



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Enengel, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des Bw., .... X., X.-Str.5, vom 4. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y., vom 19. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer für 2000, gegen die Bescheide vom 16. September 2009 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004, gegen die Bescheide vom 17. Juli 2006 betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2004, gegen den Bescheid vom 9. August 2006 betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie gegen den Bescheid vom 11. Juli 2006 betreffend die Festsetzung zur Umsatzsteuer für Jänner und Feber 2006, nach der am 15. September 2010 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmann Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004** wird teilweise Folge gegeben.

Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004 werden abgeändert.

Gleichzeitig wird der **Umsatzsteuerbescheid 2003** zum Nachteil des Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlagen laut Berechnungsblätter betragen für 2000 und 2001:

Jahr	in	in	
------	----	----	--

2000	Gesamtbetrag der BMGL für stpf. Lieferungen und sonstige Leistungen (Anzahlungen), Eigenverbrauch, zu versteuern mit 20%	S	4,230.502,22	€	307.442,59
	Gesamtbetrag der Vorsteuern	S	117.898,55	€	8.568,02
	Einkommen	S	2,724.919,00	€	198.027,59
2001	Gesamtbetrag der BMGL für stpf. Lieferungen und sonstige Leistungen (Anzahlungen), Eigenverbrauch, zu versteuern mit 20%	S	3,951.384,33	€	287.158,30
	Gesamtbetrag der Vorsteuern	S	129.927,15	€	9.442,17
	Einkommen	S	2,820.972,00	€	205.008,03

Die Zahllisten laut Berechnungsblätter betragen für 2000 und 2001 in:

Jahr	Steuer	in		in	
2000	Umsatzsteuer Zahllast	S	728.202,00	€	52.920,50
2000	Einkommensteuer Abgabensch.	S	1,248.450,00	€	90.728,40
2001	Umsatzsteuer Zahllast	S	660.350,00	€	47.989,51
2001	Einkommensteuer Abgabensch.	S	1,297.000,00	€	94.256,67

Die Berufung gegen den **Umsatzsteuerbescheid 2005 sowie den Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner und Feber 2006** wird als unbegründet abgewiesen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2005 sowie der Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner und Feber 2006 bleiben unverändert.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Steuerberater in X. (in weiterer Folge X.) und ermittelt den Gewinn aus seiner freiberuflichen Tätigkeit nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt die den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragenden berichtigten **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004 sowie Festsetzungsbescheide betreffend Umsatzsteuer Juli bis Dezember 2005 und Jänner und Feber 2006**.

Gegen die genannten Bescheide erhob der Bw. **Berufung**.

Nach Beendigung des Vorhalteverfahrens fand am **15. September 2010** eine **mündliche Berufungsverhandlung** statt, anlässlich der der Bw. die nachfolgend angeführten

Berufungspunkte 3. bis 5. und 8. bis 13. zurückgezogen hat; dies führte zu einer Einschränkung der Berufung einzelner Jahre, jedoch nicht zu einer Zurückziehung einzelner Berufungen.

Mit **Schreiben vom 28. September 2010** gab der Bw. bekannt, die anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung gemachten Einschränkungen des Berufungsbegehrens zurückzunehmen. Als Begründung führte er Konzentrationsstörungen ins Treffen.

Auch wenn die Konzentrationsstörungen für den Senat nicht erkennbar waren, war dennoch über die vorerst zurückgenommenen Berufungspunkte abzusprechen. Anders als eine Berufungsrücknahme ist eine Einschränkung der Berufung zurücknehmbar (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, Kommentar, Tz. 9 zu § 256 BAO).

#### **A. UMSATZ- und EINKOMMENSTEUER 2000 bis 2004:**

##### **1. Fremdleistung Sohn (U und E 2001 bis 2004, Tz. 1 des Bp-Berichtes):**

Der Sohn des Bw., geboren 1979, absolvierte von Februar 1996 bis März 1999 eine Lehre als Bürokaufmann im Betrieb des Bw. Danach war er laut Bw. auf selbständiger Basis als EDV-Dienstleister in der Kanzlei des Bw. tätig. Der Bw. zahlte an seinen Sohn S 485.000,86 (2001), € 47.747,74 (2002), € 45.000,00 (2003) und € 71.000,00 (2004).

Laut Prüfer habe der Bw. die Beträge über Bankkonto laufend in nicht regelmäßig monatlich anfallenden und auch der Höhe nach nicht gleich bleibenden Beträgen ausbezahlt.

Eingangsrechnungen über die monatlichen Auszahlungsbeträge sowie nachvollziehbare Stundenaufzeichnungen seien nicht vorgelegen. Laut Bw. würde die Tätigkeit des Sohnes – wie bei allen im Betrieb Angestellten – kundenbezogen in EDV-mäßigen Leistungsverzeichnissen geführt. Diese seien jedoch nicht die Grundlage für die verrechnete Leistung, sondern das vereinbarte Pauschale.

Vorgelegt wurden folgende **Rechnungen des Sohnes an den Bw.**, in denen sich der Sohn „gestattete, für nachfolgend angeführte Leistungen zu verrechnen“, dies zzgl. 20% USt:

vom	Leistungszeitraum	Leistung	Betrag netto
31.12.2002	01.01.2002 – 31.12.2002	Leistung: Lt. Arbeitsberichte bzw. vereinbarten Pauschale	€ 47.747,74
31.12.2003	01.01.2003 – 31.12.2003	Leistung: wie 2002	€ 45.000,00
31.12.2004	01.01.2004 – 31.12.2004	Leistung: wie 2002	€ 63.500,00
31.12.2005	01.01.2005 – 31.12.2005	Leistung: wie 2002	€ 67.500,00

Die Angestellte Angestellte1 (in weiterer Folge „Angestellte 1“) habe 2004 bei einer 40-Stunden-Arbeitswoche brutto € 24.163,58 bezogen.

Hinsichtlich der *Arbeitszeiten* und des *Leistungsumfanges* seines Sohnes verwies der Bw. auf eine „**Erklärung**“ seiner beiden Mitarbeiterinnen, der Angestellten 1, Buchhalterin, Wochenarbeitszeit von 40 Stunden, und Angestellte2 (in weiterer Folge „Angestellte 2“), Bilanzbuchhalterin, Wochenarbeitszeit lt. Dienstzettel 20 Stunden, freier Zeiteinteilung, hin:

„Die Angestellte 1 und die Angestellte 2, Mitarbeiter der Kanzlei des Bw. geben nachfolgende Erklärung frei und ohne jeglichen Zwang ab:

- 1) In der Kanzlei gibt es 4 Bildschirme, wovon einer seriell am gemeinsamen Netzwerk angeschlossen ist. Diesen bedient ausschließlich der Sohn. Auf den übrigen Bildschirmen ist ausschließlich nur BMD-Software anwendbar.
- 2) Über diesen PC erledigt der Sohn folgende Tätigkeiten: Abfragen Steuerkonten für Jahresabschluss, Abfragen für Klienten bei überschneidenden Buchungsmittelungen, UVA-Übermittlung, Nachbuchung von Automatikabgaben, Rückzahlungsanträge, Umbuchungsanträge, Überrechnungsanträge, Vollmachthinterlegungen und -rücklagen, Wartung der Kollektivverträge per Internet für die Lohnverrechnung, Förderansuchen KWF, Bürges, AWS Firmenbuch- und Grundbuchabfragen, Abfragen von Erkenntnissen, Gesetzestexten, Verordnungen, Erlässe Systemupdaten für Windows u. Virenscanner Erstellung Exceltabellen für individuelle Planrechnung (Budget und Planbilanz, mehrjährig, VuV-Prognoserechnung, Diagramme) Word: Serienbriefe, Weihnachtschreiben, Etiketten für Klientenbriefe Emailverwaltung, Wartung Hardware, Einspielung Updates BMD und Datensicherung, Einspielen von Klienten-BMD-Buchhaltungen, Übermittlung Jahreslohnzettel, KommSt-Erkl. u. GKK-Beitragsnachweisungen sowie Jahressteuererklärungen, Printfiles für FA per Diskette oder per E-mail für USO oder BP Abfragen Branchenkennzahlen und homepages Formulare-Download FA und GKK, Online zu GSVG-Versicherungen, Klientenliste für Mitarbeiter zwecks Anmerkung des monatlichen Erledigungsstatus;

Der Sohn des Bw. hat uns zu Beginn des Arbeitverhältnisses mit Buchungstechniken und rationeller Programmanwendung vertraut gemacht.

Die Ablage und die Ordnerverwaltung sowie die Archivierung sämtlicher Unterlagen werden vom Sohn des Bw. bewerkstelligt.

Die einlangende tägliche Post wird vom Sohn des Bw. geöffnet und mit dem Eingangstempel versehen und Bescheide oder sonstige fristenhaltige Dokumente werden ausschließlich von ihm ins Fristenbuch eingetragen und in Evidenz gehalten.

Die tägliche Post wird von ihm verschlossen und frankiert und zum Postamt gebracht.

Wir wissen, dass dem Sohn des Bw. die Klienteneinschulung am BMD- Programm in der Kanzlei und vor Ort obliegt.

Bei Honorarbarzahlungen führt der Sohn des Bw. den Kassenblock und die gleichzeitige Bankeinzahlung durch.

Uns ist bekannt, dass die Kanzleibuchhaltung sowie die zwei VuV-Buchhaltungen vom Sohn des Bw. erstellt werden. Handschriftliche Zeitaufzeichnungen seines Vaters werden vom Sohn des Bw. über die PC-Anlage nacherfasst.

Weiters, dass die EDV-Anlage täglich gestartet bzw. täglich ein shutdown vom Sohn des Bw. gemacht wird.

Vor Arbeitsbeginn um 8 Uhr ist die EDV-Anlage bereits sofort bedienbar und der Sohn des Bw. ist bis Arbeitschluss um 17 Uhr jedenfalls anwesend und es ist bekannt, dass er darüber hinaus und fallweise auch an Samstagen und Sonntagen, insbesondere um den FA-

Fälligkeitstermin, den 15. d. M., tätig ist, weil Klienten oft ihre Unterlagen verspätet zur Verfügung stellen.

Die Jahresabschlüsse selbst werden ausschließlich vom Bw. finalisiert.“

Laut Bw. hätten diese beiden Mitarbeiterinnen praktisch 100% verrechenbare Arbeitszeiten bewältigt, sein Sohn den gesamten nicht verrechenbaren Zeitaufwand. Honorarabrechnungen würden viermonatig erfolgen und mit 31.12. in den letzten Dezembertagen eines jeden Jahres nach Expensargruppen festgestellt. Die Jahresbetriebsleistung sei die Basis für die Festlegung des Jahreshonorars seines Sohnes, weil er schließlich für die Betriebsleistung mit Ausnahme der Inhaberleistung verantwortlich sei. Im so erzielten Vergleich werde die Jahresabrechnung erstellt und eine allfällige Ausgleichszahlung geleistet. Wegen der erheblichen Fluktuation der Mitarbeiterinnen habe sein Sohn jedes Mal neue MitarbeiterInnen einschulen müssen.

Bezüglich der *Höhe der Verrechnungssätze* verwies er auf die Ausgabe der Wirtschaftskammer für Oberösterreich betreffend die Verrechnungssätze der gewerblichen Buchhalter. Danach könnten für Dienst-/Beratungsleistungen in den Bereichen Buchhaltung € 50,87/S 700, für Personalwesen € 58,14/S 800,00, für Jahresabschluss € 65,41/€ 900,00 und für Schreibarbeiten € 32,70/S 450,00 verrechnet werden.

Seit Jahren sei sein Sohn nachweislich für einzelne namentlich genannte Firmen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig. Die von seinem Sohn getragenen Kosten für Telefon, Internet, Laptop, PKW, Reisediäten, Raumkosten, Werbeaufwand, Büroaufwand, EDV - BMD – Ausbildung, seien insgesamt eine Bagatelle, weil er die Hauptleistung in der Kanzlei des Bw. erbracht und dort die Infrastruktur genutzt habe. Für Dritte habe sein Sohn vor Ort gebucht und hiefür z. B. die Pkw-Kosten getragen.

Beigebracht wurden Abrechnungen des Sohnes:

Rechnung vom	für die	Leistung	Leistungszeitraum		Rechnungsbe-trag netto
14.09.2001	Fa. 1	BH 04-04/01	01.04.-31.07.2001	S	6.000,00
Ausgang 26.11.2001	Fa. 2	Mahnung – brutto		S	18.240,00
22.09.2003	Fa. 3	Aufbereitung und Erfassung aller Geschäftsfälle 2002		€	100,00
19.02.2007	Fa. 4	BH 9/2005-12/2006	9/2005-12/2006	€	Sonderpauschale 480,00
19.02.2007	Fa. 5	BH 9/2005-12/2006	9/2005-12/2006	€	Sonderpauschale 640,00

Sein Sohn hätte zwei konkrete und ernsthafte Stellenangebote von einer Baufirma und einer großen Personalmanagementfirma gehabt. In all den prüfungsrelevanten Jahren seien die

Verrechnungssätze dem Klienten gegenüber im Höchstbereich gelegen, in den Jahren 2004 und folgende jedoch entschieden höher als die übrigen Mitarbeiterinnen.

Aufgrund seines Handelsgewerbes als EDV-Dienstleistungsunternehmer erbringe sein Sohn die Arbeiten nahezu ausschließlich für die Kanzlei und in der Kanzlei. 80% würden auf Buchhaltungsarbeiten (Verbuchung von Belegen für diverse Klienten des Bw., Postaufbereitung, etc.) und 20% auf EDV-Dienstleistungen (Wartung der für die Kanzlei verwendeten EDV-Anlagen, wie PCs und Drucker) entfallen.

Sein Sohn sei jeden Tag 11 Stunden in der Kanzlei, darüber hinaus auch einmal im Monat samstags, er arbeite ca. 280 Stunden pro Monat. Hinsichtlich der Leistungsbeziehung bzw. des -umfangs gebe es keine schriftliche Vereinbarung.

Der Bw. legte noch „*Stundentabellen*“ vor, in denen ausgewiesen waren:

Gesamtstunden für den Sohn des Bw.:

	2001	in %
bh	943,25	30,51
lv	0,50	0,02
ja	63,00	2,04
so	73,00	2,36
url	332,50	10,76
feier	64,00	2,07
krank	4,00	0,13
kanz	1.611,25	52,12
Summe	3.091,00	100,00

bh/lv/ja/so	1.079,75	40,12
kanz	1.611,25	59,88
Summe	2.691,00	100,00

	2003	in %
bh	999,15	32,87
Lv	42,50	1,40
Ja	59,50	1,96
so	208,00	6,84
url	114,50	3,77
feier	88,00	2,90
krank	54,00	1,78
kanz	1.474,00	48,49
Summe	3.039,65	100,00

bH/lv/ja/so	1.309,15	47,04
kanz	1.474,00	52,96
Summe	2.783,15	100,00

	2004	in %
bh	1.034,00	33,97

lv	3,25	0,11
ja	86,50	2,84
so	176,50	5,80
url	90,75	2,98
feier	72,00	2,37
kanz	1.581,25	51,94
Summe	3.044,25	100,00

bh/lv/ja/so	1.300,25	45,12
kanz	1.581,25	54,88
Summe	2.881,50	100,00

Die Gesamtstundenanzahl der Angestellten 1:

	2004	in %
bh	778,25	42,01
lv	936,25	50,53
ja	3,50	0,19
so	26,75	1,44
url	66,00	3,56
feier	8,50	0,46
arzt	5,75	0,31
kanz	27,75	1,50
Summe	1.852,75	100,00

bh/lv/ja/so	1.744,75	98,43
kanz	27,75	1,57
Summe	1.772,50	100,00

Das Finanzamt gelangte zur Ansicht, dass die Voraussetzungen der in der Rechtsprechung zu den „Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen“ entwickelten Grundsätze nicht erfüllt seien. Der Publizität sei mangels schriftlicher Vereinbarung und anderwärtiger Aufzeichnungen nicht entsprochen. Gleiches gelte aus inhaltlicher Sicht, denn der Bw. habe keinerlei Aufzeichnungen über Art und Umfang der EDV-Leistungen vorgelegt. Gegen die Fremdüblichkeit spreche, dass dem Sohn Pauschalien für Tätigkeiten mit unterschiedlichen Qualifikationen (Buchhaltungsarbeiten bzw. EDV-Leistungen) ausbezahlt worden seien, welche im Wirtschaftsleben üblicherweise verschieden hoch entlohnt werden.

Der Prüfer erachtete Betriebsausgaben für Zahlungen an den Sohn von jährlich S 412.806,00 /€ 30.000,00 für 2001 bis 2004 als gerechtfertigt. Vergleichsparameter sei der Kollektivvertrag für Wirtschaftstreuhandier für Angestellte (in weiterer Folge „KV“), Lohngruppe 6/Gruppe II a; dies seien Angestellte, welche einfache buchhalterische Arbeiten verrichten. Der Sohn des Bw. erbringe etwa eine Tätigkeit vergleichbarer Angestellter von Steuerberatern. Bei der Höhe seien eine besondere Vertrauensstellung im Betrieb und 30 Überstunden pro Monat berücksichtigt.

Im **KV zu LohngruppeNr. 6, II a, 1. bis 12. Jahr**, ist festgehalten:

„Gruppe II-IV: Berufsvoraussetzungen:

Angestellte mit einer der nachstehenden Berufsausbildung:

a) abgeschlossene kaufmännische Lehrzeit (\* neu ab 07/01:\*) Ausbildung zum diplomierten Lohnverrechner bzw. Buchhalter (WIFI, Bfi, Wirtschaftstreuhänder-Akademie oder eine im Umfang und Qualität entsprechende Ausbildung)

Gruppe II, Tätigkeitsmerkmale:

Angestellte, die einfache buchhalterische Arbeiten oder Büroarbeiten mit oder ohne Verwendung maschinelner Behelfe (Schreib-, Buchungs- und Rechenmaschine) verrichten, Stenotypist(Innen), Kontoführer(Innen), (\* neue Bezeichnung ab 7/01\*) Assistenten in der Personalverrechnung: soweit sie nicht in eine höhere Gruppe einzureihen sind.

Der Prüfer errechnete ausgehend vom genannten KV, Entlohnungsgruppe II, aus dem Durchschnittswert für die Jahre 2003 bis 2005, jeweils 4. Berufsjahr (2003 € 1.185,00, 2004 € 1.209,00 und 2005 € 1.240,00), einen durchschnittlichen Betrag von € 1.211,00. Unter Berücksichtigung eines Zuschlages von rd. 33% für Überstunden und die besondere Stellung des Sohnes im Betrieb gelangte er zu rd. € 22.400,00. Pro Jahr setzte der Prüfer im Schätzungswege € 30.000,00 als Betriebsausgabe für die Fremdleistung an den Sohn an. Demzufolge verminderte das Finanzamt die Betriebsausgaben und Vorsteuern um:

Kürzung	2001 in S	2002 in €	2003 in €	2004 in €
Betriebsausgaben	72.191,76	17.747,74	15.000,00	41.000,00
Vorsteuer	14.438,68	3.549,58	3.000,00	8.200,00

In der **Berufung** brachte der Bw. eine „verbindliche Anmeldung zur WIFI-Veranstaltung Vorbereitungskurs zur Buchhalterprüfung“ vom 23. Oktober 2000 für seinen Sohn bei. Dieser habe 2000 einen Buchhalterkurs besucht, inklusive dem Kapitel Lohnverrechnung.

Arbeitsrechtlich habe er in Anbetracht der geleisteten Überstunden kein Dienstverhältnis schließen können. 1999 habe er M.L. auf Werkvertragsbasis beschäftigt, der dann gewerblicher Buchhalter geworden sei. M.L. habe € 35,00 pro Buchhaltungsstunde verrechnet. Er würde als Zeuge betreffend die Arbeitsleistungen des Sohnes zur Verfügung stehen.

Für eine Steuerberatungskanzlei sei wesentlich, dass der Kundenkontakt entsprechend sei, die EDV-Anlage keine Ausfallszeiten aufweise, jemand jederzeit greifbar sei, der zu 100% die Interessen der Kanzlei wahre, eine entsprechende Vertrauungsstellung innehabe und eine Konkurrenz nicht zu befürchten sei. Der Sohn habe zur kontinuierlichen Steigerung des Jahresergebnisses wesentlich beigetragen und folglich ein kontinuierlich steigendes Entgelt erhalten.

In der **Stellungnahme** erachtete das Finanzamt den Nachweis für die Absolvierung der Buchhalterprüfung des Sohnes nicht als erbracht. Die Leistungen und der Stundensatz des M.L. seien nicht bekannt.

Im **Vorhalt vom 23. Oktober 2009** wurde der Bw. gebeten, den Inhalt der zwischen ihm und seinen Sohn abgeschlossenen Vereinbarung für 2001 bis 2004 über die von ihm zu erbringende Arbeitsleistung, die damit verbundenen Rechte und Pflichten, insbesondere auch die (Höhe der) Entlohnung bekannt zu geben bzw. die Vereinbarung vorzulegen. Weiters sollte er bekannt geben, wonach sich die Bezahlung der Stunden bemessen habe, ob ein bestimmter Stundensatz vereinbart worden und wie hoch dieser allenfalls gewesen sei.

Diesbezüglich teilte der Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 29. Oktober 2009** mit, dass alle Arbeiten des Sohnes das Ziel der Gewinnmaximierung gehabt hätten. Betriebliche Entscheidungen seien stets abgestimmt und mündlich getroffen worden. Der *Werkvertrag* sei jederzeit auflösbar gewesen, sodass Rechte für seinen Sohn nicht entstehen konnten. Die Entlohnung habe sich an der zu erbringenden Leistung, den geleisteten Stunden, der Einsatzbereitschaft sowie der besonderen Vertrauensstellung orientiert. Alle Mitarbeiter und auch der Bw. hätten die Stunden pc-mäßig aufgezeichnet. Die Stundentabelle 2002 und die angeforderten Unterlagen seien wegen der Übersiedlung und der Umstellung des Betriebssystems von Windows auf Unix nicht mehr greifbar.

Zu den *Risiken* seines Sohnes gehöre etwa, dass bei einer Verminderung der Betriebsleistung der Bezug reduziert werde, ebenso bei Honorarvergleichen oder Kleinbeträgen. Zu den *Chancen* gehören z. B. die Zuführung von Klienten. Sein Sohn habe ihm 2001 einen Schulfreund vermittelt, der mittlerweile der weitaus größte Klient sei.

Der Bw. legte im weiteren Verfahren die „**Dienstzettel**“ für die Angestellte 1 und Angestellte 2 vor. Verpflichtend seien auch die (in anderen Branchen verbrachten) Anrechnungszeiten bis zum Höchstausmaß von 10 Jahren. Die Angestellte 1 habe keine Vorkenntnisse in einem Steuerbüro gehabt. Nach den Einarbeitungsmonaten habe er sie stets über dem KV entlohnt, die Angestellte 2 bereits von Beginn an. 2001 bis 2003 seien zwei andere Damen mit der gleichen Aufgabenstellung und annähernd gleichen Wochenstunden beschäftigt gewesen. Ein Dienstvertrag sei nicht existent, die Vorgangsweise sei analog zu jener bei der Angestellten 1 und der Angestellten 2 gewesen.

Laut *Dienstzettel für die Angestellte 1* hat das Dienstverhältnis mit 14. Oktober 2003 begonnen. Die vorgesehene Verwendung ist für die Buchhaltung und die Lohnverrechnung am Arbeitsort X., wobei die vorübergehende Zuweisung zu anderen Tätigkeiten und die Versetzung an einen anderen Arbeitsort dem Arbeitgeber vorbehalten bleibt. Für die

Angestellte 1 besteht Konkurrenzverbot. Auf das Arbeitsverhältnis findet der KV in der jeweiligen Fassung Anwendung, eingestuft ist sie in die Verwendungsgruppe III, 11. Berufsjahr. Der monatliche Bruttobezug ist mit € 1.725,97 festgehalten. Die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt 40 Stunden. Handschriftlich ist „Ausdrücklich wurde auf die Verschwiegenheitsverpflichtung und deren Folgen von Seiten des DG hingewiesen.“ vermerkt. Dieser Vermerk ist von der Angestellten 1 unterfertigt.

Der *Dienstzettel für die Angestellte 2* ist in den allgemeinen Punkten im Wesentlichen gleichlautend. Das Dienstverhältnis hat per 1. Jänner 2004 begonnen. Die vorgesehene Verwendung ist ebenfalls mit Buchhaltung und Lohnverrechnung festgelegt. Die Angestellte 2 ist in die Verwendungsgruppe III eingestuft, Berufsjahr ist keines angeführt. Der Bruttobezug ist mit € 850,03 und in Klammer der Nettobezug mit € 700,00 ausgewiesen. Die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt 20 Stunden.

Dem Bw. wurde im **Vorhalt vom 8. April 2010** mitgeteilt, dass die vom Finanzamt angesetzten € 30.000,00 pro Jahr in folgender Berechnung ihren Niederschlag finden würden:

Basis: Werte des KV, Stand 1. Juli 2004, Gruppe II. Berücksichtigt seien eine überkollektivvertragliche Entlohnung von 15%, Lohnnebenkosten von 30% sowie die Leistung von 30 Überstunden pro Monat (alle Beträge in €):

1999	1. Jahr	1.132,00
2000	2. Jahr	1.158,00
2001	3. Jahr	1.183,00
2002	4. Jahr	1.209,00
2003	5. Jahr	1.233,00
2004	6. Jahr	1.261,00

II, lt. a.	2000	2001	2003	2004
Bezug	1.158,00	1.183,00	1.233,00	1.261,00
zuzgl. 15% überkollektivv. Entl.	173,70	177,45	184,95	189,15
Summe	1.331,70	1.360,45	1.417,95	1.450,15
zzgl. 30% DG-Anteil	1.731,21	1.768,59	1.843,34	1.885,20
div. 160	10,82	11,05	11,52	11,78
mal 190 inkl. Überstunden	2.055,81	2.100,19	2.188,96	2.238,67
mal 14	28.781,37	29.402,73	30.645,44	31.341,37

Nach Ansicht des Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 12. April 2010** sei auf die Berechnungen des Finanzamtes und des UFS nicht einzugehen, weil sein Sohn in keinem Dienstverhältnis stehe und die nachgewiesenen und geleisteten Arbeitsstunden nicht der Realität entsprechen. Sein Sohn sei Kanzleimanager und Anlaufstelle für die angestellten Mitarbeiter, die alle eine mehrjährige Praxis und Matura hätten. Neben den Bereichen Buchhaltung und Lohnverrechnung sei sein Sohn für die EDV-Organisation allein zuständig. Er habe eine besondere Vertrauensposition, weil einzige und allein er FA-Buchungen, FA-

Überrechnungen und -Rückzahlungen veranlasse. Es werde ersucht, beim Finanzamt bestätigen zu lassen, dass obige Transaktionen ausschließlich von ein und demselben User veranlasst worden seien. Ungereimtheiten in diesen Bereichen seien mit dem Verlust der Existenzgrundlage gleichbedeutend. Der Bw. empfehle dem Finanzamt und dem UFS, sich am Fremdvergleich zu orientieren und die Marktpreise für Datenverarbeiter, Buchhalter und EDV-Leister unter Berücksichtigung des besonderen Vertrauensverhältnisses anzusetzen, diesbezügliche Marktpreise seien bereits vorgelegt. Dass sein Sohn bei Betriebsprüfungen und sonstigen Datentransfers allein zuständig und zufriedenstellend auftrete, könne jeder Betriebsprüfer in X. bestätigen und werde insofern eine diesbezügliche Einvernahme beantragt.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. September 2010** stellte der Bw. die Frage, wie die gegenständliche Vereinbarung schriftlich hätte gemacht werden sollen? Sie hätten eine Abschlagszahlung am Jahresende vereinbart. Sein Sohn habe zwar keine Matura, jedoch zeige er den Maturanten in der Kanzlei, wie gebucht werde. Die kollektivvertragliche Einstufung spiele daher keine Rolle. Das Vertrauen sei das Wichtigste, zumal es immer wieder vorkomme, dass Angestellte in die eigene Tasche wirtschaften. Er stelle auch die Frage, wie das Vertrauen bewertet werden soll. Der Bw. hätte eine solche Vereinbarung auch mit einem guten Freund ganz gleich gemacht. Sein Sohn habe jedenfalls die Kanzlei und die zwei Vermietungen selbst aufgebucht. Er habe ein monatlich gleich bleibendes Akonto bekommen und am Ende des Jahres eine Abschlagszahlung. Während des Jahres habe das Entgelt nicht geschwankt. Man habe sich dann am Ende des Jahres zusammengesetzt und sich auf einen Betrag geeinigt. Dieser Betrag habe sich am Betriebsergebnis orientiert. Es seien aber keine konkreten Leistungsstunden des Sohnes mit irgendwelchen Stundensätzen abgerechnet worden. Das Entgelt sei insgesamt mehr oder weniger pauschal bemessen worden und dabei auch die Klientenzuführung durch den Sohn berücksichtigt. Derartige Leistungen könnten nicht im Vorhinein bemessen werden. Es liege kein Dienstverhältnis vor, sondern ein mündlich abgeschlossener *Werkvertrag*.

Dem hielt der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass es wohl zwischen Fremden unüblich wäre, zunächst etwa - wie behauptet - 2800 Stunden pro Jahr zu arbeiten und dann erst am Jahresende eine Vereinbarung zu treffen, wie diese Leistung abzugelten sei. Zwischen Fremden würde selbstverständlich von Vornherein eine entsprechende Vereinbarung getroffen werden und festgelegt, welche Leistung zu erbringen und wie viel dafür zu bezahlen sei. Die in den einzelnen Jahren schwankenden Beträge seien ein Hinweis, dass die Beträge letztlich willkürlich festgesetzt worden seien. Das Tätigkeitsfeld des Sohnes habe offenbar nahezu ausschließlich EDV-Abfragen und Eingaben betroffen, nicht aber buchhalterische Arbeiten im engeren Sinne. Den Ausführungen des Bw., dass der Prüfer habe feststellen müssen, in

buchhalterischen Angelegenheiten ausschließlich der Sohn als Ansprechpartner gehabt zu haben, entgegnete der Prüfer, dass im Prüfungsverfahren immer der Bw. selbst sein Ansprechpartner gewesen sei.

Dem Vorhalt, dass Werkverträge grundsätzlich eine Vereinbarung zur Höhe des Entgelts enthalten würden, hielt der Bw. die für ihn relevante Maßgeblichkeit des Betriebsergebnisses am Jahresende entgegen. Der Bw. habe aus der Aufzeichnung der gegenüber den Klienten verrechneten Stunden aus den verschiedenen Leistungskategorien abschätzen können, was sein Sohn geleistet habe. Wenn das Betriebsergebnis schlecht ausgefallen wäre, hätte der Sohn die Akontozahlungen nicht refundieren müssen, diese habe er ja schon bekommen, er hätte aber keine Restzahlung mehr erhalten. Laut Bw. sollte die Angehörigen-Judikatur nur Vortäuschungen Einhalt gebieten, gemeint seien bloß Fälle wie jener einer Zahnarzt-Gattin, die nie im Betrieb arbeite, aber das höchste Gehalt bekomme.

Über Befragen, was der Bw. unter dem vom Sohn zu erbringenden „*Werk*“ verstehe, gab der Bw. an, dass es eigentlich kein Werkvertrag sei, sondern eine Werkleistung. Sein Sohn habe laufend Leistungen zu erbringen gehabt und das sei das Werk. Diese Leistungen könnten monatliche Buchhaltung und Lohnverrechnung sein.

Gefragt nach der Verpflichtungsbasis für die sehr hohe Stundenanzahl des Sohnes, führte der Bw. aus, dass in der Kanzlei immer alles betriebsbereit gewesen sei. Warum für die Angestellte 1 pro Woche 40 Stunden vereinbart gewesen seien und für seinen Sohn keine genaue Anzahl, erkläre sich daraus, dass für die Entlohnung seines Sohnes das Betriebsergebnis maßgeblich gewesen sei. Die Kanzleistunden („kanz“) würden laut Expensargruppenführung an Klienten nicht verrechnet, verrechenbar seien nur Buchhaltung, Sonderarbeiten, Jahresabschluss und Lohnverrechnung („bh/so/ja/lv“).

Dem aufgezeigten Widerspruch, dass jedenfalls im Jahr 2004 das Betriebsergebnis und die Höhe des an den Sohn gezahlten Entgelts unterschiedliche Entwicklungen gehabt haben und dies gegen die behauptete „Abhängigkeit“ der Höhe der Zahlungen an den Sohn vom Betriebsergebnis spräche, hielt der Bw. entgegen, man müsse sich das eben so vorstellen, dass man sich am Ende des Jahres zusammengesetzt und sich auf ein Entgelt geeinigt habe. Dafür seien aber viele Faktoren maßgeblich gewesen. So etwas könne nur im Nachhinein gemacht werden.

Über Vorhalt, dass das Aufzeichnen von Urlaubs- und Krankenstandsstunden in den Stundentabellen des Sohnes eher Elemente eines Dienstverhältnisses seien, hat der Bw. angegeben, dass dies für die Abrechnung unmaßgebliche Zusatzinformationen gewesen seien.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte den Abschluss eines mündlichen Werkvertrages überhaupt in Abrede. Der Bw. habe nicht darlegen können, welches Werk geschuldet werde und welche Entlohnung vereinbart gewesen sei. Wenn die Abhängigkeit vom Betriebsergebnis in den Vordergrund gestellt werde, sei dem entgegenzuhalten, dass der Sohn bei lediglich 50% produktiver Tätigkeit eine sehr hohe Zahlung erhalten habe, während die anderen Mitarbeiterinnen mit höherer Produktivität keine Belohnungen erhalten hätten. Die Abweisung der Berufung werde beantragt.

Der Bw. bemängelte den realitätsfernen Ansatz von € 30.000 für vier Jahre. Er begehrte die Stattgabe der Berufung.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Beweis wurde erhoben durch die Einsichtnahme in die Veranlagungsakten des Bw. samt Betriebsprüfungsbericht und Arbeitsbogen, durch den im gesamten Berufungsverfahren geführten Schriftwechsel und die vorgelegten Unterlagen, den KV, sowie die Ausführungen des Bw. und des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Dies gilt für alle Berufungspunkte und dienten die entsprechenden Auszüge der oa. Unterlagen als Grundlage.

### **Danach steht folgender Sachverhalt fest:**

Der Sohn des Bw. arbeitete im Berufungszeitraum im Betrieb des Bw. Der Sohn erhielt S 485.000,86 (2001), € 47.747,74 (2002), € 45.000,00 (2003) und € 71.000,00 (2004), die Angestellte 1 bezog als Buchhalterin 2004 bei einer 40-Stunden-Woche brutto € 24.163,58.

Ein schriftlicher „Werkvertrag“ existiert nicht. Der Sohn schuldete kein bestimmtes „Werk“, sondern hatte er monatlich laufende Leistungen zu erbringen, wie Buchhaltungs- und EDV-Leistungen. Die Aufteilung laut Bw. im Verhältnis 80:20 auf diese beiden Gebiete ließ sich nicht verifizieren. Ein weiterer Inhalt des behaupteten „Werkvertrages“ ist nicht bekannt. In den Stundentabellen sind zum Teil auch Urlaubs- und Krankenstandszeiten ausgewiesen.

Der Sohn erhielt mittels Banküberweisung monatliche Akontozahlungen, die auch unterjährig erhöht wurden. Am Ende eines jeden Jahres setzten sich der Bw. und sein Sohn zusammen und einigten sich auf eine Abschlagszahlung. Für die Entlohnung an den Sohn war das vereinbarte Pauschale relevant. Welche Faktoren seine Höhe im jeweiligen Jahr bestimmten, konnte im Verfahren nicht (nachvollziehbar) festgestellt werden. Die Behauptung der Abhängigkeit vom Betriebsergebnis traf jedenfalls für 2004 bei steigendem Entgelt für den Sohn und sinkenden Einkünften aus selbständiger Arbeit des Bw. nicht zu.

Die dem UFS vorgelegten Stundentabellen des Sohnes für 2001, 2003 und 2004 bzw. der Angestellten 1 für 2004 sollen aus den einzelnen Klientenakten „gezogen“ worden sein. Die Stundentabelle des Sohnes für 2002 konnte der Bw. wegen einer Übersiedlung und einer EDV-Betriebsumstellung nicht mehr vorlegen. Nachweise über die den Stundentabellen zugrunde liegenden Stundenaufzeichnungen samt entsprechender Leistung des Sohnes brachte der Bw. nicht bei. Der Nachweis für die in den Stundentabellen angeführte derart hohe Anzahl an Stunden des Sohnes ist nicht als erbracht anzusehen.

Die „*inhaltliche*“ *Arbeitsleistung* des Sohnes wird die in der „Erklärung“ der beiden Angestellten angeführten Aufgaben umfasst haben; diese Agenden hatten eine unterschiedliche Wertigkeit. Laut Stundenaufzeichnungen des Sohnes hat sein Anteil an der verrechenbaren Zeit aus „bh/lv/so/ja“ 40,12% (2001), 47,04% (2003) und 45,12% (2004) bzw. der Anteil der nicht verrechenbaren Zeit aus „kanz“ 59,88% (2001), 52,96% (2003) und 54,88% (2004) betragen.

### **Rechtliche Beurteilung:**

Betriebsausgaben sind gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. beispielsweise das Erkenntnis VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären

Prüft man den vorliegenden Sachverhalt, so ergibt sich folgendes Bild:

Der *Publizität* wurde nicht entsprochen, ist doch der angeblich mit dem Sohn abgeschlossene „Werkvertrag“ nach außen hin gar nicht zum Ausdruck gekommen. Die behauptete Vereinbarung wurde weder schriftlich festgehalten, noch hat sich der erst im Laufe des gegenständlichen Berufungsverfahrens fragmentarische Inhalt in irgendeiner Art und Weise (konkret) manifestiert.

Der *Inhalt der Vereinbarung* ist weder eindeutig, klar, noch jeden Zweifel ausschließend. Es sind zwar wohl in der „Erklärung“ der beiden Angestellten und in den Stundentabellen diverse Agenden enthalten, es liegen aber keine konkreten, nachvollziehbaren Angaben zu Art und Umfang der jeweiligen Leistung vor. Der Bw. hat zwar für einzelne Jahre

---

Stundenaufzeichnungen vorgelegt, aber nicht die diesen zugrunde liegenden Nachweise, welche Leistungen angeblich dahinter stehen sollen.

Hält man sich vor Augen, dass ein Werkvertrag die Herstellung eines Werks zum Gegenstand hat, auf Erfolg ausgerichtet ist, keine persönliche Arbeitspflicht besteht und vor allem der Werkunternehmer nicht in die Organisation des Werkbestellers eingegliedert ist und sich auch vertreten lassen kann, so spricht die Abwicklung des vorliegenden Falles nicht für einen Werkvertrag, sondern vielmehr für ein Dienstverhältnis. Die „laufende“ Erbringung von diversen geschilderten Leistungen, die sich aus den täglichen Anforderungen des Arbeitsanfalls des Kanzleibetriebes jeweils ergeben, die persönlich vom Sohn zu erbringenden „aufgetragenen“ Arbeiten, das „Startklar-Machen“ des Büros vor Arbeitsbeginn sowie das Registrieren seiner Urlaubs- und Krankenstandszeiten sind vielmehr Facetten einer vollkommenen Eingliederung des Sohnes in die Organisation des Kanzleibetriebes des Bw. im Rahmen eines Dienstverhältnisses.

Ein „*Werkvertrag*“ wird üblicherweise auch eine Vereinbarung über die Höhe des Entgelts enthalten. Abgesehen davon, dass es hier an einem „Werk“ mangelt, erblickt der UFS in der endgültigen Ermittlung der Höhe des Entgelts erst am Jahresende eine völlig fremdunübliche Vorgehensweise. Einen Werkunternehmer wird üblicherweise sein Entgelt nicht vom Erfolg des Unternehmens des Werkbestellers abhängig machen, sondern wird er mit Abschluss des Werkvertrages Anspruch auf sein fixes Entgelt haben. Der Bw. konnte dem Einwand des Finanzamtes nichts entgegensetzen, dass es völlig unüblich sei, erst nach der Erbringung von behaupteten rd. 2.800 Stunden die endgültige Höhe des Entgelts festzulegen. Abgesehen davon, dass im Rahmen von Dienstverhältnissen die Zahlung eines Teils des Lohns ua. vom Betriebsergebnis abhängig sein kann und sozusagen als „Zielerreichungsprämie“ ausbezahlt wird, ließ sich hier die für 2004 behauptete Abhängigkeit vom Betriebsergebnis nicht verifizieren.

Gegen die Fremdüblichkeit spricht weiters, dass der Bw. seinem Sohn für unterschiedlich zu bewertende Arbeiten, die im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht mit dem „Höchstsatz“ bewertet werden, sehr hohe Entgelte zahlte. Das Verhältnis von „Buchhaltungsarbeiten“ (80%) und EDV-Leistungen (20%) ließ sich überhaupt nicht verifizieren. Abgesehen davon ist unter den „Buchhaltungsarbeiten“ beispielhaft die Postaufbereitung genannt, die keine „eigentliche“ Buchhaltungsarbeit ist. Die in der „Erklärung“ geschilderten Tätigkeiten, wie z. B. Einschalten der PCs, Postaufgabe, Ordnerverwaltung, Archivierung, etc., dienen vielmehr dazu, den „normalen Kanzleibetrieb“ aufrecht zu erhalten. Mag der Sohn allenfalls diverse Aufbuchungen von Belegen vorgenommen haben, so ist dennoch ein sehr großer Anteil an nicht produktiver – und somit nicht an die Klienten weiter verrechenbarer - Tätigkeit

enthalten; laut den Stundenaufzeichnungen 2001, 2003 und 2004 war der nicht verrechenbare Anteil um bzw. über 50% gelegen. Der Bw. vermochte auch den Einwand des Finanzamtes nicht zu entkräften, dass es fremdunüblich sei, einem Beschäftigten mit einem rd. 50%-igen Anteil an nicht produktiver Zeit eine „Belohnung“ in Form einer Abschlagszahlung am Jahresende zu geben, während eine Angestellte mit einem sehr hohen Anteil an produktiver und damit verrechenbarer Zeit keine solche „Belohnung“ bekommen hat.

Der Bw. bestreitet nicht, dass die Entlohnung des Sohnes „pauschal“ erfolgte und die in der EDV für die Weiterverrechnung erfassten Stunden nicht die Basis waren. Die nicht verifizierbare Abhängigkeit vom Betriebsergebnis für 2004 versuchte der Bw. mit „vielen Faktoren“ der Bemessung der Abschlagszahlung zu entkräften, ohne diese konkret und nachvollziehbar anzugeben. Während die beiden Angestellten von vornherein ein fix bestimmtes und am Kollektivvertrag ausgerichtetes Gehalt bezogen haben, konnte der Bw. in keiner Weise nachvollziehbar darlegen, welche Faktoren und in welchem Ausmaß diese relevant waren. Nach Ansicht des UFS kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass das Tätigwerden des Sohnes auf einer fremdüblich ermittelten Entlohnung basierte. Zumal sich nicht einmal ansatzweise Faktoren der Bemessung erkennen lassen, sprechen die Umstände vielmehr dafür, dass der Bw. seinem Sohn aufgrund des familiären Naheverhältnisses ein überdurchschnittlich hohes Entgelt zukommen ließ, das er einem Fremden für diese Tätigkeiten nicht gezahlt hätte.

Aus dem Vergleich mit der Angestellten 1 ist zu ersehen, dass ihre Arbeitszeit zu mehr als 98% an Klienten weiter verrechnet werden konnte. Sie hat allerdings bei einer gegenüber dem Sohn des Bw. zumindest großteils höherwertigeren Arbeit einen Bruttolohn von nur € 24.163,58 bekommen. Selbst unter Berücksichtigung von Lohnnebenkosten ist der Sprung zu den als Betriebsausgaben für die Zahlungen an den Sohn geltend gemachten € 71.000,00 nicht erklär- und nachvollziehbar.

Zumal der Sohn des Bw. kein gewerblicher Buchhalter ist, sind die von der Wirtschaftskammer Oberösterreich ausgegebenen Empfehlungen nicht von Bedeutung und hat der Bw. auch seine Bezahlung an den Sohn nicht danach ausgerichtet. Was den Hinweis auf die Honorare für EDV-Dienstleister anlangt, so spricht das in der Erklärung aufgezeigte Betätigungsfeld des Sohnes des Bw. nicht für eine Einreihung in diese Gruppe.

Der Bw. behauptete, dass sein Sohn jeden Tag 11 Stunden im Büro gewesen sei, fallweise auch samstags. Die 11 Stunden pro Tag sind aus der „Erklärung“ nicht herauszulesen. Auch konnte der Bw. keinen Verpflichtungsgrund für eine derart hohe Anzahl von Stunden angeben, außer das „Startklar-Machen“ des Büros vor Arbeitsbeginn. Selbst wenn die Angestellte 1 mit einer 40-Stunden-Woche zu Arbeitsbeginn eingeschaltete PCs vorfindet und

der Sohn zu Dienstschluss um 17 Uhr noch in der Kanzlei ist, vermag dies die tägliche Arbeitszeit von 11 Stunden noch nicht zu belegen. Die Angestellte 2 ist ohnehin bei freier Zeiteinteilung laut Dienstzettel nur 20 Stunden im Büro. Allfällige Samstags- bzw. Sonntagsarbeiten sind den beiden Angestellten nur „bekannt“. Der Bw. hat auch keinerlei Nachweise für diese Tätigkeiten des Sohnes erbracht.

Ausgehend von 365 Tagen pro Jahr abzüglich 52 Sonntagen und 40 Samstagen – an 12 Samstagen soll laut Bw. sein Sohn gearbeitet haben – und 11,34 Urlaubstage sowie 9 Feiertagen verblieben 252,66 Arbeitstage. An diesen hätte der Sohn des Bw. bei 2.881,50 Stunden (1.300,25 Stunden für „bh/lv/ja/so“ und 1.581,25 Stunden für „kanz“) durchschnittlich 11,40 Stunden pro Tag arbeiten müssen, dies auch an den Samstagen.

Der Bw. hat keine weiteren Nachweise für die den Stundenaufzeichnungen zugrunde liegenden Leistungen des Sohnes erbracht. Eine derart hohe Anzahl von Stunden ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang stehend. Selbst der Bw. bestätigt nur eine durchschnittliche Arbeitszeit von 11 Stunden. Es wäre an ihm gelegen, für eine entsprechende Dokumentation seiner Behauptungen Sorge zu tragen. Dass der Sohn an rd. 253 Tagen jeweils mehr als drei Stunden länger als alle Angestellten im Büro gewesen sein soll, kann nicht als erwiesen angesehen werden.

All diese Umstände sprechen dafür, dass das Entgelt willkürlich festgelegt wurde. Die Kriterien der Bemessung sind für den UFS nicht nachvollziehbar. Der Bw. nahm – anders als bei den beiden anderen Dienstnehmerinnen - weder einen Stundensatz als Basis, noch eine Stundenanzahl. Für die Angestellte 1 und die Angestellte 2 waren die Parameter klar festgelegt.

Bei der gegebenen Sachlage war es demzufolge nicht unzulässig, die an den Sohn gezahlten Entgelte auf ein fremdübliches Maß zu vermindern. Zumal – wie bereits ausgeführt - ein Dienstverhältnis naheliegend war, durfte nach Ansicht des UFS das Finanzamt die Berechnungen unter Heranziehung des Kollektivvertrages unter Berücksichtigung der abgeschlossenen kaufmännischem Lehre und anschließender Praxisjahre anstellen. Es zog in der maßgeblichen Gruppe ohnehin großzügig den Durchschnittswert der Jahre 2003 bis 2005 heran. Für eine Einstufung in eine höhere Gruppe waren für den UFS keine Anhaltspunkte gegeben, weil der Nachweis der Absolvierung eines Buchhalterkurses nicht erbracht war.

Wenn nun das Finanzamt dem ermittelten Basiswert einen Zuschlag von 33% für 30 Überstunden und die besondere Vertrauensstellung des Sohnes im Betrieb für 14 Monate zu einem Jahresbezug von € 22.400,00 gelangte und sodann im Schätzungswege ohnehin € 30.000,00 pro Jahr ansetzte, ist dieser Ansatz für vier Jahre nicht realitätsfremd. In der im

Vorhalt vom 8. April 2010 angestellten „Kontrollrechnung“ sind Optimalbedingungen berücksichtigt. Sie sollte den Ansatz von € 30.000,00 veranschaulichen. Hält man sich vor Augen, dass die Angestellte 1 als Buchhalterin - bereits überkollektivvertraglich entlohnt - einem Bruttobezug für 2004 von etwas mehr als € 24.000,00 hatte, so erweist sich der Ansatz des Finanzamtes für die Zahlungen an den Sohn als durchaus großzügig bemessen. Der UFS folgt daher den vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegten Betriebsausgaben von € 30.000,00 pro Jahr. Die Einwendungen des Bw. erwiesen sich als nicht tauglich, die Ansätze laut Finanzamt korrigieren zu müssen. Wenn der Bw. den Ansatz von € 30.000,00 für den Zeitraum von vier Jahren als „realitätsfremd“ bezeichnet, so ist ihm zu entgegnen, dass bei korrektem Heranziehen z. B. der für das jeweilige Jahr relevanten Werte des Kollektivvertrages in einzelnen bzw. allenfalls sogar allen Jahren die Betriebsausgaben letztendlich noch unter € 30.000,00 liegen könnten. Von einer Verminderung nimmt der UFS jedoch Abstand.

Gerade unter dem Blickwinkel der Fremdüblichkeit wird sich ein Unternehmer nicht eines teuren Werkunternehmers bedienen, der wie ein Dienstnehmer die mit dem Betrieb einer Kanzlei verbundenen Aufgaben erledigt und in der „fremden“ Wirtschaft wie ein durchschnittlicher Dienstnehmer auf Basis seiner Ausbildung und (Vor-)kenntnisse entlohnt würde. Mögen die Angestellten Matura haben, rechtfertigt dies noch nicht ein derart überhöhtes Entgelt beim Sohn des Bw.

Da niemals ein gutes Auftreten des Sohnes des Bw. und seine alleinige Durchführung von diversen (Finanzamts-)abfragen in Abrede gestellt wurde, konnte auf die Einvernahme von Organen des Finanzamtes verzichtet werden. Ebenso erachtete der Senat die Einvernahme des M.L. nicht als erforderlich, weil er 1999 im Betrieb des Bw. war, streitgegenständlich aber die Jahre 2001 bis 2004 sind.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

## **2. Ausgaben für die Vermittlung durch die Ehegattin (E 2000, Tz. 2):**

Der Bw. begehrte im Jahr 2000 Betriebsausgaben für an seine Ehegattin gezahlte Provisionen von S 40.000,00/€ 2.906,91). Sie habe zwei vom Bw. namentlich genannte Klienten (Klient 1 S 30.000,00, Klient 2 S 10.000,00) vermittelt. Er leiste die Provision im Regelfall nach dem ersten verrechneten und bezahlten Honorar des Klienten.

Das Finanzamt verwehrte dem Abzug mangels Fremdüblichkeit. Eigenbelege seien bei den Unterlagen des Bw. nicht zu finden gewesen. Aus dem Konto 5800 gehe nur die Umbuchung per 31. Dezember 2000 auf das Konto 9400 in Höhe von S 40.000,00//€ 2.906,91 hervor.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung ist unter Tz. 1.1.2.** festgehalten:

*„Lt. Abgpfl. existieren hierüber Eigenbelege. Diese Eigenbelege fanden sich jedoch nicht in der vorgelegten Belegsammlung.“*

In der **Berufung** betonte der Bw. die Fremdüblichkeit solcher Provisionszahlungen.

Über Vorhalt, den Inhalt der mit der Ehegattin abgeschlossenen Vereinbarung, Unterlagen und die Berechnungen für die „Vermittlungsbeträge“ bekannt zu geben sowie Nachweise vorzulegen, wann und wofür er die Beträge an seine Ehegattin gezahlt habe, teilte er in der **Vorhaltsbeantwortung vom 29. Oktober 2009** mit, dass seine Ehegattin die Vermittlung in ihrer Eigenschaft als Schalterbedienstete eines Kreditinstitutes gemacht habe. Die Klienten seien aus R. und hätten ihre Konten bei der Bank bei Beginn der Tätigkeit eröffnet. Die Belege hätte der Prüfer zu den Unterlagen genommen.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. September 2010** blieben die Parteien bei ihren bisherigen Vorbringen. Der Bw. begehrte noch, im Falle der Abweisung des Begehrens den Steuerbescheid bei der Ehegattin entsprechend zu korrigieren.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Bezüglich der rechtlichen Grundlagen zu den Betriebsausgaben und den Verträgen zwischen nahen Angehörigen darf auf die Ausführungen zu Pkt. 1. verwiesen werden. Der Bw. hat weder den Inhalt der Vereinbarung bekannt gegeben, noch dargetan, wann und wieviel er von seinen Klienten an Honorar bzw. in weiterer Folge seine Ehegattin als Provision erhalten haben soll. Eigenbelege gibt es nicht. Kontomäßig liegt nur die Umbuchung von S 40.000,00 zum Jahresende vor. Selbst wenn die Ehegattin die zwei Klienten in fünf Jahren vermittelt haben sollte, ist nach Ansicht des UFS diese Vermittlung als im Rahmen der familienhaften Mitarbeit erbracht anzusehen.

Zumal sich die Vorbringen des Bw. in keiner Weise nachvollziehen ließen, konnte dem Begehrten des Bw. nicht nachgekommen werden.

### **3. PKW-Aufwand Benzin (E 2000 bis 2004, Tz. 3) und Dachträger (E 2002, Tz. 4):**

Diesbezüglich hielt der Prüfer fest, dass sich im Betriebsvermögen des Bw. nur ein Dieselfahrzeug befindet. Die Betriebsausgaben für Benzin von S 6.195,71 (2000), S 4.248,22 (2001), € 267,12 (2002), € 282,56 (2003) und € 366,12 (2004)) sowie für einen Dachträger in Höhe von € 110,39 (2002) seien für den VW Polo der Ehegattin.

Laut Bw. hätte seine Ehegattin für die Kanzlei diverse Hilfsarbeiten, wie z.B. den Wareneinkauf von Büroartikeln, Mineralwasser, Handtücher, Kuvertierung von Honorarnoten, Überbringung von diversen Zahlungs- und Überweisungsbelegen zur Bank, bei der seine Ehegattin beschäftigt sei, gemacht. Die Ehegattin bereite regelmäßig die Belege der Kanzlei und der beiden Vermietungen auf und wickle den gesamten Zahlungsverkehr samt Zahlungsfristevideenzierung ab. Leistungsentgelt seien sämtliche Treibstoffkosten sowie die Kosten des Dachträgers für den PKW.

Das Finanzamt verwehrte diese Ausgaben unter Hinweis auf die Fremdunüblichkeit.

Ergänzend führte der Bw. im Berufungsverfahren in der **Vorhaltsbeantwortung vom 29. Oktober 2009** noch aus, dass seine Ehegattin die Leistungen außerhalb der Dienstzeit erbracht habe. Der Bw. gab keinen Inhalt einer allenfalls mündlich abgeschlossenen Vereinbarung bekannt und legte auch keine Nachweise über die behaupteten Leistungen der Ehegattin samt ihrer Bemessung vor. Er teilte auch nicht mit, wann er ihr die Beträge zahlte.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Bezüglich der rechtlichen Grundlagen zu den Betriebsausgaben sowie den Verträgen zwischen nahen Angehörigen darf auf die Ausführungen zu Pkt. 1. verwiesen werden.

Der Bw. hat keine Vereinbarung vorgelegt bzw. bekannt gegeben, die den Leistungen zugrunde liegen soll. Sowohl das nach außen hin zum Ausdruck kommen einer allfälligen Vereinbarung, als auch ihre inhaltliche Bestimmtheit fehlen. Ebenso mangelt es an einer nachvollziehbaren Verbindung zwischen den angeblich erbrachten Leistungen und der Bemessung des angeblich gezahlten Entgelts. Die vom Bw. geschilderten Leistungen sind vielmehr dem Bereich der familienhaften Mitarbeit zuzuordnen. Der UFS konnte in der Tragung der Aufwendungen keine betriebliche Veranlassung erblicken. Angemerkt wird noch, dass die Ehegattin an einer Vermietung selbst Beteiligte ist. Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

### **4. PKW-Aufwand, Vignette für den Sohn (E 2001, Tz. 5):**

Der Prüfer verwehrte den Ausgaben für die Vignette des Sohnes in Höhe von S 1.000,00 im Jahr 2001 die Abzugsfähigkeit mangels betrieblicher Veranlassung.

In der **Berufung** begründete der Bw. die betriebliche Veranlassung pauschal mit „Gefälligkeiten“, die der Sohn erbracht haben soll.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Bezüglich der rechtlichen Grundlagen zu den Betriebsausgaben und den Verträgen zwischen nahen Angehörigen darf auf die Ausführungen zu Pkt. 1. verwiesen werden.

Zumal der Bw. nicht einmal sagen kann, für welche konkreten Leistungen er dem Sohn die Vignette gezahlt haben soll, sind keine Anhaltspunkte für eine betriebliche Veranlassung zu erkennen. Demzufolge konnte der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

## **5. Mietaufwand Büro (U und E 2000 bis 2004, Tz. 6):**

Der Bw. machte einen Mietaufwand für ein Büro im privaten Wohnhaus in B. (in weiterer Folge „B.“) in Höhe von jährlich S 24.000,72 (2000 und 2001) bzw. € 1.744,08 (2002 bis 2004) sowie Vorsteuern von jährlich S 4.800,14 (2000 und 2001) bzw. € 348,82 (2002 bis 2004) geltend. Er würde dort vorwiegend Klienten aus der Steiermark empfangen, da ihnen die Anreise nach X. zu aufwendig sei. Die Hausgemeinschaft in B. habe keine Rechnungen ausgefertigt. Einen schriftlichen Mietvertrag gebe es nicht. Laut Bw. handle es sich um eine Betriebsstätte und kein Arbeitszimmer.

Das Finanzamt verwehrte den Abzug. Die Fotos würden nicht auf die nahezu ausschließliche berufliche Nutzung dieses Raumes durch den Bw. als Arbeitszimmer schließen lassen. Am Schreibtisch sei ein Laptop seines Sohnes. Die Ausstattung des Zimmers lasse sehr wohl eine private Nutzung zu. Eine verschlossene Türe führe in ein dem Schlafzimmer vorgelagertes Zimmer, das als begehbarer Schrank bzw. Vorzimmer zum Schlafzimmer diene. Das Schlafzimmer sei über einen anderen Eingang zugänglich. Zumal die wöchentliche Arbeitszeit des Bw. in der Regel von 7.30 bis 18.30 Uhr in der Kanzlei an regelmäßig 5 Tagen in der Woche sei, verbliebe für eine allfällige untergeordnete berufliche Nutzung nur sehr wenig Zeit.

Unter Hinweis auf weitere Fotos führte der Bw. in der **Berufung** aus, dass das Schrankzimmer vom Schlafzimmer aus erreichbar sei, es tangiere den Büroraum überhaupt nicht. Der Laptop sei für die Fotos und ihrer Ausarbeitung zufällig dort platziert gewesen, der Bw. beherrsche den Umgang mit dem Laptop nicht.

## **Über die Berufung wurde erwogen:**

Bezüglich der rechtlichen Grundlagen zu den Betriebsausgaben und den Verträgen zwischen nahen Angehörigen darf auf die Ausführungen zu Pkt. 1. verwiesen werden.

Vertragspartner dieses Mietvertrages sollen als Mieter der Bw. und als VermieterIn der Bw. und seine Ehegattin gewesen sein. Eine klare, jeden Zweifel ausschließende schriftliche oder mündliche Vereinbarung liegt nicht vor, und konnte eine solche nicht nach außen hin zum Ausdruck kommen.

Der Bw. hat keine Nachweise beigebracht, die sein Vorbringen dokumentieren würden, in B. Kunden aus der Steiermark empfangen zu haben. Eine überwiegend berufliche Nutzung dieser Räumlichkeit kann somit nicht als erwiesen angenommen werden. Der Bw. hat auch nicht die Feststellung des Prüfers bestritten, dass ihm aufgrund seiner zeitlich anspruchsvollen Tätigkeit in der Kanzlei in X. nur sehr untergeordnet Zeit für B. bleiben würde. Mag das Schrankzimmer über das Schlafzimmer erreichbar sein, so macht dies den angeblich angemieteten Raum noch nicht zum überwiegend betrieblich genutzten Büro. Demzufolge konnte dem Begehr des Bw. nicht nachgekommen werden.

## 6. Kanzleispesen Bewirtung, Kürzung um 50% (U und E 2000 bis 2004, Tz. 7):

Strittig ist die 50%-ige Kürzung der Bewirtungskosten sowie der darauf entfallenden Vorsteuern. Waren im Zuge der Betriebsprüfung vorerst höhere Beträge angesetzt worden, so teilte der Prüfer in der **Stellungnahme vom 22. Juni 2010** mit, dass bei Korrektur eines Rechenfehlers nunmehr folgende „Kanzleispesen Bewirtung, 50%“ sowie darauf entfallende Vorsteuern auszuscheiden wären:

„Neu“	2000 in S	2001 in S	2002 in €	2003 in €	2004 in €
a. Bewirtungskosten					
50%-Kürzung	4.925,50	11.911,19	255,64	457,46	1.136,94
Vorsteuer	985,10	2.382,18	51,13	91,49	227,39

In der **Berufung** führte der Bw. aus, dass diese Aufwendungen kein Werbeaufwand im herkömmlichen Sinn im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr seien, sondern Maßnahmen zur konkreten Abwehr von Mindereinnahmen. Seit 2000 gebe es den Berufsstand der Gewerblichen Buchhalter, die keinem Wettbewerbsverbot unterliegen würden. Das Vertrauen in die Steuerberater sei wegen der Preisunterschiede schwer erschüttert worden. Es habe konkreten Handlungsbedarf gegeben, wobei sich Einzelgespräche mit den Klienten, verbunden mit den Gasthauseinladungen, als einzig wirksames Mittel herausgestellt hätten. Der Bw. gab auch noch diverse Vollmachtsrücklagen bekannt.

In der **mündlichen Verhandlung vom 15. September 2010** beantragte das Finanzamt die teilweise Stattgabe im Sinne der geänderten Berechnung. Der Bw. hielt sein Begehr vollinhaltlich aufrecht.

### Über die Berufung wurde erwogen:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988** Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient

und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Das Finanzamt hat den Werbungscharakter der Ausgaben nicht in Abrede gestellt. Es hat jedoch entsprechend dem gesetzlichen Auftrag nur die Hälfte der Ausgaben anerkannt.

Abgesehen davon, dass schon die Werbung an sich der Abwehr von Mindereinnahmen dient, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass wegen einer neuen Berufssparte die 50%-ige Kürzung der Ausgaben unterbleiben sollte.

Der Berufung ist daher im Sinne des geänderten Antrages des Finanzamtes teilweise Folge zu geben.

## **7. Kanzleispesen Bewirtung ohne Belege (U und E 2000 bis 2004, Tz. 8):**

Der Bw. habe laut Prüfer hinsichtlich der geltend gemachten Ausgaben in Höhe von S 13.382,03 (2000), S 12.554,21 (2001), € 3.032,08 (2002), € 347,50 (2003) und € 181,67 (2004) sowie Vorsteuern von S 1.818,97 (2000), S 2.510,84 (2001), € 511,92 (2002), € 32,50 (2003) und € 36,33 (2004) Nachweise für einen eindeutigen Werbezweck in Form von Rechnungen unter Angabe des Namens und des Geschäftspartners sowie Zweck der Besprechung nicht erbringen können, sondern lediglich Eigenbelege unter Angabe von Datum, Name des jeweiligen Gasthauses und des Namens des Geschäftspartners vorgelegt.

In der **Berufung** stützte der Bw. die betriebliche Veranlassung der Ausgaben wiederum auf die Abwehr von Mindereinnahmen (siehe Berufungsausführungen zu Pkt. 6).

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. September 2010** blieben die Parteien bei ihren Ansichten.

## **Über die Berufung wurde erwogen:**

Rechtlich darf auf **§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG erster Satz 1988** (vgl. Pkt. 6) verwiesen werden.

Trotz Aufforderung hat der Bw. keine Nachweise beigebracht, die den Senat zur Ansicht kommen ließen, die Ausgaben hätten der Werbung gedient und seien überwiegend beruflich veranlasst gewesen. Bloß pauschal gehaltene Eigenbelege und Vorbringen des Bw. reichen für die Geltendmachung von an sich leicht nachweisbaren Betriebsausgaben nicht aus. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

## **8. Kanzleispesen Geschenke (E 2004, Tz. 9):**

Der Bw. begehrte Ausgaben für „Geschenk Fa. Klokar und Fa. Reberig“ in Höhe von € 1.400,00. Diesbezüglich liegt ein mit 6. Mai 2004 datierter Eigenbeleg über zwei nicht näher präzisierte Geschenke im Wert von je € 700,00 an die beiden Steuerberaterfamilien vor.

Das Finanzamt erblickte darin nicht abzugsfähige Repräsentationsausgaben gemäß § 20 EStG 1988.

In der **Berufung** führte der Bw. aus, dass diese Aufwendungen eine Gegenleistung für die von den Steuerberatern an ihn in den letzten Jahren erbrachten Leistungen gewesen seien, wie z. B. Versorgung mit Klienten- bzw. Insiderinformationen.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Rechtlich darf auf **§ 20 Abs. 1 Z 3 erster Satz EStG 1988** (vgl. Pkt. 6) verwiesen werden.

Der Bw. hat nicht dargetan, um welche konkreten Leistungen es sich gehandelt hat. Es liegt nur ein Eigenbeleg vor. Welche Geschenke dies gewesen sein sollen, hat der Bw. nicht bekannt gegeben. Eine betriebliche Veranlassung ist beim vorliegenden Sachverhalt für den Senat nicht erkennbar. Es wird wohl als unüblich anzusehen sein, dass zwei Konkurrenten dem Bw. Klienten- und Insiderinformationen gegeben haben werden. Der Berufung konnte in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

### **9. Kanzleispesen Eintrittskarten (E 2000 und 2002 bis 2004, Tz. 10):**

Der Bw. begehrte Betriebsausgaben für Eintrittskarten in Höhe von S 358,32 (2000), € 117,09 (2002), € 175,00 (2003) und € 240,00 (2004), denen das Finanzamt unter Hinweis auf § 20 EStG 1988 den Abzug verwehrte.

In der **Berufung** stützte der Bw. die Behauptung der betrieblichen Veranlassung wiederum auf die Abwehr von Mindereinnahmen (siehe Berufungsausführungen zu Pkt. 6).

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Rechtlich darf auf **§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG erster Satz 1988** (vgl. Pkt. 6) verwiesen werden.

Zumal es aber auch im „gewöhnlichen privaten Leben“ nicht unüblich ist, Eintrittskarten zu kaufen, könnten diese Ausgaben auch jenen der Lebensführung des **§ 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988** zugeordnet werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Der Bw. hat weder den Werbecharakter, noch die weitaus überwiegende berufliche Veranlassung nachgewiesen, weshalb den begehrten Aufwendungen die Abzugsfähigkeit zu versagen ist. Demzufolge ist die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

## **10. Kanzleispesen Geburtstag (U und E 2004, Tz. 11):**

Das Finanzamt versagte die Abzugsfähigkeit für die vom Bw. geltend gemachten Betriebsausgaben von € 607,35 und Vorsteuern von € 88,75 für eine aus Anlass seines 50. Geburtstages am 5. Juli 2004 abgehaltene „Geburtstagsfeier mit Klienten“.

In der **Berufung** stützte der Bw. die Behauptung der betrieblichen Veranlassung wiederum auf die Abwehr von Mindereinnahmen (siehe Berufungsausführungen zu Pkt. 6).

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Rechtlich ist der unter Pkt. 6 angeführte **§ 20 Abs. 1 Z 3 erster Satz EStG 1988** maßgeblich. Der Bw. konnte keinen konkreten Werbeaufwand nachweisen. Dem diesbezüglichen Begehrten des Bw. konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

## **11. Kanzleispesen pauschale Ausgaben (E 2000 bis 2003, Tz. 12):**

Der Bw. begehrte pauschale Betriebsausgaben in Höhe von je S 60.000,00 für 2000 und 2001, € 3.000,00 für 2002 und € 4.000,00 für 2003. Diese Beträge hatte er zum 31. 12. eines jeden Jahres umgebucht.

Das Finanzamt verwehrte den Abzug. Der Bw. habe auf Basis der für drei Monate erstellten Eigenbelege die pauschalen Betriebsausgaben auf das gesamte Jahr laut dem Handelsvertreterpauschale hochgerechnet; dies sei gesetzlich nicht zulässig.

In der **Berufung** begehrte er den Abzug, weil diese Aufwendungen angefallen sein werden.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Im gegenständlichen Fall ist eine auf § 17 EStG 1988 fußende Pauschalierung von Betriebsausgaben neben den vom Bw. geltend gemachten tatsächlichen Betriebsausgaben gesetzlich nicht vorgesehen und daher nicht zulässig. Es wäre dem Bw. unbenommen geblieben, tatsächliche Aufwendungen entsprechend belegmäßig nachzuweisen. Die diesbezüglich eingebrachte Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

## **12. Telefonaufwand Telekom (U und E 2000 bis 2004, Tz. 13):**

Der Prüfer rechnete die Betriebsausgaben und Vorsteuern für Telefonkosten Telekom den privaten Aufwendungen zu:

	2000 in S	2001 in S	2002 in €	2003 in €	2004 in €

Telefonaufwand Telekom	4.049,24	3.743,63	159,49	211,02	197,18
VSt Telekom	809,79	748,70	31,90	42,20	39,44

Laut Bw. in der **Berufung** würde es sich um Gesprächsgebühren des sich in seinem Arbeitszimmer in B. befindlichen einzigen Telefons handeln. Im Haus sei kein weiterer Apparat. Seine Ehegattin habe ein angemeldetes Handy.

Eine im Zuge des Berufungsverfahrens durchgeführte Abfrage im Telefonbuch Herold hat ergeben, dass die Steuerberatungsgesellschaft des Bw. nur in X., nicht jedoch in B. ist. Der Anschluss in B. lautet auf die Ehegattin des Bw.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Zumal der Anschluss im privaten Wohnhaus des Bw. und seiner Ehegattin ist, der Anschluss des Telefons auf die Ehegattin lautet und keine Nachweise vorliegen, dass der Bw. ausschließlich berufliche Gespräche geführt hätte, sind die Aufwendungen dem „Haushalt des Bw.“ zuzuordnen, dies selbst dann, wenn das Telefon im „angemieteten Büro“ stehen sollte. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

### **13. Telefonaufwand One (U und E 2003 und 2004):**

Der Bw. begehrte Betriebsausgaben für den Telefonaufwand One in Höhe von € 94,27 (2003) und € 179,69 (2004) sowie darauf entfallende Vorsteuern in Höhe von € 18,85 (2003) und € 35,94 (2004).

Nach Ansicht des Finanzamtes seien dies die privaten Telefonkosten in B. Die Eingangsrechnungen lauten auf die Ehegattin des Bw. Eine betriebliche Veranlassung sei nicht ersichtlich.

Laut Bw. in der **Berufung** handle es sich um Freischaltungskosten für das Handy der Ehegattin, sodass er auch im Urlaub im Ausland erreichbar sei.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Auf **§ 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988** sowie **§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988** darf verwiesen werden.

Der Bw. stellt nicht in Abrede, dass es sich hiebei um Aufwendungen für das private Handy seiner Ehegattin handelt. Er hat keine Nachweise über die von ihm behauptete berufliche

Verwendung(smöglichkeit) im Urlaub im Ausland erbracht. Es ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang stehend, dass der Bw. gerade über das Handy der im Betrieb nicht angestellten Ehegattin im Urlaub erreichbar sein soll, wird doch jeder danach trachten, (gerade für Urlaubszeiten) die Privatsphäre für sich und seine Familienmitglieder zu wahren. Eine betriebliche Veranlassung war nicht ersichtlich und daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

**14. Luxustangente PKW Vollkaskoversicherung (E 2000 bis 2004) und Luxustangente PKW Afa (E 2000 bis 2002):**

Das Finanzamt errechnete für den PKW des Bw. eine Luxustangente von 11% (Anschaffungskosten lt. Eurotaxliste € 38.153,00, angemessen € 33.938,00). Es rechnete die bisher noch nicht ausgeschiedene jährliche Luxustangente für die Vollkaskoversicherung von je S 908,18 für 2000 und 2001 bzw. je € 66,00 für 2002 bis 2004 sowie für die Afa von je S 10.186,06 für 2000 und 2001 bzw. € 370,11,00 für 2002 dem Gewinn hinzu.

In **Berufungsverfahren** führte der Bw. aus, dass Sicherheitseinrichtungen aus der Eurotaxliste nicht ausgeschieden worden seien, weshalb die Gewinnerhöhung aus der Luxustangente zu unterbleiben habe.

Über Aufforderung, konkret bekannt zu geben, um welche Sicherheitseinrichtungen es sich gehandelt habe und wie sie zu bemessen seien, teilte er im **Schreiben vom 18. Dezember 2009** mit, dass es sich laut Auskunft bei einem BMW-Händler in X. beim BMW 525 tds, Bj. 1997, beim Antiblockiersystem (ABS), Antischlupfsystem (ASC) und dem Gurtenstrammer um Sicherheitseinrichtungen handle. Ihr Wert wäre mit über € 4.000,00 anzusetzen.

In seiner **Stellungnahme vom 15. Jänner 2010** blieb das Finanzamt bei seiner Ansicht. In den der Angemessenheitsprüfung unterliegenden Anschaffungskosten eines PKWs würden auch alle Kosten für Sonderausstattungen (zB Klimaanlage, Alufelgen, Sonderlackierung, Antiblockiersystem, Airbag, Allradantrieb, Hochgeschwindigkeitsreifen, ein serienmäßig eingebautes Autoradio und Navigationssystem, usw.) umfassen. Derartige Zusatzkosten erhöhen daher die Obergrenze der Anschaffungskosten nicht.

Nur selbständig bewertbare Sondereinrichtungen würden nicht unter die Angemessenheitsgrenze fallen. Der Bw. habe die Ausstattung mit solchen Sondereinrichtungen weder behauptet noch nachgewiesen.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. September 2010** blieben die Parteien bei ihren Ansichten.

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Strittig ist die Frage, ob unangemessen hohe Aufwendungen für den PKW des Bw. aus den Betriebsausgaben auszuscheiden sind.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß **§ 20 Abs. 2 lit. b EStG 1988** betriebliche oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, nicht abgezogen werden. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

Zu Recht hat das Finanzamt die Anschaffungskosten des PKWs einer Angemessenheitsprüfung unterzogen. Der Bw. meint, dass die Aufwendungen fürs ABS und ASC sowie den Gurtstraffer als Sicherheitseinrichtungen die Angemessenheitsgrenze erhöhen und folglich die Berücksichtigung einer Luxustangente zu unterbleiben hat.

Die genannten Einrichtungen mögen Sicherheitseinrichtungen sein, doch hat der Bw. nicht nachgewiesen, dass diese Aufwendungen nicht schon zur serienmäßigen Ausstattung gehörten. Zumal das ABS und ASC in den vom Prüfer abgefragten Eurotaxwert als serienmäßige Ausstattung genannt sind, bleibt kein Raum, sie als Sonderausstattung zu behandeln. Der Bw. hat nicht nachgewiesen, dass der Gurtstraffer nicht schon zur serienmäßigen Ausstattung gehörte und auch keinen konkreten Preis bekannt gegeben. Da der PKW des Bw. über einen serienmäßigen Airbag verfügt, ist ein dazugehöriger Gutstraffer nahe liegend, dient er doch dazu, den Bei-/Fahrer nicht ungebremst in den Airbag fallen zu lassen. Dem Begehr des Bw. kann daher nicht Folge gegeben werden.

## **15. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bw. (E 2000 bis 2004, Tz. 17):**

Der Bw. wies in den Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von je S 39.767,96 für 2000 und 2001, € 3.398,88 (2002), € 3.280,00 (2003) und € 3.268,92 (2004) aus. Er sei Dienstnehmer seines Sohnes und bilde seinen Sohn neben seiner erheblichen Arbeitszeit seit 1999 aus. Der Bw. führe mit seinem Sohn jeden Freitag für die Dauer von ca. 2 Stunden Fachgespräche betreffend die Einführung in das Steuerrecht und den Jahresabschluss für die fachliche Weiterbildung. Dazu habe sein Sohn ihn 1999 an seinem Unternehmen beteiligt. Ab 2000 sei wegen der unbefriedigenden Lösung ein Dienstverhältnis mit fixen Bezügen vereinbart worden. Für diese Tätigkeit erhalte der Bw. ein Entgelt per Banküberweisung.

Das Finanzamt ließ mangels eines fremdüblichen Dienstverhältnisses die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit außer Ansatz.

In der **Berufung** verwies der Bw. auf seine Meldung bei der GKK und den üblichen Dienstzettel. Alle arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Bedingungen seien gegeben. Er bereite seinen Sohn auch in der Betriebswirtschaftslehre vor, zumal Planrechnungen, Budgetierungen, usw., nur über seinen PC erstellbar seien. Sein Sohn habe bereits vor Jahren eine Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung für Klienten im Zuge der FIBU erstellt.

Zum Inhalt der Vereinbarung befragt gab der Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 29. Oktober 2009** bekannt, dass er zu einer bestimmten Zeit an einem bestimmten Ort für eine Lehrtätigkeit zur Verfügung zu stehen hatte. Als Weisung habe das vom Arbeitgeber gewünschte Kapitel der BWL oder des Abgabenrechts erledigt werden müssen. Der Bw. legte keine Unterlagen bei und gab nicht bekannt, wonach sich die Bemessung des Gehalts richtete. Ebenso blieb er Zahlungsnachweise für die einzelnen Teilbeträge schuldig. Er verwies auch noch auf diverse Erkenntnisse des VwGH.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. September 2010** brachte der Bw. ergänzend vor, in einer persönlichen Abhängigkeit gestanden zu sein, auf ihn sei das Kriterium der mangelnden Bestimmungsfreiheit zugetroffen. Er sei bezüglich Arbeitszeit und Arbeitsort gebunden gewesen. Bei dieser Sachlage liege lt. OGH Zl. 8ObA287/97g eindeutig ein Dienstverhältnis vor. Die Angehörigenrechtsprechung sei auf diesen Fall nicht anzuwenden, er verweise auf die bereits zitierten Erkenntnisse des VfGH.

Das Finanzamt bemängelte, dass der Bw. keinen Dienstvertrag vorgelegt und die Leistungsbeziehung nicht konkretisiert habe. Es bezweifelt überhaupt, dass dieser Unterricht stattgefunden habe. Üblicherweise würden Väter ihr Wissen an ihre Söhne unentgeltlich und außerhalb eines Dienstvertrages weitergeben. Es sei äußerst ungewöhnlich, dass der Sohn einerseits für den Vater tätig sein soll und gleichzeitig der Vater vom Sohn als Privatlehrer angestellt werde, um das Wissen zu bekommen, welches er für seinen Beruf benötigt. Fraglich sei auch, ob bei den vielen behaupteten Arbeitsstunden des Sohnes überhaupt noch Zeit für die Unterrichtsstunden geblieben sei.

Der Bw. beantragte die Stattgabe der Berufung. Aufgrund der Anerkennung des Dienstverhältnisses gemäß ASVG ergebe sich daraus eine Bindung zum Steuerrecht.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Auf die rechtlichen Grundlagen zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen darf auf die Ausführungen zu Pkt. 1 verwiesen werden.

Mögen allenfalls die formalrechtlichen (sozialversicherungsrechtlichen) Voraussetzungen für ein „Dienstverhältnis“ zu bejahen sein, so ist von dem „Dienstvertrag“ nicht mehr bekannt, als dass der Bw. seinem Sohn am Freitag Nachmittag in der Kanzlei nach Arbeitsende zwei Stunden in den von ihm gewünschten Kapiteln des Steuerrechts unterrichten sollte. Weitere Bestimmungen gab der Bw. nicht bekannt. Daher ist schon ein „eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt“ zu verneinen.

Was die Fremdüblichkeit anlangt, wird der Bw. als Unternehmer eines Betriebes und „oberste Ansprechperson“ im Betrieb grundsätzlich verpflichtet sein, sich ein Bild über den Wissensstand seiner Mitarbeiter zu verschaffen und für die für die Bewältigung der Arbeiten notwendige Fortbildung zu sorgen. Diese wird auch in seinem Interesse gelegen sein. Es ist völlig (fremd)unüblich, dass der „Auftraggeber“ des Sohnes auf einmal sein „Dienstnehmer“ sein sollte. Wenn diese Schulungsmaßnahmen etwas Fremdübliches wären, dann müsste letztendlich der Bw. als Dienstgeber gegenüber allen seinen Angestellten gleichzeitig ihr Dienstnehmer sein, wenn er sie entsprechend schulen muss. Der Bw. hätte dann z. B. auch die Angestellte 1 schulen müssen, verfügte sie doch über keine Vorkenntnisse in einer Steuerberatungskanzlei. Wenn der Bw. die persönliche und örtliche Abhängigkeit vom Sohn unter Hinweis auf OGH 8 Ob A 287/97g ins Treffen führt, so ist ihm zu entgegnen, dass er Nachweise weder angeboten noch beigebracht hat, die die Zweifel des Finanzamtes ausräumen würden, dass ein Unterricht überhaupt stattgefunden hat. Was die vom Bw. zitierten VfGH-Erkenntnisse anlangt, so betrifft jenes vom 19. 3. 1974, G 1/74, die Aufhebung einer Wortfolge in § 17 Abs. 6 FinStrG als verfassungswidrig. Das Erkenntnis des VfGH vom 16. 6. 1987, G 52/87, hat über die Gleichheitswidrigkeit des Ausschlusses des Heiratsgutes vom § 34 EStG abgesprochen. Diese Judikate machen also – anders als vom Bw. behauptet – keine Aussagen zur persönlichen und örtlichen Abhängigkeit.

Angemerkt wird noch, dass der Bw. bei der Bemessung der Fremdlöhne für seinen Sohn gerade seine besonderen Fähigkeiten ins Treffen führte, sodass auf der anderen Seite das Schulen-Müssen einen Widerspruch eröffnet.

Nach all dem Gesagten erweist sich das Begehr als nicht berechtigt und war die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bw. sind folglich nicht in Ansatz zu bringen.

### **Zusammenfassend zu den Punkten A. 1. bis 15.:**

Der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004 ist teilweise Folge zu geben.

### **B. UMSATZSTEUER 2003:**

Im **Vorhalt vom 23. Oktober 2009** wurde dem Bw. zur Wahrung des Parteiengehörs mitgeteilt, dass in dem dem Umsatzsteuerbescheid 2003 zugrunde liegenden Bp-Bericht bei den Vorsteuern unter den „Änderungen der Besteuerungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer“ bei der Tz. 7, „Kanzleispesen Bewirtung 50%“, das Minus vergessen wurde. Bei korrektem Ansatz wären Vorsteuern von € 3.729,20 zu verwehren gewesen. Der Umsatzsteuerbescheid 2003 wäre daher zum Nachteil des Bw. abzuändern.

Dagegen erhob der Bw. (in der mündlichen Verhandlung) keinen Einwand.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Der Umsatzsteuerbescheid 2003 ist dergestalt zum Nachteil des Bw. abzuändern, dass der in der Berechnung enthaltene Rechenfehler (Vergessen des Minuszeichens) zu korrigieren ist.

Durch die Ausführungen unter A., Pkt. 1. bis 15., sowie unter B. sind die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie die Vorsteuern wie folgt zu ändern:

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen nunmehr:

	2000 in S	2001 in S	2002 in €	2003 in €	2004 in €
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. Bp Kanzleispesen Bewirtung 50% lt. Bp Kanzleispesen Bewirtung 50% lt. BE	2.722.223,28 - 9.924,07 4.925,50	2.604.212,94 - 14.324,20 11.911,19	271.290,89 - 671,55 255,64	305.889,68 - 1.434,13 457,46	245.060,80 - 1.188,06 1.136,94
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BE	2.717.224,71	2.601.799,93	270.874,98	304.913,01	245.009,68
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BE ger.	2.717.225,00	2.601.800,00			

Die Vorsteuern betragen nunmehr:

	2000 in S	2001 in S	2002 in €	2003 in €	2004 in €
Vorsteuern lt. Bp	116.898,86	129.444,44	9.294,93	10.737,82	9.808,99
zuzgl. VSt Bewirtungsspesen 50% lt. Bp Korrektur Rechenfehler abzgl. VSt Bewirtungsspesen 50% lt. BE	1.984,79 - 985,10	2.864,89 - 2.382,18	134,31 - 51,13	286,83 - 91,49	237,61 - 227,39
Vorsteuern lt. BE	117.898,55	129.927,15	9.378,11	10.359,50	9.819,21

### **C. UMSATZSTEUER 2005 sowie FESTSETZUNG DER UMSATZSTEUER für Jänner und Feber 2006:**

Im Zuge der Umsatzsteuernachschaugelangte der Prüfer zu folgenden Änderungen der Vorsteuer, denen das Finanzamt in den **Bescheiden vom 11. Juli 2006 betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für Juli bis Dezember 2005 sowie für Jänner und Feber 2006** folgte.

USt-Nachscha	07 bis 12/2005	01 bis 02/06
	in €	in €
Tz. 1, Aufwand Sohn	31.000,00	5.000,00
Vorsteuer zu Tz. 1	6.200,00	1.000,00
Tz. 6, Mietaufwand Büro	1.948,84	290,68
Vorsteuer zu Tz. 6	389,7	58,14
Tz. 13, Telefonaufwand		
Telekom	188,36	211,02
Vorsteuer zu Tz. 13	37,67	42,20
Tz. 14, Telefonaufwand One	92,55	
Vorsteuer zu Tz. 14	18,51	
Summe Änderungen VSt	6.645,88	1.100,34

Die Abgaben seien laut Bw. in der **Berufung** vom 4. August 2006 zu Unrecht erhoben und unrichtig berechnet. Im Übrigen verwies er auf seine Vorbringen zu den einzelnen Punkten.

Am **28. Juli 2006** erließ das Finanzamt einen erklärungsgemäßen **Umsatzsteuerbescheid 2005**. Diesen hob es am **9. August 2006** gemäß **§ 299 BAO** wieder auf und erließ einen „neuen“ Umsatzsteuerbescheid 2005, in dem es die Vorsteuern laut Ergebnis der Nachschau um € 6.645,88 verminderte. Die Berufung gilt nun gemäß § 274 BAO als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 9. August 2006 gerichtet.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Unter Hinweis auf die Ausführungen unter Pkt. 1. (Fremdleistungen des Sohnes), Pkt. 5. (Mietaufwand Büro), Pkt. 12. (Telefonaufwand Telekom) sowie Pkt. 13. (Telefonaufwand One) wird die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 sowie den Bescheid betreffend die Festsetzung zur Umsatzsteuer für Jänner und Feber 2006 als unbegründet abgewiesen.

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Oktober 2010