

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., gegen die Bescheide des FA Graz-Umgebung vom 22.9.2011 betreffend **Einkommensteuer 2008 und 2009** zu Recht erkannt:

Die (nunmehr als Beschwerde zu erledigende) Berufung wird als unbegründet **abgewiesen**.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den Streitjahren nichtselbständige Einkünfte von der PVA. Strittig ist, ob ihm überdies Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit als Vortragender (am WIFI Steiermark) zuzurechnen sind.

Im Zuge einer bei ihm für die Jahre 2008 und 2009 durchgeföhrten **Prüfung** traf die Prüferin folgende Feststellungen (Bericht vom 21.9.2011):

„*Tz 1 – Vortragstätigkeit:*

Der Abgabepflichtige ist seit dem Jahr 2001 als Lehrbeauftragter am WIFI Steiermark tätig und unterrichtet in Weiterbildungsveranstaltungen im Themenfeld des § 57a (Meisterschule Kfz-Technik). [Der Bf.] verfügt, um diese Unterrichtstätigkeit ausüben zu können, lt. Auskunft des WIFI Steiermark, über eine bestimmte Trainerermächtigung, die von der Bundesinnung der Kfz-Techniker der WKO nach einer entsprechenden Trainerausbildung verliehen wird. Neben dieser Trainerermächtigung ist der Abgabepflichtige weiters Kfz-Techniker-Meister. Für die Abhaltung dieser Bildungsveranstaltungen wurden bisher vom WIFI spezifische Werkverträge mit [dem Bf.] abgeschlossen.

Seit dem Jahr 2008 beauftragt das WIFI Steiermark nunmehr nicht mehr [den Bf.] selbst mittels Werkvertrag mit der Abhaltung der oa. Vortragstätigkeit (...), sondern dessen Tochter, die Unternehmerin Frau MN.

Frau MN legt jeweils nach Veranstaltungsende eine Rechnung über den im Werkvertrag vereinbarten Betrag und lässt sich bei der Ausübung der Tätigkeit laufend von ihrem Vater, [dem Bf.], vertreten. (...)

Tz 2 – Hinzurechnung der Einkünfte :

a) Laut Betriebsprüfung sind die Einkünfte aus der in Tz 1 beschriebenen Vortragstätigkeit am WIFI in den Prüfungsjahren 2008 und 2009 nunmehr [dem Bf.] selbst, und nicht wie bisher dessen Tochter Frau MN steuerlich hinzurechnen.

Die für diese Tätigkeit erzielten Einkünfte wurden vom WIFI Steiermark mittels § 109a-Mitteilung bereits dem Finanzamt auf die Steuernummer der Tochter, Frau MN, gemeldet.

Diese Beträge sind daher lt. Betriebsprüfung nunmehr [dem Bf.] als Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 zuzurechnen, da ihm die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. (...)

b) Anlässlich der Betriebsprüfung wurde ebenfalls eine genaue Befragung der Tochter des Abgabepflichtigen durchgeführt. Frau N verfügt weder über die entsprechende Trainerermächtigung für die Vortragstätigkeit am WIFI noch ist Frau N KFZ-Techniker-Meisterin. Frau N hat lt. ihren eigenen Angaben die HAK-Matura und erledigt für den Abgabepflichtigen diverse Büro- und Vorbereitungsarbeiten für dessen Vortragstätigkeit am WIFI wie z.B.:

- Aktualisierung von Kursunterlagen und Power-Point-Präsentationen und Recherchen
- Beantwortung von Teilnehmeranfragen
- Aktualisierung von Kursunterlagen
- Erstellung von speziellen Arbeitsunterlagen, Rechnungsbeispielen

c) Begründung:

Einkünfte iSd. § 2 Abs.3 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. (...) Die zivilrechtliche Gestaltung ist ertragsteuerlich nur dann maßgebend, wenn sich in "wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt".

Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sollen demjenigen zugerechnet werden, der die Leistungen persönlich erbringt.

Einkunftsquellen, bei denen die Teilnahme am Marktgeschehen lediglich in der Verwertung der persönlichen Arbeitskraft, der eigenen Fähigkeiten und Kenntnisse besteht, entziehen sich ihrer Natur nach einer Übertragung auf andere Personen (...)

	2008	2009
Hinzurechnung Einnahmen lt. BP	€ 35.147,60	€ 30.605,60

Tz 3 – Vortragstätigkeit, Anerkennung von Betriebsausgaben:

Anlässlich der Besprechung am 13.Juli 2011 wurde vom steuerlichen Vertreter die Anerkennung von Betriebsausgaben in Zusammenhang mit der Vortragstätigkeit am WIFI beantragt. (...)"

Die Betriebsprüfung anerkannte Betriebsausgaben in nachfolgender Höhe:

	2008 (jeweils in €)	2009 (in €)
Ausgaben für die Mithilfe der Tochter	6.075,00	5.175,00
Kilometergelder	2.862,00	2.908,00
Diäten	448,80	422,40
Telefonkosten	180,00	180,00
AfA	426,30	426,30
Reise- und Fahrspesen	31,20	196,56
Ausgaben gesamt	9.565,80	8.685,40

Die (nunmehr als Beschwerde zu erledigende) **Berufung** wurde im Wesentlichen – auszugsweise wörtlich – wie folgt begründet:

„[Der Bf.] war in den Jahren 2001 bis 2008 auf Basis mehrerer Werkverträge Lehrbeauftragter beim WIFI-Steiermark. In dieser Funktion unterrichtete er Weiterbildungsveranstaltungen rund um das Themenfeld § 57a KFG. Während dieser Zeit wurde er bereits in geringem Maße von seiner Tochter, Frau MN, unterstützt und eignete sich diese nach und nach über die Jahre selbst spezifisches Fachwissen im genannten Themenfeld an. Diese Unterstützung durch MN wurde insbesondere auch deshalb notwendig, da [der Bf.] im Umgang mit Computern und "neuen Medien", wie zum Beispiel dem Internet, nicht vertraut ist und auch über keinen eigenen Internetzugang verfügt.

Im Jahre 2008 – [der Bf.] war zu diesem Zeitpunkt bereits über 60 Jahre alt - beschloss er sich aus seiner alleinverantwortlichen Vortragstätigkeit zurückzuziehen und lag es damals aufgrund ihrer bisherigen Unterstützungstätigkeit nahe, dass das WIFI-Steiermark bei der Suche nach einem geeigneten Ersatz auch bei Frau MN, welche über die erforderliche Gewerbeberichtigung verfügt, vorstellig wurde.

Offensichtlich bestanden und bestehen seitens des WIFI-Steiermark keinerlei Zweifel an der Kompetenz der Frau MN diese Vorträge zu halten, denn in der Folge wurden zwischen dem WIFI-Steiermark und Frau MN mehrere Werkverträge über die Abhaltung unterschiedlicher Vorträge abgeschlossen und wurden die Werkverträge zwischen [dem Bf.] und dem WIFI-Steiermark aufgelöst.

Frau MN ist somit seit dem Jahre 2008 alleinverantwortlich gegenüber dem WIFI-Steiermark. Sie alleine bereitet die Vorträge und Kursunterlagen vor. Sie alleine ist Ansprechpartnerin im Falle etwaiger Fragen der Kursteilnehmer. Und sie alleine stellt die notwendigen Betriebsmittel zur Verfügung und haftet dem WIFI-Steiermark gegenüber im Falle etwaiger Mängel.

Trotz dieser Alleinverantwortlichkeit der Frau MN ist es dieser gem. Punkt (3) der Vertragsbedingungen des WIFI-Steiermark erlaubt, "sich bei Ausübung ihrer Tätigkeit jederzeit grundlos durch einen von ihr ausgewählten geeigneten Dritten auf ihre Kosten und ihr Risiko vertreten zu lassen." (...)

In der Folge ließ sich Frau MN [vom Bf.] bei ihrer Vortragstätigkeit vertreten und wurde dieser hierfür entsprechend der oben zitierten Vertragsbedingungen von ihr entlohnt. Dies sollte insbesondere Verantwortung [vom Bf.] nehmen und auch ein langsames Ausgleiten in die Pension zur Verhinderung eines "Pensionsschocks" gewährleisten. Die ihm hieraus erwachsenen Einkünfte wurden von ihm ordnungsgemäß versteuert.

(...) Frau MN verfügt aufgrund ihrer eigenen Fähigkeiten und eigenen Kenntnisse über genügend Erfahrung um höchstpersönlich die gegenständlichen Kurse am WIFI-Steiermark abzuhalten. Es darf nicht zu Lasten des Berufungswerbers ausgelegt werden, dass seine bisherige Tätigkeit für das WIFI-Steiermark von seiner Tochter fortgeführt wurde. Auch andere Nachfolger hätten sich wohl an seiner bisherigen Vortragstätigkeit orientiert bzw. ihn um Vertretung gebeten. Hieraus jedoch abzuleiten, dass die Einkünfte der Frau MN dem Berufungswerber zuzurechnen sind entbehrt jeglicher Grundlage. Eine solche Rechtsansicht würde zwangsläufig dazu führen, dass immer dann, wenn Familienmitglieder einem in Pension gehenden Steuerzahler nachfolgen, deren Einnahmen nicht Ihnen, sondern ihrem Vorgänger zugerechnet würden.

Ganz generell sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. (...) Alleine schon die Tatsache, dass Frau MN Vertragspartnerin des WIFI-Steiermark ist und somit das wirtschaftliche Risiko trägt, steht einer Zurechnung des Einkommens [zum Bf.] entgegen.

Ferner ist zu bedenken, dass zwar [der Bf.] - wie bereits oben dargestellt - Frau MN bei den Vorträgen vertritt, jedoch alleine nicht mehr dazu in der Lage wäre den vertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem WIFI-Steiermark nachzukommen. So stellt Frau MN beispielsweise die notwendigen Betriebsmittel zur Verfügung, aktualisiert die Kursunterlagen, beantwortet Teilnehmeranfragen und erstellt Power-Point-Präsentationen.

Während also Frau MN aufgrund ihres spezifischen Fachwissens alleine den vertraglichen Verpflichtungen nachkommen kann, ist dies dem Bf. gar nicht möglich, da diese vertraglichen Pflichten weit über die reine Vortragstätigkeit im Hörsaal hinausgehen. (...)

*In einer **Stellungnahme** des steuerlichen Vertreters vom 4.5.2011 wird Folgendes ausgeführt: „Frau MN ist per Werkvertrag mit einer Vortragstätigkeit vom WIFI Steiermark beauftragt. (...) Entsprechend der unternehmerischen Regeln lässt sie sich, den Vortrag betreffend, vorerst von ihrem Vater im WIFI vertreten, der diese*

Lehrveranstaltungen bereits über viele Jahre hindurch verantwortlich abgehalten hat. Auch in der Vergangenheit hat Frau N ihren Vater bereits unterstützt, in dem sie ihm alle Arbeitsunterlagen etc. vorbereitet hat. [Der Bf.] selbst verfügt auch heute noch nicht einmal über einen Internet-Zugang, er war und ist auf die Unterstützung seiner Tochter im Bereich der EDV angewiesen – dies nur zur Demonstration, dass es sich um ein Teamwork handelt. (...) [Der Bf.] wollte seiner Tochter die Chance bieten, im WIFI Fuß zu fassen, er wollte durch dieses Engagement auch erreichen, dass sie ihre Schulden nach Grundkauf und Hausbau leichter tilgen kann. Jedenfalls übernahm Frau N ab 2008 hauptverantwortlich die Kurse, sie war durch die Vorbereitungstätigkeiten ohnehin voll involviert. Zur Unterstützung seiner Tochter vertritt sie aber [der Bf.] vorläufig vor Ort, für ihn ist es auf Grund seiner Routine ein Leichtes. (...)".

In einem mit Juli 2011 datierten „**Tätigkeitsbericht**“ beschreibt Frau N ihre Tätigkeit im Wesentlichen folgendermaßen:

„Nach Anmeldung meines Gewerbes im Jänner 2008 habe ich sehr viel Zeit dafür aufgewandt mich in die neue Materie einzulesen, mich einzuarbeiten und umfassende Kenntnisse auf jenen Gebieten zu erlangen, die vorgetragen werden. Ich habe mich mit der Erstellung von umfangreichen Power-Point-Präsentationen zu den Themen „§ 57a“, „Zugmaschinen“ und „ABS“ befasst und dazugehörige Kurs-Skripten für die Kursteilnehmer erarbeitet bzw. erstellt. Dafür mussten Informationen gesammelt, neu aufbereitet und zusammengefasst werden bzw. Recherchen in Fachbüchern und im Internet durchgeführt werden. (...)

Laufende Tätigkeiten:

- Beantwortung von Teilnehmerfragen – meist in schriftlicher Form (...)*
- Aktualisierung von Kursunterlagen und Power-Point-Präsentationen + Recherchen*
- Erstellung von speziellen zusätzlichen Arbeitsunterlagen, Rechnungsbeispielen etc. (...)*
- Neuerungen im Mängelkatalog – EBV (...)"*

In ihrer **Auskunftserteilung** an das BFG vom 27.8.2014 gibt die Tochter des Bf. ua. an, zwar nicht über eine Trainerermächtigung zu verfügen, ihre Fachkenntnis und Kompetenz seien aber bisher weder vom WIFI noch von anderer Seite in Zweifel gezogen worden. Eine schriftliche Vereinbarung über Art und Umfang der Vertretungstätigkeit sowie Höhe des Entgeltes (für die Vertretungstätigkeit) habe sie mit ihrem Vater nicht getroffen. In den Jahren vor ihrer Gewerbeausübung habe sie ihren Vater bei seiner Tätigkeit nur im notwendigsten Rahmen – ohne Entlohnung – unterstützt. Der Aufwand für die nunmehrige Tätigkeit sei mit den Jahren vor ihrer gewerblichen Tätigkeit nicht zu vergleichen; die Unterlagen seien größtenteils neu erstellt und nicht bloß geringfügig adaptiert worden.

In den **Stundenplänen des WIFI Steiermark** scheint in den Streitjahren jeweils der Bf. als Vortragender der „§ 57a-KFG-Veranstaltungen“ auf.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die aus vom Beschwerdeführer (Bf.) gehaltenen Vorträgen resultierenden Einkünfte in den Streitjahren ertragsteuerlich diesem oder aber seiner Tochter, Frau MN, zuzurechnen sind. Der Bf. war seit dem Jahr 2001 auf „Werkvertragsbasis“ Lehrbeauftragter am WIFI Steiermark und hielt im Rahmen von Weiterbildungsveranstaltungen Vorträge zum Thema „§ 57a KFG“. Während dieser Zeit wurde er – insbesondere bei der Erstellung von Kursunterlagen – bereits von seiner Tochter unterstützt. In den hier zur Beurteilung stehenden Jahren 2008 und 2009 hat das WIFI die der Vortragstätigkeit zugrunde liegenden Verträge jeweils mit der Tochter des Bf. abgeschlossen (Vertragsgegenstand laut Werkvertrag: „*Vortrag im Rahmen der Veranstaltung...*“). Diese ließ sich aber bei der Vortragstätigkeit (permanent) vom Bf. vertreten. In den Stundenplänen bzw. Vortragsankündigungen des WIFI schien ausschließlich der Bf. als Vortragender (Unterrichtender) der betreffenden „§ 57a-KFG-Veranstaltungen“ auf.

Die Beurteilung der Frage, wer Zurechnungssubjekt von Einkünften ist, hat nach der Judikatur des VwGH nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu erfolgen (zB VwGH vom 14.12.2006, 2002/14/0022; 9.11.2004, 99/15/0008; uva.). Zurechnungssubjekt ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Dabei kommt es grundsätzlich darauf an, wem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist (s. zB die bei *Leitner*, SWK 12/2010, S 474, unter den FN 40 bis 42 angeführten Nachweise).

Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Nutzungsrecht oder auch auf eine bloße Tätigkeit gründen (*Doralt/Toifl*, EStG 14. Auflage, § 2 Tz 142). Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (zB VwGH vom 29.5.1990, 90/14/0002; vom 18.10.1995, 95/13/0176; vom 14.12.2006, 2002/14/0022).

Entscheidend ist die Disposition (Verfügungsmacht) über den Einsatz des Leistungspotentials, also das wirtschaftliche Bewirken derjenigen Leistung, durch die der Steuertatbestand verwirklicht wird. Die zivilrechtliche Gestaltung hat nur Indizwirkung (*Jakom/Laudacher* EStG, 2014 § 2 Rz 36).

Der VwGH hat den Grundsatz der unmittelbaren Zurechnung von Einkünften nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten in Fällen der „Zwischenschaltung“ eines Subjektes in bestehende Leistungsbeziehungen mehrfach betont: Hat die Zwischenschaltung weder bezüglich des Inhalts noch des Umfangs der tatsächlich erbrachten Leistungen noch bezüglich der natürlichen Personen, die tatsächlich tätig wurden, eine Änderung bewirkt, so hat eine Zurechnung bei der die Tätigkeit ausübenden Person zu erfolgen (zB VwGH vom 5.10.1994, 92/15/0003; vom 25.6.2008, 2008/15/0014). Diese Erkenntnisse betrafen im Wesentlichen die Zwischenschaltung von Personengesellschaften oder juristischen Personen, die dafür entwickelten Grundsätze sind aber auch für die „Zwischenschaltung“ von natürlichen Personen (im Besonderen von nahen Angehörigen) maßgeblich. Demnach hat in all jenen Fällen, in denen eine andere (natürliche) Person in ein bestehendes Rechtsverhältnis gesetzt wird, die formal die Rolle eines Vertragspartners

übernimmt, der selbst aber weiterhin und unverändert die tatsächliche Leistung erbringt, eine Zurechnung beim Erbringer der tatsächlichen Leistung zu erfolgen.

Der VwGH hat zudem schon mehrfach ausgesprochen, dass der materielle Schwerpunkt von Vortragstätigkeiten in der Vermittlung von Wissen (und Können) besteht; auch wenn damit (mehr oder weniger umfangreiche) administrative Arbeiten (Erstellen von Lehrunterlagen, Vorbereitungs- und Verbesserungsarbeiten, Anfragenbeantwortung uä.) verbunden sein mögen, so stellen diese Tätigkeiten dennoch nicht den Mittelpunkt der Vortragstätigkeit dar. Der Mittelpunkt von Vortragstätigkeiten liegt vom materiellen Gehalt her an jenem Ort, an dem die Wissensvermittlung erfolgt, ungeachtet des für damit zusammenhängende administrative Arbeiten aufgewendeten Zeitbedarfes (zB VwGH vom 19.4.2006, 2002/13/0202; vom 25.10.2006, 2004/15/0148; vom 29.2.2012, 2008/13/0099).

Eine unterrichtende Tätigkeit setzt eine persönliche Lehrtätigkeit des Steuerpflichtigen voraus. Organisatorische Leistungen im Zusammenhang mit einem Seminar stellen keine Vortrags- bzw. unterrichtende Tätigkeit dar (VwGH 11.8.1993, 91/13/0201).

Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Vortragender, Schriftsteller, Wissenschaftler; s. dazu EStR 2000, Rz 104).

In Anbetracht der dargestellten Rechtslage hat das Finanzamt die Leistungserbringung (sowie die in Frage stehenden Einkünfte) in wirtschaftlicher Betrachtung völlig zu Recht dem Bf. zugerechnet:

Die den Vorträgen am WIFI zugrunde liegenden Werkverträge wurden in den Streitjahren formalrechtlich zwar von der Tochter des Bf. abgeschlossen. Die vereinbarte Leistung, nämlich die Abhaltung von Vorträgen, wurde jedoch weiterhin - und gegenüber den Vorjahren nach außen hin völlig unverändert – ausschließlich vom Bf., der als Kfz-Mechanikermeister und Sachverständiger auf diesem Gebiet auch über die nötigen Fachkenntnisse verfügt, persönlich erbracht. Die Tochter des Bf. hat in den strittigen Jahren keinen einzigen Vortrag selbst gehalten, sondern sich laufend vom Bf. „vertreten“ lassen. Dass dies ganz offenbar von Vornherein (auch seitens des WIFI) so geplant war, geht aus den Stundenplänen des WIFI hervor, in denen stets ausschließlich der Bf. als Vortragender der betreffenden Lehrveranstaltungen ausgewiesen war. Der materielle Kern einer Vortragstätigkeit besteht aber eben gerade in der Vermittlung von Wissen und/oder Fertigkeiten, selbst wenn damit naturgemäß gewisse Vor- und Nachlaufarbeiten verbunden sind.

Die Möglichkeit, eine Marktchance für eine Tätigkeit als Vortragender zu nutzen, hat im Allgemeinen jene Person, die über die einschlägige Fachkenntnis bzw. –praxis (bezüglich der vermittelten Inhalte) verfügt, und die diese Kenntnisse im Rahmen von Lehrveranstaltungen, Vorträgen o.ä. weitergibt. Eine Einkunftsquelle kann sich – siehe oben – (ua.) auf eine Tätigkeit gründen. Das Halten von Vorträgen ist eine Tätigkeit, bei der der persönliche Arbeitseinsatz bzw. das persönliche Tätigwerden des Vortragenden im Mittelpunkt steht. Der in der Eingabe vom 4.5.2011 angestellte (auch

in der Berufungseingabe angedeutete) Vergleich mit einer Betriebsübergabe innerhalb der Familie ist daher nicht plausibel. Wenn es etwa in der Berufung heißt, es dürfe nicht zu Lasten des Bf. ausgelegt werden, wenn seine bisherige Tätigkeit von der Tochter fortgeführt werde, so ist dem entgegen zu halten, dass von einer „Fortführung seiner Vortragstätigkeit durch die Tochter“ hier eben keine Rede sein kann, hat doch der Bf. selbst (weiterhin) sämtliche Vorträge persönlich gehalten. Werden aber (mit wem auch immer) vereinbarte Vorträge nach wie vor vom Bf. ausschließlich persönlich gehalten, so ist die damit verbundene Leistung auch ausschließlich ihm (allein) zuzurechnen; selbst wenn die zugrunde liegenden Verträge mit der Tochter abgeschlossen wurden, kann diesfalls von einer "Betriebsübergabe" nicht gesprochen werden. Ins Auge sticht überdies der Umstand, dass Frau N nicht über eine entsprechende Trainerermächtigung verfügt (s. deren Auskunftserteilung an das BFG).

Das Beschwerdevorbringen ist zudem widersprüchlich, wenn zum Einen dargetan wird, der Bf. wäre nicht mehr in der Lage, den vertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem WIFI nachzukommen, zum Anderen aber (in der Eingabe vom 4.5.2011) behauptet wird, der Bf. vertrete seine Tochter bei den Vorträgen, da dies „*für ihn auf Grund seiner Routine ein Leichtes*“ sei. Kurios mutet auch das Vorbringen an, der Bf. habe 2008 beschlossen, sich aus seiner Vortragstätigkeit zurückzuziehen, hat er in der Folge doch (zumindest) zwei weitere Jahre lang eben diese Vortragstätigkeit weiterhin ausgeübt.

Wenn der Bf. – wie behauptet – seinen Verpflichtungen gegenüber dem WIFI allein nicht mehr nachkommen konnte, so bleibt es ihm natürlich unbenommen, sich bei seinen Vorträgen in welcher Form immer zB bei Erstellung von Unterlagen etc. unterstützen zu lassen. Die damit verbundenen Aufwendungen wurden vom Finanzamt bei Ermittlung der Einkünfte des Bf. ohnehin in angemessener Höhe in Abzug gebracht. Nach außen ergab sich ungeachtet der rechtlichen Gestaltung aber keine objektiv erkennbare Änderung zu den Vorjahren, die Vortragstätigkeit wurde weiterhin tatsächlich ausschließlich vom Bf. persönlich erbracht, weshalb sich bei wirtschaftlicher Betrachtung die Zurechnung an den Bf. ergibt (vgl. dazu zB auch VwGH vom 28.3.2012, 2009/08/0010). Die vertraglich vereinbarte Leistung war das Halten von Vorträgen. Ungeachtet der damit zwangsläufig ebenfalls verbundenen administrativen Arbeiten ist der materielle Kern der Tätigkeit die Wissensvermittlung. Werden allfällige Nebentätigkeiten nicht vom Vortragenden selbst, sondern – ganz oder teilweise – von einer anderen Person verrichtet, so kann dies nicht dazu führen, dass die für die Vortragstätigkeit geleisteten Entgelte steuerlich der anderen Person zugerechnet werden. Die im vorliegenden Fall gewählte rechtliche Gestaltung hat am Leistungsverhältnis in Wahrheit nichts geändert, da die Vortragstätigkeit weiterhin ausschließlich vom Bf. entfaltet wurde (s. dazu insbes. die Ausführungen von *Ehrke-Rabel/Zierler* in SWK 12/2009, S 423, unter Punkt 2.5.).

Frau MN stellt in ihrem „Tätigkeitsüberblick“ die von ihr im Zusammenhang mit den Vorträgen ihres Vaters entfalteten (Hilfs-)Arbeiten umfassend dar. Fakt ist jedoch, dass sie keinen einzigen Vortrag selbst gehalten hat. Vielmehr hat sie (erst) im Jänner 2008 (nach Anmeldung ihres Gewerbes) damit begonnen, sich „*in die neue Materie*

einzulesen.“ Sie gibt gegenüber dem BFG weiters an, der mit ihren (unterstützenden) Tätigkeiten verbundene Aufwand sei in den hier zu beurteilenden Jahren mit jenem in den Vorjahren nicht zu vergleichen, da die Unterlagen größtenteils neu erstellt worden seien. MN hat aber bereits in den Vorjahren Präsentationen und Unterlagen für ihren Vater (den Bf.) erstellt, im Bereich des vorgetragenen Themengebietes haben sich in den Streitjahren keine wesentlichen Änderungen (rechtlicher oder technischer Natur) ergeben. Abgesehen davon, dass die Angaben der Tochter des Bf., es seien umfangreiche „Neuerstellungen“ notwendig gewesen, daher wenig glaubhaft erscheinen, ist es in der Sache nicht von Relevanz, in welchem Umfang mit der Vortragstätigkeit zwangsweise verbundene administrative Arbeiten anfallen. Kern der (vereinbarten) Tätigkeit bzw. Leistungsgegenstand war das Erbringen einer (persönlichen) Lehrtätigkeit. Selbst wenn nach Aussage von Frau N bzw. nach dem Beschwerdevorbringen die damit verbundenen administrativen Tätigkeiten sehr umfangreich gewesen sein sollen, ändert dies nichts daran, dass diese Tätigkeiten nicht den materiellen Schwerpunkt der vereinbarten Vortragstätigkeit – der Vermittlung von Wissen und Können – bilden.

Die Werkverträge zwischen dem WIFI und Frau N mögen zivilrechtlich Gültigkeit haben, steuerlich konnten sie in wirtschaftlicher Betrachtung keine Beachtung finden, da sich trotz der rechtlichen Gestaltungsweise gegenüber den Vorjahren nach außen hin bezüglich des Inhalts der erbrachten Leistung sowie der Person, die tatsächlich tätig geworden ist und die vereinbarte Leistung (Vorträge) letztlich auch erbracht hat, keine Änderung ergeben hat. Jede andere Beurteilung würde dem willkürlichen „Umleiten“ von Einkünften (die in diesem Fall zudem aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit resultieren) Tür und Tor öffnen (vgl. in diesem Zusammenhang auch UFS vom 16.12.2008, RV/0237-L/04). Dass der Versuch, mit der gewählten rechtlichen Gestaltung Einkünfte des Bf. auf dessen Tochter zu verschieben, letzten Endes eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung des Bf. darstellt ergibt sich auch aus dem Vorbringen, wonach der Bf. „*durch dieses Engagement*“ erreichen wollte, dass seine Tochter „*ihre Schulden nach Grundkauf und Hausbau leichter tilgen kann*“ (s. Eingabe vom 4.5.2011).

Es ist für sich allein auch nicht entscheidend, auf wessen Konto die Zahlungen überwiesen werden (VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0097). Der Umstand, dass das WIFI die Vergütungen auf das Konto der Tochter des Bf. überwiesen hat, vermag daher angesichts der weiteren oa. Umstände für den Standpunkt des Bf. nichts zu gewinnen.

In wirtschaftlicher Betrachtung waren daher die Einkünfte (weiterhin) dem Bf. zuzurechnen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zur Nichtzulassung der Revision: Da sich das BFG bei seiner Entscheidungsfindung auf die umfangreich vorhandene, oben zitierte Rechtsprechung des VwGH stützen konnte, lag eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor.

Graz, am 14. Oktober 2014