



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0430-G/10,
miterledigt RV/0431-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Auxiliaris Steuerberatung GmbH, 8490 Bad Radkersburg, Goritz b.R. 58, vom 14. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 14. August 2009 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den Streitjahren neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus seinem Dienstverhältnis an der technischen Universität, Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Diese setzten sich, wie in den vorangegangenen Jahren, aus Einkünften aus seiner Vortragstätigkeit beim bfi für betontechnologische Seminare und seiner Gutachtertätigkeit zusammen. Als Ausgaben machte der Bw. regelmäßig die Zahlungen an seine beiden Mitarbeiter (Kilometergeld und Tagessätze) und Aufwendungen für Arbeitsmittel geltend.

Vom Bw. wurden in den Streitjahren nachstehende Einnahmen und Ausgaben in den Beilagen zu den jeweiligen Einkommensteuererklärungen aufgelistet:

	2003	2004	2005	2006	2007
--	------	------	------	------	------

Einnahmen	19.189,92	18.887,92	21.820,00	23.862,00	29.945,00	
Ausgaben	7.576,58	7.676,40	5.352,54	1.947,54	7.225,50	

Am 4. März 2009 wurde beim Bw. eine Außenprüfung gem. § 147 BAO die Jahre 2005-2007 betreffend begonnen. Da im Zuge der Prüfung Konten mit zum Teil nicht erklärten Betriebseinnahmen vorgelegt wurden, kam es zur Ausdehnung dieser Prüfung auf den Zeitraum 2003-2008 gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 FinStrG .

Unter Tz 13b des Berichtes gem. § 150 BAO vom 14. August 2009 über das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung wurde Nachstehendes festgestellt:

„Bei der Unterfertigung des Prüfungsauftrages am 23.4.2009 über die Ausdehnung wurden vom steuerlichen Vertreter folgende Besteuerungsgrundlagen vorgelegt:

Umsatzsteuer:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Umsätze	68.182,78	40.853,26	38.558,64	98.794,40	81.151,96	63.645,24
20% USt	13.636,56	8.170,65	7.711,73	19.758,94	16.230,39	12.729,05
Vorsteuern	-3.305,34	-1.564,82	-2.236,61	-7.633,33	-5.778,11	-1.370,94
Zahllast	10.331,22	6.605,83	5.475,12	12.125,61	10.451,28	11.358,11

Gewinnermittlung:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
BE	89.476,75	53.580,29	52.805,88	108.624,00	89.955,89	72.243,19
BA	44.604,37	40.698,57	37.529,66	72.382,66	62.720,92	36.713,34
Gewinn	44.872,38	12.881,72	15.276,65	36.241,34	27.234,97	35.529,85

Tz.14: Für die Ermittlung der Umsatzsteuer wird von den vom steuerlichen Vertreter aufgebuchten Besteuerungsgrundlagen ausgegangen."

Unter Tz.16 führte die Prüferin aus, dass die geltend gemachte Vorsteuer für das Honorar an den Sohn im Jahr 2003 in Höhe von € 600 wegen familienhafter Mitwirkungspflicht nicht abzugsfähig sei, weshalb sich die Vorsteuer lt. Bp. im Jahr 2003 auf 2.705,34 Euro verringere.

Hinsichtlich der Gewinnermittlung wurden folgende Feststellungen getroffen:

„Tz.19: Für die Gewinnermittlung der selbständigen Arbeit (Gutachtertätigkeit, Vortragender) wird von den vom steuerlichen Vertreter aufgebuchten Besteuerungsgrundlagen ausgegangen.

Betriebseinnahmen:

Tz. 20: Die Ermittlung der Betriebseinnahmen erfolgte durch den steuerlichen Vertreter wie folgt:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
SV-Tätigk.	63.358,10	33.094,11	36.878,67	88.799,72	73.745,65	57.579,24
BFI	21.289,06	12.725,71	14.246,16	9.821,44	8.803,48	8.595,85
Erl.Sonstig.	4.824,71	7.759,13	1.679,95	9.994,99	7.406,33	6.066,00
Zinserträge	4,88	1,34	1,10	7,85	0,43	2,10
Erlöse lt.STB	89.476,75	53.580,29	52.805,88	108.624,00	89.955,89	72.243,19

Summe Erlöse lt. STB netto = Betriebseinnahmen lt. Bp.

Tz. 21: Die Betriebsausgaben wurden vom steuerlichen Vertreter wie folgt ermittelt:

2003	2004	2005	2006	2007	2008
44.604,37	40.698,57	37.529,23	72.382,66	62.720,92	36.713,34

Tz. 22: Die zu den nur mit 50% angesetzten Einnahmen im Schätzungswege mit 50% davon erklärten Ausgaben werden mangels belegmäßigen Nachweises und aufgrund der Tatsache, dass bereits für die Gutachtertätigkeit typische Betriebsausgaben wie zB. Büromaterial, AfA für Computer, etc. ohnehin geltend gemacht wurden, zur Gänze nicht anerkannt. Der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass diese fiktiven Betriebsausgaben zur Erzielung der Einnahmen notwendig waren, ist nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht gerechtfertigt, da die oben genannten typischen Betriebsausgaben für Computer etc. (die zum Großteil im Schätzungswege angesetzt wurden) ansonsten doppelt zum Ansatz gebracht würden. Auch andere Kosten wie zB Telefon oder Fahrtkosten wurden bereits in beträchtlicher Höhe im Schätzungswege vom steuerlichen Vertreter angesetzt und – obwohl belegmäßig nicht nachgewiesen - von der Betriebsprüfung im Wege der freien Beweiswürdigung anerkannt. Ein Ansatz von weiteren fiktiven Betriebsausgaben käme demnach der doppelten Geltendmachung gleich und wird daher wie folgt nicht anerkannt:

2003	2004	2005	2006	2007	2008
2.412,36	3.879,57	839,98	4.997,50	3.703,17	3.033,00

Tz. 23: In allen Prüfungsjahren wurden Kosten für Honorare an Familienangehörige in unten angeführter Höhe geltend gemacht.

Diese Kosten wurden in den ursprünglichen Steuererklärungen des Abgabepflichtigen noch nicht zum Ansatz gebracht. Erst nach der Herausgabe der Kontoauszüge und des damit in Zusammenhang stehenden Bekanntwerdens der bislang nicht erklärten Betriebseinnahmen, wurden vom Angabepflichtigen erstmals diese Honorare angeführt bzw. in der Berechnung des steuerlichen Vertreters angesetzt.“

Dazu führte die Betriebsprüferin aus, dass nur ein Auftragsschreiben und eine Bestätigung des Erhaltes einer Summe vorgelegt worden sei. Nach Überprüfung der für die Anerkennung von

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geforderten Voraussetzungen kam die Prüferin zu dem Ergebnis, dass die Honorare steuerlich nicht anzuerkennen seien und rechnete sie in nachstehender Höhe dem Gewinn wieder hinzu.

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Gattin	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600
Sohn P.			3.600	3.600	3.600	3.600
Sohn B.	3.000	3.600				
Sohn D.	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600
Summe	10.200	10.800	10.800	10.800	10.800	10.800

„Tz. 24: In allen Prüfungsjahren wurden Kosten für Strom und Heizung in Höhe von jährlich € 1.710 geltend gemacht. Diese Kosten betreffen den Bereich des Schreibtisches/Computer des Abgabepflichtigen im Keller seines Wohnhauses.

Ein belegmäßiger Nachweis dieser Kosten konnte nicht vorgelegt werden, sie wurden vielmehr wie folgt geschätzt.

Strom	2.700,00
Heizung	3.000,00
Betriebskosten gesamt	5.700,00
Betriebskosten betrieblich (geschätzt 30%)	1.710,00

Da ein prozentueller Anteil der Gesamtkosten des Hauses geltend gemacht wird, ist anzunehmen, dass die steuerliche Vertretung damit die Kosten für das Arbeitszimmer rund um den Schreibtisch meint.

Die Berechnung der 30% wurde der Betriebsprüfung nicht nachgewiesen, bzw. wurde keine Flächenberechnung vorgelegt.

Anteilige Betriebskosten (Beheizung, Strom) können nur bei Vorliegen eines im

Wohnungsverband liegenden echten Arbeitszimmers geltend gemacht werden, die im Zusammenhang mit Einkunftsquellen liegen, deren Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegen.

Die Umsatzsteuersonderprüfung am 10.2.2009 wurde in dem nun durch den steuerlichen Vertreter erstmals als Arbeitszimmer bezeichneten Kellerraum durchgeführt. Dabei hatte die Betriebsprüferin Gelegenheit die Räumlichkeiten zu besichtigen. Es handelte sich um einen vom Stiegenhaus zugänglichen Kellerraum in geschätzter Größe von ca. 20 – 30 m². Außer dem in einer Nische stehenden Schreibtisch mit Computer und einer Ablage für Ordner war in diesem Raum nichts als Arbeitszimmer erkennbar. Vielmehr befand sich in diesem Raum eine Bartheke, eine rustikale Eckbank mit Tisch, ein Schlagzeug sowie private Bilder, sodass der Charakter des Kellerraumes an einen Partyraum bzw. Musikraum erinnerte.

Da zu Beginn der Betriebsprüfung noch nicht Kosten für diesen nach Ansicht der Betriebsprüfung typisch von der privaten Lebensführung dominierten Raum geltend gemacht wurden, wurde dieser Raum vom Abgabepflichtigen auch nicht näher als solcher dar gestellt. Erst nach Offenlegung der Konten bzw. verkürzten Betriebseinnahmen wurden diese Betriebskosten nun nachträglich geltend gemacht und zudem nur in geschätzter Höhe ohne belegmäßigen Nachweis.“

Tz. 25: Ermittlungen Betriebsausgaben lt. Bp.:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
BA (Tz.21)	44.604,37	40.698,57	37.529,23	72.382,66	62.720,92	36.713,34
Tz. 22	-2.412,36	-3.879,57	-839,98	-4.997,50	-3.703,17	-3.033,00
Tz. 23	-10.200,00	-10.800,00	-10.800,00	-10.800,00	-10.800,00	-10.800,00
Tz. 24	-1.710,00	-1.710,00	-1.710,00	-1.710,00	-1.710,00	-1.710,00
BA lt.Bp.	30.282,01	24.309,00	24.179,25	54.875,16	46.507,75	21.170,34

In der Folge erhöhte sich der Gewinn durch die Betriebsprüfung auf 59.194,74 Euro (2003), 29.271,29 Euro (2004), 28.626,63 Euro (2005), 53.748,84 Euro (2006), 43.448,14 Euro (2007) und 51.072,85 Euro (2008).

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheiden.

Dagegen wandte sich der Bw. rechtzeitig mit dem Rechtsmittel der Berufung und führte darin im Wesentlichen aus:

Seitens des Abgabepflichtigen sei für jedes zu prüfende Jahr eine Einnahmen-Ausgabenrechnung vorgelegt worden. Dabei seien die Betriebseinnahmen in drei Gruppen dargelegt worden. Unter der Gruppe „Erlöse SV-Tätigkeit 20%“ und „Erlöse BFI“ seien jene Erlöse erfasst worden, welche aus dem Belegwesen des Abgabepflichtigen eindeutig als solche zu identifizieren wären. In weiterer Folge seien auf dem Bankkonto des Abgabepflichtigen weitere Zahlungseingänge festzustellen gewesen, welche keinen unmittelbaren Zahlungsgrund ausgewiesen hätten. Im Wege der Schätzung sei durch den Abgabepflichtigen die Hälfte dieser Beträge als betriebliche Einnahmen angesehen und unter der Gruppe „Erlöse Sonstiges 20%“ als Einnahmen erfasst worden. Gegen diese Erfassung der Erlöse im Schätzungswege habe seitens der Betriebsprüferin weder Einwendungen hinsichtlich des Schätzungsgrundes noch Einwendungen hinsichtlich der Schätzungshöhe gegeben. Analog dazu seien auch geschätzte Betriebsausgaben angesetzt worden. Dieser Ansatz der Betriebsausgaben sei seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden, was bedeuten würde, dass es in diesem Fall möglich wäre, ohne Betriebsausgaben Erlöse zu erzielen. Wie dies gehen solle, sei nicht erläutert worden. Es wäre allein schon aus betriebswirtschaftlicher Sicht von Interesse, wie das gehen solle. „Dieses System könnte dann ja zu einem allgemeinen Grundsatz der Volkswirtschaft werden. Faktum ist, dass natürlich für die Erlangung der gegenständlichen Einnahmen Betriebsausgaben in ungefähr selber Höhe anfielen, wie sie auch für die anderen Erlösgruppen anzusetzen waren. Eine doppelte Geltendmachung liegt insofern nicht vor, als eben die belegmäßig nachgewiesenen Betriebsausgaben nur die belegmäßig definierten Einnahmen betreffen. Die Anerkennung sämtlicher diesbezüglicher Betriebsausgaben im gesamten Prüfungszeitraum wird daher beantragt.“

Die nicht anerkannten Ausgaben die „Werkverträge zwischen den Söhnen und der Gattin des Abgabepflichtigen“ betreffend brachte der Bw. vor, dass es sich bei den vereinbarten Werkleistungen um das Erbringen ganz konkreter Leistungen – die er in diesem

Zusammenhang auch auflistete - gehandelt habe. Leistungen, welche nicht im Familienverband anfielen, sondern Leistungen die, auch wenn sie von einem Fremden erbracht worden wären, von diesem ganz spezifische fachliche Kenntnisse erfordert hätten.

Zu den nicht anerkannten Energiekosten brachte der Bw. vor:

Diese Ansätze orientierten sich im Schätzungswege an den tatsächlichen Energiekosten des Abgabepflichtigen. Dabei seien die auf den Privatbereich entfallenden Energiekosten ausgeschieden worden. Die der Abgabenbehörde vorgelegte Schätzung sei natürlich auf Grund der vorhandenen Abrechnungen erfolgt. Die Abgabenbehörde habe die Anerkennung dieser Energiekosten mit der Begründung versagt, dass hinsichtlich dieser Kosten kein Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliege.

Der steuerliche Vertreter des Bw. führte in der Folge aus:

„Dazu ist festzuhalten, dass das Vorliegen eines Arbeitszimmers für Stromkosten für einen Laptop-PC sekundär ist. Einen Computer kann man eben nur mit Strom betreiben. Abgesehen davon, dass das Arbeitszimmer von der Prüferin besichtigt wurde. Beim gegenständlichen Arbeitszimmer handelt es sich überhaupt nicht um einen Partyraum, wie er aus den Erinnerungen der Prüferin hervorkommt. Der Abgabepflichtige verfügt sonst nirgends über eine büroähnliche Einrichtung zur Verrichtung seiner Tätigkeit. Daher steht ihm die Einrichtung eines Arbeitszimmers zu. Aber, wie bereits ausgeführt, Kosten eines Arbeitszimmers wurden ja überhaupt nicht zum Ansatz gebracht, bei den gegenständlichen Kosten handelt es sich eben um Energiekosten.“

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Fiktive Betriebsausgaben

Der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass diese fiktiven Betriebsausgaben zur Erzielung der Einnahmen notwendig gewesen seien, sei nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht gerechtfertigt, da die typischen Betriebsausgaben für Computer und Büromaterial, etc. ansonsten doppelt zum Ansatz kämen. Auch andere Kosten wie zB. Telefon oder Fahrtkosten seien bereits in beträchtlicher Höhe im Schätzungswege angesetzt und von der Betriebsprüfung im Wege der freien Beweiswürdigung anerkannt worden.

Honorare an Familienangehörige

Diese Kosten seien in den ursprünglichen Steuererklärungen des Abgabepflichtigen noch nicht zum Ansatz gebracht worden. Erst nach Herausgabe der Kontoauszüge und des damit in

Zusammenhang stehenden Bekanntwerdens der bislang nicht erklärten Betriebseinnahmen seien vom Abgabepflichtigen erstmals diese Honorare angesetzt worden. Dazu seien jährliche „Auftragsschreiben“ vorgelegt worden:

Gattin: Telefondienst, Post, Korrekturen, Übersetzungen, etc.

Sohn B.: Arbeiten im EDV Bereich

Sohn P.: Arbeiten im EDV Bereich

Sohn D.: Arbeiten auf Baustellen

Auf den Schreiben befindet sich der Vermerk: „Vereinbart wird ein monatlicher Pauschbetrag von € 300,00.“ Durch einen zusätzlichen händischen Vermerk im Dezember des jeweiligen Jahres werde der Erhalt bestätigt.

In weiterer Folge wurde auf die Voraussetzungen zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen hingewiesen und zum Ausdruck gebracht, dass diese Voraussetzungen nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht gegeben seien; dies aus folgenden Gründen:

„Es wurden keine unter Fremden übliche Dienstverträge über den genauen Inhalt der Tätigkeit abgeschlossen, aus dem ersichtlich wäre, was genau gemacht werden sollte und wann genau diese Tätigkeit ausgeführt wurde (Stundenaufzeichnungen).“

Es gibt keine Regelungen über Dienstbeginn und Dienstende.

Es ist nicht vereinbart, wieviele Wochenstunden gearbeitet werden muss.

Es fehlt die Berechnung für die Bezahlung der Tätigkeit (wie hoch war der tatsächliche Stundenlohn?).

Weiters fehlt die Regelung über etwaige Urlaube etc..

Es gibt keinen schriftlichen Dienstvertrag (das pauschale „Auftragsschreiben“ ist einem solchen nicht vergleichbar).

Es wurden keine Anmeldungen bei der Sozialversicherung durchgeführt bzw. keine Lohnabgaben abgeführt.

Die Art der Bezahlung (Gesamtbetrag wurde am Jahresende lt. Vermerk bar ausbezahlt) entspricht nicht der Fremdüblichkeit.“

Arbeitszimmer

Diesbezüglich wurde nochmals auf die Ausführungen im Bericht vom 14. August 2009 verwiesen und darauf hingewiesen, dass im Berufungsbegehren nicht die Kosten für ein Arbeitszimmer, sondern nur Energiekosten beantragt worden seien. Solche könnte jedoch nur im Zusammenhang mit einem echten Arbeitszimmer zum Ansatz gebracht werden.

Dagegen richtete sich der Bw. mit seinem *Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz*.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 29. April 2010 setzte sich der steuerliche Vertreter des Bw. wieder ausführlich mit der Frage der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige auseinander. Zu den nicht anerkannten „50%-Betriebsausgaben“ führte der steuerliche Vertreter aus, dass die in der Berufungsverfahrensentscheidung zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht der Abgabenbehörde unrichtig sei. Die Abgabenbehörde begehe in diesem Zusammenhang einen Systembruch. Einerseits erkenne sie Betriebseinnahmen, die ungeprüft fiktiv zum Ansatz gelangt seien ohne weiteres an und ziehe daraus ihre Steuervorteile, andererseits stelle sie in Abrede, dass solchen fiktiven Einnahmen auch systembedingt („weil es eben auf dieser Welt keine Einnahmen ohne die Erbringung irgend eines Aufwandes gibt“) Ausgaben gegenüberstünden.

Das Argument des doppelten Ansatzes von Betriebsausgaben stimme insofern nicht, als den tatsächlich belegmäßig nachgewiesenen Betriebsausgaben auch belegmäßig nachgewiesene Betriebseinnahmen gegenüberstünden. Den gegenständlichen Ausgaben ständen eben zusätzlich angesetzte Betriebsausgaben gegenüber. Doppelt zum Ansatz gebracht sei hier gar nichts geworden. Es werde beantragt, entweder die seitens des Abgabepflichtigen zum Ansatz gebrachten Betriebsausgaben anzuerkennen oder die Betriebseinnahmen, welche zur Hälfte zugeschätzt worden seien, zu vernachlässigen.

Zu den nicht anerkannten *Honoraren* führte der steuerliche Vertreter aus, dass er bereits während der Prüfung der Prüferin mehrmals dargelegt habe, dass die Zahlungen auf Grund mündlicher Werkverträge geleistet worden seien. Diese Aufträge würden nunmehr genau dargestellt und darauf hingewiesen, dass diese Leistungen für die Ausübung der Tätigkeit des Abgabepflichtigen unerlässlich seien. Bedingt durch den Umfang dieser Leistungen sei er gezwungen gewesen, die Leistungen als Fremdleistungen zuzukaufen. Dabei handle es sich jeweils um einzelne, gesonderte Aufträge. Die für die Anerkennung solcher Betriebsausgaben geforderte Publizität sei dabei fremdüblich gewahrt worden. Die Auftragnehmer seien, soweit es die Tätigkeit zugelassen habe, nach außen aufgetreten.

Die nicht anerkannten Kosten das *Arbeitszimmer* betreffend führte der steuerliche Vertreter erklärend aus, dass es sich dabei nicht um die Kosten für ein Arbeitszimmer handle, sondern ausschließlich um den Ansatz von Energiekosten:

„Zu den Kosten eines Arbeitszimmers gehören ganz andere Arten von Aufwendungen. Dazu gehören von den anteiligen Kosten für Fußboden und Türen, die Kosten hin bis zu den

einzelnen Kosten der Einrichtungsgegenstände. Es ist unerklärlich, warum die Abgabenbehörde nicht auf die Argumentation des Abgabepflichtigen eingeht und stets ihrerseits von einem Arbeitszimmer spricht.“

Die Argumentation der Abgabenbehörde griff der Bw. auf und beantragte in diesem Schreiben die Anerkennung von weiteren 1.450 Euro für Absetzung für Abnutzung für das Gebäude (anteilig) und die Einrichtung dieses Raumes.

Begründend führte er dazu aus, die Einrichtungsgegenstände wie Schreibtisch, EDV-Anlage, Sitzgelegenheiten, Büroschränke, etc. seien für die Ausübung der gegenständlichen Tätigkeit unerlässlich. Daher sei dafür ein geeigneter Büroraum erforderlich. Dieser Büroraum sei vom Abgabepflichtigen im Keller seines Einfamilienhauses eingerichtet worden. Das geschäftliche Auftreten bei den Kunden erfordere auch den Empfang der Kunden in den eigenen Geschäftsräumen. „Und in diesem Zusammenhang ist es im mitteleuropäischen Raum usus, dass dem Kunden auch Getränke, sei es Kaffee oder seien es sonstige Getränke, hin bis zu einem Glas Wein angeboten werden. Die Einrichtung beinhaltet daher neben den oben beschriebenen Einrichtungsgegenständen auch eine kleine Anrichte, die für das Anbieten diverser Getränke vorgesehen ist. Dies hat denselben Sinn, wie eine kleine Teeküche, die in anderen Unternehmen ist. Diese Anrichte scheint der Prüferin als Bartheke in Erinnerung geblieben zu sein. Tatsache ist, dass diese Anrichte im Gesamtbild dieses Büroraums eine sehr untergeordnete Rolle spielt und auch im räumlichen Verhältnis zu den anderen Einrichtungsgegenständen sehr klein ist.“

„Tatsache ist, dass der gesamte Büroraum ausschließlich für die betrieblichen Zwecke des Abgabepflichtigen verwendet wird. Dass die Prüferin bei ihrer Besichtigung des Büroraums ein vorübergehend in diesem Raum abgestelltes Schlagzeug feststellen konnte, spricht für die vielleicht etwas naive Ehrlichkeit des Abgabepflichtigen, der sich offensichtlich der möglichen Auswirkung dieses kurzfristigen, vorübergehenden Ablagerns von privaten Gegenständen in seinem betrieblichen Raum nicht bewusst war, sonst wäre es ihm wohl leicht möglich gewesen, die Ablagerung vor dem Betreten des Raums durch die Prüferin zu beseitigen.“

Diese Begehren untermauerte der Bw. durch die Vorlage von Fotos des gegenständlichen Raumes.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Honorare an Familienangehörige

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden. Weiters dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 leg.cit. freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119).

Die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten wiedergegebenen 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. Der Grund für diese Anforderung liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Weg bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits.

Helfen Familienmitglieder im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen

wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcherart zugewendete „Gegenleistung“ stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Im vorliegenden Fall ist somit zu überprüfen, ob vom oben beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen vorgelegen sind.

Vorgelegt wurden für all die Streitjahre so genannte „Auftragsschreiben“ mit den nachstehenden Texten:

1. Auftragsgegenstand sind Arbeiten im EDV Bereich. Sie beinhalten Erstellungen von Power Point Präsentationen, Erstellen von Graphiken, etc.
2. Auftragsgegenstand sind ausschließlich Büroarbeiten. Sie beinhalten u.a. Telefondienst, Post , Korrekturen, Übersetzungen, etc.
3. Auftragsgegenstand sind Arbeiten auf Baustellen. Sie beinhalten Hilfeleistungen bei div. Prüfungen am Bauwerk, wie zB. Protokollführung, Ebenheitsmessungen etc. sowie statistische Auswertungen von Ergebnissen. Baustellenbesuche können auch am Wochenende erfolgen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei diesen aufgezählten Aufgaben grundsätzlich um typische Tätigkeiten, die für eine familienhafte Mitarbeit sprechen. Es ist geradezu selbstverständlich, dass in einem Familienverband lebende Kinder, den Vater mit einfachen Hilfsleistungen unterstützen, bzw. die Ehegattin, diesem beisteht.

In der Folge konnte im vorliegenden Fall weder nachgewiesen, noch glaubhaft gemacht werden, dass diese Arbeiten von der Art und vom Umfang her über die gebotene Mitwirkungs/Beistandspflicht hinausgehen.

Bereits mit Bescheid vom 12. September 2001, den Einkommensteuerbescheid 1999 betreffend, wurden die diversen Arbeiten der Söhne und der Ehegattin als familienhafte Mitarbeit qualifiziert, mit der Begründung, es fehle an einer vertraglichen Vereinbarung, aus der der behauptete Leistungsaustausch zweifelsfrei nachvollziehbar wäre, noch lägen Unterlagen vor, aus denen der Leistungsumfang, die Leistungsbeschreibung bzw. sonstige Modalitäten der Auftragsbeziehung exakt überprüfbar wären.

In der Berufungsvorentscheidung die Streitjahre betreffend, hat das Finanzamt wiederum aufgezeigt, dass alle Voraussetzungen fehlen, um eine Überprüfung und in der Folge auch Anerkennung des behaupteten Vertragsverhältnisses zu ermöglichen. Dem entgegnet der Bw.

in seiner Ergänzung zum Vorlageantrag nur, dass eben keine Dienstverhältnisse vorliegen, sondern „von klaren Werkverträgen“ auszugehen sei.

Auch das Vorliegen eines behaupteten Werkvertrages ist anhand der Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu prüfen (Doralt, EStG¹⁴, § 2. Tz.167/4).

Im vorliegenden Fall sprechen weder die vertragliche Gestaltung noch die Ausführungen des Bw. für die Annahme, dass die Familienmitglieder aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung tätig geworden sind. Es wurden nur die obgenannten Schreiben vorgelegt, die eine Reihe von Tätigkeiten aufzählen. Zur Abgeltung dieser Tätigkeiten wird ein pauschaler, über fünf Jahre gleich bleibender Betrag genannt, der einmal im Jahr zur Auszahlung gekommen sein soll. Eine Vorgangsweise, die unter Familienfremden sicher keine Akzeptanz finden würde. Aber auch die diversen Schriftsätze des Bw. listen die Tätigkeiten nur auf und geben keine Handhabe für deren Überprüfung nach den eingangs aufgezählten Kriterien.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt somit zu der Auffassung, dass im vorliegenden Fall nicht von schuldrechtlich exakt nachvollziehbaren Leistungsbeziehungen auszugehen ist, die über die familienhafte Mitwirkungs/Beistandspflicht hinausgehen, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

ad Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Im vorliegenden Fall stellt der Bw., der ursprünglich nicht davon ausgegangen ist, für seine Tätigkeit ein Arbeitszimmer zu benötigen, auch im weiteren Verfahren nie dar, weshalb das Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner Tätigkeit bilde. Er rechtfertigt vielmehr einen von ihm willkürlich geschätzten und in der Folge nicht anerkannten Aufwand für Energie, im Zuge des Verfahrens mit dem Vorhandensein eines Arbeitszimmers. Zur Untermauerung legt er seinem letzten Schreiben auch Fotos bei, die jedoch nicht geeignet sind, die Ausführungen des Finanzamtes zu widerlegen.

Die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Verwendung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers ist Voraussetzung dafür, um überhaupt von einem Arbeitszimmer sprechen zu können (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148).

Eine private Nutzung ist entsprechend dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nur dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist und daher eine nahezu ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers besteht. Ist dies nicht der Fall, so greift bereits das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 lit. a EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 20 Tz 104/9).

Im vorliegenden Fall beschreibt die Prüferin diesen Raum als einen im Keller gelegenen Partyraum, der offensichtlich auch als Probenraum Verwendung gefunden hat. Diese Feststellung wird vom Bw. auch nicht bestritten. Die Tatsache, dass sich in diesem Raum eine Bar befindet, wird vom Bw. verharmlost, indem er sie als klein im Gegensatz zum Raum beschreibt und weiters behauptet, dass das Schlagzeug nur vorübergehend abgestellt wurde. Das ändert nichts daran und wird auch durch die vorgelegten Fotos bestätigt, dass sich in diesem Raum zwar ein Computer mit Zubehör befindet, aufgrund seiner Ausstattung jedoch eindeutig davon auszugehen ist, dass dieser Raum nicht nur im untergeordneten Ausmaß privat genutzt wird.

Die im Schätzungswege beantragten Kosten sind somit der Privatsphäre des Bw. zuzurechnen.

50%-Betriebsausgaben

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Wie aus den Prüfungsfeststellungen erkennbar ist, kann von der unbestrittenen Tatsache ausgegangen werden, dass der Bw. einen Großteil seiner Einnahmen nicht erklärt hat. Im Zuge der Überprüfung des betrieblichen Kontos konnte oder wollte der Bw. diverse Buchungen, vor allem Gutschriften, nicht aufklären. Obwohl die Ermittlungen ergeben haben, dass die Zahlung von 1.582,08 Euro vom 30. Mai 2006 unter dem Titel „Autohandel“ eindeutig der betrieblichen Sphäre zugerechnet werden kann, sind das Finanzamt und der Bw. überein gekommen, nur die Hälfte dieser Gutschriften als betrieblich veranlasst zu erfassen. Da zumindest eine Gutschrift in Höhe von 1.293,97 Euro (Rückbuchung vom 21. November 2008) ihre Veranlassung im privaten Bereich hat, kann der Unabhängige Finanzsenat dieser Vorgangsweise zustimmen.

Der Bw. erzielt im vorliegenden Fall Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Sachverständiger und Vortragender. Es wird nie behauptet, dass sich die Gutschriften auf eine andere Tätigkeit beziehen, auch wenn sie vom Bw. irreführend als „sonstige Erlöse“ bezeichnet werden.

Alle Betriebsausgaben, die nach der Verkehrsauffassung mit dem Betrieb des Bw. im Zusammenhang stehen (ua Computer, Versicherung, Telefon, Fremdleistungen, Büromaterial), wurden vom Bw. im Rahmen einer schätzungsweisen Ermittlung glaubhaft gemacht.

Grundsätzlich hat ein Steuerpflichtiger die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalls nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4, Tz 269/1).

Für die beantragten Betriebsausgaben in Höhe von 50% der Einnahmen legte der Bw. keinen Nachweis vor. Der Bw. hat auch nie den Versuch unternommen darzulegen, um welche darüber hinausgehenden Betriebsausgaben es sich hierbei überhaupt handeln könnte. Die bloße Behauptung, es handle sich um Betriebsausgaben, ist keine hinreichende Glaubhaftmachung und führt zur Nichtanerkennung dieses beantragten Betrages.

Auf Grund der gegebenen Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Der Bw. hat in seinem Schriftsatz vom 29. April einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung statt zu finden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in einer Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird.

Der in einem den Vorlageantrag ergänzenden Schriftsatz gestellte Antrag begründet somit keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Graz, am 31. Jänner 2011