstand, *dass Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater keine Vollmacht benötigen auf Grund österreichischer Gesetze und der Standesregeln*, sei *wohl ein weiterer Punkt im Zusammenhang mit der These ... a) EU-widrig, b) Ständestaat*.

Mit **Vorhalt vom 29. August 2007** wurde der Bw. um die Beantwortung folgender Fragen sowie um die Nachreichung der nachfolgend angeführten Unterlagen binnen vier Wochen gebeten:

1. „Beratungsleistungen Steuer 2006“ (laut Berufung: 1.000,00 Euro, laut vorgelegter Honorarnote: 1.200,00 Euro)

- a) Um die Vorlage der diesen Beratungsleistungen zu Grunde liegenden schriftlichen Vereinbarung werde ersucht.
- b) Falls keine schriftliche Vereinbarung existiert, so werde um Bekanntgabe des genauen Inhalts der mündlichen Vereinbarung gebeten.
- c) Um die genaue Beschreibung der von X an den Bw. tatsächlich erbrachten Steuerberatungsleistungen, welche den geltend gemachten Kosten zu Grunde liegen, werde ersucht; weiters um Bekanntgabe, wann diese Leistungen konkret erbracht worden seien.
- d) Um die Vorlage eines Zahlungsnachweises (Überweisungsbeleg o.ä.), dh. eines Nachweises, dass der berufungsgegenständliche Betrag in Höhe von 1.000,00 Euro (welcher dem Bw. laut „Honorarnote“ erst am 31. Dezember 2006 in Rechnung gestellt worden ist) auch tatsächlich im Jahr 2006 bezahlt worden sei, werde gebeten.

2. „Beratungsleistungen für Software/Recht 2004-2006“ (laut Berufung und vorgelegter Honorarnote: insges. 2.000,00 Euro)

- a) Um die Vorlage der diesen Beratungsleistungen zu Grunde liegenden schriftlichen Vereinbarung werde ersucht.
- b) Falls keine schriftliche Vereinbarung existiere, so werde um Bekanntgabe des genauen Inhalts der mündlichen Vereinbarung gebeten.
- c) Um die genaue Beschreibung der von X an den Bw. tatsächlich erbrachten Software- bzw. Rechtsberatungsleistungen, welche den geltend gemachten Kosten zu Grunde liegen, werde ersucht; weiters um Bekanntgabe, wann diese Leistungen konkret erbracht worden seien.
- d) Um die Vorlage eines Zahlungsnachweises (Überweisungsbeleg o.ä.), dh. eines Nachweises, dass die o.a. 2.000,00 Euro (welche dem Bw. laut „Honorarnote“ erst am 31. Dezember 2006 in Rechnung gestellt worden ist) auch tatsächlich im Jahr 2006 bezahlt worden seien, werde gebeten.
- e) Um nähere Erläuterung, aus welchen Gründen im vorliegenden Fall Beratungsleistungen aus den Jahren 2004 und 2005 erst am 31. Dezember 2006 in Rechnung gestellt worden seien, werde ersucht.

f) Schließlich werde auch noch um Bekanntgabe gebeten, mit welcher tatsächlichen Einkunftsquelle die o.a. Beratungskosten zusammenhängen sollten (laut Aktenlage habe der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausschließlich Pensionseinkünfte erzielt).

Diesen Vorhalt beantwortete der Bw. nicht.

Mit **FAX vom 8. Oktober 2007** langte beim Unabhängigen Finanzsenat lediglich ein von X für den Bw. gestellter Antrag auf *Rückzahlung von der Republik Österreich zuviel einbehaltene Steuer* ein und mit **FAX vom 14. Oktober 2007** ein neuerlicher Rückzahlungsantrag betreffend *die Steuergutschrift*.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, Sonderausgaben, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

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

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben - wie zB Sonderausgaben und Werbungskosten - für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Ausgaben setzen ein Abfließen voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Maßgeblich ist dabei jener Zeitpunkt, zu dem der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag verloren hat (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 32).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO³, § 167 Tz 8).

Davon ausgehend sieht es der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung aber als nicht glaubhaft an, dass die hier behaupteten Zahlungen betreffend die (angeblichen) *Beratungsleistungen Steuer 2006* bzw. *Beratungsleistungen für Software/Recht 2004, 2005, 2006* im verfahrensgegenständlichen Zeitraum tatsächlich erfolgt sind. Begründend wird

darauf hingewiesen, dass es der Bw. bis zuletzt schuldig geblieben ist, diesbezügliche Zahlungsnachweise vorzulegen (vgl. zuletzt: Vorhalt vom 29. August 2007).

In diesem Zusammenhang wird auch noch bemerkt, dass die verfahrensgegenständlichen Beträge in einer Gesamthöhe von 3.200,00 Euro dem Bw. erst am 31. Dezember (!) 2006 in Rechnung gestellt wurden (vgl. Honorarnoten). - Auf Grund dessen hätte der Bw. aber auch nur mehr diesen einen Tag (= Silvestertag!) zur Verfügung gehabt, um sie noch im verfahrensgegenständlichen Zeitraum zu verausgaben.

Das Schicksal der Berufung ist daher schon aus Gründen des nicht nachgewiesenen Zahlungsflusses entschieden (vgl. nochmals: § 19 Abs. 2 EStG 1988).

Der Vollständigkeit halber wird aber auch noch darauf hingewiesen, dass der Berufung selbst dann, wenn man vom zuletzt Gesagten absehen wollte, kein Erfolg beschieden wäre:

Verträge zwischen nahen Angehörigen - wie hier zwischen Bw. und X - werden für den Bereich des Steuerrechts nämlich 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) (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 160).

Im vorliegenden Fall ist jedoch keine einzige dieser Voraussetzungen erfüllt, mangelt es hier doch

- an einer ausreichenden Publizität (schriftliche Verträge liegen ebenso wenig vor wie eine Zusammenfassung der wesentlichen Vertragsbestandteile) (vgl. den nicht beantworteten Vorhalt vom 29. August 2007),
- an einem klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt (auch diesbezüglich ist seitens des Bw. keine Offenlegung erfolgt) (vgl. den nicht beantworteten Vorhalt vom 29. August 2007),
- an einer fremdüblichen Vertragsgestaltung (ein den geltend gemachten Beträgen entsprechender Beratungsaufwand für *Steuerberatung* und *Unternehmensberatung (Softwareberatung und Rechtsberatung)* erscheint auf Grund der Tatsache, dass beim Bw. lediglich eine Arbeitnehmerveranlagung erfolgt und er ausschließlich Pensionseinkünfte erzielt, unwahrscheinlich; dazu kommt, dass hier von einem nahen Angehörigen ohne jede Begründung (behauptete) Beratungsleistungen aus den Jahren

2004 und 2005 nachträglich - am letzten Tag des Jahres 2006 - in Rechnung gestellt wurden) (vgl. den nicht beantworteten Vorhalt vom 29. August 2007).

Demnach liegen hier also gar keine steuerlich anzuerkennenden (Beratungs-)Verträge zwischen Bw. und X vor. Die damit zusammenhängenden (behaupteten) verfahrensgegenständlichen Zahlungen an X sind daher auch aus diesem Grund steuerlich nicht beachtlich.

Dazu kommt schließlich auch noch, dass bei einer ehrenamtlichen Tätigkeit eines Pensionisten (vgl. Vorlageantrag vom 15. Juli 2007), welche - wie im vorliegenden Fall - offenbar mit keinerlei Einnahmen im Zusammenhang steht (vgl. den nicht beantworteten Vorhalt vom 29. August 2007), ein Werbungskostenabzug grundsätzlich nicht möglich ist (vgl. zB UFS 20.4.2007, RV/0924-W/07).

Auf den vom Finanzamt bereits aufgezeigten Umstand, dass X die o.a. (Sonderausgaben-)Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (nämlich die entsprechende berufsrechtliche Befugnis) nicht erfüllt, und die Frage der EU-Konformität dieser gesetzlichen Bestimmung kommt es hier also gar nicht mehr an.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 17. Oktober 2007