

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Hans Blasina und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Sebastian Pfeiffer, LL.M., Hermann Greylinger und KommR Ing. Hans Eisenkölbl im Beisein der Schriftführerin Asli Bayraktar in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Bonafide Treuhand- und RevisionsgesmbH, Berggasse 10, 1090 Wien, über die Beschwerden vom 12.04.2010 und 19.04.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf

1. vom 01.04.2010 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2006 sowie Einkommensteuer 2006 und 2007 sowie
2. vom 07.04.2010 betreffend Einkommensteuer 2008

in der Sitzung am 27.05.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer Bf. (in der Folge "Bf.") beantragte am 15.02.2008 in seiner elektronisch abgegebenen Einkommensteuererklärung (im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung) für das Streitjahr 2006 ua. die Abschreibung für zwei Notebooks und einen Computer, sowie Fremdarbeitskosten. Der Erstbescheid erging am 18.02.2008.

Nach ergangenem Ergänzungersuchen führte der Bf. aus, dass das 2004 angeschaffte Notebook nur noch ein "Notgerät" sei, weil es nicht mehr voll funktionsfähig war. 2006 wurde ein neues Notebook angeschafft. Der 2005 angeschaffte Computer sei ein fixes

Bürogerät für die Arbeit zu Hause. Hinsichtlich der Fremdarbeitskosten führte der Bf. aus, dass er seine Frau und Tochter für bestimmte Tätigkeiten bezahle. Zudem übermittelte der Bf. eine Nebentätigkeitsvereinbarung für die Mitwirkung an Projekten im Rahmen des § 27 Universitätsgesetz 2002. Hinsichtlich der Fremdarbeitskosten teilte der Bf. mit, dass seine Ehegattin und seine Tochter für statistische Auswertungen und Kalkulationen helfen müssten, wofür ein entsprechendes Entgelt entrichtet worden sei.

Gemäß § 299 BAO hob die belangte Behörde den Bescheid vom 18.02.2008 am 20.08.2008 auf und erließ zeitgleich einen neuen Bescheid, in dem ua die Fremdarbeitskosten und die Abschreibung für das 2006 angeschaffte Notebook versagt wurden.

Der Bf. berief gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO sowie den neuen Einkommensteuersachbescheid 2006.

Am 16.12.2008 wurde von der belangten Behörde hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 ein weiteres Ersuchen um Ergänzung gestellt. Für die strittigen Punkte wurden Nachweise über die hauptberufliche Tätigkeit des Bf., die Vorlage des Dienstvertrages des Bf. sowie die Dienstverträge mit der Ehegattin und Tochter abverlangt. Weiters sollten Informationen zum Privatanteil des Computers und Informationen bereitgestellt werden, für welche Tätigkeit der Computer verwendet wird.

Nachdem der Bf. dem Ergänzungsersuchen nachgekommen war, erging am 24.02.2010 die Berufungsvorentscheidung, in der der Berufung stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben wurden.

Am 01.04.2010 erließ die belangte Behörde einen Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2006, sowie einen neuen Einkommensteuerbescheid 2006. Bezuglich Wiederaufnahme führte die belangte Behörde aus, dass aus der vorgelegten Erklärung nicht ersichtlich war, dass die Nebentätigkeit im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit erfolgte. Im Sachbescheid wurden die Fremdleistungen an Ehefrau und Tochter sowie die Abschreibung für das 2006 angeschaffte Notebook nicht als Werbungskosten anerkannt.

Am 01.04.2010 erließ die belangte Behörde zusätzlich den Einkommensteuerbescheid 2007 (elektronische Erklärung vom 31.03.2009). Die vom Bf. geltend gemachten Fremdarbeitskosten für das Jahr 2007 hinsichtlich Entgelte an Ehegattin und Tochter sowie die Abschreibung für das 2006 angeschaffte Notebook wurden mit gleichlautender Begründung wie zum Einkommensteuerbescheid 2006 nicht anerkannt.

Am 07.04.2010 erließ die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2008 (elektronische Erklärung vom 31.03.2010). Die vom Bf. geltend gemachten Fremdarbeitskosten für das Jahr 2008 hinsichtlich der Entgelte an Ehegattin und Tochter sowie die Abschreibung für das 2006 angeschaffte Notebook wurden nicht anerkannt.

II. Erwägungen

1. Sachverhalt

Der Bf. ist hauptberuflich als chemisch technischer Assistent am Institut für Pharmakologie der Universität_X tätig. Zusätzlich wird er im Rahmen einer Nebentätigkeit durch die Mitwirkung an Projekten im Rahmen des § 27 Universitätsgesetz 2002 tätig, wofür er eine Abgeltung in Höhe von 320 Euro pro Monat für 4 Mehrstunden pro Woche erhält.

In seinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2006, 2007 und 2008 macht der Bf. Werbungskosten geltend. Darunter Abschreibungen für ein am 27.12.2004 angeschafftes Notebook (Firma Haas, Nutzungsdauer 5 Jahre, Anschaffungskosten 999,00 Euro), einen am 22.12.2005 angeschafften HP Computer (1AShop.at, Nutzungsdauer 5 Jahre, Anschaffungskosten 1.375,91 Euro) und ein am 19.05.2006 angeschafftes HP Notebook (1AShop.at, Nutzungsdauer 3 Jahre, Anschaffungskosten 1.266 Euro). Privatanteile werden nicht ausgeschieden. Zudem macht der Bf. Kosten für Fremdarbeit in Höhe von 1.450 Euro geltend. Die Kosten der Fremdarbeit teilen sich zu jeweils 50%, sohin 725 Euro auf seine Ehefrau (Ehefrau) und seine Tochter (Tochter) auf. Schriftliche Werkverträge liegen nicht vor.

Vereinbart ist aber nach dem Vorbringen des Bf. Folgendes: "

1. mit meiner Frau, welche gleichfalls einen wissenschaftlichen Hauptberuf hat (sie ist auch medizinisch technische Assistentin an einem Universitätsinstitut), dass diese meine Arbeit auf Plausibilität kurz überprüft, damit keine Fehler passieren.
2. mit meiner Tochter, dass diese Schreib- und Hilfsarbeiten im notwendigen Ausmaß verrichtet. Meine Tochter ist 1976 geboren und war im Jahr 2006 Studentin an der Universität Wien. Sie hat daher Maturaniveau und ist daher für Schreibarbeiten und sonstige Kontrollarbeiten oder Hilfe bei Recherchen für mich tätig."

Der Arbeitsumfang ist nach Angaben des Bf. jedes Jahr etwa gleich hoch, sodass ein entsprechendes pauschales Entgelt dem Arbeitsanfall angemessen ist. Eine Vereinbarung über einen Stundenlohn sowie Stundenaufzeichnungen sind nicht vorhanden. Das Ausmaß der Tätigkeiten, die die Ehefrau und Tochter ausführen, ist nicht bekannt. Ein Anforderungskatalog an die Tätigkeiten liegt nicht vor. Absprachen über die Verwendung von Betriebsmitteln oder das Recht sich vertreten zu lassen bzw. die Zuhilfenahme von Mitarbeitern oder Subunternehmern sind nicht getroffen worden.

Im Rahmen der Zeugeneinvernahme von Ehefrau ergibt sich:

- Ehefrau hat durch ihre Tätigkeit als Sekretärin an einem Universitätsinstitut dem Bf. bei der Eingabe von Daten geholfen.
- Plausibilitätsprüfungen wurden von ihr nicht durchgeführt.
- Die Tätigkeit nahm pro Monat in etwa vier bis fünf Stunden in Anspruch.
- Die Tätigkeit wurde meistens am Wochenende durchgeführt.

- Es gab keine Stundenaufzeichnungen.
- Als Entgelt waren ca. 700 Euro vereinbart.
- Als Arbeitsmittel wurden die Computer (Stand-PC, Notebook) des Bf. verwendet.
- Die Tätigkeit wurde von zu Hause aus ausgeführt.
- Ehefrau hätte sich nicht vertreten lassen können.
- Ehefrau hätte es sich überlegt, die Tätigkeit gegenüber dem Bf. durchzuführen, wenn sie das Entgelt steuerwirksam veranlagen hätte müssen.
- Ehefrau hätte die Tätigkeit für niemand anderen als für ihren Ehemann ausgeführt.
- Abgerechnet wurde einmal pro Jahr, in bar.

Im Rahmen der Zeugeneinvernahme von Tochter ergibt sich:

- Die Tätigkeit von Tochter gegenüber dem Bf. bestand aus dem Ausheben von Unterlagen im Krankenhaus, kopieren und abtippen dieser Unterlagen. Sie führte eine Sekretariatstätigkeit aus.
- Vereinbart war mit dem Bf. hinsichtlich der tatsächlichen Tätigkeit jedoch nichts.
- Die Tätigkeit nahm circa 50 Stunden pro Jahr in Anspruch.
- Es gab keine Stundenaufzeichnungen und keine Vereinbarung hinsichtlich der Entlohnung.
- Als Arbeitsmittel wurde der Computer des Bf. verwendet.
- Die Tätigkeit wurde zu Hause beim Bf. durchgeführt.
- Tochter hätte sich vertreten lassen können.
- Tochter hätte die Tätigkeit gegenüber dem Bf. wahrscheinlich nicht durchgeführt, wenn sie das Entgelt steuerwirksam veranlagen hätte müssen.
- Tochter hätte für andere Auftraggeber unter ähnlichen Bedingungen gearbeitet. Sie wäre aber genauer hinsichtlich des Anforderungsprofils, der Stundenaufzeichnung und der Abrechnung gewesen.
- Abgerechnet wurde einmal pro Jahr, in bar.

Die Frau des Bf., Ehefrau, bezieht in den Streitjahren 2006 bis 2008 Pensionseinkünfte.

Die Tochter des Bf., Tochter, bezieht in den Streitjahren 2006 bis 2008 nichtselbständige Einkünfte von unterschiedlichen Arbeitgebern.

In den Streitjahren wurde von der belangten Behörde für Telefon- und Internetkosten ein Privatanteil von 30% ausgeschieden.

2. Beweiswürdigung

Der Bf. erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dies ergibt sich aus den Lohnzetteln der Universität_X. Seine zusätzlichen Einkünfte im Rahmen der Nebentätigkeitsvereinbarung gemäß § 27 Universitätsgesetz 2002 sind ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dies ergibt sich aus der Nebentätigkeitsvereinbarung.

Die Vereinbarung mit der Frau und Tochter des Bf. ergibt sich aus der aktenkundigen Vorhaltsbeantwortung gegenüber der belangten Behörde. Schriftliche Verträge liegen nicht vor.

Die gegenüber der belangten Behörde abgegebene Vereinbarung ist im Lichte der Zeugenbefragung unschlüssig:

- Sowohl Ehefrau als auch Tochter geben an, dass keine Vereinbarungen hinsichtlich der Tätigkeit, die gegenüber dem Bf. ausgeübt wurde, vorliegen.
- Die Tätigkeit von Ehefrau besteht aus Sekretariatsarbeiten, nämlich aus Eingaben von Daten. Plausibilitätsprüfungen wurden nicht durchgeführt.
- Die Tätigkeit von Tochter besteht darin, nach Anruf durch den Bf. im Krankenhaus Unterlagen auszuheben, zu kopieren und sodann abzutippen. Die Tätigkeit besteht aus typischen Sekretariatsarbeiten.
- Sowohl Ehefrau, als auch Tochter geben an, dass sie die Tätigkeit wahrscheinlich nicht ausgeübt hätten, wenn sie die Einkünfte daraus steuerlich erfassen hätten müssen.
- Während Ehefrau die Tätigkeit überhaupt für niemand anderen ausgeführt hätte, wäre für Tochter eine vergleichbare Tätigkeit auch für andere Auftraggeber in Frage gekommen. Gegenüber einem anderen Auftraggeber wäre sie jedoch genauer gewesen, was das Anforderungsprofil, die Stundenaufzeichnung und die Abrechnung betrifft.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zum Ergebnis, dass sowohl Ehefrau als auch Tochter tatsächlich Leistungen gegenüber dem Bf. erbracht haben. Diese Leistungen bestanden aus typischen Sekretariatstätigkeiten. Dafür bezahlte der Bf. Ehefrau und Tochter jeweils ein Pauschalentgelt 725 Euro pro Jahr, unabhängig davon, wie lange die Tätigkeit tatsächlich in Anspruch nahm. Eine Erhöhung dieses Pauschalentgeltes fand nicht statt. Stundenaufzeichnungen sind nicht vorhanden. Die tatsächliche Ausgestaltung der Werkverträge zwischen dem Bf. und Ehefrau sowie dem Bf. und Tochter ist nicht nachgewiesen und nicht eindeutig. So verwendeten sowohl Ehefrau als auch Tochter die Arbeitsmittel des Bf. Tochter hätte sich vertreten lassen können, Ehefrau nicht.

Dass Ehefrau Einkünfte aus einer Pension bezieht, ergibt sich aus ihrem elektronischen Steuerakt (Steuernummer: StNr_Ehefrau).

Dass Tochter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von unterschiedlichen Arbeitgebern bezieht, ergibt sich aus ihrem elektronischen Steuerakt (Steuernummer: Steuernummer_Tochter).

Die Anschaffungskosten und Nutzungsdauer des 2004 und 2006 angeschafften Notebooks sowie des 2005 angeschafften Computers sind unstrittig und ergeben sich aus dem Anlageverzeichnis des Bf.

Der Privatanteil von Telefon- und Internetkosten ergibt sich aus dem Steuerakt und ist unstrittig.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Teilweise Stattgabe

3.1.1. Wiederaufnahme Einkommensteuer 2006

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann von Amts wegen ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064).

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 18.08.2008 hat der Bf. die belangte Behörde auf die Mitwirkung beim Forschungsprojekt als Nebentätigkeit hingewiesen. Der beigelegten Nebentätigkeitsvereinbarung ist zu entnehmen, dass das vereinbarte Entgelt „*Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG*“ darstellt und „*die darauf entfallende Lohnsteuer [...] vom Auftraggeber berechnet und abgeführt*“ wird. Ebenso weist der Bf. im Vorhalt vom 18.08.2008 darauf hin, dass er Fremdleistungen für seine Ehegattin und Tochter bezahlt. Dies wurde von der belangten Behörde insofern gewürdigt, als mit dem Bescheid vom 20.08.2008 die strittigen Werbungskosten nicht anerkannt wurden. In der dagegen eingebrachten Berufung macht der Bf. hinsichtlich Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO geltend, dass dieser keine sachgerechte Begründung beinhaltet. In der am 25.02.2010 ergangenen Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung durch die belangte Behörde stattgegeben und der Bescheid aufgehoben. Das Verfahren wurde daher in den Verfahrensstand des Erstbescheides vom 18.02.2008 zurückversetzt.

Die belangte Behörde stützt ihren Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 vom 01.04.2010 auf das Hervorkommen neuer Tatsachen. Da durch die Aufhebung des Bescheides vom 20.08.2008 das Verfahren in den Verfahrensstand des Erstbescheides zurückversetzt wurde, wird die Wiederaufnahme durch Tatsachen, die nach dem Erstbescheid hervorgekommen sind - nämlich am 18.08.2008 -, getragen. Die Berücksichtigung dieser Tatsachen führt im Vergleich zum Erstbescheid auch zu einem anderen Ergebnis, nämlich der Nichtanerkennung der fraglichen Werbungskosten.

Der Bf. bringt vor, dass die Wiederaufnahme nicht ordnungsgemäß ausgeführt wurde, weil die Begründung formelhaft sei und aus Textbausteinen bestehe. Zusätzlich sei die Ermessensentscheidung der belangten Behörde rechtswidrig, weil die steuerlichen Auswirkungen für das Streitjahr 2006 als absolut und relativ geringfügig anzusehen seien. Hierzu ergibt sich: Der Wiederaufnahmebescheid vom 01.04.2010 verweist auf die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel. In der gesondert übermittelten Bescheidbegründung führt die belangte Behörde aus, dass nicht ersichtlich war, dass die Nebentätigkeit des Bf. im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit erfolgte und die geltend

gemachten Fremdleistungen aus dem Entgelt für Ehefrau und Tochter bestehen. Diese Tatsachen sind, im Vergleich zum Erstbescheid, neu hervorgekommen. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist es nicht rechtswidrig in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Der Verweis des Wiederaufnahmbescheides auf die Begründung des Sachbescheides ist daher nicht rechtswidrig. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist bei der amtswegigen Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist im Sinne des § 20 BAO Ermessen auszuüben (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011). Da ein Tatbestand der Wiederaufnahme erfüllt ist, muss geprüft werden, ob die belangte Behörde ihr Ermessen rechtsrichtig geübt und begründet hat.

Die Rechtsrichtigkeit der Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011; 04.03.2009, 2006/15/0079). Wenn die belangte Behörde "dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung)" den "Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft)" eingeräumt hat (vgl. Begründung des Wiederaufnahmbescheides), so hat sie von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht (vgl. idS VwGH 28.05.1997, 94/13/0032). Ist die Ausübung des Ermessens im angefochtenen Bescheid damit begründet, die Wiederaufnahme des Verfahrens erscheine iSd § 20 BAO zweckmäßig, weil damit der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit der Vorrang eingeräumt werde und eine Wiederaufnahme des Verfahrens mit den Interessen der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Besteuerung zu begründen sei, so lassen die dargelegten Gründe der Ermessensentscheidung eine zwar knappe, jedoch keine rechtswidrige Ermessensübung erkennen (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096).

Zu untersuchen ist daher noch, ob die Interessensabwägung im Rahmen der Billigkeit des Ermessens bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit ausschließt. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (vgl. VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257). Der Erstbescheid setzte die Einkommensteuer mit

7.065,41 Euro fest. Demgegenüber setzte der Sachbescheid Einkommensteuer nach Wiederaufnahme für das Streitjahr 2006 die Einkommensteuer mit 7.881,53 Euro fest. Es kam sohin zu einer Nachforderung von 816,12 Euro und zu einer Erhöhung der Einkommensteuer um rund 11,55%. Eine allgemein gültige Grenze, bei welchem Betrag nicht mehr von absoluter Geringfügigkeit bzw. bei welchem Prozentsatz nicht mehr von relativer Geringfügigkeit gesprochen werden kann, gibt es nicht. Als Richtschnur können lediglich jene VwGH-Erkenntnisse dienen, bei denen jedenfalls keine oder eine Geringfügigkeit vorlag. So hat der VwGH Änderungen aufgrund der Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe von unter 1% als relativ geringfügig bzw. unbedeutend bezeichnet (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044). Im Rahmen der Rechtsprechung des VwGH ist eine Änderung der Einkünfte um mehr als 2% nicht geringfügig (vgl. VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257). Im Lichte dieser Rechtsprechung ist die Änderung der Einkünfte von 29.597,22 Euro auf 31.469,22 Euro, also um rund 6,3%, nicht als geringfügig einzuordnen.

Zusammenfassend lag daher ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor. Die Verweiskette des Wiederaufnahmbescheides auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides ist schlüssig und zulässig. Die belangte Behörde übte das ihr zustehende Ermessen, indem sie dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einräumte. Da die steuerlichen Auswirkungen nicht geringfügig sind, verbietet eine Interessenabwägung den Gebrauch der Wiederaufnahme nicht.

Da die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu Recht erfolgte, war die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

3.1.2. Sachbescheide Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008

3.1.2.1 Fremdleistungen der Ehegattin und Tochter

3.1.2.1.1 Allgemeines

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025) sind vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den steuerrechtlichen Bereich – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur dann als erwiesen anzunehmen, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, mwN).

3.1.2.1.2. Außenwirkung

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher grundsätzlich nicht zwingende Voraussetzung. Jedoch müssen – mangels Schriftform – die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 01.07.2003, 97/13/0215; s auch VwGH 17.12.2008, 2004/13/0056).

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 15.01.2009 führte der Bf. aus, dass die Tätigkeit der Ehefrau in der Überprüfung der Plausibilität seiner Arbeit bestehe. Seine Tochter verrichte Schreib- und Hilfsarbeiten im notwendigen Ausmaß und helfe bei Recherchen. Im Rahmen der Zeugeneinvernahme wurde von Ehefrau und Tochter bestätigt, dass hinsichtlich der Tätigkeit keine Vereinbarungen getroffen wurden. Die Tätigkeit von Ehefrau und Tochter sind als typische Büro-/Sekretariatsarbeiten zu qualifizieren. Plausibilitätsüberprüfungen wurden von Ehefrau nicht durchgeführt.

Die wesentlichen Vertragsbestandteile sind daher nicht mit genügender Deutlichkeit festgelegt. Das Vorbringen, dass die Ehefrau und Tochter Arbeitsleistungen "in einem gewissen Umfang" erbracht haben, rechtfertigt die Annahme eines mündlichen Vertrages allein ebenso wenig wie der Umstand, dass sie hierfür auch Zahlungen erhalten haben (vgl. VwGH 22.03.2010, 2008/15/0099; *Marschner*, in *Jakom*¹¹ (2018) § 4 Rn 333). Zudem fehlen Aussagen zu wesentlichen Vertragsbestandteilen wie der Bezahlung, dem Zeitraum und dem Ausmaß der zu erbringenden Tätigkeit oder zur Möglichkeit, sich vertreten zu lassen bzw. sind nicht mit genügender Deutlichkeit festgelegt.

Der Vereinbarung kommt daher keine Außenwirkung zu.

3.1.2.1.3. Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt

Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn ihr nicht die Art der zu erbringenden Leistung zu entnehmen ist (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0119) oder konkrete Abrechnungsmodalitäten fehlen (vgl. VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265). Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre.

Auf Basis der erstbehördlichen Schriftstücke bzw. im Lichte der Zeugeneinvernahme, fehlt es der Vereinbarung zwischen Bf. und seiner Ehefrau bzw. zwischen Bf. und seiner Tochter an der erforderlichen Eindeutigkeit. Zum einen ist die Art der zu erbringen Leistung unklar; zum anderen fehlen jegliche Abrechnungsmodalitäten. Eine Einschätzung darüber, ob auch ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, diese Tätigkeiten gegen jene Gegenleistung zu erbringen, ist damit nicht möglich. Untermauert wird dies auch durch die Aussagen der Ehefrau, wonach sie die Tätigkeit für niemand anderen als für den Bf. gemacht hätte. Auch die Aussagen von Tochter, wonach sie bei einem anderen

Auftraggeber genauer gewesen wäre, was die Entlohnung bzw. Aufzeichnung von Stunden betrifft, ist in diese Richtung zu würdigen.

Der Vereinbarung kommt daher kein klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt zu.

3.1.2.1.4. Fremdüblichkeit

Im Rahmen der Fremdüblichkeit ist zu prüfen, ob die Vereinbarung auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. ua. VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025). Maßgeblich ist die „*im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis*“ (vgl. VwGH 21.03.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt.

Gegen die Fremdüblichkeit sprechen das Fehlen wesentlicher Vertragsbestandteile, wie des Honorars, des Umfangs der Tätigkeiten, Angaben zur persönlichen Arbeitspflicht oder der Verwendung eigener Arbeitsmittel. Regelungen hinsichtlich der tatsächlich zu leistenden Arbeiten fehlen genauso wie eine zeitnah erstellte Stundenaufzeichnung (vgl. VwGH 04.06.2003, 2001/13/0300).

Sofern der Bf. in der Beschwerde vom 12.04.2010 darauf hinweist, dass der Arbeitsumfang jedes Jahr etwa gleich hoch sei, sodass die entsprechenden Entgelte dem Arbeitsanfall angemessen seien, hält dies einem Fremdvergleich nicht stand, weil eine nähere Überprüfung nicht möglich ist (vgl. UFS 23.11.2004, RV/0300-G/04). Im Lichte der VwGH-Rechtsprechung sind Vereinbarungen über Pauschalentgelte, die unabhängig davon anfallen, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, für Dienstleistungen, die im wesentlichen Bürodienste betreffen, dem Grunde nach absolut unüblich (vgl. VwGH 10.07.1996, 95/15/0181, 95/15/0182, 95/15/0183). Die Vereinbarungen mit Ehefrau und Tochter sind daher jedenfalls unüblich.

Zudem liegt das Honorar von jeweils 725 Euro knapp unter der Grenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG und führt damit nicht zur zwingenden Veranlagung. Sowohl Ehefrau als auch Tochter meldeten die bezogenen Einkünfte in den Streitjahren deshalb nicht, weil sie mit dem Honorar unter der Veranlagungsgrenze blieben. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist die Abhängigkeit der Höhe des Entgelts bzw. des Arbeitsumfangs vom Erreichen steuerlicher Grenzen unüblich (vgl. VwGH 21.03.1996, 92/15/0055). Untermauert wird dies ebenfalls durch das Vorbringen von Ehefrau und Tochter, wonach diese die Tätigkeit (wahrscheinlich) nicht ausgeführt hätten, wenn sie diese steuerwirksam erfassen hätten müssen.

Unter Berücksichtigung dieser Gründe ist daher nicht von fremdüblichen Verträgen zwischen dem Bf. und seiner Frau sowie dem Bf. und seiner Tochter auszugehen.

3.1.2.1.5. Gesamtwürdigung der Fremdleistungen

In einer Gesamtwürdigung ergibt sich daher, dass die vom Bf. getroffene Vereinbarung mit seiner Gattin und Tochter nicht die notwendige Außenwirkung besitzt, keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist und fremdunüblich ist.

Die Fremdleistungen können daher nicht als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden.

3.1.2.2. Abschreibungen

3.1.2.2.1. Allgemeines

Der Rechtsprechung des VwGH folgend, führt die Anschaffung eines PC und zusätzlich eines Notebooks vor dem Hintergrund der mobilen Einsetzbarkeit von Notebooks nicht dazu, dass die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht abzugsfähig sind, wenn der Einsatz eines solchen Gerätes nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG gelten die Absetzungen für Abnutzungen als Werbungskosten. Gemäß § 7 Abs. 1 EStG sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Nach herrschender Ansicht ist bei in Privatwohnungen eingesetzten Computern davon auszugehen, dass diese sowohl beruflich als auch privat verwendet werden (vgl.

Marschner, in Jakom¹¹ (2018) § 4 Rn 330). Der Privatanteil ist erforderlichenfalls im Schätzungswege zu ermitteln; auf Grund des bisher anerkannten Privatanteils von 30% bei Telefon- und Internetkosten, kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass dieser Privatanteil auch für den Computer und die Notebooks anzusetzen ist.

3.1.2.2.2. Notebook 2004

Das Finanzamt erkannte die Abschreibung des lt. Anlagespiegel 2004 angeschafften Notebooks als Werbungskosten an. Ein Privatanteil wurde nicht ausgeschieden.

Für das 2004 angeschaffte Notebook ist die Abschreibung daher für die Streitjahre 2006-2008 folgend zu korrigieren. Anzumerken ist, dass der Bf. fälschlicherweise die Halbjahresabschreibung des Anschaffungsjahres fortführte. Dies wird in der untenstehenden Berechnung berücksichtigt:

Anschaffungskosten	999,00 Euro	
Inbetriebnahme am 27.12.2004;		
Nutzungsdauer 5 Jahre		

AfA 2006	199,80 Euro	
- Privatanteil 30%	-59,94 Euro	
2006		139,86 Euro

AfA 2007	199,80 Euro	
- Privatanteil 30%	-59,94 Euro	
2007		139,86 Euro

AfA 2008	199,80 Euro	
- Privatanteil 40%	-59,94 Euro	
2008		139,86 Euro

3.1.2.2.3. Computer 2005

Das Finanzamt erkannte die Abschreibung des lt. Anlagespiegel 2005 angeschafften Computers als Werbungskosten an. Ein Privatanteil wurde nicht ausgeschieden.

Für den 2005 angeschafften Computer ist die Abschreibung daher für die Streitjahre 2006-2008 folgend zu korrigieren:

Anschaffungskosten Inbetriebnahme am 22.12.2005; Nutzungsdauer 5 Jahre	1375,91 Euro	
AfA 2006	275,18 Euro	
- Privatanteil 30%	-82,55 Euro	
2006		192,63 Euro

AfA 2007	275,18 Euro	
- Privatanteil 30%	-82,55 Euro	
2007		192,63 Euro

AfA 2008	275,18 Euro	
- Privatanteil 30%	-82,55 Euro	
2008		192,63 Euro

3.1.2.2.2. Notebook 2006

Die belangte Behörde erkannte die Aufwendungen des 2006 angeschafften Notebooks mit der Begründung nicht an, dass es der Lebenserfahrung widerspreche, dass zusätzlich zu zwei vorhandenen Computern noch ein weiterer Computer für die nichtselbständige Tätigkeit benötigt wird. Der Bf. weist hingegen darauf hin, dass das 2004 angeschaffte Notebook für viele Arbeiten zu langsam sei und nicht mehr für den vollen Arbeitsumfang verwendet werden könne.

Das Bundesfinanzgericht erkennt im zweiten Notebook ebenfalls eine berufliche Veranlassung, weil im Lichte der VwGH-Rechtsprechung der Einsatz auch eines zweiten Notebooks nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist. Die belangte Behörde ist dem Vorbringen des Bf., wonach des 2004 angeschaffte Notebook nicht mehr für den vollen Arbeitsumfang verwendet werden könne, nicht entgegen getreten.

Für das 2006 angeschaffte Notebook ist die Abschreibung daher für die Streitjahre 2006-2008 folglich und unter Ausscheiden eines Privatanteiles vorzunehmen:

Anschaffungskosten Inbetriebnahme am 19.05.2006; Nutzungsdauer 3 Jahre	1266,00 Euro	
AfA 2006	422,00 Euro	
- Privatanteil 30%	-126,60 Euro	
2006		295,40 Euro

AfA 2007	422,00 Euro	
- Privatanteil 30%	-126,60 Euro	
2007		295,40 Euro

AfA 2008	422,00 Euro	
- Privatanteil 30%	-126,60 Euro	
2008		295,40 Euro

3.1.3. Rechnerische Auswirkungen

Im Streitjahr 2006 erklärte der Bf. Werbungskosten in Höhe von 2.337,08 Euro. Die belangte Behörde kürzte diese auf 465,08 Euro (Fremdleistungen: -1.450 Euro,

Abschreibung Notebook 2006: -422 Euro). Auf Basis der Feststellungen unter 3.1.2.2. werden die Werbungskosten im Streitjahr 2006 um 252,81 Euro erhöht.

Im Streitjahr 2007 erklärte der Bf. Werbungskosten in Höhe von 2.349,08 Euro. Die belangte Behörde kürzte diese auf 477,08 Euro (Fremdleistungen: -1.450 Euro, Abschreibung Notebook 2006: -422 Euro). Auf Basis der Feststellungen unter 3.1.2.2. werden die Werbungskosten im Streitjahr 2007 um 252,81 Euro erhöht.

Im Streitjahr 2008 erklärte der Bf. Werbungskosten in Höhe von 2.309,01 Euro. Die belangte Behörde kürzte diese auf 437,08 Euro (Fremdleistungen: -1.450 Euro, Abschreibung Notebook 2006: -421,93 Euro). Auf Basis der Feststellungen unter 3.1.2.2. werden die Werbungskosten im Streitjahr 2007 um 252,81 Euro erhöht.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

3.2. Zu Spruchpunkt 2.: Unzulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH zur Zulässigkeit der Wiederaufnahme (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; 18.12.2008, 2006/15/0011; 30.05.1994, 93/16/0096; 12.4.1994, 90/14/0044; 22.04.2009, 2006/15/0257). Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Im Lichte der Begründungen zur Zulässigkeit des Werbungskostenabzuges kann auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen werden (zB. VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025 hinsichtlich Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen; VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125 hinsichtlich Anerkennung von Werbungskosten bei Verwendung eines Computers und zusätzlich eines Notebooks). Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 14. Juni 2019

