



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DI Bw., vertreten durch Stb., vom 16. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 11. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Bundesbediensteter und bezieht weiters als Sachverständiger für Bauwesen Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Rahmen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2007 wurden die geltend gemachten Personalaufwendungen für die Tochter, Frau S.K., unter Verweis auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates, RV/1509-W/06, nicht anerkannt.

Gegen die genannte Entscheidung des UFS wurde Bescheidbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht (Geschäftszahl 2007/13/0102) und mit Erkenntnis vom 4.10.2010 abgewiesen.

Im Zuge des gegenständlichen Verfahrens wurde ergänzend eingewendet, dass sich die Umsätze des Bw. in den letzten Jahren sehr stark nach oben entwickelt hätten und es absolut unmöglich wäre die gesamte Tätigkeit - neben der hauptberuflichen Beschäftigung als Bundesbediensteter - eigenständig durchzuführen.

Ein entsprechendes back-office sei daher für den Bw. unumgänglich. Keines zu haben wäre absolut fremdunüblich und die Arbeit wäre in dieser Qualität und Quantität keineswegs bewältigbar.

Die Personalkosten belaufen sich in einer Bandbreite von 14 bis 16% zu den Bruttoeinnahmen (2002, 2003, 2005 und 2006), im Veranlagungsjahr 2007 sogar wesentlich darunter. Auch wurden die Überlegungen des Bw., auf Grund des großen Auftragsvolumens eine zusätzliche Arbeitskraft einzustellen, mit Korrespondenz vom 9.12.2008 dem Finanzamt bekannt gegeben.

Der in der eingangs erwähnten UFS-Entscheidung angesprochenen unverhältnismäßigen Vervielfachung zwischen Steigerung der Umsatzerlöse und der Personalkosten sei entgegenzuhalten, dass ausgehend vom Veranlagungsjahr 2000, die Umsatzerlöse in den Jahren 2000 bis 2003 (von Btto € 8 auf € 29,2) sich um das rd. 3,5fache erhöht, die Personalkosten im gleichen Zeitraum um das rd. 4,2fache (von € 1 auf € 4,2) erhöht hätten.

Weiters hätte in diesem Zeitraum die selbständige Nebentätigkeit des Bw., im Vergleich zu den Zeiträumen 1996 bis 1999, ein betriebliches Ausmaß erreicht, welche über eine bloße Nebentätigkeit, die alleine bewältigt werden kann, deutlich hinausgeht.

Die fehlende Fremdüblichkeit aus der Vervielfältigung Umsatzerlöse versus Personalkosten sei daher nicht nachvollziehbar.

Im Rahmen mehrerer Ersuchen um Ergänzung wurden dem Finanzamt folgende Unterlagen in Kopie bzw. im Original vorgelegt:

- Jahreslohnkonto Frau S.K. 2007(von HFP lfd. geführt)
- Jahreslohnzettel 2007
- Nachweis über den Zahlungsfluss in Form monatlicher Überweisungen in Kopie
- eilvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses in Kopie
- Dienstzettel vom 2.5.2001
- Kalender von Frau S.K. (Arbeitstage und Stunden ersichtlich) im Original,
- zusammenfassende Aufstellung der Arbeitsstunden - vom Arbeitgeber, DI Bw, abgezeichnet
- Nutzwertgutachten vom 30.3.2007 (exemplarisch)
- Auszug aus Plänen betreffend Erstellung des Nutzwertgutachtens (exemplarisch)
- Aufstellung und Erläuterung von DI Klug vom 28.1.2009

dazu ergänzend:

- Dienstvertrag vom 2.1.2008 mit Frau D.R.
- Jahreslohnkonto D.R. 2008 (von HFP geführt)
- Jahreslohnzettel 2008

Bezüglich der zwingend notwendigen Einsatzes eines „back-offices" würde weiters darauf verwiesen, dass es für den Bw. absolut unmöglich sei die immer umfangreicher werdende Arbeit alleine zu erledigen. Es wird in diesem Zusammenhang neuerlich betont, dass der Bw.

tagsüber bei voller Arbeitszeit im öffentlichen Dienst in verantwortungsvoller Position tätig wäre und die Sachverständigentätigkeit als Nebentätigkeit ausübe.

Es wäre daher absolut fremdunüblich keine Mitarbeiterin als „Support“ zu beschäftigen.

Da die Tochter S.K. nach Beendigung ihres Studiums in einer neuen fixen „Vollanstellung“ tätig sei, wäre das Dienstverhältnis einvernehmlich gelöst worden. Aufgrund der guten Arbeit die bis zur Beendigung per 31.12.2007 erbracht wurde, sei eine Zahlung als freiwillige Abfertigung erfolgt. Auch dies sei fremdüblich. Da unsere Personalverrechnung weit über 100 Dienstgeber in Kleinst-, Klein- und Mittelbetriebsgröße abrechnen, sei aus eigener praktischer Erfahrung gesichert festzustellen, dass auch unter „Fremden“ bei vergleichbarem Aufwand ähnliche Gehälter sowie - bei Zufriedenheit - freiwillige Abfertigungen bezahlt würden.

Dass laufende Unterstützung notwendig und das Gehalt fremdüblich sei, ergäbe sich auch aus dem Umstand, dass nach Beendigung der Tätigkeit durch S.K. eine andere, „familienfremde“ Mitarbeiterin (Frau D.R.) angestellt werden musste, da die Arbeit sonst nicht bewältigbar wäre. Über die Anstellung einer zusätzlichen weiteren Kraft wird zurzeit nachgedacht, da der Bw. nicht wie so oft weiterhin Nächte und Wochenenden für die selbständige Tätigkeit opfern möchte.

Die Arbeitsstunden, jeweils abgezeichnet und von Seiten des steuerlichen Vertreters empfohlen - seien im Kalender bzw. auf gesonderten Stundenlisten dokumentiert worden (vgl. Beilagen). Angemerkt wird aus der Praxis - in Klein oder Kleinstbetrieben gibt es oft keine bessere oder genauere Dokumentation – und kommt es de facto sogar bei „Fremden“ vor, dass es kaum oder keine Dokumentation gibt. D.h. - aufgrund des direkten Vergleichs mit der wirtschaftlichen Realität – sei jedenfalls Fremdüblichkeit gegeben.

Zusätzlich wurden exemplarisch die „Endprodukte“ sowie Arbeitsunterlagen vom Bw. (Nutzwertgutachten, Plan) vorgelegt. Die jeweilige Mitarbeiterin müsse unter anderem das Gutachten in eine übermittelbare Endfassung bringen (redigieren etc); Größen von Wohnungen in Plänen nachmessen, das heißt jeden Raum einzeln nachrechnen und Prüfen auf die Richtigkeit der m²-Angaben, Vergleichen von Einreichplänen mit Bestandsplänen, Übertragen der Werte in Excel-Dateien, Nachprüfen der Tabellen. Diese Prüftätigkeit sei von enormer Wichtigkeit für die Richtigkeit des Nutzwertgutachtens da dieses Gutachten Grundlage für die Wohnungs-Kaufverträge ist. Ein Fehler in den m²-Angaben der Wohnung bedeutet Rückabwicklung des Verkaufes von allen Wohnungen eines Hauses und für den Bw. große Haftungsprobleme.

Die Prüftätigkeit der Mitarbeiterinnen sei im Wesentlichen „Knochenarbeit“ und erfordere Genauigkeit und Zuverlässigkeit, aber keine Fachkenntnisse im Bereich des Bausachver-

ständigenwesens.

Es würde nochmals klar darauf hingewiesen, dass es für den Bw. absolut unmöglich wäre, die im Umfang in den letzten Jahren immer mehr gestiegene Arbeit ohne ausreichende Hilfe durch eine fixe Mitarbeitern in der geforderten Qualität und Quantität zu erbringen. Die vorliegenden Arbeitsunterlagen und Aufzeichnungen entsprechen der Praxis vieler Kleinstbetriebe. Eine Nichtanerkennung der Personalkosten würde der wirtschaftlichen Realität widersprechen.

In der Beilage legte der Bw. die Entwicklung und Gegenüberstellung der Umsatzsteigerung und der Personalkosten von 1996 bis 2009 wie folgt lautend dar (Stand: 25.1.2009):

Jahr	Einnahmen € inkl. USt	Personalkosten €	Personalkosten %
1996	2.130,00	290,00	Fallw. Personalhilfe
1997	2.167,00	145,00	Fallw. Personalhilfe
1998	6.105,00	363,00	Fallw. Personalhilfe
1999	10.477,00	363,00	Fallw. Personalhilfe
2000	8.482,00	1.017,00	Fallw. Personalhilfe
2001	14.227,00	2.569,00*	18,05
2002	29.087,00	4.023,00*	13,83
2003	29.250,00	4.270,00*	14,59
2004	5.604,00	4.329,00*	
2005	25.499,00	4.329,00*	16,97
2006	34.971,00	4.727,00*	13,51
2007	51.835,00	5.662,00 *o. Abfertigung	10,92
2008	131.368,00	7.275,00**	5,53

* mit Tochter

** mit neuer Mitarbeiterin

In den Jahren 1996-2000 wäre nur fallweise Schreibhilfe benötigt worden, da der Großteil der Schreibarbeiten selbst erledigt werden konnte, weil der Umsatz nicht so groß war.

In den Jahren 2001-2009 wäre Schreibhilfe, Plankontrolle und Bürounterstützung benötigt worden, weil

- der Umsatz gestiegen sei,
- der Zeitaufwand für die Nebenbeschäftigung immer größer wurde, infolge der Steigerung der Gutachtenanzahl und deshalb professionelle Hilfe, vor allem bei der Plankontrolle gebraucht wurde,
- außerdem seien die Augen schlechter geworden und daher nicht mehr möglich, so lange in die Nacht zu schreiben, da der Bw. tagsüber voll beschäftigt sei,
- die Leistungsfähigkeit nach der Krebsoperation Ende 2002 hätte abgenommen.
- Die Belastung 2008 mit nur einer Mitarbeiterin sei nicht mehr zu wiederholen, da der Bw. fast jeden Tag bis 23:00 tätig war.
- Befragungen in Ingenieurbüros ergaben einen
- Personalprozentsatz von 20 - 40% des Bw.

Die Berufung wurde mit abweisender Berufungsvorentscheidung erledigt und wie folgt begründet:

<Nach Durchsicht der vorliegenden Unterlagen und Studium des Aktes wird vom Finanzamt folgender Sachverhalt zugrunde gelegt.

Der Abgabepflichtige erzielt neben seinen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit auch

Einkünfte aus selbständiger Arbeit, indem er als Sachverständiger Gutachten erstellt. Für die Erstellung dieser Gutachten macht er Personalaufwand geltend.

Das gegenständliche Dienstverhältnis zwischen Herrn DI Bw und seiner Tochter Frau S.K. ist zweifelsfrei nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen über Verträge zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen. Demnach können Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

1. Ausdruck nach außen

Nach Außen in Erscheinung tritt das Dienstverhältnis nur durch einen unterfertigten Dienstvertrag. Die mit Vorhaltsbeantwortung vom 11.10.2005 auch dem UFS vorgelegte Kopie des Dienstzettels stimmt nicht mit der nunmehr eingereichten Kopie bzw. dem Original überein.

2. Klarer, jeden Zweifel ausschließender Inhalt

Vorgelegt wurde ein Dienstzettel, für welchen ein Standardformular mit dem Briefkopf des steuerlichen Vertreters verwendet wurde. Bei näherer Betrachtung fällt auf, dass darin keine Angabe darüber enthalten ist ob es sich um ein befristetes oder unbefristetes Dienstverhältnis handelt, und die Art der Tätigkeit („Bürotätigkeit“) sowie das Datum der Unterfertigung offenkundig mit einer anderen Handschrift als die restlichen Eintragungen vermerkt wurden. Dem Dienstzettel fehlen folgende gesetzlich vorgeschriebene Angaben:

Pkt. 3. befristetes oder unbefristetes Dienstverhältnis

Pkt. 6. Vorgesehene Verwendung: Bürotätigkeit

Die Angabe der vorgesehenen Verwendung kann gem. § 2 Abs. 5 AVRAG auch durch Verweisung auf die für das Arbeitsverhältnis geltenden Bestimmungen in Gesetzen oder geltenden KV erfolgen.

Im gegebenen Fall ist dies schon deshalb nicht möglich, weil der Dienstzettel keine Angabe darüber enthält, welcher konkreten Berufsvereinigung oder Interessensvertretung, die zum Abschluss von KV's ermächtigt ist, der Arbeitgeber, Herr DI Bw, angehört.

Aus demselben Grund entsprechen auch die Angaben unter den Punkten 8-10 nicht den gesetzlichen Anforderungen.

Unabhängig der gesetzlichen Voraussetzungen ist bei der von der Abgabenbehörde herangezogenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Vereinbarung dann mehrdeutig, wenn keine Einigung über das Ende des Dienstverhältnisses besteht und die zu leistende Tätigkeit nur mit dem Begriff „Bürotätigkeit“ beschrieben ist.

Der Arbeitsvereinbarung mit der Tochter mangelt es somit am Kriterium des klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts, da im vorgelegten Dienstzettel der Inhalt der zu erbringenden Arbeitsleistungen nicht nachvollziehbar ist und wesentliche gesetzlich vorgesehene Angaben fehlen, wie Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses, konkrete Arbeitszeiten, Lohnhöhe, Zuschläge für Feiertagsarbeit, Auszahlungsmodalitäten bei Mehr- oder Minderleistung, Art der zu erbringenden Leistungen, Normalarbeitszeit und Urlaubsregelung.

Unabhängig von dem oben Geschlossenen sind die Beweisstücke Kalender und Stundenliste wie folgt zu beschreiben und beurteilen:

Die Eintragungen im vorgelegten Schreibtischstehkalender von Frau S.K. aus dem Jahr 2007 beinhalten jeweils die gearbeitete Zeitdauer mit dem Hinweis „Papa“, teilweise auch Beginn- und Endzeit. Es gibt keine regelmäßigen „Arbeitstage“, in manchen Wochen wird öfter, in

anderen weniger oft vermerkt. Auf gesonderten zwei Blättern sind die geleisteten Arbeitsstunden im Jahr 2007 mit Datum und Projekt vermerkt. Diese Vermerke sind mit EDV erstellt und bis zum letzten Datum ausgedruckt und nicht handschriftlich verfasst. Für jeden Tag wurde eine Zeile verwendet. Neben jeder Zeile befinden sich zwei handschriftliche Häkchen. Aus Sicht der Abgabenbehörde kann eine derartig ausgedruckte EDV-Liste vollständig erst zum letzten Eintrag erstellt werden. Die Häkchen können zum Abgleichen der Liste mit dem Kalender entstanden sein. Für manche Tage stimmt die Tabelle mit dem Kalender der Tochter nicht überein.

Festgehalten wurde im Beibrief des steuerlichen Vertreters, dass die Mitarbeiterin u.a. die Quadratmeterangaben anhand von Plänen nachgemessen und nachrechnet hat und einen Vergleich von Bestands- und Einreichplänen durchführt. Weiters wird festgehalten dass dazu Genauigkeit, jedoch keine Fachkenntnisse im Bereich des Bausachverständigenwesens nötig seien.

Bei Durchsicht des Beispielgutachtens fällt auf, dass die Grundrisse der nachzumessenden Räumlichkeiten nicht immer rechteckig sind, wodurch das Nachmessen und Nachrechnen der Flächenangaben deutlich über Sekretariatsarbeiten hinausgeht. Bei Durchsicht des Gutachtens fällt weiters auf, dass das Hauptergebnis und somit der Schwerpunkt der Arbeit in Tabellenform angegeben ist wie dies etwa von Tabellenkalkulationsprogrammen unterstützt wird. Der kolportierte Aufwand des „Redigierens“ scheint mäßig, da auch die Textpassagen äußerst knapp sind, und zwar zweckmäßig und übersichtlich ausgeführt aber in keiner Weise aufwändig gestaltet erscheinen.

Die Tätigkeit der Überprüfung von m² - Flächenangaben und der Vergleich von Bestands- und Einreichplänen ist im Vergleich zu der, im Berufungsverfahren betreffend das Jahr 2004 dargestellten Tätigkeit - bei demselben zugrunde liegenden Dienstzettel - eine völlig andere Tätigkeit (2004 u.a. Vorbereitung und Einreichung von steuerlichen Unterlagen UVA's, Jahresabschlüsse).

Auch daraus geht hervor, dass der Inhalt und die Art der zu erbringenden Leistungen von vornherein nicht eindeutig festgelegt wurden. Weiters handelt es sich beim Nachmessen und Berechnen nicht um "Bürotätigkeit" im üblichen Sinn. Auch daraus ergibt sich, dass der Dienstzettel keinen eindeutigen Inhalt hat.

Der Verweis im Dienstzettel auf die für das Arbeitsverhältnis geltenden Bestimmungen eines nicht näher angeführten Kollektivvertrages ist daher auch aus diesem Grund nicht nachvollziehbar und inhaltsleer.

Aus dem Gesamtbild ergibt sich vielmehr, dass die Tätigkeit der Tochter für den Vater nicht über den Rahmen einer familienhaften Beihilfe hinausgegangen ist.

3. Abschluss unter Familienfremden unter gleichen Bedingungen

Selbst wenn man beim Kriterium des eindeutigen und über jeden Zweifel erhabenen Inhalts einen großzügigeren Maßstab heranzieht, was im Hinblick eines sich wandelnden Wirtschaftslebens fallweise als angemessen erscheinen mag, so ist durch den ab 2008 abgeschlossenen Dienstvertrag des Bw. mit einer familienfremden Person doch deutlich erkennbar, dass dieser von dem mit der eigenen Tochter geschlossenen Vertrag unter Anderem durch die Tatsache abweicht, dass über wesentlich mehr Punkte Vereinbarungen getroffen wurden. So liegen z.B. Regelungen über das Ende des Dienstverhältnisses beim neuen Vertrag ebenso vor, wie klare Einigung darüber, dass die Mittagspause nicht zur Arbeitszeit zu zählen ist. Dies unabhängig davon, dass auch materiell ein anderer Vertragsinhalt vorliegt. Dies ist insbesondere deshalb zu betonen, als der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2007 anderes vorbringt. Dort wird nämlich ohne Vorlage von Belegen geschrieben, dass nach Ablauf des Vertragsverhältnisses mit der Tochter zu denselben Bedingungen mit einer Familienfremden ein Vertrag geschlossen worden wäre („...zu den gleichen Konditionen aufgenommen..." 2. Seite der Vorhaltsbeantwortung).

Zum vorgelegten Angestelltendienstvertrag mit Frau D.R. wird angemerkt, dass Frau R. in Wien XXI wohnt und in der Regel in ihrer eigenen Wohnung tätig ist. Dies unterscheidet sich vom Arbeitsverhältnis mit Frau S.K., welche in der Wohnung des Auftraggebers tätig war. Weiters wurden ein Jahreslohnzettel sowie der Lohnkontoauszug von Frau R. beigelegt. Ergänzend zu dieser Begründung wird auf eine Excel-Tabelle als Beilage hingewiesen, aus der die unterschiedliche Entlohnung von Frau S.K. und der nunmehr beschäftigten, familienfremden Mitarbeiterin hervorgeht, die sich aus den vorgelegten Vereinbarungen ergibt. Anzumerken ist, dass Frau S.K. neben dem höheren Stundenlohn auch eine freiwillige Abfertigung erhalten hatte. Dies ergibt sich aus der vorgelegten einvernehmlichen Lösung und ist ein weiteres Zeichen für eine Fremdunüblichkeit des Arbeitsverhältnisses. Unüblich ist dies insbesondere in Anbetracht des geringen Beschäftigungsausmaßes von Frau S.K..

Vorgelegt wurde eine Übersicht über die wirtschaftliche Entwicklung der letzten Jahre. Hiezu ist auszuführen, dass die Entwicklung der Einnahmen für die Beurteilung der Fremdüblichkeit nicht relevant ist. Aus der Übersicht geht hervor, dass bis zum Beginn der Tätigkeit durch Frau S.K. fallweise Personalhilfe in Anspruch genommen wurde. Ab dem Einsatz von Frau S.K. werden relativ konstante deutlich höhere Personalkosten ausgewiesen, die dem gegenüberstehenden Einnahmen sind nicht so konstant.

Bei gesamthafter Würdigung fällt auf, dass die Tochter nur während der Zeit Ihres Studiums diese Tätigkeit ausübte. Finanziell blieb sie unter der steuerrechtlich und familienbeihilfenrechtlich relevanten Grenze. Sowohl die davor beschäftigte als auch die danach beschäftigte familienfremde Mitarbeiterin hatte bzw. hat ungünstigere Arbeitsbedingungen.

In Summe kommt die Abgabenbehörde bei Würdigung der vorgelegten Unterlagen und Beweismittel zum Ergebnis, dass zu den vereinbarten und gelebten Verhältnissen keine Fremde Dritte beschäftigt worden wäre.

Zu prüfen ist nun noch die Frage einer - trotz fremdunüblichen Vereinbarung - teilweisen Anerkennung der Personalkosten. Dies ist deshalb abzulehnen, da im Zuge der freien Beweiswürdigung die Behörde zum Schluss kommt, dass die Tochter tatsächlich nur im Rahmen der familienhaften Mithilfe einen Beitrag geleistet hat. Diese Schlussfolgerung ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

Aus Sicht der Abgabenbehörde ist davon auszugehen, dass im Zuge des Berufungsverfahrens vom Bw. Belegmaterial und Aufzeichnungsmodus entsprechend der ständigen Judikatur und Verwaltungspraxis adaptiert wurde. Damit wurde aus Sicht der Abgabenbehörde versucht, den Eindruck eines fremdüblichen Beschäftigungsverhältnisses zu erwecken. Davon ist unter Anderem aufgrund des adaptierten Dienstzettels und den nicht gänzlich korrekten Zeitaufstellungen auszugehen. Zu den Zeitaufzeichnungen ist anzumerken, dass es für die Abgabenbehörde vollkommen natürlich ist, dass sich in Tabellen, Listen und ähnlichen Grundaufzeichnungen Schreibfehler einschleichen können. Es ist jedoch nicht erklärbar dass bei der vorgelegten Tabelle mit relativ geringem Umfang eine doch verhältnismäßig hohe Anzahl an „Verschreibern“ enthalten ist wenn diese Tabelle pro Zeile zwei mal abgehakt - also kontrolliert - wurde. Insbesondere scheint die ernst gemeinte Kontrolle dann unglaublich, wenn sich das Tätigkeitsfeld der Mitarbeiterin und ihre Qualifikation genau dadurch definiert, dass zwar keine besondere Ausbildung, jedoch ein hohes Ausmaß an Genauigkeit erforderlich ist.>

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde fristgerecht der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung eingebracht und ergänzend eingewendet:

Diese Entscheidung orientiere sich an der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, GZ RV/1509-W/06, in der die in der Einkommensteuererklärung 2004 erklärten Personalaufwendungen für die Tochter nicht anerkannt worden sind. Gegen diese Entscheidung wurde durch Rechtsanwalt Dr. Stefan Joachimsthaler, Bescheidbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht (Geschäftszahl 2007/13/0102).

„Dazu ist nochmals festzuhalten, dass sich die Umsätze von Herrn DI Bw in den letzten Jahren sehr stark nach oben entwickelt haben und es absolut **unmöglich wäre die gesamte Tätigkeit** - neben der hauptberuflichen Beschäftigung als Bundesbediensteter in leitender Position- **eigenständig und ohne Personal durchzuführen.**

Ein entsprechendes back-office war und ist daher für Herrn DI Bw völlig **unumgänglich.** Im Gegenteil - **keines zu haben wäre absolut fremdunüblich** und seine Arbeit wäre in dieser Qualität und Quantität keineswegs ohne Unterstützung bewältigbar.

Unstrittig ist, dass auf Grund der Familienangehörigkeit die in der ständigen Rechtssprechung des VwGH aufgestellten Kriterien über Angehörigenverträge zu beachten sind.

Zwischen dem Dienstnehmer und dem Dienstgeber wurde ein entsprechender Dienstzettel ausgestellt und mit 2.5.2001 unterfertigt. In der Berufungsvorentscheidung vom 7.4.2009 wurde ausgeführt, dass der bei der Vorbehaltsbeantwortung vom 11.10.2005 vorgelegte Dienstzettel nicht mit der nunmehr eingereichten Kopie übereinstimmt.

Dies ist wahrscheinlich so erklärbar, dass sich ein Exemplar des Dienstzettels bei Herrn DI Bw und eines in unseren Akten befunden hat (und beide - zu unterschiedlichen Zeitpunkten - der Finanzverwaltung vorgelegt wurden).

Auch dieser Umstand ist als absolut fremdüblich zu klassifizieren, da durchaus mehr als eine Exemplar eines Dienstzettels/Dienstvertrags vorliegen kann (in der Praxis - und unsere Kanzlei kann beispielsweise auf eine jahrzehntelange solche verweisen - kommt es vor, dass entweder Kopien von Verträgen in den Akten vorliegen oder einfach zwei Exemplare - die selbstverständlich sinngemäß inhaltsgleich sein sollten - unterzeichnet werden).

Falls es hier tatsächlich kleine Differenzen geben sollte ist dies bestenfalls ein völlig irrelevanter (in der Praxis einfach vorkommender) minimaler Formmangel. Daraus eine etwaige Schlussfolgerung zu ziehen, dass eine nachträglich Adaptierung von Unterlagen in Anlehnung an die ständige Verwaltungspraxis vermutet bzw. unterstellt werden kann ist unseres Erachtens absolut unschlüssig. Denn ansonsten wären wohl die weiteren seitens des Finanzamtes angeführten Mängel im Dienstzettel von Frau S.K. ausgebessert worden bzw.

wäre eine Adaptierung in der Form erfolgt, dass sie nicht als Solche zu erkennen gewesen wäre.

Den sonstigen in der Berufungsvorentscheidung angeführten Mängeln bzw. fehlenden Angaben ist entgegenzuhalten: Zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer ist - wie in der Praxis üblich - der erste Monat als Probemonat vereinbart. Da im Dienstzettel von der Möglichkeit der Vereinbarung eines befristetes Dienstverhältnis zwischen den Vertragsparteien kein Gebrauch gemacht wurde bzw. keine entsprechenden Vermerke dazu an der vorgesehenen Stelle angebracht worden sind, ist das Dienstverhältnis folglich als unbefristet zu werten - ebenfalls in der gelebten Arbeitspraxis absolut üblich.

Da die Sachverständigentätigkeit von Herrn DI Bw grundsätzlich eine Nebentätigkeit darstellt, sowie die Gutachten, je nach Auftragslage auch nicht in einem geregelten Zyklus auszufertigen sind, ist die Möglichkeit und de facto gelebte flexiblere Arbeitszeiteinteilung aus wirtschaftlicher Sicht erforderlich. Bei der Beurteilung ist daher **besonders von Relevanz, ob** (und in welchem Ausmaß) eine **Arbeitsleistung** erbracht wurde.

Ein Abstellen auf fixe bzw. vereinbarte Arbeitszeiten ist daher für diese Beurteilung nicht zielführend. Hiezu sei bewusst nochmals - weil dies scheinbar seitens der belangten Behörde noch nicht richtig erkannt wurde (sonst wäre anders entschieden worden) darauf zu verweisen, dass *es für Herrn DI Bw absolut **unmöglich wäre** die **gesamte Tätigkeit** - neben der hauptberuflichen Beschäftigung als Bundesbediensteter - **eigenständig** und **ohne Personal durchzuführen**.*

Weiters ist bei einem kleinen, freiberuflichen Betrieb mit nur einem Mitarbeiter/Mitarbeiterin zu beachten, dass hinsichtlich der betrieblichen Organisation iZm. mit Arbeitsabläufen, Verwaltungstätigkeiten und Stellenbeschreibungen keine bzw. eine geringere exakte Trennung im Vergleich zu größeren Betrieben möglich ist. Der Arbeitsinhalt von Bürotätigkeiten und/oder Sekretariatstätigkeiten wird daher in einem kleinen, freiberuflichen Betrieb einen anderen, wenn nicht sogar vom Arbeitsspektrum her einen umfassenderen Arbeitsinhalt dem Grunde nach aufweisen.

Die bereits ausgeführten Kontroll- und Prüfungstätigkeiten von Frau S.K. iZm. den Gutachten entsprechen daher bei der vorhandenen betrieblichen Struktur durchaus der Tätigkeitsbeschreibung im Dienstzettel. Dieser Sachverhalt ist auch unter Berücksichtigung der Entwicklung des Betriebsumfanges unseres Mandanten seit Beginn der betrieblichen Tätigkeit jedenfalls zu berücksichtigen. Unbestritten in diesem Zusammenhang ist, dass die Gutachten mit Unterstützung von EDV-Tabellen- und Zeichnungsprogrammen erstellt werden. Aussagen oder Feststellungen darüber, dass die Dienstnehmerin unseres Mandanten die

entsprechenden Kontrollen bei Flächen, seien diese auch nicht quadratisch oder rechtwinkelig, nicht durchführen konnte, wurde nicht getroffen.

Dass das Arbeitsspektrum sowie die Arbeitsinhalte - unabhängig vom Dienstzettel - bezogen nur auf das Kalenderjahr 2004 jedenfalls differenzierter zur betrachten sind, ergibt sich aus der Auftragslage des betreffenden Wirtschaftsjahres. Dass es sich hierbei um ein „Seuchenhjahr“ als Folge der damals schweren Erkrankung unseres Mandanten gehandelt hat, ist aktenkundig. Sowohl die Vorbereitung steuerlicher Unterlagen, die Vorbereitung von Umsatzsteuervoranmeldungen als auch das Nachmessen von Plänen und das Arbeiten mit Excel-Tabellen fallen in die im Dienstzettel angeführte Bürotätigkeit. Es wurden von Frau S.K. - wie der bisherigen Korrespondenz ja auch entnommen werden kann - keine planerischen Tätigkeiten durchgeführt.

Die Tätigkeiten von **Frau S.K.** sind - schon allein wegen des Arbeitsumfangs - weit von der Tätigkeit im Rahmen einer **familienhaften Beihilfe** (was im Spruch des Bescheides vom 7.4.2009 behauptet wird) **entfernt**.

Ist im Übrigen der anzuwendende Kollektivvertrag im Dienstzettel bzw. Dienstvertrag nicht angeführt dann gilt automatisch der gesetzlich anzuwendende. Hiezu irgendeine Nichtnachvollziehbarkeit und „Inhaltsleere“ hineinzuiinterpretieren ist nach unserer Ansicht völlig unzutreffend.

Zu den Zeitaufzeichnung ist anzumerken, dass diese in dem der Finanz vorgelegten Kalender geführt wurden und im nachhinein (idR. wöchentlich) abgeglichen und kontrolliert wurden. Die EDV - mäßig geführten Kontrolllisten wurden als Art Zusammenfassung danach erstellt. Eine - wenn auch zeitverzögerte - nachträgliche Kontrolle in Abschnitten und in Summe ist in der Arbeitspraxis absolut fremdüblich, Bei den behaupteten ausgeführten Fehlern ist anzumerken, dass diese der Menge nach als absolut irrelevant und als Flüchtigkeitsfehler zu qualifizieren sind (wir haben dies nun nicht im Detail nachkontrolliert).

Das Kriterium, dass das **Dienstverhältnis „nach Außen zum Ausdruck“** und einen - für den relevanten Sachverhalt - **klaren Inhalt** aufweist, ist bei Berücksichtigung der oa. Ausführungen jedenfalls **gegeben**.

Dem Finanzamt ist dahingehend zuzustimmen, dass der Dienstvertrag mit Frau R. (ab 1.1.2008) präziser ausgestaltet ist. Was den Dienort von Frau S.K. und jener von Frau R. betrifft ist festzuhalten, dass die im Vertrag angeführten Postanschriften jeweils gleichlautend sind. Dass Verträge im Laufe der Zeit – z.B. nach sieben Jahren - einen anderen, konkreteren Inhalt haben ist absolut fremdüblich und ebenfalls in der Praxis häufig vorkommend. Auch hier sind die Interpretationen seitens des Finanzamtes aus unserer Sicht haltlos.

Eine mangelnde Fremdüblichkeit lässt sich aus der Zahlung einer freiwilligen Abfertigung an Frau S.K. ebenfalls nicht schließen. Weder der Vertrag mit Frau S.K. noch jener mit ihrer Nachfolgerin erhält Ausführungen dazu. Dass Frau R. ebenfalls eine freiwillige Abfertigung bei ihrem Ausscheiden erhalten wird ist möglich kann aber zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht gesagt werden.

Dass Arbeitgeber ausscheidenden Mitarbeitern bei Zufriedenheit mit der bisherigen Tätigkeit eine freiwillige Abfertigung zahlen erleben wir im Übrigen ebenfalls regelmäßig in der Praxis des laufenden Wirtschaftslebens.

Da die nach ständiger Rechtssprechung des VwGH aufgestellten Kriterien betreffend Angehörigenverträge vorliegen, sind die als Personalaufwand geltend gemachten Kosten anzuerkennen.

Wie bereits in unserer Korrespondenz vom 29.5.2008 und in unserer Berufung vom 14.1.2009 aufgezeigt, belaufen sich die **Personalkosten** in einer **Bandbreite** von **14% bis 16%** zu den **Bruttoeinnahmen** (2002, 2003, 2005 und 2006), im Veranlagungsjahr 2007 sogar wesentlich darunter. Die Überlegungen unseres Mandanten, auf Grund des großen Auftragsvolumens eine zusätzliche (weitere!) Arbeitskraft einzustellen wurde in unserer Korrespondenz vom 9.12.2008 bekannt gegeben.

Aufgrund unserer Erfahrung mit dem Berufsbild Sachverständiger / Ziviltechniker und verwandter Berufe können wir klar feststellen dass das Verhältnis Personalaufwand zum Umsatz bei Herrn DI Bw absolut fremdüblich ist - idR. liegt sogar ein verhältnismäßig deutlich höherer Personalaufwand vor. Wir ersuchen Sie auch diesen Umstand bei der Beurteilung nicht außer Acht zu lassen, sondern sich an der tatsächlichen Praxis in der Wirtschaft zu orientieren.

Im Übrigen sind nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung zwischen Familienmitgliedern im Rahmen von Dienstverhältnissen in unangemessener Höhe vereinbarte Leistungsentgelte lediglich zu kürzen. Als Betriebsausgabe zur Gänze auszuscheiden sind entsprechende Aufwendungen nur dann, wenn überhaupt keine oder allenfalls keine nennenswerten Leistungen erbracht werden. Davon kann aber im konkreten Fall - wie oben angeführt - angesichts des Arbeitsumfangs keinerlei Rede sein.

Indem die Behörde dennoch die geltend gemachten Personalaufwendungen als Betriebsausgabe zur Gänze gestrichen hat, belastet sie den angefochtenen Bescheid somit auch mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit."

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 160 und die dort zitierte hg. Judikatur) 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.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221). Die Kriterien entsprechen der ständigen Rechtsprechung (vgl. aus jüngerer Zeit z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, zu einem Dienstverhältnis zwischen einem Landtagsabgeordneten und seiner Ehegattin; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164, zur Verrichtung von Buchhaltungsarbeiten durch den studierenden Sohn; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300, zu Schreibaarbeiten der Kinder; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208, zu nicht näher bestimmten Werkleistungen der Ehegattin oder VwGH 16.9.2003, 97/14/0054, zu Leistungen des Lebensgefährten).

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen, die zivilrechtliche Gültigkeit von Dienstverhältnissen hindert die Anwendung des Fremdvergleiches jedoch nicht.

Die unter Fremden übliche Entlohnung ist jedenfalls für die Anerkennung von Dienstverträgen zwischen nahen Angehörigen maßgebend, Kollektivverträge können nur ein Anhaltspunkt sein. Die Höhe des unter Fremden üblichen Arbeitslohnes muss jedoch nicht mit der in Kollektivverträgen festgelegten Höhe übereinstimmen, sie wird bloß grundsätzlich nicht unter diesen liegen (VwGH 16.11.1993, 90/14/0083).

Fremdunüblich ist etwa die Abhängigkeit der Höhe des Entgeltes bzw. des Arbeitsumfanges vom Erreichen steuerlicher Grenzen (VwGH 21.3.1996, 92/15/0055, zur Bagatellregelung des § 21 Abs. 6 UStG sowie RME, ÖStZ 1993, 175 zur Niederlegung der Arbeit ab Übersteigen einkommensteuerlich beachtlicher Beträge; Doralt, EStG-Komm., § 2 Tz 166/1f). Lohnzahlungen (Erhöhungen) nach sozialversicherungsrechtlichen Bedürfnissen des Angehörigen können somit gegen die Angemessenheit sprechen (VwGH 13.5.1986, 85/14/0180; VwGH 29.10.1985, 95/14/0087).

Diese Kriterien stellen kein eigenständiges Beweislastkriterium dar und dürfen nicht von vornherein zu einer steuerlichen Schlechterstellung von Vereinbarungen mit Angehörigen

führen. Die vom Verwaltungsgerichtshof 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. Begründet werden die an Angehörigenvereinbarungen gestellten Anforderungen vor allem damit, dass zum einen das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, und zum anderen mit der Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Gemäß § 137 Abs. 2 ABGB haben darüber hinaus Eltern und Kinder einander beizustehen. Für die steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses ist es jedoch erforderlich, dass die Leistungen jedenfalls über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen.

Strittig ist, ob das bis 31.12.2007 bestehende Dienstverhältnis des Bw. mit der Tochter S.K. als fremdüblich zu beurteilen ist. Im vorliegenden Fall beschäftigt der Bw. auf Basis eines Dienstvertrages (Dienstzettels) vom 2.5.2001 seine Tochter im Rahmen seiner nebenberuflichen Gutachtertätigkeit. Die Vereinbarung lautete auf monatliche Einkünfte für "Bürotätigkeit bzw. Sekretariat iZm der Sachverständigentätigkeit" und eine wöchentliche Arbeitszeit von 7 Stunden, mit Hinweis auf den Kollektivvertrag bzw./und Angestelltengesetz. Auf die Entscheidung des VwGH vom 4.8.2010 wird verwiesen.

Das Arbeitsverhältnis mit der Tochter mangelt es lt. neuerlich vorgelegten Dienstzettel ebenso am Kriterium des klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts, da der Inhalt der zu erbringenden Arbeitsleistungen nicht nachvollziehbar ist und wesentliche gesetzlich vorgesehene Angaben fehlen, wie Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses, konkrete Arbeitszeiten, Lohnhöhe, Zuschläge für Feiertagsarbeit, Auszahlungsmodalitäten bei Mehr- oder Minderleistung, Art der zu erbringenden Leistungen, Normalarbeitszeit und Urlaubsregelung.

Die Eintragungen im vorgelegten Schreibtischstehkalender der Tochter Frau S.K. aus dem Jahr 2007 beinhalten zwar die gearbeitete Zeitdauer mit dem Hinweis „Papa“, teilweise auch Beginn- und Endzeit. Es gibt jedoch ebenso keine regelmäßigen „Arbeitstage“, in manchen Wochen wird öfter, in anderen weniger oft vermerkt. Die Dienstzeit erfolgte somit lt. vorgelegten Kalenderaufzeichnungen weiterhin tageweise und unregelmäßig in Hinblick auf die monatliche Stundenanzahl.

Wie das Finanzamt ausführt, wurden im berufsgegenständlichen Jahr 2007 „auf zwei gesonderten Blättern die geleisteten Arbeitsstunden mit Datum und Projekt vermerkt. Diese Vermerke sind mit EDV erstellt und bis zum letzten Datum ausgedruckt und nicht handschriftlich verfasst. Für jeden Tag wurde eine Zeile verwendet. Neben jeder Zeile befinden sich zwei handschriftliche Häkchen. Aus Sicht der Abgabenbehörde kann eine derartig ausgedruckte EDV-Liste vollständig erst zum letzten Eintrag erstellt werden. Die Häkchen können zum Abgleichen der Liste mit dem Kalender entstanden sein. Für manche Tage stimmt die Tabelle mit dem Kalender der Tochter nicht überein.“ Es gibt somit diesbezüglich Ungereimtheiten, die im Berufungsverfahren nicht ausgeräumt werden konnten, auch in Hinblick auf die Anzahl an „Verschreibern“ in den Tabellen, Listen und ähnlichen Grundaufzeichnungen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind darüber hinaus die Einwendungen im berufsgegenständlichen Fall nicht geeignet zu einer anderen Beurteilung der Tätigkeit der Tochter zu führen, vor allem in Hinblick auf die Höhe des Gehalts an der Geringfügigkeitsgrenze der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage, somit an der für die Gewährung von Familienbeihilfe und für die Anmeldung zur Sozialversicherung maßgeblichen Geringfügigkeitsgrenze, wenn dies auch sonst bei dienstrechtlichen Vereinbarungen mit Studenten nicht als unüblich zu beurteilen ist. Zudem erfolgte auch im berufsgegenständlichen Jahr die Gehaltsauszahlung durch Überweisung der Ehegattin des Bw. und somit in einer Weise, wie es als nicht fremdüblich zu beurteilen ist, in Hinblick auf die Unterhaltsverpflichtung des Bw. gegenüber der Tochter. Weiters wird auf die Ausführungen der oben angeführte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.8.2010 verwiesen.

Angemerkt wird, dass mit Einverständnis des Bw. von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen wird.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. Oktober 2010