

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., E-Straße-xx, Gde X, vertreten durch die XYZ Steuerberatung GmbH & Co KG, F-Straße-yy, GDe Y, über die Beschwerde vom 4. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, S-Straße-zz, Ge Z, vom 20. März 2019 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) führt als UR (spezialisiert auf Planung, Berechnung und Leitung) im Rahmen eines Einzelunternehmens das XY Architekturbüro in GDe Y, G-Straße-xy, und bezieht daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Nach elektronischer Eingabe seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 bei der Abgabenbehörde (eingelangt am 21.2.2019), mit welcher der Bf. ua. im Beschwerdejahr Lohnzahlungen (gesamt 8.749,29 €) an seine Töchter AA (geb. abc) und NT (geb. def) als Betriebsausgaben geltend machte, wurde der Bf. mit Bescheid vom 20. März 2019 zur Einkommensteuer für das Jahr 2018 veranlagt; dabei versagte die Abgabenbehörde diesen Lohnzahlungen die steuerliche Abzugsfähigkeit. Begründend führt sie dazu aus, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht nur dann anerkannt werden könnten, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen würden. Im vorliegenden

Fall seien Dienstverhältnisse auf Geringfügigkeitsbasis mit den in D studierenden und dort mit Hauptwohnsitz gemeldeten Töchtern abgeschlossen worden. Die nachträglich angeforderten Tätigkeitsnachweise für die einzelnen Tage hätten nicht erbracht werden können. Nachgereicht sei lediglich eine Auflistung der Aufgaben im Jahr 2018 worden. Dass für Tätigkeiten wie zB Korrekturlesen und Adaptieren von Aktenvermerken, Betriebskostenabrechnungen und die Überarbeitung von Mietverträgen eine familienfremde Person eingestellt worden wäre, habe nicht schlüssig dargelegt werden können.

Mit Schreiben vom 3. April 2019 erhob die steuerliche Vertretung im Auftrag des Bf. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2018 Beschwerde, wandte sich gegen die Nichtanerkennung der Lohnzahlungen der Töchter und gab dazu unter Vorlage diverser Belege, welche die Tätigkeiten nachwiesen, an, dass nach der Judikatur zu Rechtsverhältnissen zu Familienangehörigen Arbeitsverhältnisse anzuerkennen seien, wenn schriftliche Vereinbarungen sowie Arbeitsnachweise vorlägen, fremdüblich entlohnt würde und die Vertragsverhältnis offengelegt würden. Diese Voraussetzungen lägen im konkreten Fall alle vor. Der Feststellung seitens des Finanzamts, dass die Nachweise nicht schlüssig dargelegt worden seien, sei zu entgegnen, dass die Sachbearbeiterin von Anfang angemerkt habe, dass diese Ausgaben nicht anerkannt werden könnten, weil der Unternehmer unterhaltspflichtig sei. Das Beweisverfahren sei trotz dem Angebot, weitere Nachweise zu bringen, zu früh abgeschlossen worden. Aus dem Gesamtbild der Umstände müsse abgeleitet werden, dass fremdübliche Arbeitsverhältnisse vorlägen, welche nicht mehr unter die familiäre Verpflichtung zur Mitarbeit fielen.

Sachverhaltsbezogen führte die steuerliche Vertretung des Bf. in weiterer Folge Folgendes (wörtlich) aus:

“Die Tochter BF-AA arbeitet seit 1. Jänner 2018 geringfügig beschäftigt als Bürohilfe. Sie hat Wirtschaftsrecht und Jus studiert. Der Dienstvertrag und die Arbeitsaufzeichnungen für die fünf Stunden pro Woche sind vom Arbeitgeber und von der Arbeitnehmerin unterschrieben. Der Gehalt beträgt 360,00 € bzw. 370,00 € pro Monat. Die Gehaltszahlungen wurden laufend überwiesen und der Gehalt ordnungsgemäß laufend über die Lohnverrechnung abgerechnet.

In der Beilage übersenden wir nochmals die bereits dem Finanzamt übersendete Aufstellung der Tätigkeiten. Zusätzlich übersenden wir Mailverkehr, aus dem "Beauftragung und Abwicklung" von Tätigkeiten abzuleiten sind. Diese Tätigkeiten konnten und können neben den aufgezeichneten Stunden in freier Zeiteinteilung auch während des Aufenthalts in D abgearbeitet werden.

In der Beilage übersenden wir auch die Zeugenaussage des Angestellten BS, der die geschilderten Tätigkeiten mit Schreiben vom 2. April 2019 bestätigt. Im Zuge eines Skiunfalls 2016, bei der Herr BF. drei Monate außer Gefecht war und länger auf Reha war, blieben viele Arbeiten liegen und mussten aufgearbeitet werden. Der Unternehmer konnte den Umsatz nicht mehr mit dem einen technischen Mitarbeiter bewältigen, sondern benötigte eine Bürokraft zur Abarbeitung des Verwaltungsaufwandes, der auch bei Bauträgerprojekten immer mehr wird. Für den Arbeitsanfall im Jahr 2018 dient als Nachweis auch die Anfrage der Firma AM über die Abwicklung des 6 Mio-Projekts laut Mail vom 22. März 2018 samt dem gedrängten Zeitplan.

Es ist zu erwähnen, dass im Jahr 2018 auch das Bauprojekt der KR GmbH abgewickelt wurde.

Bei diesem Bauprojekt wurden 13 Wohnungen in S bei Z errichtet und vermietet. Diese GmbH und die privaten Mietobjekte von Herrn BF. werden ebenso vom Büro Bf mitbetreut. Die gesamte Vermögensverwaltung konnte hier von der Ausbildung der Tochter profitieren.

Die Tochter BF-NT arbeitet seit 1. August 2018 im Unternehmen des Vaters. Sie hat eine einschlägige HTL absolviert und studiert Bauingenieur, was sie befähigt im Architekturbüro in allen Bereichen mitzuarbeiten. Zudem soll sie geplant die Nachfolge des Betriebs übernehmen. Es ist dem Einzelunternehmer im Sinne der Betriebsnachfolge ein Anliegen, dass hier seine Tochter sein Netzwerk kennen lernt bzw. die Kunden seine Tochter kennen lernen und sie zudem die entsprechende Praxisausbildung für den guten Studienerfolg mitbekommt. Auch diese Tochter ist entsprechend der Familienjudikatur fremdüblich angestellt und erfüllt alle Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung der Lohnzahlungen. Auch hier verweisen wir auf die bisher schon vorgelegten Tätigkeitsberichte sowie die neu beigebrachten Stellungnahmen und den Mailverkehr als Nachweis sowie Bilder vom Modellbau, nachdem diese Tätigkeiten sehr wohl schlüssig erbracht wurden.““

Mit Einkommensteuerbescheid 2018 (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) vom 17. Mai 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und gab begründend unter Verweis auf diverse Judikate im Wesentlichen an, dass ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis im gegenständlichen Fall nicht erkennbar sei. Bei der Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sei entscheidend, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst seien oder sich diese dem Grunde und der Höhe nach aus dem Naheverhältnis ergäben und folglich als freiwillige Zahlungen nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG zu werten seien. Im gegenständlichen Fall sei der Bf. seinen Töchtern gegenüber unterhaltspflichtig, Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen unterlägen selbst dann dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG, wenn die Zuwendung auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhe. Für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen müssten die genannten Kriterien kumulativ erfüllt sein. Die Rechtsbeziehung zwischen dem Bf. und seinen beiden Töchtern weise keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf. Die Normalarbeitszeit sei im Dienstvertrag mit "Wöchentliche Arbeitszeit: 5 Stunden" vereinbart worden. Dem Dienstvertrag fehle die genaue Regelung der Arbeitszeit (Dienstbeginn und -ende) und an welchem Wochentag der Dienst zu verrichten sei. Die Verwendung sei im Dienstvertrag mit "Bürohilfe geringfügig" angegeben. Die Tätigkeiten des Modellbauens, der Überarbeitung von Mietverträgen und dergleichen zählten nicht zum typischen Berufsbild einer Bürohilfe. Aus der bloßen Verwendungsbezeichnung gehe der genaue Tätigkeitsbereich nicht hervor und werde im Dienstvertrag nicht umschrieben. Weiters mangle es an einer Bestimmung über die Vergütung einer allfälligen Mehrarbeit (Überstunden, Zeitausgleich, etc). Ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt der Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen sei durch das Fehlen wesentlicher Vertragsinhalte im Dienstvertrag nicht gegeben. Eine derartige Regelung halte auch einem Fremdvergleich nicht stand, da ein Fremder keinesfalls eine geringfügige Beschäftigung ohne vorherige Festlegung der Lage der Arbeitszeit eingehen würde. Für die Anerkennung als Dienstverhältnis müsse ein exakt nachvollziehbares Leistungsverhältnis bestehen.

Dies sei zu versagen, wenn es an einem konkreten Arbeitsnachweis mangle. Die angegebenen Tätigkeiten im Bericht seien sehr allgemein gehalten und dieser sei auch nicht zeitnah erstellt worden, sondern erst nach einem Telefonat des Finanzamtes am 12. Februar 2019 übermittelt worden. Somit sei ein exakt nachvollziehbarer Nachweis über Art und Umfang der von den Töchtern geleisteten Arbeit im Sinne der Anforderungen für die steuerliche Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht erbracht worden. Die vorgelegte Aufstellung der Tätigkeiten, der E-Mail-Verkehr, das Schreiben des Angestellten BS und das Bild vom Modellbau lieferten keinen exakten Nachweis über das Ausmaß der erbrachten Leistung. Die erbrachten Leistungen seien nicht nach "Art und Umfang und zeitlicher Leistung" aufgeschrieben worden. Ein Rückschluss auf Qualität und Quantität der erbrachten Leistung könne nicht getroffen werden. Die Tätigkeiten hätten neben den aufgezeichneten Stunden in freier Zeiteinteilung während des Aufenthalts in D abgearbeitet werden können. Dies werde weder im Dienstvertrag erwähnt noch seien Aufzeichnungen darüber geführt worden. Die ineffiziente Betriebsorganisation, die aus wirtschaftlicher Sicht und mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht nachvollziehbare Entscheidung, eine Tochter für fünf Wochenstunden und dann noch eine zweite Tochter für fünf Wochenstunden anzustellen, spreche gegen eine Gewinnerzielung und somit gegen die behauptete Vertragsabwicklung. Zum Erfordernis des Ersetzens einer notwendigen Arbeitskraft sei auszuführen, dass der Bf. nicht schlüssig darlegen habe können, dass eine fremde Arbeitskraft benötigt worden sei. Der Skiunfall und die folgende dreimonatige Abwesenheit habe sich bereits im Jahre 2016 ereignet, die Dienstverträge seien aber erst im Jahre 2018 abgeschlossen worden. Bf-AA sei am 31. Dezember 2018 aus dem Arbeitsverhältnis ausgeschieden. In ihrem Tätigkeitsbericht sei auch die Einarbeitung einer Nachfolgerin angeführt worden. Nach Abfrage der einschlägigen Datenbanken habe sich ergeben, dass der Bf. kein neues Dienstverhältnis abgeschlossen habe. Ihre Abwesenheit werde nicht durch eine fremde Arbeitskraft kompensiert, woraus zu schließen sei, dass keine notwendige Arbeitskraft ersetzt worden sei.

In der Folge beantragte die steuerliche Vertretung im Auftrag des Bf. mit Schriftsatz vom 22. Mai 2019, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und verwies auf ihre Beschwerdeausführungen.

Mit Vorlagebericht vom 3. Juni 2019 legte das Finanzamt schließlich - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei verwies sie auf die begründenden Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung.

In Ergänzung zum Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 12. August 2019 noch vor, dass Zahlungen für Aushilfstätigkeiten der Kinder nicht schon deshalb vom Abzug als Betriebsausgabe ausgeschlossen seien, weil die Kinder familienrechtlich hiezu verpflichtet seien. Entscheidend sei, ob die von ihnen verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch als Inhalt eines mit einem Fremden zu begründenden Dienst- oder Werkvertragsverhältnisses in Frage kämen (Verweis auf VwGH 25.2.1997, 92/14/0039).

In einem angeschlossenen Schreiben gab der Bf. in Replik auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung ua. noch an, dass die schwere Verletzung in Folge eines Unfalls, der Ausfall eines Großprojektes wegen des Einspruchs 2018 sowie die Scheidung im Jahr 2018 nichts mit der Beschäftigung der Töchter zu tun habe, sondern lediglich der Nachweis dafür sei, dass es große Umsatzsprünge im Unternehmen gebe, die in seinem Bereich üblich seien.

Es lägen mehrere Beweise bzw. Fakten zur Beschäftigung der beiden Töchter vor, nämlich unterfertigte Dienstverträge, Stundenaufzeichnungen, Tätigkeitsberichte, Bestätigungen der Mitarbeiter, eine Bestätigung von Bs, ein E-Mail-Verkehr über die beruflichen Tätigkeiten über ca. 100 Seiten, NTs Schriftverkehr wegen den Inseraten, NTs Schriftverkehr mit NN bezüglich der Homepage (NN als Zeuge), einen Termin bei Rechtsanwalt GN in Z, bei dem auch AA vor Ort mit dabei war (Herr GN als Zeuge), NT habe ua. Modelle für Herrn RL und Herrn NS gebaut (Zeuge NS und Zeuge RL sowie Zeuge Architekt TT).

Aus seiner objektiven Betrachtung sei dies weit mehr als notwendig und üblich und es lasse sich objektiv und über "jeden Zweifel" erhaben feststellen, dass fachlich notwendige und übliche Tätigkeiten ausgeführt worden seien.

Dass diese Tätigkeiten bis dahin von seiner Frau kostenlos ausgeführt worden seien, entspreche nicht den Fakten und sei komplett aus dem Zusammenhang gerissen. Seine Frau habe das Büro gereinigt und sei für die angeführten Arbeiten nicht ausgebildet gewesen und habe diese dadurch auch nicht ausgeführt.

In der Praxis sei es durchaus üblich und notwendig, Mitarbeiter nach ihren Fähigkeiten zu beschäftigen und nicht nach den Wünschen des Finanzamtes. Eine Bürohilfe dürfe wohl auch ein Modell bauen. Es ist ihm auch nicht erklärlich, was daran falsch sein soll, wenn einem Mitarbeiter ermöglicht werde, seine Arbeit nach Möglichkeit zeitlich frei einzuteilen.

Es gebe im Übrigen kein besseres Mittel für die "Gewinnerzielung" als eine umfassende Ausbildung der Mitarbeiter an der Uni und eine begleitende praktische Ausbildung. Der Vorwurf einer ineffizienten Betriebsorganisation werde auf das Schärfste zurückgewiesen.

AA habe zuerst zu arbeiten begonnen, dann hätten sich beide Dienstverhältnisse überschritten und nun arbeite NT immer noch bei ihm, während AA ausgeschieden sei. AA habe NT eingearbeitet bzw. eingeschult. Der Schiunfall sei übrigens 2017 gewesen.

Der Bf. stellt schließlich noch in Frage, was ein Beschäftigungsverhältnis mit einer Unterhaltspflicht zu tun habe, woraus die Annahme resultiere, dass er für seine Töchter noch unterhaltspflichtig sei. AA habe 2018 schon ihr erstes Studium abgeschlossen.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2021 zog der Bf. schließlich seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhaltsbezogen wird Folgendes festgestellt:

Der Bf. führt als UR (spezialisiert auf Planung, Berechnung und Leitung) im Rahmen eines Einzelunternehmens das XY Architekturbüro in GDe Y, G-Straße-xy, und bezieht daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Er hat im Beschwerdejahr ua. Lohnzahlungen (gesamt 8.749,29 €) an seine in Hochschulausbildung (Wirtschaftsrecht und Rechtswissenschaften) stehende unterhaltsberechtigten Tochter AA (geb. abcd) und seine ebenfalls in Hochschulausbildung (Bau- und Umweltingenieurwissenschaft nach absolvierter HTL) stehende unterhaltsberechtigten Tochter NT (geb. defg) als Betriebsausgaben geltend macht.

Der Bf. beschäftigte - abgesehen von einem technischen Mitarbeiter (Bs, bautechnischer Gehilfe) - neben seinen Töchtern keine weiteren Arbeitnehmer bzw. -innen.

Beide Töchter sind im Beschwerdejahr mit Hauptwohnsitz in D und mit Nebenwohnsitz im Wohnhaus des Vaters (Bf.) in X gemeldet.

Die in den Akten befindlichen, beidseitig unterfertigten *“Dienstverträge“*, datierend vom Jänner bzw. August 2018, umfassen neben Name und Adresse des Arbeitgebers (Bf.) bzw. der Arbeitnehmerinnen (Töchter des Bf.) ua. den Beginn der unbefristeten und jeweils mit einer Probezeit von einem Monat vereinbarten Dienstverhältnisse (*1.1.2018 bzw. 1.8.2018*), deren Verwendung im Betrieb des Bf. (*Bürohilfe geringfügig*), deren gewöhnlicher Dienstort (*Y, wobei dem Arbeitgeber die vorübergehende oder dauernde Versetzung an einen anderen Arbeitsort vorbehalten bleibt*), Kündigungsfristen und -termine, deren Einstufung bzw. den anzuwendenden Kollektivvertrag (*KV für Angestellte der Baugewerbe und der Bauindustrie, Verwendungsgruppe A1, Gruppenjahr 3 bzw. 1*) und Regelungen betreffend Gehalt (*360,00 € bzw. ab 1.8.2018 370,00 € brutto je Monat*), Erholungsurlaub (*Ausmaß lt. Urlaubsgesetz und Kollektivvertrag; Zeitpunkt der Konsumierung nach Absprache*) sowie hinsichtlich Normalarbeitszeit (*5 Stunden/Woche, wobei eine Änderung der Arbeitszeiteinteilung dem Arbeitgeber gemäß § 19c AZG vorbehalten bleibt*).

Beide Töchter waren ab Beginn des jeweiligen Arbeitsverhältnisses aufrecht bei der VGKK als geringfügig Beschäftigte angemeldet; für beide Töchter wurde ein Lohnkonto geführt und entsprechende Lohnabgaben wurden vom Bf. ordnungsgemäß entrichtet.

Die Töchter verfügen jeweils über ein eigenes Konto, auf welches ihr monatliches Gehalt (laufend) überwiesen wurde.

Beide Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens stimmen überein, dass die vereinbarte Bezugshöhe - gerade hinsichtlich der vereinbarten Normalarbeitszeit - als fremdüblich bezeichnet werden kann und einer geringfügigen Beschäftigung entspricht (Bezahlung gemäß Kollektivvertrag). Eine signifikante Über- bzw. Unterbezahlung im Vergleich zu einem familienfremden Arbeitnehmer (Studenten bzw. Studentin) besteht nicht.

Abgeltungen bzw. Vergütungen für Mehrarbeit (Überstunden, Zeitausgleich) sind - im Gegensatz zu einem Urlaubszuschuss sowie einer Weihnachtsrenumeration (13. und 14. Gehalt) - nicht aktenkundig; gleiches gilt im Übrigen auch für den (fremden) technischen Mitarbeiter. Auf Grund einer mündlichen Vereinbarung hatten bzw. haben die Töchter ihre im schriftlichen Dienstvertrag vereinbarte Normalarbeitszeit von fünf Stunden pro Woche regelmäßig jeweils

am Freitagvormittag im Architekturbüro in Y zu leisten bzw. geleistet [vgl. dazu die vorgelegten (beidseits unterschriebenen) Stundenabrechnungsblätter, woraus im Übrigen auch ersichtlich war, dass den beiden Töchtern Urlaub gewährt wurde]. Darüber hinaus war mündlich vereinbart, dass Arbeitsleistungen bei Bedarf auch zu Hause in X oder während des Aufenthaltes in D in freier Zeiteinteilung erbracht werden können (Stunden/Woche lt. Lohnkonten: AA: 8,1333 bzw. NT: 10); diesbezüglich (für Mehrarbeit) wurden keine gesonderten Arbeitszeitaufzeichnungen geführt.

Die konkret erbrachten bzw. nach entsprechender Absprache zu erbringenden Arbeitsleistungen der beiden Töchter konnten - nach entsprechender Vorhaltung - wie folgt festgestellt werden:

Tätigkeiten von Tochter AA

- Überarbeiten von Mietverträgen auf Grund der neuen Gesetzeslage *und Erfahrungen der letzten Jahre*,
- *Betriebskostenabrechnungen Y und G erstellen*,
- *Korrekturlesen und Adaptieren von Aktenvermerken*,
- *Sortieren, Ablegen von Belegen, Rechnungen und dgl.*,
- *Archivieren von Projekten*,
- *Pläne zuschneiden, falten und Fertigstellen von Bauanträgen*,
- *Officearbeiten sowie*
- *Einarbeiten der Nachfolgerin (Schwester NT).*

Tätigkeiten von Tochter NT:

- *Betriebskostenabrechnungen erstellen*,
- *Korrekturlesen und Adaptieren von Aktenvermerken*,
- *Sortieren, Ablegen von Belegen, Rechnungen und dgl.*,
- *Archivieren von Projekten*,
- *Pläne zuschneiden, falten und Fertigstellen von Bauanträgen*,
- *Bestandspläne zeichnen*,
- *Modelle erarbeiten*,
- *Officearbeiten sowie*
- *Excelvorlagen erstellen.*

Im anhängigen Beschwerdeverfahren besteht allein Streit darüber, ob die an die Töchter des Bf. geleisteten, gewinnmindernd geltend gemachten Lohnzahlungen (gesamt 8.749,29 €) auf Grund steuerlich anzuerkennender Dienstverhältnisse erfolgt sind bzw. ob die vorgegebenen Leistungsbeziehungen bloß den äußeren Rahmen für privat (familienhaft) veranlasste Zuwendungen bildeten, weshalb den an die Töchter geleisteten Zahlungen die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen wäre. Unstrittig ist, dass es sich im konkreten Fall um Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen handelt.

Aus **rechtlicher** Sicht ergibt sich Folgendes:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge als nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben von den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 auch freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen sind allerdings nur dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie *ohne gleichwertige wirtschaftliche Gegenleistung des Empfängers* erbracht werden bzw. eine *eindeutig überwiegende oder ausschließlich betriebliche Veranlassung* nicht vorliegt.

Nicht abzugsfähig sind damit zB Abgeltungsbeträge nach § 98 ABGB für die Mitarbeit im Erwerb des anderen Gatten oder analog für die Mitarbeit von Kindern bzw. ein Taschengeld an die Kinder für gelegentliche Mithilfe im elterlichen Haus bzw. für die Mithilfe im elterlichen Betrieb auf *familienhafter* Basis (vgl. dazu auch Jakom/Peyerl EStG, 2019, § 20 Rzn 80 ff, und die dort zitierten Nachweise).

Eltern können im Rahmen der in § 137 Abs. 2 ABGB normierten Beistandspflicht von ihren Kindern unentgeltlich angemessene Dienste verlangen. Werden in Erfüllung dieser Beistandspflicht Arbeitsleistungen im Rahmen des Erwerbes des Berechtigten erbracht, hat der Leistende einen Entgeltanspruch analog der Bestimmungen der §§ 98 bis 100 ABGB (vgl. Schwiemann, Praxiskommentar zum ABGB, § 137 Tz 4; Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 4 Rz 339, mwN).

Bei Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (§ 25 BAO) steht die Abgrenzung zwischen betrieblicher Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) und lediglich aus dem Naheverhältnis heraus erklärbaren Zahlungen (dem Grunde oder der Höhe nach; freiwillige Zuwendung gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Einkommensverwendung) im Vordergrund.

Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden (vgl. dazu VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185). Es ist daher im Allgemeinen davon auszugehen, dass das Zusammenwirken von Familienmitgliedern zu gemeinsamem Erwerb seine rechtliche und tatsächliche Grundlage in aller Regel nicht in dienstrechtlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der Familie findet, weshalb ein Sachverhalt wie das Bestehen eines Dienstverhältnisses *eindeutig* nachgewiesen werden muss. Dazu bedarf es einer besonderen (*über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgehende*) Vereinbarung, die nicht bloß behauptet werden darf, sondern, um abgabenrechtlich anerkannt zu werden,

auf einer überzeugenden Begründung beruhen muss, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulässt.

Ob im Beschwerdefall vom beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen im Sinne der genannten Kriterien bzw. Anforderungen vorliegen, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Tatfrage. Das Vorliegen steuerlich anzuerkennender Vereinbarungen (Dienstverhältnisse) zwischen dem Bf. und seinen Töchtern ist anhand der Kriterien zu prüfen, die nach Lehre und Rechtsprechung für eine klare Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung erforderlich sind. Danach finden derartige Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 20.3.2000, 96/15/0120; VwGH 30.1.2001, 96/14/0154; VwGH 26.6.2001, 97/14/0012; VwGH 25.6.2008, 2008/15/0132; VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093; VwGH 29.9.2010, 2007/13/0054; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 4 Tz 3; Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tzen 160 ff; Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 4 Rzen 331 ff, jeweils mwN).

Neben der grundsätzlichen Qualität der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss überdies auch deren tatsächliche Erfüllung den oben dargestellten Anforderungen genügen (zB VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238, mwN; Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 4 Rz 337).

Diese 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 seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 29.11.2000, 95/13/0004; VwGH 28.11.2002, 2001/13/0032; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, mwN).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hiebei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Bei der vorzunehmenden Prüfung eines einkommensteuerlich strittigen Dienstverhältnisses kommt es letztlich auf das Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles an (vgl. VwGH 6.4.1995, 93/15/0125; VwGH 13.3.1997, 95/15/0128).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erfüllen die vom Bf. mit seinen beiden Kindern abgeschlossenen Dienstverträge die vorgenannten Kriterien einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung zwischen einander Nahestehenden; dies auf Grund folgender Überlegungen:

Tatsache ist, dass gegenständlich schriftliche Verträge abgeschlossen wurden. Wenn auch die Schriftlichkeit nicht unbedingt erforderlich wäre, ist sie doch ein wesentliches Beweismittel bzw. kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Die in Rede stehenden Dienstverhältnisse sind neben der Ausstellung von Dienstverträgen im konkreten Fall auch durch die Anmeldung bei der Sozialversicherung, durch das Führen von entsprechenden Lohnkonten und die Abfuhr von Lohnabgaben **nach außen** ausreichend **zum Ausdruck gekommen**, wenngleich diesbezüglich zu berücksichtigen war, dass es sich dabei um keine wesentlichen Indizien für das Bestehen eines Dienstverhältnisses handelt; gerade bei "vorgetäuschten" Vertragsverhältnissen werden formale Belange beachtet (vgl. auch VwGH 17.9.1996, 92/14/0161; VwGH 16.12.1997, 96/14/0099; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 162; Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 4 Rz 343).

Das Finanzamt bestreitet nicht, dass die streitgegenständlichen Dienstverhältnisse sowohl dem zuständigen Sozialversicherungsträger als auch dem Finanzamt zeitgerecht bekannt gegeben wurden. Damit sind die in Rede stehenden Dienstverhältnisse ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen.

Zur Frage, ob den gegenständlichen Vereinbarungen **ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt** zukommt, ist Folgendes zu sagen:

Verträge zwischen nahen Angehörigen erfordern einen klaren und eindeutigen Inhalt. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden steuerlich nur anerkannt, wenn wesentliche Vertragspunkte festgehalten sind. Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nicht nur eindeutige, sondern auch objektiv tragfähige Vereinbarungen enthalten, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung ermöglichen.

Hinsichtlich des als Anerkennungskriterium erforderlichen klaren und eindeutigen Inhaltes einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen gilt die Regel, dass bei unklaren Vertragsgestaltungen derjenige zur Aufklärung beizutragen hat, der sich auf die unklare Vereinbarung beruft, andererseits er diese gegen sich gelten lassen muss (zB VwGH 17.8.1994, 93/15/0205, mwN; Jakom/Lenneis, EStG, 2019, § 4 Rz 334, mwN).

Die im konkreten Fall vorgelegten (beidseits unterschriebenen) schriftlichen Dienstverträge umfassen nach Ansicht des erkennenden Richters jedenfalls alle in einem nach § 2 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz - AVRAG (BGBl. Nr. 459/1993) in einem Dienstzettel (ein bloßer Dienstzettel ist die schriftliche Aufzeichnung des Arbeitgebers über die wesentlichen Rechte

und Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis) festzuhaltenden wesentlichen Rechte und Pflichten des Arbeitnehmers bzw. der Arbeitnehmerin aus einem Dienstverhältnis. Damit sind grundsätzlich die wesentlichsten Punkte bzw. die wesentlichsten Eckdaten der beiden strittigen Dienstverhältnisse dokumentiert.

Die vorgesehene Verwendung der Töchter (§ 2 Abs. 2 Z 8 AVRAG) wurde dabei mit *“Bürohilfe geringfügig”* und die Normalarbeitszeit (§ 2 Abs. 2 Z 11 AVRAG) mit einer *wöchentlichen Normalarbeitszeit mit fünf Stunden* vereinbart. Abgesehen davon, dass nach Ansicht des erkennenden Richters nicht allgemein geübte Praxis ist, dass Arbeitgeber ihrer gesetzlichen Verpflichtung (§ 26 AZG) entsprechend Arbeitsaufzeichnungen führen oder jene des Arbeitnehmers kontrollieren und dass exakt vermerkt wird, wann ein Arbeitnehmer bzw. Arbeitnehmerin welche spezifische Tätigkeit verrichtet hat, hat der Bf. darüber hinaus im Rahmen der oben dargelegten Anfragebeantwortung den tatsächlichen Inhalt der von den beiden Töchtern erbrachten bzw. zu erbringenden Arbeitsleistung klar umschrieben und auch glaubhaft unter Verweis auf die vorgelegten (beidseits unterschriebenen) Stundenabrechnungsblätter und entsprechende Zeugenaussagen dargelegt, dass - neben den zu erbringenden Arbeitsleistungen - (von vornherein) klar mündlich vereinbart (gewesen) sei, dass seine Töchter ihre Normalarbeitszeit von fünf Stunden pro Woche regelmäßig jeweils am Freitagvormittag im Architekturbüro in Y zu leisten haben und darüber hinaus Arbeitsleistungen - nach Bedarf und in freier Zeiteinteilung - auch am Wochenende zu Hause in X oder während des Aufenthaltes in D erbringen können.

Gegenständlich wurden die behaupteten Dienstverhältnisse damit durchaus hinreichend konkretisiert. Die Vereinbarung von normalerweise üblichen Inhalten bzw. von eindeutigen Rahmenbedingungen eines Dienstverhältnisses wurde zweifelsfrei dokumentiert, nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht. Leistungsbeziehungen im gegenständlichen Ausmaß würden gegenüber einem fremden Dritten (Studenten bzw. Studentin) durchaus auch in dieser Art und Weise vereinbart werden.

Die zwischen nahen Angehörigen getroffenen Vereinbarungen müssen - wie bereits oben ausgeführt - auch einem **Fremdvergleich** standhalten, wobei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich ist. Auf dieser Basis ist zu prüfen, ob die entsprechenden Verträge auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wären. Außerdem ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich durchzuführen.

Grundsätzlich richtet sich bei Dienstverhältnissen unter Fremden die Entlohnung nach Quantität und Qualität der Arbeitsleistung. Wie bereits oben festgestellt, steht im konkreten Fall unstrittig fest, dass die vereinbarte Bezugshöhe - gerade hinsichtlich der vereinbarten Normalarbeitszeit - als fremdüblich bezeichnet werden kann und einer geringfügigen Beschäftigung entspricht (Bezahlung gemäß Kollektivvertrag). Eine signifikante Über- bzw. Unterbezahlung im Vergleich zu einem familienfremden Arbeitnehmer (Studenten bzw. Studentin) besteht nicht. Die Töchter des Bf. erhielten sohin laufend ein angemessenes Entgelt für ihre Arbeitsleistungen.

Das Finanzgericht schenkt dem durch den Bf. glaubhaft erstatteten, schlüssigen Tatsachenvorbringen Glauben und hat keine Zweifel an der tatsächlichen Vertragsabwicklung, zumal dieses (teilweise) auch mit Beweisen (vorgelegter E-Mailverkehr, vorgelegte Stundenabrechnungsblätter, Zeugenaussage bs wie auch jene seiner Töchter) untermauert wurde, zu den Lebenserfahrungen nicht in Widerspruch steht, im Akteninhalt Deckung findet und von der Amtspartei nicht beeinsprucht worden ist.

Der erkennende Richter erachtet die in Rede stehenden Arbeitsleistungen der Töchter angesichts ihrer Art und Ausmaße - in Abgrenzung zu klassischen Leistungen der familienhaften Mitarbeit (wie etwa bloße Telefondienste, Botengänge, Reinigungsarbeiten) - als klar und zweifelsfrei über das Maß der familienhaften Mitarbeit hinausgehende Leistungen, welche nicht bloß aus familienhafter Solidarität, sondern - in Erwartung eines Entgelts und zur (praxisnahen) Weiterbildung - aus rechtlicher Verpflichtung erfolgten. Dafür sprach auch der Umstand, dass die Normalarbeitszeit ausschließlich während der Woche (Freitagvormittag) im Architekturbüro in Y und damit nicht in der Freizeit der beiden studierenden Töchter bzw. in der Zeit, zu der sie sich üblicherweise in ihrem Elternhaus aufgehalten haben, erbracht wurde.

Die Töchter des Bf. haben sohin in den nachgewiesenen bzw. glaubhaft dargelegten Arbeitszeiten adäquate Arbeitsleistungen erbracht, für welche sie angemessen entlohnt wurden. Der Bf. hätte - wie er unter Verweis auf den steigenden Verwaltungsaufwand in seinem Unternehmen glaubhaft vorgebracht hat - ohne diese Arbeitsleistungen seiner Angehörigen seinen Betrieb nicht (in der gleichen Weise) führen können. Er hätte Fremdpersonal einstellen müssen. Die Töchter arbeiteten zeitlich fixiert jeweils am Freitagvormittag und waren darüber hinaus - über E-Mail-Verkehr - am Wochenende oder während der Woche in D flexibel einsetzbar. Diese - auch auf gegenseitigem Vertrauen basierende - Vorgehensweise hatte für den dienstgebenden Bf. den Vorteil besonderer Flexibilität mit Kosten sparendem Effekt. Die bedarfsorientierte Beschäftigung von Arbeitnehmern spart gerade bei Auftragsschwankungen Lohnkosten. Zu beachten ist auch, dass Flexibilität eine wirtschaftlich relevante Stärke ist, welche gerade Studenten in besonderer Weise auf dem Markt anbieten können. In diesem Sinne haben sich die Interessen des Bf. mit den Interessen seiner studierenden Töchter getroffen. Eine fehlende Fremdüblichkeit kann hier bei einem entsprechenden gegenseitigen Vertrauensverhältnis, das auch mit familienfremden Arbeitnehmern bestehen kann, nicht erblickt werden.

In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass der Großteil der österreichischen Studenten bzw. Studentinnen erwerbstätig ist. Dabei sind ca. 61% während des Semesters durchgehend oder gelegentlich erwerbstätig, wobei die Erwerbsquote wie auch das Erwerbsausmaß jüngerer Studierender niedriger ist. Nur ca. 39% aller Studierenden sind während des Semesters in keiner Form erwerbstätig (unter www.bmwf.gv.at: Studierenden-Sozialerhebung 2015, Seiten 60f).

Zusammenfassend gesehen, war sohin nicht davon auszugehen, dass die gegenständlichen Dienstverträge von Familienfremden (Studenten bzw. Studentinnen) nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Vor diesem Hintergrund vermochten die zu beurteilenden Dienstverhältnisse des Bf. mit seinen Töchtern nach dem *Gesamtbild* der Verhältnisse im gegenständlichen Streitjahr jene Kriterien zu erfüllen, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für eine steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses zwischen nahen Angehörigen erforderlich sind.

Die strittigen, vom Bf. als Lohnaufwendungen geltend gemachten Beträge waren somit durch den Betrieb des Bf. veranlasst und war sohin der Beschwerde Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. Februar 2021