

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerden des Bf., vertreten durch Vertreterin, vom 1. August 2013, vom 30. März 2015 und vom 26. Mai 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes C . vom 24. Juni 2013 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2010 und 2011, gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer des Jahres 2012 vom 26. März 2015 und gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2013 vom 11. Mai 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2010 u. a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellter sowie als Hausbetreuer einer Wohnungseigentumsgemeinschaft und brachte die Einkommensteuererklärung für dieses Jahr am 22. Februar 2012 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser beantragte der Bf. u. a. die Anerkennung von Werbungskosten für Arbeitsmittel iHv Euro 934,18 und für sonstige Werbungskosten iHv Euro 5.971,63. In der diesbezüglichen Beilage führte der Bf. an, dass sich die Arbeitsmittel aus der Abschreibung Notebook 70% iHv Euro 212,52, den Telefon- und Internetkosten 70% iHv Euro 552,72 sowie Büromaterial iHv Euro 168,94 zusammensetzten. Die sonstigen Werbungskosten setzten sich aus Vertretungshonoraren iHv Euro 5.898,24 und den Aufwendungen für Putzmittel iHv Euro 73,39 zusammen.

In Beantwortung eines telefonischen Vorhaltes hinsichtlich der Werbungskosten übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 2. April 2012 diverse Originalbelege und Aufstellungen. Die sonstigen Werbungskosten setzten sich aus Aufwendungen für Putzmittel iHv Euro 73,39, solchen für Vertretungshonorare iHv Euro 3.600,00 sowie einer Reisekostenvergütung iHv Euro 2.298,24 zusammen.

Dieser Vorhaltsbeantwortung wurde eine Bestätigung von Frau Mutter, in der diese ausführte, dass sie im Laufe des Jahres 2010 Euro 3.600,00 an Vertretungshonoraren sowie Euro 2.289,24 an Reisekostenvergütung erhalten habe, beigelegt. Außerdem wurde diesem Antwortschreiben ein weiteres Schreiben beigelegt. In diesem wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Zu den Ergänzungspunkten nehmen wir wie folgt Stellung:

Die Vertretungshonorare für die Hausbesorgertätigkeit sind aufgrund des Zeitmangels unseres Mandanten, welcher auf die hauptberufliche Tätigkeit beim A und die familiären Verhältnisse (Alleinerzieher) zurückzuführen ist, wie schon in der vergangenen Jahren erhöht. Die bis ins Sommersemester 2010 dauernde Ausbildung hat diesen Umstand noch verstärkt. Um Beschwerden der Bewohner des betreuten Hauses in der Gasse zu vermeiden und auch aufgrund der Tatsache, dass Herr Bf die Tätigkeit als Hausbesorger auch weiterhin gerne ausüben möchte, überbrückt er die zeitlichen Engpässe mit Hilfe seiner Mutter, Frau Mutter, von der er aus Erfahrung mit Sicherheit weiß, dass diese die anstehenden Arbeiten im betreuten Haus zur vollsten Zufriedenheit der Bewohner erledigt. Die höheren Kosten, die Herrn Bf durch die Anfahrt seiner Vertretung entstehen, werden aufgrund der Verlässlichkeit von Frau Bf gerne in Kauf genommen.

Ein schriftlicher Vertrag über die Vertretung existiert nicht und ist, basierend auf dem Grundsatz der Privatautonomie, auch gesetzlich nicht vorgeschrieben. Die mündliche Vereinbarung zwischen Herrn bf und Frau Mutter beinhaltet folgendes:

Die Reinigungstätigkeiten im Stiegenhaus des Wohnhauses in der Gasse sind 1 x pro Woche zu erledigen. Die Schneeräumungsarbeiten sind nach Anfall durchzuführen. Wann sich Herr Bf vertreten lässt, wird eher kurzfristig - je nach Erfordernis - vereinbart. Als Vertretungshonorar wurden für das Jahr 2010 EUR 100,- / Woche vereinbart. Der Arbeitsaufwand pro Woche beträgt 5 bis 6 Stunden. Die einfache Fahrtstrecke Gasse - Dorf beträgt rund 76 km, für Hin- und Rückfahrt in der Folge 152 km.

Im Jahr 2010 ließ sich Herr Bf insgesamt 36 mal von Frau Mutter vertreten. Daraus ergeben sich EUR 3.600,- an Vertretungshonoraren (36 x EUR 100,-) und EUR 2.298,24 an Reisekostenvergütung (Kilometergeld; 36 x 152 x EUR 0,42). Eine Empfangsbestätigung von Frau Bf über die erhaltenen Vertretungshonorare und Reisekostenvergütungen finden Sie ebenfalls im Anhang."

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 am 24. Juni 2013 und brachte in diesem Werbungskosten iHv Euro 1.055,99 zum Ansatz wobei es u. a.

begründend ausführte, dass die berufliche Veranlassung bzgl. Telefon und Internet mit 10% angenommen worden sei.

In der diesbezüglich gesondert ergangenen Begründung vom 25. Juni 2013 führte das Finanzamt wörtlich aus wie folgt:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Aararbeit werden auch solche für die Hausbesorgung der Wohnungseigentumsgemeinschaft Gasse2 i.H.v. Euro 4.948,53 erzielt. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit werden Werbungskosten i.H.v. Euro 5.971,63 geltend gemacht. Auf Hinterfragen der Abgabenbehörde wurde bekannt gegeben, dass diese Aufwendungen für Vertretungsleistungen Ihrer Hausbesorgertätigkeit darstellen. Nach eigenen

Angaben hat die Mutter, Frau Mutter, Sie im Jahr 2010 36mal vertreten. Pro Vertretung wurden Euro 100,00 als Honorar bezahlt. Dazu kommen jeweils Fahrtkosten von Dorf nach C, sodass das Km-Geld für das Jahr 2010 Euro 2.298,24 beträgt. Insgesamt übersteigen somit die Werbungskosten die Einkünfte. Laut eigenen Angaben wurde über die Vertretungsleistungen kein schriftlicher Vertrag mit der Mutter abgeschlossen. Laut mündlichem Vertrag wurde folgende Vereinbarung getroffen: Reinigungstätigkeit im Stiegenhaus einmal pro Woche, Schneeräumung nach Anfall, Honorar Euro 100,00 pro Woche. Arbeitsaufwand 5 - 6 Stunden pro Woche. Wann eine Vertretung zu erfolgen hat, wird kurzfristig vereinbart.

Verträge zwischen nahen Angehörigen haben - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestimmte Kriterien zu erfüllen, um steuerlich anerkannt zu werden:

Sie müssen

- 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).*

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG Kommentar TZ 160 zu § 2).

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (Ruppe, Familienverträge 2, 115, 119). Schriftform des Vertrags ist zwar - so wie auch in der Vorhaltsbeantwortung zutreffend anführt - nicht unbedingt erforderlich, allerdings kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.2.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.1992, 90/13/0169).

Die oben wieder gegebene Vereinbarung mit der Mutter für die Vertretung bei der Hausbesorgertätigkeit enthält nur knapp die zu erledigende Stiegenhausreinigung, welche

Reinigungsarbeiten tatsächlich durchzuführen sind, ist nicht zu entnehmen. Dem Vertrag mangelt es daher einerseits an der Publizitätswirkung hat aber auch keinen eindeutigen Inhalt.

Unüblich ist auch, dass über die geleisteten Zahlungen nur einmal jährlich eine Bestätigung seitens des Zahlungsempfängers ausgestellt wird. Bei Leistungen zwischen fremden Personen ist eine Empfangsbestätigung für jede erhaltene Zahlung üblich.

Insbesondere durch die Vergütung der relativ hohen Reisekosten wird bei einer Vertretung in 36 von 52 Wochen im Jahr insgesamt ein Verlust aus der nichtselbständigen Tätigkeit erzielt. Es ist nicht anzunehmen, dass Herr Bf mit einem fremden Dritten einen ähnlichen Vertrag abgeschlossen hätte. Das Vertragsverhältnis war daher insgesamt steuerlich nicht anzuerkennen.

Überdies ist im vorliegenden Fall - jahrelange negative Einkünfte aus Hausbesorgertätigkeit alleine aufgrund der Vertretungskosten - zu beachten, dass gemäß der Rechtsprechung des VwGH ein Verlust bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit theoretisch denkbar ist, aber nur in seltenen Ausnahmefällen vorkommen kann (VwGH 27.06.1978, 2748/76 und VwGH 23.10.1990, 89/14/0302). Der gegenständliche Fall kann nicht als seltener Ausnahmefall im Sinne der angeführten Erkenntnisse angesehen werden."

Im Jahre 2011 erzielte der Bf. ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellter sowie als Hausbetreuer einer Wohnungseigentumsgemeinschaft und brachte die Einkommensteuererklärung für dieses Jahr am 23. April 2013 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser beantragte die Anerkennung von Werbungskosten für Arbeitsmittel iHv Euro 843,64 sowie für sonstige Werbungskosten iHv Euro 5.923,54. In der diesbezüglichen Beilage führte der Bf. an dass sich die Arbeitsmittel aus der Abschreibung Notebook 70% iHv Euro 212,52, den Telefon- und Internetkosten 70% iHv Euro 571,62 sowie dem Kauf eines Lenovo ThinkPad T 60 Altgerätes 70% iHv Euro 59,50 zusammensetzten. Die sonstigen Werbungskosten setzten sich aus Vertretungshonoraren iHv Euro 5.898,24, davon Euro 2.298,24 für Kilometergelder und den Aufwendungen für Putzmittel iHv Euro 25,30 zusammen.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 am 24. Juni 2013 und brachte in diesem Werbungskosten iHv Euro 132,00 zum Ansatz und verwies in der gesonderten Bescheidbegründung vom 25. Juni 2013 auf jene betreffend des Einkommensteuerbescheides 2010.

In der mit Schreiben vom 1. August 2013 gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010 und 2011 rechtzeitig erhobenen Berufung, nunmehr Beschwerde führte der Bf. hinsichtlich der in Rede stehenden Vertretungsaufwendungen sowie der Aufwendungen für Internet, Telefon und PC wörtlich aus wie folgt:

"Für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Publizität, Bestimmtheit und Fremdüblichkeit erforderlich. Liegt, wie im gegenständlichen Fall, kein schriftlicher Vertrag vor, müssen laut VwGH die

wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Die wesentlichen Vertragsbestandteile bestehen im gegenständlichen Fall aus der Umschreibung der Tätigkeit (Reinigung des Stiegenhauses sowie Schneeräumung in der Gasse 2,0000C), der Arbeitszeit (1 mal pro Woche; in welchen Wochen Vertretungsbedarf besteht wird naturgemäß eher kurzfristig vereinbart) und Entlohnung (EUR 100,00 pro Woche, bemessen am durchschnittlichen Arbeitsaufwand im Ausmaß von 5- 6 h pro Woche, zuzüglich Reisekosten; Bezahlung in bar ohne Aufschub).

Mit welchen Mitteln die Tatbestandserfüllung nachgewiesen wird, steht dem Abgabepflichtigen zwar frei, der Vertragsabschluss muss aber jedenfalls für Dritte erkennbar sein. Das Vorliegen des Vertrages ist durch Dritte jedenfalls erkennbar, da die Bewohner des Hauses wissen, dass Herr Bf der Hausbetreuer ist und er gelegentlich durch Frau Bf vertreten wird. Frau Bf wiederum erklärt ihrerseits Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus ihrer Vertretungstätigkeit (Steuernummer 4).

Die hohen Vertretungskosten werden durch die Häufigkeit der Vertretungstätigkeit verursacht. Die Notwendigkeit dafür ist auf mehrere Ursachen zurückzuführen: Herr Bf hat einen sehr zeitintensiven Job als Referent der Leitung im A - eine Tätigkeit, die auch außerhalb der Bürozeiten Recherchetätigkeit etc. erfordert. Zudem ist er Alleinerzieher eines behinderten Sohnes und hat auch selbst mit gesundheitlichen Problemen zu kämpfen. Die berufsbegleitende Absolvierung eines Studiums zum Bachelor hat den Vertretungsbedarf für seine Tätigkeit als Hausverwalter ebenfalls erhöht. Weil er die Arbeit als Hausbesorger gerne tut und er Beschwerden der Bewohner vermeiden möchte, übt er diese Tätigkeit weiterhin aus. Die

Beauftragung seiner Mutter mit der Vertretung ist lediglich darauf zurückzuführen, dass diese die Tätigkeit stets gewissenhaft und verlässlich durchführte, und dies zu einem angemessenen Preis. Wäre Herrn Bf eine ebenso verlässliche und gewissenhafte, mit ihm nicht verwandte Person bekannt, welche für seine Vertretung zur Verfügung stünde, hätte er selbige Vereinbarung aus den oben genannten Gründen auch mit dieser Person getroffen. Das Ausstellen einzelner Zahlungsbestätigungen wird als nicht notwendig erachtet, da nie ein Zahlungsziel gewährt wird, sich die Personen gut bekannt sind und einander vertrauen.

Publizität, inhaltliche Bestimmtheit und Fremdüblichkeit sind eindeutig erfüllt, der Vertrag ist daher steuerlich anzuerkennen. Ein Verlust aus der Tätigkeit als Hausverwalter liegt nicht vor, da für diese Berechnung auch die Sonderzahlungen berücksichtigt werden müssen. Die Gegenüberstellung der zum Tarif zu versteuernden Einkünfte und der Werbungskosten aus der Tätigkeit und eine etwaige, daraus resultierende Kürzung der Werbungskosten ist nicht sachgerecht.

Wie bereits oben erwähnt, erfordert die hauptberufliche Tätigkeit von Herrn Bf auch außerhalb der Bürozeiten Recherchetätigkeit. Zahlreiche Fragenvorhalte des Finanzamts im Zusammenhang mit seiner steuerlichen Veranlagung erfordern ebenfalls den Einsatz der als Werbungskosten abgesetzten Arbeitsmittel (PC, Internetverbindung, Telefon). Im

ersten Halbjahr des 2010 lag außerdem noch die Nutzung für sein berufsbegleitendes Studium vor. Die private Nutzung ist aufgrund des oben angesprochenen Zeitmangels stark eingeschränkt. Eine Kürzung um einen Privatanteil iHv 30%, wie in den Steuererklärungen vorgenommen wurde, ist keineswegs überzogen sondern entspricht den tatsächlichen Verhältnissen."

Das Finanzamt erließ am 22. August 2014 abändernde Beschwerdeentscheidungen und anerkannte in diesen Werbungskosten iHv Euro 1.382,15 (2010) sowie iHv Euro 601,41 (2011).

In der am 22. August 2014 gesondert ergangenen Bescheidbegründung wurde hinsichtlich der strittigen Vertretungshonorare zunächst wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor Bescheiderlassung wurden die Vertretungstätigkeit hinsichtlich der Hausbesorgung betreffend der Vereinbarung über die zu erbringenden Leistungen, Aufzeichnungen über die Vertretungszeiten, Zahlungsbelege und das Verwandtschaftsverhältnis hinterfragt. Ebenso wurde um Aufklärung gebeten, weshalb nicht eine Vertretung mit geringeren An- und Abreisekosten (152 km pro Vertretung) gewählt wurde.

Hierzu wurde seitens des Beschwerdeführers (Bf) ausgeführt, dass aufgrund von zeitlichen Engpässen (Alleinerzieher, Studium neben Beruf bis incl. Sommersemester 2010) gehäufte Vertretungen notwendig gewesen wären. Diese wurden durch seine Mutter ausgeführt. Von dieser wusste er aus Erfahrung, dass die Arbeiten im betreuten Haus zur Zufriedenheit der Bewohner ausgeführt wurden. Aus diesem Grunde nehme er die hohen Reisekosten gerne in Kauf. Ein schriftlicher Vertrag existiere nicht und sei auch nach dem Grundsatz der Privatautonomie nicht vorgeschrieben. Die mündliche Vereinbarung beinhalte Reinigungstätigkeiten im Stiegenhaus des Wohnhauses einmal pro Woche, Schneearbeiten nach Anlass. Die Vertretungen würden kurzfristig vereinbart werden. Als Honorar seien 100,-- pro Woche (Arbeitsaufwand pro Woche 5 — 6 Stunden) vereinbart. Die Reisekosten werden in Form des Kilometergeldes 76 km pro einfache Fahrtstrecke ersetzt.

Eine Empfangsbestätigung datiert mit Dezember 2010 mit folgendem Text wurde vorgelegt:

Im Laufe des Jahres 2010 habe ich von bf, EURO 3.600,— Vertretungshonorare (Wohnhausanlage Gasse2,0000C) sowie EURO 2.298,24 an Reiskostenvergütungen dankend erhalten. Mutter.

Bereits bei Erhebungen im Jahr 2005 anlässlich der Veranlagung 2004 - zum damaligen Zeitpunkt wurden die Vertretungen noch von den Eltern gemeinsam ausgeführt - gaben die Eltern anlässlich einer persönliche Befragung zu Protokoll, dass sie 4-5mal die Woche mit dem Auto nach C fuhren um die Vertretungstätigkeit auszuüben. Die bezogenen Einkünfte wurden in ihre Steuererklärungen aufgenommen, die laut Aussage der Eltern vom Bf erstellt würden.

Die Mutter vollendete im Jahr 2011 das 69. Lebensjahr. Die erklärten Einkünfte aus der

Vertretungstätigkeit führten zu keiner steuerlichen Auswirkung."

Nach Darstellung der diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung (nunmehr Beschwerde) führte das Finanzamt hinsichtlich der strittigen Vertretungshonorare weiters wörtlich aus wie folgt:

"Aus dem Steuerakt ist ersichtlich, dass jedenfalls ab 2004 für die Hausbesorgertätigkeit jährlich ein sehr hoher Vertretungsaufwand plus Reisekosten (jeweils für Mutter [Mutter], Vater [Vater] und fallweise Schwester) geltend gemacht wurde.

2004: 10.745,94 bei ca. 4.800,- an Bruttobezügen minus Sozialversicherung

2005: 8.800,00 bei ca. 5.700,- an Bruttobezügen minus Sozialversicherung

2006: 7.210,40 bei ca. 5.700,- an Bruttobezügen minus Sozialversicherung

2007: 5.837,12 bei ca. 5.500,- an Bruttobezügen minus Sozialversicherung

2008: 5.788,80 bei ca. 5.200,- an Bruttobezügen minus Sozialversicherung

2009: 5.965,43 bei ca. 5.200,- an Bruttobezügen minus Sozialversicherung

2010: 5.898,24 bei ca. 5.900,- an Bruttobezügen minus Sozialversicherung

2011: 5.898,24 bei ca. 6.100,- an Bruttobezügen minus Sozialversicherung

Aus einer Vorhaltsbeantwortung für das Jahr 2004 geht hervor, dass seinerzeit 80,- Kilometergeld und auch noch Taggeld von je 6,40 pro Woche pro Person (die Vertretungstätigkeit wurde damals durch die Eltern erledigt, wobei aufgrund der gemeinsamen Fahrten jedem nur die Hälfte des Kilometergeldes ausbezahlt wurde.

Sämtliche Zahlungsbestätigungen der Eltern (in den Streitjahren der Mutter) werden nicht pro erbrachter Leistung sondern jährlich gelegt.

Auch in den Jahren vor 2004 wurden immer erhöhte Werbungskosten geltend gemacht, die jedoch mangels Unterlagen nicht mehr nachvollziehbar sind. Aus der angeführten Vorhaltsbeantwortung 2004 geht jedoch hervor, dass auch in den Vorjahren die Eltern des Bf Vertretungsarbeiten in nicht unbeträchtlichem Ausmaß gegen Entgelt übernommen haben. Die jeweiligen Einkünfte wurden auch von den Eltern in ihre Steuererklärung aufgenommen."

Hinsichtlich der Telefon und Internetkosten führte das Finanzamt u. a. aus, dass nach diesbezüglichem Vorhalt um deren belegmäßigen Nachweis exemplarisch eine UPC-Rechnung aus 2011 vorgelegt worden sei.

Aufgrund dieses einen exemplarischen Beleges seien die geltend gemachten Werbungskosten von 552,72 (70% von 789,60) und 571,62 (70% von 816,57) nicht nachzuvollziehen. Daher sei der tatsächliche diesbezügliche Aufwand gem. § 184 BAO zu schätzen gewesen.

Der Aufwand für den Internetzugang und das Service Entgelt (31,80 plus 15,00) sei 2010 mit 70% und im Jahr 2011 mit 60% beruflich veranlasst geschätzt worden. 2011 sei der Rechercheaufwand für das im Jahr 2010 beendete Studium weggefallen.

Entsprechend der 60%igen Nutzung seien auch die Abschreibung für Abnutzung des Notebook und der Kosten des Thinkpad anzupassen gewesen.

Hinsichtlich der Vertretungskosten für die Hausbesorgung führte das Finanzamt weiters wörtlich aus wie folgt:

"Eingangs ist zu bemerken, dass auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen können. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO anders als bei einander fremden Personen fehlenden Interessengegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH vom 22. Februar 2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz 158 f. zu § 2; VwGH vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209). Dieser Gefahr muss im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden. Weiters ist es erforderlich eine saubere Trennung der Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung herbeizuführen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz 160 zu § 2, Kommentar, Tz 160 zu § 2; VwGH vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209).

ad a): Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftlichkeit des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere kann das Fehlen schriftlicher Verträge als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz 161 zu § 2).

ad b): Dieses Kriterium bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (vgl. Doralt, EStG, Tz 163 zu § 2).

ad c): Hinsichtlich des Kriteriums des Fremdvergleiches ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten

Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen, wobei eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen ist, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre; sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz 165 zu § 2).

Der gegenständlichen Fall ist sowohl im Lichte der Verlagerung von privaten Unterstützungsleistungen an die Mutter, die nur über eine geringe Pension verfügt als auch unter dem Aspekt der erhöhten Anforderungen bei vertraglichen Gestaltungen unter sich nahe stehenden Personen zu sehen.

Bei einem Vertrag ist es notwendig, Art und Umfang der erbrachten Werkleistungen z.B. der Mutter im Einzelnen darzulegen. Gerade die Frage, ob diese für ihre Leistungen angemessen entlohnt wurde, kann nur auf Grund einer detaillierten, inhaltlich klaren Darlegung der von ihr erbrachten Leistungen beurteilt werden. Bei Werkverträgen ist es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH geboten, die Leistungen exakt zu umschreiben und den Leistungszeitpunkt sowie das hierfür vereinbarte Entgelt ausreichend zu konkretisieren.

Vom Bf wurden keine Aufzeichnungen darüber vorgelegt, wann die jeweilige Vertretungsleistung erbracht wurde. Es wird lediglich vorgebracht, dass diese in beiden Jahren je 36mal angefallen sei. Auch aus der vorgelegten Bestätigung der Mutter, datiert mit Dezember 2010, geht die die Art der Leistungen und die Zeiträume der Leistungserbringung nicht hervor.

Zahlungsflüsse können nicht nachvollzogen werden, da die Entlohnung jeweils in bar erfolgte und Zahlungsbestätigungen nur jährlich erstellt wurden. Es widerspricht der wirtschaftlichen Praxis, dass bei Leistungen zwischen Fremden keine Aufzeichnungen über den tatsächlichen Zeitpunkt der Leistungserbringung geführt werden und, dass nicht sofort bei Bezahlung ein entsprechender Beleg verlangt wird.

Die Art der Nichtfesthaltung von Leistungsumfang, Leistungszeiträumen und Zahlungsflüssen fußt in der privaten Beziehung der Vertragspartner und würde bei Verträgen mit fremden Dritten nicht in dieser Weise vollzogen. Wie der Bf selbst in der Beschwerde ausführt wurde das Ausstellen einzelner Zahlungsbestätigungen nicht als notwendig erachtet, da die Personen einander gekannt hätten und einander vertrauten. Er bestätigt somit selbst, dass er mit fremden dritten Personen hinsichtlich Abrechnung und Aufzeichnungen anders vorgegangen wäre.

In Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 23. Mai 1978, 1943/77, 2557/77).

Es widerspricht einer wirtschaftlichen Denkweise, dass nahezu die gesamten bezogenen

Bruttoeinkünfte nach Sozialversicherung und vor Steuern für eine 36 wöchige Vertretung aufgewendet werden. Der Bf führt aus, dass ihm eine ebenso verlässliche und gewissenhafte Person, mit der er nicht verwandt ist nicht bekannt sei, außerdem nehme er die höheren Kosten bedingt durch die Reisekosten aufgrund der Verlässlichkeit der Mutter gerne in Kauf. Es ist kaum vorstellbar, dass nach jahrelanger Inanspruchnahme umfangreicher Vertretungsarbeiten, bei entsprechendem Bemühen in einem angemessenen Zeitraum nicht auch eine verlässliche Vertretung im Nahebereich zu finden gewesen wäre. Dass der Bf in Zeiten der Erkrankung und des Scheidungsverfahrens (Vorhaltsbeantwortung 2004) nicht die Zeit gefunden hat, eine entsprechende Vertretung ausfindig zu machen ist erklärbar. Es hat sich aber die Vertretungshäufigkeit in den Folgejahren nur unwesentlich verringert.

Durch den hohen Vertretungsaufwand werden die Einkünfte aus der Hausbesorgertätigkeit der Besteuerung entzogen und führt zu keiner Besteuerung bei der Empfängerin der Vertretungshonorare. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand eine Betätigung aufrechterhält, in der er für seine gesamten bzw., die nahezu den gesamten bezogenen Einnahmen weiterleitet und dennoch für mehr als ein Viertel des Jahres die Tätigkeit quasi unentgeltlich auszuüben hat. Ein solches Vorgehen lässt den Schluss zu, dass nicht wirtschaftliche sondern private Gründe eine derartige Gestaltungsweise motivieren.

Ein wirtschaftlich Handelnder würde auf Dauer einen derartig hohen Aufwand nicht in Kauf nehmen. Die Aufrechterhaltung der Vertretungstätigkeit der Mutter ist demnach in der nahen privaten Beziehung sehen.

Den Ausgaben für die Vertretungstätigkeit war daher der Abzug als Werbungskosten zu versagen."

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2014 beantragte der Bf. unter Hinweis auf einen am 26. September 2014 gestellten Fristverlängerungsantrag hinsichtlich der Einbringung eines Vorlageantrages betreffend der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 die Entscheidung über die Beschwerde vom 1. August 2013 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, gemeint wohl durch das Bundesfinanzgericht, hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und merkte in diesem zusätzlich zur Begründung der Beschwerde vom 1. August 2013 an, dass es keineswegs einer wirtschaftlichen Denkweise widerspreche, sich einer Vertretung zu bedienen, welche nicht aus dem räumlichen Nahebereich komme, wenn die dadurch entstehenden Mehrkosten, wie in diesem Fall, durch die Qualität und damit einhergehend die Zufriedenheit der Bewohner aufgewogen werden würden. Folgte man der Logik in der Bescheidbegründung, wäre etwa auch jede Beauftragung eines Handwerksunternehmens aus Niederösterreich durch einen Wiener Auftraggeber lediglich aufgrund eines höheren Anfahrtspauschales unwirtschaftlich. Der Bf. erziele trotz der Vertretungskosten Überschüsse aus seiner Tätigkeit als Hausbesorger, die Aufrechterhaltung der Betätigung sei damit auch wirtschaftlich begründet. Die Vertretungskosten seien in den vorangegangenen Veranlagungsjahren,

nach eingängiger Überprüfung durch das Finanzamt, als Werbungskosten anerkannt worden. Das plötzliche Versagen des Werbungskostencharakters dieser Ausgaben widerspreche deshalb dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Im Jahre 2012 erzielte der Bf. ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellter sowie als Hausbetreuer einer Wohnungseigentumsgemeinschaft und brachte die Einkommensteuererklärung für dieses Jahr am 24. März 2014 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser beantragte der Bf. die Anerkennung von Werbungskosten für Arbeitsmittel iHv Euro 721,02 sowie für sonstige Werbungskosten iHv Euro 5.966,76. In der diesbezüglichen Beilage führte der Bf. an, dass sich die Arbeitsmittel aus der Abschreibung Notebook 70% iHv Euro 0,00, den Telefon- und Internetkosten 70% iHv Euro 571,62 sowie dem Kauf einer Aktentasche iHv Euro 149,40 zusammensetzten. Die sonstigen Werbungskosten setzten sich aus Vertretungshonoraren iHv Euro 5.715,20 - davon Euro 3.000,00 für Frau Mutter, je 400,00 Euro für Frau E und Herrn Sohn und Euro 1.915,20 an Reisekostenvergütung für 30 X 152 km á Euro 0,42 - und den Aufwendungen für Putzmittel iHv Euro 125,78 zusammen.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 25. November 2014 forderte das Finanzamt den Bf. um Vorlage sämtlicher Belege hinsichtlich der Vertretungshonorare auf. Hinsichtlich Frau E wurde der Bf. weiters aufgefordert, bekannt zu geben, ob zwischen dieser und dem Bf. ein Verwandtschafts- oder Bekanntschaftsverhältnis bestehe. Weiters wurde der Bf. um Vorlage einer detaillierten Aufstellung hinsichtlich der Reisekostenvergütung sowie um Vorlage sämtlicher die UPC-Kosten des Jahres 2012 betreffenden Belege, aus denen die anteilige Aufgliederung zwischen TV-, Internet- und Telefonkosten hervorgehe, aufgefordert.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens legte der Bf. eine Bestätigung von Frau Mutter über den Erhalt von Vertretungshonoraren iHv Euro 3.000,00 sowie von Euro 1.915,20 an Reisekostenvergütung sowie eine weitere Bestätigung von Frau E über den Erhalt von Euro 400,00 für eine durchgeführte Urlaubsvertretung im Haus in der Gasse vor. Außerdem übermittelte der Bf. Rechnungen der Firma UPC für die Monate Juni, Juli und August 2012.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2012 am 26. März 2015 und brachte in diesem Werbungskosten iHv Euro 868,74 - darin enthalten Euro 400,00 für Vertretungshonorare sowie Euro 125,78 für Putzmittel - zum Ansatz wobei es zunächst auf die Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen für die Jahre 2010 und 2011 hinwies. Für Arbeitsmittel werde ein Betrag von Euro 342,96 anerkannt, wobei 60% der Internetkosten und 5% der Telefonkosten zum Ansatz gebracht worden seien.

Betreffend der sonstigen Werbungskosten führte das Finanzamt aus, dass im Hinblick auf die Vertretungstätigkeiten von Frau Mutter und des Sohnes des Bf. nicht von Fremdüblichkeit auszugehen gewesen sei.

In der mit Schreiben vom 30. März 2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 rechtzeitig eingebrachten und als Berufung bezeichneten Beschwerde führte der Bf. wörtlich aus wie folgt:

"Für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Publizität, Bestimmtheit und Fremdüblichkeit erforderlich. Liegt, wie im gegenständlichen Fall, kein schriftlicher Vertrag vor, müssen laut VwGH die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Die wesentlichen Vertragsbestandteile bestehen im gegenständlichen Fall aus der Umschreibung der Tätigkeit, (Reinigung des Stiegenhauses sowie Schneeräumung in der Gasse 2, 0000C), der Arbeitszeit (1 mal pro Woche; in welchen Wochen Vertretungsbedarf besteht wird naturgemäß eher kurzfristig vereinbart) und Entlohnung (EUR 100,- pro Woche, bemessen am durchschnittlichen Arbeitsaufwand im Ausmaß von 5-6 h pro Woche, zuzüglich Reisekosten; Bezahlung in bar ohne Aufschub).

Mit welchen Mitteln die Tatbestandserfüllung nachgewiesen wird, steht dem Abgabepflichtigen zwar frei, der Vertragsabschluss muss aber jedenfalls für Dritte erkennbar sein. Das Vorliegen des Vertrages ist durch Dritte jedenfalls erkennbar, da die Bewohner des Hauses wissen, dass Herr Bf der Hausbetreuer ist und er gelegentlich durch Frau Bf vertreten wird. Frau Bf wiederum erklärt ihrerseits Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus ihrer Vertretungstätigkeit (Steuernummer 4).

Die hohen Vertretungskosten werden durch die Häufigkeit der Vertretungstätigkeit verursacht. Die Notwendigkeit dafür ist auf mehrere Ursachen zurückzuführen: Herr Bf hat einen sehr zeitintensiven Job als Referent der Leitung im A - eine Tätigkeit, die auch außerhalb der Bürozeiten Recherchetätigkeit etc. erfordert. Zudem ist er Alleinerzieher eines behinderten Sohnes und hat auch selbst mit gesundheitlichen Problemen zu kämpfen. Die berufsbegleitende Absolvierung eines Studiums zum Bachelor hat den Vertretungsbedarf für seine Tätigkeit als Hausverwalter ebenfalls erhöht. Weil er die Arbeit als Hausbesorger gerne tut und er Beschwerden der Bewohner vermeiden möchte, übt er diese Tätigkeit weiterhin aus. Die Beauftragung seiner Mutter mit der Vertretung ist lediglich darauf zurückzuführen, dass diese die Tätigkeit stets gewissenhaft und verlässlich durchführte, und dies zu einem angemessenen Preis. Wäre Herrn Bf eine ebenso verlässliche und gewissenhafte, mit ihm nicht verwandte Person bekannt, welche für seine Vertretung zur Verfügung stünde, hätte er selbige Vereinbarung aus den oben genannten Gründen auch mit dieser Person getroffen. Das Ausstellen einzelner Zahlungsbestätigungen wird als nicht notwendig erachtet, da nie ein Zahlungsziel gewährt wird, sich die Personen gut bekannt sind und einander vertrauen.

Publizität, inhaltliche Bestimmtheit und Fremdüblichkeit sind eindeutig erfüllt, der Vertrag ist daher steuerlich anzuerkennen. Ein Verlust aus der Tätigkeit als Hausverwalter liegt nicht vor, da für diese Berechnung auch die Sonderzahlungen berücksichtigt werden müssen. Eine Gegenüberstellung der zum Tarif zu versteuernden Einkünfte und der

Werbungskosten aus der Tätigkeit und eine etwaige, daraus resultierende Kürzung der Werbungskosten wäre daher nicht sachgerecht.

Es widerspricht keineswegs einer wirtschaftlichen Denkweise, sich einer Vertretung zu bedienen, welche nicht aus dem räumlichen Nahebereich kommt, wenn die dadurch entstehenden Mehrkosten, wie in diesem Fall, durch die Qualität und damit einhergehend die Zufriedenheit der Bewohner aufgewogen wird. Herr Bf erzielt trotz der Vertretungskosten Überschüsse aus seiner Tätigkeit als Hausbesorger, die Aufrechterhaltung der Betätigung ist damit auch wirtschaftlich begründet.

Wie bereits oben erwähnt, erfordert die hauptberufliche Tätigkeit von Herrn Bf auch außerhalb der Bürozeiten Recherchetätigkeit. Zahlreiche Fragenvorhalte des Finanzamts im Zusammenhang mit seiner steuerlichen Veranlagung erfordern ebenfalls den Einsatz der als Werbungskosten abgesetzten Arbeitsmittel (PC, Internetverbindung, Telefon). Die private Nutzung ist aufgrund des oben angesprochenen Zeitmangels stark eingeschränkt. Eine Kürzung um einen Privatanteil i.H.v. 30%, wie sie in den Steuererklärungen vorgenommen wurde, ist keineswegs überzogen sondern entspricht den tatsächlichen Verhältnissen.

Da Herr Bf auch von zuhause aus Arbeiten für seine Tätigkeit im A erledigt, benötigt er eine Aktentasche, um Unterlagen und andere Arbeitsmittel transportieren zu können. Die Verwendung erfolgt ausschließlich für berufliche Zwecke, weshalb die Kosten der Anschaffung einer Aktentasche als Arbeitsmittel i.S.d. § 16 Abs 1 Z 7 EStG ungekürzt absetzbar sind.

Wir beantragen daher, die Werbungskosten wie in der Erklärung mit EUR 6.687,78 zu berücksichtigen."

Das Finanzamt erließ am 22. Juni 2015 eine abändernde Beschwerdeentscheidung. In der gesondert ergangenen Begründung vom 8. Juni 2015 führte das Finanzamt hinsichtlich der strittigen Vertretungskosten sowie hinsichtlich der Aufwendungen für die o. e. Aktentasche wörtlich aus wie folgt:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Vor dem Hintergrund der ESt-Erklärungen der Jahre 2010 und 2011 (die sich zur Zeit in Vorlage befinden), bei denen es inhaltlich um dieselben Kern-Fragen wie in diesem Antrag geht, sei an dieser Stelle ausdrücklich auf die detaillierte Bescheidbegründung vom 22. 8. 2014 zu den bereits ergangenen BVEs der obigen Jahre verwiesen.

Ad Vertretung Hausbesorgung:

Im Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 23. Mai 1978, 1943/77, 2557/77). Genau diese Abgrenzung liegt, wie bereits ausführlich begründet, in diesem Fall jedoch nicht vor und es ist aus Sicht des Finanzamtes nicht von

Fremdüblichkeit auszugehen. Deshalb werden die Vertretungshonorare von Mutter und Sohn (Mutter und Sohn des Beschwerdeführers) als Werbungskosten nicht anerkannt.

Was die Internet- und Telefonkosten betrifft, wird ebenfalls auf die Begründung und Berechnung der Jahre 2010 und 2011 Bezug genommen und für die Zeiträume nach Beendigung des Studiums (und dem damit weggefallenen diesbezüglichen Recherche-Aufwand), ab dem zweiten Halbjahr 2010, davon ausgegangen, dass 60% der Internetkosten und 5% der Telefonkosten als beruflich bedingt anzusehen sind. Aufgrund der exemplarisch vorgelegten UPC-Rechnung werden daher pro Jahr 342, 96 Euro anerkannt.

Die Kosten für die Aktentasche i.H.v. Euro 149,40 werden nachträglich als Werbungskosten anerkannt."

Im rechtzeitig - die zusätzliche Bescheidebegründung hinsichtlich der Beschwerde vor Entscheidung erging am 8. Juni 2015 - Antrag vom 16. Juli 2015 auf Entscheidung über die Beschwerde vom 30. März 2015 verwies der Bf. hinsichtlich der nicht anerkannten Werbungskosten auf die Beschwerde vom 30. März 2015.

Im Jahre 2013 erzielte der Bf. ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellter sowie als Hausbetreuer einer Wohnungseigentumsgemeinschaft und brachte die Einkommensteuererklärung für dieses Jahr am 1. April 2015 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser beantragte der Bf. die Anerkennung von Werbungskosten für Arbeitsmittel iHv Euro 905,18 sowie für sonstige Werbungskosten iHv Euro 6.505,45. In der diesbezüglichen Beilage, vorgelegt nach einem diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamtes, führte der Bf. an dass sich die Arbeitsmittel aus 70% der Anschaffungskosten eines Netztes für einen PC, Headphones sowie einer Grafikkarte iHv insgesamt Euro 342,99 sowie den Telefon- und Internetkosten 70% iHv Euro 477,12 sowie Putzmitteln iHv Euro 85,07 zusammensetzten. Die sonstigen Werbungskosten setzten sich aus Vertretungshonoraren iHv Euro 6.505,45 - davon Euro 3.000,00 für Frau Mutter, 400,00 Euro für Frau E und 200,00 Euro für Herrn Sohn sowie Euro 1.915, 20 an Reisekostenvergütung für 30 X 152 km á Euro 0,42 zusammen. Diesbezüglich wird angemerkt, dass die Summe der vom Bf. bekannt gegebenen Vertretungshonorare Euro 5.515,20 beträgt.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2013 am 11. Mai 2015 und brachte in diesem Werbungskosten iHv Euro 1.122,02 - darin enthalten Euro 400,00 für Vertretungshonorare sowie Euro 85,07 für Putzmittel - zum Ansatz. Betreffend der Arbeitsmittel führte das Finanzamt begründend aus, dass die Kosten für Internet und Telefon entsprechend der Vorjahresbegründung und -Berechnung nur iHv Euro 342,96 anerkannt worden seien. Die Kosten für die Hardware seien analog zu den Internetkosten iHv Euro 293,99, das entspreche einem Anteil von 60%, anerkannt worden. Die Putzmittel seien im Ausmaß von 100 % anerkannt worden.

Betreffend der sonstigen Werbungskosten führte das Finanzamt aus, dass die Vertretungshonorare von Mutter und Sohn entsprechend der Vorjahresbegründung nicht

anerkannt worden seien. An sonstigen Werbungskosten verbleibe daher nur mehr das Honorar für Frau E.

In der rechtzeitig eingebrachten Beschwerde vom 26. Mai 2015 gegen diesen Bescheid brachte der Bf. im Wesentlichen das Gleiche vor, wie in der Beschwerde vom 30. März 2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 25. März 2015. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Am 22. Juni 2015 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdeentscheidung betreffend der Einkommensteuer des Jahres 2013.

Im rechtzeitigen Antrag vom 16. Juli 2015 auf Entscheidung über die Beschwerde vom 26. Mai 2015 verwies der Bf. hinsichtlich der nicht anerkannten Werbungskosten auf die Beschwerde vom 30. März 2015.

In der Ladung vom 30. Jänner 2017 zur vom Bf. beantragten mündlichen Verhandlung wurde dieser seitens des BFG um die Mitnahme diverser Unterlagen zu dieser ersucht. Am 14. Februar 2017 langten beim BFG u. a. das Studium des Bf. betreffende Unterlagen ein. Aus diesen geht hervor, dass der Bf. dieses im Juli des Jahres 2010 beendete und dass er der diesbezügliche zeitliche Aufwand in den Monaten Jänner bis Juli dieses Jahres 26 Tage betrug.

Zu Beginn der am 2. März 2017 durchgeführten Verhandlung gab der Bf. auf diesbezügliches Befragen des Richters bekannt, dass sein Beschwerdebegehren folgende Punkte umfasse:

Strittig sei die Anerkennung von Vertretungshonoraren iHv Euro 5.898,24 in den Jahren 2010 und 2011, iHv Euro 5.480,00 im Jahre 2012 sowie iHv Euro 5.115,20.

Hinsichtlich der Aufwendungen für die o. e. Gleitsichtbrille, sowie für die o. e. Internet-, Telefon- und Hardwarekosten verwies der Bf. zunächst auf das bisher in den Beschwerden Vorgebrachte.

Der Bf. führte weiters aus, dass er die Hausbesorgertätigkeiten am 1. Juni 1997 aufgenommen habe. Ein Grund dafür habe darin bestanden, dass er in der Nähe seines behinderten Sohnes habe sein wollen. Ein weiterer Grund dafür sei darin gelegen gewesen, dass er im damaligen Zeitraum gering entlohnt worden sei. Der Bf. habe sich durch diese Tätigkeit seine wirtschaftlichen Grundlagen verbessern können. Die geschiedene Gattin des Bf. sei aufgrund der Behinderung seines Sohnes gezwungen gewesen, zu Hause zu bleiben, ein durchgehender Einstieg ins Berufsleben der ehemaligen Gattin sei aufgrund der Behinderung des Sohnes nicht möglich gewesen.

Die Vertreterin des Bf. wies darauf hin, dass der Bf. aufgrund seiner langen Tätigkeit einen Anspruch auf Abfertigung im Ausmaß von neun Monatslöhnen habe. Dies sei bei der Betrachtung der Wirtschaftlichkeit miteinzubeziehen. Weiters wies die Vertreterin des Bf. daraufhin, dass der Bf. bei den Hausparteien als Hausbetreuer sehr beliebt sei. Er habe andeutungsweise bekannt gegeben, dass er diese Tätigkeit beenden wolle, daraufhin hätten die Hausbewohner eine Petition, mit der er zum Verbleiben als deren

Hausbetreuer veranlasst werden sollte, erstellt. Der Bf. wies diesbezüglich weiters darauf hin, dass ein Grund dafür, dass er diese Tätigkeit beenden wolle, in den Problemen mit der Anerkennung der Vertretungshonorare durch das Finanzamt bestehe.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass es in diesem Fall dem Finanzamt darum gehe, dass das gegenständliche Vertretungsverhältnis nicht als fremdüblich beurteilt werden könne.

Die Vertreterin des Bf. brachte vor, dass in den den beschwerdegegenständlichen Jahren vorangegangenen Jahren die Handhabung der Vertretung in der gleichen Weise erfolgt sei, wie in den Jahren 2010 bis 2013. Die Vertretungskosten seien damals immer anerkannt worden. Es hätte auch ein diesbezügliches Vorhalteverfahren stattgefunden. Danach wendete die Vertreterin des Finanzamtes ein, dass ihr der Akt bis inkl. des Jahres 2003 zur Verfügung stünde und sie das nicht erkennen könne.

Der Bf. brachte diesbezüglich vor, dass seitens des Finanzamtes F Niederschriften mit seinen Eltern, die in diesen Vorjahren die Vertretungstätigkeit ausgeführt hätten, erstellt worden seien. Die Vertreterin des Finanzamtes wendete diesbezüglich ein, dass dieser Umstand auf Grund der Aktenlage nicht überprüfbar sei. Der Bf. brachte diesbezüglich vor, dass die Vertretungskosten damals als die Niederschrift erstellt worden sei, seitens des Finanzamtes anerkannt worden seien.

Die Vertreterin des Bf. führte weiters aus, dass die Tätigkeit eines Hausmeisters klar feststehe. Diese bestehe im Reinigen der Stiegen, des Aufzuges und der Gemeinschaftsräume sowie der Waschküche. Aus diesem Grund sei eine diesbezügliche vertragliche Festlegung entbehrlich.

Die Vertreterin des Bf. überreichte dem Gericht und der Vertreterin des Finanzamtes die Kopie eines E-Mails vom 26. Oktober 2005. In diesem wurde von der Vertreterin des Bf. Frau G vom Finanzamt F angeschrieben und ausgeführt, dass die Vertretungshonorare der Jahre 2003 und 2004 erhöht gewesen seien (aus den Gründen die bereits oben stehend erwähnt wurden). Weiters werden in diesem E-Mail die Einzelheiten hinsichtlich der Häufigkeit der Vertretung sowie des diesbezüglichen Honorars und der Arbeitsstunden beschrieben. Anmerkung des Richters: die erwähnten Einzelheiten hinsichtlich der Vertretungstätigkeit unterscheiden sich prinzipiell nicht von jenen der beschwerdegegenständlichen Jahre. Dieses Schreiben wurde vom Richter zum Akt genommen.

Der Bf. brachte vor, dass es unglaublich schwierig sei, eine geeignete Person für die Übernahme der Vertretung der Hausbesorgung zu finden. Er habe zur Zeit eine Reinigungsfirma (H) mit der Vertretung der Hausbesorgung beauftragt. Der Bf. führte weiters aus, dass die Schneeräumung dabei nicht funktioniert habe und dass dieser Umstand als Beispiel dafür anzuführen sei, wie schwierig das Finden einer geeigneten Vertretung sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass vertraglich nicht bestimmt sei, an welchen Tagen die Vertretungen erfolgen sollten. Derartige Aufzeichnungen existierten

nicht. Der Bf. gab daraufhin bekannt, dass sich die Personen, die die Vertretung der Hausbesorgertätigkeiten übernommen hätten, die Tage aussuchen könnten. Ihm sei egal ob die Stiegenhausreinigung am Dienstag oder am Mittwoch erfolge. Der Bf. gab diesbezüglich weiters bekannt, dass die Reinigungen in den beschwerdegegenständlichen Jahren ca. dreimal monatlich erfolgt seien.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab diesbezüglich an, dass die pauschale Übernahme von 36 Vertretungen im Jahre nicht nachvollziehbar sei.

Die Vertreterin des Bf. führte diesbezüglich aus, dass die Mutter des Bf. die Tage, an denen diese die Vertretung ausgeübt habe, in ihrem Kalender vermerkt habe. Diesen könne sie jedoch nicht vorlegen.

Die Vertreterin des Finanzamtes überreichte dem Gericht eine mit den Eltern des Bf. am 16. Dezember 2005 vom Finanzamt F aufgenommene Niederschrift. Gegenstand dieser Amtshandlung sei die Überprüfung der Steuererklärungen der Eltern des Bf. gewesen. Im Zuge der Erstellung dieser Niederschrift hätten diese angegeben, dass deren Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit der Vertretungen der Hausmeisterarbeiten resultiert hätten. Diese Arbeiten hätten die Eltern des Bf. vier bis fünfmal im Monat verrichtet. Die Betriebsausgaben seien die Fahrtkosten. Eine Kopie dieser Niederschrift wurde vom Richter zum Akt genommen.

Die Frage des Richters hinsichtlich der Ausführungen in der Beschwerde, wonach die Bewohner des Hauses wüssten, dass der Bf. der Hausbetreuer sei und dass er gelegentlich durch seine Mutter vertreten werde, wie das Wort gelegentlich zu verstehen sei, beantwortete der Bf. damit, dass die Hausbesorgertätigkeit eine 7/24 Tätigkeit sei und dies in diesem Zusammenhang zu verstehen sei.

Die Vertreterin des Bf. führte diesbezüglich aus, dass das Wort "*gelegentlich*" dahingehend zu verstehen sei, dass zum Ausdruck kommen solle, dass sich der Bf. nicht ständig und durchgehend von seiner Mutter habe vertreten lassen, sondern dass auch er diese Arbeiten durchgeführt habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes überreichte dem Gericht ein L 38 Formular aus dem Jahr 2003 in Ergänzung zum L 38 Formular aus dem Jahre 1999.

Abschließend gab der Bf. bekannt, dass weder die Aufwendungen für die Brille noch die Höhe der Differenzen der das Internet, das Telefon und die Hardware betreffenden Aufwendungen strittig seien.

Der Richter stellte abschließend zusammenfassend fest, dass die Hausbetreuungsververtretungskosten nach wie vor strittig seien und dass sich der Bf. hinsichtlich der übrigen oben angeführten Punkte - Brille, Internet-, Telefon- und Hardwarekosten der Ansicht des Finanzamtes anschließe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass sich der Bf. hinsichtlich der Durchführung seiner Hausbesorgertätigkeit, die dieser neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit - auf die diesbezüglichen obigen Ausführungen wird verwiesen - ausübt, in sämtlichen beschwerdegegenständlichen Jahren von seiner Mutter sowie in den Jahren 2012 und 2013 zusätzlich von Frau E teilweise vertreten ließ. Aufzeichnungen über die Anzahl dieser Vertretungen durch die Mutter des Bf. wurden keine vorgelegt. Im Juli 2010 beendete der Bf. dessen berufsbegleitendes Bachelorstudium. In diesem Jahr absolvierte er insgesamt 26 Studientage. Schlussendlich ist, was die Vertretungstätigkeit der Mutter des Bf. betrifft, auf die vom Bf. in der mündlichen Verhandlung beigebrachten diesbezüglichen Dokumente - Näheres siehe oben - zu verweisen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, dem mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang stehendem Vorbringen des Bf., wonach es äußerst schwierig sei, verlässliche Personen oder Unternehmen für die Durchführung von Arbeiten, wie den in Rede stehenden zu finden sowie aus dem Umstand, dass die hauptberufliche Tätigkeit des Bf. als sehr zeitintensiv zu bezeichnen ist. Außerdem sind die weiteren Ausführungen des Bf., wonach dieser die Hausbetreuerstätigkeit aus wirtschaftlichen Gründen übernommen habe und wonach die Art und Weise, wie diese in personeller Hinsicht durchgeführt werde, von den Hausbewohnern in hohem Ausmaß geschätzt werde, nach Ansicht des BFG als glaubhaft zu beurteilen.

Da der Bf. den Ausführungen des Finanzamtes in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2012 und 2013, wonach im Hinblick auf die Vertretertätigkeit des Sohnes des Bf. nicht von Fremdüblichkeit auszugehen sei, weder in den diesbezüglichen Beschwerden sowie Vorlageanträgen noch in der Beschwerdeverhandlung entgegentrat, war davon auszugehen, dass sich der Bf. bei der Durchführung der gegenständlichen Arbeiten lediglich von dessen Mutter und von Frau E vertreten ließ. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass durch die Einbringung eines Vorlageantrages der Beschwerdevorentscheidung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wirkung eines Vorhaltes zukommt (vgl. für viele dessen Erkenntnis vom 26. November 2002, ZI. 99/15/0165). Daher wäre es Sache der Bf. gewesen, sich im Vorlageantrag oder in der Verhandlung mit dem in dieser Beschwerdevorentscheidung Gesagten auch inhaltlich auseinanderzusetzen.

Rechtliche Würdigung:

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese findet in verschiedensten, steuerlichen Regelungen ihren Ausdruck. In der Bundesabgabenordnung (BAO) dienen speziell die §§ 21 ff der Umsetzung dieses Prinzips.

Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen im Allgemeinen vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Erstere für die Abgabenerhebung grundsätzlich unbeachtlich. Sie entfaltet keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen orientieren sich vielmehr am wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Besonders gefährdet in Bezug auf ein Auseinanderklaffen zwischen der äußeren Erscheinungsform und dem wahren, wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes sind nach den Erfahrungen der Verwaltungspraxis Rechtsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen. Dies deshalb, weil es hier in der Regel an jenem Interessensgegensatz fehlt, der bei Geschäften unter Fremden typischer Weise vorliegt.

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen deshalb verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, d. h. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 17. September 1990, Zl. 89/15/0019).

Diese Kriterien müssen kumulativ vorliegen (vgl. für viele die Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, Zl. 98/14/0137; vom 22. September 1999, Zl. 97/15/0005 und vom 18. November 1991, Zl. 91/15/0043) und kommen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (Erkenntnis des VwGH vom 30. Juni 1994, Zl. 92/15/0221).

Da im vorliegenden Fall, soweit dies die in Rede stehende Vertretungstätigkeit der Mutter des Bf. betrifft, von einem Vertragsverhältnis zwischen dieser und dem Bf. auszugehen ist, ist dessen konkrete Ausgestaltung - Vertretungshonorar Euro 100,00 für Reinigungsarbeiten betreffend der Stiegen, des Aufzuges sowie der Gemeinschaftsräume des betreuten Hauses in der Gasse im Ausmaß von jeweils fünf bis sechs Stunden, zusätzlich Zahlung eines Kilometergeldes von 0,42 Euro für 152 km je Vertretungstätigkeit - an den oben dargestellten Grundsätzen bzw. Kriterien zu messen.

Soweit dieses Vertragsverhältnis die Reinigungsarbeiten betrifft, kommt dieses durch die konkrete Tätigkeit, die die Mutter des Bf. im o. e. Haus ausübt, nach außen ausreichend zum Ausdruck. Da die Tätigkeit eines Hausmeisters, wie von der Vertreterin des Bf. in der Beschwerdeverhandlung zutreffend ausgeführt, klar feststeht, liegt hinsichtlich dieser auch ein klarer und eindeutiger Inhalt vor. Das in Rede stehende Vertragsverhältnis ist auch hinsichtlich der Durchführung der Reinigungsarbeiten in fremdüblicher Weise ausgestaltet.

Hinsichtlich der Vertretungshonorare sowie der Kilometergelder ist zu prüfen, ob die diesbezüglichen Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten.

Die aus der Hausbesorgertätigkeit des Bf. resultierenden steuerpflichtigen Bezüge betrugen laut Lohnzettel im Jahre 2010 Euro 4.958,53, im Jahre 2011 Euro 5.165,26, im Jahre 2012 Euro 5.178,32 und im Jahre 2013 Euro 5.657,85. Der Bf. bezahlte seiner Mutter je Reinigungsdienst ein Honorar von Euro 100,00. Die dafür von der Mutter entfalteten Tätigkeiten bestanden im Reinigen der Stiegen, des Aufzuges sowie der Gemeinschaftsräume und umfassten somit jene Arbeiten, die üblicherweise von einem Hausmeister wöchentlich durchgeführt werden.

Eine Multiplikation des Honorares der Mutter für die Übernahme eines wöchentlich durchzuführenden Reinigungsdienstes mit der Anzahl der Wochen eines Jahres ergibt, dass deren Ergebnis in etwa den vom Bf. vereinnahmten steuerpflichtigen Bezügen entspricht. Somit gab der Bf. seine steuerpflichtigen Bezüge, die er von einer ihm familienfremd gegenüberstehenden Person erhielt, annähernd im Verhältnis 1:1 weiter. Daher hält das in Rede stehende Vertragsverhältnis, soweit dieses das gegenständliche Honorar betrifft, einem Fremdvergleich stand und ist somit insofern iSd obigen diesbezüglichen Ausführungen steuerlich anzuerkennen.

Aus den Ausführungen des letzten Absatzes geht hervor, dass das pro Reinigungsdienst zusätzlich vereinbarte Kilometergeld iHv Euro 63,84 (Euro 0,42 x 152 km) in den vom Bf. vereinnahmten steuerpflichtigen Bezügen keinerlei Deckung findet. Dies deshalb, da eine Division der vom Bf. vereinnahmten steuerpflichtigen Bezüge durch die Summe, die sich aus der Addition des gegenständlichen Honorares und des in Rede stehenden Kilometergeldes ergibt, zum Ergebnis kommt, dass der Bf. seine steuerpflichtigen Bezüge bei zusätzlicher Zahlung des Kilometergeldes im Verhältnis 1:1,6 (abgerundet) weitergeben würde und somit eine diesbezügliche, nicht gedeckte Überzahlung im Ausmaß von mehr als 60% erfolgen würde. Im Hinblick auf die Erfahrungen des täglichen Lebens kann ausgeschlossen werden, dass einander familienfremd gegenüberstehende Personen eine derartige Vereinbarung getroffen hätten. Daher ist das in Rede stehende Vertragsverhältnis, soweit dieses die Bezahlung von Kilometergeldern betrifft, nur aus dem familiären Naheverhältnis des Bf. zu seiner Mutter heraus erklärbar und hält somit einem Fremdvergleich nicht stand und ist daher insofern iSd obigen diesbezüglichen Ausführungen steuerlich nicht anzuerkennen.

Der Bf. legte, w. o. ausgeführt, keine Aufzeichnungen, aus denen die Anzahl der Tage, an denen seine Mutter die in Rede stehenden Reinigungsarbeiten durchführte, vor.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Abs 1).

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs 3).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 5. Auflage, § 184 Rz 6 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Da, wie die Vertreterin des Finanzamtes in der Beschwerdeverhandlung zutreffend ausführte, die pauschale Übernahme von 36 Vertretungen im Jahr nicht nachvollziehbar ist und da die Besteuerungsgrundlagen im vorliegenden Fall auf Grund des Fehlens von Aufzeichnungen hinsichtlich der Anzahl der Tage, an denen diese Vertretungen erfolgten, zweifelsfrei nicht ermittelt werden können, steht die Schätzungsbefugnis bzw. die Verpflichtung zur Schätzung im gegenständlichen Fall außer Frage.

Die Schätzung ist ein Akt der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1997, Zl. 96/16/0143).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Im Sinne des vorstehend Gesagten geht das BFG bei der von ihm vorzunehmenden Schätzung unter Einbezug der zeitintensiven hauptberuflichen Tätigkeit des Bf., dessen im Jahre 2010 beendetes Bachelorstudiums sowie im Hinblick darauf, dass die Aufnahme der Hausbesorgertätigkeit durch den Bf. aus wirtschaftlichen Gründen erfolgte, davon aus, dass sich dieser im gegenständlichen Zeitraum jede zweite Woche, somit an 26 Tagen pro Jahr, hinsichtlich der im in Rede stehenden Haus wöchentlich zu verrichtenden

Reinigungsarbeiten vertreten ließ. Da der Bf. im Jahre 2010 in den Monaten Jänner bis Juli 26 Studientage absolvierte, geht das BFG bei dieser Schätzung hinsichtlich dieses Jahres davon aus, dass in diesen jeweils eine zusätzliche diesbezügliche Vertretung erfolgte und dass der Bf. in diesem Jahr insofern insgesamt an 33 Tagen vertreten wurde.

Eine höhere Anzahl an Vertretungen erscheint bereits im Hinblick auf die Lebenserfahrung, wonach Vertretungen von nichtselbständig Tätigen Ausnahmen darstellen und in der überwiegenden Zahl der Fälle nur in einem untergeordneten Ausmaß erfolgen, als unwahrscheinlich. Einer solchen stehen außerdem die Ausführungen in der Beschwerde vom 1. August 2013, wonach der Bf. gelegentlich durch Frau Bf vertreten werde, klar und deutlich entgegen.

Schlussendlich ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 94/17/0140).

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, dass die Werbungskosten der Jahre 2010 bis 2013 wie folgt zu berechnen sind:

2010: Werbungskosten lt. BVE: Euro 1.382,15 zuzügl. 33 Vertretungshonorare á Euro 100,00 ergibt: Werbungskosten laut Erkenntnis: Euro **4.682,15**.

2011: Werbungskosten lt. BVE: Euro 601,41 zuzügl. 26 Vertretungshonorare á Euro 100,00 ergibt: Werbungskosten laut Erkenntnis: Euro **3.201,41**.

2012: Werbungskosten lt. BVE: Euro 1.018,14, beinhaltend von Frau E dem Bf. in Rechnung gestellte und vom Finanzamt anerkannte Honorare iHv Euro 400,00, zuzügl. 22 Vertretungshonorare á Euro 100,00 ergibt: Werbungskosten laut Erkenntnis: Euro **3.218,14**.

2013: Werbungskosten lt. BVE: Euro 1.122,02, beinhaltend von Frau E dem Bf. in Rechnung gestellte und vom Finanzamt anerkannte Honorare iHv Euro 400,00, zuzügl. 22 Vertretungshonorare á Euro 100,00 ergibt: Werbungskosten laut Erkenntnis: Euro **3.322,02**.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Kriterien liegen im gegenständlichen Fall allesamt nicht vor.
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. April 2017