



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch A, vom 13. Juli 2010, 3. Dezember 2010 und 21. Oktober 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes B, vertreten durch C, vom 29. Juni 2010, 29. November 2010 und 18. Oktober 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.), einem Tierarzt, fand im Jahr 2010 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 statt. Dabei traf der Betriebsprüfer des Finanzamtes B ua. folgende Feststellung (S 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung):

"Tz 3 Nicht anerkanntes Dienstverhältnis Sohn

Sachverhalt:

Im Rahmen der Betriebsprüfung gab [der Bw.] folgendes betreffend die Beschäftigung des Sohnes, D, für den Prüfungszeitraum bekannt.

Nähere Details siehe gesonderte Niederschrift vom 4.5.2010 (unterfertigt am 25.5.2010).

Eine Kurzzusammenfassung der gesonderten Niederschrift in einigen Punkten, wie - für die Jahre 2008 und 2009 wurden detaillierte Stundenaufzeichnungen geführt und vorgelegt;

- es erfolgte eine Anmeldung bei der XGKK (30 Std. monatlich bzw. 360 Std. jährlich);
- die Entlohnung erfolgte im Jahr 2007 nach Kollektivvertrag

8 Std./Woche zu 5,41 € = 187,40 € + Gefahrenzulage von 18,60 € = 206,00 €

Die Entlohnung erfolgte im Jahr 2008 nach Kollektivvertrag

7 Std./Woche zu 6,28 € = 190,39 € + Gefahrenzulage von 17,15 € = 207,54 €

Die Lohnzahlungen erfolgten lt. Fibu unbar und im Jahr 2008 wurde kein UR-Geld bzw. WR ausbezahlt.

- Es gab fixe Arbeitszeiten im 2. Halbjahr 2007:

Dienstbeginn pro Tag/Woche – Samstag und Sonntag jeweils 8.00 Uhr

Dienstende pro Tag/Woche – 12.00 Uhr bzw. 11.30 Uhr

(Stundenaufzeichnungen für das 2. Halbjahr 2007 wurden der Bp keine vorgelegt)

- Für Mehrarbeit wurden keine Überstunden ausbezahlt, sondern die Abgeltung erfolgte durch Zeitausgleich – gesonderte Stundenaufzeichnungen für Mehrarbeit wurden nicht geführt.

- Tätigkeit des Sohnes im Tierarztbetrieb:

Telefondienst, Auspacken der angelieferten Medikamente und Einordnung in die Apotheke, Zerkleinern und Bündeln der Kartonagen, Reinigung und Desinfektion der Operationsgarage, bei Bedarf Mähen des Rasens im Vorgarten und bei Bedarf Schneeräumung im Winter, Reinigung des Praxisautos bei Bedarf innen und außen.

- Arbeitsmittel wurden dem Sohn zur Verfügung gestellt, ua. Reinigungs- und Desinfektionsmittel, Werkzeug, Telefon

- Schulische und berufliche Ausbildung des Sohnes D, ua. Volksschule, Gymnasium mit Matura und derzeit Studium an der Y (Z- und ZA).

Weiters wurde am 9.6.2010 der Bp erstmals ein Dienstvertrag, datiert 2.7.2007, vorgelegt.

In diesem Dienstvertrag wird auf die allgemeinen Inhalte des Dienstverhältnisses, wie den Beginn des Dienstverhältnisses: 2.7.2007;

die Art des Dienstverhältnisses: Angestellter - Verwendung Ordinationshelfer

Kündigungsfristen lt. KV bzw. AngG - jeweils zum 15. oder letzten eines Monats

den Dienstort: E

Anfangsbezug: brutto 206,00 €, eingestuft in 1/1. BJ

vereinbarte Normalarbeitszeit: 8 Std./Woche

jährlicher Urlaub: lt. UrlG

MV-Beiträge ab: 2.8.2007

dokumentiert hingewiesen.

Rechtliche Würdigung:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.10.1985, 85/14/0067; VwGH 18.5.1977, 0346/77) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden, 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.*

1. Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen:

Die Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse ist für sich allein als Nachweis für das Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnisses nicht ausreichend. Der Telefondienst kann keine ausreichende Publizität schaffen, weil der Inhalt des Rechtsverhältnisses zwischen Unternehmer und Sohn damit nicht offengelegt ist. Die Publizitätswirkung der gegenständlichen Rechtsbeziehung ist somit nicht in ausreichendem Ausmaß gegeben.

2. Eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt:

Dh. im vorgelegten Dienstvertrag (datiert 2.7.2007) wird formell das Dienstverhältnis als Angestellter - Verwendung als Ordinationshelper - zwar dokumentiert festgehalten, jedoch gibt es nach Ansicht des Finanzamtes außer den in der Niederschrift (unterfertigt am 25.5.2010) angeführten Arbeiten des Sohnes keine fremdübliche, detaillierte Tätigkeitsbeschreibung des Sohnes.

Die anfallenden Mehrarbeitszeiten wurden lt. Auskunft des Unternehmers im Zuge von Zeitausgleich abgegolten. Zeitaufzeichnungen für Mehrarbeitszeiten werden jedoch nicht geführt.

3. Fremdüblichkeit:

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei der Entlohnung um eine pauschale Abgeltung "Art monatliches Taschengeld" für familienhafte Mitarbeit gemäß § 20 EStG. In der Niederschrift (25.5.2010) wurde über die Zahlung eines gesonderten Taschengeldes zum ausbezahlten Lohn an den Sohn nichts erwähnt, womit nach Ansicht der Bp auf eine Nichtzahlung eines gesonderten Taschengeldes hingewiesen wurde.

Da sich die Entlohnung grundsätzlich an den Gesichtspunkten der tatsächlichen Arbeitsleistung zu orientieren hat, ist dies im konkreten Fall nach Ansicht des Finanzamtes nicht gegeben, wie durch die folgenden Beispiele erläutert:

"bei Bedarf Mähen des Rasens" (im Vorgarten lt. Verkehrsanschauung nicht wirklich fremdüblich als Dienstverhältnis vertretbar) und

"bei Bedarf Schneeräumung im Winter" (detto nach Verkehrsanschauung nicht wirklich fremdüblich als Dienstverhältnis vertretbar).

Weiters stellt das Reinigen des Praxisautos bei Bedarf innen und außen ebenfalls eine typische Tätigkeit dar, die gemäß § 20 EStG unter familienhafte Mitarbeit einzuordnen ist.

Im Übrigen ist das Auspacken der angelieferten Medikamente und die Einordnung in die Apotheke, das Zerkleinern und Bündeln der Kartonagen, ebenfalls keine täglich anfallende Arbeit des Sohnes, sondern diese Tätigkeiten können mit den übrigen oa. Hilfs-

diensten des Sohnes verglichen werden, die nach Ansicht der Bp ebenfalls unter § 20 EStG einzuordnen sind.

Fazit:

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rechtsbeziehungen zwischen dem Unternehmer und dem angestellten Sohn, D, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Dies bedeutet, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines fremd-üblichen Dienstverhältnisses nicht vorliegen und die geltend gemachten Betriebsausgaben für das Dienstverhältnis des Sohnes im Prüfungszeitraum nicht anzuerkennen sind.

Zusätzlich wurden von Seiten der Bp vom Bruttolohn 1,53 % für BV-Kasse und 1,4 % für Unfallversicherung gewinnwirksam in den Jahren 2007 und 2008 berücksichtigt.

Entlohnung Sohn u. Lohnnebenkosten	Jahr 2007	Jahr 2008
D (Sohn)		
Bruttolohn (Kz 210 lt. Lohnzettel)	1.423,40 € von 2.7. - 31.12.2007	2.864,61 € von 1.1. - 31.12.2008
1,4 % Unfallversicherung	19,93 €	40,10 €
1,53 % BV-Kasse	21,78 €	43,83 €
Erfolgsauswirkung lt. Prfg.	1.465,11 €	2.948,54 €"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, nahm am 29. Juni 2010 ua. die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2010 erhab der steuerliche Vertreter des Bw. gegen die neuen Einkommensteuerbescheide für 2007 und 2008 Berufung:

Ersucht werde um Anerkennung der Aufwendungen für Personalkosten im Jahr 2007 in Höhe von 1.465,11 € sowie im Jahr 2008 in Höhe von 2.948,54 €.

Die steuerliche Anerkennung eines zwischen nahen Angehörigen (hier. Vater - Sohn) begründeten Rechtsverhältnisses setze voraus, dass es 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck komme, 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und 3. unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Der Sohn des Bw. sei ordnungsgemäß bei der Sozialversicherung angemeldet worden, der - laut Arbeitszeitaufzeichnung - Telefondienst des Sohnes habe auch Kunden und Lieferanten die Präsenz des Mitarbeiters vermittelt, was nach Ansicht des steuerlichen Vertreters das Erfordernis der Publizität ausreichend erfülle.

Der mit dem Sohn abgeschlossene Dienstvertrag (der Dienztettel sei dem Finanzamt im Rahmen der Bp übermittelt worden) habe einen eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Bei der Bemessung der Entlohnung sei der anzuwendende Kollektivvertrag zu Grunde gelegt worden.

Auch bei Familienfremden wäre obiger Kollektivvertrag anzuwenden gewesen, und der Sohn des Bw. habe ein ortsübliches Entgelt erhalten, das über ein Taschengeld deutlich hinausgegangen sei.

Die der Bp vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen würden die durchzuführenden Arbeiten teilweise benennen. Beim Schneeräumen (im Winter) und der Rasenpflege (im Sommer) handle es sich um das Räumen und Pflegen des Parkplatzes vor der Ordination des Bw., was mit privater (familiärer) Hilfeleistung nichts zu tun habe. Da der Bw. keine Vollzeitarbeitskraft mehr benötige, liege es in der Natur einer Teilzeitbeschäftigung, dass nicht tägliche Anwesenheit gefordert gewesen sei. Die ausführliche Beschreibung der Tätigkeit des Bw. (siehe Niederschrift Bp) einerseits als Fleischbeschauer (im Schlachthof, telefonisch nicht erreichbar) und andererseits als klassischer selbständiger Nutztierarzt (in der Ordination oder beim Kunden, am Handy erreichbar) ergebe unterschiedliche zeitliche Notwendigkeiten für die Anstellung von Dienstnehmern. Warum trotzdem in der Begründung der bekämpften Bescheide (Bp-Bericht Tz 3, S 5) gerade diese für Teilzeitkräfte üblichen, den Anforderungen des Betriebs angepassten Arbeitszeiten als fremdunüblich dargestellt würden, bleibe eine unbegründete - und nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nicht nachvollziehbare - Behauptung. Die nach der Lebenserfahrung gerade als klassische Ordinationshilfstätigkeiten anzusehenden Arbeiten (Telefondienst, Medikamente auspacken und einordnen, Reinigen und Desinfizieren der Ordination etc.) würden unverständlichlicherweise als fremdunüblich, da nicht laufend und verlässlich, bezeichnet. Diese Tätigkeiten könnten nur nach Notwendigkeit geleistet werden, jeder fremde Mitarbeiter hätte in eben diesen Zeitabständen die geforderten Arbeiten erledigen können bzw. müssen. Dass der Bw. in den letzten Jahrzehnten in der Lage gewesen sei, einen "geordneten Betriebsablauf" - mit sowohl fremden als auch verwandten Mitarbeitern - zu Stande zu bringen, bewiesen nicht zuletzt die in diesen Jahren geleisteten Einkommensteuerzahlungen auf erzielte Gewinne aus dieser Tätigkeit.

In seiner Stellungnahme zur Berufung vom 19. Juli 2010 führte der Betriebsprüfer folgendes aus:

"Publizitätswirkung des Dienstverhältnisses durch Telefondienst des Sohnes:

Aus den Anwesenheitslisten ergibt sich eine Anwesenheitsdauer zwischen ca. zwei und ca. fünf Stunden pro Tag, an dem Dienst versehen wird. Dies erfolgt überwiegend an Samstagen und Sonntagen. Inwieweit bei dieser möglichen Frequenz an Telefon-

diensten bzw. Anwesenheiten im Betrieb eine Publizitätswirkung im Sinne der zitierten Rechtsprechung entstehen kann, erscheint erklärungsbedürftig:

Erfahrungsgemäß besteht bei Tierärzten - insbesonders Groß- u. Nutztiere - auf Grund der oftmaligen Notwendigkeit zum umgehenden Einsatz (Krankheiten, Besamungen etc.) eine relativ enge Kundenbindung. Die rasche Erreichbarkeit ist dabei ein wesentliches Kriterium. Üblicherweise sind daher Tierärzte in diesem Segment über das Handy nahezu jederzeit erreichbar, umso mehr, als es bei diesem Kundenkreis praktisch nur Patientenbesuche gibt. Warum daher durch einen evtl. stundenweisen Telefondienst des Sohnes (am Festnetz) eine besondere Publizität erzielt werden soll, ist nicht nachvollziehbar (siehe dazu auch unten). Wie auf Grund der - wie angeführt - vor allem am Wochenende dokumentierten Anwesenheit gegenüber Lieferanten diese Publizitätswirkung erzielt werden könnte, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar.

Weitere Arbeiten:

Schneeräumen und Rasenmähen:

Hier wird der Parkplatz des Abgabepflichtigen erwähnt. An der Adresse befindet sich auch die Zahnarztordination der Gattin des Abgabepflichtigen - es erscheint wohl wesentlich wahrscheinlicher, dass der Parkplatz von Kunden der Zahnärztin und nicht von Kunden der (Groß-)Tierarztpraxis benutzt wird. Abgesehen davon bezieht sich die "familienhafte" Hilfeleistung in abgabenrechtlicher Hinsicht immer auf betriebliche Tätigkeiten, welche aber nur unter bestimmten Voraussetzungen - siehe Prüfungsbericht - steuerliche Anerkennung finden. Abgesehen davon - wer führt Pflege und Schneeräumung an den Tagen aus, an denen der Sohn nicht anwesend ist?

Einsortieren der Medikamente und Reinigung und Desinfizieren der Ordination:

Wird als "klassische Ordinationshilfentätigkeit" angeführt. Da liegt der Bw. sicherlich richtig - aber folgendes wurde nicht erklärt: Auf Grund der nur sporadischen Anwesenheit - bleiben die Medikamente uneingeordnet, wenn der Sohn nicht "im Dienst ist"? Wird die Ordination nur am Wochenende gereinigt und desinfiziert?

Telefondienst:

Ebenso auf Grund der geringen Anwesenheit nicht wahrscheinlich. Bei einem Testanruf am 19.7.2010 erfolgte eine Umleitung vom Festnetz auf das Handy - das erscheint auch realistisch und zweckmäßig bei einem Tierarzt, der überwiegend im Außendienst beschäftigt ist. Dies wird überdies auch in der Berufungsschrift angeführt (wobei aus der dortigen Argumentation aber folgendes nicht nachvollziehbar ist: Als Fleischbeschauer im Schlachthof ist der Abgabepflichtige nicht erreichbar, als Nutztierarzt aber schon am Handy?).

Insgesamt ist aus der Berufungsschrift keinerlei Anhaltspunkt für das Vorliegen eines fremdüblichen Beschäftigungsverhältnisses gegeben.

[...]"

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2010 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 als unbegründet ab, wobei es - nach Wiedergabe der in der oa. Stellungnahme zur Berufung vorgebrachten Argumente des Betriebsprüfers - ua. folgendes ausführte:

Grundsätzlich könnten auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen, wie etwa Dienst- und Werkverträge, bestehen. Allerdings müssten diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen iSd § 25 BAO anders als bei Fremden fehlenden Interessensgegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden könnten.

Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen müssten kumulativ vorliegen. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müsse diesen Anforderungen genügen. Die einzelnen Kriterien hätten aber lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Wenn Familienmitglieder im Betrieb (Erwerb) eines Familienangehörigen mithelfen würden, dann täten sie dies idR in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließe sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringe eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel sei deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten dienen, und es werde familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führe beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 137 Abs. 2 ABGB) erfolgte Unterstützung, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen beziehe und sich darauf positiv auswirke, stelle noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Familienmitgliedes iSd § 90 2. Satz ABGB dar und sei einer Abgeltung iSd § 98 ABGB nicht zugänglich (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 19.5.1993, 91/13/0045; VwGH 9.10.1991, 90/13/0012). Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung sei es für die steuerliche Anerkennung daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgingen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Liege sohin bei derartigen Mitwirkungen kein über diese Verpflichtung hinausgehendes, steuerlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, seien geleistete Abgeltungsbeträge familienhaft bedingt und somit nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sondern als

Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163).

In dem mit dem Sohn des Bw. abgeschlossenen Dienstvertrag vom 2. Juli 2007 werde der Arbeitsumfang allgemein nur mit Ordinationshelper angegeben. In der Niederschrift vom 4. Mai 2010 habe der Bw. den Tätigkeitsbereich mit Telefondienst, Auspacken der angelieferten Medikamente und Einordnung in die Apotheke, Zerkleinern und Bündeln der Kartonagen, Reinigung und Desinfektion der Operationsgarage, bei Bedarf Mähen des Rasens im Vorgarten und Schneeräumung im Winter, Reinigung des Praxisautos umschrieben.

Insbesondere die Tätigkeiten wie das Zerkleinern und Bündeln der Kartonagen, die Rasenpflege, die Schneeräumung und die Reinigung des Praxisautos gehörten nicht zum typischen Berufsbild eines Ordinationshelpers. Somit weise der Dienstvertrag vom 2. Juli 2007 keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt betreffend den Tätigkeitsbereich des Sohnes auf.

Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei den angeführten Tätigkeiten, insbesondere bei der Rasenpflege, der Schneeräumung und der Reinigung des Fahrzeugs um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit erbracht würden. In diesen Fällen müsse eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit des Sohnes erkennbar sein, um das Dienstverhältnis steuerlich anerkennen zu können.

Für das Jahr 2007 seien keine Stundenaufzeichnungen für den Sohn geführt worden. Ein Nachweis, dass die in der Niederschrift vom 4. Mai 2010 umschriebenen Tätigkeiten im Jahr 2007 tatsächlich erbracht worden seien, liege somit nicht vor.

Die Angabe der wöchentlichen Arbeitszeit mit 8 Stunden im Arbeitsvertrag deute darauf hin, dass keine klare Regelung der täglichen Arbeitszeit (Beginn und Ende der täglichen Arbeitszeit) getroffen worden sei. Die genaue Regelung der Arbeitszeit gehöre aber zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses. Der VwGH gehe davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden könnten, wenn schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Gestaltungen vorlägen.

In der Niederschrift vom 4. Mai 2010 habe der Bw. bekannt gegeben, dass es im 2. Halbjahr 2007 sowie im Jahr 2009 fixe Arbeitszeiten für den Sohn gegeben habe. Demnach sei Dienstbeginn am Samstag und Sonntag jeweils um 8 Uhr und Dienstende um 11.30 Uhr bzw. 12 Uhr gewesen.

Die für das Jahr 2009 vorgelegten Stundenaufzeichnungen zeigten, dass die angeblich fixierten Arbeitszeiten vom Sohn kaum eingehalten worden seien und die Arbeitsdauer pro Tag mit 1 bis 7 Stunden sehr stark schwanke.

Laut Berufungsbegründung erfordere die Tätigkeit des Bw. unterschiedliche zeitliche Notwendigkeiten für die Anstellung von Dienstnehmern. Die Arbeitszeiten von Teilzeitkräften könnten den Anforderungen des Betriebes angepasst werden.

Diese Ausführungen stünden aber im Widerspruch zu den tatsächlichen Arbeitszeiten des Sohnes. Laut Stundenaufzeichnungen für das Jahr 2008 habe der Sohn die Tätigkeiten mit wenigen Ausnahmen stets an Samstagen und Sonntagen ausgeübt. Die Tätigkeit als Fleischbeschauer im Schlachthof, bei der der Bw. lt. Berufungsausführungen telefonisch nicht erreichbar sei, würde aber eine Teilzeitkraft während dieser Tätigkeit, die lt. Niederschrift vom 4. Mai 2010 jeweils am Dienstag und Mittwoch ausgeübt werde, erfordern.

Auch die Reinigung und Desinfektion der Operationsgarage würden eine Teilzeitkraft nach der jeweiligen Operation erfordern und könnten nicht stets nur am Samstag und Sonntag vorgenommen werden.

In der Berufungsbegründung werde ausgeführt, dass der Telefondienst des Sohnes auch Kunden und Lieferanten die Präsenz des Sohnes als Mitarbeiter vermittelt habe und somit das Erfordernis der Publizität ausreichend erfüllt werde.

Inwieweit an Samstagen und Sonntagen, an denen der Sohn lt. Stundenaufzeichnungen seine Tätigkeit ausgeübt habe, Telefonate von Kunden über das Festnetz entgegen genommen worden seien, obwohl der Bw. an diesen Tagen auch mittels Handy erreichbar gewesen sei, könne nicht nachvollzogen werden.

Die Publizität gegenüber Lieferanten liege jedoch nicht vor, da Lieferungen nicht an Wochenenden, sondern an Wochentagen erfolgten und somit vom Sohn nicht entgegen genommen hätten werden können.

Da nach den vorstehenden Ausführungen die Tätigkeiten weder ihrer Art noch dem Umfang nach den Rahmen der familienhaften Mitwirkungspflicht überstiegen, könnten die Zahlungen an den Sohn nicht als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen sei.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2010 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage der gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 erhobenen Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Am 29. November 2010 erging der Einkommensteuerbescheid für 2009, in dem der erklärte Lohnaufwand (samt Lohnebenkosten) betreffend das Dienstverhältnis des Bw. mit seinem Sohn wiederum nicht anerkannt wurde, da nach Auffassung des Finanzamtes bei der Beschäftigung des Sohnes eine typische familienhafte Mitarbeit gemäß § 20 EStG 1988 vorliege.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2010 erhob der steuerliche Vertreter gegen diesen Bescheid Berufung, wobei er begründend auf die gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 eingebrachte Berufung verwies, die vollinhaltlich auch auf das Jahr 2009 zutreffe.

Am 21. Jänner 2011 wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 2007 bis 2009 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 18. Oktober 2011 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010, in dem der erklärte Lohnaufwand (samt Lohnebenkosten) betreffend das Dienstverhältnis des Bw. mit seinem Sohn wiederum nicht anerkannt wurde.

Die gegen diesen Bescheid am 21. Oktober 2011 erhobene Berufung (in der der steuerliche Vertreter ua. ausführte, dass der Bw. einen fremdüblichen Dienstvertrag mit dem Sohn abgeschlossen habe, der bereits vorgelegt worden sei, dass die Arbeitszeiten nach wie vor aufgezeichnet würden, wie es den gesetzlichen Vorschriften entspreche, und dass die Entlohnung den anzuwendenden Vorschriften entspreche und auch der Anspruch auf Gefahrenzulage monatlich ausgezahlt werde), wurde am 22. November 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens darüber, ob das Dienstverhältnis des Bw. mit seinem Sohn steuerrechtlich anzuerkennen ist und sohin die Lohnzahlungen an den Sohn Betriebsausgaben darstellen.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates folgendes festzuhalten:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit.) zu qualifizieren sind (*Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 158).

Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (*Doralt/Toifl*, § 2 Tz 160, mit Judikurnachweis). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (*Doralt/Toifl*, § 2 Tz 160, mit Judikurnachweis).

Im gegenständlichen Fall ist in dem mit 2. Juli 2007 datierten Dienstvertrag des Bw. mit seinem Sohn (S 176 Arbeitsbogen der Bp) der Arbeitsumfang bzw. die Verwendung des angestellten Sohnes lediglich mit "Ordinationshelper" angegeben. In seiner Berufungsverfahrenscheidung vom 12. November 2010 weist das Finanzamt diesbezüglich zu Recht darauf hin, dass Tätigkeiten wie Rasenpflege, Schneeräumung und Pkw-Reinigung nach der Verkehrsauffassung nicht zum typischen Berufsbild eines Ordinationshelpers gehören; vielmehr handelt es sich bei derartigen Tätigkeiten um typische Beispiele einer familienhaften Mitarbeit (vgl. *Doralt/Toifl*, § 2 Tz 167/4, zu Rasenbetreuung, Pkw-Reinigung, Telefondienst etc.). Aus der bloßen Verwendungsbezeichnung "Ordinationshelper" geht der genaue Tätigkeitsbereich des Sohnes somit nicht hervor; der Inhalt des Dienstvertrages ist diesbezüglich nicht eindeutig.

Vor allem aber ist der eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt des Dienstvertrages (und auch die Fremdüblichkeit, dazu unten) deshalb nicht gegeben, weil sich die Vereinbarung der Normalarbeitszeit im Dienstvertrag auf "8 Stunden pro Woche" beschränkt; Beginn und Ende der täglichen Arbeitszeit sind ebenso wenig geregelt wie die Frage, an

welchen Tagen (vor allem Wochenendtagen) Dienst zu verrichten ist. Letzteres ist vor allem deshalb von Bedeutung, weil aus den für die Jahre 2008 und 2009 vorgelegten Zeit erfassungslisten bzw. Stundenaufzeichnungen (S 86 bis 97, S 184 unten Arbeitsbogen der Bp) hervorgeht, dass der Sohn des Bw. im Jahr 2008 weitaus überwiegend an Samstagen und Sonntagen tätig geworden ist und der Anteil der Wochenendarbeit im Jahr 2009 immer noch rund ein Drittel beträgt; dazu kommt, dass zumindest im Jahr 2009 die tägliche Arbeitszeit mit 1 bis 7 Stunden stark schwankt. Die genaue Regelung der Arbeitszeit gehört aber, wie das Finanzamt zu Recht ausführt, zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses; im gegenständlichen Fall ist sie nicht gegeben, weshalb die aus dem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten auch in diesem Punkt nicht eindeutig festgelegt sind (die vom Bw. in der Niederschrift vom 4. Mai 2010 bekannt gegebenen fixen Arbeitszeiten im 2. Halbjahr 2007 bzw. im Jahr 2009 (S 28/Dauerbelege Einkommensteuerakt) sind dem Dienstvertrag nicht entnehmbar).

Dem steuerlichen Vertreter ist zwar zuzustimmen, wenn er in seiner Berufung vom 13. Juli 2010 argumentiert, es liege in der Natur einer Teilzeitbeschäftigung, dass nicht tägliche Anwesenheit gefordert gewesen sei und die Tätigkeit des Bw. ergebe unterschiedliche zeitliche Notwendigkeiten für die Anstellung von Dienstnehmern; allerdings wäre ein fremder Dritter (maßgeblich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis: *Doralt/Toifl*, § 2 Tz 165) gerade in Anbetracht des hohen Anteils an Samstags- und Sonntagsarbeit (abgesehen von der Frage der arbeitsrechtlichen Zulässigkeit derselben) und der starken Schwankung der täglichen Arbeitszeit sicherlich kein Dienstverhältnis eingegangen, bei dem die Normalarbeitszeit derart vage ("8 Stunden pro Woche") vereinbart ist.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der gegenständliche Dienstvertrag wesentliche Vertragsinhalte (genauer Tätigkeitsbereich des Sohnes, genaue Regelung der Arbeitszeit (Dienstbeginn und -ende) inklusive Regelung der Frage, an welchen Tagen (vor allem Wochenendtagen) Dienst zu verrichten ist) nicht bzw. nicht eindeutig festlegt; auch Bestimmungen über die Vergütung allfälliger Mehrarbeit (Überstunden, Zeitausgleich...) sind dem Text des gegenständlichen Dienstvertrages nicht zu entnehmen (auch wurden nach den Feststellungen der Bp keine gesonderten Stundenaufzeichnungen für Mehrarbeit geführt).

Damit weist aber der Dienstvertrag keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf und hält zudem einem Fremdvergleich nicht stand (ua. zum Fehlen einer Vereinbarung über Dienstbeginn und -ende siehe anschaulich VwGH 22.2.2000, 99/14/0082: "*Der Beschwerdeführer tritt der Feststellung der belangten Behörde, wonach keine Vereinbarung über Dienstbeginn und Dienstende getroffen sei, nur damit entgegen, dass seine eigene Zeiteinteilung und die Bedürfnisse der Bürger eine exakte Festlegung nicht zugelassen hätten. Er zeigt aber damit nicht auf, auf welche Weise bei einer Arbeitserbringung*

"nach Bedarf" sichergestellt ist, dass die Dienstnehmerin gerade die 20 vereinbarten Wochenstunden erbringt. Auch zeigt er nicht auf, dass bzw. welche Vereinbarung für den Fall besteht, dass die tatsächlich erbrachte Arbeitszeit unter oder über den 20 Stunden liegt... Damit kann der belangten Behörde aber nicht entgegengetreten werden, wenn sie angenommen hat, die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau weise keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf und halte zudem einem Fremdvergleich nicht stand. Für die Richtigkeit der Beschwerdebehauptung, einen gleichartigen Vertrag hätte der Beschwerdeführer auch mit einem fremden Dritten abgeschlossen, ergibt sich nicht der geringste Anhaltspunkt⁴¹). Entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung gehen regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen (*Doralt/Toifl*, § 2 Tz 160, mit Judikatur-nachweis (siehe oben)).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. September 2013