

GZ. RV/3218-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Wolfgang Eilenberger gegen den Bescheid des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Einkommensteuer 1999 ist in Euro (€) festzusetzen.

Die Einkommensteuer 1999 beträgt € 2.322,41.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt Einkünfte aus den Tätigkeiten als Vortragender und Polizeibeamter.

Streitpunkt sind Ausgaben iHv S 9.600,00, die der Bw. unter der Bezeichnung "Fremdleistungen (Aushilfen)" in seine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999 aufgenommen hat.

Zu diesem Streitpunkt hat der Bw. eine mit 7. Mai 2001 datierte und von seiner Tochter unterfertigte Bestätigung vorgelegt; lautend:

*"Ich ... bestätige, dass ich von meinem Vater ... für kleine Büroarbeiten und Botenfahrten im Jahr 1999 monatlich S 800,00 (acht Hundert), insgesamt S 9.600,00 (neuntausendsechs-hundert) erhalten habe."*

Diese S 9.600,00 hat das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid (25. Juli 2001) mit folgender Begründung nicht als Betriebsausgabe anerkannt:

*"Eine an die Tochter geleistete Pauschalabgeltung von S 9.600,00 für kleine Büroarbeiten und Botenfahrten hält einem Fremdvergleich nicht stand, da gegenüber Fremden ein Abrechnungsmodus üblich ist. Die Vereinbarung eines Pauschalbetrages entspricht nicht der dem Schuldrecht innewohnenden Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung. Überdies vertritt das Finanzamt in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung die Ansicht, dass bei Mitarbeit im Rahmen eines rein familienhaften Verhältnisses dadurch veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig sind ..."*

Den Einkommensteuerbescheid hat der Bw. angefochten (24. August 2001); seine Anfechtungserklärung lautet:

*"Die Berufung richtet sich gegen die Tatsache, dass im Rahmen der betreffenden Veranlassung die Fremdleistung (Aushilfen) in Höhe von S 9.600,00 nicht anerkannt wurden.*

*Da es sich bei der betreffenden Position um einen Betrag von geringer Höhe handelt (S 9.600,00), wurde auf einen detaillierten Abrechnungsmodus verzichtet; es entspricht auch dem Prinzip der Vereinfachung der Abrechnung, der auch zwischen Fremden üblich ist, dass bei Beträgen dieser Größenordnung ein Rahmen vereinbart wird, der nur bei wesentlichen Abweichungen von der tatsächlichen Leistung geändert und modifiziert werden soll.*

*(Der Betrag liegt wesentlich unter allen Versicherungsgrenzen. Es sei darauf hinzuweisen, dass im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen (z.B. auch freier Dienstvertrag) monatlich konstante Beträge zur Verrechnung gelangen können.)*

*Eine Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung liegt somit vor; eine Mitarbeit aufgrund eines rein familienhaften Verhältnisses ist nicht gegeben.*

*Der betreffende Aufwand hält somit aufgrund obiger Ausführungen einem Fremdvergleich jedenfalls stand."*

Vom Bw. ist zu dem Streitpunkt folgende Aufstellung des Zeitaufwandes seiner Tochter vorgelegt worden (Telefax, 26. November 2001):

***"Aufstellung des Zeitaufwandes von EL***

<b>Datum</b>	<b>Zeit</b>	<b>Stunden</b>	<b>Grund</b>
15.01.1999	17.00 - 19.00	2	Schreib- und Büroarbeiten

22.01.1999	18.00 - 19.00	1	Schreib- und Büroarbeiten
28.01.1999	18.00 - 20.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
30.01.1999	08.00 - 09.00	1	Botenfahrt
30.01.1999	11.00 - 13.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
06.02.1999	13.00 - 15.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
13.02.1999	08.00 - 09.00	1	Botenfahrt
13.02.1999	11.00 - 14.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
19.02.1999	18.00 - 20.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
26.02.1999	18.00 - 20.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
27.02.1999	10.00 - 11.00	1	Botenfahrt
06.03.1999	13.00 - 17.00	4	Schreib- und Büroarbeiten
10.03.1999	19.00 - 20.00	1	Schreib- und Büroarbeiten
20.03.1999	14.00 - 15.00	1	Botenfahrt
20.03.1999	16.00 - 18.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
27.03.1999	14.00 - 18.00	4	Schreib- und Büroarbeiten
09.04.1999	18.00 - 21.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
10.04.1999	14.00 - 15.00	1	Botenfahrt
10.04.1999	16.00 - 18.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
16.04.1999	18.00 - 21.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
23.04.1999	18.00 - 19.00	1	Botenfahrt
24.04.1999	15.00 - 18.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
30.04.1999	18.00 - 20.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
07.05.1999	18.00 - 21.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
08.05.1999	09.00 - 12.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
15.05.1999	12.00 - 15.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
16.05.1999	08.00 - 09.00	1	Botenfahrt
29.05.1999	15.00 - 18.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
02.06.1999	19.00 - 21.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
11.06.1999	18.00 - 21.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
12.06.1999	11.00 - 12.00	1	Botenfahrt

19.06.1999	09.00 - 13.00	4	Schreib- und Büroarbeiten
26.06.1999	08.00 - 10.00	2	Botenfahrt
29.06.1999	14.00 - 15.00	1	Botenfahrt
29.06.1999	16.00 - 18.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
20.08.1999	14.00 - 16.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
05.11.1999	17.00 - 18.00	1	Botenfahrt
05.11.1999	19.00 - 21.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
13.11.1999	08.00 - 09.00	1	Botenfahrt
13.11.1999	17.00 - 18.00	1	Botenfahrt
14.11.1999	17.00 - 18.00	1	Botenfahrt
20.11.1999	16.00 - 20.00	4	Schreib- und Büroarbeiten
26.11.1999	18.00 - 20.00	2	Schreib- und Büroarbeiten
04.12.1999	08.00 - 09.00	1	Botenfahrt
04.12.1999	11.00 - 14.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
10.12.1999	12.00 - 13.00	1	Botenfahrt
10.12.1999	14.00 - 17.00	3	Schreib- und Büroarbeiten
<b>Gesamt</b>		<b>96</b>	

pro Stunde bezahlte ich meiner Tochter S 100,00"

Die Berufung hat das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung (12. Februar 2002) abgewiesen und hat im Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung ausgeführt:

*"Aufgrund der ständigen Rechtsprechung können Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

*Aus der dem ho. Amt vorgelegten Bestätigung vom 7.5.2001 ist ersichtlich, dass die Tochter (Medizinstudium) für kleinere Büroarbeiten und Botenfahrten im Jahre 1999 monatlich eine Pauschalabgeltung von S 800,00 erhalten hat. Im Berufungsschreiben wird erklärt, dass auf einen detaillierten Abrechnungsmodus verzichtet wurde, da es sich um einen Betrag von geringer Größe handelt. Eine schriftlicher Vereinbarung zwischen Vater und Tochter gibt es nicht. Am 26.11.2001 wurde dem Finanzamt eine Stundenaufstellung des Zeitaufwandes der Tochter vorgelegt und erklärt, dass pro Stunde S 100,00 an die Tochter gezahlt worden ist. Nach Ansicht des Finanzamtes ist der Inhalt der mündlich geschlossenen Vereinbarung unklar. Es ist nicht ersichtlich, welche Vereinbarungen über Dienstende und Dienstbeginn getroffen worden sind. Die Vereinbarung weist daher keinen klaren, eindeutigen*

gen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf und hält zudem einem Fremdvergleich nicht stand. Offenkundig ist ihm keine fixe Dienstzeit zugrunde gelegen, die Leistungen sind vielmehr je nach Erforderlichkeit zu erbringen gewesen. Auffällig ist auch die ursprünglich behauptete pauschale Abgeltung und die danach vorgelegte Stundenaufstellung. Ungewöhnlich sind auch Botenfahrten von jeweils exakt einer Stunde sowie über 80 Stunden Büro und Schreibarbeiten für einen Vortragenden. Ebenso ungewöhnlich ist die zwischen Botenfahrt und Schreibarbeit liegende „Freistunde“. Ein gleichartiger Vertrag wäre nicht mit einem fremden Dritten abgeschlossen worden. Nach ho. Ansicht sind die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt und die Leistungen aus der Motivation der familienhaften Mitarbeit erbracht worden. Die gezahlten Bezüge sind als Zuwendungen (Taschengeldcharakter) nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.“

Namens seines Klienten hat der steuerliche Vertreter des Bw. folgenden Vorlageantrag gestellt (11. März 2002) und hat – das bisherige Vorbringen zT wiederholend zT ergänzend – ausgeführt :

*“Der Abgabenbehörde wurde eine Stundenaufstellung für das Jahr 1999 vorgelegt, wobei aufgrund der geringen Größenordnung darauf verzichtet wurde, die monatliche Auszahlung exakt nach den monatlichen Leistungsstunden auszubezahlen (Jahresbetrag S 9.600,00 [!]). Der Stundensatz für das Jahr 1999 betrug S 100,00, Mehr- bzw. Minderstunden zu den 8 monatlichen Durchschnittsstunden wurden auf die nächste Periode, d.h. den nächsten Monat vorgetragen. Die Auszahlung von S 9.600,00 für das Jahr 1999 stellt somit u.E. keine Pauschalabgeltung dar.*

*Der Vertrag zwischen unserem Mandanten und seiner Tochter weist einen eindeutigen Inhalt auf und zwar war vereinbart, dass die Tochter für Büro und Schreibarbeiten, Botenfahrten als Entgelt S 100,00 pro Stunde erhält, wobei der Rahmen für diese Tätigkeit mit rd. 8 Stunden pro Monat festgelegt wurde.*

*Es entspricht auch dem Prinzip der Vereinfachung der Abrechnung, der auch zwischen Fremden üblich ist, dass bei Beträgen dieser Größenordnung ein Rahmen vereinbart wird, der nur bei wesentlichen Abweichungen von der tatsächlichen Leistung geändert und modifiziert werden soll; darüber hinaus ist im vorliegenden Fall eine konkrete Stundenaufstellung vorhanden.*

*Darüber hinaus möchten wir nicht unerwähnt lassen, dass der Betrag wesentlich unter allen Versicherungsgrenzen liegt. Es sei darauf hingewiesen, dass im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen (z.B. auch freier Dienstvertrag) monatlich konstante Beträge zur Auszahlung gelangen können.*

*IZm einem Fremdvergleich sei erwähnt, dass bei Verträgen von der Größenordnung von S 9.600,00 p.a. in der Praxis keine exakten Vereinbarungen über Dienstende und Dienstbeginn, fixe Dienstzeit etc. getroffen werden, da die Ausarbeitung solcher Verträge samt Vertragsdurchsetzung (Schadenersatz etc.) erst bei Fremdleistungen mit einer anderen Größenordnung als im vorliegenden Fall Sinn macht; darüber hinaus liegt im vorliegenden Fall ein Dienstverhältnis i.e.S. nicht vor.*

*Eine Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung liegt somit vor, eine Mitarbeit aufgrund eines rein familienhaften Verhältnisses ist nicht gegeben.*

*Der betreffende Aufwand hält somit aufgrund obiger Ausführungen einem Fremdvergleich jedenfalls stand.*

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

Strittig ist, ob die vom Bw. an seine Tochter gezahlten S 9.600,00 Betriebsausgaben (Bw.) oder im Rahmen des Familienverbandes geleistete Zuwendung und damit Privatausgaben (Finanzamt) sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die durch den Betrieb (Beruf) veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben. Die betriebliche (berufliche) Veranlassung von Aufwendungen oder Ausgaben ist auf Verlangen der Abgabenbehörden nachzuweisen.

Im Berufungsfall wird das Bestehen eines Vertrages mit der Tochter als Zahlungsgrund angegeben.

Werden Verträge zwischen Eltern und Kindern abgeschlossen, sind auf diese Verträge die von der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien anzuwenden.

Verträge zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Einkommensteuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. bspw. VwGH 29. 11. 2000, 95/13/0004).

Diese in der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung bestehen.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) glaubt dem Bw., dass die Tochter für den Vater Leistungen erbracht hat und geht in seiner Berufungsentscheidung von der Sachlage aus, dass die Tochter Botenfahrten gemacht und Schreib- und Büroarbeiten erledigt hat.

Nach der Sachlage im Berufungsfall hält der Vertrag zwischen dem Bw. und seiner Tochter dem Fremdvergleich nicht stand, weshalb die als "*Fremdleistungen (Aushilfen)*" erklärten S 9.600,00 keine Betriebsausgaben sind.

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Die idF zu vergleichende/n Situation/en ist/sind:

In der Bestätigung (7. Mai 2001) steht, dass die von der Tochter erbrachten Leistungen "*kleine Büroarbeiten und Botenfahrten*" sind; in der Aufstellung des Zeitaufwandes von EL ist die Rede von "*Botenfahrten*" und "*Schreib- und Büroarbeiten*". Erbracht werden diese Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses, von dem im Vorlageantrag gesagt wird, dass es sich dabei nicht um ein Dienstverhältnis im engeren Sinn handle.

Bei Dienstverträgen schuldet der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitsleistung und die Entlohnung richtet sich nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers.

Worin sich das Dienstverhältnis der Tochter von den Dienstverhältnissen anderer Dienstnehmer unterscheidet, verschweigt der Bw..

Üblich zwischen Fremden ist eine deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsinhalte und dazu gehören u.a. klare und eindeutige Vereinbarungen über das Dienstverhältnis, in dessen Rahmen die vereinbarte/n Leistung/en zu erbringen sind.

Werden die zu erbringenden Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht, das kein Dienstverhältnis im engeren Sinn ist und werden die Unterschiede zwischen diesem Dienstverhältnis und den Dienstverhältnissen im engeren Sinn nicht konkretisiert, liegt keine klare und eindeutige Vereinbarung über die Art und Weise, in der die Tochter die Leistungen zu erbringen hat, vor und das "*Nichtdienstverhältnis im engeren Sinn*" ist nicht fremdüblich.

Auch ist aus der Beschreibung der zu erbringenden Leistungen mit "*kleine Schreib- und Büroarbeiten*" und "*Botenfahrten*" und "*Schreib- und Büroarbeiten*" der tatsächliche Arbeitsanfall nicht erkennbar. Für eine steuerliche Anerkennung muss jedoch der genaue Arbeitsanfall und das vom Angehörigen übernommene Ausmaß feststehen und bei einem Mehranfall an Arbeit ist vorweg zu klären, wer diese Arbeiten erledigt.

Den Gesamt-Arbeitsanfall an Botenfahrten, Schreib- und Büroarbeiten und das von der Tochter übernommene Ausmaß hat der Bw. nicht dokumentiert.

In der Aufstellung des Zeitaufwandes von EL hat der Bw. die Art der Tätigkeiten seiner Tochter mit "*Botenfahrt*" und "*Schreib- und Büroarbeiten*" umschrieben und hat die Stundenanzahl angegeben. Aus der Aufstellung des Zeitaufwandes von EL geht nur hervor, dass von den 17 Botenfahrten 16 Botenfahrten 1 Stunde und 1 Botenfahrt 2 Stunden gedauert hat; die für die

Schreib- und Büroarbeiten aufgewendete Zeit wird mit zwischen 1 – 4 Stunden liegenden Zeitspannen angegeben. Andere auf die Botenfahrten und Schreib- und Büroarbeiten sich beziehende Belege als die Bestätigung (7. Mai 2001) und die Aufstellung des Zeitaufwandes von EL hat der Bw. nicht vorgelegt. Aus der Äußerung in der Berufung "*bei Beträgen dieser Höhe wird ein Rahmen vereinbart*" ist zu schließen, dass Aufzeichnungen über den Gesamtarbeitsanfall und den tatsächlichen Arbeitsanfall bei der Tochter nicht vorhanden sind, sodass der Arbeitsanfall der Tochter im nachhinein nicht feststellbar ist.

Ist der tatsächliche Arbeitsanfall nicht feststellbar, ist auch nicht feststellbar, ob ein Stundensatz von S 100,00 bzw. S 800,00 pro Monat ein fremdübliches oder ein fremdunübliches Leistungsentgelt sind: Unter Fremden üblich ist aber eine Dokumentation der Leistungsbeziehung, die eine derartige Überprüfung ermöglicht.

In der Bestätigung (7. Mai 2001) steht auch der Gesamtbetrag der Zahlungen im Jahr 1999; dieser Gesamtbetrag ist "S 9.600,00". S 9.600,00 dividiert durch S 800,00 ergibt 12 Monate: Aus dem Wortlaut der Bestätigung ergibt sich, dass die – zeitlich gesehen – letzte Zahlung von S 800,00 im Dezember 1999 erfolgt ist.

Ist die letzte Zahlung von S 800,00 im Dezember 1999 erfolgt, ist diese Bestätigung mehr als 1 ½ Jahre nach dem letzten darin dokumentierten Zahlungsvorgang ausgestellt worden.

Wird über den Erhalt einer Zahlung eine Bestätigung ausgestellt, ist deren Ausstellung unmittelbar nach Erhalt der Zahlung fremdüblich; die Ausstellung der Zahlungsbestätigung mehr als 1 ½ Jahre nach dem letzten darin dokumentierten Zahlungsvorgang ist fremdunüblich.

In der Bestätigung (7. Mai 2001) steht, dass die Tochter monatlich S 800,00 erhalten hat.

Nach dem Wortlaut des einzigen Beleges, in dem der Zahlungsvorgang dokumentiert worden ist, hat der Bw. im Jänner, im Februar, im März, im April, im Mai, im Juni, im Juli, im August, im September, im Oktober, im November und im Dezember jeweils S 800,00 für kleine Büroarbeiten und Botenfahrten gezahlt.

Nach der vom Bw. vorgelegten Zeitaufstellung hat der Zeitaufwand für die kleinen Büroarbeiten und Botenfahrten im Jahr 1999 im Jänner 8 Stunden, im Februar 11 Stunden, im März 12 Stunden, im April 15 Stunden, im Mai 13 Stunden, im Juni 15 Stunden, im Juli 0 Stunden, im August 2 Stunden, im September 0 Stunden, im Oktober 0 Stunden, im November 12 Stunden und im Dezember 8 Stunden betragen.

Im Vorlageantrag (11. März 2002) wird argumentiert, der Stundensatz habe S 100,00 betragen; der Zeitrahmen für die Arbeiten sei mit 8 Stunden pro Monat festgelegt worden. Habe

die Tochter mehr als 8 Stunden im Monat gearbeitet, seien die Plusstunden auf den nächsten Monat übertragen worden; habe die Tochter weniger als 8 Stunden im Monat gearbeitet, seien die Minusstunden auf den nächsten Monat übertragen worden; eine Anpassung der monatlichen Zahlungen an die tatsächlich geleisteten Stunden/Monat sei nicht erfolgt.

Aus den in der Zeitaufstellung erfassten Arbeitsstunden ist iVm dem vorzit. Vorbringen aus dem Vorlageantrag festzustellen:

Der Bw. hat die in den Monaten Februar, März, April, Mai, Juni und November geleistete Arbeitsstunden zT nicht in dem Monat, in dem die Arbeitsleistung erbracht worden ist, bezahlt; in den Monaten Juli, August, September und Oktober hat der Bw. das vereinbarten Monatsentgelt gezahlt, obwohl die Tochter in diesen Monaten nicht bzw. nur wenige Stunden für den Vater gearbeitet hat. Nur in den Monaten Jänner und Dezember hat die Tochter 8 Stunden/Monat für den Vater gearbeitet.

Werden die für die Monatsarbeitszeit von 8 Stunden vereinbarten S 800,00 gezahlt und wird die vereinbarten Monatsarbeitszeit überschritten, werden geleistete Arbeitsstunden nicht bezahlt; wird die vereinbarten Monatsarbeitszeit unterschritten, werden nicht geleistete Arbeitsstunden bezahlt.

Bei einer Arbeitsleistung in Form von jeweils einstündigen Botenfahrten und zwischen einer und vier Stunden pro Tag dauernden Schreib- und Büroarbeiten, die zu nicht im Vorhinein festgelegten Zeiten zu erbringen ist, und bei Entgeltfortzahlung im Falle von unter der vereinbarten Monatsarbeitzeit liegenden Arbeitszeiten, ist nicht vorhersehbar, ob die für S 800,00 pro Monat erforderliche Monatsarbeitszeit von jeweils 8 Stunden auf 12 Monate aufgeteilt werden kann, sodass im Ergebnis die für S 9.600,00 erforderliche Jahresarbeitszeit von 96 Arbeitsstunden auch tatsächlich erreicht wird.

Ein Arbeitgeber schuldet seinem Arbeitnehmer die Arbeitskraft. Kein Arbeitgeber zahlt für nicht erbrachte Arbeitsleistung. Ist daher ungewiss, ob Zeitschulden mit Zeitguthaben der Folgemonate ausgeglichen werden können, ist das Übertragen von über und unter der vereinbarten Monatsarbeitszeit liegenden Stunden auf die Monatsarbeitszeit des/der nächsten Monats/Monate bei monatlicher Entgeltzahlung für jeweils 8 Arbeitsstunden eine unter Fremden unübliche Vorgangsweise.

Von den 38 Tagen, an denen die Tochter lt. Zeitaufstellung die Botenfahrten, Schreib- und Büroarbeiten für den Vater gemacht hat, sind 34 Tage entweder ein Freitag, ein Samstag oder ein Sonntag gewesen.

An den Freitagen 15. Jänner 1999 hat die Tochter von 17.00 bis 19.00 Uhr für den Vater gearbeitet; am 22. Jänner von 18.00 bis 19.00 Uhr, am 19. und am 26. Februar von 18.00 bis 20.00 Uhr, am 9. und am 16. April von 18.00 bis 21.00 Uhr, am 23. April von 18.00 bis 19.00 Uhr, am 30. April von 18.00 bis 20.00 Uhr, am 7. Mai und am 11. Juni von 18.00 bis 21.00 Uhr, am 5. November von 17.00 bis 18.00 Uhr und von 19.00 bis 21.00 Uhr, am 26. November von 18.00 bis 20.00 Uhr, am 10. Dezember von 12.00 bis 13.00 Uhr und von 14.00 bis 17.00 Uhr; an den Samstagen und Sonntagen hat sie entweder am Vormittag, am Nachmittag oder in den Abendstunden für den Vater gearbeitet.

Die Werktage außer Freitag und Samstag, an denen die Tochter für den Vater gearbeitet hat, sind der 28. Jänner, der 10. März, der 2. Juni und der 29. Juni 1999 gewesen. Am 28. Jänner hat die Tochter von 18.00 bis 20.00 Uhr gearbeitet, am 10. März von 19.00 bis 20.00 Uhr, am 2. Juni von 19.00 bis 21.00 Uhr und am 29. Juni von 14.00 bis 15.00 Uhr und von 16.00 bis 18.00 Uhr.

Aus der vom Bw. vorgelegten Zeitaufstellung ist ein fast ausschließliches Tätigwerden der Tochter an Samstagen und Sonntagen und/oder in den Abendstunden festzustellen. Für Büroangestellte endet die Arbeitswoche idR am Freitag. Ein Tätigwerden an Samstagen, Sonntagen und/oder in den Abendstunden ist für die Tochter, deren Tätigkeit die einer Büroangestellten ist, ein Tätigwerden in der Freizeit.

Für den VwGH spricht ein fast ausschließliches Tätigwerden in der Freizeit für familienhafte Mitarbeit (vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988 § 4, Anm 81).

Die Anwendung dieser Rechtsprechung auf den Berufungsfall führt zu dem Ergebnis: Die Botenfahrten und Schreib- und Büroarbeiten an Samstagen, Sonntagen und/oder in den Abendstunden werden an - bei Verträgen unter Fremden unüblichen - Tagen und/oder zu - bei Verträgen unter Fremden unüblichen - Tageszeiten durchgeführt.

Zwischen den Botenfahrten und den Schreib- und Büroarbeiten liegen an 9 Tagen "Freistunden". Diese 9 Tage sind: Samstag, 30.01.1999: 08.00 bis 09.00 Uhr (Botenfahrt), 11.00 bis 13.00 Uhr (Schreib- und Büroarbeiten); Samstag, 13.02.1999: 08.00 bis 09.00 Uhr (Botenfahrt), 11.00 bis 14.00 Uhr (Schreib- und Büroarbeiten); Samstag, 20.03.1999: 14.00 bis 15.00 Uhr (Botenfahrt), 16.00 bis 18.00 Uhr (Schreib- und Büroarbeiten); Samstag, 10.04.1999: 14.00 bis 15.00 Uhr (Botenfahrt), 16.00 bis 18.00 Uhr (Schreib- und Büroarbeiten); Dienstag, 29.06.1999: 14.00 bis 15.00 Uhr (Botenfahrt), 16.00 bis 18.00 Uhr (Schreib- und Büroarbeiten); Freitag, 05.11.1999: 17.00 bis 18.00 Uhr (Botenfahrt), 19.00 bis 21.00 Uhr (Schreib- und Büroarbeiten); Samstag, 13.11.1999: 08.00 bis 09.00 Uhr (Botenfahrt), 11.00 bis 13.00 Uhr (Schreib- und Büroarbeiten).

fahrt), 17.00 bis 18.00 Uhr (Botenfahrt); Samstag, 04.12.1999: 08.00 bis 09.00 Uhr (Botenfahrt), 11.00 bis 14.00 Uhr (Schreib- und Büroarbeiten); Freitag, 10.12.1999: 12.00 bis 13.00 Uhr (Botenfahrt), 14.00 bis 17.00 Uhr (Schreib- und Büroarbeiten).

Die zwischen Botenfahrten und Schreib- und Büroarbeiten liegenden Freistunden sind ungewöhnlich, demzufolge nicht fremdüblich und sind deshalb auch ein Indiz für eine familienhafte Mitarbeiter.

Die Vorgangsweise, dass die Leistungen der Tochter im Rahmen eines "Nichtdienstverhältnisses im engeren Sinn" erbracht und die Arbeitsstunden nicht durch (zeitnah erstellte) Aufzeichnungen dokumentiert worden sind; das (nahezu ausschließliche) Arbeiten in der Freizeit, die Freistunden und der Umstand, dass die S 9.600,00 *"wesentlich unter allen Versicherungsgrenzen"* liegen (Bw. in der Berufung) hält einem Fremdvergleich nicht stand; die Berufung ist abzuweisen.

Wien, 9. August 2004