

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3, R4 im Beisein der Schriftführerin X in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KG, Strauchergasse 16, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 24.07.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 01.07.2014 betreffend **Einkommensteuer 2013** in der Sitzung am 15.3.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob Zahlungen der Beschwerdeführerin (Bf.) an ihren Sohn steuerlich als Leistungen aus einem Dienstverhältnis anzusehen und sohin als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Die Bf. erzielte im Streitjahr neben nichtselbständigen Einkünften (als Lehrerin im Bundesdienst) auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Letztere resultieren zum Einen aus einer von ihr betriebenen Sprachschule („Z-Schule“; Einnahmen: € 4.810,--; erklärter Gewinn: € 2.197,--) sowie zum Anderen aus Schulungs- und Vortragstätigkeiten für das BFI Steiermark (im Rahmen freier Dienstverträge; Einnahmen: € 29.746,--; erklärter Gewinn: € 10.858,--). Im Streitjahr machte die Bf. einen Betrag von insgesamt € 4.125,-- als Personalkosten geltend und ordnete den genannten Betrag aliquot nach dem Verhältnis der Einnahmen ihren selbständigen Tätigkeiten zu (14% Z-Schule; 86% BFI).

Bei diesen „Personalkosten“ handelt es sich um Zahlungen der Bf. an ihren Sohn SohnBF. Laut vorgelegtem Dienstzettel vom 1.9.2012 beträgt das monatliche Entgelt € 375,--, die Arbeitszeit 8 Stunden pro Woche. Die vereinbarten, vom Sohn zu erbringenden Tätigkeiten werden im Dienstzettel wie folgt beschrieben:

„Computerbetreuung: Gestaltung und Wartung der Homepage [der Z-Schule], Updates downloaden, Virenentfernung, neue Software installieren, Datensicherung etc.

Wöchentliche bzw. monatliche Arbeitsbesprechungen, Erstellung von Arbeits- und Werbematerialien, Endfertigung von Arbeitsunterlagen und Erstellen von Powerpoint-Präsentationen

Fotografieren und Einrichten und Verwalten der Fotodateien, Kunden- und Medienkontakte für Inserate (Die Woche, Der Grazer), Postbearbeitung.“

Im **angefochtenen Bescheid** ließ das Finanzamt die Personalkosten nicht zum Abzug zu und verwies auf die „*Vorjahresbegründungen*“ und die *Berufungsentscheidung des UFSG vom 8.8.2013*“.

Schon in der vom Finanzamt zitierten UFS-Entscheidung, welche das Jahr 2011 betraf, waren Zahlungen der Bf. an ihren Sohn auf ihre steuerliche Abzugsfähigkeit zu untersuchen. Der UFS gelangte in seiner Entscheidung zu dem Schluss, dass die Zahlungen nicht als steuerlich abzugsfähige Gehaltszahlungen anzusehen seien. Bei den vom Sohn erbrachten Tätigkeiten handle es sich um solche, die typischerweise als familienhafte Mitarbeit im Betrieb der Mutter anzusehen seien. Überdies erweise sich der behauptete Umfang der Tätigkeiten nicht als glaubhaft, wenn der Sohn der Bf. etwa mehrmals eine ganze Arbeitswoche lang (8 Stunden) mit der „*Wartung und Aktualisierung von Daten*“ beschäftigt gewesen sein soll. Es sei weder der Nachweis noch die Glaubhaftmachung gelungen, dass die dargestellten Leistungen ihrer Art und ihrem Umfang nach über den Rahmen einer familienhaften Mitarbeit hinausgegangen wären. Zudem würden im Dienstzettel Angaben zu den konkreten Arbeitszeiten und zum Arbeitsort fehlen. Sonderzahlungen seien nicht geleistet worden. Es sei nicht fremdüblich, für die vom Sohn größtenteils erbrachten Leistungen (wie zB Datensicherung, Download von Software, CD-Brennen etc.) einen eigenen (ständigen) Mitarbeiter anzustellen. Letztlich verwies der UFS auf den Umstand, dass die Bf. im Jahr 2011 aus ihrer Sprachschule Einnahmen iHv. € 2.730,-- erzielte. Bei dieser Ertragslage könne die dauerhafte Anstellung eines Dienstnehmers (mit Kosten von € 4.330,--) nicht als fremdüblich erachtet werden. Mit fremden Dritten wäre bei den dargestellten Umständen ein Dienstverhältnis nie abgeschlossen worden.

In ihrer **Beschwerde** bringt die Bf. im Wesentlichen vor, Tätigkeiten im Zusammenhang mit Computerwartung, Gestaltung der Homepage, Datensicherung etc. könnten nicht als typische Tätigkeiten familienhafter Mitarbeit angesehen werden. Für derartige Tätigkeiten sei es im Wirtschaftsleben vielmehr typisch, Dienstnehmer zu beschäftigen. Wenn die durchgeführten Tätigkeiten als wenig glaubhaft bezeichnet werden, so möge mitgeteilt werden, welche Nachweise seitens des Finanzamtes für geeignet erachtet werden. Detaillierte, zeitliche Darlegungen mit dem Hinweis „wenig glaubhaft“ zu ignorieren, stelle eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar. Die Arbeiten seien akribisch aufgezeichnet und dem Finanzamt mitgeteilt worden. Eine allgemeine wechselseitige Beistandspflicht, wie sie zwischen Ehegatten gemäß § 90 ABGB besteht, sei zwischen Eltern und Kindern nicht gegeben. Was das Verhältnis der Personalkosten zu den Einnahmen anlange, werde darauf verwiesen, dass die selbständigen Einnahmen im

Streitjahr insgesamt € 34.556,-- und die Personalkosten demgegenüber € 4.125,-- (sohin rund 12% der Einnahmen) ausgemacht hätten.

Mit ergänzender Eingabe vom 28.7.2014 legte die Bf. die „*Arbeitsstundenaufzeichnung*“ für das Jahr 2013 vor (s. *Beilage*).

In dieser Aufstellung sind beispielsweise folgende Tätigkeiten angeführt:

- PC-Gehäuse + Lüfter reinigen (insgesamt elf Mal, Dauer jeweils 2 h);
- Kauf von Büromaterial, Druckerpatronen, englischen Zeitungen, Spielmaterial, Digitalkamera etc. (rund 30 Mal, Dauer 2 – 3 h);
- PC zur Reparatur bringen, PC-Abholung, Fahrt hin und retour (jeweils 3 h);
- Erstellen von Unterrichtsmaterial, Spielunterlagen, *PowerPoint*-Präsentationen etc. (rund 20 Mal, 2 – 3 h);
- Herunterladen von Textdateien, Videos, Hörtexten (rund 10 Mal);
- Daten sichern
- mehrmalige Internet- und Zeitungsrecherchen;
- Aktualisierung der Homepage (am 21.3., 6.8., 12.8.; jeweils 2 – 3 h);
- Paketaufgabe und Kauf eines Whiteboards (11.2., 3 h);
- VHS-Kassetten aussortieren (18.9., 4 h);
- Brennen von CDs (12.11., 3 h);
- Bilderrecherche für eine Weihnachtskarte, Entwerfen einer Weihnachtskarte, Fertigstellung und Aussendung der Weihnachtskarten.

Laut Arbeitsaufzeichnung hat der Sohn der Bf. im Regelfall pro Woche jeweils an drei Tagen gearbeitet; die Wochentage, an denen die Arbeit geleistet wurde, variieren – ebenso wie die jeweiligen Tagesarbeitszeiten – permanent (s. nochmals *Beilage*).

Das Finanzamt begründet seine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** wie folgt: Die vorgelegten Stundenaufzeichnungen würden keinen Aufschluss darüber geben, wie viele Stunden auf die Tätigkeit für die Sprachschule und wie viele auf die Vortragstätigkeit entfallen. Im gegenständlichen Fall gebe es keine Vereinbarung hinsichtlich einer Mitarbeitervorsorgekasse oder über die Vergütung allfällig geleisteter Mehrarbeit. Sonderzahlungen seien offenkundig nicht geleistet worden. Eine fremde Arbeitskraft würde wohl kaum einer Vereinbarung zustimmen, welche keinerlei konkreten Arbeitszeiten beinhaltet. Es sei nicht üblich, ein Dienstverhältnis abzuschließen, bei dem eine Erbringung der Tätigkeit unregelmäßig an jedem Wochentag möglich ist, obwohl ursprünglich Montag, Mittwoch und Freitag (als Arbeitstage) vereinbart wurden. Darüber hinaus würden auch die Dauer der Arbeitszeit sowie deren Lage stets variieren. Eine fremde Arbeitskraft würde sich nicht auf eine derartige Vereinbarung einlassen, bei der sie sozusagen auf Abruf für die Mithilfe bereit sein müsse. Der behauptete Umfang und die Art der an Hand der Zusammenstellung dargelegten Tätigkeiten erweise sich als

wenig glaubhaft. Es erscheine absolut unglaublich, dass der Sohn zB im behaupteten Ausmaß (teilweise zwei Stunden wöchentlich) mit dem Kauf von Büromaterial beschäftigt gewesen sei. Außerhalb der Lebenserfahrung stehe es auch, wenn der Sohn monatlich zwei Stunden mit der Reinigung des PCs und des Lüfters verbracht haben will. Die Mithilfe des Sohnes werde nicht in Abrede gestellt. Die Tätigkeiten würden jedoch nicht den von der Judikatur geforderten Voraussetzungen entsprechen, insbesondere nicht der Fremdüblichkeit.

Im **Vorlageantrag** erwidert die Bf., es sei unrichtig, dass keine Regelung der Arbeitszeit vorliege. Ihr Sohn sei im Streitjahr mit acht Wochenstunden bei der GKK angemeldet gewesen. Laut Dienstzettel sei eine Arbeitszeit an drei Tagen in der Woche geregelt, auf welche die acht Stunden verteilt wurden. Dies schließe aber nicht aus, dass im Einvernehmen die zeitliche Lagerung der Arbeitsstunden geändert und den tatsächlichen Erfordernissen angepasst werde. Wenn das Finanzamt das Fehlen einer Vereinbarung über die Vergütung allfälliger Mehrarbeit bemängelt, so übersehe es offenbar, dass diese Frage im Arbeitszeitgesetz detailliert geregelt sei. Die Rechtsfolgen einer Über- oder Unterschreitung der vereinbarten Arbeitszeit seien gesetzlich klar normiert, sodass es diesbezüglich gar keiner vertraglichen Regelung bedürfe. Die ausführlichen Regelungen im Arbeitszeitgesetz über Mehr- oder Minderarbeit bei Teilzeitbeschäftigten zeigten auch, dass der Gesetzgeber die wirtschaftliche Realität anerkenne, dass nämlich nicht immer nur jene Stunden in einer Woche oder in einem Monat gearbeitet werden, die vertraglich fixiert wurden. Unverständlich sei die Ansicht des Finanzamtes, die Flexibilität des Dienstnehmers, die vereinbarte zeitliche Lagerung der Arbeitszeit den Erfordernissen anzupassen, führe zur Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses: unzählige Teilzeitbeschäftigte, gerade in Klein- und Mittelbetrieben, würden mit ihrem Chef kurzfristig ihren Arbeitseinsatz absprechen. Die diesbezügliche Abwicklung der Arbeitszeit sei daher jedenfalls fremdüblich. Zum vom Finanzamt als unglaublich eingestuftem mehrmaligen Einkauf von Büromaterial führt die Bf. aus: Büromaterial werde für einen Zeitraum von mehreren Wochen oder gar Monaten eingekauft; daraus erkläre sich der unregelmäßige Anfall dieser Arbeiten. Bedarf und Notwendigkeit von Büromaterialien seien von den jeweiligen Tätigkeiten im Unterricht abhängig. Die durchschnittliche Fahrzeit pro Einkauf (per Fahrrad) betrage 60 Minuten und sei abhängig von der Größe des Einkaufs und der Anzahl der aufgesuchten Geschäfte. Auswahl und Kauf (Preisvergleich, Beratung und unabhängige Informationsbeschaffung) dauerten „30 Minuten und mehr“. Im Weiteren beschreibt die Bf. den Ablauf der PC- und Lüfterreinigung. Diese Arbeit dauere nun einmal zwei Stunden. Schließlich schildert die Bf. auch den Vorgang (die einzelnen Schritte) des „Schneidens“ diverser Video- und Audiodateien.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) befragte den Sohn der Bf. als **Zeugen** über die näheren Umstände des behaupteten Dienstverhältnisses bzw. die einzelnen vereinbarten Tätigkeiten (s. Niederschrift der auf Tonband festgehaltenen Einvernahme vom 9.2.2017).

Mit **Vorhalt** vom 9.2.2017 ersuchte das BFG die Bf. um Beantwortung ergänzender Fragen sowie um Vorlage einiger Unterlagen, insbesondere der Rechnungen/Kassabelege der in der Arbeitszeitaufzeichnung ausgewiesenen Einkäufe.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (s. zB VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209, mit zahlreichen weiteren Nachweisen) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (zB VwGH vom 17. Dezember 2001, 98/14/0137, vom 31. März 2003, 98/14/0164 und 99/14/0071, vom 4. Juni 2003, 97/13/0208 und 2001/13/0300, vom 1. Juli 2003, 98/13/0184, vom 16. September 2003, 97/14/0054, und vom 18. März 2004, 2003/15/0049).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - 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 Anforderungen liegt zum Einen darin, dass 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, 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 u.dgl. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung

dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss.

Auch Eltern können iRd. im ABGB normierten Beistandspflicht von ihren Kindern unentgeltlich angemessene Dienste verlangen. Werden jedoch in Erfüllung dieser Beistandspflicht Arbeitsleistungen iRd. Erwerbs des Berechtigten erbracht, hat der Leistende einen Entgeltanspruch analog §§ 98 bis 100 ABGB. Nach der Judikatur des VwGH stellen aus diesem Titel geleistete Abgeltungen der Mitwirkung im Erwerb des Angehörigen beim Zahlenden keine Betriebsausgaben (Werbungskosten) dar (Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 4 Rz 339, mwN).

Dass nun im Beschwerdefall vom beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare und fremdübliche Leistungsbeziehungen im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorgelegen wären, konnte das Finanzamt im angefochtenen Bescheid aus folgenden Gründen völlig zu Recht verneinen:

Typische familienhafte Mitarbeit des Sohnes:

Die vom Sohn der Bf. laut vorgelegter „*Arbeitsstundenaufzeichnung 2013*“ (an rund 130 Arbeitstagen) erbrachten Tätigkeiten umfassen im Wesentlichen: Erledigung diverser Einkäufe (Büro- und Spielmaterial, Druckerpatronen, Whiteboard etc.; an rund 30 Tagen; Dauer jeweils 2 – 3 Stunden), Reinigung des PC-Gehäuses bzw. –Lüfters (11 Mal je 2 Stunden), Downloaden diverser Dateien (an rund 15 Tagen), Erstellen und Layouten von *PowerPoint*-Präsentationen und Arbeits- bzw. Unterrichtsunterlagen, Vornahme von Datensicherungen, Virusentfernung, Datenarchivierung, Brennen von CDs, Internet- und Zeitungsrecherchen, PC zur Reparatur bringen und wieder abholen (jeweils 3 Stunden), Paketaufgabe, uä. (im Detail s. *Beilage*, die einen integrierenden Bestandteil der Begründung darstellt). Bei diesen in der Aufzeichnung der Bf. genannten Tätigkeiten handelt es sich schon ihrer Art nach weitaus überwiegend um geradezu typische Beispiele für im Rahmen der familienhaften Mitarbeit erbrachte Dienste. Das trifft in besonderen Maße für die Besorgung von Einkäufen (dabei handelt es sich - wie im Folgenden noch dargestellt wird – überwiegend um „Kleinst“-Besorgungen mit unverhältnismäßigem Zeitaufwand), die Aufgabe eines Paketes oder das PC-zur-Reparatur-Bringen zu. Ebenso entspricht es der Lebenserfahrung, dass Kinder ihren Familienangehörigen (zB Eltern), insbesondere wenn diese möglicherweise im Umgang mit dem Computer weniger versiert sind, in EDV-Belangen allgemeiner Art, die keine spezielle Ausbildung voraussetzen, wie zB dem Erstellen von Unterlagen, der Datensicherung, dem Herunterladen von Dateien etc., unterstützend zur Seite stehen.

Aber auch vom zeitlichen Umfang her gehen die behaupteten Arbeiten nicht über das Maß der typischen familienhaften Mitarbeit hinaus, denn wie im Folgenden noch dargestellt wird, ist der von der Bf. behauptete Zeitaufwand zum Teil nicht plausibel.

Zudem bezieht SohnBF laut Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung seit 2010 ausschließlich „Einkünfte“ von der Bf. (2010: € 400,--; 2011: € 0,--; 2012:

€ 4.380,--; seit 2014: € 3.000,--). In den Jahren davor hat er vereinzelt geringe Einkünfte aus einer Tätigkeit beim Roten Kreuz bezogen. Er verfügt über keine einschlägige Ausbildung, wie zB zur Bürofachkraft oder zum EDV-Programmierer. Auch diese Umstände sprechen dafür, dass die Zahlungen der Bf. primär auf Grund familiär bedingter, wechselseitiger Beistandspflichten (Unterhaltsleistung) getätigt wurden und eine bloße Einkommensverwendung (Versorgung des Sohnes) darstellen.

Mangelnde Fremdüblichkeit:

Das vorliegende „Dienstverhältnis“ hält überdies aus mehreren Gründen einem Fremdvergleich nicht stand:

Der – nur von der Bf. unterschriebene - Dienstzettel vom 1.9.2012 enthält bezüglich der Arbeitszeit lediglich den Vermerk: „*Wöchentliche Normalarbeitszeit acht Stunden.*“ Es fehlt eine Regelung der Wochentage, an denen die Arbeit zu leisten ist, sowie der Dauer und der Lage der jeweiligen Tagesarbeitszeit. Es liegt jedoch zweifelsohne im Interesse sowohl des Arbeitgebers als auch des Arbeitnehmers zumindest einen gewissen zeitlichen Mindestrahmen festzuhalten (Wochentag, Rahmendienstzeit, Kernarbeitszeit uä.), innerhalb dessen die Arbeitsleistung zu erbringen ist. Eine derart lose Vereinbarung der Arbeitszeit wäre zwischen fremden Dritten niemals zustande gekommen (vgl. dazu zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082). Die anders lautenden Ausführungen im Vorlageantrag (Punkte 2. sowie 6. – 8.) vermag das BFG nicht zu teilen. Es ist keineswegs üblich – selbst in Zeiten der „*Flexibilisierung der Arbeitszeit*“ - , dass nicht einmal ein Mindestrahmen für die Arbeitszeiten vereinbart wurde. Eine Vereinbarung, in welcher die Lage der Arbeitszeiten völlig offen gelassen wird, ist für ein Dienstverhältnis vielmehr völlig atypisch.

Der Zeuge war auch nicht imstande, annähernd klar darzulegen, inwieweit eine Planung bzw. Absprache der Arbeitszeiten im Vorhinein erfolgte. Dazu befragt, gab er an: „*Anscheinend montags..., meist montags..., vielleicht mittwochs...*“ In weiterer Folge gab er an, „*eine Semesterplanung, wenn man so will, hätte es gegeben (...)* Das kann man so nicht sagen“ (S. 5 der Niederschrift vom 9.2.2017). Zudem sagte SohnBF aus, des Öfteren Tätigkeiten quasi „auf Abruf“ verrichtet zu haben (zB den Einkauf von Schreibstiften, Blättern für die Flipchart oder Mandelsplittern [!]; S. 14f. der Zeugenbefragung). Ein fremder Arbeitnehmer wäre in keiner Weise zu einer derartigen Tätigkeit auf gleichsam jederzeitigen Abruf bereit gewesen bzw. hätte einer entsprechenden Vereinbarung mit ständig und kurzfristig wechselnden Arbeitstagen und Tagesarbeitszeiten wohl nie zugestimmt. Im Übrigen widerspricht ein derartig spontanes Tätigwerden „auf Abruf“ der Aussage, dass eine Einteilung bzw. Absprache der Arbeitszeiten im Vorhinein, nämlich „*montags oder mittwochs oder semesterweise*“, erfolgt sei.

Für die Erbringung der meisten der in der Arbeitszeitaufzeichnung aufgelisteten Tätigkeiten hätte kein Arbeitgeber eigens einen fremden Arbeitnehmer angestellt. Kein Dienstgeber wäre bereit, einen (fremden) Angestellten dafür zu entlohnen, dass dieser für ihn oftmals Kleinst-Einkäufe tätigt, wie zB einer Mine (25.4.), eines Uhu Stic (23.10.), eines Tipp-Ex (28.10.), zweier englischer Tageszeitungen (27.11.) oder sehr häufig

einer Packung Druckerpatronen oder Kopierpapier (ein oder zwei Packungen); noch dazu im dargestellten zeitlichen Ausmaß von je 2 – 3 Stunden (was im Übrigen absolut unglaublich ist, wie im Folgenden noch dargelegt wird). Dasselbe gilt auch für den Kauf einer Digitalkamera (12.4., samt Internetrecherche drei Stunden lang). Auch würde niemand einen Fremden gegen Entgelt als Dienstnehmer beschäftigen, damit dieser im angegebenen Zeitausmaß zB ein Paket aufgibt, CDs brennt, Daten sichert, diverse Updates und Downloads durchführt, eine Weihnachtskarte entwirft, den PC zur Reparatur bringt und wieder abholt (jeweils drei Stunden lang), VHS-Cassetten aussortiert etc.

Es gibt auch keine hinreichend klare Regelung hinsichtlich des Ortes, an dem die Arbeitsleistungen zu erbringen waren. Dem Sohn der Bf. stand es seinen Aussagen vor dem BFG zufolge – neben den völlig variablen Arbeitszeiten - mehr oder weniger auch frei, wo er seine Arbeiten verrichtet (s. zB S. 4 des Zeugenbefragungsprotokolles). Das entspricht keineswegs einer fremdüblichen Gestaltung eines Dienstvertrages.

Im Streitjahr erfolgten elf „Gehaltszahlungen“ an den Sohn (11 x € 375,-- = 4.125,--). Sonderzahlungen (Urlaubs- und Weihnachtsgeld), welche auch geringfügig Beschäftigten zustehen, wurden nicht geleistet. Ein fremder Arbeitnehmer hätte darauf nicht verzichtet.

Angesichts dieser Umstände kann es im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, ob sich darüber hinaus auch die Entlohnung des Sohnes sowie das Fehlen einer Regelung der Vergütung allfälliger Mehrarbeit als fremdunüblich erweisen oder nicht. Ebenso wenig ist es bei der gegebenen Sachlage von Relevanz, ob die Sprachschule der Bf. und deren Vortragstätigkeit (BFI) gemeinsam als *ein* Betrieb anzusehen und die strittigen „Personalkosten“ sohin wirtschaftlich vertretbar sind oder nicht. Ungeachtet der Relation der geltend gemachten Aufwendungen zu den selbständigen Einnahmen der Bf. hält das „Dienstverhältnis“ zwischen der Bf. und ihrem Sohn aus oa. Gründen einem Fremdvergleich nicht stand.

Wenn die Bf. ihren Standpunkt ua. auf das VwGH-Erkenntnis 2011/13/0036 vom 26.3.2014 zu stützen versucht, so geht auch dieser Verweis fehl: Der dort angefochtene Bescheid wurde allein wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, nämlich zum Einen aus dem Grunde, da sich die belangte Behörde hinsichtlich eines Teiles der vermeintlichen Dienstnehmer (eine „*Familie*“, mit der schon längere Bekanntschaft bestand) nicht ausreichend damit auseinander gesetzt habe, ob diese überhaupt als nahe Angehörige anzusehen seien. Zum Anderen führte die do. belangte Behörde ins Treffen, ein Familienfremder hätte tägliche Arbeitszeiten von einer halben Stunde oder ein oder zwei Stunden nicht akzeptiert, zumal zum Erreichen des Arbeitsplatzes ein gewisser Zeitaufwand notwendig sei. Die Behörde habe aber nicht angenommen, dass den Kindern der do. Beschwerdeführerin, deren Wohnadresse im selben Mehrparteienhaus aktenkundig war, ein solcher Zeitaufwand entstanden sei. Es wäre daher zu prüfen gewesen, ob Jugendliche einer anderen im selben Haus wohnhaften Familie eine derartige Beschäftigung akzeptiert hätten. Dem hier vom BFG zu entscheidenden Fall liegt demgegenüber jedoch unzweifelhaft ein Angehörigenverhältnis (Mutter – Sohn) zugrunde. Zudem erübrigt sich in Anbetracht der oben dargestellten fremdunüblichen Gestaltung des

„Dienstverhältnisses“ die (weitere) Prüfung der Frage, ob auch ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, den Zeitaufwand für das Erreichen des Arbeitsplatzes (der im vorliegenden Fall nach den Angaben des Sohnes ohnehin nicht ständig aufgesucht wurde) in Kauf zu nehmen.

Mangelnde Glaubwürdigkeit der Arbeitsstundenaufzeichnung infolge offensichtlicher Unrichtigkeiten und Ungereimtheiten:

Schließlich tritt im Beschwerdefall hinzu, dass die Richtigkeit der vorgelegten Arbeitsstundenaufzeichnung massiv in Zweifel zu ziehen ist. Dem Finanzamt ist vollinhaltlich zuzustimmen, wenn es insbesondere den dargestellten zeitlichen Umfang der in der Aufzeichnung angeführten Tätigkeiten als nicht glaubhaft ansieht:

Das BFG hat die Bf. – nach Befragung ihres Sohnes - um Vorlage von insgesamt 28 Einkaufsbelegen ersucht.

Abgesehen davon, dass *eine* Rechnung, nämlich jene vom 6.11.2013 (Einkaufsdauer immerhin 3 Stunden) nicht vorgelegt wurde, ergab die Einsichtnahme in die abverlangten Unterlagen, dass an vier Tagen, an denen laut Arbeitsstundenaufzeichnung die Besorgung von Einkäufen erfolgt sein soll, tatsächlich gar keine Einkäufe getätigt wurden. In der Aufzeichnung ist zB am 8.4. in der Zeit von 10 – 12 Uhr der „Kauf von Büromaterial“ angegeben. Vorgelegt wurde dazu eine *Libro*-Rechnung vom 25.4. (Zeit: 9:23 Uhr; Kauf einer Mine *Frixion* um € 2,09), auf welcher handschriftlich der Vermerk „für 8.4.13“ angebracht wurde. Auch für die am 26.3., 10.12. und 19.12. verzeichneten Einkäufe gibt es keine korrespondierenden Belege bzw. wurden Belege anderen Datums vorgelegt.

Dazu kommt, dass insgesamt 17 der vorgelegten Belege Einkaufszeitpunkte aufweisen, die (meist deutlich) außerhalb der in der Arbeitsstundenaufzeichnung angegebenen Arbeitszeiten des Sohnes liegen. Lediglich beispielhaft seien angeführt:

Datum	Geschäft	Arbeitszeit lt. Bf.	Uhrzeit Beleg	Artikel/Preis
4.6.	<i>Libro</i>	10 – 12 Uhr	16:39	Bleistifte, € 1,59
7.6.	<i>Libro</i>	9 – 12 Uhr	16:23	Heftklammern, € 1,18
26.8.	<i>Libro</i>	9 – 12 Uhr	17:37	2 x Kopierpapier, € 5,98
23.10.	<i>Libro</i>	10 – 12 Uhr	14:22	<i>Uhu</i> Stic, € 1,99
27.11.	Y	9 – 11 Uhr	12:34	2 engl. Zeitungen, € 7,--
3.12.	<i>Saturn</i>	14:30 – 17:30 Uhr	10:47	1 Druckerpatrone, € 24,99

Diese (oftmaligen) falschen Tages- und Zeitangaben verwundern umso mehr, als sich die Bf. in der Beschwerde auf ihre detaillierten, ja „*akribisch*“ geführten Aufzeichnungen beruft. Dass bloß ein geringfügiges, unbeabsichtigtes Versehen vorliegt, kann angesichts der Häufigkeit der Fehler nicht angenommen werden. Schon diese zahlreichen „Falscheinträge“ lassen Zweifel an der Sorgfalt bei der Abfassung der vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnung aufkommen.

Wenn die Bf. zudem auf Grundlage ihrer Arbeitsaufzeichnung vorbringt, dass der Sohn an rund 30 Tagen jeweils zwei Stunden lang mit der Besorgung von Einkäufen beschäftigt gewesen sein soll, so entfernt sie sich vollends vom Boden der Realität. Betrachtet man nämlich die näheren – erst aus den vom BFG abverlangten Einkaufsbelegen ersichtlichen – Umstände der einzelnen Einkäufe, vor allem Art und Anzahl der gekauften Artikel sowie die zurückgelegten Wegstrecken, so offenbart sich erst, wie absurd und lebensfremd, weil maßlos überzogen, das bezügliche Beschwerdevorbringen ist:

Den eingesehenen Belegen zufolge umfassten die einzelnen Einkäufe mehrheitlich jeweils lediglich ein bis maximal zwei verschiedene Produkte. So wurde etwa am 24.1. ein *Parker* Rollerball (*Libro*, € 9,49) erworben; am 1.2. zwei Luftschlangen und „10 Herzballon“ (*Libro*, € 3,97); am 15.2. zwei Packungen Kopierpapier (*Libro*, € 7,98); am 28.2. ein Bindfaden um € 0,97 (*Bastelbedarf*); am 26.3. („für 29.3.“!) zwei *Parker* Minen (*Libro*, € 7,18); am 4.6. Bleistifte um € 1,59 bei *Libro*; am 7.6. Heftklammern (*Libro*) um € 1,18; am 28.10. ein Tipp-Ex (*Libro*, € 2,99); am 18.11. ein Bilderhalter 21x30 (*Libro*, € 1,99); am 25.3., 28.8., 4.11. und 3.12. jeweils eine Packung Druckerpatronen *HP CR340EE 301 Ink Combo* um je rund € 24,--. Die „größeren“ Einkäufe umfassen zB am 19.12. ein Spiel und drei Schmidtbringsel (Gesamteinkaufswert € 15,50) oder am 29.4. eine Speicherkarte, ein Virenschutzprogramm und eine Druckerpatrone (*Saturn*, € 60,--). Dass diese Kleinst-Einkäufe – wie von der Bf. dargelegt – wegen Beratung, Preisvergleich etc. (noch ohne Fahrzeit) 60 Minuten gedauert haben sollen, ist schlicht realitätsfremd.

Dasselbe gilt für die vorgegebenen Fahrzeiten: Der Sohn der Bf. war laut Zentralem Melderegister im Streitzeitraum in der A-Straße wohnhaft. Er gab vor dem BFG an, die Einkaufsfahrten oftmals von zu Hause aus angetreten zu sein. Die Mehrzahl der Einkäufe erfolgte bei *Libro* in der R-Gasse, bei *Saturn* am L-Gürtel sowie in einigen zentral gelegenen Innenstadtgeschäften. Die Distanz zwischen dem Betriebssitz der Bf. und der *Libro*-Filiale in der R-Gasse beträgt ca. 1,6 km und ist mit dem Rad in rund 5 Minuten zu bewältigen; zu Fuß würde man rund 17 Minuten benötigen (Quelle: *Google Maps*; alle in der Folge angeführten Wegstrecken und Zeitangaben beruhen ebenfalls auf Berechnungen unter Zuhilfenahme von *Google Maps*). Die Entfernung zwischen Wohnadresse des Sohnes und der *Libro*-Filiale beträgt gar nur 800 m (Dauer zu Fuß: 9 Minuten). Die vereinzelt aufgesuchten übrigen Innenstadtgeschäfte liegen räumlich nicht weit von der genannten *Libro*-Filiale entfernt, etwa in der G-Straße (Spielzeug *AB*), S-Gasse (*Spielzeugschachtel*), am E-Platz (Buchhandlung *Y*) oder am G-Platz (*Bastelbedarf*). All diese Geschäfte sind sowohl vom Betriebssitz der Bf. als auch vom Wohnsitz des Sohnes der Bf. mit dem Rad binnen 10 Minuten zu erreichen. Vereinzelt wurden bei *Libro* in der R-Gasse auch Druckerpatronen gekauft (zB am 22.2.); meist erfolgte deren Erwerb jedoch im *Saturn*-Shop am L-Gürtel. Letzterer ist vom Betriebssitz rund 3 km (Fahrtdauer mit dem Rad 10 Minuten) bzw. von der Wohnadresse des Sohnes 1,8 km (6 Minuten) entfernt.

Die von der Bf. angegebenen Einkaufs- sowie Fahrzeiten sind sohin in jeder Hinsicht völlig unrealistisch. Die Bf. bringt im Vorlageantrag dessen ungeachtet allen Ernstes

vor, die durchschnittliche Fahrzeit (per Fahrrad) pro Einkauf betrage (hin und retour) ca. 60 Minuten. Die Zeit sei abhängig von der Größe des Einkaufs sowie der Anzahl der aufgesuchten Geschäfte. Auswahl und Kauf (Preisvergleich, Beratung) betrage 30 Minuten und mehr. Büromaterial werde „*natürlich für einen Zeitraum von mehreren Wochen oder gar Monaten*“ eingekauft, was den unregelmäßigen Anfall dieser Arbeiten erkläre. Sie revidiert oder relativiert diese Ausführungen selbst nach Einsichtnahme des BFG in die Einkaufsbelege nicht. Die Angaben der Bf. bezüglich der Einkaufsdauer erweisen sich aber angesichts der oa. Kleinst-Einkäufe im unmittelbaren räumlichen Nahebereich als völlig unhaltbar. Zudem lässt das Einkaufsverhalten nicht erkennen, dass Büromaterial – wie behauptet - „*natürlich für einen Zeitraum von mehreren Wochen oder gar Monaten*“ eingekauft worden wäre.

Die Einsichtnahme des BFG in die Belege ergab sohin, dass zum zeitlichen Umfang der in der Arbeitsaufzeichnung enthaltenen Einkäufe erwiesenermaßen falsche Angaben getätigt wurden, da der behauptete Zeitaufwand nicht mit der Lebenserfahrung in Einklang steht. Der Bf. waren Örtlichkeit und Umfang der Einkäufe bekannt, weshalb ihr auch bewusst gewesen sein musste, dass die angegebenen Zeiten nicht den Tatsachen entsprechen können. Dieser Umstand zieht aber auch die Richtigkeit der Einträge zu den übrigen Arbeitsleistungen bzw. des bezüglichen Beschwerdevorbringens massiv in Zweifel. Die vorgelegte Arbeitsstundenaufzeichnung ist daher nach Meinung des BFG absolut ungeeignet, den Standpunkt der Bf., es liege ein steuerlich beachtliches Dienstverhältnis mit ihrem Sohn vor, auch nur ansatzweise zu stützen. Dasselbe gilt aus den genannten Gründen für die Aussage des Sohnes. Dieser gab gegenüber dem BFG – noch vor Einsichtnahme des Gerichtes in die Einkaufsbelege – über entsprechende Nachfrage an, die aufgezeichneten Tätigkeiten wie insbesondere PC-Reinigen und Einkaufen im behaupteten Ausmaß verrichtet zu haben (S. 14 der Niederschrift). Diese Aussage erweist sich – siehe oben – als realitätsfern bzw. gänzlich unglaubwürdig.

Überdies erscheint die Arbeitsaufzeichnung inhaltlich aus folgenden weiteren Gründen nicht glaubhaft bzw. zumindest höchst fragwürdig:

Die Einkäufe wurden nahezu ausschließlich mit der Bankomatkarte der Bf. bezahlt. Will tatsächlich der Sohn die Einkäufe getätigt haben, so würde dies voraussetzen, dass die Bf. ihrem Sohn nahezu ständig ihre Bankomatkarte überlassen hätte. Dies erscheint schon in Anbetracht der oa. Größenart der Einkäufe wenig überzeugend. Außerdem gab der Sohn der Bf. im Rahmen seiner Zeugenbefragung an, oft spontan, quasi auf Abruf, Einkäufe verrichtet zu haben. Er sei dann von seiner Wohnung unmittelbar losgefahren und habe das Entsprechende gekauft (S. 14 der Niederschrift über die Zeugenbefragung). Dass er in diesen Fällen zuvor zwecks Entgegennahme der Bankomatkarte noch seine Mutter aufgesucht habe (um dann – wie als Zeuge ausgesagt – zB Stifte oder Mandelsplitter zu kaufen), ist nicht plausibel, und hat er auch nicht behauptet.

Fünf *Libro*-Einkäufe erfolgten in der Filiale in der Z-Straße (zB am 24.1. – ein Rollerball; oder am 25.4. – eine Mine). Es bleibt unklar, aus welchen Gründen der Sohn der Bf. gerade diese Filiale aufgesucht haben will (Strecke ca. 6 km, Dauer ca. 20 Minuten),

wenn doch mindestens zwei andere *Libro-Shops* (zB in der P-Gasse, rund 900 m entfernt, oder in der M-Gasse, Innenstadt) ungleich näher liegen. Es liegt die Vermutung nahe, dass diese Einkäufe von der Bf. selbst erledigt wurden, da die Filiale nur 2 km bzw. 2 Autominuten von jener Schule entfernt liegt, an der die Bf. unterrichtet und diese Einkäufe zudem auch mit der Bankomatkarte der Bf. beglichen wurden.

Laut Arbeitsstundenaufzeichnung soll SohnBF im Streitjahr insgesamt 11 Mal das PC-Gehäuse und den Lüfter – jeweils zwei Stunden lang - gereinigt haben. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass eine derartige Reinigung des Computers – so sie überhaupt erfolgt - ca. einmal pro Monat vorgenommen wird. Eine solche Reinigung sollte gängigen Empfehlungen zufolge etwa einmal jährlich durchgeführt werden (s. zB <https://www.philognosie.net/computer/pc-reinigen-luefter-kuehler-selber-saeubern>). Es ist ebenso wenig plausibel bzw. außerhalb der Lebenserfahrung, dass die Reinigung jeweils zwei Stunden in Anspruch genommen haben soll. Wenn tatsächlich, wie behauptet, jeden Monat eine Reinigung erfolgt, ist davon auszugehen, dass der Sohn auf Grund der oftmaligen Ausführung bereits über eine entsprechende Fingerfertigkeit verfügt und die Tätigkeit mittlerweile weitaus schneller ausführen können sollte.

Der Arbeitsaufzeichnung zufolge hat SohnBF im Streitjahr mindestens dreimal die Homepage der Sprachschule der Bf. aktualisiert. Im Zuge der Zeugenbefragung am 9.2.2017 hat der Berichterstatter festgehalten, dass sich die Homepage (zumindest) in den letzten (rund) drei Jahren nicht wesentlich verändert hat und größtenteils veraltete Daten (zB betr. Sprachangebote oder die – frühere – Mitarbeiterin der Bf.) aufweist (S. 7f. der Niederschrift über die Befragung vom 9.2.2017). Der Bf. wurde die Niederschrift über die Zeugenbefragung zur Kenntnis gebracht, sie hat den bezüglichlichen Feststellungen des Berichterstatters nichts entgegen gehalten (zB im Rahmen der mündlichen Verhandlung). Da die Homepage sohin ganz offensichtlich nicht laufend gewartet wird und deren Aufbau im Übrigen auch nicht sonderlich aufwendig gestaltet ist, ist es nicht glaubhaft, dass der Sohn der Bf. mehrmals im Jahr mit der Aktualisierung der Homepage beschäftigt gewesen sein soll. Der Zeuge versuchte die entsprechenden Einträge in der Arbeitsaufzeichnung, damit zu erklären, dass er eine neue Homepage angelegt habe, welche von ihm aktualisiert, aber nicht online geschaltet worden sei. Die von ihm entwickelten Neuerungen seien „*wieder weggekommen bzw. unsichtbar geschalten worden*“ (S. 7f. der Niederschrift). Wie erwähnt, hat der Zeuge bezüglich der Einkäufe Aussagen getätigt, die nicht den Tatsachen entsprechen (können). Damit ist aber auch die Glaubwürdigkeit seiner übrigen Aussagen nicht gegeben bzw. zumindest höchst fraglich. Es ist nicht plausibel, dass der Zeuge zahlreiche Stunden mit der Aktualisierung einer „offline geschalteten“ Homepage verbracht haben will, während die öffentlich zugängliche Homepage jahrelang so gut wie keine Änderungen erfahren hat und veraltete Daten (Bilder, Kurstermine) aufweist. Nach Ansicht des BFG hat SohnBF diese Arbeiten daher nicht, zumindest bei weitem nicht im behaupteten Umfang getätigt.

Der Sohn der Bf. soll im Streitjahr oftmals Unterrichts- und Lernmaterial, Arbeitsblätter sowie Power-Point-Präsentationen erstellt haben (laut Aufzeichnung an mehr als

20 Arbeitstagen). Die Bf. ist Sprachlehrerin (Englisch) und übt ihre Tätigkeiten schon seit mehreren Jahren aus. Es ist nicht plausibel, dass es in der angegebenen Häufigkeit erforderlich gewesen sein soll, neue Unterlagen zu unterstellen. Es ist vielmehr üblich, im Regelfall auf bereits erstellte und elektronisch gespeicherte Unterlagen (zB *Word*-, *PowerPoint*- oder ähnliche Dokumente) zurück zu greifen, diese gegebenenfalls geringfügig zu adaptieren und auszudrucken. Der dafür von der Bf. veranschlagte Zeitaufwand ist nicht glaubhaft.

Zusammenfassend ist nochmals festzuhalten: Das Vorbringen der Bf. sowie die zugrunde liegende Arbeitsstundenaufzeichnung erweisen sich – insbesondere hinsichtlich des behaupteten Umfangs der Tätigkeiten – als unglaubwürdig. Die Aufzeichnung enthält erwiesenermaßen zahlreiche falsche Einträge (was den Zeitpunkt von Einkäufen anlangt), zudem ist der für die behaupteten Einkäufe veranschlagte Zeitaufwand maßlos überzogen bzw. schlicht tatsachenwidrig. Damit ist aber die Glaubwürdigkeit der gesamten Aufzeichnung erschüttert. Es mag durchaus sein, dass der Sohn vereinzelt im Betrieb der Bf. mitgearbeitet bzw. er die Bf. mit gewissen Hilfstätigkeiten unterstützt hat. Diese Arbeiten gehen aber nach Art und Umfang (soweit dieser plausibel erscheint) über eine bloße familienhafte Mitarbeit nicht hinaus. Zudem erweist sich das vorgegebene Dienstverhältnis aus den oa. Gründen als nicht fremdüblich.

Wie eingangs erwähnt waren die Zahlungen der Bf. an ihren Sohn aus dem behaupteten Dienstverhältnis bereits Gegenstand eines das Jahr 2011 betreffenden Rechtsmittelverfahrens (s. UFSG vom 8.8.2013, RV/0674-G/12). Ergänzend wird auf die do. Begründung verwiesen.

Zur Nichtzulassung der Revision:

Eine Revision an den VwGH ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nur zulässig, wenn diese von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Im beschwerdegegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage, sondern eine reine Sachfrage strittig, nämlich ob die behaupteten „Arbeitsleistungen“ nach Art und Umfang über eine bloße familienhafte Mitarbeit hinausgehen bzw. die zugrunde liegende Rechtsbeziehung fremdüblich gestaltet wurde. Dazu konnte sich das BFG auf hinreichend vorhandene, oben beispielhaft zitierte Rechtsprechung des VwGH stützen, mit der dieser jene Kriterien klar definiert hat, an denen Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes zu messen sind. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

