

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 11.5.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 10.5.2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt/Verfahren

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2016.

Der Beschwerdeführer erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 beantragte er, Steuerberatungskosten iHv 2.400 € steuermindernd als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachten Steuerberatungskosten mangels Glaubhaftmachung nicht (Bescheid vom 10.5.2017).

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 11.5.2017 Beschwerde und legte zum Beweis für das Vorliegen von Steuerberatungskosten in der beantragten Höhe die Rechnung Nr. 010440 vom 13.12.2016 des Steuerberaters R vor, in der dieser seine Leistungen für den Beschwerdeführer als *"Erstellen AN Veranlagung für die Jahre 2013-2016 samt Erklärungen und Einreichungen. Prüfung diverser Dienstverträge und laufende Beratung"* beschrieb.

Mit Vorhalt vom 25.7.2017 ersuchte das Finanzamt um Vorlage eines Zahlungsnachweises betreffend obige Rechnung. Der Beschwerdeführer legte daraufhin Kopien der Rechnung vom 13.12.2016 mit dem handschriftlichen Buchungsvermerk "2700/1803", das Kontoblatt des Beschwerdeführers Daniel R mit der Kontonummer

"1803", das den Eingang einer Barzahlung (K 20) am 13.12.2016 aufweist, und eine handschriftliche "Aufstellung zur AR von Daniel R" mit nachstehendem Inhalt vor.

2013	AN-Veranlagung, Prüfung mehrerer Dienstvertrags-Vorlagen incl. mehrerer Besprechungen; Gesamt 11 Std. à 100 €	1.100 €
2014	Pauschal	300 €
2015	Pauschal	300 €
2016	Pauschal	300 €
		2.000 €

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.8.2017 wies das Finanzamt unter Hinweis darauf, dass die Vertragsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer Daniel R und Steuerberater R, insbesondere hinsichtlich der Sammelverrechnung über einen Zeitraum von mehreren Jahren erbrachten Einzelleistungen völlig fremdunüblich gestaltet worden sei, die Beschwerde als unbegründet ab. Auf die nähere Argumentation wird verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 21.8.2017 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung. Begründend führte er aus, es gebe kein verwandtschaftliches Verhältnis zu Steuerberater R, da dieser nicht sein Vater sei. Es gebe keine gesetzlichen Bestimmungen, die Verrechnungssätze vorschrieben und die Art der Bezahlung regle.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Die vom Beschwerdeführer laut Sammelrechnung des Steuerberaters R vom 13.12.2016 als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten für "*Erstellen AN Veranlagung für die Jahre 2013-2016 samt Erklärungen und Einreichungen. Prüfung diverser Dienstverträge und laufende Beratung*" betragen 2.400 €. Diese wurden durch Barzahlung am 13.12.2016 beglichen.

Die Anträge zur Arbeitnehmerveranlagung (L1) wurden jeweils über Finanz-Online eingebracht.

2013	L1 vom 6.4.2014.
2014	L1 vom 1.3.2015
2015	L1 vom 13.3.2016
2016	L1 vom 22.2.2017

Steuerberater R ist der Stiefvater des Beschwerdeführers.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den beim Finanzamt vorliegenden Daten und den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen.

In den Beihilfedaten des Finanzamtes scheint Steuerberater R als "anderer Elternteil" des Beschwerdeführers auf. Er ist zwar nicht der leibliche Vater des Beschwerdeführers, jedoch mit dessen Mutter verheiratet und alle drei haben den gleichen Familiennamen R. Steuerberater R ist der Stiefvater des Beschwerdeführers.

Die Abrechnungsmodalitäten sind aus den vorgelegten Beweismitteln ersichtlich. Die Rechnung Nr. 010440 vom 13.12.2016 trägt den handschriftlichen Buchungsvermerk "2700/1803" (Kassa/Kundenkonto). Das Kontoblatt des Beschwerdeführers Daniel R mit der Kontonummer "1803" weist den Eingang einer Barzahlung (K 20) am 13.12.2016 auf. In der handschriftlichen "Aufstellung zur AR von Daniel R" erfolgt eine Zuordnung der Kosten auf die einzelnen in der Sammelrechnung vom 13.12.2016 angeführten Leistungen.

### **Rechtslage**

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Die Abgabenbehörde kann von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte "Angehörige (§ 25)", Haushaltsangehörige oder Angestellte handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht obwalten (Abs. 4).

Gemäß § 25 Abs. 1 BAO sind Angehörige im Sinn der Abgabenvorschriften

1. der Ehegatte;
2. die Verwandten in gerader Linie und die Verwandten zweiten, dritten und vierten Grades in der Seitenlinie;
3. die Verschwägerten in gerader Linie und die Verschwägerten zweiten Grades in der Seitenlinie;
4. die Wahl-(Pflege-)Eltern und die Wahl-(Pflege-)Kinder;
5. Personen, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben, sowie Kinder und Enkel einer dieser Personen im Verhältnis zur anderen Person;
6. der eingetragene Partner.

### **Rechtliche Erwägungen**

Strittig ist, ob die geltend gemachten Steuerberatungskosten als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Der Beschwerdeführer ist der Stiefsohn von Steuerberater R und somit Angehöriger iSd § 25 BAO. Bei den vom Beschwerdeführer als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungsleistungen handelt es sich – wie das Finanzamt richtigerweise festgestellt hat – um Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen iSd § 25 BAO, die unter diesem Aspekt zu prüfen sind.

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – 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. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Es ist davon auszugehen, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also die Geschäftspartner "nichts schenken wollen". Dieser Interessensgegensatz fehlt vielfach bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden, wodurch allenfalls Zuwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 4 (§ 8 Abs. 2 KStG) in steuerlich abzugsfähige Aufwendungen unter welchem Titel immer gekleidet werden sollen und damit idR ein Splitting-Effekt bewirkt wird. Hier wird das subjektive Element des "Bereichernwollens" vermutet (VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113). Es ist dabei erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung sauber zu trennen. Ein Interessensgegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insbesondere bei Personen, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen, also zB bei Angehörigen iSd § 25 BAO (Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 4 Rz 331).

Bei Überprüfung der Vertragsgestaltung (Abrechnung der Steuerberatungsleistungen) zwischen dem Beschwerdeführer und Steuerberater R sah das Finanzamt ein Fehlen der Fremdüblichkeit in der Tatsache der pauschalen Abrechnung für vier Jahre – teilweise um Jahre im Nachhinein bzw. 2016 bereits Monate vor der Erstellung und Einreichung der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung.

Für das Bundesfinanzgericht sind die getroffenen Schlussfolgerungen aus folgenden Gründen nachvollziehbar.

Es liegt eine Sammelrechnung vor, aus der ersichtlich ist, dass der pauschale Rechnungsbetrag für folgende Leistungen gefordert wurde: *"Erstellen AN Veranlagung*

*für die Jahre 2013-2016 samt Erklärungen und Einreichungen. Prüfung diverser Dienstverträge und laufende Beratung."* Der Beschwerdeführer blieb jedoch eine nähere Umschreibung der erbrachten Steuerberatungstätigkeiten schuldig.

Aus der handschriftlichen Aufstellung ist ersichtlich, dass für 2013 1.100 € für "AN-Veranlagung, Prüfung mehrerer Dienstvertrags-Vorlagen incl. mehrerer Besprechungen" mit einem Zeitaufwand von 11 Stunden (100 €/Std.) veranschlagt wurden. Es liegen weder nähere Informationen hinsichtlich der überprüften Dienstverträge noch der dazu erfolgten Besprechungen vor. Es handelt sich dabei vielmehr lediglich um eine allgemeine vage Beschreibung der Tätigkeiten für 2013. Für die Folgejahre 2014 bis 2016 wurden jeweils 300 € "Pauschal" veranschlagt. Hiezu gibt es keinerlei weitere Angaben zu den durchgeführten Tätigkeiten von Steuerberater R.

Die vorgelegte Honorarnote lässt insgesamt offen, welche konkreten Leistungen (Tätigkeiten) abgerechnet wurden.

Die Anträge zur Arbeitnehmerveranlagung (L1) wurden jeweils über Finanz-Online eingebracht und zwar für 2013 am 6.4.2014, für 2014 am 1.3.2015, für 2015 am 13.3.2016 und für 2016 am 22.2.2017.

Die Begleichung erfolgte am gleichen Tag der Rechnungserstellung (13.12.2016) durch Barzahlung der 2.400 €. Die Leistungen für 2013 wurden somit 2 Jahre 8 Monate, für 2014 1 Jahr 9 Monate und für 2015 9 Monate nach deren Abschluss beglichen. Hingegen erfolgte bereits 2 Monate vor der Erstellung der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 die Bezahlung des Steuerberaterhonorars.

Die oben geschilderten Abrechnungsmodalitäten und die Begleichung der erbrachten Leistungen sind eindeutig fremdunüblich. Eine gleichartige Leistungsbeziehung gegenüber einem fremden Dritten ist undenkbar. Misst man diese Vorgangsweise an der allgemeinen Lebenserfahrung, so lässt dies nur den Schluss zu, dass der gewählte Abrechnungsmodus der Steuerberatungsleistungen nur mit der persönlichen Nahebeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Stiefvater erklärt werden kann.

Da eine solche Vereinbarung nicht dem Fremdvergleich standhält, sind die geltend gemachten Steuerberatungskosten als Sonderausgaben nicht abzugsfähig (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 18 Rz 121).

### **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.

Im gegenständlichen Fall wird über Sonderausgaben(Steuerberatungskosten) abgesprochen. Zu § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab, die im Wege der freien Beweiswürdigung beurteilt wurden. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 21. Februar 2018