



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vom 12. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 15. Mai 2001 betreffend Einkommensteuer für die Kalenderjahre 1997, 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge Bw.) – einer selbstständigen Steuerberaterin – fand für den vorstehend angeführten Zeitraum eine Betriebsprüfung statt. Am 18. April 2001 wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung in einer Beilage betreffend familienhafte Beziehungen wörtlich festgehalten: "Folgende Zahlungen an Familienangehörige und nahe Bekannte (Freunde) werden als Betriebsausgaben nicht anerkannt, da nach Meinung der Betriebsprüfung die Verträge bzw. Vereinbarungen mit Familienfremden nicht getroffen worden wären". Der Niederschrift war eine Aufstellung der Namen mit den nicht anerkannten Beträgen nach Jahren aufgelistet angeschlossen.

Im vom Prüfungsorgan ausgefertigten Bericht vom 16. Mai 2001 ist unter Tz 13 die Leistungsbeziehung zwischen Nahestehenden angeführt. Im Tz 13 Punkt 1a wird ausgeführt, dass die aus Dienstverhältnissen bisher als Betriebsausgaben verbuchten Gehälter an A, B, C und D nicht anerkannt werden.

Tz 13 Punkt 1b Publizität, klare Vereinbarungen, Fremdvergleich:

A war im Jahr 1997 16 Jahre alt und hat das TGM besucht, B war im Jahr 1999 15 Jahre alt und hat die Handelsakademie besucht, C war im Jahr 1997 18 Jahre alt Schülerin und später Studentin und D war im Jahr 1997 HTL Schüler und 17 Jahre. Die Arbeiten aufgrund der behaupteten Dienstverhältnisse müssen in der schulfreien Zeit erbracht werden. Es wurde erst auf Verlangen Stundenaufzeichnungen für die beiden Kinder A und B vorgelegt, aus der die tageweisen und monatlichen Arbeitsstunden hervorgehen sollen. Daraus war zu erkennen, dass die beiden Kinder unterschiedliche Arbeitsstunden pro Monat geleistet haben sollen. Die Tätigkeiten umfassten laut diesen Aufstellungen Kopiertätigkeiten, Ablage, Post, Buchhaltungstätigkeiten, Telefondienste, kontieren, Belege ordnen. Schriftliche Dienstverträge liegen nach Auskunft der Bw. keine vor. Die Verträge wären mündlich abgeschlossen worden. Die Arbeitsstunden waren zwischen 13 und 63 Stunden. So arbeitete zB A im Oktober 1997 40 Stunden, im März 1997 35 Stunden, im Mai 1997 21 Stunden, im April 1998 13 Stunden usw. B arbeitete zB im Juni 1999 17 Stunden, im Juli und August 1999 jeweils 63 Stunden, im September 24 Stunden, im Oktober 13 Stunden im November 27 Stunden. Für die Geschwister P wurden keine Aufzeichnungen vorgelegt. Laut Aussagen der Bw. seien die Aufzeichnungen nicht zugängig, da sie sich auf privaten Computern befänden und sie keinen Zugriff hätte. Die Dienstverhältnisse der Geschwister P können daher nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung keinem Fremdvergleich unterzogen werden, da keine Aufzeichnungen betreffend Beschreibung der Aufgabenbereiche und Zeitaufwand vorgelegt wurden.

Diese oben erwähnten Tätigkeiten wurden im Jahr 1997 mit S 3.510,00 pro Monat für A, C und D, im Jahr 1998 mit S 1.900,00 im Jänner, ab Februar mit S 3.800,00 für A und im Jahr 1999 mit S 2.090,00 (Jänner bis April), ab September S 3.515,00 für A und für B im Juni mit S 1.530,00, im August mit S 6.292,00 und ab September 1999 mit S 2.250,00 abgegolten.

Auffallend in diesem Zusammenhang ist auch, dass die behaupteten Gehaltszahlungen sich genau an den für die Gewährung der Familienbeihilfe und für die Anmeldung zur Sozialversicherung maßgeblichen Geringfügigkeitsgrenzen orientieren.

Die Schriftform ist nicht erforderlich, wenn eine genügend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile vorliegt. Im gegenständlichen Fall gibt es keine schriftliche

Vereinbarung. Der Inhalt der mündlichen Verträge ist unklar. So ist nicht ersichtlich, welche Vereinbarungen über Dienstbeginn und Dienstende getroffen worden sind, wie über die Normalarbeitszeit hinausgehende Leistungen abgegolten werden oder ob bloß Bereitschaftsdienste (zB Telefondienst) abgegolten würden. Die Verträge weisen daher keine klare, eindeutige und jeden Zweifel ausschliessende Inhalte auf. Die Verträge halten zudem einem Fremdvergleich nicht stand. Laut Auskunft der Bw. war die Dienstnehmerin Frau V im Prüfungszeitraum mit etwa 80 Monatsstunden beschäftigt (entspricht ca. 20 Wochenstunden) und erhielt dafür ein Gehalt von S 10.357,00 netto (1997), von S 11.301,00 netto (1998) und S 11.535,00 netto (1999). Ein weiteres Beispiel um zu dokumentieren, dass die behaupteten Dienstverhältnisse einem Fremdvergleich nicht standhalten, ist, dass eine weitere Angestellte (Frau S war beschäftigt als Hilfskraft im Jahr 1996) für 48 Monatsstunden (entspricht 12 Wochenstunden) eine Entlohnung von S 4.800,00 erhielt. Auch eine Unterbezahlung führt dazu, dass das Dienstverhältnis dem erforderlichen Fremdvergleich nicht standhält und daher steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung steht die Arbeitszeit der Kinder und der Geschwister P (nicht feststellbar mangels fehlender Aufzeichnungen) in keinem Verhältnis zu den Gehältern, vergleichbar mit der Arbeitszeit und der Entlohnung einer fremden Angestellten. Abgesehen davon konnte die Abgabepflichtige nicht nachweisen, dass die behaupteten Dienstverhältnisse tatsächlich erfüllt wurden. Unterlagen wie zB Arbeitskonzepte und andere Unterlagen, die die Mitwirkung der oben erwähnten Personen erwiesen hätte, wurden aus Platzgründen vernichtet (eigene Aussage der Bw). Darüber hinaus biete diese Art der Beschäftigung laut Aussage der Bw. eine bessere Lebensqualität. Früher hätte sie sehr viel in der Nacht arbeiten müssen, aufgrund dieser Beschäftigung müsse sie nicht mehr nachts arbeiten.

Die rechtliche Grundlage für Leistungen an Nahestehende ist ua. die Befriedigung der Familienbedürfnisse und die Förderung der Familieninteressen. Die im Rahmen der oben erwähnten Dienstverhältnisse bisher berücksichtigten Betriebsausgaben werden daher nicht anerkannt.

Tz 13 Punkt 1c Fremdhonorare

Da es sich nach Meinung der Betriebsprüfung als Fremdhonorare bezeichneten Betriebsausgaben um Leistungen innerhalb des Familienverbandes und innerhalb des nahen langjährigen Freundeskreises handelt und die tatsächliche Verrichtung aus Mangel an Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden konnte, wurden die Fremdhonorare an E, F, G, C, D und H für den Prüfungszeitraum nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

In der Niederschrift vom 18. April 2001 wurde eine Gehaltszahlung an C in den Monaten Juli und August 1998 (Schulferien) zu den nichtabzugsfähigen Fremdhonoraren gezählt. Diese Entlohnung wird anerkannt, da es nicht auszuschließen ist, in der schulfreien Zeit (Schulferien) als Ferialpraktikant ähnlich hohe Entgeltzahlungen zu erhalten.

Die behaupteten Tätigkeiten der oben erwähnten Personen wurden als diverse Buchhaltungsarbeiten (C), diverse Schreib – und Buchhaltungsarbeiten (E), diverse Schreib – und Büroarbeiten (G), diverse EDV – Installations – und Umstellungsarbeiten, Installation eines Up – dates (F), diverse EDV – Organisationsarbeiten (D) bezeichnet. Wie schon unter 1b berichtet, wurde die Bw. auch betreffend der Fremdhonorare befragt, ob es Arbeitskonzepte oder Unterlagen gäbe, die nachweisen, dass diese oben behaupteten Tätigkeiten tatsächlich ausgeführt wurden. Sie meinte diese Aufzeichnungen aus Platzgründen vernichtet zu haben. Bezuglich der Schwiegermutter und des Ehegatten legte die Bw. Stundenaufzeichnungen vor, die zumindest über die genaue Tätigkeit Aufschluss geben sollten. Diese Aufzeichnungen legte sie aber nicht schon zum Zeitpunkt des Verlangens vor, sondern erst am nächsten Prüfungstag, wobei sie sogar anfangs behauptete, es gäbe keine Aufzeichnungen.

Bei den oben angeführten Arbeiten handelt es sich nach Meinung der Betriebsprüfung um geradezu typische Beispiele einer familienhaften Mitarbeit unter Nahestehenden, wobei der wahre wirtschaftliche Gehalt der behaupteten Tätigkeiten mangels Aufbewahrung entsprechender Arbeitsprotokolle in Zweifel zu ziehen ist. Unwahrscheinlich erscheint, dass Jahre hindurch ein – und dasselbe Arbeitsausmaß besteht, welches einen Werklohn von unverändert S 10.000,00 (G, F) rechtfertigt. Darüber hinaus ist bei fehlenden Aufzeichnungen über Ausmaß und Art der Tätigkeit der geltend gemachte Aufwand zur Gänze nicht anzuerkennen, wenn es sich um familienhafte Mitarbeit und Mitarbeit unter Nahestehenden handelt. Dies erfolgt etwa insbesondere bei bloß behaupteten Schreib – und Büroarbeiten, deren Entlohnung sich an bestimmte steuerlich oder sonst relevante Verdienstgrenzen orientiert und längere Zeit unverändert annähernd die gleiche Höhe aufweist. Laut Auskunft der Abgabepflichtigen wurden die Fremdleistungen mit S 200,00 pro Stunde entlohnt. Nur mit dem Ehemann wurden S 800,00 pro Stunde vereinbart. Auch hinsichtlich der Fremdleistungen wurden keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen. Vor allem wenn Leistungsbeziehungen keinen laufenden Niederschlag in den Aufzeichnungen finden, werden Verträge (auch Werkverträge in Zusammenhang mit Werkleistungen) zwischen Nahestehenden nur anerkannt, wenn wesentliche Vertragspunkte festgehalten sind. Ohne das Vorliegen einer klaren Vereinbarung kann aus einer bloßen Notwendigkeit von Büro – und Schreibarbeiten, Buchhaltungsarbeiten, EDV – Organisationsarbeiten nicht auf ein Vertragsverhältnis geschlossen werden. Der bloße Umstand, dass bei Tätigkeiten im Zusammenhang mit Geschäften Büro – und Schreibarbeiten anfallen können, ersetzt keineswegs eine ausreichend

klare Dokumentation eines Vertragsverhältnisses mit Nahestehenden. Die bloße Notwendigkeit von Büroarbeiten lässt keineswegs den Schluss zu, dass jedenfalls nahestehende Personen diese Arbeiten verrichten, geschweige denn, dass nahestehende Personen diese Arbeiten gerade aufgrund eines Werkvertrages verrichten. Bei einem Werkvertrag ist es notwendig, Art Umfang der erbrachten Leistungen einzeln darzulegen. Bei Werkverträgen ist es geboten, die Leistungen exakt zu umschreiben und den Leistungszeitpunkt sowie das hiefür vereinbarte Entgelt ausreichend zu konkretisieren. Unter Fremden ist es nicht üblich, das Entgelt für auf Grund von Werkverträgen erbrachte Leistungen nach den steuerlichen Erfordernissen des Werknehmers zu gestalten. Der gesamte Werkvertrag ist dem Grunde nach nicht anzuerkennen, wenn Nahestehende lediglich bis zu dem Betrag, bis zu welchem sie keine Abgaben zu entrichten haben, ihre angeblich erbrachten Büroarbeiten verrechnen und darüber hinausgehende Arbeiten unentgeltlich erledigen. Auffallend in diesem Zusammenhang ist auch, dass die behaupteten Fremdleistungen sich genau an den für die Gewährung der Familienbeihilfe und für die Anmeldung zur Sozialversicherung maßgeblichen Geringfügigkeitsgrenzen orientieren (siehe Geschwister P).

Aufgrund der Prüfungsfeststellungen wurden Gehälter und Fremdhonorare für das Kalenderjahr 1997 in Höhe von S 177.775,00, für das Kalenderjahr 1998 in Höhe von S 169.659,00 und für das Kalenderjahr 1999 in Höhe von S 193.340,00 nicht als Betriebsausgaben anerkannt und den von der Bw. jeweils erklärten Gewinnen hinzugerechnet.

Gegen die auf Grund der Feststellung der Betriebsprüfung vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheide hat die Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Geschwister P bereits im Sommer 1996 als Ferialpraktikanten in der Kanzlei gearbeitet hätten. Im Dezember 1996 hätten sie sich neuerlich beworben und es sei mit ihnen vereinbart worden vorerst als Neue Selbstständige mit einem Stundensatz von S 100,00 Aufträge nach Bedarf und Arbeitsanfall durchzuführen. Ab Februar 1997 sei die Tätigkeit in ein bis zum 31. Dezember 1997 befristetes Dienstverhältnis mit 9 Wochenstunden abgeändert worden. Weiters führte die Bw. aus, dass vom Prüfungsorgan während der Prüfung keine Stundenaufzeichnungen angefordert worden seien, diese seien erst anlässlich der Schlussbesprechung verlangt worden. Außerdem wurde noch vorgebracht, dass, da alle Arbeitsaufzeichnungen in den eigenen Computern der Geschwister P erfolgten, diese nicht sofort verfügbar gewesen seien. Durch die Mitarbeit der Studenten seien die Buchhalterin, die Bürohilfskraft und in weiterer Folge auch sie selbst in den Tätigkeiten entlastet worden.

Im Jänner 1998 hätten sich die Geschwister P erneut beworben, jedoch eigenverantwortlich, unregelmäßig, selbstständig, mit Verwendung des eigenen Arbeitsmaterials. Unter diesem

Aspekt habe sie als Auftraggeber die Arbeiten besser nach Arbeitsanfall vergeben können. Es sei ein Stundensatz von S 200,00 vereinbart worden, was einem Stundensatz von S 100,00 plus 100% Lohnnebenkosten entspäche.

Weiters führte die Bw. aus, dass E, ihre Schwiegermutter, für sämtliche Schreibarbeiten diverser Steuererklärungen, da es niemanden in der Kanzlei gäbe, der diese tippen würde, beauftragt worden sei. Stundenaufzeichnungen seien aktenkundig und sie verlange für ihre Tätigkeit S 200,00 pro Stunde.

Der Ehemann habe Computerarbeiten, wenn eine Fremdfirma nicht habe sofort kommen können, durchgeführt.

Herr G sei für Büro – und Schreibarbeiten, wenn niemand zur Verfügung gestanden sei und die Arbeiten pünktlich erledigt werden mussten, herangezogen worden.

Ihr Sohn A sei im Kalenderjahr 1999 bis 30. Juni mit 22 Stunden pro Monat und ab September mit 37 Stunden pro Monat in der Kanzlei beschäftigt gewesen. Die erhöhte Arbeitszeit sei auch problemlos mit seinem Studium zu vereinbaren gewesen.

Ihre Tochter B sei seit dem 1. Juni 1999 beschäftigt.

Bei der Schlussbesprechung seien handschriftliche Aufzeichnungen verlangt worden. Dazu führte die Bw. aus, dass Rechenarbeiten auf der Rechenmaschine, Tipparbeiten auf der Schreibmaschine, Eingabearbeiten am Computer, Einheftarbeiten von Belegen handschriftlich nicht möglich seien. Außerdem seien alle Erklärungen für 1999 abgeschlossen und keine Klientenunterlagen greifbar. In der Kanzlei befänden sich nur laufende Unterlagen, welche im Moment bearbeitet würden.

Außerdem wurde von der Bw. noch angeführt, dass es bei Studenten üblich sei, dass sie nur soviel arbeiten, um keine finanziellen Einbußen wie zB Streichung der Familienbeihilfe, hinnehmen zu müssen.

Weiters führte die Bw. noch aus, dass einige vom Prüfungsorgan hinzugerechnete Beträge falsch seien.

Der Berufung waren Stundenaufstellungen von H, D, C und G, Lohnkonten von A, B, D und C angeschlossen. Weiters wurden von der Bw. Stundendurchrechnungsunterlagen und die Lohnnebenkostenabrechnungen der Kalenderjahre 1997, 1998 und 1999 vorgelegt.

Vom Finanzamt wurde Berufung zur Stellungnahme an die Betriebsprüfung übermittelt.

In der Stellungnahme wurde vom Prüfungsorgan ua. folgendes ausgeführt:

Abgesehen der bereits in Tz 13 dargelegten Argumente, die nach Meinung der Betriebsprüfung keine betriebliche Veranlassung der in Streit stehenden Kosten für Dienstverhältnisse und Fremdhonorare Nahestehender begründen, ist der wahre wirtschaftliche Gehalt zweifelhaft, ua. nach Bescheidbegründung Unterlagen von Leistungsbeziehern vorzulegen, obwohl diese im eigenen Betrieb aufbewahrt hätten werden müssen, da sie für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen (Betriebsausgaben) bedeutsame Umstände darstellen.

Außerdem erfolgte eine Auflistung der nicht anerkannten Lohndaten bzw. der Fremdhonorare. Betreffend B wurde angeführt, dass für die Monate Juli und August die Kosten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien, da es nicht auszuschließen sei in den Ferien als Ferialpraktikant ähnlich hohe Entgeltzahlungen zu erhalten.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde der Bw. zur Gegenäußerung übermittelt.

Mit Schreiben vom 4. September 2001 teilte die Bw. dem Finanzamt ua. mit, dass sie gezwungen gewesen sei eine strukturelle Änderung in der Kanzlei durchzuführen und sie sich entschlossen habe, sich von nicht qualifizierten Tätigkeiten zurückzuziehen und zu delegieren. Dies sei nur mit Hilfe von fremden Arbeitsleistungen möglich gewesen.

An – und Abmeldungen zur Gebietskrankenkasse, Dienstzettel und Vereinbarungen waren in Ablichtung dem Schreiben angeschlossen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In dem vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgehaltenen Erörterungsgespräch wurde von der Bw. angegeben, dass sie im Prüfungszeitraum 70 bis 80 Klienten betreut habe. Die Arbeiten reichten von Zusammenstellung der Belege für die Einnahmen – Ausgabenrechnung, für die Buchhaltung, für Umsatzsteuervoranmeldungen, vorkontieren. In der Kanzlei sei bis zum Kalenderjahr 1996 ein Computer zur Eingabe vorhanden gewesen. Ab dem Kalenderjahr 1997 sei schrittweise ein neues EDV – System installiert worden. Für Klienten sei die Kanzleiöffnungszeit von 8:00 bis 14:00 Uhr gewesen. Die Bw. sei während dieser Zeit persönlich in der Kanzlei anwesend gewesen. Die Arbeitszeit von der Bw. und den Angestellten sei sehr variabel gewesen. Die Tätigkeiten konnten auch am Abend durchgeführt werden. Während des Prüfungszeitraumes sei auch eine Halbtagskraft mit 20 Stunden beschäftigt gewesen. Ihr Aufgabengebiet habe die Lohnverrechnung für Klienten und Buchhaltungsarbeiten umfasst. Die Schwiegermutter habe für die Kanzlei die Formulare der Steuererklärungen getippt. Die Tätigkeit sei ca. 2002 eingestellt worden. Die Tätigkeit der Schwiegermutter sei von den Studenten der Fachhochschule – diese müssen ein

Fachpraktikum absolvieren – übernommen worden. Herr G habe Belege sortiert und Zusammenstellungen für die Einnahmen – Ausgabenrechnungen gemacht. Die Auftragerteilung sei telefonisch erfolgt und im Wesentlichen dann, wenn die Klienten die Belege gebracht hätten. Dies habe auch sehr kurzfristig sein können. Wegen eines Augenleidens sei die Tätigkeit von Herrn G Ende 2000 eingestellt worden. Die Geschwister P hätten nur während der Angestelltenverhältnisse in der Kanzlei gearbeitet, danach seien die Arbeiten nicht mehr in der Kanzlei durchgeführt worden. Die Tätigkeit für die Kanzlei sei von den Geschwistern P ca. 2002 beendet worden. Die Problematik der familienhaften Mitarbeit habe sich durch die Umstellung auf das EDV – System in der Kanzlei ergeben.

Vom Finanzamt wurde angeführt, dass aus den vorgelegten Verträgen Arbeitsbeginn und Ende nicht hervorgehe und dadurch nicht ersichtlich sei wie sichergestellt werden sollte, auf welche Weise die Beschäftigten bei einer Arbeitserbringung nach Arbeitsanfall bzw. bei Aufträgen nach Bedarf gerade die jeweils vereinbarten Wochen bzw. Monatsarbeitstunden erbringen hätten sollen um damit den Bedarf auch Punktgenau abdecken zu können. Da auch bei keinen der Beschäftigten eine Vereinbarung für den Fall existiere, dass die tatsächlich erbrachte Arbeitszeit unter oder über der vereinbarten Arbeitszeit liege, würden sämtliche Dienstverträge keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und außerdem einem Fremdvergleich nicht stand halten.

Zu diesem Vorbringen wurde von der Bw. festgestellt, dass es eine Durchrechnung der Arbeitszeit gegeben habe und die Fremdüblichkeit bereits zu Beginn der Leistung gegeben gewesen sei. Außerdem habe eine betriebliche Veranlassung bestanden und es seien konkrete Leistungskriterien nach festen Stundensätzen honoriert worden. Nach Meinung der Bw. sei in den Verträgen die Arbeit umschrieben gewesen, ebenso die Bezahlung, die direkt erfolgt sei. Dies sei in der Kanzlei üblich gewesen. Zur Fremdüblichkeit wurde von der Bw. vorgebracht, dass die Leistungen der Angestellten nicht mit dem Aufgabengebiet und der Bezahlung der Geschwister P und ihren Kindern vergleichbar gewesen seien. Als familienhafte Mitarbeit sei nach Meinung der Bw. zB Fenster putzen anzusehen, nicht aber die Mithilfe in der Buchhaltung. Diesfalls würden diese Personen eine Leistung erbringen und als Gegenleistung ein Gehalt oder Honorar erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw. ist als selbständige Steuerberaterin tätig und betreute im Prüfungszeitraum 70 bis 80 Klienten. Die Arbeit umfasste die Zusammenstellung der Belege für die Einnahmen – Ausgabenrechnung, Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen diverse Buchhaltungsarbeiten und dgl. Im Betrieb der Bw. war in den streitähnlichen Jahren eine Dienstnehmerin mit 20 Wochenstunden beschäftigt. Ihre Tätigkeit war die Durchführung der Lohnverrechnung für Klienten und auch Buchhaltung. Hilfsarbeiten wie zB. Belege ordnen, kopieren, Ablage und tippen der Steuererklärungsformulare wurden von Familienmitgliedern und Bekannten der Bw. ausgeführt. Ab dem Kalenderjahr 1997 wurde schrittweise ein neues EDV – System in der Kanzlei installiert.

Im Unternehmen der Bw. hat eine Betriebsprüfung stattgefunden. Laut Bericht wurden die von der Bw. in ihren Steuererklärungen geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen und für Gehälter zum Teil nicht als Betriebsausgaben anerkannt, da die Honorarzahlungen an nahe Angehörige (Ehemann, Schwiegermutter und Kinder) sowie langjährige Freunde der Familie erfolgt sind. Im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung sind Ablichtungen der Konten betreffend Fremdleistungen, Ablichtungen von handschriftlichen Stundenaufzeichnungen (A, E), EDV – mäßig erfasste Stundenaufstellungen über durchgeführte Kanzleiarbeiten von A und B sowie handschriftliche Aufstellungen über Arbeitsleistungen des Ehemannes enthalten. Mit der von der Bw. eingebrachten Berufung wurden die EDV – Listen über die Stundenaufstellung mit Bezeichnung der durchgeführten Tätigkeiten von H, D und C nachgereicht. Ebenfalls vorgelegt wurden Ablichtungen von Aufzeichnungen des G sowie Stundendurchrechnungsunterlagen und Lohnnebenkostenabrechnungen. Ablichtungen von An – und Abmeldungen zur Krankenkasse sowie Ablichtungen der Dienstzettel von C, D, A, B und Vereinbarungen von C, D, H und F wurden mit Schreiben vom 4. September 2001 (Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers) dem Finanzamt übermittelt.

Nach den Ausführungen in der Berufung bzw. nach dem Vorbringen im Erörterungsgespräch ist die Bw. im Wesentlichen der Auffassung, dass eine betriebliche Veranlassung zur Durchführung der Arbeiten bestanden habe und dass konkrete Leistungskriterien nach festen Stundensätzen honoriert worden seien. Außerdem seien die durchgeführten Tätigkeiten nicht als familienhafte Mitarbeit anzusehen, da zB in der Mithilfe in der Buchhaltung eine Leistung zu erblicken sei, der eine Gegenleistung - nämlich die Bezahlung - gegenüberstehe.

Das Finanzamt vertritt die Rechtsansicht, dass die vorgelegten Vereinbarungen bzw. Dienstzettel nicht den Kriterien der von der Judikatur aufgestellten Grundsätze zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Außerdem sei mit E und G nur ein mündlicher Vertrag abgeschlossen worden. Weiters ist das Finanzamt der

Meinung, dass Art und Umfang der tatsächlich erbrachten Arbeitsleistungen nicht nachgewiesen worden sei, da keine Arbeitskonzepte und die Stundenaufzeichnungen nur teilweise vorgelegt worden seien. Außerdem enthalten die vorgelegten Aufzeichnungen nur eine allgemeine Umschreibung wie Bürohilfsarbeiten, EDV – Hilfsarbeiten, Buchhaltungshilfsarbeiten.

Rechtliche Erwägungen:

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

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind. Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art Splitting ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermeiden suchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Ertragsteuerliche Auswirkungen können sich aus den verschiedensten Vertragsbeziehungen ergeben. Eine häufige Form ist die Mitarbeit im Betrieb (familienhaftes Verhältnis, Dienst – bzw. Werkvertrag). Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. Doralt/Renner, EStG, Kommentar, § 2, Tz 158, Tz 158/1, Tz 160).

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Die Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Das Kriterium klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat.

Maßgeblich für den Fremdvergleich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz 161, Tz 163, Tz 165 und die angeführte Judikatur).

Bei Leistungen im Familienverband (familienhafte Mitarbeit) sind aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahme; maßgeblich sind regelmäßig andere Beweggründe, zB Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse, Erwerb von Erfahrungen oder Erweis der Tauglichkeit für die erwartete Position als künftiger Nachfolger in der Führung des elterlichen Unternehmens. Bei einer derartigen Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung sind dadurch veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Ein familienhaftes Verhältnis liegt zB vor, wenn ein Kind im Betrieb der Eltern ohne rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind, sondern die Höhe des Taschengeldes nach ihrem Ermessen bestimmen. Zahlungen für Aushilfstätigkeiten sind jedoch nicht schon deshalb keine Betriebsausgabe, weil die Kinder familienrechtlich hiezu verpflichtet sind. Entscheidend ist, ob die verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch Inhalt einer mit einem Fremden zu begründenden Vereinbarung sein können (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz 167).

An Hand dieser von der Judikatur geforderten Kriterien ist im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob die abgeschlossenen Vereinbarungen den Anforderungen entsprechen und die geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können.

G und E:

Unbestritten ist, dass die Bw. mit G und E keine schriftlichen Vereinbarungen bzw. Dienstverträge abgeschlossen hat. Nach den Ausführungen der Bw. sind die Aufträge mündlich bzw. telefonisch erfolgt. Aus dem Konto Fremdhonorare, welche in Ablichtung im Arbeitsbogen der Betriebspflege abgelegt sind, geht hervor, dass zB im Kalenderjahr 1997 an G am 16. 6. S 3.300,00, am 25. 9. S 3.400,00, und am 27. 11. S 3.300,00 ausbezahlt worden sind. Mit der Berufung wurden Ablichtungen der Aufzeichnungen von G vorgelegt. Diese Aufzeichnungen enthalten zB am 27. 11. 5 Namen, die durchgeföhrte Tätigkeit (zB Zusammenstellung, Rechenkontrolle), die Stundenanzahl je Klient, sowie die Gesamtstundenanzahl (16,5) und den auszubezahlenden Betrag (3.300,00). An welchen Tagen und zu welcher Uhrzeit diese Arbeiten durchgeföhrt worden sind, darüber sind in den Aufzeichnungen keine Angaben enthalten. Wenn auch von der Bw. vorgebracht wird, dass die Arbeiten nach Arbeitsanfall vergeben worden sind, kann dies aus den vorliegenden Aufzeichnungen nicht entnommen werden. Ungewöhnlich ist auch, dass die Bezahlung nicht sofort nach Beendigung jeder Arbeit erfolgt ist, sondern wie zB im Kalenderjahr 1997 dreimal jährlich.

Für E wurden zur Dokumentation der am Konto Fremdhonorare aufscheinenden Beträge zB für das Kalenderjahr 1997 zwei handschriftliche Belege, für das Kalenderjahr 1998 ein handschriftlicher Beleg und für das Kalenderjahr 1999 zwei handschriftliche Belege vorgelegt. Laut Konto Fremdhonorare wurden an E im Kalenderjahr 1997 nahezu monatlich Beträge ausbezahlt. Die handschriftlichen Belege enthalten Klientennamen, die verrichtete Tätigkeit (Erklärung, Kontieren) und die Stundenanzahl je Klient, sowie die Gesamtstundenanzahl. Diese handschriftlichen Aufzeichnungen enthalten keine Datumsangaben und keine Zeitangaben, wann die jeweiligen Arbeiten verrichtet worden sind. Diese handschriftlichen Belege weisen auch keine fortlaufende Nummerierung auf.

Die von G und E verrichteten Tätigkeiten fallen üblicherweise laufend in einer Steuerberatungskanzlei an. Für die Erstellung von Steuererklärungen ist je nach Umfang und Größe eines Betriebes unzweifelhaft ein Arbeitsaufwand erforderlich. Dieser Arbeitsaufwand kann sehr unterschiedlich sein, je nachdem wie die Klienten ihre Unterlagen dem Steuerberater übergeben. Wenn von der Bw. vorgebracht wird, dass die Arbeiten nach Bedarf und Arbeitsanfall vergeben worden sind, so muss ihr entgegengehalten werden, dass davon auszugehen ist, dass in einer Steuerberatungskanzlei laufend Arbeiten anfallen. Sei es die

Durchsicht von Belegen, die Zusammenstellung von Belegen für die Einnahmen – Ausgabenrechnung, die Erstellung einer Buchhaltung oder das Ausfüllen der Steuererklärungen oder auch die Beratungstätigkeit in Steuerfragen der Klienten. Dies bedeutet, dass unbestritten zur Durchführung der Arbeiten Personal benötigt wird. Wenn von der Bw. zur Bewältigung des Arbeitsanfalls Familienmitglieder bzw. nahestehende Personen herangezogen werden, müssen für die steuerliche Anerkennung der Vertragsverhältnisse, die von der Judikatur entwickelten Kriterien vorliegen. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates liegen diese Kriterien bei den von der Bw. mit G und E getroffenen Vereinbarungen nicht vor. Bei mündlichen Vereinbarungen müssen nach der Rechtsprechung die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Auch ein Fremdvergleich ist nicht möglich, da keine schriftlichen Verträge vorliegen. Dem Finanzamt ist daher zuzustimmen, wenn es die Ausgaben nicht anerkannt hat.

F:

F hat laut den im Arbeitsbogen abgelegten handschriftlich erstellten Aufstellungen für die Bw. in den Kalenderjahren 1997 (29., 30. Jänner, 27. Februar), 1998 (am 29. Jänner, 28., 29. und 30. September) und 1999 (am 10., 12. April und 28., 29. September) diverse Arbeiten am Computer (Installationen, Up - Dates, Aufstellung, Rücksicherungen) durchgeführt. Aus den Aufstellungen ist ersichtlich, dass die Arbeiten meist zwischen 18:00 und 23:30 durchgeführt worden sind und dass pro Stunde im Kalenderjahr 1997 S 700,00 und ab dem Kalenderjahr 1998 S 800,00 von F in Rechnung gestellt worden sind. Auf dem Konto Fremdhonorare sind die in Rechnung gestellten Beträge angeführt. Im Zuge der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde von der Bw. die mit F abgeschlossene Vereinbarung nachgereicht. Diese Vereinbarung wurde von F am 29. Jänner 1997 unterzeichnet. Das Formular der Vereinbarung ist ein Vordruck (GK II/1994) für ein Dienstverhältnis mit Angaben zur Person, Gehaltseinstufung, Kollektivvertrag und dgl. Auf dem Vordruck sind die Arbeitstage der Computerarbeiten der Kalenderjahre 1997, 1998 und 1999 und der Stundensatz angegeben. Zu den Computerarbeiten wurde von der Bw. in der Berufung vorgebracht, dass sie ihren Ehemann F dann beauftragt habe, wenn nach einem Computerabsturz eine Fremdfirma nicht so rasch hätte kommen können. Vom Finanzamt wurde im Arbeitsbogen festgehalten, dass F eine technische – kaufmännische Ausbildung hat und bei der Firma X angestellt ist.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates kann dem Vorbringen der Bw. dass sie ihren Ehemann für Instandsetzungsarbeiten am Computer herangezogen hat, wenn eine Fremdfirma nicht so rasch hätte kommen können schwer entgegen getreten werden. Dass der

Ehemann über technische Kenntnisse verfügt um die Arbeiten durchführen zu können, wurde vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt. Da die Arbeiten am Abend bzw. in der Nacht durchgeführt worden sind, besteht nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel, dass die Leistung vom Ehemann auch tatsächlich erbracht worden ist. Es ist auch durchaus nachvollziehbar, dass die Arbeiten rasch erfolgen sollten, damit am nächsten Tag der Computer von der Bw. benutzt werden konnte. Eine Vergabe der Arbeiten an eine Fremdfirma wäre sicher mit mehr Einsatzausfall des Computers verbunden gewesen, da eine Fremdfirma erfahrungsgemäß kurzfristig bzw. so spät am Abend kein Personal zur Verfügung gestellt hätte. Überdies ist anzumerken, dass auch eine Fremdfirma Kosten in Rechnung gestellt hätte, welche unter Umständen höher hätten sein können, da üblicherweise Fremdfirmen Wegzeiten und auch Zuschläge für in der Nacht durchgeführte Arbeiten verrechnen. Wenn vom Finanzamt im Vorlagebericht zum Ausdruck gebracht wird, dass es Bedenken gegen die Glaubhaftigkeit der Vereinbarung hegt, weil auf der Vereinbarung alle Tage angeführt sind, wird diese Auffassung vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt. Durch die handschriftlichen Unterlagen, welche während der Prüfung vorgelegt worden sind und sich im Arbeitsbogen befinden, wird es als erwiesen angesehen, dass die Vereinbarung betreffend der durchzuführenden Arbeiten zwischen der Bw. und ihrem Ehemann tatsächlich bestanden hat. Dass die Höhe der in einem Jahr jeweils insgesamt ausbezahlten Beträge an der für Arbeitnehmer „steuerfreien Zuverdienstgrenze“ angepasst ist, ist kein außergewöhnlicher Umstand. Diese Vorgehensweise ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung durchaus als üblich anzusehen. Eine große Anzahl von Personen orientiert sich bei einer durchgeführten Nebenbeschäftigung an die vom Gesetzgeber eingeführten „steuerfreien Zuverdienstgrenzen“. Der geltend gemachte Aufwand von S 10.000,00 je Kalenderjahr ist als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

B:

B war im Kalenderjahr 1999 15 Jahre alt und Schülerin. Laut Dienstzettel ist sie seit 1. Juni 1999 Arbeitnehmerin der Bw. Als vorgesehene Verwendung ist am Dienstzettel Bürohilfsarbeiten und einfache Buchhaltungsarbeiten vermerkt. Die monatliche Arbeitszeit ist mit 17 Stunden und das Gehalt mit S 1.530,00 angegeben. Am 1. Juni 1999 erfolgte auch die Anmeldung bei der Krankenkasse. Mit 1. Juli 1999 erfolgte eine Abmeldung bei der Krankenkasse und gleichzeitig eine Neuanmeldung mit einem monatlichen Gesamtbezug von S 5.670,00 für 25 Stunden die Woche. Am 3. September 1999 erfolgte bei der Krankenkasse eine Ummeldung auf ein monatliches Entgelt von S 2.250,00 für 25 Stunden im Monat. Außerdem wurde das Lohnkonto und Stundenlisten vorgelegt. Auf der Stundenliste ist das Datum, die durchgeführte Arbeit zB 8. Juni 1999 Belege ordnen und die Anzahl der Stunden 1 angeführt. Nach der Stundenliste war B 17 Stunden im Juni, je 63 Stunden im Juli und

August, 24 Stunden im September, 13 Stunden im Oktober und 27 Stunden im November für die Bw. tätig. Am Lohnkonto ist ein Stundensatz von S 90,00 angeführt. Da B im Kalenderjahr 1999 Schülerin war, ist davon auszugehen, dass die Arbeiten, ausgenommen der Ferienmonate Juli und August, in der Freizeit durchgeführt worden sein mussten. Vergleicht man die Stundenanzahl der Krankenkassenanmeldung mit der Anzahl der Stunden auf der erstellten Stundenliste, ist ersichtlich, dass die Stunden nicht übereinstimmen. Im September wurden nach der Stundenliste 24, im Oktober 13, im November 27 und im Dezember keine Stunden angeführt. Auf Grund dieser Differenzen hält die getroffene Vereinbarung nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates einem Fremdvergleich nicht stand. Eine familienfremde Person wäre nach dem Vertragsinhalt zur Leistung von 25 Stunden im Monat verpflichtet gewesen. Außerdem geht aus der Vereinbarung nicht hervor, wenn Mehrleistungen erbracht werden, wie diese abgegolten werden sollten. Auffallend ist auch, dass die tägliche Stundenanzahl zwischen 1 und 1,5 Stunden betragen hat. Eine fremde Person, auch wenn sie nur geringfügig beschäftigt ist, wird eine tägliche Arbeitszeit von einer Stunde ablehnen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung wird bei Eingehen eines Dienstverhältnisses zumeist auch der Umstand berücksichtigt, dass zum Erreichen des Arbeitsplatzes ein Zeitaufwand notwendig ist. Im Regelfall arbeiten geringfügig beschäftigte Personen ein oder zwei Tage in der Woche oder haben eine tägliche Arbeitszeit von zumindest 4 Stunden. Von der Berufungsbehörde wird nicht in Abrede gestellt, dass die Tochter der Bw. durchaus in der Lage gewesen ist, einfache Büroarbeiten zu verrichten, zumal in diesem Alter auch Lehrlinge für einen Beruf ausgebildet werden. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wäre nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates die mit der Tochter getroffene Vereinbarung aber mit einem Familienfremden nicht in dieser Form – mit einer durchschnittlich täglichen Arbeitszeit von einer Stunde - abgeschlossen worden.

In den Sommerferien ist es als durchaus üblich anzusehen, dass Kinder einen Ferialjob nachgehen. Der Gehaltsaufwand in den Monaten Juli und August für B beträgt laut Lohnkonto inclusive anteiliger Sonderzahlung S 13.230,00 (mtl S 5.670,00 /SZ S 1.890,00). Dieser Betrag ist als Betriebsausgabe anzuerkennen. Laut BP – Bericht Tz 13 wurde für B im Kalenderjahr 1999 der Lohnaufwand in Höhe von S 18.697,00 nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Der Differenzbetrag von S 5.467,00 (S 18.697,00 abzüglich S 13.230,00) ist zufolge Nichtanerkennung des Vertragsverhältnisses nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig und daher dem Gewinn hinzuzurechnen.

A:

Für A wurden Ablichtungen der Lohnkonten 1997, 1998 und 1999, handschriftliche Aufstellungen der in den streitanhängigen Kalenderjahren geleisteten Stunden und Urlaube

und eine Aufstellung der Stunden in Tabellenform mit Angabe des Datums, der durchgeführten Arbeiten und der Stundenanzahl des Kalenderjahres 1999 vorgelegt. Außerdem wurden 3 Dienstzettel, Anmeldungen, Abmeldungen Änderungsmeldungen zur Wiener Gebietskrankenkasse für A übermittelt.

A war im Kalenderjahr 1997 16 Jahre alt und Schüler des TGM. Laut Dienstzettel (Formular für Angestellte bei Wirtschaftstreuhänder) hat das Arbeitsverhältnis bei der Bw. am 1. Februar 1997 begonnen. Als vorgesehene Verwendung ist am Dienstzettel „allgemeine Kanzleiarbeiten, EDV – Arbeiten, Bürohilfsarbeiten“ angeführt. Die wöchentliche Arbeitszeit ist mit 9 Stunden angegeben. Das monatliche Bruttoentgelt beträgt S 3.510,00. Dieses Bruttoentgelt ist auch am Lohnkonto des Kalenderjahres 1997 zuzüglich der Sonderzahlungen (Juni und Dezember je S 3.217,50) angeführt. Im August erfolgte laut Änderungsmeldung der Krankenkasse eine Ummeldung auf 63 Monatstunden mit einem Bruttobezug von S 5.670,00. Für Februar und März 1997 befinden sich im Arbeitsbogen handschriftliche Aufzeichnungen. Aus diesen ist das Datum, die durchgeführte Arbeit und Stundenanzahl (zB 3. 3. Y Ablage 1,5, Post 0,5) ersichtlich. Am Konto Fremdhonorare 1997 ist am 27. Jänner 1997 für A ein Betrag von S 3.700,00 ausgewiesen. Dieses Honorar wurde für die Erstellung von diversen Excel Tabellen geleistet. Weitere Unterlagen für das Kalenderjahr 1997 sind nicht vorgelegt worden.

Für das Kalenderjahr 1998 befindet sich im Arbeitsbogen eine handschriftliche Stundenaufstellung für den Monat Juni. Am Lohnkonto für 1998 sind Bezüge für Jänner bis Juni ausgewiesen. Laut Änderungsmeldung der Krankenkasse vom 2. Jänner 1998 wurde für Jänner 1998 das Entgelt auf S 1.900,00 und die Stundenanzahl auf 22 Monatstunden herabgesetzt. Laut Änderungsmeldung vom 2. März 1998 der Krankenkasse erfolgte ab Februar 1998 eine Erhöhung der Arbeitszeit auf 40 Stunden im Monat mit einem Bezug von S 3. 800,00. Am 22. Juni 1998 erfolgte die Abmeldung des Beschäftigungsverhältnisses mit 30. Juni 1998 bei der Krankenkasse. Am 30. Juli und am 30. Dezember 1998 sind am Konto Fremdhonorare je S 3.800,00 für A ausgewiesen.

Für das Kalenderjahr 1999 wurde ein Dienstzettel und für den Monat August 1999 ein weiterer Dienstzettel vorgelegt. Als vorgesehene Verwendung sind diverse Bürohilfsarbeiten und EDV – Arbeiten angeführt. Die monatliche Arbeitszeit ist mit 22 Stunden angegeben. Das Bruttoentgelt mit S 2.090,00. Am Lohnkonto 1999 ist von Jänner bis Juni dieser Betrag angeführt. Im August 1999 wurde die wöchentliche Stundenanzahl auf 40 und das Bruttoentgelt auf S 10.500,00 erhöht. Diese Angaben sind auch auf den Krankenkassenmeldungen ersichtlich. Laut Anmeldung zur Krankenkasse wurde das Beschäftigungsverhältnis ab 1. September mit monatlich 37 Stunden und einem Entgelt von S 3.515,00 fortgesetzt. Dies geht auch aus dem Lohnkonto hervor. Für das Kalenderjahr 1999

ist eine Stundenaufstellung in Tabellenform unter Angabe der durchgeführten Arbeiten und der Stundenanzahl im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung enthalten. Aus dieser Stundenaufstellung ist zu entnehmen, dass die laut Dienstzettel vereinbarte Stundenanzahl von 22 bzw. von 37 Stunden nicht eingehalten wurde. So wurden zB im Februar 16 Stunden, im April und Mai 21 Stunden, im Juni 20 Stunden, im September und Oktober 34 Stunden, im November 39,5 Stunden und im Dezember 9,5 Stunden angegeben. Im August wurden 156 Stunden bis zum 21. August angeführt. Die an den Arbeitstagen angeführte Stundenleistung ist auch sehr unterschiedlich, sie beträgt von 0,5 bis zu 3,5 Stunden.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist grundsätzlich davon auszugehen, dass, da A in den streitähnlichen Jahren Schüler war, die Arbeiten in der Freizeit durchgeführt worden sein mussten. In der Regel haben Schüler auch Aufgaben zu machen, die einen Zeitaufwand benötigen. Außerdem ist die Stundenanzahl in einem TGM erfahrungsgemäß höher als zB in einem Gymnasium, da auch Praxisstunden zum Unterricht gehören, sodass oftmals auch an Nachmittagen Unterricht stattfindet. Auch wenn die wöchentliche Stundenanzahl durchaus dem einer geringfügigen Beschäftigung entspricht, darf nicht außer Acht gelassen werden, dass die Arbeiten neben Schule und Freizeit erfolgt sein müssen. Es wird von der Berufungsbehörde nicht in Zweifel gezogen, dass der Sohn der Bw. in der Lage gewesen ist einfache Büroarbeiten bzw. EDV – Arbeiten durchzuführen. Es wird aber in Abrede gestellt, dass ein Familienfremder eine tägliche Arbeitszeit von einer halben Stunde oder ein oder zwei Stunden akzeptiert hätte. Eine fremde Person hätte eine festgeschriebene tägliche Arbeitszeit oder einen fixen Wochenarbeitstag. Der Bw. ist zwar zuzustimmen, dass es ihr als Betriebsinhaberin frei steht, wie sie den betrieblichen Ablauf gestaltet und nach welchen Kriterien sie ihr Personal auswählt. Für die Abzugsfähigkeit von Lohnzahlungen oder Honoraren an Familienmitglieder als Betriebsausgaben ist jedoch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu beachten. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates wären die mit dem Sohn getroffenen Vereinbarungen nicht mit einem Fremden abgeschlossen worden.

In den Ferienmonaten Juli und August ist es nach der allgemeinen Lebenserfahrung üblich, dass manche Schüler, um ihr Taschengeld aufzubessern, einen Ferialjob nachgehen. Die von der Bw. in diesen Monaten ausbezahlten Beträge an ihren Sohn sind als Betriebsausgaben anzuerkennen. Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befinden sich Zusammenstellungen - nach Jahren aufgegliedert – der Gehaltszahlungen für A. Die Summe der Gehaltszahlungen beträgt im Kalenderjahr 1997 S 46.252,00, im Kalenderjahr 1998 S 24.700,00 und im Kalenderjahr 1999 S 43.149,00. In den Kalenderjahren 1997 und 1999 sind in den angeführten Beträgen auch die Gehaltszahlungen für die Ferienmonate Juli und August

enthalten. Nach dem BP – Bericht Tz 13 sind folgende Beträge (in Schilling) von den Betriebsausgaben ausgeschieden worden:

Nichtanerkannter Lohnaufwand

| Jahr | 1997 | 1998 | 1999 |
|-------------|-----------|-----------|-----------|
| Lohnaufwand | 38.025,00 | 24.700,00 | 33.043,00 |

Da die abgeschlossenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht Stand halten, sind die Gehaltszahlungen – außer in den Ferienmonaten – nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Von der Bw. wurde in der Berufung angeführt, dass die von der Betriebsprüfung ermittelten Beträge nicht richtig seien. Nach nochmaliger Durchsicht der Unterlagen sind folgende Gehaltszahlungen nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen:

Nichtanerkannter Lohnaufwand laut Berufungsentscheidung

| Jahr | 1997 | 1998 | 1999 |
|-------------|-----------|-----------|-----------|
| Lohnaufwand | 36.135,00 | 24.700,00 | 30.953,00 |

C und D:

Für C und D wurden für das Kalenderjahr 1997 je ein Lohnkonto, ein Dienstzettel für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern, eine Stundenaufstellung für Jänner 1997 (PC-Umstellungsarbeiten, Installationen) und eine Anwesenheitsliste für Februar bis November unter Angabe des Datums und der Stundenanzahl sowie der durchgeführten Arbeiten (nur für Februar) vorgelegt. Am Dienstzettel ist bei vorgesehener Verwendung Bürohilfs – und Buchhaltungshilfsarbeiten bzw. bei D Bürohilfsarbeiten und EDV Hilfsarbeiten angegeben. Das monatliche Bruttogehalt ist mit S 3.510,00 und die wöchentliche Arbeitszeit mit 9 Stunden angeführt. Laut der Anwesenheitsliste beträgt die monatliche Stundenanzahl 39. C hat im August 63 und im November 14 angegeben. Im Dezember wurden von C keine Stunden geleistet, laut Lohnkonto aber ein Gehalt von S 3.510,00 ausbezahlt. D hat im November an 4 Tagen und im Dezember an 2 Tagen insgesamt 16 Stunden angeführt. Im November sind 2 Wochen Urlaub angegeben. Die Dienstverhältnisse wurden laut Dienstzettel am 31. Dezember beendet.

Für die Kalenderjahre 1998 und 1999 wurden Vereinbarungen (Formular GK II/1994) vorgelegt. Aus diesen Vereinbarungen geht hervor, dass C und D als neue Selbständige einen Stundenlohn von S 200 für diverse Buchhaltungsvorbereitungsarbeiten bzw. EDV - Arbeiten erhalten. Auf dem Konto Fremdhonorare – welche im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung aufliegen – sind in den Kalenderjahren 1998 und 1999 für C und D Beträge ausgewiesen. Die

Höhe der Beträge und das jeweilige Datum stimmen mit den von der Bw. im Zuge des Verfahrens übermittelten Zusammenstellungen bzw. Stundenaufstellungen überein. Diese Aufstellungen enthalten die in einem Monat geleistete Stundenanzahl und die durchgeführten Arbeiten wie zB für D am 10. 12. 1999 Bilanzkonzepte, Beilagenkonzepte, die Angabe von 6 Namen, die Arbeitszeit (19 Stunden) und den Betrag (S 3.800,00). Im Erörterungsgespräch wurde von der Bw. dargelegt, dass die Arbeiten nicht mehr in der Kanzlei durchgeführt worden seien.

C war im Kalenderjahr 1997 18 Jahre und D 16 Jahre alt. Beide sind im Kalenderjahr 1997 zur Schule gegangen. Dies bedeutet nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates, dass die angegebenen Arbeiten neben den Schulaufgaben in der Freizeit durchgeführt worden sein mussten. Nach den Dienstzetteln war eine wöchentliche Arbeitszeit von 9 Stunden vereinbart. Aus der Anwesenheitsliste des Kalenderjahres 1997 ist zu entnehmen, dass die Arbeitszeit pro angeführtem Datum 3 Stunden, am 11. und 19. Februar 2 Stunden betragen hat. Die Monatsarbeitszeit hat 39 Stunden betragen. In welcher Form die Mehrarbeitsleistungen abgegolten worden sind, wurde nicht dargelegt. Für Dezember 1997 sind von C laut Anwesenheitsliste keine Stunden und von D 4 Stunden für die Kanzlei aufgezeichnet worden. Laut Lohnkonten wurden das vereinbarte Gehalt und die Sonderzahlung ausbezahlt. Dass im Dezember von C und von D Urlaub konsumiert worden ist oder dass wegen Krankheit die Arbeit nicht verrichtet werden konnte, lässt sich den vorgelegten Aufzeichnungen nicht entnehmen. Aus den zum größten Teil identischen Anwesenheitslisten geht nur die Stundenanzahl, nicht aber deren zeitliche Lagerung hervor. Es erscheint unglaublich, dass Schüler, welche nach der allgemeinen Lebenserfahrung auch Schulaufgaben zu machen haben, in ihrer Freizeit einer regelmäßigen Beschäftigung nachgehen. Es wird nicht in Zweifel gezogen, dass C und D in der Lage gewesen sind einfache Bürohilfsarbeiten auszuführen. Gibt es doch eine Vielzahl Jugendlicher gleichen Alters, die für einen Beruf ausgebildet werden und die dieselben Tätigkeiten verrichten. Der wesentliche Unterschied ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates aber, dass Jugendliche, welche in einem Lehr – oder Ausbildungsverhältnis stehen, diese Berufstätigkeit nicht in ihrer Freizeit ausüben, sondern in der Arbeitszeit.

D hat auch in den Kalenderjahren 1998 und 1999 die Schule (HTL) besucht. C war im Kalenderjahr 1998 noch Schülerin. Im Herbst 1999 hat sie ein Studium aufgenommen. Dies geht aus einer vom Prüfungsorgan durchgeführten Abfrage im Abgabeninformationssystem - welche im Arbeitsbogen aufliegt- hervor. Dies bedeutet, dass die angegebenen Arbeiten neben dem Schulbesuch verrichtet worden sein mussten. Wie bereits ausgeführt, erscheint es unglaublich und der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechend, dass Schüler neben den Schulaufgaben in ihrer Freizeit einer regelmäßigen Beschäftigung nachgehen. Es wird

zwar nicht in Abrede gestellt, dass D und C in der Lage gewesen sind, einfache EDV - Arbeiten bzw. Bürohilfsarbeiten zu verrichten. Aus den für die Kalenderjahre 1998 und 1999 vorgelegten Vereinbarungen geht hervor, dass D und C als neue Selbständige nach Bedarf für die Bw. tätig werden sollten. Im Erörterungsgespräch hat die Bw. angegeben, dass die Arbeiten je nach Arbeitsanfall vergeben aber nicht in der Kanzlei durchgeführt worden sind. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist es nicht nachzuvollziehen, dass Büroarbeiten bzw. einfache Buchhaltungsarbeiten von den Jugendlichen in deren Wohnung verrichtet worden sind. Gerade einfache Arbeiten fallen üblicherweise laufend in einer Steuerberatungskanzlei an und es erscheint naheliegend, dass diese einfachen Arbeiten in der Kanzlei erledigt werden. Wenn auch die Organisation des Kanzleibetriebes der Bw. obliegt bzw. wie und mit welchem Personal sie den Arbeitsanfall bewältigt, muss ihr entgegen gehalten werden, dass Vereinbarungen bzw. Verträge mit Nahestehenden einem Fremdvergleich stand halten müssen. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates wären die Vereinbarungen mit familienfremden Personen bzw. mit Schülern gleichen Alters nicht in der Form – Verrichtung der Arbeiten außerhalb der Kanzlei - getroffen worden.

Wie aus der im Arbeitsbogen erfolgten Zusammenstellung der Ausgaben für D und C ersichtlich ist, wurden Gehalts bzw. Honorarzahlungen auch in den Ferienmonaten Juli und August ausbezahlt. In den Schulferien ist es durchaus üblich, dass Schüler einem Ferialjob nachgehen. Diese Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Mangels Anerkennung der Vertragsverhältnisse sind daher als Betriebsausgaben folgende Beträge nicht abzugsfähig (Beträge in Schilling):

Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben

| | 1997 | 1998 | 1999 |
|---|-----------|-----------|-----------|
| C | 36.135,00 | 36.700,00 | 22.500,00 |
| D | 36.855,00 | 29.650,00 | 14.900,00 |

H:

Mit H wurde am 1. Februar 1999 eine Vereinbarung als neuer Selbständiger für EDV und PC Hilfsarbeiten und einem Stundensatz von S 200,00 abgeschlossen. Die vorgelegte Stundenaufstellung enthält die Stundenanzahl pro Kalendermonat (von Februar bis Dezember 1999), den Betrag und die durchgeföhrten Arbeiten (zB 29. April Beil. Konzepte Klienten, Datensicherung an allen Comp. 18 Stunden, S 3.600,00). Weitere Angaben sind aus der Stundenliste nicht zu entnehmen.

H war im Kalenderjahr 1999 15 Jahre alt und hat die Schule besucht. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung haben Schüler auch Aufgaben zu erledigen. Für die Erledigung von Hausaufgaben ist je nach Begabung des Schülers ein geringerer oder höherer Zeitaufwand notwendig. Die für die Bw. verrichteten Arbeiten müssen daher neben den Schulaufgaben in der Freizeit durchgeführt worden sein. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates entspricht es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Schüler in diesem Alter neben dem Schulbesuch einer Beschäftigung nachgehen. Es wird nicht in Abrede gestellt, dass H in der Lage gewesen ist, einfache Arbeiten auszuführen. Wie schon obenstehend bei der Tochter der Bw. ausgeführt, werden Jugendliche gleichen Alters oftmals als Lehrling für einen Beruf ausgebildet und sind in der Lage Tätigkeiten zu verrichten, welche den Anforderungen des gewählten Berufes entsprechen. Vertragsverhältnissen mit nahestehenden Personen müssen die von der Judikatur geforderten Voraussetzungen erfüllen, um als Betriebsausgaben anerkannt zu werden. Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass die getroffene Vereinbarung einem Fremdvergleich standhalten muss. Aus der Vereinbarung mit H ist zu entnehmen, dass das Dienstverhältnis als „neue Selbständigkeit“ ab 1. Februar 1999 für EDV – und PC – Hilfsarbeiten abgeschlossen wurde. Bei Fälligkeit des Bezuges ist angeführt, dass eine monatliche Abrechnung nach Fertigstellung erfolgen solle. Bei Einstufung sind S 200,00 angegeben. Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates wäre die Vereinbarung mit einer fremden Person nicht in dieser Form abgeschlossen worden. Die Vereinbarung enthält weder Angaben zum Dienstort und zur Dienstzeit. Eine fremde Person hätte diesem Vertrag bei Fehlen der Angaben zur Arbeitszeit nicht zugestimmt. Eine vertragliche Fixierung der täglichen, wöchentlichen oder monatlichen Arbeitszeit ist im Wirtschaftsleben üblich. Aus der vorgelegten Stundenaufstellung geht hervor, dass die Anzahl der Stunden pro Kalendermonat sehr unterschiedlich sind. Im November wurden 11, im April und Oktober je 18, im Juli und August je 19,25 Stunden angegeben. Eine genaue zeitliche Lagerung wann die Arbeiten durchgeführt worden sind, enthält die Aufstellung nicht. Wenn auch die angegebene monatliche Stundenanzahl laut Stundenaufstellung gering erscheint, kommt man bei 20 Arbeitstagen im Monat im Durchschnitt auf eine Arbeitsstunde pro Tag. Betrachtet man die Arbeitsstunden in den Monaten Juli und August von je 19,25, fällt auf, dass auch in der schulfreien Zeit im Durchschnitt eine Stunde pro Tag die Arbeit verrichtet worden sein musste. Dieser Umstand ist ungewöhnlich. Erfahrungsgemäß werden in den Ferien Ferialjobs zu normalen Arbeitsbedingungen – mit 40 Wochenstunden – angeboten.

Die von der Judikatur geforderten Voraussetzungen zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen sind im vorliegenden Fall nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht gegeben.

Wie aus der vorliegenden Aufstellung hervorgeht, hat H auch in den Ferienmonaten Juli und August Beträge für verrichtete Arbeiten aufgelistet. Ferialjobs werden von den meisten Schülern angenommen, da in der schulfreien Zeit die Möglichkeit gegeben ist, einer Beschäftigung nachzugehen. Diese Beträge sind als Betriebsausgaben – wie schon von der Betriebsprüfung – anzuerkennen.

Mangels Anerkennung der Vereinbarung sind Aufwendungen in Höhe von S 30.000,00 nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Wenn die Bw. mit der Aussage im Erörterungsgespräch, dass die Arbeiten welche die nahestehenden Personen verrichtet haben, in den nachfolgenden Jahren von Studenten der Fachhochschule übernommen worden sind, zum Ausdruck bringen wollte, dass Schüler in der Lage sind, einfache Bürohilfsarbeiten zu verrichten, so muss ihr entgegen gehalten werden, dass in diesem Fall von anderen Voraussetzungen auszugehen ist. Der Besuch einer Fachhochschule ist nach Ablegung der Matura möglich. Wenn Studenten der Fachhochschule im Rahmen ihrer Ausbildung ein Praktikum absolvieren müssen, wird dieses Praktikum im Regelfall nicht neben dem Fachhochschulbesuch sondern in der hochschulfreien Zeit angetreten.

Auf Grund der Ausführungen in dieser Berufungsentscheidung sind folgende Honorare bzw. Gehaltszahlungen (Beträge in Schilling) nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen:

Zusammenstellung

| Jahr | 1997 | 1998 | 1999 |
|-------|------------|------------|------------|
| G | 10.000,00 | 10.000,00 | 10.000,00 |
| E | 30.000,00 | 30.000,00 | 30.000,00 |
| B | | | 5.467,00 |
| A | 36.135,00 | 24.700,00 | 30.953,00 |
| C | 36.135,00 | 36.700,00 | 22.500,00 |
| D | 36.855,00 | 29.650,00 | 14.900,00 |
| H | | | 30.000,00 |
| Summe | 149.125,00 | 131.050,00 | 143.820,00 |

Der Gewinn ist daher wie folgt zu ermitteln (Beträge in Schilling):

Gewinnermittlung

| Jahr | 1997 | 1998 | 1999 |
|---------------------|------------|------------|------------|
| Gewinn lt Erklärung | 749.593,00 | 747.281,00 | 686.216,00 |
| Hinzurechnung | 149.125,00 | 131.050,00 | 143.820,00 |
| Gewinn neu | 898.718,00 | 878.331,00 | 830.036,00 |

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 17. Februar 2011