



GZ. RV/255-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Andrea Müller-Morawetz, Steuerberater, Jagdg. 25, 1100 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Strittig ist, ob Abfertigungszahlung in Höhe von ATS 336.020,00 anlässlich des Ausscheidens von 4 Dienstnehmern aus dem Betrieb der Bw. (KG) als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Das Finanzamt gewährte im Zuge einer Betriebsprüfung (BP) diese Ausgaben nicht und stellte den Antrag, die Berufung abzuweisen.

Das Finanzamt bzw. die BP führten als Begründung Folgendes aus:

Zum Stichtag 31.12. 1995 sei ein Wechsel des Komplementärs innerhalb der KG erfolgt. Der bisherige Komplementär P sei von der neu gegründeten P GmbH abgelöst worden. P sei seit dem Umgründungsstichtag 31.12.1995 Geschäftsführer und 100%-iger Gesellschafter der P GmbH. Im Zusammenhang mit der am 31.10.1995 erfolgten Kündigung von vier Dienstnehmern, welche sämtlich nahe Angehörige des P seien (Gattin, Tochter, Sohn und Schwägerin), seien Abfertigungszahlungen in Höhe von S 336.020,00 geleistet worden. Alle Personen seien bis 3.6.1996 (und zwar am 4.3.1996, 3.6.1996, 2.5.1996 und 3.6.1996) wieder eingestellt worden, wobei in der Zeit zwischen Kündigung und Wiedereintritt keine Ersatzarbeitskräfte eingestellt worden seien, eine Mitarbeit aber weiterhin erfolgt sei, und für diverse Hilfsarbeiten Aushilfslöhne bezahlt worden seien. Eine Beendigung der Dienstverhältnisse sei nach Ansicht der BP nicht wirklich beabsichtigt gewesen (Kettendienstvertrag).

Laut BP sei die Kündigung der genannten Dienstnehmer im Zusammenhang mit deren Wiedereinstellung nach kurzer Zeit – insbesondere in Anbetracht der Tatsache, dass diese in der Zwischenzeit, also zwischen Kündigung und Wiedereinstellung – ihre Arbeit in der Firma weiterverrichtet hätten, als sogenannter Kettenvertrag anzusehen.

Laut BP zeige ein Fremdvergleich, dass von der Unterbrechung des Dienstverhältnisses **ausschließlich Familienmitglieder betroffen** gewesen seien, aber keine anderen Arbeitskräfte. Nachdem eine betriebliche Veranlassung der Abfertigungsleistungen offenbar **nicht** vorliege, könnten die gezahlten Beträge gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 auch nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und begründete sie (erst nach Ergehen eines diesbezüglichen Mängelbehebungsauftrages) wie folgt:

Das Finanzamt habe im Rahmen einer BP im Jahr 1995 getätigte Abfertigungszahlungen, die nachweislich an langjährige Dienstnehmer bezahlt worden seien, nicht als Betriebsausgaben anerkannt. In der Begründung (Tz. 27 des Prüfungsberichtes) werde behauptet, dass eine betriebliche Veranlassung der Abfertigungsleistungen nicht vorliege. Dieser Sachverhalt müsse entschieden bestritten werden: Es sei richtig, dass von der Kündigung nur Dienstnehmer betroffen gewesen seien, die Familienmitglieder sind, doch gerade dieser Umstand

ergäbe sich aus betrieblichen Notwendigkeiten.

Im Laufe der Zeit sei eingetreten, dass das Unternehmen der KG in erster Linie für einen einzigen Auftraggeber arbeite, und zwar in der Erzeugung von so genannten "Uhren", das seien Spezialeinrichtungen, die im Rahmen der gewerblichen Gebäudebewachung benötigt werden würden.

Anfang 1995 sei die Auftragslage insbesondere durch die Abhängigkeit von nur einem Auftraggeber ausgesprochen trist gewesen. Die Bw. habe lange überlegt, wie sie diesem Auftragsrückgang begegnen könne, zumal ja zum damaligen Zeitpunkt überhaupt nicht absehbar gewesen sei, ob und wann das Geschäft wieder anspringen würde. Insbesondere sei in diese Überlegungen einzubeziehen gewesen, dass bei einem Abbau von Dienstnehmern entsprechende Kündigungszeiten zu berücksichtigen gewesen wären, und dass das endgültige Zerreißen der bisher hervorragend eingespielten Personal-Mannschaft einen – im Falle einer besseren Auftragslage – irreparablen Schaden bedeutet hätte. Daher seien in dieser Flaute bewusst aus betrieblichen Gründen nur Familienmitglieder gekündigt worden. Fremde Dienstnehmer hätten sich natürlich sofort um neue Stellen umgeschaut und wären bei einer Wiederbelebung der Geschäftstätigkeit für die Bw. nicht mehr verfügbar gewesen. Die gekündigten Dienstnehmer hätten keineswegs in der Zeit zwischen Kündigung und Wiedereinstellung ihre Arbeit in der Firma weiter verrichtet, für sie sei einfach nicht genügend Arbeit vorhanden gewesen.

Die Tatsache, dass es im Jahr 1995 zu wenig Arbeit für die Firma gegeben habe, zeige sich auch in einem Vergleich der Gewinnsituation in den Jahren davor und nachher.

Gegenstand der Berufung sei die Nicht-Anerkennung von Abfertigungsaufwendungen für nahe Angehörige des Komplementärs P:

Die BP gab zur Berufung folgende Stellungnahme ab und führte ergänzend aus:

Ad Eigentumsverhältnisse:

Zum Stichtag 31.12.1995 sei ein Wechsel des Komplementärs innerhalb der KG erfolgt. Der bisherige Komplementär P sei von der neu gegründeten P GmbH abgelöst worden.

P sei seit dem Umgründungsstichtag 31.12.1995 Geschäftsführer und 100%-iger Gesellschafter der P GmbH.

Der Umgründungsvertrag sei am 27. September 1996 rückwirkend auf den 31.12.1995 abgeschlossen worden.

Ad Dienstverhältnis:

Bei den am 31.10.1995 ausgeschiedenen Dienstnehmern handle es sich ausschließlich um nahe Angehörige (Gattin, Tochter, Sohn und Schwägerin) des P. Es seien keine weiteren Personen entlassen worden.

Anlässlich des Austrittes seien diese Personen abgefertigt worden. Bis zum 3.6.1996 seien sämtliche Angehörige wieder in die KG aufgenommen worden.

Ad Geschäftsleitung:

Die vier abgefertigten Dienstnehmer seien in der Geschäftsleitung tätig. Der Sohn des Geschäftsführers sei in leitender Position im Werkstättenbereich, die Gattin, Schwägerin sowie Tochter seien ausschließlich im Büro als Buchhaltungskräfte und als Ansprechpersonen für Kunden und Lieferanten tätig.

Der Geschäftsführer selbst übe die technische Planungstätigkeit sowie den direkten Kundenkontakt aus. Es seien somit ausschließlich Familienangehörige in den leitenden Positionen tätig.

In der Zeit zwischen der Kündigung und den Wiedereintritten seien keine Ersatzkräfte eingestellt bzw. umgeschult worden.

Es erscheine erwiesen, dass die ausgeschiedenen Personen nicht aus Einsparungsmaßnahmen, sondern aus gesellschaftsrechtlichen Gründen (bevorstehende Umgründung zum 31.12.1995), ausgeschieden sind. In der Zwischenzeit wären die Betroffenen nach wie vor im Unternehmen tätig gewesen, hätten im Zeitraum zwischen Kündigung und Wiedereintritt für diverse "Hilfsarbeiten" Aushilfslöhne erhalten, und daneben vom Arbeitsamt Arbeitslosenunterstützung bezogen.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände sei davon auszugehen, dass eine Beendigung des Dienstverhältnisses niemals beabsichtigt gewesen sei, und daher ein "Kettendienstvertrag" vorliege.

Nachdem ausschließlich nahe Angehörige betroffen wären, halte die gewählte Gestaltungsweise einem so genannten Fremdvergleich **nicht** stand und sei daher nicht anzuerkennen.

In der vorliegenden Berufung werde kein neues Vorbringen erstattet, das geeignet wäre, eine andere als die im Betriebsprüfungsbericht erfolgte rechtliche Würdigung vorzunehmen.

Die Bw. führte in einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP Folgendes aus:

Die Darstellung (der BP) der Eigentumsverhältnisse sei richtig, auch die Darstellung der Dienstverhältnisse sei im Wesentlichen korrekt.

Ad Geschäftsleitung führte die Bw. aus: Dass alle 4 abgefertigten Dienstnehmer in der Geschäftsleitung tätig gewesen seien, sei eine Behauptung, die laut Ansicht der Bw. nicht zutreffe. Eine Tätigkeit als Buchhaltungskraft oder als Ansprechperson für Kunden und Lieferanten sei keineswegs immer eine Tätigkeit der Geschäftsleitung.

Auch sei es bei der Gesamtzahl des Personals von damals 14 Personen nicht plausibel, dass insgesamt 5 Personen (Geschäftsführer und 4 Dienstnehmer) ausschließlich leitende Tätig-

keiten ausführen sollten. Dass keine Ersatzkräfte eingestellt worden seien, ergebe sich aus den bereits angeführten Umständen. Warum es erwiesen sein solle, dass die ausgeschiedenen Personen nicht aus wirtschaftlichen Gründen ausgeschieden seien, und was dieser Vorgang mit der späteren Umgründung zu tun haben solle, sei nicht nachvollziehbar (das Motiv für die Umgründung sei die Einschränkung der persönlichen Haftung des bisherigen Komplementärs gewesen).

Aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung sei zu erkennen, dass auf die Feststellungen der Bw. in der Berufung – was die wirtschaftlichen Zusammenhänge und die ausschließlich wirtschaftlichen Gründe für die Kündigungen betreffe – überhaupt nicht eingegangen worden sei.

P habe die Entscheidung für die Kündigungen aufgrund der damals schlechten Auftragslage viel früher treffen müssen: im Laufe des Jahres 1995 sei überhaupt nicht abzusehen gewesen, wie das Geschäft weitergehen sollte.

Es hätte auch durchaus sein können, dass das Geschäft nicht mehr anspringen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entsprechend § 4 Abs. 4 EStG 1988 zählen zu den Betriebsausgaben alle Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können nach ständiger Judikatur des VwGH - auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - für den Bereich des Steuerrechts nur 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 (Doralt, Kommentar zum EStG 1988, 4. Aufl., § 2 Tz 158f).

Im Falle der Berufungswerberin schieden Gattin, Tochter, Sohn und Schwägerin des Mehrheitsgesellschafters und Komplementärs P (es handelt sich somit ausschließlich um nahe Angehörige von P) als Dienstnehmer aus der KG (Bw.) aus. Es wurden keine weiteren Personen entlassen bzw. gekündigt. Anlässlich des Austritts wurden an diese Personen Abfertigungen bezahlt. Bis zum 3.6.1996 (und zwar am 4.3.1996, 3.6.1996, 2.5.1996 und 3.6.1996) wurden alle vier Angehörigen (Tochter, Sohn, Gattin, Schwägerin) von P wieder in die KG (Bw.) aufgenommen.

Angemerkt wird, dass ein allfälliges Beenden eines Dienstverhältnisses bzw. eine Kündigung sowie eine Einstellung bzw. Wiedereinstellung eines nahestehenden Dienst-

nehmers nach der Lebenserfahrung einer gewissen Überlegungszeit braucht, und dies wird idR zuerst im Familienkreis bzw. im gegenständlichen Fall zwischen KG bzw. dem Mehrheitsgesellschaftler P und den vier nahestehenden Dienstnehmern erörtert werden.

Die vier aus der KG ausgeschiedenen Dienstnehmer sind nahe Angehörige des P (P hielt bis 31.12.1995 wie unten angeführt 67,5% der Gesellschaftsanteile).

Unstrittig ist, dass alle vier Angehörigen bis Anfang Juni 1996 wieder in die KG als Dienstnehmer eingetreten sind.

Zu der Berufungsausführung, dass zuwenig Arbeit für die Firma vorhanden war, was sich aus den Gewinnsituationen in den Jahren davor und danach zeige, wird Folgendes ausgeführt: Die Gewinnsituation (bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb) entwickelte sich laut Aktenlage folgendermaßen (alle Beträge in ATS):

	Gewinn		Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
1993	158.075,41	Bilanzgewinn lt. Handelsbilanz (HB)	149.228,00		lt. Bescheid
1994	378.222,08	"	359.825,00		lt. Bescheid
1995	175.517,96	Bilanzgewinn laut BP (Tz 28)	434.383,00		lt. Bescheid
1996	2,845.890,59	"	2,718.971,00		lt. Bescheid
1997	1,526.036,83	"	1,425.915,00		lt. Bescheid
1998	2,631.644,02	Bilanzgewinn lt. BP (Tz 29)	2,585.726,00		lt. Bescheid
1999	2,365.793,22	lt. HB	2,341.391,00		lt. Erklärung
2000	2,072.621,86	lt. HB	2,000.004,00		"

Bei Gegenüberstellung des Gewinns 1995 mit den Gewinnen der Jahre davor ist nicht erkennbar, dass es, verglichen zu den Jahren davor im Jahr 1995 (wie dies die Bw. in der

Berufung ausführt), für die KG zu wenig Arbeit gegeben habe ("Flaute"), was lt. Bw. aus den Bilanzen ersichtlich sei.

Verglichen mit 1993 war der Gewinn 1995 (lt. BP) sogar um rd. 16.000 ATS höher als der Gewinn laut Handelsbilanz 1993.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (laut Bescheid) ergibt sich Folgendes verglichen mit den Jahren vor 1995:

Verglichen mit 1993 waren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 1995 (lt. BP und lt. Bescheid) um rd. 285.155 ATS (rd. 192%) höher als 1993, dh die Einkünfte waren 1995 sogar fast dreimal so hoch als 1993.

Auch verglichen mit 1994 sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1995 um 74.558,00 ATS (ds rd. 21%) höher gewesen (als 1994).

Grundsätzlich ist bei Eintreten von Flaute, wie dies die Bw. bezeichnet, die Situation des Jahres 1995 mit den Vorgängen in den Vorjahren zu vergleichen, zumal ein etwaiger Umsatzeinbruch lediglich gegenüber den Vorjahren (und nicht den nachfolgenden Zeiträumen) eintreten kann.

Angemerkt wird, dass die ab 1996 angestiegenen Gewinne und Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht aus in derartigem Umfang gestiegenen Umsätzen resultieren, wie aus der u.a. Umsatzentwicklung ersichtlich ist.

Aus diesen Vergleichen ist kein wirtschaftlicher Grund für die Kündigung bzw. Entlassung von 4 Mitarbeitern (dh von rd 30 % des Personalstandes gegenüber den Vorjahren 1994 und 1993) erkennbar, zumal der Gewinn gegenüber 1993 im Berufungsjahr 1995 sogar höher war.

Aus den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung kann daher für das Berufungsbegehren nichts gewonnen werden.

Die Umsatzentwicklung stellt sich folgendermaßen dar:

	Umsätze (Entgelte)			
1993	11,011.709,76	lt USt Erkl	und laut Bescheid	
1994	16,971.550,42	"	"	

1995	11,434.859,81	"	"	
1996	13,996.227,97		laut Bescheid	und lt. Hd.bilanz
1997	13,464.618,04		"	und lt. Hd.bilanz
1998	15,145.183,00		"	und lt. Hd.bilanz
1999	14,610.882,85		lt. Erklärung	
2000	13,550.564,06		"	und lt. Hd.bilanz

Aus der Umsatzsituation ist nicht ersichtlich, dass im Jahr 1995 eine Flaute, die dazu geführt haben soll, 4 Arbeitnehmer zu kündigen bzw. zu entlassen, eingetreten ist. Die Bw. führte in der Berufung aus, dass die Flaute aus der Gewinnsituation (aus den Bilanzen) abzulesen sei.

Ausgeführt wird, dass es dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entspricht, dass es zu Umsatzenschwankungen bei Unternehmen kommt, und dass dies deswegen nicht gleich zu einer "Kündigungswelle" führt. Es wurden im berufungsgegenständlichen Fall immerhin vier von 14 Personen gekündigt, das sind rd. 30% der Angestellten.

Verglichen mit 1993 war der Umsatz im Jahr 1995 sogar um rd. 3,8% höher (als 1993). 1994 war der ausgewiesene Umsatz mit rd. 16,9 Mio. ATS am höchsten. 1995 und 1996 war der ausgewiesene Umsatz niedriger als 1994. Angemerkt wird, dass auch 1996 (also in dem Jahr, in dem die vier nahestehenden Dienstnehmer wieder eingestellt wurden) der Umsatz gegenüber 1994 um rd. 3 Mio ATS niedriger war als im Jahr 1994 (d.s. rd. 18%):

1998 betrug der Umsatz rd. 15,1 Mio. ATS. Im Jahr 2000 wurde in der Erklärung im Vergleich dazu ein niedrigerer Umsatz von rd. 13,5 Mio ATS ausgewiesen.

Aus angeführter Darstellung und Gegenüberstellung der Umsatzsituation der KG ist nicht erkennbar und auch nicht nachvollziehbar, dass 1995 ein "derartiger" Umsatzeinbruch (im Vergleich zu den Vorjahren) stattgefunden hätte, der grundsätzlich eine Kündigung von 30% des Personalstandes aus wirtschaftlichen Gründen nach sich ziehen hätte müssen.

Auch gegenüber den nachfolgenden Jahren bewegt sich der Umsatz des Jahres 1995 in normalen Bandbreiten (Schwankungen treten im Wirtschaftsleben generell auftreten, zumal sie durch normale Abläufe im Wirtschaftsleben verursacht werden):

Insgesamt ist aus den Bilanzen und der Aktenlage kein spezieller Auftragsrückgang gerade im

Jahr 1995 erkennbar (da es bei jedem Unternehmen üblicherweise und im ganz normalen Wirtschaftablauf zu Auftragsschwankungen und damit auch zu Umsatzenschwankungen kommt). Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ergeben sich nicht nur bei Unternehmen, die für einen einzigen Auftraggeber arbeiten, Umsatzenschwankungen, sondern auch bei für verschiedene Kunden arbeitenden Unternehmen.

Angemerkt wird, dass am 5.12.1996 (im dem Berufungsjahr darauffolgenden Jahr) laut Aktenlage die vier Angehörigen jeweils eine Prämie von ATS 10.000,00 angewiesen erhielten. Drei weitere Angestellte erhielten gleichzeitig Prämien (diese drei Prämien betrugen: ATS 1.677,00, ATS 8.242,00 und ATS 10.984,00).

Im konkreten Fall ist neben den einleitend genannten Normen noch zu berücksichtigen, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 28. 11. 2002, 2001/13/0032) **Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen** - wozu jedenfalls die Ehefrau, der Sohn, die Tochter und die Schwägerin des P gehören (P ist, wie bereits angeführt, Komplementär bzw. Mehrheitsgesellschafter der KG (P hielt bis zum 31.12.1995 einen Gesellschaftsanteil an der KG (somit auch Ertragsanteil) im Ausmaß von 67,5%) - **und der KG** (Personengesellschaft) nur dann steuerlich anerkannt werden können, wenn diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und **unter Fremden zu den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären**.

Die Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse waren bis 31.12.1995:

	%
P	67,50
B	12,50
A	10
V	10

Ab 1.1.1996 betrugen die Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse:

	in %
P GmbH	67,50
B	12,50
A	10
V	10

Eines der bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zu berücksichtigenden Kriterien bzw. Voraussetzungen für eine allfällige einkommensteuerliche Anerkennung ist, dass sie auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen gestaltet worden wären. Es erscheint ausgeschlossen, dass ein Arbeitgeber mit einem mit ihm nicht verwandten Arbeitnehmer vereinbart, dass der "nicht nahestehende" Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis ausscheidet (wobei diesem eine Abfertigung gezahlt wird), und weiters, dass er wieder eintreten wird (und sich wohl zwischenzeitig keine andere Arbeitsstelle suchen werde), sobald die "Flaute", wie dies von der Bw. in der Berufungsergänzung bezeichnet wurde, überwunden sei (VwGH 16.4.1991, 90/14/0104).

Wie die Bw. selbst ausführt, hätten sich fremde Dienstnehmer natürlich sofort um eine Stelle umgeschaut und wären für die KG nicht mehr verfügbar gewesen.

Die von der Judikatur entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen sind auch ein Ausdruck der im § 21 Abs. 1 BAO beschriebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Wahrer wirtschaftlicher Gehalt des hier zu beurteilenden Sachverhaltes ist laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht das tatsächliche Ausscheiden der 4 nahestehenden Dienstnehmer aus der KG. Wie bereits ausgeführt widerspricht es dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut, dass ein "fremder" Dienstnehmer die Dienststelle aufgibt, eine Abfertigung entgegennimmt und dann untätig (ohne sich um neue Einkommensmöglichkeiten zu kümmern) auf eine allfällige (gegebenenfalls von wirtschaftlichen Entwicklungen abhängige) Wiedereinstellung wartet, nur damit der Personalstand seines früheren Arbeitgebers nicht zerschlagen wird.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die 4 Dienstnehmer für die Abfertigung unter Erfüllen der dafür geltenden gesetzlichen Voraussetzungen allenfalls den begünstigten Steuersatz iSd § 67 EStG 1988 lukrieren und Arbeitslosenunterstützung (ausgeführt in der Stellungnahme der BP zur Berufung; dies blieb von der Bw. unwidersprochen) beziehen konnten.

Allenfalls könnte sich für die nahen Angehörigen (zB eventuell für die mit dem Mehrheitsgesellschafter einer KG verwandten Angestellten) durch eine derartige Vorgangsweise eine eventuell steuersparende Möglichkeit bieten.

Die bezahlten berufungsgegenständlichen Abfertigungen betrugen (Beträge in ATS):

Sohn	82248
Tochter	28232
Schwägerin	108990
Gattin	116550
	336020

Angemerkt wird, dass die Abfertigung in genannter Höhe in allen 4 Fällen laut allgemeiner Lebenserfahrung nicht hoch genug ist (dies wurde von der Bw. jedoch auch nicht behauptet), um einem nicht nahestehenden Angehörigen dazu zu bringen, bzw. ihm überhaupt (in existenzieller Hinsicht) zu ermöglichen, abzuwarten, ob die KG ihn wieder einstellen werde (allenfalls auf unbestimmte Zeit) und sich keine neue Arbeitsstelle zu suchen.

Darüber hinaus wird Folgendes angemerkt: Ein fremder Dienstnehmer, dessen Interesse tatsächlich groß ist, seinen Arbeitsplatz zu erhalten bzw. diesen möglichst rasch wieder zu erlangen, würde unter Umständen die Liquidität dieses Unternehmens durch die Auszahlung von Abfertigungsansprüchen nicht weiter schwächen wollen, weshalb gegebenenfalls auf eine derartige Zahlung verzichtet werden würde (wenn der nicht nahestehende Dienstnehmer zu Gunsten seines alten Dienstnehmers nicht einmal einen neuen Arbeitsplatz suchen würde).

Es fehlte also bei berufungsgegenständlicher Vorgangsweise der unter Fremden typische

Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben eines wirtschaftlich vernünftig denkenden Menschen entsteht, nur sein eigenes Einkommen möglichst zu mehren.

Insgesamt ist der Unabhängige Finanzsenat aus genannten Gründen zu der Ansicht gelangt, dass unter Fremden keine derartige Vorgangsweise gewählt worden wäre.

An die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer Personengesellschaft und den als nahe Angehörige anzusehenden Angestellten der KG (beispielsweise Ehegatten und Kinder von Mehrheits-Gesellschaftern), sind die selben Kriterien anzulegen wie bei Verträgen unter nahen Angehörigen.

Auf die Beendigung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sind zu deren steuerlichen Anerkennung die gleichen Maßstäbe wie an deren Begründung anzulegen.

Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass auf die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen vom beherrschenden Gesellschafter einer Personengesellschaft (P) und der betreffenden KG (Personengesellschaft) die gleichen Überlegungen wie bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden sind.

Aus genannten Gründen ist der Unabhängige Finanzsenat daher zu der Ansicht gelangt, dass die berufungsgegenständliche Art der Auflösung der Dienstverhältnisse den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen **nicht** entsprochen hat.

Mit einem fremden Dienstnehmer (nicht nahestehenden Dienstnehmer) wäre eine derartige Abwicklung nicht zustande gekommen.

Der Fremdvergleich ist auch auf einen Vertrag zwischen einer KG und einer nahestehenden Person (Angehörigen) eines Gesellschafters anzuwenden, wenn der Gesellschafter, mit dessen Angehörigen der Vertrag abgeschlossen wird, die Gesellschaft beherrscht, was gegenständlich der Fall ist (Doralt, 4. Aufl., § 2, Tz 167). Der Komplementär P hält eine Beteiligung von 67,5% an der KG.

Insgesamt ist der Unabhängige Finanzsenat zu der Ansicht gelangt, dass die Ernsthaftigkeit und Fremdüblichkeit der Beendigung der Dienstverhältnisse zwischen der Bw. und den nahen Angehörigen des P nicht vorgelegen sind (VwGH 24.6.1999, 97/15/0070).

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Dezember 2004