



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, gegen den Bescheid des Finanzamtes N. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) ist Berufsschullehrer und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Bw. brachte beim Finanzamt eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 elektronisch ein und beantragte u.a. die Berücksichtigung von Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von € 1.924,35.

Nach dem Ersuchen des Finanzamtes die beantragten Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen, legte der Bw. eine „Aufstellung der Werbungskosten 2008“ und die bezughabenden Belege vor.

Mit Bescheid vom 1. Februar 2010 wurde der Bw. zur Einkommensteuer 2008 veranlagt und berücksichtigte das Finanzamt die beantragten Werbungskosten mit folgender Begründung nur teilweise:

„Bei dem beantragten Notebook und Computerzubehör wurde ein Privatanteil von 40% ausgeschieden. ...

Die Werbungskosten für das Erstellen von Skripten konnten nicht anerkannt werden. Es ist nicht unbedingt erforderlich, dass Ihnen diese Ausgaben erwachsen. Außerdem werden Sie darauf hingewiesen, dass Sie verpflichtet sind über Werkverträge eine Meldung gem. § 109a beim Finanzamt zu erstatten."

Der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 10. Februar 2010 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 ein und führte begründend wie folgt aus:

„1. Der ausgeschiedene Privatanteil des Notebooks ist nicht gerechtfertigt, da das Notebook ausschließlich für Unterrichtszwecke dient. Das Notebook wird zum Anschluss an den im Klassenzimmer befindlichen Beamer verwendet um den vorbereiteten Unterrichtsstoff in digitaler Form den Schülern nahebringen zu können. Er wird weder für Internetbenutzung noch für private Zwecke verwendet und verbleibt permanent in der Schule.

2. Da ich neben meiner Berufsschullehrtätigkeit 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 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 seinen Nachfolger eine sehr veraltete und nicht mehr den neuesten Methoden und Praktiken entsprechende Sammlung.

Um eine Überarbeitung der Unterrichtsmittel bewältigen zu können, da ich selbst nicht schnell Schreibmaschine schreiben kann (nur mit dem 2-Finger System) musste ich die Schreibarbeiten am PC von Frau R.C. und Herrn H.R. durchführen lassen.

Die Werkverträge habe ich beigelegt.

Eine Mitteilung gem. § 109 a kann unterbleiben, wenn das einer Person oder Personenvereinigung (Personengemeinschaft) im Kalenderjahr insgesamt geleistete (Gesamt)Entgelt einschließlich allfälliger Kostenersätze nicht mehr als € 900 und das (Gesamt)Entgelt einschließlich allfälliger Kostenersätze für jede einzelne Leistung nicht mehr als € 450 beträgt (Quelle: Steuermonitor). ..."

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Zahlungen für Schreibarbeiten, denen Vereinbarungen mit nahen Angehörigen zu Grunde liegen, beruflich veranlasst sind und weiters, ob für ein Notebook und Computerzubehör ein Privatanteil auszuscheiden ist.

Der Bw. legte mit seiner Stieftochter und seinem Schwiegervater jeweils geschlossene, als „Auftragserteilung für Schreibarbeiten“ bezeichnete, undatierte Vereinbarungen folgenden Inhaltes vor:

„Es wird vereinbart, dass Herr H.R. die von Herrn Bw. vorbereiteten Skripten für den Unterrichtsgegenstand Rechnungswesen in Dateien computermäßig erfasst werden. Die Schreibarbeiten werden im Arbeitszeitraum September bis November 2008 durchgeführt. Das vereinbarte Entgelt beträgt € 10,-- pro Stunde und ist nach Fertigstellung der in Auftrag gegebenen Arbeit zu bezahlen.“

Weiters wurden folgende von der Stieftochter beziehungsweise vom Schwiegervater des Bw. unterfertigte Bestätigungen vorgelegt:

Nach Anführung des Namens und der Adresse des Schwiegervaters wird ausgeführt: *„Honorar für das Schreiben von Skripten für Rechnungswesen für den Unterricht an der LBS D. 1.-2. Klasse*

39 Stunden à € 10,-- 390,-- €

Erhalten am 12.11.2008"

Unterschrift

Nach Anführung des Namens und der Adresse der Stieftochter wird ausgeführt:

„Honorar für das Schreiben von Skripten für Rechnungswesen für den Unterricht an der LBS D. 3. Klasse

36 Stunden à € 10,-- 360,-- €

Erhalten am 15.12.2008"

Unterschrift

Das Finanzamt übermittelte folgendes „Ersuchen um Ergänzungen“ an den Bw.:

„Sie haben eine Auftragserteilung für Schreibarbeiten mit Herrn H.R. und Frau R.C. unterzeichnet.

Wann wurde das Auftragsschreiben von Ihnen unterzeichnet und wann von Herrn H.R. und von Frau R.C.?

Wurden mündlich Absprachen bezüglich Arbeitsort, zeitliche Lagerung einzelner fertiger Schreibarbeiten, Layout etc. getroffen?

Wenn ja: Welche?

Wo wurden die Schreibarbeiten durchgeführt (Ihre Wohnung, Wohnung der Auftragnehmer oder anderer Ort)?

Mit welchen Arbeitsmitteln wurden die Schreibarbeiten durchgeführt (eigene oder zur Verfügung gestellte)?

Für die Schreibarbeiten laut Auftragserteilung wurde ein Arbeitszeitraum von September bis November 2008 vereinbart. Wann konkret (an welchen Tagen zu wieviel Stunden und welcher Uhrzeit) wurden die Schreibarbeiten durchgeführt?

Eine Aufstellung über diese Arbeitszeiten wäre noch beizuschliessen.

Wurden Teile der Schreibarbeiten von Ihnen kontrolliert?

Wurden Teile der Schreibarbeiten von Ihnen bemängelt?

Mussten bemängelte Schreibarbeiten von den Auftragnehmer korrigiert werden?

Haben sich die Auftragnehmer für die Schreibarbeiten bei Ihnen beworben?

Haben Sie die Auftragnehmer für die Schreibarbeiten kontaktiert?

Wenn ja: Wie kam es dazu?

Haben Sie ein (entferntes) verwandtschaftliches Verhältnis zu den Auftragnehmern?

Im Honorar wurden von Ihnen € 390 bzw. € 360 in Rechnung gestellt. Wurde der Betrag auch tatsächlich von Ihnen bezahlt (Überweisungsbelege vorlegen)?

Wenn keine Überweisungsbelege vorliegen: Wie wurde der Betrag bezahlt (Banknoten, Scheck etc.)?"

Der Bw. führte in Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung wie folgt aus:

„Die Auftragsschreiben wurden, soweit ich mich erinnern kann, Anfang September unterzeichnet. Es wurde mündlich vereinbart, dass die Arbeiten zu Hause bei Herrn H.R. und Frau R.C. an deren Computern durchgeführt werden. Eine genaue Zeiteinteilung ist von vorneherein nicht festgestanden, da das Ausmaß der gesamten Überarbeitung der Unterrichtsmittel zeitlich nicht absehbar war. Ich habe an Herrn H.R. und Frau R.C. in regelmäßigen Abständen die vorbereiteten Schriftsätze und Übungsbeispiele zur Reinschrift übergeben und die fertigen Arbeiten Zug um Zug abgeholt.

Eine Stundenaufzeichnung wurde nicht von mir durchgeführt und ich habe die Honorare anhand der mir bekannt gegebenen Stunden bezahlt.

Teile der Schreibarbeiten wurden natürlich von mir kontrolliert, es wurden aber keine wesentlichen Mängel festgestellt.

Nachdem es sich bei Herrn H.R. um einen Schwiegervater und bei Frau R.C. um meine Stieftochter handelt, habe ich Sie aufgrund eines Gespräches innerhalb der Familie gefragt, ob sie mir behilflich sein können.

Es gibt keine Überweisungsbelege da ich den Betrag in bar ausgehändigt habe."

Das Finanzamt richtete ein schriftliches Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO sowohl an die Stieftochter als auch an den Schwiegervater des Bw. und wurden darin dieselben Fragen angeführt wie im an den Bw. gerichteten Ergänzungersuchen.

Das Auskunftersuchen wurde von der Stieftochter des Bw. wie folgt beantwortet:

„ ... ich weiß nicht mehr genau wann das Auftragsschreiben unterzeichnet wurde. Ich glaube im September 2008.

Die Arbeiten sollten bis Ende November fertig gestellt sein.

Herr Bw. hat mir die Unterlagen aus denen ich Textpassagen und Beispiele für die Unterrichtsskripten in Rechnungswesen abgeschrieben habe zur Verfügung gestellt.

Die Schreibarbeiten wurden von mir in meiner Wohnung und an meinem Computer durchgeführt. Herr Bw. hat dann die Skripten ca. 14-tägig abgeholt und neue gebracht.

Eine Aufstellung der Stunden kann ich Ihnen leider nicht mehr zur Verfügung stellen, da ich den Kalender mit den Aufzeichnungen nicht aufbewahrt habe. Da ich Studentin war und bin, konnte ich meistens nur abends an den Unterlagen arbeiten. Es waren ungefähr 2-3 Stunden in der Woche.

Es war weder eine Bewerbung noch wurde ich kontaktiert, vielmehr ist aus einem zufälligen Gespräch zwischen Herrn Bw. und mir entstanden, dass ich eine Verdienstmöglichkeit suche und Herr Bw. jemanden sucht der Schreibarbeiten relativ kurzfristig erledigen kann. Herr Bw. ist mein Stiefvater.

Ich habe das Honorar in bar und in Teilbeträgen erhalten."

Der Schwiegervater des Bw. beantwortete das Auskunftersuchen wie folgt:

„Das Auftragsschreiben ist irgendwann Mitte 2008 unterzeichnet worden, nachdem mich Herr Bw., mein Schwiegersohn, gefragt hat, ob ich einige Schreibarbeiten für ihn machen kann die er für die Schule benötigt.

Ich habe Texte und Rechenbeispiele aus Büchern und Vorlagen abgeschrieben. Zu Hause auf meinen Computer. Herr Bw. hat diese Texte dann weiterverarbeitet, weil er sie für die Unterlagen der Schule gebraucht hat.

Ich habe die Stunden, die ich für die Schreibarbeiten gebraucht habe auf einen Zettel aufgeschrieben und danach haben wir dann abgerechnet. Das Geld wurde mir in bar bezahlt. Den Zettel mit den Stundenaufzeichnungen habe ich nicht aufgehoben. Es war in der Zeit zwischen September und November 2008 ein paar Stunden pro Woche.

Die Schreibarbeiten wurden sicher von Herrn Bw. kontrolliert, weil er sie ja dann weiterverarbeitet hat."

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes 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 (vgl. VwGH vom 4.6.2003, 2001/13/0300).

Nahe Angehörige sind neben den in § 25 BAO aufgezählten Personen insbesondere Stiefkinder und Schwiegereltern (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 159/1 mit Hinweis auf VwGH vom 29.1.1991, 89/14/0088 und VwGH vom 25.10.1994, 94/14/0067).

Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH vom 1.7.1992, 90/13/0169).

Die im Berufungsverfahren vorgelegten und als „Auftragserteilung für Schreibarbeiten“ bezeichneten schuldrechtlichen Vereinbarungen wurden nicht datiert. Die Angaben zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Vereinbarungen reichen von, soweit der Bw. sich erinnern könne, Anfang September, zu glaublich im September 2008 (Stieftochter), bis zu irgendwann Mitte Mai 2008 (Schwiegervater).

Den vorgelegten schuldrechtlichen Vereinbarungen (im Berufungsfall Werkverträge) sind keine Angaben zu entnehmen, die den Leistungsumfang genau umschreiben. Es könnte allenfalls von Rahmenverträgen ausgegangen werden, eine solche Bezeichnung weisen aber die vorliegenden Vereinbarungen nicht auf.

Wenn der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung ausführt, es seien in regelmäßigen Abständen die vorbereiteten Schriftsätze und Übungsbeispiele zur Reinschrift übergeben und die fertigen Arbeiten abgeholt worden, so verweist dies darauf, dass damit Einzelverträge hinsichtlich des Umfangs der Tätigkeit geschlossen wurden. Diese Einzelverträge sind aber nicht ausreichend nach außen in Erscheinung getreten.

Hinsichtlich des Arbeitsortes und der Bereitstellung der Arbeitsmittel führt der Bw. aus, es sei mündlich vereinbart worden, dass die Arbeiten zu Hause beim Schwiegervater und bei der Stieftochter und an deren Computern durchgeführt werden. Der Unabhängige Finanzsenat kann nicht feststellen, dass damit die wesentlichen Vertragsbestandteile Arbeitsort und Bereitstellung der Arbeitsmittel nach außen hin in ausreichender Art und Weise in Erscheinung getreten sind.

Der Bw. konnte keine Stundenaufzeichnungen zur Dokumentation der erbrachten Leistungen vorlegen und ist dies bei einer vereinbarten Abrechnungen nach geleisteten Stunden fremdunüblich (vgl. VwGH vom 4.6.2003, 2001/13/0300).

Es weisen aber auch die Belege über die Honorarauszahlungen keine den angeführten Stunden gegenübergestellten Leistungen (Seitenzahl oder Dateien) aus. Es liegt damit kein exakt nachvollziehbarer Nachweis über den Umfang der von den nahen Angehörigen geleisteten Arbeiten im Sinne der oben genannten Anforderungen für die steuerliche Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vor, und fehlt so auch die Grundlage für die Prüfung der Fremdüblichkeit (vgl. VwGH vom 4.8.2010, 2007/13/0102).

Die Stieftochter des Bw. gibt in Beantwortung eines Auskunftersuchens an, dass sie das Honorar in bar und in Teilbeträgen erhalten habe. In der von der Stieftochter unterfertigten Honorarabrechnung wird bestätigt, dass sie das Honorar am 15.12.2008 erhalten hat. Die Angaben hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten sind daher widersprüchlich.

Bei dem sich im gegenständlichen Berufungsfall bietenden Gesamtbild der vertraglichen Gestaltung und der tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehungen konnte die beantragten Werbungskosten für Leistungen von nahen Angehörigen nicht anerkannt werden.

Der Bw. behauptet in seiner Berufung eine ausschließlich berufliche Nutzung eines Notebooks samt Zubehör. Das Ausmaß der beruflichen Nutzung ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass ein Notebook breite Einsatzmöglichkeiten bietet und vor allem eine ortsunabhängige Verwendung möglich ist.

Im vorliegenden Fall kann trotz gegenteiliger Ausführungen des Bw. schon aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass keine ausschließlich berufliche Nutzung des Notebooks vorliegt. Wenn das Finanzamt daher die private Nutzung mit vierzig Prozent angesetzt hat, ist dies mit Rücksicht darauf, dass die bloße Behauptung einer ausschließlich beruflichen Nutzung eine solche weder nachweist noch glaubhaft macht, nicht zu beanstanden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. März 2011