

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerde weitergeltende Berufung der Ilse H*****, *****Adresse****, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand GmbH, 3580 Horn, Josef Kirchner Gasse 6, vom 15. 10. 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, 3580 Horn, Schlossplatz 1, vom 24. 9. 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009, alle zur Steuernummer 23****, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Vorlage

Das Finanzamt Waldviertel legte mit Bericht vom 29. 12. 2011, eingelangt am 10. 1. 2012, dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat die Berufung der Berufungswerberin (Bw) und späteren Beschwerdeführerin (Bf) Ilse H***** vom 15. 10. 2010 gegen die im Anschluss an eine Außenprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 vom 24. 9. 2010 vor.

Einiger Streitpunkt sei, dass bei einer abgabenbehördlichen Prüfung das Dienstverhältnis mit dem Sohn steuerlich nicht anerkannt und den damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen der Abzug als Betriebsausgaben versagt worden sei.

Hierfür führte das Finanzamt im Detail aus:

Bei der Abgabepflichtigen wurde für den Zeitraum 2006 - 2008 eine abgabenbehördliche Prüfung vorgenommen. Unter Tz.2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 23.9.2010 wird

die mit gegenständlichem Rechtsmittel angefochtene Feststellung „Nicht anerkanntes Dienstverhältnis Sohn“ ausgeführt.

In die rechtliche Beurteilung, das Dienstverhältnis mit dem Sohn steuerlich nicht anzuerkennen, wurden u.a. folgende niederschriftlich festgehaltene Sachverhaltsfeststellungen miteinbezogen:

- Der Sohn Kurt H***** arbeitet im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (bewirtschaftete Fläche ca. 64 ha) des Ehegatten Karl H***** mit.
- Der Sohn ist gemeinsam mit dem Ehegatten Gesellschafter eines Unternehmens in Ungarn und führt für dieses Unternehmen Tätigkeiten aus.
- Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb des Ehegatten führt aufgrund einer Vereinbarung für den Betrieb der Abgabepflichtigen verschiedene Lohntätigkeiten aus. Diese Arbeiten werden vom Ehegatten bzw. vom Sohn vorgenommen. Aufzeichnungen darüber gibt es keine.
- Aufzeichnungen über Tätigkeiten des Sohnes für den Betrieb der Abgabepflichtigen gibt es nicht.

Der Umstand, dass das Beschäftigungsverhältnis des Sohnes nicht der geforderten Fremdüblichkeit entspricht, lässt sich nach Ansicht des Prüfers daraus ableiten, dass die Abgabepflichtige keinerlei Aufzeichnungen über die Arbeitsleistungen ihres Sohnes als Dienstnehmer geführt hat und das Dienstverhältnis mit der Abgabepflichtigen die einzige entlohnte Tätigkeit des Sohnes war. Der Sohn Kurt H***** erhält weder für die Tätigkeit im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Vaters noch für die Tätigkeit im ungarischen Unternehmen eine Entlohnung. Aus fiskalischer Sicht ergibt sich die eindeutige Konstellation, dass das Beschäftigungsverhältnis des Sohnes in dem Betrieb dargestellt wurde, in dem eine steuerliche Auswirkung gegeben ist. Es ist davon auszugehen, dass mit dieser Entlohnung die gesamte Tätigkeit des Sohnes abgedeckt sein soll. Die Anmeldung des Sohnes bei der Gebietskrankenkasse ist für sich allein als Nachweis, dass das Dienstverhältnis nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, nicht ausreichend. Es liegen keine schriftlichen Vereinbarungen vor, womit keine exakten Regelungen über die auszuübenden Tätigkeiten und die Arbeitszeiten bestehen. Zusätzlich wurden keine Zeitaufzeichnungen geführt. Nach Ansicht des Prüfers wäre das Dienstverhältnis zwischen fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden. Die Ausgaben für den Lohn und die Lohnnebenkosten wurden daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Unter Verweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung wurde bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2009 den Lohnaufwendungen für den Sohn ebenfalls der Abzug als Betriebsausgaben verwehrt.

Gegen die auf dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung beruhenden Einkommensteuerbescheide 2006 - 2009 wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben und die steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses mit dem Sohn beantragt.

*In der Berufsbegründung wird ausgeführt, die Abgabepflichtige führt einen Gewerbebetrieb mit dem Gegenstand Handel mit Waren aller Art. Der Schwerpunkt liegt auf dem Getreidehandel, fallweise auch landwirtschaftliche Maschinen und Geräte. Die Abgabepflichtige ist für den innerbetrieblichen Ablauf des Unternehmens verantwortlich und erstellt Lieferscheine, Rechnungen, etc. bzw. führt die Buchhaltung. Ebenso ist sie für den An- und Verkauf der Waren zuständig. Sie kann jedoch nicht alle anfallenden Arbeiten wie z.B. die Getreideabholung aus dem Ausland, Einlagerung in Silos alleine durchführen, sondern benötigt eine Arbeitskraft. Aus diesem Grund wurde der Sohn Kurt H***** als Dienstnehmer beschäftigt, der alle anfallenden Arbeiten fachgerecht ausführen kann. Der Sohn ist seit dem 19.4.2004 bei der Gebietskrankenkasse mit 30 Stunden pro Woche angemeldet. Aufgrund der Einstufung in den Kollektivvertrag der Beschäftigtengruppe II für die Ausführung einfacher Tätigkeiten mit einem Monatsbruttolohn von € 1.003,60 ist er auch nicht überbezahlt. Durch seine Arbeitskraft ersetzt der Sohn eine unbedingt notwendige fremde Arbeitskraft.*

Da die Schriftlichkeit für einen Dienstvertrag nicht unbedingt erforderlich ist, wurde mündlich vereinbart, dass der Sohn täglich 5 Stunden von Montag bis Samstag zu arbeiten hat. Bei Auslandstransporten mit mehr als Stunden werden die Stunden zusammengezählt und mit der Wochenarbeitszeit aufgerechnet. Es kann daher vorkommen, dass nach einem derartigen Transport keine weiteren Arbeitsstunden in dieser Woche anfallen. Eventuelle Überstunden werden unmittelbar danach in Form von Zeitausgleich 1:1 abgegolten. In der Erntezeit ist es fallweise erforderlich, dass der Sohn mehr als fünf Stunden für den Betrieb der Abgabepflichtigen tätig ist. Auch ohne schriftliche Aufzeichnungen ist es möglich, die zusätzlich geleisteten Stunden zu einem späteren Zeitpunkt in Form von Zeitausgleich abzurechnen. Die tatsächlich geleistete Arbeitszeit ist anhand von Lieferscheinen und Rechnungen leicht nachvollziehbar.

Durch die laufende Tätigkeit des Sohnes für den Betrieb der Abgabepflichtigen ist dieser dem überwiegenden Teil der Kunden und Lieferanten persönlich bekannt, womit seine Arbeit nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist. Auch der klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt der Arbeitstätigkeit des Sohnes ist im täglichen Arbeitsablauf wie z.B. der Transport von Getreide gegeben, da für diese Arbeiten Wiegescheine, Transportpapiere, etc. vorhanden sind. Der im Betriebsvermögen der Abgabepflichtigen befindliche LKW mit Anhänger wird ausschließlich von Sohn bedient, da nur dieser einen entsprechenden Führerschein besitzt. Die erforderlichen Belege für Transporte wie CMR liegen vor.

Laut Dienstzettel hat der Sohn folgende Arbeiten zu verrichten: alle Fahrten mit LKW inkl. Anhänger und dem Traktor zum Zwecke der Abholung von Getreide und diversen anderen Wirtschaftsgütern aus dem In- und Ausland, Mithilfe beim Verladen, Einlagerung und Auslagerung von Getreide in Silos, abwiegen von Getreide, Betreuung des Fuhrparks und der Maschinen.

Nach Ansicht der Abgabepflichtigen sind alle Erfordernisse für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gegeben, deshalb wird um antragsmäßige Stattgabe der Berufung ersucht.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung wird zu den Berufungszitaten „eventuelle Überstunden dh. Arbeitsstunden über 5 Stunden täglich werden unmittelbar danach zum Beispiel am nächsten Tag in Form von Zeitausgleich in Form von 1 zu 1 abgegolten“ oder „es ist schlüssig bzw. glaubhaft, dass auch ohne schriftliche Aufzeichnungen möglich ist, die zusätzlich geleisteten Stunden zu einem späteren Zeitpunkt in Form von Zeitausgleich abzurechnen“ angemerkt, dass dies auf die tatsächliche Handhabung im Betrieb zutreffen möge, aber damit nicht erläutert werde, woraus die Voraussetzungen für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen abgeleitet werden. Mit einem Fremden würde kaum eine Vereinbarung ohne effektive Arbeitszeitkontrolle getroffen. Der Hinweis auf Wiegesscheine, Transportpapiere, etc. geht ins leere, da diese einerseits nicht zur Dokumentation der Arbeitszeit geeignet sind und andererseits für eine Vielzahl von Tätigkeiten wie z.B. Verladen, Ein- und Auslagerung, Reparaturen und Wartungen keine Kontrollmöglichkeiten gegeben sind.

Zu den Berufungsausführungen, wonach die Publizitätswirkung durch das Auftreten des Sohnes gegenüber Kunden und Lieferanten gegeben ist, merkt die Betriebsprüfung an, dass für Außenstehende das im Innenverhältnis bestehende Dienstverhältnis mit dem Sohn nicht von Relevanz ist. Außerdem führt der Sohn auch Transporte und andere Tätigkeiten für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Ehegatten sowie für das ungarische Unternehmen durch, womit eine Publizitätswirkung für alle drei Betriebe gegeben wäre.

Die Anmerkung in der Berufung, wonach das Dienstverhältnis bei der vorhergehenden abgabenbehördlichen Prüfung anerkannt wurde, ist nicht stichhaltig, da laut Prüfungsbericht keine dahingehenden Feststellungen getroffen wurden. Ob eine Überprüfung des Sachverhaltes erfolgte, ist nicht evident.

Auf die entscheidungsrelevante Tatsache, dass der Sohn auch Tätigkeiten im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Ehegatten sowie im ungarischen Unternehmen ausübt, wurde in der Berufungsschrift nicht eingegangen. Dieses Gesamtbild der Tätigkeit war für die rechtliche Beurteilung durch die Betriebsprüfung von Bedeutung.

Grundsätzlich können auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO, zu denen gemäß Abs. 1 Z 2 leg. cit. der Sohn gehört, anders als bei Fremden fehlenden Interessensgegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich

herbeigeführt werden können (vgl. Doralt / Renner, EStG8, § 2 Tz 158 f; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Die einzelnen Kriterien haben aber lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Für die zivilrechtliche Gültigkeit von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bestehen keine Formvorschriften, insbesondere verlangt das Zivilrecht für einen Vertrag solcher Art keine Schriftlichkeit. Es ist damit grundsätzlich auch denkbar, dass bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile der mit dem nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Die erforderliche Publizität ist gegeben, wenn die Vereinbarungen rechtzeitig und vollständig bekannt gegeben werden.

Im Berufungsfall wurde kein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen. Die erfolgte Anmeldung des Sohnes bei der Gebietskrankenkasse und die Abfuhr von Lohnabgaben sind lediglich formale Belange, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zum Arbeitnehmer abgeleitet werden kann. Diese Formalakte ergeben eine Indizwirkung für das Vorliegen des Dienstvertrages und erfüllen teilweise die vorgenannte Publizitätswirkung. Die wesentlichen Vertragsbestandteile wurden in der mündlichen Vereinbarung jedoch nicht - auf die nachfolgenden Ausführungen wird verwiesen - mit genügender Deutlichkeit nach außen fixiert.

Laut Ausführungen in der Berufungsbegründung wurde der Tätigkeitsbereich des Sohnes im Dienstzettel wie folgt festgelegt: alle Fahrten mit den LKW inkl. Anhänger und dem Traktor zum Zwecke der Abholung von Getreide und diversen sonstigen Wirtschaftsgütern aus dem Inland und Ausland, Mithilfe beim Verladen dieser Wirtschaftsgüter, Einlagerung und Auslagerung von Getreide in Silos, abwiegen von Getreide, Betreuung des Fuhrparks und der Maschinen.

Der Ehegatte der Abgabepflichtigen führt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit einer selbstbewirtschafteten Fläche von ca. 60 ha. Es handelt sich hierbei um einen BIO-Betrieb. Wie der Ehegatte in der Niederschrift vom 28.7.2010 (siehe Blatt 20-21/D/E) ausführt, arbeitet der Sohn sowie fallweise die Abgabepflichtige in diesem Betrieb mit. Teilweise werden die Produkte des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes über den Handel der Abgabepflichtigen verkauft.

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb des Ehegatten hat mit dem Gewerbebetrieb der Abgabepflichtigen eine Vereinbarung zur Lohntätigkeit (diese wird aus Gründen der BIO-Zertifizierung jährlich erneuert) geschlossen. Laut vorliegender Vereinbarung aus Juli 2009 (siehe Blatt 23/D/E) übernimmt der land- und forstwirtschaftliche Betrieb die Aufbereitung und Lagerung von Bio-Getreide sowie das Schälen von Bio-Dinkel. Die für diese Tätigkeiten verrechneten Entgelte werden im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als Einkünfte aus landwirtschaftlicher Nebentätigkeit erfasst. Laut Ausführungen des Ehegatten in der Niederschrift vom 28.7.2010 werden die Arbeiten aufgrund dieser Vereinbarung von ihm selbst und seinem Sohn vorgenommen. Aufzeichnung hierüber gibt es nicht.

*Der Ehegatte und der Sohn der Abgabepflichtigen sind Gesellschafter des ungarischen Unternehmens Bi***** Kft. Nach Angaben des Ehegatten ist der Sohn in diesem Unternehmen ebenfalls zeichnungsberechtigt und übt in geringem Ausmaß Tätigkeiten für dieses Unternehmen aus. Weiters bestehen Geschäftsverbindungen zwischen dem Einzelunternehmen der Abgabepflichtigen und dem ungarischen Unternehmen.*

In der Niederschrift vom 28.7.2010 hat der Ehegatte abschließend noch ausgeführt, dass über die Tätigkeit des Sohnes im Betrieb der Abgabepflichtige keine Aufzeichnungen (z.B. über tatsächlich ausgeführte Tätigkeiten, Arbeitszeit) geführt wurden.

Diese Sachverhaltsdarstellung lässt erkennen, dass die mündliche Vereinbarung über das Dienstverhältnis bezüglich des Tätigkeitsbereiches keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat. So umfasst der Tätigkeitsbereich des Dienstverhältnisses das Ein- und Auslagern von Getreide in den Silos obwohl diese Tätigkeiten mit Vereinbarung über Lohntätigkeit an den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Ehegatten übertragen wurden. Die Ein- und Auslagerung des Getreides wird u.a. vom Sohn vorgenommen, aber nicht im Rahmen des Dienstverhältnisses mit der Abgabepflichtigen sondern im Rahmen der Mithilfe im väterlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Laut Feststellungen der Betriebsprüfung wird zumindest der im Betriebsvermögen befindlichen Traktor zeitweise an den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Ehegatten sowie an das ungarischen Unternehmen vermietet. Daraus ist zu schließen, dass Tätigkeiten, die der Sohn mit dem Traktor ausführt, teilweise nicht Ausfluss seines Dienstverhältnisses mit der Abgabepflichtigen sondern seiner Tätigkeiten für diese Betriebe sind.

Die genaue Regelung der täglichen Arbeitszeit gehört zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses. Der VwGH geht davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Gestaltungen vorliegen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Der Sohn wurde bei der Gebietskrankenkasse mit 30 Wochenstunden angemeldet. Wie in der Berufung ausgeführt, wurde mündlich vereinbart, dass der Sohn täglich 5 Stunden von

Montag bis Freitag zu arbeiten hat. Genauere Regelungen über die tägliche Arbeitszeit (Beginn und Ende) wurden nicht getroffen. Stundenaufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden wurden laut Aussage des Ehegatten in der Niederschrift vom 28.7.2010 nicht geführt. Eventuelle Mehrstunden aufgrund von Auslandstransporten bzw. in der Erntezeit wurden laut Berufungsausführungen mit der Wochenarbeitszeit aufgerechnet oder mit Zeitausgleich im Verhältnis 1: 1 ausgeglichen.

Die Abrechnung von Mehrstunden ohne schriftliche Aufzeichnungen ist laut Berufungsausführungen möglich, da diese in Lieferscheinen und Rechnungen leicht nachvollziehbar sind. Diesbezüglich ist der Rechtsansicht der Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme zur Berufung zuzustimmen, wonach diese Unterlagen nicht geeignet sind, die Arbeitszeit des Sohnes zu dokumentieren. Auf Lieferscheinen bzw. Rechnungen über Getreide und Maschinen ist kaum vermerkt, wieviel Zeit der Arbeitnehmer für die Verladung und den Transport der Waren benötigt hat.

Der Tätigkeitsbereich laut Dienstzettel umfasst außerdem Tätigkeiten, die nicht unmittelbar mit einem Umsatz des Betriebes der Abgabepflichtigen im Zusammenhang stehen und somit keinesfalls in einem Lieferschein bzw. einer Rechnung dokumentiert sein können.

Der Anmerkung in der Berufung, wonach der Sohn in der Erntezeit fallweise mehr als 5 Stunden täglich für den Betrieb der Abgabepflichtigen tätig ist, ist zu entgegnen, dass die Erntezeit mit Sicherheit auch eine verstärkte Mithilfe im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Ehegatten erfordert. Damit wird das Erfordernis schriftlicher Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Tätigkeiten untermauert.

Diese Auflistung zeigt, dass keine klare Regelung der täglichen Arbeitszeit getroffen wurde. Dies wird durch den Umstand untermauert, dass keine Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Stunden geführt wurden. Wie mangels derartiger Aufzeichnungen geleistete Mehrarbeitsstunden festgestellt und ein Zeitausgleich erfolgen soll, ist nicht nachvollziehbar.

Die Publizitätswirkung ist nach den Berufungsausführungen durch das Tätigwerden des Sohnes gegenüber Kunden und Lieferanten gegeben. Dem ist entgegenzuhalten, dass nicht das Tätigwerden des Sohnes sondern die zwischen der Abgabepflichtigen und dem Sohn getroffene Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen muss. Der Umstand, dass der Sohn gegenüber Kunden und Lieferanten tätig geworden ist, hat nicht zur Folge, dass den Kunden und Lieferanten die hierfür zugrunde liegende Vereinbarung bekannt wurde. Die vorangeführte Vermischung der Tätigkeiten des Sohnes für den Betrieb der Abgabepflichtigen, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Ehegatten sowie für das ungarische Unternehmen lässt vielmehr darauf schließen, dass die Kunden nicht wissen konnten, in welcher Funktion der Sohn jeweils tätig war.

Nach Ansicht des Finanzamtes erfüllt das Dienstverhältnis mit dem Sohn nicht die von der Rechtsprechung geforderten Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, womit diesem die steuerliche Anerkennung zu versagen war. Es wird beantragt, Berufung als unbegründet abzuweisen.

Dem vorgelegten Finanzamtsteilakt und dem vorgelegten Arbeitsbogen der Außenprüfung lässt sich hierzu entnehmen:

Einkommensteuerbescheide

Mit Datum 24. 9. 2010 ergingen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009, die unter anderem folgende Bemessungsgrundlagen aufwiesen (Beträge in Euro):

	2006	2007	2008	2009
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	18.872,31	22.881,62	28.323,90	22.041,07
Einkommen	18.812,31	22.821,62	28.163,90	21.981,07
Einkommensteuer	3.378,05	4.914,95	7.129,34	4.008,09

Begründend wurde für die Jahre 2006 bis 2008 jeweils ausgeführt:

Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Die Begründung für das Jahr 2009 lautet:

*Analog zu den Vorjahren (s. Bp-Bericht/ABp 12*****/10 vom 23.9.2010 für die Jahre 2006 bis 2008) wurden im Jahr 2009 die erklärten Personalkosten für den angestellten Sohn in Höhe von € 13.369,79 (Fertigungslöhne von € 9.443,12 und Gesetzl Sozialaufwand € 3.806,23) nicht als Betriebsausgaben anerkannt.*

Die Bescheide wurden laut Zustellnachweisen am 29. 9. 2010 zugestellt.

Laut Arbeitsbogen der Außenprüfung wurden für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 bereits zuvor Einkommensteuerbescheide erlassen (2005: 9. 1. 2008; 2006: 3. 3. 2008; 2007: 10. 4. 2009; 2008: 13. 1. 2010).

Niederschrift (?) vom 17. 2. 2010

Mit Datum 17. 2. 2010 wurde eine "Niederschrift" mit dem Vermerk "Ergänzung zur Niederschrift v.8.2.2010" ausgefertigt.

Nach dem Wort "Niederschrift" steht "mit /Herrn", darunter unter "Vor- und Familienname, Geburtsdatum, Beruf" wird die Bf mit Namen, Geburtsdatum und Adresse sowie dem Vermerk "Unternehmen in ... (Warenhandel)" angegeben, ferner:

Ergänzung:

*Kenntnisnahme und Bestätigung der Richtigkeit der u.a. niederschriftlichen Aussage des Gatten, Herrn H***** Karl, geb.10.1953 (Gatte der Unternehmerin, Frau H***** Ilse)*

Die Ergänzung betrifft offenbar zwei Sätze, die grün hervorgehoben sind, in Zusammenhang mit der Geschäftsgebarung und mehrere Sätze, die gelb hervorgehoben sind, in Zusammenhang mit einem Traktorkauf.

Gegenstand der "Niederschrift" seien Fragen in Zusammenhang mit der Außenprüfung bei der Bf.

Zum Streitpunkt dieses Verfahrens finden sich folgende Ausführungen:

Beschäftigung der Kinder:

*Der Sohn, H***** Kurt - (geb.8.1978) ist angestellt im Gewerbe-Betrieb der Gattin von Frau H***** Ilse. Er erzielte in den Jahren 2006 bis. 2008 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Lohnzettel für das Jahr 2007 wird dem FA nachgereicht. Der Lohnaufwand für den Sohn wurde in den Jahren 2006 bis 2008 in der EAR unter dem Fibu-Konto 6000 Fertigungslöhne verbucht.*

Unterschriften sind auf der "Niederschrift" nicht ersichtlich.

Das dafür vorgesehene Feld wurde wie folgt (mit Computer) ausgefüllt:

Vorgelesen, genehmigt, gezeichnet.

*Unternehmen: Herr H***** Karl (Gatte der Unternehmerin) - nicht anwesend*

Tel. unter der Nr. ...

*Einzelunternehmen: Frau H***** Ilse*

Tel. unter der Nr. ...

Mit dem Hinweis:

*Dass die vorläufigen Prüfungsfeststellungen (bzw. noch offenen Fragen /Stand 10.2.2010) am 17.2.2010 nach vorhergehender tel. RS mit der LBG Horn (Hr. B*****) an den steuerlichen Vertreter gemailt wurden. Es wurde telefonisch eine VB für Montag, den 22.2.2010 mit dem Stb vereinbart, zwecks genauer Abklärung der offenen Punkte u. vorl. Prüfungsfeststellungen mit dem Hinweis, dass auch d. Unternehmen bei der Besprechung anwesend sein soll.*

*Finanzamt: ADir W***** Alfred e.h.*

Diese "Niederschrift" ("Ergänzung NS frau H*****. 17 02 2010.DOC") wurde mit E-Mail vom 18. 2. 2010 dem steuerlichen Vertreter übermittelt, wobei unter anderem vermerkt wurde:

*Die Ergänzung zur Niederschrift vom 8.2.2010 muss noch das Einzelunternehmen, Frau H***** Ilse, mit einer gesonderten "Niederschrift, datiert 17.2.2010" zur Kenntnis genommen und unterfertigt werden.*

Ob eine unterfertigte Niederschrift vorliegt, lässt sich dem Arbeitsbogen nicht entnehmen.

Niederschrift vom 8. 2. 2010

Mit Datum 8. 2. 2010 wurde eine "Niederschrift" ausgefertigt.

Nach dem Wort "Niederschrift" steht "mit /Herrn", darunter unter "Vor- und Familienname, Geburtsdatum, Beruf" wird "H***** Karl, geb. ...10.1953 (Gatte der Unternehmerin, Frau H***** Ilse) angegeben, der als Auskunftsperson befragt worden sei.

Gegenstand der "Niederschrift" seien Fragen in Zusammenhang mit der Außenprüfung bei der Bf.

Zum Streitpunkt dieses Verfahrens finden sich folgende Ausführungen:

Beschäftigung der Kinder:

*Der Sohn, H***** Kurt - (geb.8.1978) ist angestellt im Gewerbe-Betrieb der Gattin von Frau H***** Ilse. Er erzielte in den Jahren 2006 bis. 2008 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Lohnzettel für das Jahr 2007 wird dem FA nachgereicht. Der Lohnaufwand für den Sohn wurde in den Jahren 2006 bis 2008 in der EAR unter dem Fibu-Konto 6000 Fertigungslöhne verbucht.*

Die Niederschrift trägt Unterschriften von Karl H***** und dem Prüfer, die offenbar eingescannt und dann ausgedruckt wurden.

Daran angeschlossen findet sich ein handgeschriebenes "Unterschriftenblatt für Niederschrift v.8.2.2010", das neben dem Vermerk "Finanzamt" bzw. "Gatte der Unternehmerin (Hr. H***** Karl) die Unterschriften des Prüfers und des Gatten der Bf trägt.

Vorläufige Prüfungsfeststellungen vom 17. 2. 2010

Der steuerlichen Vertretung wurden mit E-Mail vom 17. 2. 2010 "Vorl. Prüfungsfeststellungen 2006 bis 2008" übermittelt.

Diese Feststellungen betreffen:

Tz 1) Betriebsbesichtigung

Tz 2) Besprechung der Schwerpunktliste: Traktorverkauf im Jahr 2008

Tz 3) ig Erwerbe

Tz 4) ig Lieferungen

Tz 5) Differenz laut FIBU-Konten ig Erwerbe und ig Lieferungen

Tz 6) Ausfuhrlieferungen f.d. Jahre 2006 bis 2008

Tz 7) Kfz-Steuer 2008

Tz 8) AfA-Berichtigung LKW

Tz 9) Ergänzung Lebenshaltungskosten 2006 - 2008.

Hinsichtlich des Dienstverhältnisses mit Kurt H***** finden sich keine Ausführungen.

Vorbesprechung vom 22. 2. 2010

Am 22. 2. 2010 fand im Rahmen der Außenprüfung eine Vorbesprechung des Prüfers mit der steuerlichen Vertretung statt.

Ein "Protokoll" hierüber enthält zu den vorläufigen Prüfungsfeststellungen vom 17. 2. 2010 jeweils Erläuterungen.

Auch hierin finden sich keine Ausführungen hinsichtlich des Dienstverhältnisses mit Kurt H*****

Dieses "Protokoll" wurde der steuerlichen Vertretung mit E-Mail vom 24. 2. 2010 übermittelt.

Auf dem Ausdruck des Protokolls sind handschriftliche Anmerkungen betreffend weitere Fragen (offenbar über Veranlassung des Teamleiters) sowie über die Zuziehung der Prüferin Elfriede Mi***** enthalten. Auch dort wird das Dienstverhältnis mit Kurt H***** nicht erwähnt.

E-Mail vom 8. 3. 2010

Mit E-Mail vom 8. 3. 2010 des Prüfers Alfred W***** an die Mitprüferin Elfriede Mi***** fasste der Prüfer die nach Ansicht des Teamleiters noch zu klarenden Punkte zusammen.

Als Punkt 6) steht:

*6) Aufgliederung Fremdleistungen (Bezogene Leistungen) i.d. Prüfungsjahren 2006 bis 2008 - welche Firmen erbrachten Transportleistungen für die Fa. H***** Ilse.*

Handschriftlich ist dort betreffend Kurt H***** ergänzt: LZ Jahr 2007 fehlt!

Ansonsten ist zum Dienstverhältnis mit Kurt H***** dort nichts ersichtlich.

Vorhalt vom 8. 3. 2010

Mit Datum 8. 3. 2010 richteten die (nunmehr beiden) Prüfer einen schriftlichen Fragenvorhalt mit insgesamt 12 Punkten an die Bf zu Handen der steuerlichen Vertretung.

Kein einziger dieser Punkte betrifft das Dienstverhältnis mit Kurt H*****

Im Arbeitsbogen daran angeheftet ist ein neuerlicher Ausdruck der E-Mail vom 8. 3. 2010 mit anderen handschriftlichen Anmerkungen, darunter: "Hr. H***** Karl fam. Mitarbeit § 20 EStG" (betrifft - siehe das Besprechungsprotokoll vom 7. 4. 2010 - Karl H*****).

Besprechung vom 7. 4. 2010

Am 7. 4. 2010 fand eine neuerliche Besprechung mit der steuerlichen Vertretung statt, wobei von den Prüfern diesbezüglich handschriftliche Anmerkungen auf zwei Ausdrucken des Vorhalts vom 8. 3. 2010 vorgenommen wurden (zu den 12 Punkten kam ein 13. Punkt hinzu). Eine ausführliche Protokollierung der Aussagen bei der Besprechung erfolgte im Anschluss.

Zum Punkt "Bezogene Leistungen" werden insgesamt 4 Rechnungen des Ehegatten an die Bf in den Jahren 2007 (23.240 €) und 2008 (16.880 €) betreffend Lohntätigkeit, Verarbeitung, Aufbereitung, Lagerung und Transport von BioRohstoffen in Bezug auf eine familienhafte Mitarbeit des Gatten im Betrieb der Bf erörtert.

Auch hier wird das Dienstverhältnis mit Kurt H***** nicht erwähnt.

Offene Fragen vom 8. 6. 2010

Am 8. 6. 2010 fasst der Prüfer Amtsdirektor W***** handschriftlich fünf offene Punkte zusammen, darüber "Mitarbeit Gatte § 20 EStG".

Auch hier wird das Dienstverhältnis mit Kurt H***** nicht erwähnt.

Dienstverhältnis mit Kurt H*** jun**

Zum Dienstverhältnis mit Kurt H***** jun findet sich im Arbeitsbogen folgende (undatierte) Aufstellung:

<u>Bezeichnung</u>		<u>Jahr 2006</u>	<u>Jahr 2007</u>	<u>Jahr 2008</u>
				
Bruttolohn	It. LZ	14.050,40		14.050,40
Fertigungslöhne	Fibu 6000		11.468,62	
Gesetzl. Sozialaufw.	Fibu 6500		5.184,60	
				16.653,22

Angeschlossen sind Lohnzettelausdrucke betreffend das Dienstverhältnis mit Kurt H***** jun für die Jahre 2006 und 2008 sowie der Vermerk "Jahr 2007: Lohnzettel fehlt in Lohnzettel-Datenbank", ferner entsprechende Ausdrucke aus dem Rechnungswesen der Bf.

Niederschrift vom 30. 6. 2010

Am 30. 6. 2010 fand eine Besprechung zwischen dem Ehegatten der Bf, Karl H***** sen, Herrn B***** von der steuerlichen Vertretung und den beiden Prüfern statt, worüber eine Niederschrift aufgenommen wurde.

Diese sechs Seiten zuzüglich Beilagen umfassende Niederschrift betrifft 10 Punkte.

Das Dienstverhältnis mit Kurt H***** wird an keiner Stelle erwähnt.

E-Mail vom 1. 7. 2010

In einer E-Mail des Teamleiters Amtsdirektor Reinhard Z***** an den Prüfer Amtsdirektor Alfred W***** vom 1. 7. 2010 stellt der Teamleiter verschiedene Fragen in Bezug auf einige Punkte der Niederschrift vom 30. 6. 2010.

Hier wird Dienstverhältnis mit Kurt H***** insoweit erwähnt, als nach Aufzeichnungen über die Tätigkeit des Sohnes im Betrieb gefragt wird.

E-Mails vom Juli und August 2010

Verschiedenen E-Mails zwischen Prüfer und steuerlicher Vertretung vom Juli und August 2010 lässt sich entnehmen, dass am 28. 7. 2010 oder 29. 7. 2010 (die E-Mails enthalten hier unterschiedliche Angaben) die Schlussbesprechung zur Außenprüfung stattgefunden hat.

In diesen E-Mails wird das Dienstverhältnis mit Kurt H***** nicht angesprochen.

Bericht vom 23. 9. 2010

Im vorgelegten Arbeitsbogen der Außenprüfung scheint folgender mit 23. 9. 2010 datierter Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf zu StNr. 23*****, ABpNr. 12*****/10, auf (im vorgelegten Veranlagungsteilakt nicht enthalten):

...

Betriebsgegenstand / Art der Tätigkeit

EH mit übrigen Waren

Beilagen:

Anzahl der Beilagen: 1

1) Niederschrift über die Schlussbesprechung v. 28. 7. 2010

...

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Kfz-Steuer 2006 - 2009

Von Seiten der Prüfung erfolgte eine Neuberechnung der Kfz-Steuer für die Prüfungsjahre 2006 bis 2008 und für den Nachschauzeitraum 2009. ...

Tz. 2 Nicht anerkanntes Dienstverhältnis Sohn

Sachverhalt:

*Abweichend zur Niederschrift über die Schlußbesprechung ist aufgrund der Angaben von Karl H***** in der Niederschrift vom 28.7.2010 folgender Sachverhalt zu würdigen:*

*Hr. Karl H***** gab in der gegenständlichen Niederschrift unter anderem folgendes bekannt:*

Befragt zur Landwirtschaft (60ha)

"In der Landwirtschaft arbeitet der Sohn mit "

Befragt zur Beteiligung in Ungarn:

*"Geschäftsführung obliegt H***** Karl und der Sohn ist ebenfalls alleine zeichnungsberechtigt"*

*Vertrag über diverse Leistungen von Karl H***** an Ilse H*****:*

"Die Arbeiten werden von mir selbst und meinem Sohn vorgenommen, Aufzeichnungen darüber gibt es keine. Aufzeichnungen (über Stunden etc) über Tätigkeiten des Sohnes für den Betrieb der Gattin gibt es nicht.

Diese Niederschrift wurde von Hr. Karl Haimer unter Hinweis auf die Wahrheitsverpflichtung unterfertigt.

*Daraus ist abzuleiten, daß das Beschäftigungsverhältnis im Rahmen des Betriebes von Ilse H***** mit ihrem Sohn Kurt H***** nicht der geforderten Fremdüblichkeit (siehe unten dargestellt) entspricht. Es ergibt sich einerseits das Bild, daß Fr. H***** keinerlei Aufzeichnungen über die Arbeitsleistung ihres (Dienstnehmers) Sohnes führt, andererseits auch die einzige ist, welche seine Tätigkeit entlohnt. Es wird weder die Tätigkeit für die Landwirtschaft des Gatten (Bewirtschaftung von rd. 60 Ha) noch die Tätigkeit für die ungarische Gesellschaft, welche im Eigentum von Karl und Kurt H***** steht, entlohnt. Abgesehen von den anderen Punkten, welche gegen ein fremdübliches Dienstverhältnis sprechen (Aufzeichnungen etc) ergibt sich aus fiskalischer Sicht eindeutig die Konstellation, daß das Beschäftigungsverhältnis des Sohnes dort dargestellt wurde, wo die steuerliche Auswirkung gegeben ist - im Unternehmen von Ilse H*****.*

*Weder die Tätigkeit für die Landwirtschaft von Karl H***** (pauschaliert) noch die Tätigkeit für die ungarische Gesellschaft hätte ertragsteuerliche Auswirkungen. Lediglich*

die Erfassung des gesamten Aufwandes im Betrieb der Ilse H***** ermöglicht die ertragsteuerliche Berücksichtigung der Entlohnung für die Tätigkeit von Kurt H*****.

Warum ausgerechnet die Tätigkeit im Betrieb von Ilse H***** entgeltlich erfolgen sollte, die anderen Tätigkeiten aber unentgeltlich ausgeübt würden, ist ohne den Effekt des Abzuges als Betriebsausgabe nicht nachvollziehbar. Es ist daher davon auszugehen, daß mit dieser Entlohnung die gesamte Tätigkeit des Sohnes abgedeckt sein soll. Interessanterweise in einer Höhe, daß praktisch keine Lohnsteuer anfällt, der volle Aufwand aber als Ausgabe zu berücksichtigen sein soll!

Diese Vorgehensweise stellt eindeutig dar, daß es sich nur um eine Konstruktion handelt, den Unterhalt des Sohnes mit idealen steuerlichen Konsequenzen zu erfassen.

Rechtliche Würdigung:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 5.12.1973, 0789/73; VwGH 17.9.1996, 92/14/0161; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 29.10.1985, 85/14/0067) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden, 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.

1. Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen:

Die Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse ist für sich allein als Nachweis für das Vorliegen von einem steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnis nicht ausreichend.

2. Eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt:

Es liegen im gegenständlichen Fall keine schriftlichen Vereinbarungen vor. Dies bedeutet, es gibt keine exakten Regelungen über die auszuübenden Tätigkeiten und die Arbeitszeiten. Zeitaufzeichnungen wurden nicht geführt.

3. Fremdüblichkeit: Es ist festzuhalten, dass die Rechtsbeziehungen zwischen Frau H***** Ilse und dem beschäftigten Sohn, Herrn H***** Kurt, keine ausreichende Publizitätswirkung, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und einem Fremdvergleich nicht standhält. Nach Ansicht der Prüfung wäre das Dienstverhältnis zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden.

Wie oben dargestellt, sprechen insbesonders die fehlenden Aufzeichnungen sowie das Fehlen jeglicher Trennung zu den Betrieben gegen das Vorliegen an fremdüblichen Beschäftigungsverhältnisse. Die offensichtliche Erfassung nach dem Kriterium der Steuerminimierung rundet dieses Bild zusätzlich ab.

Daher sind die Ausgaben für den Lohn und die Lohnnebenkosten für Kurt H***** nicht abzugsfähig (§ 20 EStG) und werden dem Betriebsergebnis zugerechnet.

<u>Jahr</u>		<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>
Nettolohn [REDACTED]	erklärt	11.513,30	11.468,62	11.667,87
Gesetzlicher Sozialaufwand	erklärt	6.287,58	5.184,60	5.570,29
DB	erklärt	180,64	0,00	632,24
DZ	erklärt	16,86	0,00	59,06
<u>Lohnsteuer</u>	<u>erklärt</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>64,48</u>
Gewinnauswirkung	lt. Prfg	17.998,38	16.653,22	17.993,94
Gewinnauswirkung	lt. Prfg	17.998,00	16.653,00	17.994,00

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u> Euro	<u>2007</u> Euro	<u>2008</u> Euro
<u>Einkommensteuer:</u> [330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	17.998,00	16.653,00	17.994,00

Tz 3 Nachversteuerung ig Lieferung 2007

Sachverhalt:

Im Jahr 2007 wurde die Lieferung eines gebrauchten Mähdrescher nach Rumänien (lt. Fakura vom 13.3.2007 in Höhe von € 9.000) an ... in ... Rumänien bisher als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung versteuert...

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Umsatzsteuer

...

Einkommensteuer

Einkommensteuer

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u> Euro	<u>2007</u> Euro	<u>2008</u> Euro
Vor Bp	874,31	6.228,62	10.329,90
Tz. 2 Nicht anerkanntes Dienstverhältnis Sohn	17.998,00	16.653,00	17.994,00
Nach Bp.	18.872,31	22.881,62	28.323,90

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2006 - 2008	Tz. 3
Einkommensteuer	2006 - 2008	Tz. 2
Kraftfahrzeugsteuer	2006 - 2007	Tz 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 28.07.2010 stattgefunden.

Eine Approbation des Berichts ist auf dem Ausdruck nicht ersichtlich.

Im Anschluss daran ist eine Vorfassung des Berichts ebenfalls mit Datum 23. 9. 2010 mit handschriftlichen Änderungsanmerkungen im Arbeitsbogen abgelegt, ferner eine weitere Berichtsfassung mit Änderungsanmerkungen mit Datum 13. 9. 2010.

An keiner dieser drei Berichtsversionen ist die als Beilage angeführte "Niederschrift über die Schlussbesprechung v. 28. 7. 2010" beigefügt (der Arbeitsbogen setzt dann mit einer Vollmacht von Ilse H***** für Karl H***** und den Prüfungs- und Nachschauaufträgen fort).

Am Ende des Arbeitsbogenordners findet sich eine Fahne "BP-Berichte".

Hier ist ein Entwurf des Außenprüfungsberichtes vom 13. 8. 2010 abgelegt, der keine Ausführungen betreffend das Dienstverhältnis mit Kurt H***** enthält.

Mit E-Mail vom 10. 9. 2010 übermittelte der Teamleiter dem Prüfer noch auszuformulierende Änderungspunkte zum Berichtsentwurf und zwar betreffend das Dienstverhältnis mit Kurt H***** Diese Punkte fanden dann Eingang in den Bericht vom 23. 9. 2010.

Danach abgelegt sind E-Mails des Prüfers an die steuerliche Vertretung vom 28. 7. 2010, 29. 7. 2010, vom 13. 8. 2010 und vom 19. 8. 2010 betreffend Ausdruck der Niederschrift über die Schlussbesprechung (28. 7. 2010) sowie (Folgemails) Ergänzungen zur Niederschrift über die Schlussbesprechung. Das Dienstverhältnis mit Kurt H***** wird darin nicht erwähnt.

Prüfungsablauf

Am Ende des Arbeitsbogens ist eine detaillierte mehrseitige Zusammenstellung des Prüfers über den Prüfungsablauf abgelegt.

Aus dieser ergibt sich unter anderem, dass die Prüfungsanmeldung am 1. 2. 2010 erfolgte, weitere Besprechungen mit der Bf, ihrem Ehegatten und/oder der steuerlichen Vertretung insbesondere am 8. 2. 2010, am 10. 2. 2010, am 22. 2. 2010, am 23. 2. 2010, am 8. 3. 2010, am 7. 4. 2010, am 20. 4. 2010, am 30. 6. 2010 (Schlussbesprechung) und am 22. 7. 2010 vorgenommen wurden.

Während der Prüfung berichtete der Prüfer dieser Zusammenstellung zufolge auch regelmäßig dem Teamleiter.

Die Frage des Dienstverhältnisses mit Kurt H***** wurde der Zusammenstellung zufolge erstmals am 13. 9. 2010 vom Teamleiter aufgeworfen, wobei diese Feststellung eine andere offenbar zuvor mit der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Schlussbesprechung erörterte ersetzen sollte.

Eine Besprechung der beabsichtigten Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses mit Kurt H***** mit der Bf oder der steuerlichen Vertretung lässt sich der Zusammenstellung nicht entnehmen.

Berufung

Mit Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 15. 10. 2010 erhob die Bf Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009:

Namens und Auftrags unserer o. a. Klientin erheben wir gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007, 2008 und 2009 alle vom 24. Sept. 2010 innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung.

Die Berufung richtet sich gegen das nicht anerkannte Dienstverhältnis zwischen Mutter und Sohn.

Begründung:

*Frau Ilse H***** betreibt in *****Adresse***** ein gewerbliches Unternehmen. Inhalt des Gewerbebetriebes ist der Handel mit Waren alle Art. Im Besonderen wird vor allem der Getreidehandel durchgeführt. Fallweise werden auch landw. Maschinen und Geräte - hier überwiegend aus Ost-Europa - von Frau Ilse H***** angekauft und dann wieder an Landwirte oder Gewerbebetriebe weiterverkauft.*

*Frau H***** ist verantwortlich für den innerbetrieblichen Ablauf des Unternehmens. Sie führt die Grundaufzeichnungen durch, erstellt Lieferscheine, Rechnungen, etc. und führt die Buchhaltung in mengenmäßiger Form. Als Unternehmerin ist sie auch für den Ankauf und Verkauf der Wirtschaftsgüter zuständig. Alle anfallenden Arbeiten wie z.B. die Getreideabholung aus dem Ausland, die Einlagerung in die Silos in M*****, den Transport der angekauften Maschinen aus dem Ausland kann Frau H***** aber nicht alleine durchführen, sondern benötigt hierfür eine zusätzliche Arbeitskraft bzw. Hilfe.*

Es ist daher naheliegend, dass der Sohn, Herr H***** Kurt, als Dienstnehmer beschäftigt wird. Vor allem weil auch Herr H***** Kurt die anfallenden Arbeiten fachgerecht durchführen kann. Kurt H***** ist bei der NÖ Gebietskrankasse ab dem 19. April 2004 mit wöchentlich 30 Stunden als Dienstnehmer lt. Kollektivvertrag in der Beschäftigten-Gruppe II für die Ausführung von einfachen Tätigkeiten mit brutto Euro 1.003,60 angemeldet. Herr Kurt H***** ist deshalb sicherlich nicht überbezahlt und würde dieser Lohn auch an jeden familienfremden gezahlt werden müssen. Durch seine Arbeitstätigkeit ersetzt der Sohn H***** Kurt eine unbedingt notwendige fremde Arbeitskraft (VwGH 29.10.1985, 85/14/0067).

Für einen Dienstvertrag ist die Schriftlichkeit nicht unbedingt erforderlich (gem. RZ 1149 EStR, Abschn 5) und ist deshalb mündlich vereinbart worden, dass Kurt H***** täglich 5 Stunden von Montag bis Samstag zu arbeiten hat. Für den Fall von Auslandstransporten, die täglich mehr als fünf Stunden andauern werden diese Stunden zusammengezählt und mit der 30stündigen Wochenarbeitszeit aufgerechnet sodass unter Umständen nach dem Transport für Kurt H***** keine Arbeitsstunden in dieser Woche mehr anfallen.

Eventuelle Überstunden dh Arbeitsleistungen über 5 Stunden täglich werden unmittelbar darnach zum Beispiel am nächsten Tag in Form von Zeitausgleich in Form von 1 zu 1 abgegolten.

In der Erntezeit ist es fallweise notwendig, dass Kurt H***** täglich mehr als fünf Stunden für den Gewerbebetrieb von Frau Ilse H***** tätig ist. Es ist schlüssig bzw. glaubhaft, dass auch ohne schriftliche Aufzeichnungen möglich ist, die zusätzlich geleisteten Stunden zu einem späteren Zeitpunkt in Form von Zeitausgleich abzurechnen. Aufgrund von Lieferscheinen und Rechnungen ist leicht nachvollziehbar, wieviel Stunden täglich Kurt H***** gearbeitet hat.

Durch die laufend verrichtete Arbeitstätigkeit im Gewerbebetrieb von Ilse H***** ist Herr Kurt H***** dem überwiegenden Teil der Kunden und Lieferanten persönlich bekannt und ist seine Arbeit dadurch nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen. Auch der eindeutig klare und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der Arbeitstätigkeit von Kurt H***** ist im täglichen Arbeitsablauf wie zB der Transport von Getreide gegeben, da für diese Arbeiten Wiegescheine, Transportpapiere etc sowie natürlich auch Lieferscheine und Rechnungen vorhanden sind.

Im Betriebsvermögen von Ilse H***** ist auch ein LKW mit Anhänger angemeldet und bedient diesen LKW ausschließlich Kurt H*****, da nur er den C-Führerschein besitzt und nur er fahren kann. Die erforderlichen Belege für Transporte wie CMR etc. liegen zur Einsichtnahme auf.

Kurt H***** hat deshalb lt. Dienstzettel folgende Arbeiten zu verrichten:

Alle Fahrten mit dem LKW inkl. Anhänger, dem Traktor zum Zwecke der Abholung von Getreide und diversen sonstigen Wirtschaftsgütern aus dem Inland und Ausland, Mithilfe beim Verladen dieser Wirtschaftsgüter, Einlagerung und Auslagerung von Getreide in Silos, abwiegen von Getreide, Verantwortlichkeit für die Funktion des Fuhrparks und der

Maschinen, wenn möglich Durchführung von leichten Reparaturen an Maschinen und Geräten.

Im vorliegenden Fall sind unserer Ansicht nach alle Erfordernisse für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gegeben da dies

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt (Publizität)*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat*
- und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wäre (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).*

Ein Nahverhältnis darf nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16.6.1987, G 52/87), weil es sich bei der Berücksichtigung des Nahverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223, 2235/78; VwGH 27.5.1981, 1299/80).

*Namens und Auftrags unserer o.a. Klientin ersuchen wir deshalb um antragsgemäße Stattgabe unserer Berufung dh um Anerkennung des Dienstverhältnisses zwischen H***** Ilse und H***** Kurt sowie die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 dahingehend zu berichtigen.*

Sollte unserer Berufung nicht stattgegeben werden, ersuchen wir um Vorlage an den UFS, bzw. um Ansatz einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS.

Darüber hinaus ersuchen wir um Aussetzung eines Betrages von Euro 16.933,93 bis zur Erledigung unserer Berufung gem. § 212 a BAO.

*Wir verweisen noch darauf, dass im Rahmen der Schlussbesprechung über das vorliegende Dienstverhältnis zwischen H***** Ilse und H***** Kurt gesprochen worden ist, von den prüfenden Organen, Herrn ADir. Z***** Reinhard sowie Herrn ADir. W***** Alfred aber keine Einwände dagegen erfolgt sind.*

*Auch bei einer Vorbetriebsprüfung für den Zeitraum 2001 bis 2003 wurde das Dienstverhältnis für Kurt H***** anerkannt.*

Erst in einem abgeänderten Bericht vom 23. 9. 2010 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung ist in TZ 2 das nicht anerkannte Dienstverhältnis angeführt. Über die Abänderung wurden weder die Abgabepflichtige noch dessen steuerliche Vertretung informiert, sondern erfolgte einfach die Zustellung der Abgabenbescheide. Diese Vorgangsweise seitens der Finanzverwaltung in Horn ist unwürdig.

Aussetzung der Einhebung

Nachdem zunächst der Antrag auf Aussetzung der Einhebung wegen mangelnder Aufschlüsselung zurückgewiesen wurde, erfolgte mit Bescheid vom 18. 11. 2010 die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO folgender Abgaben:

Abgabe		Fälligkeit	Betrag in Euro
Anspruchszinsen	2006	02.11.2010	369,73
Anspruchszinsen	2007	02.11.2010	276,72
Anspruchszinsen	2008	02.11.2010	165,76
Einkommensteuer	2007	02.11.2010	4.914,95
Einkommensteuer	2008	02.11.2010	7.064,21
Einkommensteuer	2009	02.11.2010	4.008,09
Einkommensteuer	2006	02.11.2010	3.378,05

Stellungnahme des Teamleiters

Der Teamleiter Amtsdirektor Reinhard Z***** gab am 21. 10. 2010 folgende Stellungnahme zur Berufung ab (diese wurde offenbar der Bf nicht übermittelt, sondern in den Vorlagebericht eingebaut):

*Der Grund für die Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses des H***** Kurt mit seiner Mutter - H***** Ilse - wurde im Bericht ausführlich dargestellt.*

Wenn nun in der Berufungsschrift unter anderem angeführt wird, dass Zitat: „eventuelle Überstunden dh Arbeitsleistungen über 5 Stunden täglich werden unmittelbar darnach zum Beispiel am nächsten Tag in Form von Zeitausgleich in Form von 1 zu 1 abgegolten“ oder „Es ist schlüssig bzw. glaubhaft, dass auch ohne schriftliche Aufzeichnungen möglich ist, die zusätzliche geleisteten Stunden zu einem späteren Zeitpunkt in Form von Zeitausgleich abzurechnen“, so mag dass auf die tatsächliche Handhabung im Betrieb zutreffen. Wo aber daraus die - später selbst zitierte - Voraussetzung für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, „dass sie auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wäre“ zu ersehen sein soll, wurde nicht erläutert.

Mit einem Fremden würde wohl kaum eine Vereinbarung getroffen werden, welche keinerlei effektive Arbeitszeitkontrolle beinhaltet bzw. würde ein fremder Dienstnehmer dies nicht akzeptieren. Der Hinweis auf auf Wiegesccheine, Transportpapiere u.ä. geht dabei völlig ins leere, da für eine Vielzahl der angeführten Tätigkeiten wie zB. Verladen, Ein- u. Auslagerung, Reparaturen u. Wartungen etc. keinerlei Kontrollmöglichkeiten gegeben sind. Außerdem sind diese Belege nicht geeignet, Arbeitszeiten zu dokumentieren.

Wenn nun als Publizitätswirkung der Bekanntheitsgrad des H***** Kurt gegenüber Kunden u. Lieferanten eingewendet wird, so würde sich evtl. die Frage stellen, ob nicht der - unbezahlte - Gatte der Unternehmerin, H***** Karl nicht wesentlich öfter (vermutlich noch öfter als die Unternehmerin selbst) nach außen in Erscheinung tritt? Immerhin war die Unternehmerin selbst in keine Besprechung im Rahmen der Betriebsprüfung eingebunden, es wurde umgehend immer auf den bevollmächtigten Karl H***** verwiesen. Für einen Außenstehenden ist mit Sicherheit das im Innenverhältnis vorliegende Dienstverhältnis mit H***** Kurt nicht von Relevanz.

Außerdem führt H***** Kurt ja auch Transporte und andere Tätigkeiten für die Landwirtschaft des H***** Karl bzw. die ungarische Gesellschaft durch - eine Publizitätswirkung ist daher mit Sicherheit für alle drei Unternehmen gegeben - wie ein Außenstehender aber gerade bei einer Lieferung für Ilse H***** ein Dienstverhältnis ersehen sollte (das Unternehmen, für welches er einschreitet ist ja letztendlich nur aus Transportpapieren u.Ä. abzuleiten), erscheint nicht plausibel.

Die letztendlichen Feststellungen der Betriebsprüfung wurden im Prüfungsbericht (der die Begründung zu den gegenständlichen Bescheiden darstellt), ausführlich erläutert. Diese rechtliche Würdigung erfolgte aufgrund der unmissverständlichen - niederschriftlichen - Aussagen des Bevollmächtigten Karl H*****. Dass diese Feststellung nicht unmittelbarer Gegenstand der Niederschrift über die Schlussbesprechung war, mag zwar ungewöhnlich sein, insgesamt ist aber daraus kein wesentlicher Verfahrensmangel ersichtlich - einerseits weil der angenommen Sachverhalt auch nach dem Berufungsvorbringen keine Unklarheiten offen lässt, andererseits in diesem Berufungsverfahren die Möglichkeit gegeben ist, zum angenommenen Sachverhalt Stellung zu nehmen.

Der Hinweis auf eine Vor-Betriebsprüfung, bei der lt. Berufung „das Dienstverhältnis anerkannt wurde“ ist ebenfalls nicht stichhaltig, da dahingehend keine Feststellung getroffen wurde. Ob und inwieweit eine Überprüfung des Sachverhaltes erfolgt ist, nicht evident.

Außerdem wäre für den betroffenen Zeitraum 2006-2009 ohnedies nur der zutreffende Sachverhalt (eben die nicht gegebenen Fremdüblichkeit) entscheidungsrelevant.

Auf die entscheidungsrelevante Tatsache der Tätigkeit des H***** Kurt auch in der Landwirtschaft des H***** Karl sowie in der ungarischen Gesellschaft wird in der Berufungsschrift wohlweislich nicht eingegangen. Für die Abgabenbehörde ist - wie im Prüfungsbericht dargestellt - das Gesamtbild der Tätigkeit von Bedeutung. Und daraus ergibt sich die - nun auch in der Berufung nicht widersprochene Konstellation - dass H***** Kurt sowohl für das Unternehmen der H***** Ilse als auch für die Landwirtschaft des H***** Karl - welcher wiederum massive Geschäftsbeziehungen zum Unternehmen der H***** Ilse unterhält (Lagerung und Manipulation von Waren, Reisetätigkeit von H***** Karl, Vertretung vor Behörden etc.) als auch für die ungarische Gesellschaft (welche ebenfalls Geschäftspartner von Ilse H***** ist) tätig ist.

Nur - Entlohnung erhält H***** Kurt nur für die Tätigkeit für Ilse H*****!

Warum der Sohn für die Tätigkeit in der pauschalierten Landwirtschaft des Vaters und der Gesellschaft, welche ihm und seinem Vater gehört nicht entlohnt wird, für die Tätigkeit im Betrieb der Mutter aber einen Lohn erhält, ist für die Abgabenbehörde - wie auch im Prüfungsbericht dargestellt wurde - nur mit den fiskalischen Auswirkungen erklärbar:

Lohnaufwand in der Vollpauschalierung hätte dort keinen Effekt, Lohnaufwand als abzugsfähige Betriebsausgabe zeigt aber doch einige Wirkung auf die Steuerlast. Umso mehr, als die Höhe der Bezahlung gerade einmal keine oder nur geringste Lohnabgaben nach sich zieht.

*Es ist auch nach Kenntnis der Argumente lt. Berufung, welche ohnedies keine relevanten Sachverhaltselemente beiträgt, ersichtlich, dass das Beschäftigungsverhältnis des H***** Kurt im Rahmen des Einzelunternehmen H***** Ilse nicht den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht und darüber hinaus eindeutig nachvollziehbar nur nach dem Prinzip der optimalen Steuerplanung konstruiert wurde.*

Es wird daher angeregt, die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Niederschrift über die Schlussbesprechung

Am 6. 12. 2016 legte die steuerliche Vertretung über Ersuchen des Gerichts die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung am 28. 7. 2010 vor, da sich diese nicht in den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten befand.

Hieraus ergibt sich, dass an der Schlussbesprechung für die Bf deren Ehegatte Karl H***** und Konrad B***** für die steuerliche Vertretung sowie Amtsdirektor Reinhard Z***** für das Finanzamt, nicht aber der Teamleiter teilgenommen haben. Es haben auch nur die angeführten Personen die Niederschrift unterfertigt.

Folgende Feststellungen wurden der Niederschrift zufolge erörtert:

Tz. 1 Kfz-Steuer

Kfz-Steuer 2006 bis 2009

Die Berichtigung der Kfz-Steuer erfolgte lt. Prüfung für die Jahre 2006 - 2009.

Nähtere Details: s. Beilage (Seite 1 - 2)

Tz. 2 Kürzung Ausgaben 2007 - 2008

Kürzung der Ausgaben iZm Verr. zw. GW-Betrieb und LuF des Gatten

*In den Jahren 2007 bis 2008 erfolgte aufgrund der teilweise nicht nachvollziehbaren Gebarung (bei der Verrechnung iZm Lohntätigkeit: ua Verarbeitung, Aufbereitung, Lagerung und Transport von BIO-Rohstoffen") zwischen der Landwirtschaft des Gatten und dem Gewerbebetrieb, H***** Ilse, eine anteilige Kürzung der Ausgaben.*

Jahr 2007: Kürzung (1/3 d. verbuchten Aufwandes) mit € 7.600,—

Jahr 2008: Kürzung (1/3 d. verbuchten Aufwandes) mit € 5.500,—

Tz. 3 Nachversteuerung ig Lieferung 2007

Im Jahr 2007 wurde die Lieferung einer Gebrauchtmaschine nach Rumänien — lt. Fakura vom 13.3.2007 - an ... in ... /Rumänien - in Höhe von € 9.000 bisher steuerfrei als innergemeinschaftliche Lieferung versteuert.

Aufgrund dessen, dass keine UID-Nr des Leistungsempfängers in der Fakura angeführt war, erfolgte von Seiten der Prüfung im Jahr 2007 eine Nachversteuerung mit 20 % Ust in Höhe von € 1.500,-.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. 7. 2010, die eine öffentliche Urkunde darstellt, finden sich keinerlei Angaben des Ehegatten Karl H******, die dieser laut Tz. 2 des Außenprüfungsberichts getätigten haben soll (auch nicht, wie in der Berufung ausgeführt, dass das Dienstverhältnis erörtert und vom Prüfer und vom Teamleiter - der laut Niederschrift nicht anwesend war - anerkannt worden sei).

Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 13. 12. 2016

Mit Schreiben vom 13. 12. 2016 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass ihr neben der Schlussbesprechungsniederschrift vom 28. 7. 2010 eine eventuelle weitere Niederschrift vom 28. 7. 2010 nicht bekannt sei.

Der in der Steuererklärung für 2008 gestellte Antrag auf Berücksichtigung eines Kirchenbeitrags von 100,00 € werde nicht mehr aufrechterhalten, der Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zurückzogen.

Urkundenvorlage des Finanzamts vom 16. 12. 2016

In Befolge eines Beschlusses des Gerichts vom 15. 12. 2016, unter Hinweis auf die Säumnisfolge des § 266 Abs. 4 BAO vorzulegen

- 1. Die approbierte Fassung des endgültigen Außenprüfungsberichtes, der als Begründung der angefochtenen Bescheide herangezogen wurde.*
- 2. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. 7. 2010 sowie Niederschriften über allfällige daran angeschlossene Besprechungen.*
- 3. Die Niederschrift vom 28. 7. 2010 mit Karl H******, auf die sich Tz 2 des Außenprüfungsberichtes (in der Fassung vom 23. 9. 2010) beruft.*

übermittelte das Finanzamt mit E-Mail vom 16. 12. 2016 diese Urkunden und führte hierzu aus:

zu 1. Im Anhang übersende ich den im Bp-Archiv und im internen EDV-System gespeicherten Bp-Bericht vom 23.9.2010. Hierbei handelt es sich um die letztgültige

Version, die als Begründung für die angefochtenen Bescheide herangezogen wurde. Laut Auskunft eines BV-Teamleiters wird ein gesonderter Bp-Bericht nicht unterfertigt bzw. ist keine gesonderte Approbation im EDV-System vorgesehen.

zu 2. Die unterfertigte Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.7.2010 wird im Anhang übermittelt.

*zu 3. Zu diesem Punkt übermittle ich eine Datei mit diversen Niederschriften, die im Prüfungsverfahren aufgenommen wurden. Darin enthalten ist die angeforderte Niederschrift mit Hrn. Karl H***** vom 28.7.2010.*

Soweit im vorliegenden Ersatzakt bzw. aus dem Bp-Archiv ersichtlich, gibt es betreffend der nach der Schlussbesprechung hinzugekommenen Prüfungsfeststellung (Tz. 2 Nicht anerkanntes Dienstverhältnis Sohn) keine weiteren Niederschriften. Eine Abklärung mit dem Teamleiter bzw. dem Prüfer konnte nicht erfolgen, da beide seit längerer Zeit krankheitsbedingt nicht im Dienst sind bzw. voraussichtlich weiter nicht im Dienst sein werden.

Zu den vorgelegten Urkunden:

Außenprüfungsbericht

Der am 16. 12. 2016 als letztgültige Version vorgelegte Außenprüfungsbericht vom 23. 9. 2010 entspricht der im Arbeitsbogen abgelegten Fassung vom 23. 9. 2010 (siehe oben).

Niederschrift über die Schlussbesprechung

Die am 16. 12. 2016 vom Finanzamt vorgelegte Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. 7. 2010 entspricht der von der steuerlichen Vertretung am 6. 12. 2016 vorgelegten Niederschrift.

Niederschrift mit Karl H*** vom 28. 7. 2010**

Diesbezüglich wurden insgesamt 27 Seiten mit diversen Unterlagen vorgelegt, die teilweise bereits im Arbeitsbogen enthalten waren.

Offenbar wurde der steuerlichen Vertretung mit E-Mail vom 29. 7. 2010, nachdem am 28. 7. 2010 die Schlussbesprechungsniederschrift mit E-Mail übermittelt worden sein dürfte, eine "Ergänzung zur Niederschrift über die SB vom 29.7.2010 — wie bereits gestern kurz erörtert" übermittelt.

Am 28. 7. 2010 wurde mit Karl H***** eine Niederschrift "als Abgabepflichtiger" betreffend "Fragen iZm NA bei H***** Karl —St.Nr. 16*****, ABp 30***** Jahre 2007 bis lfd.

2010" (die Außenprüfung bei der Bf erfolgte zu StNr. 23***** mit der ABpNr. 12*****/10) aufgenommen, wobei Amtsdirektor Reinhard Z***** als Leiter der Amtshandlung sowie Amtsdirektor Alfred W***** (Prüfer) und Konrad B***** von der steuerlichen Vertretung anwesend waren. Deren Inhalt lautet:

Landwirtschaft:

Umfang mit rd. 60 HA.

*in der Landwirtschaft arbeitet der Sohn mit und Hr. H***** Karl und fallweise , bei Bedarf auch die Gattin. Es handelt sich um einen BIO-Betrieb (reiner Ackerbau) — Weizen, Kürbis, Dinkel u. Klee für BioGasAnlage.*

Teilweise werden die Produkte unmittelbar aus der LuF verkauft, teilweise über das Unternehmen meiner Gattin. Ein Verkauf an das EU erfolgt üblicherweise erst wenn ein Weiterverkauf absehbar sind. Eine strikte Trennung der Lagerbestände ist schon aufgrund der BIO-Kontrollen notwendig und kann anhand der Unterlagen eingesehen werden.

*Beteiligung an der ungar. Gesellschaft: Bi***** Kft, Ungarn*

*75 % Beteiligung H***** Karl*

*25 % Beteiligung H***** Kurt (Sohn)*

Sitz: ... HU (UID.Nr. HU...)

Beschäftigung:

*Geschäftsführung obliegt H***** Karl und der Sohn ist ebenfalls alleine zeichnungsberechtigt.*

2 Personen sind angestellt (1 Person ist DI-Ing. - und 1 Person ist Traktorfahrer)

Anlagevermögen sind Büro, Lager und Einstellhallen.

Sonstiges AL-Vermögen: volle Maschinenausstattung

Es werden keine Bezüge für der Geschäftsführung an die Gesellschafter von der ungar. Firma ausbezahlt. Ein Ertrag aus der Gesellschaft ergäbe sich nur in Form einer Gewinnausschüttung — dies hat bis dato noch nicht stattgefunden.

Ein Firmenbuchauszug wird vorgelegt — die letzte Bilanz (GuV) wird aufgrund der heutigen Aufforderung des Finanzamtes von der ungar. Firma dem Finanzamt vorgelegt.

*Jedoch Anmerkung von Hr. H***** Karl:*

Wenn ich gesetzlich aufgefordert werden kann, lege ich die letzte Bilanz (GuV) von der ungar. Firma dem Finanzamt vor.

Mit dem Einzelunternehmen liegt ein Vertrag über die Lagerung und sonstige Manipulation (Reinigung etc.) vor.

Der Vertrag wird jährlich neu gemacht (vorgelegte Vertrag vom Juli 2009 — s. Kopie) für die Bio-Kontrolle.

*Zertifikat vorgelegt (s. Kopie) von Austria Bio-Garantie — Nr. ... — f. H***** Ilse Export*

— import (Händler).

Dinkel schälen: wird seit rd. 3 — 4 Jahren im Idw. Betrieb gemacht.

Dinkel gespelzt — d.h. rd. 30 — 40 % Abfall ; Abfall kann nicht mehr verkauft werden.

Sonnenblumen: schälen ebenfalls im Idw. Betrieb; Abfall 50 % bzw. mehr als 50 %; Verrechnung - lt. Richtpreise/ÖKL-Werte - siehe vorgelegte Rechnungen 2007 u. 2008.

Bisher wurden die verrechneten Einnahmen als Idw. Nebentätigkeit unter den Einkünften aus LuF erklärt.

Die Arbeiten werden von mir selbst und meinen Sohn vorgenommen, Aufzeichnungen darüber gibt es keine. Aufzeichnungen (über Stunden etc.) über Tätigkeiten des Sohnes für den Betrieb der Gattin gibt es nicht.

Ein "Blatt 20-21/D/E2", auf das der Vorlagebericht in Bezug auf diese Niederschrift verweist, ist in den vorgelegten Akten nicht ersichtlich.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vorbemerkung

Vorweg ist festzuhalten, dass - siehe den dargestellten Verfahrensgang - das gesamte gegenständliche Berufungs- bzw. nunmehr Beschwerdeverfahren seine Grundlage in einem einzigen Satz ("Aufzeichnungen (über Stunden etc.) über Tätigkeiten des Sohnes für den Betrieb der Gattin gibt es nicht.") in einer Niederschrift in einem Verfahren betreffend einen anderen Abgabepflichtigen (nämlich den Ehegatten der Bf) hat und entgegen der Vorschrift des § 183 Abs. 4 BAO die beabsichtigte Abweichung von den Ergebnissen der Schlussbesprechung vom Finanzamt mit der Bf vor Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht erörtert wurde.

Sachverhalt

Die Bf Ilse H***** betreibt einen Handel mit Waren aller Art. Der Schwerpunkt liegt auf dem Getreidehandel, fallweise wird auch mit landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten gehandelt.

Ihr 1978 geborener Sohn Kurt H***** ist Arbeitnehmer der Bf. Das Dienstverhältnis wurde am 19. 4. 2004 bei der niederösterreichischen Gebietskrankenkasse mit 30 Wochenstunden angemeldet, das Dienstverhältnis war auch dem Finanzamt durch die Übermittlung von Lohnzetteln und anlässlich einer vorangegangenen Außenprüfung bereits vor Beginn des Beschwerdezeitraumes bekannt.

Kurt H***** ist in der Beschäftigten-Gruppe II des Kollektivvertrags (Ausführung von einfachen Tätigkeiten) eingestuft, sein Bruttoentgelt betrug 1.003,60 €. Eine signifikante Über- oder Unterbezahlung im Vergleich zu einem familienfremden Arbeitnehmer besteht nicht.

Über das Dienstverhältnis wurde ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechender Dienstzettel ausgefertigt.

Mutter und Sohn vereinbarten eine grundsätzliche Arbeitszeit von fünf Stunden täglich von Montag bis Samstag, wobei zeitliche Mehrleistungen, etwa im Fall von Auslandstransporten, durch Zeitausgleich im Verhältnis eins zu eins abgegolten wurden.

Laut Dienstzettel oblagen dem Sohn folgende Arbeiten:

Alle Fahrten mit dem LKW inkl. Anhänger, dem Traktor zum Zwecke der Abholung von Getreide und diversen sonstigen Wirtschaftsgütern aus dem Inland und Ausland, Mithilfe beim Verladen dieser Wirtschaftsgüter, Einlagerung und Auslagerung von Getreide in Silos, abwiegen von Getreide, Verantwortlichkeit für die Funktion des Fuhrparks und der Maschinen, wenn möglich Durchführung von leichten Reparaturen an Maschinen und Geräten.

Ob detaillierte Arbeitszeitaufzeichnungen geführt wurden, steht nicht fest.

Weitere Tätigkeiten, für er ein direktes Entgelt erhielt, übte der Sohn im Beschwerdezeitraum nicht aus.

Kurt H***** arbeitete im Beschwerdezeitraum außerdem im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Ehegatten Karl H***** unentgeltlich mit (bewirtschaftete Fläche ca. 64 ha) und war gemeinsam mit dem Ehegatten Gesellschafter eines Unternehmens in Ungarn, in welchem er auch ohne Entlohnung tätig war.

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb des Ehegatten Karl H***** führte aufgrund einer Vereinbarung für den Betrieb der Bf verschiedene Lohntätigkeiten aus. Diese Arbeiten wurden vom Ehegatten bzw. vom Sohn vorgenommen. Aufzeichnungen darüber gibt es keine.

Die Bf beschäftigte neben ihrem Sohn keine weiteren Arbeitnehmer.

Die Bf führt in ihrem Betrieb die Grundaufzeichnungen, erstellt Lieferscheine, Rechnungen, etc. und führt die Buchhaltung in mengenmäßiger Form. Sie erledigt auch den An- und Verkauf der Handelswaren.

Alle anfallenden Arbeiten wie z.B. die Getreideabholung aus dem Ausland, die Einlagerung in die Silos in M*****, den Transport der angekauften Maschinen aus dem Ausland kann die Bf aber nicht alleine durchführen. So besitzt etwa nur der Sohn einen für den im Betriebsvermögen befindlichen LKW erforderlichen Führerschein der Klasse C.

Durch seine Mitarbeit ersetzte der Sohn eine ansonsten notwendige fremde Arbeitskraft.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen stützen sich auf die Angaben der Bf in der Berufung.

Ihnen wurde inhaltlich vom Finanzamt, das während der gesamten Außenprüfung das Dienstverhältnis mit dem Sohn nicht problematisiert und keinerlei diesbezügliche Ermittlungen geflossen hat, nicht entgegen getreten.

Wenn das Finanzamt behauptet, Aufzeichnungen über Tätigkeiten des Sohnes für den Betrieb der Bf gäbe es keine, stützt es sich dabei auf ein Beweismittel, das offenkundig der Bf nicht zur Kenntnis gebracht wurde und das dem Gericht erst über Nachfrage vorgelegt wurde.

Die Aussage des Ehegatten "Aufzeichnungen (über Stunden etc.) über Tätigkeiten des Sohnes für den Betrieb der Gattin gibt es nicht" ist zum einen mehrdeutig (es kann sich auch um eine Präzisierung hinsichtlich der Arbeiten der Landwirtschaft des Ehegatten für die Bf handeln) und wurde zum diese Aussage des Ehegatten der Bf vom Finanzamt nicht weiter hinterfragt.

Daher lässt das Gericht offen, ob es tatsächlich keine detaillierten Arbeitszeitaufzeichnungen gibt. Dass über Arbeitszeitaufzeichnungen hinaus Aufzeichnungen über die Arbeitsleistungen von Arbeitnehmern geführt werden, ist in der Arbeitswelt unüblich.

Dem Verfahrensrecht widerspricht es, dass sich der von den Ergebnissen der Schlussbesprechung abweichende Außenprüfungsbericht auf eine Niederschrift stützt, die mit dem Ehegatten des Bf nicht in dessen Eigenschaft als Vertreter der Bf, sondern als Abgabepflichtiger in Bezug auf den eigenen Betrieb des Ehegatten aufgenommen wurde, ohne dass diese der Bf zur Äußerung vorgehalten wurde. Nach Angaben der steuerlichen Vertretung ist dieser eine derartige Niederschrift unbekannt.

In weiterer Folge werden im Außenprüfungsbericht, in der Stellungnahme der Außenprüfung und im Vorlagebericht sachverhaltsbezogene Vermutungen angestellt, die auf keinen in den dem UFS (dem BFG) vorgelegten Verwaltungsakten dokumentierten Ermittlungen beruhen.

Das Finanzamt nimmt lediglich eine abweichende rechtliche Würdigung vor, auf die später einzugehen ist.

Für weitere Ermittlungen, sei es durch das Gericht selbst, sei es über dessen Anordnung gemäß § 269 Abs. 2 BAO, sei es im Wege einer Zurückverweisung gemäß § 278 BAO, sieht das Gericht keine Veranlassung. Im Hinblick auf den oben dargestellten Prüfungsablauf, in dessen Zuge das Kleine Unternehmen der Bf überaus gründlich durchleuchtet wurde, und das erstmalige Aufgreifen dieser Frage durch das Finanzamt erst nach der Schlussbesprechung und ohne das Parteiengehör hierzu zu wahren, wären

weitere Nachforschungen, die sowohl für das geprüfte Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung mit weiteren Kosten verbundenen wären, unzumutbar.

Rechtsgrundlagen

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen.

Verträge zwischen einander Nahestehenden

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens referieren übereinstimmend die ständige Lehre und Rechtsprechung, wonach (vgl. etwa *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 4 Anm. 67) vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben Bedeutung für die Beweiswürdigung (VwGH 30. 6. 1994, 92/15/0221).

Die für Rechtsbeziehungen unter Angehörigen bestehenden Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO).

Nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen

Das Finanzamt bestreitet nicht, dass das streitgegenständliche Dienstverhältnis mit dem Sohn mit seinen wesentlichen Eckdaten bereits vor dem Prüfungszeitraum (2006 bis 2009) sowohl dem zuständigen Sozialversicherungsträger (Anmeldung vom 19. 4. 2004) als auch dem Finanzamt bereits bei der vorangegangenen Außenprüfung bekannt war.

Damit ist das Dienstverhältnis ausreichend klar nach außen hin zum Ausdruck gekommen.

Für das Publizitätserfordernis genügt bereits die Kenntniserlangung durch eine Behörde. Im gegenständlichen Fall waren zwei Behörden informiert. Darüber hinaus ist eine Kenntniserlangung durch weitere Personen oder Stellen nicht erforderlich.

Eine "Anerkennung" durch das Finanzamt ist für die Publizitätswirkung nicht erforderlich, es genügt für dieses Kriterium, dass das Dienstverhältnis dem Finanzamt gegenüber offengelegt wurde.

Ob den Kunden der Bf der Umstand, dass ihr Sohn auf Grund eines Dienstverhältnisses für sie tätig war, bekannt war, ist bei dieser Sachverhaltskonstellation nicht mehr von Bedeutung.

Eindeutiger, klarer, zweifelsfreier Inhalt

Dem unwidersprochen gebliebenen Vortrag der Bf zufolge besteht ein Dienstzettel betreffend den mündlich abgeschlossenen Dienstvertrag. Es ist fremdüblich, dass Dienstverträge bloß mit einem Dienstzettel dokumentiert werden.

Ein Dienstzettel hat alle wesentlichen Rechte und Pflichten aus dem Dienstverhältnis festzuhalten, und zwar gemäß § 2 AVRAG:

(2) Der Dienstzettel hat folgende Angaben zu enthalten:

1. *Name und Anschrift des Arbeitgebers,*
2. *Name und Anschrift des Arbeitnehmers,*
3. *Beginn des Arbeitsverhältnisses,*
4. *bei Arbeitsverhältnissen auf bestimmte Zeit das Ende des Arbeitsverhältnisses,*
5. *Dauer der Kündigungsfrist, Kündigungstermin,*
6. *gewöhnlicher Arbeits(Einsatz)ort, erforderlichenfalls Hinweis auf wechselnde Arbeits(Einsatz)orte,*
7. *allfällige Einstufung in ein generelles Schema,*
8. *vorgesehene Verwendung,*
9. *die betragsmäßige Höhe des Grundgehalts oder -lohns, weitere Entgeltbestandteile wie z.B. Sonderzahlungen, Fälligkeit des Entgelts,*
10. *Ausmaß des jährlichen Erholungsurlaubes,*
11. *vereinbarte tägliche oder wöchentliche Normalarbeitszeit des Arbeitnehmers, sofern es sich nicht um Arbeitsverhältnisse handelt, auf die das Hausbesorgergesetz, BGBI. Nr. 16/1970, anzuwenden ist, und*
12. *Bezeichnung der auf den Arbeitsvertrag allenfalls anzuwendenden Normen der kollektiven Rechtsgestaltung (Kollektivvertrag, Satzung, Mindestlohnitarif, festgesetzte Lehrlingsentschädigung, Betriebsvereinbarung) und Hinweis auf den Raum im Betrieb, in dem diese zur Einsichtnahme aufliegen,*
13. *Name und Anschrift der Betrieblichen Vorsorgekasse (BV-Kasse) des Arbeitnehmers oder für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz (BUAG),*

BGBI. Nr. 414/1972, unterliegen, Name und Anschrift der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse.

Dass im gegenständlichen Fall der Dienstzettel nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprochen hätte, hat das Finanzamt, das diese Frage erst nach der Schlussbesprechung aufgeworfen hatte, nicht festgestellt.

Mit einem Dienstzettel sind die wesentlichen Punkte des Dienstverhältnisses dokumentiert. Die vorgesehene Verwendung (§ 2 Abs. 2 Z 8 AVRAG) ist mit dem von der Bf in der Berufung wiedergegebenen Inhalt klar umschrieben, ebenso die tägliche und wöchentliche Arbeitszeit (§ 2 Abs. 2 Z 11 AVRAG). Darüber hinausgehende "exakte Regelungen über die auszuübenden Tätigkeiten und die Arbeitszeiten" sind nicht erforderlich.

Die konkret angefallenen Tätigkeiten wurden im Übrigen von der Bf von der belangten Behörde unwidersprochen dargelegt.

Nach Ansicht des Gerichts hatte der gegenständliche Dienstvertrag damit einen eindeutigen, klaren und zweifelsfreien Inhalt.

Fremdüblichkeit

Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines Angehörigen mit, tun sie dies häufig in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von der Familie unterstützte Steuerpflichtige, seinen Angehörigen als Ausgleich etwas zukommen zu lassen, entspringt eine solche Unterstützung zumeist nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand (VwGH 1. 7. 2003, 98/13/0184). Bei einer familienhaften Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung sind die dadurch veranlassten Aufwendungen jedenfalls gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 4. 9. 1992, 91/13/0196).

Arbeitet der ansonsten kein Einkommen aus einem Dienstverhältnis erzielende erwachsene Sohn im elterlichen Betrieb, an dem er gesellschaftsrechtlich nicht beteiligt ist, in einem erheblichen Umfang (hier: 30 Wochenstunden) mit, ist davon auszugehen, dass die Mitarbeit nicht bloß aus familienhafter Solidarität, sondern in Erwartung eines Entgelts erfolgt. Es liegt auch keiner der etwa bei *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 4 Anm. 76, "Familienhafte Mitarbeit" Fälle typischer familienhafter Mitarbeit wie gelegentliches Rasenmähen, gelegentliche Streicharbeiten, gelegentliche Reinigungsarbeiten, gelegentliche Fahrdienste, gelegentliche Büroarbeiten usw. vor.

Der Sohn erbrachte auch nicht bloß gelegentliche Hilfeleistungen, sondern ersetzte - ebenfalls von der belangten Behörde unwidersprochen - eine sonst notwendige Arbeitskraft (vgl. VwGH 29. 10. 1985, 85/14/0067).

Bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 30 Stunden, die noch dazu mit entsprechendem Zeitausgleich bei längerer als sechsstündiger Tagesarbeitszeit verbunden war, hatte der

Sohn hinreichend Zeit, auch im väterlichen Betrieb und in der ungarischen Gesellschaft, an der er beteiligt war, mitzuhelfen (vgl. VwGH 18. 11. 1987, 86/13/0113).

Ob der Sohn über das Dienstverhältnis hinaus eine Entlohnung in Geldform enthält, ist entgegen der Ansicht der belangten Behörde nicht von Bedeutung.

Es kann etwa die Mitarbeit im väterlichen Betrieb familienhaft - im Gegenzug zu freier Kost und Quartier - erfolgen, ohne dass dies bedingt, dass auch die Mitarbeit im mütterlichen Betrieb ohne Entlohnung in Geld erfolgt. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass der Sohn über die freie Station hinaus Bedürfnisse hat, zu deren Befriedigung Geld erforderlich ist, sodass er nicht seine gesamte Arbeitszeit bloß auf familienhafter Basis einsetzen wollte.

Was die Gesellschaft in Ungarn anlangt, muss eine "Entlohnung" nicht unbedingt in Ausschüttungen bestehen, der Sohn als Gesellschafter partizipiert auch an Wertsteigerungen der Gesellschaft mit und ist seine Mitarbeit dort somit nicht "gratis".

Dass ein Bruttolohn von knapp 1.000 Euro sämtliche Leistungen, die der Sohn sowohl für seine Mutter als auch für seinen Vater und für das gemeinsame Unternehmen in Ungarn erbringt, abgelten soll, wie dies das Finanzamt vermutet, ist fern der Realität.

Die Entlohnung hat sich hinsichtlich Qualität und Quantität an der Arbeitsleistung zu orientieren, wobei dem für die Berufsgruppe anzuwendenden Kollektivvertrag bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit eine entscheidende Bedeutung zu kommt (vgl. etwa *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 4 Anm. 76). Dabei ist auch die Einstufung in die richtige Verwendungsgruppe zu prüfen und darauf Bedacht zu nehmen, inwieweit sich die Entlohnung fremder Dienstnehmer daran orientiert (VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0056). Die Höhe eines fremdüblichen Arbeitslohnes muss zwar nicht mit der im Kollektivvertrag festgelegten übereinstimmen, es ist jedoch davon auszugehen, dass sie grundsätzlich nicht darunter liegen wird (VwGH 16. 11. 1993, 90/14/0083).

Von der belangten Behörde unwidersprochen erfolgte eine Bezahlung gemäß Kollektivvertrag. Da keine anderen Arbeitnehmer beschäftigt wurden, stellt sich die Frage nach einer allfälligen fremdüblichen Überzahlung nicht.

Gemäß § 26 AZG ist der Arbeitgeber verpflichtet, Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeitsstunden zu führen oder auf Grund vertraglicher Vereinbarung vom Arbeitnehmer geführte Arbeitszeitaufzeichnungen zu kontrollieren.

Dies war nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamts hier nicht der Fall.

Nun entspricht es der forensischen Erfahrung, dass Arbeitgeber auch bei Arbeitsverhältnissen mit Familienfremden ihrer gesetzlichen Verpflichtung, Arbeitszeitaufzeichnungen zu führen oder Arbeitszeitaufzeichnungen des Arbeitnehmers zu kontrollieren, nicht nachkommen.

Aus dem Fehlen von detaillierten Arbeitszeitaufzeichnungen allein kann daher eine Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses nicht abgeleitet werden.

Dass überhaupt keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt wurden, hat das Finanzamt nicht verfahrensrechtskonform festgestellt. In bestimmten Fällen (§ 26 Abs. 3 AZG) können Aufzeichnungen über die Tagesarbeitszeit genügen.

Wenn das Finanzamt Aufzeichnungen "über die Arbeitsleistungen" des Sohnes verlangt, so wären diese in keiner Weise fremdüblich. Im Normalfall zeichnet kein Arbeitgeber regelmäßig die Arbeitsleistungen seiner Arbeitnehmer auf.

Es entspricht im übrigen der Lebenserfahrung gerade in Klein- und Kleinstbetrieben, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer die tatsächlich geleistete Arbeitszeit auch ohne Aufzeichnungen recht genau abschätzen können. Wenn bestimmte Arbeiten nur der Sohn ausüben konnte oder nur der Sohn ausgeübt hat, kann, wie die Bf ausführt, durchaus an Hand anderer Aufzeichnungen wie Lieferscheinen oder Frachtbriefen die Arbeitszeit nachvollzogen werden - das Finanzamt, das erstmals nach der Außenprüfung das Dienstverhältnis in Frage gestellt hat, hat Gegenteiliges nicht ermittelt.

Eine fehlende Fremdüblichkeit kann hier bei einem entsprechenden gegenseitigen Vertrauensverhältnis, das auch mit familienfremden Arbeitnehmern bestehen kann, nicht erblickt werden.

Es kann daher nicht gesagt werden, dass der gegenständliche Dienstvertrag von Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Es besteht keine steuerliche Vermutung gegen die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen; bei eindeutigen Ermittlungsergebnissen können daher auch Rechtsbeziehungen anerkannt werden, bei denen nicht alle der vorgenannten Kriterien gleichermaßen ausgeprägt vorhanden sind, wenn an der tatsächlichen Durchführung kein Zweifel besteht und grundsätzlich Fremdüblichkeit gegeben ist (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 4 Anm. 67).

Im Gegensatz zur Auffassung der belangten Behörde spricht das Gesamtbild der Tätigkeit, so wie es sich nach der Aktenlage für das Gericht darstellt, für die Feststellung eines Dienstverhältnisses der Bf mit ihrem Sohn im Beschwerdezeitraum.

Weitere Tätigkeiten

Das Finanzamt führt im Vorlagebericht eine gewisse Vermengung von Tätigkeiten, die laut Bf der Sohn für sie ausgeübt haben soll, mit Arbeiten, die der land- und forstwirtschaftliche Betrieb des Ehegatten für den Gewerbebetrieb der Bf durchgeführt haben soll, an.

Der Außenprüfungsbericht hat dieses Argument nicht enthalten (dass die Frage des Dienstverhältnisses an sich während der gesamten Prüfung nicht erörtert wurde, wurde schon mehrfach dargestellt).

Erstmals in der Stellungnahme des Teamleiters zur Berufung, die der Bf offenbar nicht zur Kenntnis gebracht wurde, und später im Vorlagebericht wird die Behauptung einer derartigen Vermengung aufgestellt.

In der Schlussbesprechung wurde ein Teil der Rechnungen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in Bezug auf dessen Lohntätigkeit für die Bf nicht anerkannt.

Konkrete Feststellungen über eine Überschneidung der Tätigkeiten, die der Sohn als Arbeitnehmer der Bf vorgenommen hat, mit jenen, die als Lohnarbeiten vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Ehegatten durchgeführt wurden, hat das Finanzamt nicht getroffen.

Wenn im Vorlagebericht angegeben wird, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb des Ehegatten "die Aufbereitung und Lagerung von Bio-Getreide sowie das Schälen von Bio-Dinkel" übernimmt, so ist eine Überschneidung mit den Aufgaben des Sohnes laut Dienstzettel jedenfalls nicht offenkundig: Die Aufbereitung von Getreide und das Schälen von Dinkel ist nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses. Dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb des Ehegatten ein Entgelt für die Lagerung von Getreide erhält, schließt nicht aus, der Sohn als Arbeitnehmer der Bf die Arbeit des Ein- und Auslagerns übernimmt.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass die Tätigkeiten von Vater, Mutter und Sohn möglicherweise steueroptimal gestaltet wurden.

Dies allein ist kein Grund, den entsprechenden steuerlichen Gestaltungen die Anerkennung zu versagen.

Konkrete, durch Beweismittel untermauerte Feststellungen, die dazu führen, dass das Dienstverhältnis mit dem Sohn und/oder die Lohnarbeiten des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes steuerlich nicht anzuerkennen wären, hat das Finanzamt nicht getroffen.

Ein allgemeines Vorbringen, das aus Mutmaßungen besteht, verpflichtet das Verwaltungsgericht nicht zu weiteren Ermittlungen (vgl. VwGH 30. 9. 1999, 98/02/0114; VwGH 30. 3. 2001, 2000/02/0255; VwGH 20. 4. 2004, 2003/02/0243; VwGH 27. 2. 2007, 2007/02/0018; VwGH 15. 10. 2013, 2009/02/0377; VwGH 9.9.2016, Ra 2014/02/0059).

Angesichts des Verlaufs der Außenprüfung wäre eine neuerliche, umfassende Überprüfung im Beschwerdeverfahren für die Beteiligten unzumutbar. Auch das Verwaltungsverfahren hat ein schikanöses Verhalten zu vermeiden (vgl. VwGH 15. 5. 2013, 2012/08/0241; VwGH 7. 7. 1967, 0357/67).

Kirchenbeitrag

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften in einem bestimmten Umfang als Sonderausgabe absetzbar.

Lediglich für das Jahr 2008 (dem einzigen Jahr mit entsprechender steuerlicher Auswirkung) wurde ein Kirchenbeitrag von 100,00 € geltend gemacht.

Ein belegmäßiger Nachweis wurde nicht erbracht, auf die steuerliche Berücksichtigung wurde mit Schreiben vom 13. 12. 2016 verzichtet.

Stattgabe der Beschwerde

Der als Beschwerde weiterwirkenden Berufung ist daher gemäß § 279 BAO statzugeben, die angefochtenen Beschwerde sind dahingehend abzuändern, dass die Lohnaufwendungen wiederum als Betriebsausgabe angesetzt werden:

	2006	2007	2008	2009
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheiden	18.872,31	22.881,62	28.323,90	22.041,07
darin enthalten Hinzurechnung der Lohnaufwendungen	-17.998,38	-16.653,22	-17.993,94	-13.369,79
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BFG	873,93	6.228,40	10.329,96	8.671,28

Einkommensteuer 2006

<u>Einkommenssteuer für 2006 in EUR</u>	EVAB 7.00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	873,93
Gesamtbetrag der Einkünfte	873,93
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	813,93
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Bei einem Einkommen von € 10.000 und darunter	0,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00
Einkommensteuer	0,00
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00

Einkommensteuer 2007

<u>Einkommenssteuer für 2007 in EUR</u>		EVAB 7.00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	6.228,40	
Gesamtbetrag der Einkünfte	6.228,40	
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00	
Einkommen	6.168,40	
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
Bei einem Einkommen von € 10.000 und darunter	0,00	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00	
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00	
Einkommensteuer	0,00	
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00	

Einkommensteuer 2008

<u>Einkommenssteuer für 2008 in EUR</u>		EVAB 7.00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	10.329,96	
Gesamtbetrag der Einkünfte	10.329,96	
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00	
Kirchenbeitrag	0,00	
Einkommen	10.269,96	
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
$(10.269,96 - 10.000) \times 5.750 / 15.000$	103,48	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	103,48	
Einkommensteuer	103,48	
Festgesetzte Einkommensteuer	103,48	

Einkommensteuer 2009

<u>Einkommenssteuer für 2009 in EUR</u>		EVAB 7.00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	8.671,28	
Gesamtbetrag der Einkünfte	8.671,28	
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00	
Einkommen	8.611,28	
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
Bei einem Einkommen von € 11.000 und darunter	0,00	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00	
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00	
Einkommensteuer	0,00	
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00	

Revisionsnichtzulassung

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Die Entscheidung folgt der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden.

Wien, am 10. Jänner 2017