

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Hubert Engstler, Zelfenstraße 24a Tür 1, 6774 Tschagguns, über die Beschwerde vom 15. Juni 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Feldkirch vom 26. Mai 2015 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO und betreffend Einkommensteuer der Jahre 2012 und 2013

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.
2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	29.753,64 Euro
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-14.741,76 Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	15.011,88 Euro
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, (Topf-Sonderausgaben)	-730,00 Euro
Kirchenbeitrag	-200,00 Euro
Verlustabzug	-11.258,91 Euro
Einkommen	2.822,97 Euro

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	0,00 Euro
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 Euro
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00 Euro
Einkommensteuer	0,00 Euro
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00 Euro

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 lit. b BAO als gegenstandslos erklärt.

Gegen dieses Erkenntnis bzw. diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 bzw. und Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der am ***7*** verstorbene Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.) erzielte in den Streitjahren 2012 und 2013 neben Einkünften aus Gewerbebetrieb solche aus Vermietung und Verpachtung, wobei im Rahmen letzterer unter dem Titel „übrige Werbungskosten“ unter anderem Lohnaufwendungen für die Ehegattin in Höhe von 26.843,21 Euro für das Jahr 2012 und in Höhe von 26.279,43 Euro für das Jahr 2013 geltend gemacht wurden.

Nach einer erklärungsgemäßen Veranlagung der Einkommensteuer 2012 mit Bescheid vom 10. Juli 2014 wurde dieser Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO mit Bescheid vom 26. Mai 2015 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben und mit gleichem Datum ein neuer Sachbescheid erlassen, mit dem nunmehr der für die Ehegattin geltend gemachte Lohnaufwand nicht mehr berücksichtigt wurde. Auch der am 26. Mai 2015 erlassene Einkommensteuerbescheid 2013 billigte dem gegenständlichen Lohnaufwand keinen Werbungskostencharakter zu. Begründend wurde ausgeführt, grundsätzlich seien Verträge zwischen nahen Angehörigen dahingehend zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung stehe. Nach Lehre und Rechtsprechung seien Dienstverhältnisse zwischen nahen Angehörigen (insbesondere Ehegatten) mit steuerlicher Wirkung nicht anzuerkennen, wenn die ausgeübte Tätigkeit im Rahmen der familienhaften Mitwirkung erfolge. Als typische Beispiele für eine

solche Mitwirkung würden vom Verwaltungsgerichtshof Tätigkeiten wie Reinigungsarbeiten, Telefondienste und Botengänge angeführt. Da der Lohnaufwand im Rahmen einer Vermögensverwaltung geltend gemacht worden sei, sei davon auszugehen, dass die Tätigkeiten von Art und Umfang her betrachtet im Rahmen der familienhaften Mitwirkungspflicht erfolgt seien und somit ein nicht abzugsfähiger Aufwand gemäß § 20 EStG 1988 vorliege.

Mit Schriftsatz vom 15. Juni 2015 wurde sowohl gegen den den Einkommensteuerbescheid vom 10. Juli 2014 aufhebenden Bescheid vom 26. Mai 2015 als auch gegen die mit gleichem Datum erlassenen Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 fristgerecht Beschwerde erhoben. Beantragt wurden die Behebung des Aufhebungsbescheides sowie die erklärungskonforme Veranlagung der Einkommensteuer 2012 und 2013. Begründend führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, bei Vermietungstätigkeiten seien nicht nur Reinigungsarbeiten, Telefondienste und Botengänge durchzuführen, sondern auch das gesamte „Incoming“, das vor allem Buchungen, die Korrespondenz, die Angebotserstellung, Anfragebeantwortungen, den gesamten Zahlungsverkehr einschließlich Belegablage, das Führen steuerlicher Aufzeichnungen sowie Rezeptionsdienste umfasse. In der Nebensaison 2012 und 2013 seien umfangreiche Renovierungsarbeiten durchzuführen und zu organisieren gewesen. Beschwerdegegenständlich handle es sich um ein echtes Dienstverhältnis, weil der Bf. seine Ehegattin *„zur Führung der gesamten Vermietung in Dienst gestellt hat“*, die Tätigkeit gehe somit über das Ausmaß der ehelichen Beistandspflicht hinaus. Verwiesen werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.10.1986, 86/14/0042, in dem folgende Rechtsauffassung vertreten worden sei: *„Erbringen nahe Angehörige im Rahmen eines Gewerbebetriebes Leistungen, die über eine rechtlich oder eine sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen, so bilden die als Entgelt für die Leistungen gewährten Bezüge Betriebsausgaben, soweit sie (unter dem Gesichtspunkt eines "Fremdvergleiches") der Leistung angemessen sind.“* Der der Ehegattin gewährte Lohn entspreche dem Kollektivvertrag der Gastronomie.

Der Beschwerde beigelegt waren die Lohnkonten der Jahre 2012, 2013 und 2014 sowie der Kollektivvertrag für die Sparte „Gastronomie“.

Aufgrund eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 18. Juni 2015 wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Der zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin abgeschlossene Arbeitsvertrag vom 8. August 2011
- Eine Aufstellung über die von der Ehegattin des Bf. zu absolvierenden Tätigkeiten
- Stundenaufzeichnungen für die Jahre 2012 und 2013
- Lohnkonten als Beweis für den tatsächlichen Zahlungsfluss der Lohnzahlungen

- Prüfbericht über die GPLA –Prüfung (Gemeinsame Prüfung aller Lohnabhängigen Abgaben) der (damaligen) Vorarlberger Gebietskrankenkasse (VGKK)

Ergänzend ersuchte der steuerliche Vertreter des Bf. um Mitteilung, ob eine GPLA-Prüfung nicht als Vorfrage zu behandeln sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 3. August 2015 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, die Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ sei in § 28 EStG 1988 geregelt und umfasse unabhängig von der zivilrechtlichen Begriffsbestimmung die entgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsgutes zum Gebrauch und/oder zur Nutzung. Als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung würden – entsprechend dem im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte allgemein geltenden Konzept – nur solche aus der Nutzungsüberlassung erfasst. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien auch die getätigten Aufwendungen bzw. Ausgaben zu berücksichtigen. Als Werbungskosten kämen jedoch nur Ausgaben in Betracht, die die laufende Bewirtschaftung der Einkunftsquelle betreffen würden.

Der Werbungskostenbegriff selbst sei bei allen außerbetrieblichen Einkunftsarten gleich, daher sei auf § 16 EStG 1988 zu verweisen, wonach Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen seien. Demgegenüber dürften nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen würden, nicht abgezogen werden.

Grundsätzlich könnten auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen. Diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen würden nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit aber nur dann steuerliche Anerkennung erfahren, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen würden, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben würden und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265). Die in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien müssten kumulativ vorliegen und fänden ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kämen insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer vertraglichen Gestaltung bestünden (z.B. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238). Die aus einem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten müssten folglich eindeutig festgelegt werden. Unbestimmte vertragliche Regelungen würden gegen einen klaren Vertragsinhalt sprechen. Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung habe derjenige beizutragen, der sich darauf berufe. Verbleibende Zweifel und unklare Vereinbarungen würden gegen einen klaren Vertragsinhalt sprechen.

Überdies sei für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd § 90 ABGB hinausgingen

(VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Würden Familienmitglieder im Betrieb eines Familienangehörigen mithelfen, würden sie dies in der Regel in ihrer Freizeit tun und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließe sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seine Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringe eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Im Zweifel sei deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten würden und es werde familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen (vgl. UFS 16.11.2006, RV/0004-F/06). Der VwGH gehe davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Arbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden könnten, wenn schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorliegen würden (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Im Beschwerdefall sei der Abgabenbehörde der zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin abgeschlossene schriftliche Arbeitsvertrag vorgelegt worden. Entsprechend Pkt. 4 dieses Vertrages werde der Arbeitnehmer für „*alle Arbeiten, die zur Vermietung nötig sind*“ als Arbeiter aufgenommen. Die wöchentliche Arbeitszeit betrage 40 Stunden. Die Aufteilung dieser Arbeitszeit auf die einzelnen Wochentage werde zwischen dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart. Der Arbeitnehmer werde dabei gemäß dem anzuwendenden Kollektivvertrag aufgrund seiner Tätigkeit in die Berufsgruppe Gastronomie eingestuft und erhalte einen Monatslohn von 1.500,00 Euro brutto. Des Weiteren sei der Bf. aufgefordert worden, die Stundenaufzeichnungen seiner Ehegattin vorzulegen. Diese Stundenaufzeichnungen seien dergestalt geführt worden, dass in einem Jahreskalender für die einzelnen Tage die Gesamtanzahl der Stunden händisch eingetragen worden sei. Ein Rückschluss über Arbeitsbeginn und Arbeitsende, Anzahl der Überstunden, Resturlaubstage, etc. sei auf Basis dieser Aufzeichnung nicht möglich.

Anhand der vorgelegten Unterlagen könne nicht von einer exakt nachvollziehbaren Leistungsbeziehung ausgegangen werden. Bereits die Tätigkeitsbeschreibung im Arbeitsvertrag lasse zahlreiche Fragen offen. Die Tätigkeitsbeschreibung im Arbeitsvertrag verweise lediglich auf alle zur Vermietung notwendigen Arbeiten. Es werde nicht näher definiert, welche Tätigkeiten im Speziellen unter diesen Begriff fallen würden. Unter fremden Dritten würde der Vertrag in dieser Form nicht abgeschlossen werden. Anhand dieses Begriffes könne nicht überprüft werden, inwieweit die geschuldete Arbeitsleistung tatsächlich getan werde bzw. welche Tätigkeiten darüber hinausgehen würden und nicht mehr erfasst seien. Anhand der Arbeitsauflistung verrichte die Ehegattin des Bf. Rezeptionsdienst, diverse Putzarbeiten sowie Pflege der Grünanlagen, Betreuung der Gäste und in der Nebensaison Renovierungsarbeiten. Gerade bei Putzarbeiten und Rasenpflege würde es sich jedoch um typische Beispiele der familienhaften Mitarbeit handeln. Aus der bloßen Verwendungsbezeichnung „alle Arbeiten, die zur Vermietung nötig seien“, gehe der genaue Tätigkeitsbereich keinesfalls hervor und der Inhalt des Dienstvertrages sei diesbezüglich nicht eindeutig.

Die genauen Arbeitszeiten seien im Arbeitsvertrag mit dem Verweis erfasst, dass diese der Absprache mit dem Arbeitgeber bedürften. Entscheidungswesentlicher Bedeutung komme jedoch auch der tatsächlichen Durchführung (Erfüllung) zu, weshalb der Bf. aufgefordert worden sei, die Stundenaufzeichnungen seiner Ehegattin vorzulegen. Den beigebrachten Stundenaufzeichnungen könne allerdings keine Vereinbarung über die Arbeitszeiten entnommen werden. Erfasst sei nämlich nur die Gesamtzahl der Stunden in einem Jahreskalender. Eine Einschätzung bzw. Nachprüfung des für die aufgezählten Tätigkeiten erforderlichen Zeitaufwandes sei anhand der Aufzeichnungen nicht möglich. Des Weiteren könne nicht festgestellt werden, inwieweit Überstunden geleistet worden seien bzw. wie diese abgegolten worden seien. Eine Stundenaufzeichnung, die weder Arbeitsbeginn und Arbeitsende noch die geleisteten Überstunden monatlich ausweise, könne einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Zusätzlich sei im Arbeitsvertrag keine Regelung über das Tätigkeitsausmaß in der Nebensaison angeführt. Vom Bf. werde zwar dargelegt, dass in dieser Zeit die notwendigen Renovierungsarbeiten von der Ehegattin erledigt worden seien, naturgemäß würden dafür allerdings nicht 40 Stunden pro Woche aufgewendet. Fremde Dritte würden einer derart unökonomischen Gestaltung keinesfalls zustimmen, sondern nur die Stunden nach Bedarf abdecken.

Des Weiteren würde ein solches Dienstverhältnis im Hinblick auf die Einnahmen im Verhältnis zu den Lohnkosten zwischen Fremden nicht eingegangen werden. Im Jahr 2012 seien Einnahmen in Höhe von 41.163,01 Euro erzielt worden und die Lohnkosten hätten 26.843,21 Euro betragen, wodurch sich unter Berücksichtigung der übrigen Werbungskosten ein Verlust von 14.332,90 Euro ergeben habe. Die Einnahmen im Jahr 2013 hätten sich mit 39.300,84 Euro beziffert und die Lohnkosten mit 26.279,43 Euro. Bei Berücksichtigung der übrigen Werbungskosten habe sich ein Verlust von 14.741,76 Euro ergeben. Ein Vergleich der hohen Lohnkosten mit den relativ geringen Einnahmen aus der Vermietung würde den Rückschluss erlauben, dass dasselbe Dienstverhältnis mit einem fremden Dritten nicht in dieser Form zustande gekommen wäre.

Zusammengefasst sei daher festzuhalten, dass der gegenständliche Dienstvertrag wesentliche Vertragsinhalte nicht eindeutig festlege. Einige der erbrachten Tätigkeiten seien zudem typische Beispiele für die familienhafte Mitarbeit. Der Dienstvertrag habe keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und halte überdies einem Fremdvergleich nicht statt. Entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung würden zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.

Im fristgerecht am 5. Oktober 2015 eingebrachten Vorlageantrag wurde die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt und Kalender-Stundenaufzeichnungen (Vorarlberger Schreibkalender) vorgelegt. Überdies wurde ein ergänzendes Vorbringen in Aussicht gestellt, welches jedoch bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht erstattet wurde.

Im Vorlagebericht vom 21. Oktober 2015 verwies das Finanzamt auf seine in der Beschwerdeentscheidung zum Ausdruck gebrachte Rechtsmeinung. Zu der vom steuerlichen Vertreter des Bf. aufgeworfenen Rechtsfrage, ob eine GPLA-Prüfung als Vorfrage zu behandeln sei, wurde Folgendes ausgeführt: Eine Vorfrage nach § 116 BAO sei eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig sei, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bilde. Eine GPLA-Prüfung könne daher nicht als Vorfrage in diesem Sinn gewertet werden, weshalb eine Bindungswirkung verneint werde. Vielmehr werde davon ausgegangen, dass die Veranlagung zur Einkommensteuer unabhängig vom Lohnsteuerverfahren erfolgen könne. Im Übrigen werde auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 3. August 2015 verwiesen.

Mit E-Mail vom 11. Mai 2020 ersuchte das BFG den steuerlichen Vertreter des Bf. zu den nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen sowie die nachfolgend angeführten Unterlagen beizubringen:

- Laut den dem Finanzgericht vorliegenden Akten liege den beschwerdegegenständlichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine bloße Zimmervermietung im Haus ***1*** in ***2*** zugrunde. Es werde um Auskunft ersucht, ob dies zutreffe, sowie um Angabe, um wie viele Zimmer es sich handle und wie viele Sanitärräume sowie Küchen bzw. Aufenthaltsräume zur Verfügung stünden. Treffe es zu, dass die Gäste sowohl ein Schwimmbad als auch eine Sauna benutzen hätten können?
- Laut den dem Finanzgericht vorliegenden Akten seien die Vermietungstätigkeiten in den Streitjahren 2012 und 2013 einzig von der Gattin des Bf. verrichtet worden. In diesem Zusammenhang werde um Mitteilung ersucht, ob bzw. wer diese Tätigkeiten im Falle einer Krankheit oder eines Urlaubs der Gattin des Bf. durchgeführt habe.

Mit E-Mail vom 13. Mai 2020 ersuchte das BFG den steuerlichen Vertreter des Bf. unter Bezugnahme auf ein am selben Tag geführtes Telefongespräch ergänzend um Beantwortung nachfolgender Fragen sowie um Übermittlung folgender Unterlagen:

- In den - im Zuge des am 5. Oktober 2015 eingebrachten Vorlageantrages - ergänzend nachgereichten Kalender-Stundenaufzeichnungen (Vorarlberger Schreibkalender) werde nicht angeführt, welche Tätigkeiten die Gattin des Bf. an den jeweiligen Tagen konkret verrichtet habe. Bereits mit Ergänzungsersuchen des BFG vom 11. Mai 2020 sei deshalb um Mitteilung ersucht worden, wie viele Zimmer vermietet worden seien, wie viele Sanitärräume sowie Küchen bzw. Aufenthaltsräume zur Verfügung gestanden seien und ob es zutreffe, dass die Gäste sowohl ein Schwimmbad als auch eine Sauna benutzen hätten können. Um sich ein realistisches Bild vom Tätigkeitsumfang der Gattin des Bf. in den Jahren 2012 und 2013 machen zu können, seien aus der Sicht des BFG darüber hinaus weitere Informationen erforderlich. Es werde daher – gesondert für die Jahre 2012 und 2013 – um Bekanntgabe der jeweiligen Anzahl der Feriengäste ersucht, der

jeweiligen Dauer ihres Aufenthaltes und ob nur eine Endreinigung oder ob täglich Reinigungen zumindest allfällig vorhandener allgemein zugänglicher Räume (Sanitärräume, Küchen, Aufenthaltsräume, etc.) durchgeführt worden seien. Des Weiteren werde um Mitteilung ersucht, ob den Gästen neben der Bettwäsche auch Handtücher, Geschirr, etc. beigestellt worden sei und wie oft ein Wäschewechsel erfolgt sei.

- Da das Dienstverhältnis lediglich in den Streitjahren 2012 und 2013 auch in der Nebensaison im vollen Umfang aufrechterhalten worden sei (40 Arbeitsstunden pro Woche) – in den Jahren 2011, 2014, 2015 und 2016 sei die Gattin des Bf. jeweils in den Monaten April bis Juni sowie Oktober bis ca. 20. Dezember als arbeitslos gemeldet gewesen – werde um detaillierte Angabe der in diesem Zeitraum getätigten Arbeiten ersucht (aufzulisten sei also, welche Reparaturarbeiten bzw. sonstigen Arbeiten konkret durchgeführt worden seien). Mitzuteilen sei auch, weshalb gerade in diesen Jahren ein derartiger Bedarf an Reparaturarbeiten bestanden habe. Die Gattin des Bf. habe zwar – wie aus den Stundenaufzeichnungen ersichtlich sei – ihren Erholungsurlaub in die Nebensaison verlegt (Urlaub sei angemerkt worden vom 07.05.2012 bis 30.05.2012 (ergebe aufgrund von Feiertagen 16 Arbeitstage), vom 30.10.2012 bis 09.11.2012 (ergebe aufgrund von Feiertagen 8 Arbeitstage), vom 22.04.2013 bis 03.05.2013 (ergebe aufgrund eines Feiertages 9 Arbeitstage), vom 13.05.2013 bis 17.05.2013 (5 Arbeitstage), vom 03.06.2013 bis 06.06.2013 (4 Arbeitstage) sowie vom 07.10.2013 bis zum 23.10.2013 (13 Arbeitstage)), Erholungsurlaub habe ihr jedoch auch in jenen Jahren zugestanden, in denen während der Nebensaison kein Arbeitsverhältnis bestanden habe. Auch der Umfang der in den Stundenaufzeichnungen für die Nebensaison vermerkten täglich absolvierten Arbeitsstunden weiche nicht merklich von jenen in der Hauptsaison ab.
- Des Weiteren werde um Bekanntgabe ersucht, ob die Gattin des Bf. ihre Arbeitszeit gänzlich frei regeln habe können (also je nach Bedarf) oder ob diesbezüglich bestimmte schriftliche oder mündliche Vorgaben des Arbeitgebers bestanden hätten. Mitzuteilen sei auch, ob Vereinbarungen über die Vergütung allfälliger Mehrarbeiten bestanden hätten (beispielsweise ob Überstunden in einem bestimmten Verhältnis auszugleichen gewesen seien, etc.).
- Aus den Akten gehe hervor, dass in den Streitjahren weitere Dienstverhältnisse (nicht nur jenes mit der Gattin des Bf.) bestanden hätten. Zwecks Vergleichsmöglichkeit werde um Übermittlung der betreffenden Dienstverträge ersucht.

Mit Schriftsatz vom 4. Juni 2020 übermittelte der steuerliche Vertreter eine Stellungnahme der Gattin des Bf. mit folgendem Inhalt:

1. „Art der Tätigkeiten, die während des Dienstverhältnisses verrichtet wurden

- *Beantwortung Anfragen der Gäste, Erstellung Angebote*
- *Meldungen der Gäste, Betreuung der Gäste (Infos über Touren, Öffnungszeiten, etc., Begrüßungen)*
- *Reinigung der Appartements*
- *Müllentsorgung*
- *Wäsche*
- *Parkplatz und rund ums Haus alles sauber halten, Schneeräumarbeiten, Kachelofen heizen und das Holz besorgen, da es zu gefährlich ist, wenn die Gäste das selber machen*
- *Betreuung der Außenanlagen*
- *Instandhaltung der Geräte*

2. Wie viele Appartements/Zimmer wurden vermietet

*4 Appartements mit 1,5 Zimmern, 4 Küchen, Wohnzimmer, Gänge, 5 WC's, Duschen, Sauna. Das Bauernhaus (max. 18 Personen) wurde vorwiegend an Selbstversorgergruppen oder bei weniger Gästen separat als drei Ferienwohnungen mit 1-5 Schlafzimmern vermietet. Im Keller des Bauernhauses sind eine kleine Sauna, Dusche, WC, ein Aufenthaltsraum sowie Ski und Skischuhraum untergebracht. Im Haus ***3*** gab es eine Ferienwohnung mit 2 Schlafzimmern. Der Gartenbereich enthält einen Granpool von 1,20 m Tiefe, der in den Sommermonaten von den Gastkindern mitbenutzt werden durfte.*

3. Anzahl der Feriengäste und durchschnittliche Aufenthaltsdauer für die Jahre 2012 und 2013

Die durchschnittliche Aufenthaltsdauer der Gäste betrug 6 Tage. Im Jahr 2012 gab es 2045 Übernachtungen und im Jahr 2013 2597 Übernachtungen. Die Anzahl der Gäste betrug ca. 450.

4. Reinigungsintervalle, Bereitstellen von Bettwäsche und Handtüchern

Endreinigung wurde durchgeführt, eine tägliche Reinigung erfolgte nicht, Bettwäsche und Handtücher wurden pro Aufenthalt einmal bereitgestellt, Geschirr wurde bereitgestellt.

5. Welche Tätigkeiten wurden in der Nebensaison 2012 und 2013 ausgeführt?

In der Nebensaison 2012 und 2013 wurden sämtliche Renovierungsarbeiten, die sich in dem alten Haus angesammelt hatten, ausgeführt, insbesondere Malerarbeiten (Räume, Gänge), Verputzarbeiten, Ausbesserungen, Holzfenster und Türen schleifen und malen, Schränke leimen, Lattenroste flicken und die umfassende Reinigung der Matratzen

6. Welche Vorgaben zur Arbeitszeit bestanden?

Die Arbeitszeiten in der Hauptsaison waren bestimmt durch die An- und Abreisen der Gäste sowie den damit zusammenhängenden Arbeiten. Eine Vereinbarung über die Vergütung der Mehrarbeiten gab es nicht.

7. Vorlagen von Dienstverträgen mit weiteren Personen

Dienstverträge zu weiteren Personen in den Jahren 2012 und 2013 konnten in den Unterlagen des verstorbenen Bf. nicht aufgefunden werden.“

Ergänzend führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen aus, die weiteren Dienstverhältnisse hätten ausschließlich Mitarbeiter im „***6***“, ***4***, und im ***5***, betroffen, welche der Bf. als Gewerbebetriebe geführt habe.

Im Zuge der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 sei das Finanzamt um Mitteilung ersucht worden, ob eine GPLA-Prüfung nicht als Vorfrage zu behandeln sei. Darauf sei in der Beschwerdevorentscheidung nicht eingegangen worden. In der Folge sei die Abgabenbehörde um Beantwortung folgender Fragen ersucht worden:

- Bei der GPLA-Prüfung sei das gegenständliche Dienstverhältnis anerkannt worden. Sei diese Feststellung bei der Einkommensteuerveranlagung nicht als bindende Vorfrage zu behandeln?
- Sollte kein Dienstverhältnis vorliegen, könne dann die zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer nach § 241 BAO zurückgefordert werden?
- Könnten die entrichteten Sozialversicherungsbeiträge beim Ehegatten als Pflichtbeiträge (Sonderausgaben) geltend gemacht werden, wenn die Ehefrau kein steuerliches Einkommen besitze?

Gemäß EStR RZ 1130 (mit Hinweis auf VwGH-Erkenntnisse) fänden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Nach EStR RZ 1131 dürfe ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen, weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handle. Der Einzelunternehmer sei deshalb als Ehegatte schlechter gestellt, weil die eheliche Beistandspflicht in einer GmbH aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 14.2.2013, 2012/08/0167, nicht möglich sei.

Im Beschwerdefall sei die Publizität durch den schriftlichen Dienstvertrag sowie die Anmeldung und die Durchführung der GPLA-Prüfung dokumentiert worden. Auch sei der Vertragsinhalt eindeutig. Familienhafte Tätigkeiten im privaten Bereich wie beispielsweise die Reinigung der privaten Wohnung, Kochen, Waschen von Hemden und Arbeitskleidung des Ehegatten seien nicht umfasst. Überdies sei der gemäß Kollektivvertrag bezahlte Lohn im Fremdvergleich

angemessen. Dem Kollektivvertrag sei als Ausgangsbasis entscheidende Bedeutung beizumessen (VwGH 29.7.1997, 93/14/0056). Bei dem mit der vorliegenden Vermietung verbundenen Arbeitsaufwand sei die Annahme einer Vermögensverwaltung jedenfalls unrichtig.

Zudem könnten Tätigkeiten wie Reinigungsarbeiten, Telefondienste, Rasenmähen und Botendienste nur bei einer isolierten Betrachtungsweise als familienhafte Mitarbeit gewertet werden. Im Beschwerdefall seien die aufgezählten Tätigkeiten jedoch im Rahmen der Vermietung neben anderen Tätigkeiten für und im Interesse der Gäste und nicht für den Ehepartner erfolgt.

Anlass für die Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses seien die im Rahmen der Vermietungstätigkeit erzielten Verluste gewesen. Dies sei das eigentliche Problem eines Selbständigen, der sich wegen der hohen Lohnnebenkosten keine Angestellten mehr leisten könne. Der Nettolohn der Gattin des Bf. habe im Jahr 2012 16.100,27 Euro betragen bei Lohnnebenkosten von 10.742,94 Euro und im Jahr 2013 16.100,56 Euro bei Lohnnebenkosten von 10.178,87 Euro. Aus diesem Grund lagere auch die öffentliche Verwaltung zunehmend Tätigkeiten über Werkverträge aus, so zum Beispiel sensible Erhebungen durch das Statistische Zentralamt oder Abgabenprüfungen durch die Gemeinden (nach der BAO unzulässig, denn das Finanzamt dürfe Abgabenprüfungen nicht auslagern). Das Entstehen eines Verlustes könne jedenfalls kein Grund für die Nichtanerkennung eines Dienstverhältnisses sein.

Im Übrigen bestehe eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, weil der Gesetzgeber die Bezüge der Abgeordneten zum Nationalrat, Bundesrat und Landtag in § 25 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit klassifiziere, obwohl die Abgeordneten weisungsfrei seien und auch keine Stundenaufzeichnungen zu führen hätten.

Für den Fall einer Abweisung der Beschwerde würden folgende Anträge gestellt:

- Antrag auf Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer nach § 241 BAO in Höhe von 2.098,84 Euro
- Antrag auf Rückerstattung des zu Unrecht abgeführten Dienstgeberbeitrages von 1.881,62 Euro
- Antrag auf Rückerstattung des zu Unrecht abgeführten Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag von 166,08 Euro.
- Antrag auf Berücksichtigung der Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 8.598,94 Euro für 2012 und von 8.599,16 Euro für 2013 als Sonderausgaben.

Mit Schriftsatz vom 4. Juni 2020 wurde für den Fall einer positiven Entscheidung der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der am ***7*** verstorbene Bf. erzielte in den Streitjahren 2012 und 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb („Erdbewegung“, „***8***“ und „***9***“) in Höhe von 49.837,58 Euro im Jahr 2012 und in Höhe von 29.753,64 Euro im Jahr 2013. Darüber hinaus wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Zimmervermietung Haus ***1***, ***2***) in Höhe von -14.332,90 Euro für 2012 und in Höhe von -14.741,76 Euro für 2013 erklärt, wobei die Personalkosten für die Ehegattin des Bf. – wie die nachfolgenden Aufstellungen zeigen – in den Jahren 2012 und 2013 beinahe die Hälfte der anfallenden Werbungskosten ausmachten.

- 2012

Mieterlöse	41.163,01 Euro
Abzüglich Lohnaufwand für die Ehegattin des Bf.	-26.843,21 Euro
Abzüglich aller sonstigen Werbungskosten	-28.652,70 Euro
	-14.332,90 Euro

- 2013

Mieterlöse	39.300,84 Euro
Abzüglich Lohnaufwand für die Ehegattin des Bf.	-26.279,43 Euro
Abzüglich aller sonstigen Werbungskosten	-27.763,17 Euro
	-14.741,76 Euro

Für die Ehegattin des Bf. wurden seit 8. August 2011 ausschließlich nichtselbständige Einkünfte aus dem beschwerdegegenständlichen Dienstverhältnis erklärt. In den Streitjahren 2012 und 2013 war die Ehegattin des Bf. laut ihren Angaben ganzjährig nichtselbständig beschäftigt.

Im Jahr 2014 wurde ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Gattin lediglich vom 1. Jänner 2014 bis 31. März 2014, vom 1. Juli 2014 bis 30. September 2014 sowie vom 23. Dezember 2014 bis zum 31. Dezember 2014 gemeldet. In der vom 1. April 2014 bis 30. Juni 2014 dauernden Nebensaison war die Ehegattin des Bf. als arbeitslos gemeldet und vom 1. Oktober 2014 bis zum 19. Dezember 2014 befand sie sich im Krankenstand.

Im Jahr 2015 wurde ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Gattin vom 1. Jänner 2015 bis zum 17. April 2015, vom 2. Juli 2015 bis zum 15. September 2015 und vom 21. Dezember 2015 bis zum 31. Dezember 2015 gemeldet. In den Zeiträumen 18. April 2015 bis 29. Juni 2015 sowie 17. September 2015 bis 19. Dezember 2015 war die Gattin des Bf. als arbeitslos gemeldet.

Im Jahr 2016 wurde ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Gattin vom 1. Jänner 2016 bis zum 31. März 2016 und vom 1. Juli 2016 bis zum 16. September 2016 gemeldet. In den Zeiträumen 1. April 2016 bis 21. April 2016, 11. Mai 2016 bis 30. Juni 2016 sowie 22. September 2016 bis 19. Dezember 2016 war die Gattin des Bf. als arbeitslos gemeldet und vom 22. April 2016 bis zum 10. Mai 2016 befand sie sich im Krankenstand.

Ab dem Jahr 2017 bezog die Gattin des Bf. Pensionseinkünfte (Eigen- und Witwenpension), allerdings wurde auch in diesem Jahr für die Zeiträume 9. Jänner 2017 bis 18. April 2017 und 14. Dezember 2017 bis 31. Dezember 2017 ein Arbeitsverhältnis gemeldet (erstes zwischen dem Bf. und seiner Gattin, letzteres zwischen dem Sohn des Bf. und der Gattin des Bf.).

Laut dem zwischen dem Bf. und seiner Gattin am 8. August 2011 abgeschlossenen Arbeitsvertrag hatte die Gattin bei einer Wochenarbeitszeit von 40 Stunden alle Arbeiten zu leisten, die für die Vermietung nötig waren. Gemäß Pkt. 6 des Arbeitsvertrages war die Aufteilung der Arbeitszeit auf die einzelnen Wochentage zwischen den Vertragsparteien gesondert zu vereinbaren, wobei der Arbeitnehmer zur Leistung rechtzeitig angeordneter Mehr- und Überstunden verpflichtet wurde. Als gewöhnlicher Arbeitsort wurde zwar in Pkt. 5 des Arbeitsvertrages „***10***“ (also jenes Haus, in dem Ferienzimmer in den Streitjahren vermietet wurden) angeführt. Allerdings wurde vereinbart, dass die Aufnahme des Arbeitnehmers aber jedenfalls für alle bestehenden und künftigen Betriebsstätten des Arbeitgebers erfolgt. Der Arbeitgeber behielt sich zudem die Versetzung an einen anderen Arbeitsort vor. Der Arbeitnehmer erklärte sich überdies bereit, über Verlangen des Arbeitgebers seine Dienste auch am neuen Arbeitsort zu leisten.

Der auf Basis des geltenden Kollektivvertrages der Berufsgruppe Gastronomie vereinbarte Bruttomonatslohn betrug laut Pkt. 7 des Arbeitsvertrages 1.500,00 Euro. Gemäß einer dem Finanzamt gesondert vorgelegten Aufstellung sowie ergänzender Ausführungen vom 29. Mai 2020 oblagen der Gattin des Bf. folgende Tätigkeiten:

- Rezeptionsdienst (Buchungen, Korrespondenz, Anfragen im ***11*** suchen (Anmerkung: Die „***12***“ mit Firmensitz in ***13*** ist ein touristischer Gesamtlösungsanbieter), Angebote erstellen), Beantwortung von Gästeanfragen
- Meldungen der Gäste und Betreuung der Gäste (Infos über Touren, Öffnungszeiten, Begrüßungen, etc.)

- Reinigung und Dekoration der Zimmer (Küchen, Wohnzimmer, Gänge, WC's, Duschen, Sauna)
- Müllentsorgung, Wäsche für die Vermietung sowie die beiden Betriebe „***6***“ und „***14***“, Putzarbeiten im „***6***“ sowie im Sommer im „***14***“
- Parkplatz kehren bzw. sauber halten, im Winter Schneereinigung, Kachelofen heizen sowie allgemein dafür Sorge tragen, dass alles funktioniert
- Blumen pflanzen und betreuen sowohl am Haus als auch im Garten, Reinigung des Schwimmbades und Instandhaltung des Rasens (pflegen, jäten, mähen)
- Instandhaltung der Gerätschaften, Altes entsorgen und notwendige Erneuerungen durchführen
- In der Nebensaison sämtliche Renovierungsarbeiten, die in einem alten Haus anfallen, durchführen (z.B. Malerarbeiten, kleine Verputzarbeiten, Ausbesserungen, Schränke leimen, Lattenroste flicken, Matratzen reinigen).

Als Nachweis über die geleisteten Arbeitsstunden diente in den Streitjahren ein Schreibkalender, in dem nicht nur die an den jeweiligen Tagen geleisteten Arbeitsstunden eingetragen wurden, sondern auch der jeweilige Arbeitsbeginn, das jeweilige Arbeitsende sowie die arbeitsfreien Tageszeiten (z.B. Sonntag, 1.1.2012: Arbeitszeiten 8:00 Uhr bis 12:00 Uhr und 16:00 Uhr bis 20:00 Uhr). Vermerkt wurden auch Urlaubstage, Krankenstände und vereinzelt auch arbeitsfreie Tage (Freitag, 13.1.2012; Freitag, 20.1.2012; Donnerstag, 26.1.2012; Montag, 30.4.2012; Montag, 11.3.2013; Donnerstag, 11.4.2013; Mittwoch, 13.11.2013; Donnerstag, 14.11.2013; Freitag, 15.11.2013). Nicht aufgezeichnet wurde, welche Tätigkeiten an den jeweiligen Tagen konkret ausgeübt wurden.

Einen Lohnaufwand für seine Gattin hat der Bf. im Zeitraum 8. August 2011 (Abschluss des Dienstvertrages) bis ***7*** (Todesstag des Bf.) geltend gemacht. Für die, diesen Zeitraum umfassenden Veranlagungsjahre 2011 bis 2017 wurden folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt:

2011	861,00 Euro
2012	-14.332,90 Euro
2013	-14.741,76 Euro
2014	7.811,54 Euro
2015	6.020,98 Euro

2016	10.770,21 Euro
2017	2.890,45 Euro

Im Rahmen einer den Zeitraum 1.1.2008 bis 31.12.2012 umfassenden GPLA-Prüfung wurde das Arbeitsverhältnis der Ehegattin des Bf. nicht beanstandet.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die seitens des Finanzamtes übermittelten Unterlagen, auf eigene Recherchen im Abgabensinformationssystem, auf die mit Schreiben vom 4. Juni 2020 übermittelte Stellungnahme der Gattin des Bf. sowie auf gegenüber dem BFG getätigte Auskünfte des steuerlichen Vertreters des Bf.

2. Rechtsgrundlagen, Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

Streit besteht darüber, ob das vom Bf. mit seiner Ehegattin eingegangene Dienstverhältnis steuerlich anzuerkennen ist. In diesem Zusammenhang ist auch zu klären, ob im Rahmen der Gemeinsamen Prüfung aller Lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung) getätigte Feststellungen Bindungswirkung für ein Einkommensteuerverfahren entfalten können.

Für das Jahr 2012 ist des Weiteren zu klären, ob eine zur Aufhebung gemäß § 299 BAO berechtigende Unrichtigkeit des Spruches des Einkommensteuerbescheides vom 10. Juli 2014 vorlag.

Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides (lit. a) zu enthalten und die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt (lit. b).

Gemäß [§ 299 Abs. 2 BAO](#) ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß [§ 299 Abs. 3 BAO](#) tritt das Verfahren durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist gemäß [§ 261 Abs. 2 BAO](#) eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Durch die Verbindung bzw. Verknüpfung des Aufhebungsbescheides mit der (neuen) Sachentscheidung ist die abschließende Erledigung des wieder „offenen“ Abgabenverfahrens gewährleistet. Dadurch ist sichergestellt, dass es nach der Anordnung der Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO und dem (neuerlichen) sachlichen Abschluss des Abgabenverfahrens keine zeitliche Differenz und somit auch keinen bescheidlosen Zeitraum geben kann (siehe dazu BFG 5.10.2015, [RV/7100191/2011](#)).

Eine im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. VwGH 30.6.2015, [2013/17/0009](#), sowie Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 10). Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit einer inhaltlichen Unrichtigkeit ist nicht ausreichend (vgl. VwGH 24.6.2010, [2010/15/0059](#), sowie Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 13). Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides muss daher der entscheidungsrelevante Sachverhalt geklärt sein (vgl. VwGH 26.11.2014, [2012/13/0123](#), sowie Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 13).

Bei einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ist grundsätzlich auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Aufhebung bzw. der erstinstanzlichen Entscheidung über einen Aufhebungsantrag abzustellen. Ob der aufzuhebende Bescheid bzw. der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wird, im Zeitpunkt seiner Erlassung unrichtig war oder nicht, ist für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 299 BAO somit nicht entscheidend (vgl. Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 39; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 299 Anm 16, BFG 26.11.2015, [RV/1100428/2012](#)).

Im Beschwerdefall ist daher zu prüfen, ob der aufgehobene Einkommensteuerbescheid 2012 vom 10. Juli 2014 zum Aufhebungszeitpunkt (dem 26. Mai 2015, dem Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheides) mit Gewissheit inhaltlich rechtswidrig war.

Nach Auffassung des BFG war der entscheidungswesentliche Sachverhalt zum Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheides nicht derart ausreichend geklärt, dass mit Gewissheit von einer Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ausgegangen werden konnte. Wie nachfolgend ausführlich dargestellt werden wird, ist auch im Rahmen der Vermögensverwaltung einem Dienstverhältnis zwischen „nahen Angehörigen“ nicht von vornherein jegliche steuerliche Relevanz sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach abzusprechen. Einem zuständigen Entscheidungsorgan ist somit eine Beurteilung, ob ein solches Leistungsverhältnis steuerlich anzuerkennen ist, nur möglich, wenn es Kenntnis über Form, Inhalt und tatsächlicher Umsetzung einer solchen Leistungsbeziehung hat. Zum Zeitpunkt der Erlassung des beschwerdegegenständlichen Aufhebungsbescheides hatte die

Abgabenbehörde weder Kenntnis von der Form und dem Inhalt der Vereinbarung, auf welcher das vom Bf. mit seiner Ehegattin eingegangene Dienstverhältnis basierte, noch waren ihr die näheren Umstände der tatsächlichen Umsetzung dieser Vereinbarung bekannt. Entsprechende Erhebungen wurden erst nach Erlassung des Aufhebungsbescheides im Zuge des Beschwerdeverfahrens durchgeführt.

Da die aus der Sicht des BFG erforderlichen Sachverhaltserhebungen zur Klärung der beschwerdegegenständlichen Streitfrage nicht bereits vor Erlassung des Aufhebungsbescheides erfolgten und deshalb die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Sachbescheides zum Aufhebungszeitpunkt nicht mit Gewissheit feststand, war der Beschwerde gegen den den Einkommensteuerbescheid vom 10. Juli 2014 aufhebenden Bescheid vom 26. Mai 2015 Folge zu geben.

Nachfolgend wird überdies dargelegt werden, dass dem aufgehobenen Sachbescheid keine inhaltliche Rechtswidrigkeit anhaftete, sodass der angefochtene Aufhebungsbescheid schon deshalb aufzuheben war.

Mit dem Aufhebungsbescheid schied aber auch der mit ihm verbundene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, weshalb nach § 261 Abs. 2 BAO die gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 26. Mai 2015 gerichtete Bescheidbeschwerde als gegenstandslos zu erklären war.

Zu klären verbleibt somit, ob der Einkommensteuerbescheid 2013 insofern rechtswidrig war, als das vom Bf. mit seiner Ehegattin eingegangene Dienstverhältnis als steuerlich nicht relevant eingestuft wurde und deshalb dem geltend gemachten Lohnaufwand gemäß § 16 EStG 1988 kein Werbungskostencharakter zugebilligt wurde.

Vorab bedarf es allerdings einer Beurteilung, ob im Rahmen der Gemeinsamen Prüfung aller Lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung) getätigte Feststellungen Bindungswirkung für ein Einkommensteuerverfahren entfalten können.

Eine Vorfrage stellt ein vorweg im Zuge der Tatbestandsermittlung zu klärendes rechtliches Moment dar, dass für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren ist. Bei einer Vorfrage handelt es sich demnach um eine Rechtsfrage, für die die in einer Verwaltungsangelegenheit zur Entscheidung berufene Behörde sachlich nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet und daher von ihr bei ihrer Entscheidung berücksichtigt werden muss (siehe dazu z.B. Ritz, BAO⁶, § 116 Tz 1ff). Bei der Vorfrage muss es sich demnach um eine Frage handeln, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur durch eine andere Behörde bzw. ein anderes Gericht ist (VwGH 17.5.1990, [89/16/0037](#); VwGH 28.5.2002, [97/14/0053](#); VwGH 8.2.2007, [2004/15/0153](#), 2005/15/0005).

Liegt eine Vorfrage vor, über die von der zuständigen Behörde bzw. vom zuständigen Gericht noch nicht entschieden wurde, ist die Abgabenbehörde nach § 116 Abs. 1 berechtigt, diese Rechtsfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen. Liegt jedoch eine Entscheidung über die präjudizielle Rechtsfrage bereits vor, ist die Abgabenbehörde – abgesehen von der in § 116 Abs. 2 BAO normierten Ausnahme – unabhängig von der Rechtmäßigkeit der Entscheidung daran gebunden (Ritz, BAO⁶, § 116 Tz 11 unter Verweis auf VwGH 13.12.1967, [2177/65](#), Slg 7250 A).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25.11.1986, 86/14/0065, klargestellt hat, besteht bei der Einkommenssteuerveranlagung keine Bindung an in einem Lohnsteuerprüfungsverfahren ergangene Entscheidungen (vgl. auch VwGH 26.6.1990, [89/14/0172](#), mwN). Ein solche Bindungswirkung ist bereits deshalb zu verneinen, weil die Frage nach dem steuerpflichtigen Einkommen eines bestimmten Kalenderjahres und damit verbunden die Frage nach der Höhe sämtlicher Einkünfte aus sämtlichen Einkunftsarten iSd § 2 Abs.3 EStG 1988 Hauptfrage im Einkommenssteuerveranlagungsverfahren ist. Die Veranlagung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen ist die grundsätzliche Erhebungsform der Einkommensteuer; sämtliche anderen Erhebungsformen wie Lohnsteuer- und Kapitalertragsteuerabzugsverfahren sind Vorerhebungsverfahren zur Einkommenssteuerveranlagung (siehe dazu BFG 6.8.2019, [RV/7100355/2014](#)).

Da die Frage, ob ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis vorliegt, im Einkommenssteuerverfahren ebenso als Hauptfrage zu entscheiden ist wie im Lohnsteuerprüfungsverfahren, hat die belangte Behörde das Vorliegen einer Vorfrage iSd § 116 BAO zu Recht verneint.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 BAO](#) ist ein Angehöriger im Sinn der Abgabenvorschriften der Ehegatte.

Der Bf. und seine Ehegattin sind als sogenannte „nahe Angehörige“ im Sinne des Steuerrechts anzusehen (§ 25 Abs. 1 Z 1 BAO). Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die beschwerdegegenständlich unstrittig tatsächlich erfolgten Zahlungen betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind (§§ 16 Abs. 1 und 4 Abs. 4 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit.) zu qualifizieren sind (vgl. VwGH 4.9.1992, [91/13/0196](#); Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 158). Dabei ist zu

untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchen, 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 (VwGH 27.4.2000, [96/15/0185](#)), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, [95/13/0176](#)). Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen („schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen“: VwGH 1.7.2003, [98/13/0184](#); VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#)) vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen (vgl. Toifl, § 2 Tz 158). Entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit solcher Vereinbarungen gehen regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben bzw. die Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen (vgl. Toifl, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweis).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher, selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, [98/14/0095](#)), 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). Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, also ihre tatsächliche Durchführung, muss diesen Anforderungen genügen (siehe dazu z.B. VwGH 29.6.1995, [93/15/0115](#); VwGH 24.10.1995, [92/14/0020](#); VwGH 17.12.2001, [98/14/0137](#); VwGH 31.3.2003, [98/14/0164](#) und 99/14/0071; VwGH 4.6.2003, [97/13/0208](#) und 2001/13/0300; VwGH 16.9.2003, [97/14/0054](#), sowie VwGH 18.3.2004, [2003/15/0049](#)).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (siehe dazu Toifl, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweisen). Wie das BFG allerdings in seinem Erkenntnis vom 10.1.2017, RV/7100051/2012, zutreffend ausgeführt hat, 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. Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 67).

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen

berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Das Vorliegen eines behaupteten Dienstvertrages ist jedenfalls anhand der Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu prüfen (Toifl, § 2 Tz 167/4, unter Verweis auf VwGH 1.6.2006, [2003/15/0093](#)). Bei Anwendung der Kriterienprüfung auf den streitgegenständlichen Fall kommt das Finanzgericht zu folgendem Ergebnis:

- Publizität

Das beschwerdegegenständliche Dienstverhältnis, dem ein schriftlicher Dienstvertrag zugrunde lag, war aufgrund der übermittelten Lohnzettel nicht nur dem Finanzamt bekannt, sondern auch dem zuständigen Sozialversicherungsträger.

Da für das Publizitätserfordernis bereits die Kenntniserlangung durch eine Behörde genügt, und im Beschwerdefall sogar zwei Behörden informiert waren, ist das Dienstverhältnis ausreichend klar nach außen hin zum Ausdruck gekommen (siehe dazu BFG 10.1.2017, [RV/7100051/2012](#)).

- Eindeutiger klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt

Das für auf einem privatrechtlichen Vertrag beruhende Arbeitsverhältnisse geltende Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) sieht in § 2 Abs. 4 vor, dass ein einem Arbeitnehmer ausgehändigter schriftlicher Arbeitsvertrag ebenso wie ein Dienstzettel alle wesentlichen Rechte und Pflichten aus einem Dienstverhältnis festzuhalten hat. Dazu zählen gemäß § 2 Abs. 4 AVRAG iVm § 2 Abs. 2 leg. cit. Name und Anschrift des Arbeitgebers (Z 1), Name und Anschrift des Arbeitnehmers (Z 2), Beginn des Arbeitsverhältnisses (Z 3), bei Arbeitsverhältnissen auf bestimmte Zeit das Ende des Arbeitsverhältnisses (Z 4), Dauer der Kündigungsfrist, Kündigungstermin (Z 5), gewöhnlicher Arbeits(Einsatz)ort, erforderlichenfalls Hinweis auf wechselnde Arbeits(Einsatz)orte (Z 6), allfällige Einstufung in ein generelles Schema (Z 7), vorgesehene Verwendung (Z 8), die betragsmäßige Höhe des Grundgehalts oder -lohns, weitere Entgeltbestandteile wie z. B. Sonderzahlungen, Fälligkeit des Entgelts (Z 9), Ausmaß des jährlichen Erholungsurlaubes (Z 10), vereinbarte tägliche oder wöchentliche Normalarbeitszeit des Arbeitnehmers, sofern es sich nicht um Arbeitsverhältnisse handelt, auf die das Hausbesorgergesetz, BGBl. Nr. 16/1970, anzuwenden ist (Z 11), und die Bezeichnung der auf den Arbeitsvertrag allenfalls anzuwendenden Normen der kollektiven Rechtsgestaltung (Kollektivvertrag, Satzung, Mindestlohntarif, festgesetzte Lehrlingsentschädigung, Betriebsvereinbarung) und Hinweis auf den Raum im Betrieb, in dem diese zur Einsichtnahme aufliegen (Z 12) sowie Name und Anschrift der Betrieblichen Vorsorgekasse (BV-Kasse) des Arbeitnehmers oder für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz

(BUAG), BGBl. Nr. 414/1972, unterliegen, Name und Anschrift der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (Z 13).

Der zwischen dem Bf. und seiner Gattin am 8. August 2011 abgeschlossene schriftliche Dienstvertrag enthält sämtliche gemäß § 2 AVRAG erforderlichen Angaben. Zwar trifft es zu, dass die zu verrichtende Tätigkeit im Arbeitsvertrag nicht detailliert beschrieben wird – in Pkt. 4 des Vertrages wird lediglich angeführt, dass die Gattin des Bf. für alle Tätigkeiten aufgenommen wird, die zur Vermietung nötig sind. Eine exakte Tätigkeitsbeschreibung wird vom Gesetzgeber allerdings auch nicht gefordert, vielmehr genügt laut § 2 Abs. 2 Z 8 AVRAG die Angabe der „vorgesehenen Verwendung“. Gesetzlich nicht zwingend notwendig ist für ein Vollzeitarbeitsverhältnis (im Gegensatz zu einem Teilzeitarbeitsverhältnis gemäß § 19d AZG) zudem eine vertragliche Regelung über die tägliche Arbeitszeit bzw. wie die vereinbarte Wochenarbeitszeit auf die einzelnen Wochentage aufzuteilen ist. Vielmehr erachtet es der Gesetzgeber für ausreichend, wenn – wie im Beschwerdefall - im Arbeitsvertrag die Wochenarbeitszeit ausgewiesen wird (§ 2 Abs. 2 Z 11 AVRAG).

Das BFG hat nun bereits im Erkenntnis vom 10.1.2017, RV/7100051/2012, die Rechtsauffassung vertreten, dass ein Arbeitsvertrag bzw. ein Dienstzettel keine Regelungen enthalten müssten, die über die in § 2 AVRAG zwingend vorgesehenen Inhaltserfordernisse hinausgehen. Einem den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Arbeitsvertrag sei daher jedenfalls ein eindeutiger, klarer und zweifelsfreier Inhalt zuzubilligen.

Das Finanzgericht sieht keinen Anlass, im Beschwerdefall von dieser Rechtsauffassung abzuweichen. Trotz Fehlens einer detaillierten Tätigkeitsbeschreibung im Arbeitsvertrag sowie einer exakten Regelung der täglichen Arbeitszeit kommt das BFG daher zum Ergebnis, dass dem zu wertenden Vertrag ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt zukommt.

In diesem Zusammenhang ist zudem festzuhalten, dass der Bf. dem Finanzamt auf Verlangen nicht nur eine ausführliche Tätigkeitsbeschreibung vorgelegt hat, sondern auch Stundenaufzeichnungen, in denen der jeweilige tägliche Arbeitsbeginn, das jeweilige tägliche Arbeitsende, die arbeitsfreien Tageszeiten, Urlaubstage, Krankenstände und vereinzelt auch arbeitsfreie Tage vermerkt wurden (siehe dazu unter Pkt. II). Das BFG sieht keinen Anlass, die Richtigkeit dieser Angaben und Aufzeichnungen anzuzweifeln, zumal der Bf. und seine Gattin, wie obig dargelegt wurde, bemüht waren, dem Finanzgericht durch umfangreiche Stellungnahmen zu den Ergänzungsersuchen ein realistisches Bild vom Tätigkeitsumfang zu vermitteln. Auch wäre eine detailliertere Tätigkeitsbeschreibung bereits im Arbeitsvertrag entgegen der Auffassung der Finanzbehörde aus der Sicht des BFG noch kein Beweis dafür, dass die danach geschuldete Arbeitsleistung tatsächlich umgesetzt wurde. Das Finanzgericht kommt deshalb zum Ergebnis, dass – zumindest in der Hauptsaison - die vertraglichen Vereinbarungen auch tatsächlich erfüllt wurden.

Nach Auffassung des BFG ist aber auch nicht zu beanstanden, dass in den Streitjahren selbst in der Nebensaison ein Tätigkeitsausmaß von 40 Wochenstunden vereinbart wurde. So hat die Gattin des Bf. den ihr zustehenden Erholungsurlaub ausschließlich in der Nebensaison in Anspruch genommen, wodurch sich der Zeitraum, in dem Arbeitsleistungen zu erbringen waren, doch merklich verringerte. Dafür, dass in der verbleibenden Zeit für Renovierungsarbeiten (Malerarbeiten, kleine Verputzarbeiten, Ausbesserungen, Schränke leimen, Lattenroste flicken, Matratzen reinigen, etc.) tatsächlich 40 Wochenstunden aufgewendet wurden, spricht, dass sich die vermieteten Ferienzimmer in einem alten Haus befinden, somit ein gewisser Ausbesserungs- bzw. Verschönerungsbedarf zumindest in den Anfangsjahren nicht der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht und überdies tatsächlich nur zu Beginn der Vermietungstätigkeit (erstmalige Zimmervermietungen erfolgten im August 2011) in der Nebensaison ein Arbeitsverhältnis bestand. In den Folgejahren war die Gattin des Bf. in der Nebensaison als arbeitslos gemeldet.

- Fremdüblichkeit

Bei Leistungen im Familienverband stehen regelmäßig Beweggründe wie das Erbringen eines eigenen Beitrags zur Befriedigung der Familienbedürfnisse und der Förderung der Familieninteressen und nicht aktuelle Entgelterwartungen im Vordergrund (siehe dazu z.B. VwGH 4. 9. 1992, [91/13/0196](#)). Die zivilrechtlich "eheliche Beistandspflicht" ist eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit. Nach § 90 Abs. 2 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist. Sofern ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitwirkt, hat er nach § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung. Der Abgeltungsanspruch ist in den familienrechtlichen Beziehungen der Ehegatten begründet, aus diesem Rechtsgrund geleistete Zahlungen können daher beim Leistenden weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben sein (VwGH 21. 7. 1993, [91/13/0163](#)).

Die für die Beurteilung von Abgeltungsbeträgen gemäß § 98 ABGB maßgebliche Regelung ist § 20 Abs. 1 Z 4 EStG. Danach sind Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abzugsfähig. Der Zweck dieser Vorschrift besteht darin, alle Zuwendungen, die ausschließlich oder überwiegend auf familiärer Grundlage erbracht werden, vom Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auszuschließen (VwGH 21. 7. 1993, [91/13/0163](#); siehe auch Renner in SWK 26/2016, 1119).

Bei einem vom Finanzgericht als glaubhaft erachteten Arbeitsausmaß von 40 Wochenstunden ist nicht davon auszugehen, dass die Leistungserbringung aus bloßer familienhafter Solidarität erfolgte; vielmehr ist die Annahme berechtigt, dass ihr eine Entgelterwartung zu Grunde lag (siehe dazu auch BFG 10.1.2017, [RV/7100051/2012](#)). Ein Vollzeitarbeitsverhältnis liegt jedenfalls außerhalb des üblichen und zumutbaren Rahmens der ehelichen Beistandspflicht.

Zudem sind unter Fällen typischer familienhafter Mitarbeit gelegentliche Reinigungsarbeiten, gelegentliches Rasenmähen, etc. zu verstehen (siehe dazu bei Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 76, „Familienhafte Mitarbeit“), im Beschwerdefall hat die Gattin des Bf. diese Arbeiten aber regelmäßig und nicht nur gelegentlich erbracht.

Da überdies nicht unterstellt werden kann, dass fremde Dritte keinen den gesetzlichen Vorschriften nach Form und Inhalt entsprechenden Arbeitsvertrag abschließen würden, liegt auch insofern eine Fremdüblichkeit vor.

Nach Auffassung des BFG spricht selbst der Umstand, dass die Personalkosten für die Ehegattin des Bf. in den Jahren 2012 und 2013 beinahe die Hälfte der anfallenden Werbungskosten ausmachten, und sich deshalb unter Berücksichtigung der übrigen Werbungskosten ein Verlust von -14.332,90 Euro für 2012 und von -14.741,76 Euro für 2013 ergab, nicht gegen die Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses. Wie obig aufgezeigt wurde, war Ursache des hohen Personalaufwands in diesen Jahren der Umstand, dass das Dienstverhältnis mit der Gattin der Bf. wegen eines als glaubhaft erachteten, umfangreichen Ausbesserungs- und Verschönerungsbedarfs jenes Gebäudes, in dem sich die Ferienzimmer befanden, während des gesamten Jahres (also auch in der Nebensaison) aufrechterhalten wurde. In den Folgejahren hat sich der Personalaufwand erheblich verringert, weil mangels eines solchen Ausbesserungs- und Verschönerungsbedarfs ein Arbeitsverhältnis mit der Gattin des Bf. nur während der Hauptsaison bestand (in der Nebensaison war die Gattin des Bf. als arbeitslos gemeldet). Daher wurden in den Jahren 2014 bis 2017 (in diesem Jahr verstarb der Bf.) im Unterschied zu den Streitjahren positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Nach Ansicht des BFG widerspricht es aber nicht der allgemeinen Lebenserfahrung und ist auch nicht fremdunüblich, wenn zwischenzeitlich Werbungskostenüberschüsse in Kauf genommen werden, um sich zukünftig infolge von erforderlichen Renovierungsarbeiten (höhere) Einnahmenüberschüsse sichern zu können.

Auch die Höhe des vereinbarten und nachweislich unbar ausbezahlten Gehalts entspricht jener, die im für die Art der glaubhaft verrichteten Tätigkeiten maßgeblichen Kollektivvertrag vorgesehen ist und ist somit ebenfalls als fremdüblich zu bewerten (vgl. etwa Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 76; VwGH 16. 11. 1993, [90/14/0083](#); VwGH 29. 7. 1997, [93/14/0056](#)).

Das BFG kommt daher zum Ergebnis, dass dem vom Bf. mit seiner Ehegattin eingegangenen Dienstverhältnis steuerliche Relevanz zukommt und deshalb der bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachte Lohnaufwand gemäß § 16 EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig ist.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 war somit Folge zu geben.

3. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm Art. 133 Abs. 9 leg. cit. ist die Revision gegen ein Erkenntnis bzw. einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw. der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall sind keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Das Bundesfinanzgericht folgt in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Judikatur. Darüber hinaus waren einzelfallbezogene Sachverhaltsfragen in freier Beweiswürdigung zu beurteilen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. Juni 2020