



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 29. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 25. August 2008 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Bundesbediensteter und bezieht als Sachverständiger für Bauwesen Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2005 und 2006 wurden vom Finanzamt die geltend gemachten Personalaufwendungen für die Tochter, Frau S.K., unter Verweis auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates, RV/1509-W/06, nicht anerkannt.

Angemerkt wird, dass gegen die genannte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Bescheidbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht (Geschäftszahl 2007/13/0102) und mit Erkenntnis vom 4.10.2010 abgewiesen wurde.

Im Zuge des gegenständlichen Verfahrens wurde ergänzend eingewendet, dass sich die Umsätze des Bw. in den letzten Jahren sehr stark nach oben entwickelt hätten und es absolut

unmöglich wäre die gesamte Tätigkeit - neben der hauptberuflichen Beschäftigung als Bundesbediensteter - eigenständig durchzuführen.

Die Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung des Dienstverhältnisses liegen vor, da das Dienstverhältnis nach Außen hin ausreichend zum Ausdruck gebracht und einen klaren und eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätte bzw. auch unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Die Personalkosten belaufen sich in einer Bandbreite von 14 bis 16% zu den Bruttoeinnahmen (2002, 2003), ebenso in den Veranlagungsjahren 2005 und 2006. Die Umsatzerlöse in den Jahren 2005 und 2006 (von Btto € 25,5 auf € 34,9) seien sehr stark angestiegen bzw. erreichen jedenfalls die Umsätze der Vorjahre. Der Gewinn inkl. Personalaufwendungen mit über 30% (2006) der Einnahmen entspreche ebenfalls den Vorjahren.

Die Nebentätigkeit des Bw. erreiche jedenfalls einen Umfang, welcher die Beschäftigung von Personal für Assistenzleistungen und Verwaltungstätigkeiten jedenfalls erforderlich machen würde.

In den strittigen Jahren hätte die Tochter das Studium erfolgreich beendet und wäre daher der Bw. gezwungen gewesen, eine Ersatzkraft zu beschäftigen. Die neue Dienstnehmerin sei ab 1.1.2008 zu den gleichen Konditionen (Entlohnung und Beschäftigung) angestellt worden.

Nach Ansicht des Bw. könnte die genannte Entscheidung nicht 1:1 auf die Folgejahre angewendet werden, da wirtschaftlich andere Verhältnisse vorgelegen hätten. Im ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wäre auf wesentliche Punkte der Entscheidung nicht eingegangen worden bzw. hätten zumindest anteilige Personalkosten als Betriebsausgabe anerkannt werden müssen.

Auf die weiteren Ausführungen in den Entscheidungsgründen der Berufungsentscheidung RV/3089-W/09 vom 29.10.2010 wird verwiesen.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 160 und die dort zitierte hg. Judikatur) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit 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.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221). Die Kriterien entsprechen der ständigen Rechtsprechung (vgl. aus jüngerer Zeit z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, zu einem Dienstverhältnis zwischen einem Landtagsabgeordneten und seiner Ehegattin; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164, zur Verrichtung von Buchhaltungsarbeiten durch den studierenden Sohn; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300, zu Schreibarbeiten der Kinder; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208, zu nicht näher bestimmten Werkleistungen der Ehegattin oder VwGH 16.9.2003, - 97/14/0054, zu Leistungen des Lebensgefährten).

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen, die zivilrechtliche Gültigkeit von Dienstverhältnissen hindert die Anwendung des Fremdvergleiches jedoch nicht.

Die unter Fremden übliche Entlohnung ist jedenfalls für die Anerkennung von Dienstverträgen zwischen nahen Angehörigen maßgebend, Kollektivverträge können nur ein Anhaltspunkt sein. Die Höhe des unter Fremden üblichen Arbeitslohnes muss jedoch nicht mit der in Kollektivverträgen festgelegten Höhe übereinstimmen, sie wird bloß grundsätzlich nicht unter diesen liegen (VwGH 16.11.1993, 90/14/0083).

Fremdunüblich ist etwa die Abhängigkeit der Höhe des Entgeltes bzw. des Arbeitsumfanges vom Erreichen steuerlicher Grenzen (VwGH 21.3.1996, 92/15/0055, zur Bagatellregelung des § 21 Abs. 6 UStG sowie RME, ÖStZ 1993, 175 zur Niederlegung der Arbeit ab Übersteigen einkommensteuerlich beachtlicher Beträge; Doralt, EStG-Komm., § 2 Tz 166/1f). Lohnzahlungen (Erhöhungen) nach sozialversicherungsrechtlichen Bedürfnissen des Angehörigen können somit gegen die Angemessenheit sprechen (VwGH 13.5.1986, 85/14/0180; VwGH 29.10.1985, 95/14/0087).

Diese Kriterien stellen kein eigenständiges Beweislastkriterium dar und dürfen nicht von vornherein zu einer steuerlichen Schlechterstellung von Vereinbarungen mit Angehörigen führen. Die vom Verwaltungsgerichtshof 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 einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Begründet werden die an Angehörigenvereinbarungen gestellten Anforderungen vor allem damit, dass zum einen das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, und zum anderen mit der Erforderlichkeit einer sauberen

---

Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Gemäß § 137 Abs. 2 ABGB haben darüber hinaus Eltern und Kinder einander beizustehen. Für die steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses ist es jedoch erforderlich, dass die Leistungen jedenfalls über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen.

Unter Verweis auf die o.a. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.8.2010 sowie Berufungsentscheidung vom 29.10.2010, RV/3089-W/09 betreffend das Jahr 2007 wird die Berufung wie folgt als unbegründet abgewiesen.

„Strittig ist, ob das bis 31.12.2007 bestehende Dienstverhältnis des Bw. mit der Tochter als fremdüblich zu beurteilen ist. Im vorliegenden Fall beschäftigte der Bw. auf Basis eines Dienstvertrages (Dienstzettels) vom 2.5.2001 seine Tochter im Rahmen seiner nebenberuflichen Gutachtertätigkeit. Die Vereinbarung lautete auf monatliche Einkünfte für "Bürotätigkeit bzw. Sekretariat iZm der Sachverständigenitätigkeit" und eine wöchentliche Arbeitszeit von 7 Stunden, mit Hinweis auf den Kollektivvertrag bzw./und Angestelltengesetz.

Das Arbeitsverhältnis mit der Tochter Frau S.K. mangelt es lt. neuerlich vorgelegten Dienstzettel ebenso am Kriterium des klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts, da der Inhalt der zu erbringenden Arbeitsleistungen nicht nachvollziehbar ist und wesentliche gesetzlich vorgesehene Angaben fehlen, wie Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses, konkrete Arbeitszeiten, Lohnhöhe, Zuschläge für Feiertagsarbeit, Auszahlungsmodalitäten bei Mehr- oder Minderleistung, Art der zu erbringenden Leistungen, Normalarbeitszeit und Urlaubsregelung.

Die Eintragungen im vorgelegten Schreibtischstehkalender der Tochter aus dem Jahr 2007 beinhalten zwar die gearbeitete Zeitdauer mit dem Hinweis „Papa“, teilweise auch Beginn- und Endzeit. Es gibt jedoch ebenso keine regelmäßigen „Arbeitstage“, in manchen Wochen wird öfter, in anderen weniger oft vermerkt. Die Dienstzeit erfolgte somit lt. vorgelegten Kalendraufzeichnungen weiterhin tageweise und unregelmäßig in Hinblick auf die monatliche Stundenanzahl.

Wie das Finanzamt ausführt, wurden im berufungsgegenständlichen Jahr 2007 „auf zwei gesonderten Blättern die geleisteten Arbeitsstunden mit Datum und Projekt vermerkt. Diese Vermerke sind mit EDV erstellt und bis zum letzten Datum ausgedruckt und nicht handschriftlich verfasst. Für jeden Tag wurde eine Zeile verwendet. Neben jeder Zeile befinden sich zwei handschriftliche Häkchen. Aus Sicht der Abgabenbehörde kann eine derartig ausgedruckte EDV-Liste vollständig erst zum letzten Eintrag erstellt werden. Die

---

Häkchen können zum Abgleichen der Liste mit dem Kalender entstanden sein. Für manche Tage stimmt die Tabelle mit dem Kalender der Tochter nicht überein.“ Es gibt somit diesbezüglich Ungereimtheiten, die im Berufungsverfahren nicht ausgeräumt werden konnten, auch in Hinblick auf die Anzahl an „Verschreibern“ in den Tabellen, Listen und ähnlichen Grundaufzeichnungen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind darüber hinaus die Einwendungen im berufungsgegenständlichen Fall nicht geeignet zu einer anderen Beurteilung der Tätigkeit der Tochter zu führen, vor allem in Hinblick auf die Höhe des Gehalts an der Geringfügigkeitsgrenze der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage, somit an der für die Gewährung von Familienbeihilfe und für die Anmeldung zur Sozialversicherung maßgeblichen Geringfügigkeitsgrenze, wenn dies auch sonst bei dienstrechtlichen Vereinbarungen mit Studenten nicht als unüblich zu beurteilen ist. Zudem erfolgte auch im berufungsgegenständlichen Jahr die Gehaltsauszahlung durch Überweisung der Ehegattin des Bw. und somit in einer Weise, wie es als nicht fremdüblich zu beurteilen ist, in Hinblick auf die Unterhaltsverpflichtung des Bw. gegenüber der Tochter.“

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. November 2010