



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 3. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. Juni 2012 betreffend Einkommensteuer 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Fremdsprachenschule (L), in der sie Englischkurse für Kinder und Jugendliche, Themen-Workshops sowie Prüfungsvorbereitungen (in Einzel- oder Gruppenunterricht) anbietet. Sie erzielte im Streitjahr - neben ihren nichtselbständigen sowie (weiteren) selbständigen Einkünften – aus ihrer Tätigkeit in der L selbständige Einkünfte iHv. € -4.711,98 (Verlust). Dabei stand den Einnahmen von insgesamt € 2.730 (ua.) ein Personalaufwand von € 4.330,26 gegenüber.

Gegen den erklärungskgemäß ergangenen Bescheid vom 8. Juni 2012 berief die Bw. mit der Begründung, dass sie ihre selbständigen Einkünfte versehentlich als solche aus Gewerbebetrieb deklariert habe.

Im Zuge des Berufungsverfahrens ersuchte das Finanzamt ua. um Nachweis des geltend gemachten Personalaufwandes.

Daraufhin legte die Bw. einen ihren Sohn (Herr XY) als Arbeitnehmer ausweisenden Dienstzettel vom 1. November 2010 vor. Dieser enthält folgende Angaben:

*„Beginn des Arbeitsverhältnisses: 1. November 2010*

*Probezeit/Befristung: nein*

*Kündigungsfrist: 3 Monate*

*Tätigkeit:*

*Computerbetreuung – Hardware und Software: Gestaltung und Wartung der Homepage, Updates downloaden, Virenentfernung, neue Software installieren, Datensicherung etc.*

*Wöchentliche bzw. monatliche Arbeitsbesprechungen, Erstellung von Arbeits- und Werbematerialien, Endfertigung von Arbeitsunterlagen und Erstellen von Powerpoint-Präsentationen Fotografieren und Einrichten und Verwalten der Fotodateien, Kunden- und Medienkontakte, Postbearbeitung.*

*Entgelt/Fälligkeit: 360 Euro am 1. jeden Monats*

*Urlaubsausmaß pro Kalenderjahr: 5 Wochen bzw. 15 Arbeitstage*

*Arbeitszeit*

*a) wöchentliche Normalarbeitszeit – 8 Stunden*

*b) Verteilung der Normalarbeitszeit auf die einzelnen Wochentage:*

*Montag – 3 Stunden; Mittwoch – 2 Std., Freitag – 3 Std.“*

Des Weiteren legte sie folgende Aufstellung über die von ihrem Sohn im Jahr 2011 erbrachten Leistungen vor:

*„1. Woche 03.01-07.01.:*

*Mo/3h/Do/2h/Fr/3h 8h Kursprogramm 2011 entwerfen*

*2. Woche 10.01.-14.01.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Änderung/Software downloads*

*3. Woche 17.01.-21.01.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Ausfertigung d. Programmflyers*

*4. Woche 24.01.-28.01.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Besprechung mit der Druckerei*

*5. Woche 31.01-04.02.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Flyer verteilen; PC Wartung*

*6. Woche 07.02.-11.02.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Homepage Update*

*7. Woche 14.02.-18.02.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Software Reparatur, Daten sichern*

*8. Woche 21.02.-25.02.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Digitalisieren von English for Juniors 1*

*9. Woche 28.02.-04.03.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Bildbearbeitung von EfJ1 mit Adobe Photoshop*

*10. Woche 07.03.-11.03.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Erstellen von Kursunterlagen für Projektschule*

*11. Woche 14.03.-18.03.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h PC Wartung, Updates herunterladen*

*12. Woche 21.03.-25.03.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Virenreparatur, Entwerfen von L-Gutscheinen*

*13. Woche 28.03.-01.04.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Sprachreise London: Internet Recherchen*

*14. Woche 04.04.-08.04.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Sprachreise London: Flyer Entwurf*

*15. Woche 11.04.-15.04.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Flyer Fertigstellung, Aussendung*

*16. Woche 18.04.-22.04.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Erstellen einer Powerpoint Präsentation über London*

*17. Woche 25.04.-29.04.:*

*Di/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Literatur-Spiele Bestellungen, Updates herunterladen*

*18. Woche 02.05.-06.05.:*

*Mo/3h/Do/2h/Fr/3h 8h Erstellen v. Kursmaterialien bzw. Arbeitsblättern*

*19. Woche 09.05.-13.05.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Erstellen einer Powerpoint Präsentation – Health & Beauty*

*20. Woche 16.05.-20.05.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h PC Wartung; Beheben v. Software-Problemen*

*21. Woche 23.05.-27.05.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Erstellen v. U-Materialien/CD Brennen/Arbeitsblätter/Folien*

*22. Woche 30.05.-03.06.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Erstellen einer Fotogalerie, Updates herunterladen*

*23. Woche 06.06.-10.06.:*

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Reparatur Ditech/PC hinbringen u. Abholen*

24. Woche 13.06.-17.06.:

*Di/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Besprechung und Planung Workshops 2012*

25. Woche 20.06.-24.06.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Entwurf Zeugnisformulare*

26. Woche 27.06.-01.07.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Datensicherung auf externer Festplatte*

27. Woche: Urlaub

28. Woche: Urlaub

29. Woche 18.07.-22.07.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Fertigstellung der Digitalisierung v. English for Juniors*

30. Woche 25.07.-29.07.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Werbematerial: Nachhilfe/Wiederholungsprüfung*

31. Woche 01.08.-05.08.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Flyer Verteilung, Viren Entfernung, Datensicherung, Updates*

32. Woche 8h Urlaub

33. Woche 8h Urlaub

34. Woche 8h Urlaub

35. Woche 29.08.-02.09.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Wartung und Aktualisierung der Daten*

36. Woche 05.09.-09.09.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Gestalten von L-Mappe und Kurszertifikat*

37. Woche 12.09.-16.9.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Neugestaltung der Homepage*

38. Woche 19.09.-23.09.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Neugestaltung der Homepage*

39. Woche 26.09.-30.09.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Erstellen und Aktualisieren einer Fotogalerie*

40. Woche 03.10.-07.10.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Lieder Download auf CD brennen/Projektschule*

41. Woche 10.10.-14.10.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Erstellen einer Powerpoint-Präsentation Vikings*

42. Woche 17.10.-21.10.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h PC Wartung und Aktualisierung der Daten*

43. Woche 24.10.-28.10.:

*Mo/3h/Do/2h/Fr/3h 8h Erstellen von Bild-u. Arbeitsmaterial zu Guy Fawkes*

44. Woche 31.10.-04.11.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Flyer Entwurf für Day&Night Workshop (WS)*

45. Woche 07.11.-11.11.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Verteilen der Flyer/Erstellen der WS-Unterlagen*

46. Woche 14.11.-18.11.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Neugestaltung der Homepage*

47. Woche 21.11.-25.11.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Windows Vista neu aufsetzen/Datensicherung*

48. Woche 28.11.-02.12.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Weihnachtsaufführung: Anfertigen v. Requisiten*

49. Woche 05.12.-09.12.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Weihnachtskarten Entwurf und Versand*

50. Woche 12.12.-16.12.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Wartung und Aktualisierung der Daten*

51. Woche 19.12.-23.12.:

*Mo/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Erstellung eines Grammatik Scripts -WS Jänner*

52. Woche 26.12.-30.12.:

*Di/3h/Mi/2h/Fr/3h 8h Fertigstellung des Grammatik Scripts"*

In der Berufungsvorentscheidung ließ das Finanzamt die den Sohn der Bw. betreffenden Personalaufwendungen außer Ansatz und begründete dies mit dem Hinweis auf die laut Judikatur für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen geforderten Kriterien: Diese Kriterien seien insbesondere deshalb nicht erfüllt, da ein Familienfremder die angeführten Leistungen um einen Stundenlohn von € 11,25 nicht erbringen würde. Zudem seien die Leistungsaufstellungen nicht konkretisiert und würden Angaben wie zB „Bespprechung mit Druckerei“ in Woche 4 weder nachvollziehbar noch glaubhaft erscheinen.

Dem hält die Bw. in ihrem Vorlageantrag entgegen, dass die sog. „Angehörigen-Kriterien“ sehr wohl erfüllt seien: Der Dienstvertrag sei schriftlich abgefasst, das Entgelt werde monatlich auf das Konto des Sohnes überwiesen. Das Dienstverhältnis sei zudem bei der GKK angemeldet worden. Die Publizität sei daher gegeben. Der Inhalt des Dienstverhältnisses ergebe sich aus der schriftlichen Vereinbarung. Die Beschäftigung betreffe vor allem Arbeiten im graphischen Bereich. Ihr Sohn sei auf diesem Gebiet zwar sehr interessiert und versiert, verfüge aber nicht über eine einschlägige Fachausbildung, weshalb die Entlohnung der einer

Hilfskraft entspreche. In EDV-technischen Belangen besitze er hingegen einen höheren Wissensstand. Auf Grund ihrer ansteigenden Trainertätigkeiten im *bfi* und des Ausbaues ihrer Sprachschule sei es notwendig geworden, einen dauerhaften Mitarbeiter zu finden. Die geringen Einnahmen im Streitjahr seien auf den wegen zu geringer Teilnehmerzahl erfolgten Entfall der London-Reise zurückzuführen. Arbeiten, die in den Vorjahren noch fremd vergeben worden seien (zB Graphik/Werbung – 2008: € 2.118,97; 2009: € 1.253,55; 2010: € 1.576,54) würden nun wesentlich rascher und für sie zufriedenstellender erfolgen. Die vorgelegte – dem Terminkalender entnommene – Stundenaufstellung sollte das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit des Sohnes übersichtlich darstellen. Die in der BVE angeführte Besprechung mit der Druckerei habe folgende Einzeltätigkeiten umfasst: Hinfahrt (1/2 Stunde) – Besprechung inkl. Wartezeit (1 ½ Std.) – Rückfahrt (1/2 Std.) – Besprechung der Ergebnisse in der Druckerei mit der Bw. (2 Std.) – Probedruck abholen, Hin- und Rückfahrt, Besprechung des Probedrucks mit der Bw. (2 Std.) – Abholen des Endprodukts (1 Std.). Der vom Finanzamt ermittelte durchschnittliche Stundenlohn sei als durchaus angemessen zu betrachten, da ihr Sohn keine spezielle Ausbildung besitze.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung finden, wenn sie 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und 3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB das Erkenntnis des VwGH vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen Familienmitglieder im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung

etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand, Gefälligkeit, Unterstützung u.dgl. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (zB VwGH vom 25. Juni 2008, 2008/15/0132).

Bei einem Dienstverhältnis haben die Abfuhr von Lohnabgaben sowie die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen, doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten gerade bei „vorgetäuschten“ Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (*Doralt*, EStG 14. Auflage, § 2 Tz 162, mwN). Mit der Anmeldung bei der Sozialversicherung ist die steuerliche Anerkennung nicht gesichert (VwGH vom 22. Februar 2000, 99/14/0082); dies gilt in besonderem Maße, wenn sich die Lohnzahlungen hinsichtlich ihrer Höhe an steuerlichen oder sozialversicherungsrechtlichen Bagatellgrenzen orientieren.

Im Berufungsfall ist aus nachfolgend angeführten Gründen im Ergebnis zu Recht davon auszugehen, dass eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung vorlag:

Betrachtet man die vom Sohn der Bw. laut Aufstellung erbrachten Tätigkeiten, so handelt es sich dabei nach ha. Ansicht um typische Tätigkeiten, die für eine familienhafte Mitarbeit des Sohnes, welcher im Übrigen über keine einschlägige Ausbildung verfügt, im Betrieb seiner Mutter sprechen. Der überwiegende Großteil der Tätigkeiten betrifft allgemein umschriebene EDV-Arbeiten, wie die Vornahme von Downloads, Datensicherungen bzw. –wartungen sowie Updates, die Erstellung diverser Unterlagen am/mittels PC sowie die Durchführung von Internetrecherchen. Die Unterstützung von Familienangehörigen in EDV-Belangen allgemeiner Art stellt jedoch in der heutigen hochtechnisierten Zeit, in welcher der Umgang mit elektronischen Geräten zum beruflichen wie beruflichen Alltag geworden ist, einen geradezu „klassischen“ Fall der familiären Mithilfe dar, insbesondere wenn für die Vornahme dieser Tätigkeiten (wie Datensicherung, Downloaden etc.) keine spezielle Ausbildung notwendig ist.

Überdies erweist sich der behauptete Umfang der anhand der nachträglichen Zusammenstellung dargelegten Tätigkeiten als wenig glaubhaft: Der UFS erachtet es als nicht plausibel, dass der Sohn der Bw. eine ganze Woche (8 Stunden) lang allein etwa mit der „*Wartung und Aktualisierung von Daten*“ – was auch immer darunter konkret zu verstehen ist – (zB Wochen 35, 42 und 50), mit der Änderung bzw. dem Download der Software (Woche 2), der PC-Wartung bzw. dem Beheben von Software-Problemen (Woche 20) oder der Datensicherung sowie dem „*Neuaufsetzen*“ des Betriebssystems“ (zB Wochen 7, 26 und 47) beschäftigt gewesen sein soll.

Im Berufungsfall ist sohin weder der Nachweis noch die Glaubhaftmachung gelungen, dass die dargestellten Leistungen ihrer Art und ihrem Umfang zufolge über den Rahmen einer familienhaften Mithilfe hinausgegangen sind.

Dazu kommt, dass Herr XY (Jahrgang 1981) laut elektronischem Abgabensinformationssystem des Bundes (*AIS DB2*) bislang keine nennenswerten Einkünfte erzielt hat: In den Jahren 2003 bis 2005 sowie 2007 und 2008 war er jeweils (lediglich) in den Monaten Juni bis August/September als Dienstnehmer des ÖRK gemeldet (steuerpflichtige Einkünfte laut Lohnzettel zwischen € 1.730 und € 4.430). Danach erfolgten von Seiten der Bw. Lohnzettelmeldungen für die Monate November/Dezember 2010 (€ 400) sowie für das Jahr 2012 (€ 4.380); für das Streitjahr ist im Übrigen laut *AIS DB2* kein Lohnzettel für XY gemeldet worden.

Die Zuwendungen der Bw. bzw. die von ihrem Sohn erbrachten Leistungen haben daher ihre Wurzel – ungeachtet ihrer formalrechtlichen Gestaltung als Dienstverhältnis - vielmehr in den nach Zivilrecht bestehenden wechselseitigen Beistandspflichten bzw. in der elterlichen Unterhaltspflicht gegenüber dem Sohn. Dem geltend gemachten Personalaufwand war daher schon aus diesem Grunde die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Darüber hinaus kommt der UFS ebenso wie das Finanzamt – wenn auch aus anderen Gründen – zu dem Ergebnis, dass auch die von der Judikatur geforderten Kriterien für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt sind:

Zunächst fällt auf, dass im vorgelegten Dienstzettel Angaben zu den (konkreten) Arbeitsbeginn- bzw. -endzeiten, zum Arbeits-(Einsatz-)ort sowie zur gewählten Mitarbeitervorsorgekasse fehlen (vgl. dazu § 2 Abs. 2 Z 6, 11 und 13 AVRAG). Sonderzahlungen (Weihnachts- und Urlaubsgeld) wurden offenkundig nicht geleistet (im als „Personalaufwand“ geltend gemachten Betrag sind solche nicht enthalten). Es ist nach Meinung des UFS auch nicht fremdüblich, für die Art der vom Sohn großteils erbrachten Leistungen einen eigenen (fixen) Arbeitnehmer anzustellen, wie insbesondere für die Verrichtung allgemeiner EDV-Tätigkeiten (Datensicherung, „*Wartung und Aktualisierung von Daten*“, Download von Software und Updates, Erstellung von Power-Point-Präsentationen, CD-Brennen, Betriebssystem neu aufsetzen etc.), zumal die Bw. aus dem Betrieb ihrer Sprachschule im Streitjahr lediglich Einnahmen iHv. € 2.730 verzeichnen konnte und sie letztlich einen Verlust erzielte, der betragsmäßig nur geringfügig über dem strittigen Personalaufwand liegt. Im Folgejahr beliefen sich die Einnahmen aus der Sprachschule auf insgesamt € 5.070 (demgegenüber Personalaufwand von € 4.380), der Gewinn betrug € 134. Bei dieser wirtschaftlichen Ertragslage kann die dauerhafte Anstellung eines Dienstnehmers (ohne einschlägige Ausbildung) für die Verrichtung der dargestellten Tätigkeiten nicht als fremdüblich erachtet werden. Mit fremden Dritten wäre ein



derartiges Dienstverhältnis nie abgeschlossen bzw. zumindest längst wieder aufgekündigt worden. Die mangelnde Fremdüblichkeit wird aber nicht zuletzt durch das Berufungsvorbringen selbst evident, wenn die Bw. in ihrem Vorlageantrag ausführt, dass die in den Vorjahren noch fremd vergebenen (und nunmehr von ihrem Sohn geleisteten) Arbeiten zu Ausgaben iHv. rund € 1.253 bis 2.119 geführt haben. Der berufungsgegenständliche Personalaufwand (Entgelt für den Sohn) von € 4.330 beträgt schließlich ein Vielfaches der in den Vorjahren jeweils angefallenen Aufwendungen.

Abschließend sei ergänzend noch darauf hingewiesen, dass sich das (im Jahr 2010) vereinbarte monatliche „Entgelt“ von € 360 ganz offensichtlich an der sozialversicherungsrechtlichen Geringfügigkeitsgrenze (2010: € 366,33; 2011: € 374) orientiert.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage konnte der Berufung somit im Ergebnis kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 8. August 2013