



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 31. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 8. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 8. Mai 2006 und die Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2006 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige war im Jahr 2000 für die X-Bank im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig, woraus sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog. Am 22. Dezember 2005 reichte sie beim Finanzamt A die Einkommensteuererklärung für 2000 ein, in der sie Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 84.000 S geltend machte. In einer Beilage hierzu führte sie aus, dass es sich bei diesem Betrag um ein „Honorar“ für XY im Zusammenhang mit einem „Beratungsvertrag zur Entwicklung von Kommunikationsstrategien im Bankbereich“ handle.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 5. Jänner 2006 wurde die Abgabepflichtige ersucht, die Rechnung und den Zahlungsbeleg für die geltend gemachten Werbungskosten nachzureichen. Mit Schreiben ohne Datum (Datum der Einbringung beim Finanzamt: 12. Jänner 2006) legte die

Abgabepflichtige die „Honorarnote“ des XY vom 22. November 2000 mit folgendem Inhalt im Original vor:

*„Als Honorar für meine Leistungen im Rahmen des Projekts „Beratung zur Entwicklung von Kommunikationsstrategien im Bankbereich“ (Durchführungszeitraum: 02. – 11.2000) erlaube ich mir vereinbarungsgemäß den Betrag von 84.000 S netto in Rechnung zu stellen.*

*Mehrwertsteuer ist nicht enthalten und wird von mir nicht ausgewiesen.*

*Über etwaige Informationen zu den Organisationsabläufen Ihres Arbeitgebers, die mir durch die Beratungs- und Entwicklungsarbeit zufällig zur Kenntnis gelangt sein könnten, werde ich Vertraulichkeit gegenüber Dritten auch im Weiteren bewahren.“*

Auf der „Honorarnote“ findet sich auch der Vermerk zuzüglich einer Bestätigung des XY, dass er den Betrag von 84.000 S am 23. November 2000 „bar erhalten“ habe.

Anlässlich einer niederschriftlichen Einvernahme vor dem Finanzamt A teilte die Abgabepflichtige am 15. März 2006 mit, dass XY geringfügig beschäftigt sei und im Rahmen dieses Beschäftigungsverhältnisses für sie folgende Arbeiten erledige: *„Aufsetzen und Anpassen verschiedener Software, Übersetzungsprogramme“*. Diese Tätigkeit sei zu Hause durchgeführt worden, die Bezahlung sei monatlich in bar erfolgt (Belege seien vorhanden). Diese Aufwendungen beträfen ausschließlich das Dienstverhältnis, die Ausgaben stellten im Jahr 2000 Werbungskosten für ihre Tätigkeit als Vorstandsassistentin bei der X-Bank dar. Vom Dienstgeber seien dafür keine Ersätze geleistet worden. Eine Bestätigung der X-Bank, inwieweit die genannten Ausgaben beruflich veranlasst gewesen seien, sei von der Abgabepflichtigen innerhalb einer Frist von drei Wochen nachzureichen.

Bezüglich der Honorarzahlungen an XY wurde für das Jahr 2000 ein Werkvertrag abgeschlossen, der dem Finanzamt anlässlich der persönlichen Vorsprache der Abgabepflichtigen am 15. März 2006 vorgelegt wurde. Der zwischen der Abgabepflichtigen als *„Auftraggeber (Ag.)“* und XY als *„Auftragnehmer (An.)“* am 14. Februar 2000 abgeschlossene *„Honorarvertrag – Werkvertrag“* hat folgenden Inhalt:

*„(1) Vertragsgegenstand*

*Beratung und Erstellung von Analysen auf wissenschaftlicher Grundlage zur Entwicklung und Implementation von Kommunikationsstrategien im Bankbereich, spezifisch in Agenden der „Corporate Communication“, „Management Workflow“, „Intellectual Network Architectures“, elektronisch medialisierte Informationssysteme und Fachtextmodellierung.*

*(2) Honorarvereinbarung*

*Für den Zeitraum 2000 wird ein Pauschalhonorar von 84.000 S netto vereinbart, der Kalkulation liegt ein All-inclusive-Stundensatz von 1.000 S zugrunde.*

*(3) Zahlungsvereinbarung*

*Die Zahlung des Honorars wird bei Abschluss des Projekts fällig. Teilzahlungen sind bei von Ag. und An. einvernehmlich definierter Fertigstellung von einzelnen Projektkomponenten möglich und vereinbart.*

*(4) Vertraulichkeitsklausel*

*An. verpflichtet sich auch, über den Abschluss des Werkvertrags hinaus Vertraulichkeit gegenüber Dritten zu bewahren über etwaige Informationen zu den Organisationsabläufen des Arbeitgebers der Ag.*

*(5) Gerichtsstand*

*Als Gerichtsstand wird A vereinbart. "*

Am 8. Mai 2006 erließ das Finanzamt A einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000, mit dem die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt wurden. Laut Niederschrift vom 15. März 2006 sei vereinbart worden, dass die berufliche Veranlassung der Werbungskosten innerhalb von drei Wochen nachgewiesen werde. Da entsprechende Unterlagen nicht nachgereicht worden seien, hätten die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt werden können.

Gegen diesen Bescheid erhob die Abgabepflichtige am 31. Mai 2006 fristgerecht Berufung, wobei die Anerkennung des Betrages von 84.000 S als „*Fortbildungskosten*“ begehrt wurde. Die Fortbildung im Rahmen des Beratungsvertrages betreffe in klarer und eindeutiger Weise Kenntnisse und Kompetenzen, die fachspezifisch und ausschließlich für die Tätigkeit im Bankbereich als „*Leiterin Vorstandsservices*“ relevant und verwertbar werden. Eine objektive Betrachtung der in der Fortbildung und Beratung bearbeiteten Problemkreise ergebe, dass eine Nutzung nur für den privaten Bereich vollständig ausgeschlossen werden könne. Es werde durch das Finanzamt auch nicht bestritten, dass Fortbildung und Beratung realisiert und vertragskonform vergütet worden seien.

Die vom Finanzamt geforderte zusätzliche „*Bestätigung des Arbeitgebers zur beruflichen Veranlassung*“ könne die entscheidende Bedeutung hier nicht entfalten, da die Abgabepflichtige in einer leistungspauschalieren (alle Mehrleistungen und Aufwendungen abgeltenden) Managementfunktion tätig gewesen sei und Maßnahmen zur Erreichung der Leistungsziele im persönlichen Bereich selbständig zu treffen gehabt habe. Objektiv sei festzuhalten, dass die Zuerkennung einer Leistungsprämie für das Jahr 2000 die unmittelbare Wirksamkeit der gewählten Fortbildungsmaßnahmen dokumentiere. Es entspreche somit der Sachlogik, dass der Arbeitgeber im Rahmen einer Ziel- und Leistungspauschalierung der Vergütung nicht einzelne Fortbildungsmaßnahmen der Abgabepflichtigen zu autorisieren habe. Die objektive Betrachtung der unmittelbaren beruflichen Relevanz und ausgeschlossenen privaten Nutzung führten zur Anerkennung als Werbungskosten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2006 wurde die Berufung vom Finanzamt A als unbegründet abgewiesen. Laut Niederschrift vom 15. März 2006 stellten die für das Jahr 2000 geltend gemachten Ausgaben laut Werkvertrag vom 14. Februar 2000 Werbungskosten im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit als ehemalige Vorstandsassistentin der X-Bank dar. Werbungskosten seien gemäß § 16 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. In der Niederschrift sei vereinbart worden, dass innerhalb von drei Wochen eine entsprechende Bestätigung des ehemaligen Arbeitgebers vorgelegt werde, aus welcher die berufliche Veranlassung der Aufwendungen ersichtlich sein sollte. Da auch im Berufungsverfahren weder diese Bestätigung des ehemaligen Arbeitgebers noch sonstige Nachweise der beruflichen Veranlassung erbracht worden seien, sei der Zusammenhang, ob bzw. inwieweit es sich diesfalls um Ausgaben zur Sicherung bzw. Erhaltung der Einkunftsquelle „*nichtselbständige Arbeit*“ handle, nicht nachgewiesen. Die beantragten Ausgaben hätten daher nicht als Werbungskosten in Verbindung mit der nichtselbständigen Arbeit qualifiziert werden können.

Am 7. August 2006 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte sie aus, dass die Fortbildung im Rahmen des dem Finanzamt vorgelegten Beratungsvertrages in klarer, eindeutiger und nachvollziehbarer Weise Kenntnisse und Kompetenzen betreffe, die fachspezifisch und ausschließlich für die Tätigkeit im Bankbereich als „*Leiterin Vorstandsservice*“ relevant und verwertbar seien. Eine objektive Betrachtung der in der Fortbildung und Beratung bearbeiteten Problemkreise ergebe, dass eine Nutzung für den privaten Bereich vollständig ausgeschlossen werden könne. Es werde durch das Finanzamt auch nicht bestritten, dass Fortbildung und Beratung realisiert und vertragskonform vergütet worden seien.

Strittig sei sohin allein die „*berufliche Veranlassung*“, die in normwidriger Weise ohne Auseinandersetzung mit dem Berufsbild der Abgabepflichtigen und den vertraglich im Detail spezifizierten Fortbildungs-/Beratungsthemen allein aufgrund der Nichtbeibringung einer „*Bestätigung des Arbeitgebers*“ verneint werde. Die normgerechte Beurteilung habe nach Judikatur und Lehre darauf Bedacht zu nehmen, das objektive Berufsbild und Anforderungsprofil in Bezug zu setzen zu den im Einzelfall erbrachten Fortbildungs-/Beratungsmaßnahmen. Das Finanzamt hätte sohin von einem Berufsbild „*Leiterin Vorstandsservice in einer international tätigen Bankaktiengesellschaft*“ auszugehen gehabt und die von der Abgabepflichtigen nachgewiesenen Themen des individuellen Fortbildungsprogramms, wie „*Corporate Communication*“, „*Management Workflow*“ oder „*Fachtextmodellierung im Bankbereich*“, auf ihren Bezug zu diesem objektiv gegebenen Berufsbild prüfen müssen. Eine derartige Auseinandersetzung sei nicht erfolgt, es seien keine

Vorhalte mit sachlichen Einwendungen gegen die hier evidente ausschließlich berufliche Veranlassung der Fortbildung gemacht worden.

Diese Vorgangsweise sei umso befremdlicher, als der Verwaltungsgerichtshof mit durchaus deutlichen und grundsätzlichen Worten für den Bereich des Finanzamtes A klargestellt habe, welche Prinzipien in der Würdigung des Vorbringens einer Steuerpflichtigen zu gelten haben. Die Abgabepflichtige habe dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Forderung nach Beibringung einer „*Bestätigung des Arbeitgebers*“ in der Form unmöglich und unzumutbar sei, da der gesamte für sie zuständige Vorstand der X-Bank, wie dem Finanzamt zumindest aus der Tagespresse bekannt sein dürfte, in einer politisch nicht unkontroversiellen Entwicklung ausgetauscht worden sei und der aktuelle Vorstand für sie in keiner Weise zuständig sei, sohin eine diesbezügliche „*Bestätigung*“ gegenwärtig in zumutbarer Weise nicht beigebracht werden könne.

Zum Beweis dafür legte die Abgabepflichtige dem Vorlageantrag ein Schreiben des AB, Aufsichtsratsmitglied der X-Bank, und ein Schreiben des BC, Vorsitzender des Aufsichtsrates der X-Bank, bei, aus denen hervorgehe, in welcher Weise die Abgabepflichtige von unternehmenspolitischen Umwälzungen jenseits ihrer Einflussmöglichkeiten betroffen sei. Sie sei jedoch in der Lage, auf Basis eines von allen drei für sie zuständigen Vorstandsmitgliedern unterzeichneten „*Zwischenzeugnisses*“ vom 12. Juni 2003 (das dem Vorlageantrag ebenfalls beigelegt wurde) im Detail zu dokumentieren, wie eng und unmittelbar der berufliche Bezug zwischen dem vertraglich vereinbarten Fortbildungs-/Beratungsprogramm und ihrer konkreten Tätigkeit als „*Leiterin Vorstandsservice*“ sich dargestellt habe.

Im Einzelnen wurde dazu ausgeführt: Im „*Zwischenzeugnis*“ werde als selbständig und erfolgreich umgesetzte Hauptaufgabe die „*Neugestaltung Vorstandssitzung auf Basis Workflow*“ genannt. Im Beratungsvertrag werde explizit der Bereich „*Management Workflow*“ genannt, in dem aktuelle Entwicklungen, insbesondere im angloamerikanischen Unternehmensbereich, zu dieser Thematik behandelt worden seien. Weiters werde im Zeugnis in besonderer Weise der Bereich „*Erstellung des Geschäftsberichtes (inkl. Halbjahresfolder): konzeptive Neugestaltung und Professionalisierung. Für den Geschäftsbericht 2001 Nominierung bei Trend Award*“ hervorgehoben. Im Beratungsvertrag erscheine spezifisch dieses Tätigkeitsfeld als „*Corporate Communication*“, dh. aktuelle Entwicklungen zur Unternehmenskommunikation mit Bezug auf die Berichte angloamerikanischer Banken. Diese Kenntnisse seien zu einer grundlegenden Neukonzeption des Jahresberichtes der X-Bank genutzt worden, der zu dem schönen Erfolg einer Nominierung des unter der Leitung der Abgabepflichtigen erstellten Berichtes für den „*Business Report Wettbewerb*“ der Zeitschrift TREND geführt habe. Weiters werde die „*Interne Prozessberatung im Rahmen der*

*Unternehmensentwicklung bei Großprojekten (Y, Z)* genannt. Im Beratungsvertrag werde mit dem Themenfeld „*Intellectual Network Architectures*“ spezifisch die Vernetzung von Wissensfeldern im Projektverbund eines Bankunternehmens behandelt.

Das „*Zwischenzeugnis*“ und die (dem Vorlageantrag ebenfalls beigelegte) „*Stellenbeschreibung*“ zeigten in klarer und nachvollziehbarer Weise, dass die berufliche Veranlassung der Fortbildung/Beratung in geradezu idealtypischer Weise gegeben sei, die leistungsorientierte „*Befristung*“ der Leitungsfunktion „*Vorstandsservice*“ (lt. Anlage) mache darüber hinaus deutlich, dass die Abgabepflichtige mit der Notwendigkeit von Maßnahmen zur Sicherung der Einkunftsquelle objektiv konfrontiert gewesen sei. Abschließend und abrundend sei die Bemerkung erlaubt, dass hinsichtlich der Qualität des Verfahrens im Weiteren noch zu würdigen sein werde, wie die Abgabepflichtige einer „*Vorladung*“, datiert mit 1. März 2006, zu einer Vorsprache am 15. Februar 2006 hätte Folge leisten können.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der ab dem Veranlagungsjahr 2000 (somit auch für das Streitjahr) geltenden Fassung StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).

Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen schon aufgrund des

allgemeinen Werbungskostenbegriffes des § 16 Abs. 1 EStG 1988 abziehbar (VwGH 24.9.1999, 99/14/0096; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).

Dem in Streit gezogenen Betrag von 84.000 S liegt der zwischen der Berufungswerberin (Bw.) als „*Auftraggeber*“ und XY als „*Auftragnehmer*“ am 14. Februar 2000 abgeschlossene „*Honorarvertrag – Werkvertrag*“ zugrunde, der konkret die „*Beratung und Erstellung von Analysen auf wissenschaftlicher Grundlage zur Entwicklung und Implementation von Kommunikationsstrategien im Bankbereich*“ zum Inhalt hatte. Diese Leistungen wurden von XY mit „*Honorarnote*“ vom 22. November 2000 auch so abgerechnet. Aufgrund des Auftragsverhältnisses hatte XY somit **Beratungsleistungen** zu erbringen und **Analysen** zu erstellen, die von der Bw. in Auftrag gegeben wurden und unmittelbar in ihre damalige Tätigkeit als Vorstandsassistentin bei der X-Bank („*Leiterin Vorstandsservice*“) eingeflossen seien. Im Einzelnen habe es sich dabei um Leistungen in den Bereichen „*Corporate Communication*“, „*Management Workflow*“, „*Intellectual Network Architectures*“, elektronisch medialisierte Informationssysteme und Fachtextmodellierung gehandelt. Damit im Einklang steht auch die Aussage der Bw. anlässlich ihrer niederschriftlichen Einvernahme am 15. März 2006, wonach XY für sie folgende Arbeiten erledigte: „*Aufsetzen und Anpassen verschiedener Software, Übersetzungsprogramme*“.

Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen liegen demnach nicht vor, von der Bw. wurden keine Fortbildungsveranstaltungen im vorhin beschriebenen Sinn besucht. Bei den geltend gemachten Werbungskosten handelt es sich vielmehr um Fremdleistungen (Beratungstätigkeit und Erstellen von Analysen), die von ihr „*zugekauft*“ und im Rahmen ihres Dienstverhältnisses verwertet wurden. Auch XY stellte im Zuge seiner Einkommensteuerveranlagung klar, dass es sich bei dem im Jahr 2000 als Einnahmen aus selbständiger Arbeit erklärten Betrag um ein „*Konsulentenhonorar X*“ gehandelt habe. In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass XY einem Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung zufolge seit dem 1. September 2000 als „*geringfügig beschäftigt*“ im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG gemeldet ist; als Dienstgeber bzw. meldepflichtige Stelle scheint die Bw. auf, für die bei der Tiroler Gebietskrankenkasse ein eigenes Dienstgeber-Konto (Nr. 123) angelegt wurde.

Unter dem Titel „*Berufsfortbildung*“ können die geltend gemachten Werbungskosten somit nicht berücksichtigt werden. Zu prüfen ist weiters, ob die geltend gemachten Fremdleistungen unter dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988 als abziehbar angesehen werden können.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Im Streitjahr 2000 stand die Bw. unzweifelhaft in

einem Dienstverhältnis zur X-Bank, wobei sie als „*Leiterin Vorstandsservice*“ tätig war. Zu ihrem Aufgabenbereich zählte eine „*umfassende Unterstützung, Servizierung und Beratung des Vorstandes*“, weiters die „*Unternehmensentwicklung sowie Koordination und Durchführung der Öffentlichkeitsarbeit*“ (vgl. die vorgelegte „*Stellenbeschreibung*“).

Das Finanzamt versagte die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten einzig mit der Begründung, dass eine entsprechende Bestätigung des ehemaligen Arbeitgebers, aus welcher die berufliche Veranlassung der Aufwendungen ersichtlich sein sollte, nicht innerhalb einer gesetzten Frist vorgelegt worden sei. Dazu teilte die Bw. im Vorlageantrag mit, warum die Bebringung einer „*Bestätigung des Arbeitgebers*“ in der gewünschten Form unmöglich und unzumutbar sei. Der Umstand allein, dass der Arbeitgeber von der Bw. die Einstellung und Entlohnung einer Hilfskraft nicht verlangte, schließt die Anerkennung von Aufwendungen für eine Hilfskraft als Werbungskosten nicht aus. Auch Aufwendungen, die der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer nicht verlangt und ihm nicht ersetzt, sind Werbungskosten, wenn die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen (VwGH 22.12.1980, 2001/79; VwGH 25.1.1983, 82/14/0081). Feststellungen zur beruflichen Veranlassung der Aufwendungen hat das Finanzamt nicht getroffen, es setzte sich insbesondere nicht mit den im Veranlagungs- und Berufungsverfahren vorgebrachten Argumenten der Bw. auseinander.

Die Umschreibung der aus einem Dienstverhältnis resultierenden Pflichten des Arbeitnehmers macht deutlich, dass es einem Arbeitnehmer grundsätzlich verwehrt ist, sich zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben einer dritten Person zu bedienen bzw. sich durch eine solche vertreten zu lassen. Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, welche Qualifikation der Arbeitnehmer aufweisen muss. Nun mag es zwar vorkommen, dass Arbeitnehmer ungeachtet dieser Grundsätze bei Ausübung ihrer Tätigkeit die Hilfe dritter Personen entgeltlich in Anspruch nehmen. Der Aufwand, der ihnen dadurch erwächst, gehört jedoch regelmäßig nicht zu den Werbungskosten, weil es an dem hierfür notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit fehlt.

Ausnahmen von diesem Grundsatz werden in solchen Fällen zum Tragen kommen, in denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen in einem Maße gestalten kann, dass die Tätigkeit bereits einer selbständigen Erwerbstätigkeit nahe kommt, und er insbesondere die Möglichkeit hat, durch vermehrten Einsatz von Arbeitskraft und daher auch durch die Mithilfe dritter Personen seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit wesentlich zu steigern, wie dies zB. bei nichtselbständigen Handelsvertretern der Fall sein kann, bei denen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vornehmlich aus Provisionszahlungen bestehen. Auch in besonders gelagerten Fällen, in denen der Arbeitgeber vorrangig eine



bestimmte Leistung honoriert und nicht daran interessiert ist, ob diese Leistung zur Gänze vom Arbeitnehmer persönlich erbracht wird (zB. bei Hausbesorgerdienstverhältnissen), können Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er sich zwecks Erfüllung des Arbeitsauftrages der Mithilfe anderer Personen bedienen muss, Werbungskosten darstellen (vgl. ausführlich dazu VwGH 27.6.1989, 88/14/0112).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung hätte das Finanzamt erheben müssen, welche Gründe die Bw. veranlassten, die Hilfe einer dritten Person entgeltlich in Anspruch zu nehmen. Es hätte auch erheben müssen, inwiefern die Bw. im Interesse ihres beruflichen Fortkommens einer Hilfskraft bedurfte, insbesondere, welche Leistungen von XY erbracht wurden, die nicht auch von der Bw. selbst hätten erbracht werden können. Feststellungen dahingehend, ob die Bw. imstande gewesen wäre, ihre Tätigkeit als „*Leiterin Vorstandsservice*“ auch ohne Begründung eines Werkvertragsverhältnisses mit XY auszuüben, wurden nicht getroffen.

Vom Finanzamt wäre somit die Notwendigkeit der Inanspruchnahme von Fremdleistungen durch die Bw. zu überprüfen gewesen, aber auch, ob nicht bankinterne Verschwiegenheits- bzw. Geheimhaltungspflichten eine solche Inanspruchnahme allenfalls sogar ausgeschlossen hätten. Schließlich wurden XY Informationen zu den Organisationsabläufen der X-Bank zugänglich gemacht, weshalb er sich seinerseits sogar verpflichtete, eine „*Vertraulichkeitsklausel*“ zu unterschreiben (vgl. Pkt. 4 des Werkvertrages vom 14. Februar 2000). Sachverhaltsfeststellungen zu dieser Frage wurden vom Finanzamt nicht getroffen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass bei einem Dienstverhältnis allfälliges Hilfspersonal, das für die Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit erforderlich ist, grundsätzlich vom Dienstgeber beigestellt wird (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112). Es hätte daher auch (zweckmäßigerweise beim damaligen Arbeitgeber der Bw.) abgeklärt werden müssen, inwieweit von der X-Bank als Arbeitgeber Hilfspersonal zur Erbringung der von der Bw. „*zugekauften*“ Leistungen beigestellt worden wäre bzw. inwieweit diese Leistungen bei Bedarf nicht ohnehin vom Arbeitgeber selbst (und nicht von der Bw.) ausgelagert worden wären.

Dem vorgelegten „*Honorarvertrag – Werkvertrag*“ vom 14. Februar 2000 ist zu entnehmen, dass XY die „*Beratung und Erstellung von Analysen auf wissenschaftlicher Grundlage zur Entwicklung und Implementation von Kommunikationsstrategien im Bankbereich*“ vorzunehmen hatte. Das Finanzamt hat jedoch keine Feststellungen dahingehend getroffen, welche Beratungsleistungen XY aufgrund des Auftragsverhältnisses konkret erbracht und welche Analysen er konkret erstellt hatte. Es wäre (durch Vorlage entsprechender Ergebnisse) auch zu erheben gewesen, inwieweit diese Beratungsleistungen und Analysen in die Arbeit der Bw. als Vorstandsassistentin bei der X-Bank eingeflossen sind. Mit „*Corporate*

*Communication*“, *Management Workflow*“, *Intellectual Network Architectures*“, elektronisch medialisierte Informationssysteme und Fachtextmodellierung wurden zwar die Bereiche umschrieben, in denen XY Leistungen zu erbringen hatte; ob bzw. welche Leistungen der Auftragnehmer in diesen Bereichen konkret erbrachte, wurde vom Finanzamt jedoch nicht erhoben, genauso wenig, wie diese Leistungen der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen der Bw. hätten dienen sollen. So wäre es ua. notwendig gewesen, mit dem Rechnungsleger Kontakt aufzunehmen und Aufklärung über Art und Umfang der konkret erbrachten Leistungen zu verlangen.

In diesem Zusammenhang hätte das Finanzamt auch erheben müssen, inwiefern die Bw. die Möglichkeit hatte, durch die Mithilfe dritter Personen ihre Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit wesentlich zu steigern. Dazu wären aber die Vorlage des mit der X-Bank abgeschlossenen Dienstvertrages und die Feststellung der besoldungsrechtlichen Vereinbarungen (Gehaltsschema) unentbehrlich gewesen. Es wäre auch festzustellen gewesen, inwiefern XY (aufgrund seiner Ausbildung und seiner konkreten beruflichen Tätigkeit) überhaupt in der Lage gewesen ist, Leistungen zu erbringen, die von der Bw. im Rahmen ihres Dienstverhältnisses verwertet werden konnten. Vom Finanzamt wurden auch keine Sachverhaltsfeststellungen zu dem von XY aufgewendeten Zeitausmaß getroffen, das im Hinblick auf das vereinbarte Pauschalhonorar von 84.000 S einer Würdigung zu unterziehen gewesen wäre.

XY schloss am 14. Februar 2000 einen „*Honorarvertrag - Werkvertrag*“ ab, der zur Abrechnung eines „*Durchführungszeitraumes*“ Februar bis November 2000 führte (vgl. die „*Honorarnote*“ vom 22. November 2000). Demgegenüber ist der Auftragnehmer einem Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung zufolge bereits seit dem 1. September 2000 als „*geringfügig beschäftigt*“ im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG gemeldet, wobei als Dienstgeber bzw. meldepflichtige Stelle die Bw. aufscheint. Für die Bw. wurde bei der Tiroler Gebietskrankenkasse dafür ein eigenes Dienstgeber-Konto (Nr. 123) angelegt. Diese Diskrepanz bzw. die tatsächliche Rechtsgrundlage der von XY erbrachten Leistungen wäre vom Finanzamt ebenfalls aufzuklären gewesen.

Dem Amtlichen Telefonbuch der österreichischen Post ([www.herold.at](http://www.herold.at)) ist zu entnehmen, dass XY in A, „P-Straße“, wohnt. Bei dieser Adresse handelt es sich um die Wohnsitzadresse der Bw. Bei dieser Sachlage hätte das Finanzamt die persönlichen Verhältnisse zwischen „*Auftraggeber*“ und „*Auftragnehmer*“ erheben müssen, insbesondere, ob es sich bei XY um den Lebensgefährten der Bw. handelt. Zutreffendenfalls hätten die geltend gemachten Fremdleistungen auch vor dem Hintergrund der Angehörigenjudikatur einer Überprüfung unterzogen werden müssen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nämlich – selbst

bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082). Als „nahe Angehörige“, für welche diese Grundsätze anzuwenden sind, gelten auch Personen, die untereinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen (zB. Verlobte oder Lebensgefährten; VwGH 16.11.1993, 90/14/0179; VwGH 29.7.1997, 93/14/0056).

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§§ 85 Abs. 2, 86 a Abs. 1 und 275 BAO) oder als gegenstandslos (§§ 256 Abs. 3 und 274 BAO) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz). Auf der Grundlage dieser Bestimmung hätte das Finanzamt den geltend gemachten Werbungskosten die Anerkennung nicht ohne vorherige Überprüfung und nur mit dem Hinweis auf die fehlende Bestätigung des ehemaligen Arbeitgebers der Bw. über die berufliche Veranlassung der Aufwendungen versagen dürfen. Im Abgabenverfahren gilt nicht die sog. Parteienmaxime; daher darf die Abgabenbehörde ihren Entscheidungen Sachverhalte nicht allein deshalb zugrunde legen, weil sie von der Partei außer Streit gestellt werden. In Abgabenerklärungen behauptete Sachverhalte dürfen somit den Bescheiden dann nicht zugrunde gelegt werden, wenn sie objektiv (materiell) unzutreffend sind (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 115 Rz 5).

Um von der materiellen Unrichtigkeit der von der Bw. geltend gemachten Ausgaben ausgehen zu können, hätte das Finanzamt entsprechende (die vorhin dargestellten) Erhebungen durchführen müssen. Erst dann hätte festgestellt werden können, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß eine Kürzung der geltend gemachten Ausgaben gerechtfertigt gewesen wäre.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Dezember 2007