



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch HFP Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungskanzlei, 1030 Wien, Beatrixgasse 32, vom 10. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 3. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 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 Tätigkeit.

Im Zuge eines Vorhaltes des Finanzamtes wurde ein Dienstzettel vom 2. Mai 2001, Überweisungsbelege und das Jahreslohnkonto 2004 in Kopie zum Nachweis vorgelegt und bekannt gegeben, dass die Tochter S. für die Verrichtung von Bürotätigkeiten beim Bw. angestellt wäre. Zu den Aufgabengebieten würden insbesondere die Abschrift und Reinschrift von mittels Diktafon verfasster Korrespondenz, die Bearbeitung von Gutachten (kopieren, binden, ablegen) und die Assistenz bei Beweissicherungen gehören.

Die Vereinbarung mit der Tochter wäre fremdüblich erfolgt, da die Vereinbarung nach außen hin ausreichend in Erscheinung getreten und bei gleicher Tätigkeit die wöchentliche Arbeitszeit und Höhe des vereinbarten Entgeltes auch unter Fremden abgeschlossen worden wäre. Die Tätigkeit würde weit über eine etwaige familiäre Mitwirkungspflicht hinausgehen.

Eine abweisende Bescheiderledigung des Finanzamtes wurde wie folgt begründet: Auf Grund des vorgelegten Dienstzettels wäre die Tochter sieben Stunden wöchentlich beschäftigt gewesen und hätte ein monatlichen Gehalt von € 305,- bezogen. Im Streitjahr 2004 würden diesen Ausgaben iHv. € 4.329,78 Einnahmen aus der Gutachtertätigkeit von € 4.700,- gegenüber stehen. Ein Dienstvertrag bzw. Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse wäre zwar eine nach außen gesetzte formelle Handlung, jedoch würde es der Lebenserfahrung widersprechen, dass Personalkosten beinahe die Einnahmen übersteigen. Die Zahlungen an die Tochter würden somit einem Fremdvergleich nicht standhalten.

In der form- und fristgerechten Berufung wurde wie folgt eingewendet: Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 2. Mai 2005 wäre gemäß § 299 BAO aufgehoben und der streitgegenständliche Bescheid neu festgesetzt worden. Die Nichtanerkennung der Lohnzahlungen wäre jedoch auf Basis eines fehlenden Fremdvergleiches erfolgt. Die von der Rechtsprechung geforderten Kriterien für die Anerkennung von Betriebsausgaben aus „Leistungen im Familienverband“ (Außenwirkung der Vereinbarung, klarer und eindeutiger Inhalt der Vereinbarung) wäre nicht beanstandet worden. Der Bw. hätte in den Jahren 2002 und 2003 kumuliert Einnahmen als Bausachverständiger iHv. rund € 46.200 und einen Gewinn von rund € 20.700 erzielt. Bereits in diesen Jahren wäre die Tochter für die Abwicklung der Büro- und Verwaltungstätigkeiten im Rahmen eines Dienstvertrages zur Verfügung gestanden.

Im Jahre 2005 würden sich die Einnahmen bei rund € 21.000 und der Gewinn sich voraussichtlich auf € 6.000 bis 7.000 belaufen. Lediglich im Jahre 2004 hätten sich somit negative Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ergeben, der Gesamtgewinn aus den Wirtschaftsjahren 2002 bis 2005 würde bei rund € 22.000 liegen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass trotz einer gesunkenen Auftragslage die Bürotätigkeit zu erfolgen hätte und auch in anderen Branchen ein Verlustjahr nicht zu einer Entlassung von Dienstnehmern führt.

Im Zuge eines weiteren Vorhalteverfahrens des Finanzamtes wurde der Bw. ersucht, die Aufträge und Gutachten sowie Auftraggeber des Bw. als auch Honorarnoten im Streitjahr 2004 vorzulegen. Weiters wurde um einen detaillierten Tätigkeitsnachweis der Tochter im Jahre 2004 aufgegliedert nach Datum, Uhrzeit, genaue Tätigkeitsbeschreibung ersucht und um Darlegung der schulischen bzw. beruflichen Qualifikation der Tochter bezüglich der Aufträge ersucht. In der Folge wurden die Honorarnoten des Jahres 2004 vorgelegt und ausgeführt, dass eine Honorarnote aus 2003 erst im Jahre 2004 als Einnahme erfasst und eine Gebührennote von € 3.672,- erst im Jahre 2005 beglichen worden wäre. Das Jahr 2004 wäre auf Grund eines schwierigen Auftrages (ParifizierungX1) ein beruflich schlechtes Jahr gewesen und auch eine Krebsoperation des Bw. erfolgt.

Die Tochter sei 23 Jahre alt und Psychologiestudentin und würde die (Schreib)Tastatur „blind“ beherrschen. Sie wäre seit 2. Juni 2001 mit einer projektbezogen variierenden Wochenstundenanzahl von 7 Stunden tätig. Die Aufzeichnungen wären an Hand eines Kalenders sowie fallweise projektbezogen mit Hilfe des PC erfolgt. Die Tätigkeit würde im Arbeitszimmer des Bw. bzw. darüber liegenden Dachzimmerräumen in Adr.1 erfolgen.

Der Tätigkeitsnachweis der Tochter im Jahre 2004 lautet wie folgt:

Jänner 14 Std.	Telefonnotizen betr. Büro D.I.xx u. Projekt X2 (wurde nicht beauftragt); Vorbereitung d. Jahresabschlusses USt und ESt 2003; organisieren von Büromaterial; Nachbearbeitung u. Ablage Gutachten für X3
Februar 15 Std.	Weiterbearbeitung Vorbereitung Jahresabschluss USt und ESt 2003; Nachbearbeitung, Ablage Gutachten f. X4
März 14 Std.	Fertigstellung Jahresabschluss USt und ESt 2003; Organisieren von Büromaterial; UVA 01-03/2004 vorbereiten
April 14 Std.	Telefongespräche annehmen, weiterleiten sowie Notizen über Vorgespräche für in Aussicht stehende Projekte (z.B. Bü. D.I.xx – Bmst.y, wurde nicht beauftragt) anfertigen; Beginn Projekt ParifizierungX1 , Telefonnotizen ausfertigen u. archivieren, div. Checklisten erstellen u. kopieren, Assistenz bei Nutzflächenermittlung
Mai 35 Std.	Assistenz f. Projekt ParifizierungX1 , Notizen, Telefonate, kopieren, div. Checklisten u.a. Nutzflächenermittlung erstellen, Assistenz beim ersten Versuch der Parifizierung
Juni 35 Std.	Projekt ParifizierungX1 , Notizen u. Telefonatnotizen anfertigen u. kopieren, div. Checklisten u.a Nutzflächenermittlung erstellen, weitere Versuche der Parifizierung, mehrere Telefonate, Notizen mit Notar, den Primärärzten
Juli 0 Std.	Urlaub
August 42 Std.	UVA 04-06/2004 vorbereiten, Beginn Projekt X5, Assistenz bei Beweissicherung, Koordinierung, Kontaktierung, der Nachbarmieter, Ausfertigung. v. Notizen, Assistierung bei der Begehung 4. 5. 18. 19., Assistenz bei Gutachtenausarbeitung, Rohfassung, Reinschrift, Erstellung von gebundenen Kopien, Postwege etc.; Assistenz bei Projekt ParifizierungX1 wieder Neubearbeitung
Sept. 35 Std.	Nachbearbeitung u. Ablage Gutachten X5 ; organisieren von Büromaterial; Projekt ParifizierungX1 wieder Neubearbeitung da Einspruch von Notar und MA16
Okt. 35 Std.	Projekt ParifizierungX1 weitere Neubearbeitung da neuerliche Uneinigkeit der Primärärzte, Gutachten ergänzen und neue Fassung erstellen, etc.
Nov. 49 Std.	Notizen, Telefonate, Projekt X6 (wurde nicht beauftragt); Beginn Projekt X7, Schadensfeststellung, Ausfertigung und Archivierung v. ersten Notizen, Koordinierung u. Kontaktierung, aller Mieter (ca.100), Assistierung bei der Begehung am 1. 2. 12. 13.; Neuerliche Wiederbearbeitung der ParifizierungX1 zum ca. 8. Mal!!! Letzte Kontakte zu Notar; U 07-09/04 vorbereiten,
Dez. 42 Std.	Notizen anfertigen, Bearbeitung div. Telefonate iZm Projekt X6 (wurde nicht beauftragt); Vorbereitung Steuererkl. 2005.; Projekt X7 Assistenz Gutachtenausarbeitung, Erst. d. Rohfassung und Reinschrift inkl. kopieren u.

binden; div. Postwege etc.; Zahlungsfluss X7 erst 2005!!
--

Der schlechte Jahresabschluss 2004 würde sich weiters wie folgt erklären: Die letzten guten Aufträge wären Ende des Jahres 2003 ausbezahlt und erst gegen Jahresende wieder ein guter Auftrag erhalten und erst 2005 angewiesen worden. Der Auftrag ParifizierungX1 wäre sehr schwierig gewesen, sowohl gegenüber den Auftraggebern als auch Behörde und Notar. Auch hätte die Krankheit des Bw. im Zeitraum November 2002 bis Mitte 2003 einen schleppenden Anlauf bis 2004 bewirkt. Jedoch sei ein schlechteres wirtschaftliches Jahr kein Grund eine Mitarbeiterin sofort zu entlassen.

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 Schreifarbeiten 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 Beweismwürdigung 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.

Im vorliegenden Fall beschäftigt der Bw. auf Basis eines Dienstvertrages (Dienstzettels) vom 2. Mai 2001 seine Tochter im Rahmen seiner nebenberuflichen Gutachtertätigkeit. Die Vereinbarung lautet auf monatliche Einkünfte von S 3.800,- für „Bürotätigkeit bzw. Sekretariat iZm der Sachverständigentätigkeit“ und eine wöchentliche Arbeitszeit von 7 Stunden, mit Hinweis auf den Kollektivvertrag bzw./und Angestelltengesetz.

Das Tätigkeitsfeld umfasste nach den Darlegungen des Bw. die Vorbereitung für den Jahresabschluss für das Jahr 2003 und Umsatzsteuervoranmeldungen 2004 sowie Nachbearbeitung und Ablage von Gutachten z.B. betreffend die Projekte X3, X4 und X5 sowie Assistenz bei Nutzflächenermittlung und Begehung, Notizen- und Checklistenstellung, Kontakte vorbereiten betreffend das umfangreiche Projekt ParifizierungX1 als auch Schadensfeststellung, Koordinierung der Mieter betreffend die Schadensfeststellung für das Projekt X7 . Die Erstellung von Gutachten wie Rohfassung, Reinschrift und gebundenen

Kopien erfolgte lt. Tätigkeitsnachweis in den Monaten August, Oktober und Dezember.

Weiters wurde die Beschaffung von Büromaterial angegeben. Die Auszahlung des Gehaltes erfolgte mittels monatlicher Überweisung, gezeichnet durch die Ehegattin des Bw. als Überweisende. Die monatliche Arbeitszeit lautete lt. vorgelegten Tätigkeitsaufzeichnungen auf 14 bis 49 Stunden pro Monat, unregelmäßig zwischen drei bis fünf Tagen.

Betreffend Fremdvergleich ist auszuführen, dass der Bw. in den ersten Jahren seiner Tätigkeit 1998 bis 2000 lediglich pauschale Honorare für Schreibarbeiten verrechnete. Die Höhe der Honorare belief sich auf rund € 400 bzw. 1.000 und lauteten somit im Gegensatz zum vereinbarten Gehalt auf ca. ein Drittel des Aufwandes bei vergleichbarer Auftragslage. So handelte es sich lt. Aktenlage im Jahre 2000 um sechs Projekte mit einem Umsatz von rund € 8.500 mit einem Aufwand für Schreibarbeiten von € 1.000. Die Anzahl der Projekte lautete in den Jahren 2001 bis 2004 zwischen drei bis acht. Die Umsätze ab dem Jahr 2001 zeigen mit Ausnahme des Streitjahres 2004 steigende Tendenz zwischen € 14.000,- bis 21.000 bzw. 29.000, im Streitjahr 2004 wurden dagegen Einnahmen iHv. von lediglich € 4.700 erzielt. Der Bw. begründet dies mit der Verrechnung von Einnahmen eines Projektes 2004 erst im nächstfolgenden Jahr 2005 und dem Bearbeiten eines besonders schwierigen und aufwendigen Projektes sowie einer Erkrankung im Zeitraum 2002 bis Jahresende 2003.

Somit ist auszuführen: Geht man davon aus, dass die erforderlichen Voraussetzungen betreffend „klaren und eindeutigen Vertragsinhalt“ vorliegen, ist auszuführen, dass unter Hinweis auf die über Jahre ausgeübte Tätigkeit eine unverhältnismäßig auffallende (doppelt bis vielfache) Steigerung der Entlohnung für Schreibarbeiten zu erkennen ist, von € 400 bis 1.000 in den Jahren 1998 bis 2000 auf rund € 2.800 bzw. 4.300 jährlich ab dem Jahre 2001 bzw. 2002 und folgende Jahre. Der Stundensatz der Tätigkeit wurde darüber hinaus mit S 150 (S° 3.800 monatlich) für sieben Stunden wöchentlich bzw. 28 Stunden monatlich vereinbart und ist dies als nicht fremdüblich anzusehen. Wenn auch bei Beurteilung der Angemessenheit einer Entlohnung unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw. Toleranzgrenze zu berücksichtigen ist, lässt dies nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf eine unangemessen hohe Entlohnung schließen. Die Höhe des Gehalts liegt zudem an der Geringfügigkeitsgrenze der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage von monatlich 3.899,- S (z.B. für das Jahr 1999), 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. Jedoch erfolgte im vorliegenden Fall die Gehaltsauszahlung durch Überweisung der Ehegattin des Bw. GattinBw. und somit in einer Weise, wie es als nicht fremdüblich zu beurteilen ist in Hinblick auf die Unterhaltsverpflichtung des Bw. gegenüber der Tochter.

Die Dienstzeit erfolgte lt. vorgelegten Kalenderaufzeichnungen zudem tageweise und unregelmäßig auch in Hinblick auf die Stundenanzahl von 28 monatlich. Dazu ist anzumerken, dass das Übernehmen von Telefonaten und Anfertigen von Telefonaufzeichnungen noch kein Merkmal eines Dienstverhältnisses erfüllt. Dazu ist weiters anzumerken, dass die Erbringung von Vorleistungen für steuerliche Belange durch die Tochter in Hinblick auf das Vorliegen einer steuerlichen Vertretung auch als nicht glaubhaft zu beurteilen ist. Betreffend die Tätigkeitsangaben Checklistenstellung für Nutzflächenermittlung, Assistierung bei Parifizierungen und Begehung von Projekten und Kontaktierung von Mietern ist auszuführen, dass zur Frage des Ausmaßes der von der Tochter erbrachten Leistungen zwar eine Kopie eines Kalenders vorgelegt wurde, welche jedoch nur Vermerke über die Anzahl der Arbeitsstunden, nicht jedoch nähere Hinweise über die Projekte und die Art der Tätigkeit enthält. Die erbrachten Leistungen wurden somit nicht detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Leistung aufgeschrieben bzw. erst später für das Berufungsverfahren dargelegt. Dazu ist anzumerken, dass sich bei fremden Arbeitskräften die Abgeltung nach dem Ausmaß der Arbeit richten würde, die sich z.B. an der Seitenanzahl, wenn es sich um komplexe Schriftsätze handelt. Die tatsächliche Erstellung von Gutachten erfolgte lt. Tätigkeitsnachweis jedoch lediglich in den Monaten August, Oktober und Dezember. Die Fremdüblichkeit der Entlohnung in Hinblick auf die Arbeitszeit erscheint somit ebenso nicht glaubhaft.

Bemerkenswert erscheint somit insgesamt der Umstand, dass der Bw. seiner Tochter im vorliegenden Streitjahr Beträge in einem erheblichen Verhältnis des erzielten Umsatzes zukommen hat lassen und dadurch sogar ein negatives steuerliches Ergebnis in Kauf genommen hat. Auch ist jedenfalls erkennbar, dass die Lohnaufwendungen unverhältnismäßig zu den Umsätzen angestiegen sind. Dies spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gegen die Fremdüblichkeit des Dienstvertrages bzw. für die steuerschonende Verwendung des Familiengesamteinkommens. Eine Tätigkeit der Tochter ist zwar in Summe grundsätzlich nicht in Abrede zu stellen, das Dienstverhältnis in Hinblick auf die mangelhafte Nachweisführung und Unangemessenheit des Lohnaufwandes als nicht fremdüblich zu beurteilen bzw. ist im vorliegenden Streitjahr 2004 das Inkaufnehmen von Verlusten unter den gegebenen Umständen nur in Hinblick auf das Naheverhältnis erklärbar ist und hält dies jedenfalls einem Fremdvergleich nicht stand.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. August 2007