

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf, Bf-Adr, über die Beschwerde vom 22. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY (nunmehr gem § 323b BAO Finanzamt Österreich) vom 19. Juli 2011, Steuernummer Bf -StNr, betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden wie in der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2008 mit € 10.934,93 und für das Jahr 2009 mit € 97.241,72 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Am 19.07.2011 erließ das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide betreffend die Veranlagungsjahre 2008 und 2009. In der Begründung wurde ausgeführt, dass infolge der Nichtabgabe von Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gem § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden.

Am 22.08.2011 wurde ua gegen die folgenden Bescheide:

- Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19.07.2011
- Einkommensteuerbescheid 2009 vom 19.07.2011

fristgerecht eine Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben, wobei für die Nachreichung einer Begründung um Fristerstreckung bis zum 29.08.2011 ersucht wurde.

Am 24.08.2011 erging durch das Finanzamt ein Mängelbehebungsauftrag. Seitens des Finanzamtes wurde zur Mängelbehebung antragsgemäß eine Frist bis zum 29.08.2011 eingeräumt.

Am 29.08.2011 wurden durch den Beschwerdeführer (Bf) ua eine Einkommensteuererklärung 2008 (E1) und Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2008 E 1a, E 11 sowie E 1b vorgelegt. Handschriftlich wurde im Begleitschreiben für die Nachreichung der Abgabenerklärungen 2009 um die Gewährung einer Nachfrist bis zum 31.08.2011 ersucht, da der Computer abgestürzt sei. Weiters wurde der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Veranlagung für die Jahre 2008 und 2009 nach Maßgabe der überreichten Abgabenerklärungen vorzunehmen. Am 31.08.2011 vervollständigte der Bf seine Nachreichungen und legte ua eine Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 E 108c, eine Einkommensteuererklärung 2009 (E1), Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2009 E 1a, E 1b und E 11 vor. Weiters wurden noch Einnahmen- Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2008 und 2009 vorgelegt.

Am 12.04.2012 erging durch das Finanzamt ein Vorhalt, mit welchem der Bf aufgefordert wurde hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abschreibung für Abnutzung im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Stellung zu nehmen und in Bezug auf die Personalkosten im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit Aufzeichnungen über die Arbeitszeit seiner Gattin sowie einen schriftlichen Arbeitsvertrag bzw eine Punktation über die diesbezüglichen mündlichen Vereinbarungen mit seiner Gattin vorzulegen. Dieser Vorhalt blieb in weiterer Folge unbeantwortet.

Am 18.07.2012 sind die Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 ergangen.

Am 17.08.2012 gab es eine persönliche Vorsprache des Bf beim Finanzamt. Über diese Besprechung wurde seitens des Finanzamtes ein handschriftlicher Aktenvermerk aufgenommen.

Am 22.08.2012 (beim Finanzamt eingelangt am 23.08.2012) wurde die Vorlage der Berufung beantragt. Eine Nachreichung von Unterlagen wurde im Vorlageantrag bis zum 30.09.2012 in Aussicht gestellt.

Mit Schreiben vom 01.10.2012 wurde für die Nachreichung weiterer Unterlagen um eine Fristerstreckung bis zum 03.11.2012 ersucht. Mit Schreiben vom 05.11.2012 wurde eine handschriftliche Darstellung der Berufserfahrung der Gattin des Bf, eine Tätigkeitsbeschreibung, Anmerkungen zum Dienstvertrag, Anmerkungen zu den

Familienverhältnissen samt einer Zusammenfassung abgegeben. Weiters wurde ein Schreiben des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend an Herrn Bruder Bf vom 29.01.2010, ein Schreiben des Klima- und Energiefonds des Bundes an Herrn Bruder Bf vom 16.03.2011 sowie ein Zeugnis über die bestandene Rechtsanwaltsprüfung der Gattin des Bf vom 12.07.1996 vorgelegt. Mit dem Schreiben des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend an Herrn Bruder Bf vom 29.01.2010, wurde mitgeteilt, dass dem Förderansuchen von Herrn Bruder Bf zugestimmt und beiliegend der Fördervertrag mit der Kommunalkredit Public Consulting GmbH übermittelt wurde. Mit dem Schreiben des Klima- und Energiefonds des Bundes an Herrn Bruder Bf vom 16.03.2011, wurde mitgeteilt, dass das Projekt „Nummer K – *Mustersanierung Bürogebäude*“ positiv beurteilt wurde. Betreffend den Dienstvertrag führte der Bf noch weiter aus: *„Im Hinblick auf die überkollektivvertragliche Entlohnung sind mit dem monatlichen Entgelt sämtliche Ansprüche der Dienstnehmerin, wie insbesondere Mehr- und Überstunden, die Arbeit an Samstagen, Sonn- und Feiertagen sowie Reisezeiten und Rufbereitschaften abgegolten.“*

Am 17.03.2014 wurde seitens des Finanzamtes die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und ergänzend eine schriftliche Stellungnahme des Finanzamtes, in welcher die Abweisung der Beschwerde beantragt wurde, abgegeben.

In dem am 17.06.2021 durchgeführten Erörterungstermin wurde der Sachverhalt durch den zuständigen Richter in seinen wesentlichen Elementen dargestellt. Seitens des Bf und des Finanzamtes wurde Einigkeit über der Höhe der fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage der Abschreibung für Abnutzung selbst, als auch hinsichtlich der Abschreibung für Abnutzung für das vermietete Objekt in der Adr VuV in der Höhe von 1,5% der fiktiven Anschaffungskosten erzielt.

Strittig im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist somit nur noch das vom Finanzamt nicht anerkannte Dienstverhältnis der Gattin des Bf.

Hinsichtlich des Beschwerdepunktes betreffend das Dienstverhältnis der Ehegattin des Bf im Rahmen seines Einzelunternehmens gab der Bf in der Erörterung an, dass er sich nicht mehr erinnern könne, ob ein Dienstzettel iSd § 2 AVRAG mit dem entsprechenden Mindestinhalt ausgestellt worden sei. Die Gattin des Bf sei in den Beschwerdejahre in Teilzeit beschäftigt gewesen. Auf die Frage, wie für eine Verrechnung der Leistungen an die Klienten, die Arbeitsleistungen der Gattin des Bf auf die einzelnen Klienten aufgeteilt werden konnten und ob es diesbezügliche Arbeitsaufzeichnungen gäbe, erklärt der Bf, dass es keine detaillierten Aufzeichnungen darüber gäbe, wie viel Zeit seine Gattin für welchen Klienten und für welche Tätigkeit aufgewendet habe. Allerdings hätten seine Klienten bei Umgründungen immer eine Pauschale bezahlt. Im Schnitt habe seine Gattin im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Teilzeit im Umfang von 30 Wochenstunden gearbeitet. Eigene Zeitaufzeichnungen, die den Vorschriften des § 26 AZG entsprechen, gäbe es lt dem Bf nicht. Der Bf und seine Gattin hätten

regelmäßig an den Wochenenden gearbeitet. Auch gäbe es nach der Auskunft des Bf keine Aufzeichnungen hinsichtlich der Urlaubs- und Krankenstandstage oder anderer Abwesenheiten. Die Gattin des Bf habe zwar die Rechtsanwaltsprüfung erfolgreich abgelegt, jedoch habe sich diese nicht als Rechtsanwältin eintragen lassen. Daher habe die Gattin des Bf im Zuge der Beratung bei Firmengründungen und Umgründungen die diesbezüglichen Verträge nicht selbst erstellen dürfen. Was das Gehalt der Gattin des Bf anbelangt, so sei das Gehalt von € 3.840,- brutto monatlich im Jahr 2008 und € 4.100,- brutto monatlich im Jahr 2009 jeweils monatlich überwiesen worden. Der Bf gibt in der Erörterung weiter an, dass er sein Einzelunternehmen in welchem seine Gattin beschäftigt sei und die Steuerberatungs-KG immer als „Eines“ betrachtet habe. Zumindest in der KG sei in den Bereichen der Personalverrechnung, der Buchhaltung und der Bilanzierung immer deutlich über dem Kollektivvertrag entlohnt worden. Der Bf erklärte, er werde bis zum 28.06.2021 in einem Schriftsatz die Gehaltsstruktur der KG nachliefern. Befragt, was mit den beiden Schreiben an Herrn Bruder Bf (Beilage zum Ergänzungsschreiben des Bf vom 05.11.2012) nachgewiesen werden solle, gibt der Bf an, dass das Bürogebäude in Ort 1 im zivilrechtlichen Eigentum seines Bruders Herr Bruder Bf stehe, das wirtschaftliche Eigentum aber bei ihm (Bf) liege. Das Bürogebäude sei saniert worden, wobei die Sanierung im Jahr 2010 begonnen und im Jahr 2013 fertiggestellt worden sei. Diese Förderansuchen seien von der Gattin des Bf als seine Angestellte betreut worden. Abschließend gibt der Bf noch an, dass seine Gattin unzweifelhaft im Betrieb mitgearbeitet habe. Ohne ihre Unterstützung hätten viele Projekte nicht so erfolgreich abgeschlossen werden können.

Im Zuge des Erörterungstermins am 17.06.2021 wurde durch den Bf der Antrag auf eine mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Am 25.06.2021 wurde durch den Bf telefonisch Akteneinsicht in den Beschwerdeakt begehrt, weil er den im Erörterungstermin besprochenen Aktenvermerk des Finanzamtes vom 17.08.2012 nicht kenne. Am 30.06.2021 wurde dem Bf Akteneinsicht gewährt und dabei auf Wunsch des Bf Kopien der folgenden Aktenstücke angefertigt:

- Vorlagebericht vom 17.03.2014
- Schreiben FA Ersuchen um Ergänzung vom 12.04.2012
- Aktenvermerk des Finanzamtes vom 17.08.2012
- Vorlageantrag des Bf vom 22.08.2012
- Ausführungen des Bf zum Vorlageantrag vom 01.10.2012
- Stellungnahme des Finanzamtes zur Vorlage vom 17.03.2014

Dem Bf wurde für eine Stellungnahme eine Frist bis zum 16.07.2021 eingeräumt. Am 16.07.2021 (eingelangt am 21.07.2021) gab der Bf eine umfangreiche Stellungnahme ab. Im Rahmen seiner Ausführungen in der Stellungnahme stellte der Bf ergänzend den Antrag folgende Beweise aufzunehmen:

„Urkunden: Anlagen./1 bis./4

Parteieinvernahme:Bf

Zeugen:

Personenkreis laut meinen Ausführungen, ua in Punkt „Stellungnahme Finanzamt/17.03.2014“

Insbesondere: Notar N.N. 1, Adresse N.N. 1

N.N. 2, Adresse N.N. 2

Gattin Bf, Adresse Gattin Bf

Bruder Bf, Adresse Bruder Bf“

In den Anlagen zu seiner Stellungnahme hat der Bf in der Anlage ./1 die Krankenstandsbestätigungen der Gebietskrankenkasse für die Jahre 2008 und 2009 (jeweils ein Krankenstand pro Jahr) vorgelegt. In der Anlage ./2 wurde vom Bf formlos ohne weitere Belege der Jahresbruttobezug von Herrn N.N. 2 dem Jahresbruttobezug der Gattin des Bf für die Jahre 2008 und 2009 gegenübergestellt. Die Anlage ./3 besteht aus drei Schreiben der Kommunalkredit Public Consulting GmbH (Umweltförderung) aus dem Jahr 2010 bzw aus dem Dezember 2009, einem Schreiben von Herrn Bruder Bf vom 15.12.2009 an die Kommunalkredit Public Consulting GmbH, drei Seiten eines teilweise unleserlichen händischen Aktenvermerkes, wobei der Urheber des Aktenvermerkes nicht ersichtlich ist und einem E-Mail der Z KG an die Grazer Energieagentur vom 04.12.2009. In den Schreiben der Kommunalkredit GmbH (Umweltförderung) vom 10.12.2009, 17.12.2009 und 21.10.2010 geht es um ein Förderansuchen (Antragsnummer Nummer A) das zu Händen der Gattin des Bf adressiert ist. Im Schreiben des Herrn Bruder Bf vom 15.12.2009 betreffend dasselbe Förderansuchen (Antragsnummer Nummer A) ist als Betreuerin die Gattin des Bf angeführt. Im E-Mail der Z KG an die Grazer Energieagentur vom 04.12.2009, wiederum dasselbe Förderansuchen betreffend (Antragsnummer Nummer A), wird auf ein Telefonat mit der Gattin des Bf verwiesen. Die Anlage ./4 der Stellungnahme ist ein Bericht der AUVA über eine präventivdienstliche Betreuung am 09.11.2009 in welchem als Ansprechpartner die Gattin des Bf benannt ist.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf bezog in den Beschwerdejahren 2008 und 2009 Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Rahmen seines Einzelunternehmens (Steuerberatung), Einkünfte aus seiner Beteiligung an der Z KG und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Gegen die am 19.07.2011 erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2008 und 2009 wurde fristgerecht am 22.08.2011 Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben. Diese Beschwerde wurde auf Grund des ergangenen Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes am 29.08.2011 fristgerecht ergänzt. Gemeinsam mit der Berufung wurde ua auch eine Beilage zur Einkommensteuerveranlagung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

von Grundstücken und Gebäuden für 2008 (Formular E 1b) durch den Bf vorgelegt. Darin wurde durch den Bf beantragt die AfA-Bemessung von den fiktiven Anschaffungskosten in der Höhe von € 297.072,- vorzunehmen. Unter der KZ 9500 der Beilage E 1b für das Veranlagungsjahr 2008 beantragte der Bf eine Absetzung für Abnutzung in der Höhe von € 2.970,72 (Halbjahres-AfA). In der Beilage zur Einkommensteuerveranlagung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden für 2009 (E 1b) beantragte der Bf unter der KZ 9500 eine AfA in der Höhe von € 5.941,44. Die vom Bf ursprünglich beantragte AfA beträgt daher 2% der fiktiven Anschaffungskosten.

Eine - wie im Vorhalt des Finanzamtes vom 12.04.2012 - geforderte Begründung oder ein Gutachten, warum der Bf eine AfA in der Höhe von 2% der fiktiven Anschaffungskosten begehrt, wurde vom Bf nicht erbracht.

Das Finanzamt anerkannte in der Folge in seiner Berufungsvorentscheidung vom 18.07.2012 erstmalig für 2008 eine AfA in der Höhe von € 2.228,04 und für 2009 in der Höhe von € 4.456,08. Das entspricht im Jahr 2008 einer Halbjahres-AfA in der Höhe von 1,5% der fiktiven Anschaffungskosten und im Jahr 2009 ebenfalls einer AfA von 1,5% der fiktiven Anschaffungskosten. Das Finanzamt anerkannte daher in seiner Berufungsvorentscheidung eine AfA in der Höhe der gesetzlichen AfA von 1,5% gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 idF BGBl I Nr 85/2008.

Im Zuge des Erörterungstermins am 17.06.2021 wurde von beiden Parteien darüber Einigkeit erzielt, dass die Bemessungsgrundlage der AfA die fiktiven Anschaffungskosten in der Höhe von € 297.072,- sind und die Höhe der jährlichen AfA 1,5% der fiktiven Anschaffungskosten entspricht.

Weiters wurden vom Finanzamt die Personalaufwendungen für das Dienstverhältnis mit der Ehegattin des Bf in beiden Beschwerdejahren nicht anerkannt. Insgesamt wurden im Jahr 2008 Personalkosten in der Höhe von € 53.760,- brutto und im Jahr 2009 in der Höhe von € 57.400,- brutto nicht anerkannt. Dies entspricht dem vom Bf angegebenen monatlichen Bruttogehalt in der Höhe von € 3.840,- im Jahr 2008 und € 4.100,- im Jahr 2009 bei 14 Gehältern jährlich. Ergänzend dazu wird vom Finanzamt ausgeführt, dass der Bf im Jahr 2008 bei einem erklärten Umsatz in seinem Einzelunternehmen von € 106.085,- einen Personalaufwand von € 98.755,36 (darin enthalten der Personalaufwand für die Gattin des Bf) und im Jahr 2009 bei einem erklärten Umsatz von € 127.490,- einen Personalaufwand von € 108.341,88 (darin enthalten der Personalaufwand für die Gattin des Bf) geltend machte.

Das Finanzamt ersuchte den Bf mittels Vorhalt vom 12.04.2012 um Ergänzung seines Vorbringens hinsichtlich der nun nicht mehr streitgegenständlichen AfA und des noch streitverfangenen Dienstverhältnisses der Gattin des Bf. Dieses Ergänzungsersuchen blieb aber letztlich unbeantwortet und das Finanzamt erließ am 18.07.2012 die Berufungsvorentscheidungen betreffend die Veranlagungsjahre 2008 und 2009 in welchen die

AfA auf Basis der beantragten fiktiven Anschaffungskosten in Höhe der gesetzlichen AfA von 1,5% festgesetzt wurde und die Personalkosten für die Gattin des Bf als Betriebsausgabe in beiden Beschwerdejahren zur Gänze nicht anerkannt wurden.

Gegen die Berufungsvorentscheidungen vom 18.07.2012 brachte der Bf am 22.08.2012 fristgerecht einen Vorlageantrag ein. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 17.03.2014 zur Entscheidung vorgelegt.

Unstrittig ist, dass die Gattin des Bf als Gehalt im Jahr 2008 € 3.840,- und im Jahr 2009 € 4.100,- brutto monatlich vom Bf bezogen hat. Lt den Angaben des Bf im Beschwerdeverfahren war seine Gattin Teilzeit im Ausmaß von durchschnittlich 30 Wochenstunden beschäftigt. Auf sie war entsprechend den Angaben des Bf der Kollektivvertrag für Angestellte bei Wirtschaftstreuhandern anwendbar und wurde sie ab der erfolgreichen Ablegung der Rechtsanwaltsprüfung in der Beschäftigungsgruppe VI eingestuft. Unter Zugrundelegung der lt Bf angerechneten Vordienstzeiten von 120 Monaten und der lt Abfrage in der Datenbank des Dachverbandes der österreichischen Sozialversicherung (AJ-Web) aus welcher sich Vordienstzeiten der Gattin im Einzelunternehmen des Bf (inklusive der Zeiträume in welchen die Gattin des Bf Wochengeld bezogen hatte) von knapp 7 Jahren ergibt, wäre die Gattin im Kollektivvertrag für das Jahr 2008 somit maximal im 18. Berufsjahr einzustufen. Die Gattin des Bf war im Zeitraum 26.04.1999 bis 11.12.2000 als Angestellte bzw ab 20.08.2000 mit Wochengeldbezug bei dem Bf sozialversicherungsrechtlich angemeldet. Vom 02.01.2001 bis 01.10.2004 bzw ab 11.06.2004 mit Wochengeldbezug war sie ebenfalls vom Bf als ihrem Dienstgeber bei der Sozialversicherung angemeldet. Vom 01.09.2006 bis 31.01.2007 war sie geringfügig bei ihrem Gatten und ab 01.02.2007 war sie wieder in Voll- bzw Teilzeit bei dem Bf zur Sozialversicherung angemeldet. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war die Gattin des Bf - entsprechend der Abfrage in der Datenbank des Dachverbandes der österreichischen Sozialversicherung - ausschließlich bei dem Bf sozialversicherungsrechtlich angemeldet.

Auf Grund der weiteren Erhebungen des Bundesfinanzgerichtes wurde der Kollektivvertrag für Angestellte bei Wirtschaftstreuhandern betreffend die Beschwerdejahre ausgehoben. Der Kollektivvertrag für Angestellte bei Wirtschaftstreuhandern mit Stand ab 01.10.2007, welcher auch im Jahr 2008 zur Anwendung gelangte, sah für die Gruppe IV b) im 18. Berufsjahr ein Mindestgehalt von € 2.449,90 brutto vor. Die Gehälter der Beschäftigungsgruppe V haben lt Kollektivvertrag mindestens € 100,- über jenen der Beschäftigungsgruppe IV zu liegen. Für die Gruppe VI regelt der Kollektivvertrag, dass Angestellte mit der Befugnis als Steuerberater, Buchprüfer und Wirtschaftsprüfer gehaltsmäßig der freien Vereinbarung unterliegen, wobei die Mindestgehälter über den Sätzen der Gruppe V liegen müssen. Für das Jahr 2009 wurde ab 01.01.2009 ein neuer Kollektivvertrag für Angestellte bei Wirtschaftstreuhandern abgeschlossen. Lt dem Kollektivvertrag für 2009 ist für die Beschäftigungsgruppe IV b) im 19. Berufsjahr ein Bruttomindestgehalt von € 2.592,- vorgesehen. Gehälter der Gruppe V haben wieder mindestens € 100,- über jenen der Gruppe IV zu liegen. Angestellte mit Befugnis als

Steuerberater, Buchprüfer und Wirtschaftsprüfer unterliegen dem Kollektivvertrag folgend der freien Vereinbarung, wobei die Mindestgehälter über den Sätzen der Gruppe V liegen müssen.

Auf Grund des Einwandes des Bf in seiner Stellungnahme vom 16.07.2021, dass in einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt im Jahr 2007 welche die Veranlagungsjahre 2002 bis 2005 betroffen hat, das gegenständliche Dienstverhältnis anerkannt worden sei, wurde der damalige Betriebsprüfungsbericht durch das Finanzamt ausgehoben. Das Finanzamt schreibt diesbezüglich, dass das Dienstverhältnis mit der Gattin offensichtlich in der Betriebsprüfung nicht thematisiert wurde und auch kein Schwerpunkt war. Aus den finanzinternen Datenbanken ergibt sich, dass die steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) betreffend das Dienstverhältnis der Gattin des Bf im Jahr 2002 € 3.180,-; 2003 € 13.586,-; 2004 € 12.340,- und 2005 € 0,- waren. Daraus ist ersichtlich, dass die davon ableitbaren Bruttobezügen gegenüber den Bruttobezügen der Gattin des Bf in den Beschwerdejahre deutlich geringer waren.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Aktes, auf die im Zuge des Erörterungstermins am 17.06.2021 vorgetragenen Parteivorbringen, auf die Stellungnahme des Bf vom 16.07.2021, sowie auf die weiteren Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes.

Zu dem im Rahmen der Stellungnahme vom 16.07.2021 gestellten Beweisantrag ist festzustellen, dass Beweisanträge das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben haben (vgl Ritz, BAO⁶ 2017, § 183 Rz 2; VwGH 27.02.2001, 97/13/0091; 19.03.2008, 2008/15/0017; 02.09.2009, 2008/15/0057). Wird das Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das beantragte Beweismittel erwiesen werden sollen, nicht genannt, so ist die Abgabenbehörde bzw das Verwaltungsgericht zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (vgl Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 183 Rz 6; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 183 Rz 9; VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0023). Da im gegenständlichen Beweisantrag ein Beweisthema, nicht angeführt wurde, ist das Bundesfinanzgericht zu dieser Beweisaufnahme nicht verpflichtet.

Von der Aufnahme beantragter Beweise ist gem § 183 Abs 3 BAO abzusehen, wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Verschleppung liegt etwa dann vor, wenn Beweisanträge, die schon viel früher gestellt hätten werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungspflicht auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar war, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl Ritz, BAO⁶ 2017, § 183 Rz 5b; Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner,

Abgabenverfahren I³ § 183 Rz 13; VwGH 24.01.1996, 94/13/0152). Die Beweisanträge wurden erst in einem sehr späten Verfahrensstadium nach der Abhaltung eines Erörterungstermines und nach der Zurückziehung des Antrages auf eine mündliche Verhandlung gestellt. Warum die Beweisanträge nicht bereits im Verfahren vor der Abgabenbehörde oder zumindest im Rahmen des Vorlageantrages gestellt wurden, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich. Insgesamt entsteht für das Bundesfinanzgericht der Eindruck der Verfahrensverschleppung durch diese quasi in letzter Sekunde gestellten Beweisanträge.

Die mit den erhobenen Beweisanträgen beantragten Beweise waren aber jedenfalls schon auf Grund des nicht genannten Beweisthemas nicht verpflichtend durch das Bundesfinanzgericht zu erheben.

Im vorliegenden Fall wird vom Bf die steuerliche Absetzbarkeit von Lohnaufwendungen für seine Gattin damit begründet, dass diese für das Analysieren und Evaluieren von internen und externen Rechtsfragen zuständig, sowie mit der Beratung und Unterstützung für die Steuerberatungskanzlei insbesondere in den Rechtsgebieten Grundbuchsrecht, Gesellschaftsrecht, Firmenbuchsrecht, Mietrecht, Arbeitsrecht, Vertragsrecht und Familienrecht befasst war. Auch war die Gattin des Bf nach dessen Darstellung für die Bearbeitung und Abwicklung von Förderansuchen insbesondere Umweltförderungen, Investitionsförderungen und Jungunternehmerförderungen zuständig und hatte sie auch noch Überprüfungen und Wertungen von Versicherungsverträgen, allgemeinen Auftragsbedingungen und berufsrechtliche Fragen zu bearbeiten. Letztlich war sie lt Bf auch Ansprechpartnerin für die regelmäßigen Überprüfungen der AUVA und hat sie - entsprechend den Darstellungen des Bf - die aktuellen Entwicklungen in Literatur und Rechtsprechung verfolgt und diese in regelmäßigen Literaturbesprechungen mit dem Bf erörtert. In seiner Stellungnahme vom 16.07.2021 hat der Bf dieses breite Betätigungsfeld seiner Gattin nochmals detaillierter wie folgt dargestellt:

„Weiters umfasste der Aufgabenbereich neben der zeitnahen Verfolgung der aktuellen Rechtsprechung und Literatur, insbesondere folgenden Themen :

Strategien zur Gebührenvermeidung

Gewerberechtliche Auskünfte

Sonderrecht für Gesellschafter

Verbotene Einlagenrückgewähr

Verdeckte Gewinnausschüttungen

Sozialversicherungspflicht von Kommanditisten

GF Haftung

GB/FB Angelegenheiten (Rpf. N.N. 3 /HG Graz)

Vertragsprüfung bzw. Wartung von Miet/Pachtverträgen

Klärung erbrechtliche Anfragen

Vollmacht Auftragsschreiben (Aktualisierung/Wartung)

Antragstellung für LKW Lizenzen

Sicherheitsbeauftragter der AUVA (Anlage./4)

Abschluss und Wartung von Versicherungsverträgen

(Berufshaftpflichtversicherung/Elementarversicherung)

Darüber hinaus bildete die Neukodifizierung des UGBs ab (1.1.2007) einen weiteren Arbeitsschwerpunkt.“

Der Bf legte mit seinem Schreiben vom 05.11.2012 (Ergänzung des Vorlageantrages) in der Anlage ein Schreiben des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend an Herrn Bruder Bf (Bruder des Bf) vom 29.01.2010 und ein Schreiben des Klima- und Energiefonds des Bundes an Herrn Bruder Bf (Bruder des Bf) vom 16.03.2011 vor. Mit Schreiben vom 16.07.2021 legte der Bf in der Anlage ./3 drei Schreiben der Kommunalkredit Public Consulting GmbH an Herrn Bruder Bf (zH Frau Gattin Bf) vom 10.12.2009, vom 17.12.2009 und vom 21.10.2010 vor. Diese Schreiben betreffen das Förderansuchen „Thermische Gebäudesanierung“ mit der Antragsnummer Nummer A. Weiters wurde ein Schreiben von Herrn Bruder Bf vom 15.12.2009 betreffend „Förderansuchen Thermische Sanierung Bürogebäude Bf-Adr Antragsnummer Nummer A“ vorgelegt. Dieses Schreiben verweist als Ansprechpartnerin auf Frau Gattin Bf und ist aus diesem Schreiben ersichtlich, dass das Förderansuchen am 22.09.2009 zur Post gegeben wurde.

Mit dem Schreiben des Klima- und Energiefonds des Bundes an Herrn Bruder Bf vom 16.03.2011, wurde mitgeteilt, dass das Projekt „Nummer K – Mustersanierung Bürogebäude“ positiv beurteilt wurde. Zu diesem Schreiben ist aber festzuhalten, dass es erst im Jahr 2011 verfasst und somit außerhalb des Beschwerdezeitraumes liegt. Es wurde durch den Bf auch kein Bezug zum Beschwerdezeitraum hergestellt, weshalb diesem Schreiben für das gegenständliche Verfahren keine Beweiskraft zugemessen werden konnte.

Zu den Schreiben der Kommunalkredit Public Consulting GmbH vom 10.12.2009, vom 17.12.2009 und vom 21.10.2010 ist festzuhalten, dass sich alle auf ein- und dasselbe Förderansuchen (Antragsnummer Nummer A) beziehen und in zeitlicher Hinsicht kein Konnex mit dem Beschwerdejahr 2008 herzustellen ist. Aus diesen Schreiben ergibt sich lediglich, dass der Bruder des Bf als zivilrechtlicher Eigentümer des Bürogebäudes in Ort 1 ein Förderansuchen betreffen eine thermische Sanierung gestellt hat und dabei auch die Gattin des Bf als Betreuerin bzw Ansprechpartnerin der Kommunalkredit Public Consulting GmbH aufscheint.

Zu dem Schreiben des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend an den Bruder des Bf vom 29.01.2010, in welchem mitgeteilt wurde, dass dem Förderansuchen von Herrn Bruder Bf zugestimmt und beiliegend der Fördervertrag mit der Kommunalkredit Public Consulting GmbH übermittelt wurde, ist noch auszuführen, dass dieses Schreiben offensichtlich ebenfalls das Förderansuchen mit der Antragsnummer Nummer A betrifft. Dies ergibt sich

bereits aus der zeitlichen Nähe der einzelnen Schreiben, aber auch daraus, dass inhaltlich auf den Förderungsvertrag der Kommunalkredit Public Consulting GmbH verwiesen wird. Allerdings weist dieses Schreiben keinen Hinweis auf eine Mitwirkung der Gattin des Bf auf, ist es doch an den Bruder des Bf gerichtet und führt darüber hinaus keinen weiteren Ansprechpartner an.

Insgesamt ist daher festzuhalten, dass die als Beilagen vorgelegten Schreiben des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend, der Kommunalkredit Public Consulting GmbH und des Bruders des Bf zwar belegen können, dass gegen Ende des Jahres 2009 ein Förderansuchen zur thermischen Sanierung des Bürogebäudes in Ort 1 von der Gattin des Bf betreut wurde, aber der Förderungswerber der Bruder des Bf war. Ein Beleg für ein vorliegendes Dienstverhältnis der Gattin des Bf im Einzelunternehmen des Bf ist daraus aber für das Jahr 2008 auf Grund der zeitlichen Komponente jedenfalls nicht abzuleiten. Auch für das Jahr 2009 kann mit diesen Schreiben, die lediglich den Monat Dezember des Beschwerdezeitraumes betreffen und belegen, dass das von der Gattin des Bf mitbetreute Förderansuchen im September 2009 zur Post gegeben wurde, schon auf Grund des daraus ableitbaren Umfanges der Tätigkeit der Gattin des Bf, auf Grund der Tatsache, dass der Förderungswerber der Bruder des Bf war, sowie auf Grund der zeitlichen Komponente (ein Tätigwerden der Gattin kann erst gegen Ende des Beschwerdezeitraumes nachgewiesen werden) kein Dienstverhältnis zwischen dem Bf und seiner Gattin nachgewiesen werden.

Für die von der Gattin des Bf vorgeblich erbrachten Tätigkeiten lieferte der Bf keine weiteren Belege. Es wurde weder ein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen, noch wurde ein gem § 2 AVRAG verpflichtend dem Arbeitnehmer auszuhändigender Dienstzettel mit dem dem § 2 AVRAG entsprechenden Mindestinhalt dem Bundesfinanzgericht als Beweis vorgelegt. Es ist dem Bf lt seiner Aussage im Erörterungstermin auch nicht mehr erinnerlich, ob ein schriftlicher Dienstzettel überhaupt ausgestellt wurde. Es gab auch keine sonstigen schriftlichen Aufzeichnungen oder Vereinbarungen betreffend die Arbeitszeit, Arbeitsbeginn und –ende, den Urlaubsanspruch, allfällige Krankenstände oder Kündigungsvereinbarungen. Die mit den Schriftsätzen vom 05.11.2012 (handschriftliche Ergänzung zum Vorlageantrag) und vom 16.07.2021 dargelegte Punktationen des Bf zum mündlichen vereinbarten Dienstvertrag verweisen ganz allgemein auf die Anwendbarkeit des Kollektivvertrages für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern, auf die gesetzlichen Mindestbestimmungen des Angestelltengesetzes betreffend Urlaubs- und Kündigungsmodalitäten, sowie Folgen bei Dienstverhinderung, die freie und flexible Einteilung der Arbeitszeiten bei gleichzeitiger Nichtanwendbarkeit des Arbeitszeitgesetzes und auf eine durchschnittliche Wochenarbeitszeit von 30 Wochenstunden.

Der Bf konnte, wie bereits dargestellt, im Laufe des Verfahrens nachweisen, dass seine Gattin mit dem Förderansuchen (Antragsnummer Nummer A) im Jahr 2009 befasst war, wobei das Sanierungsprojekt lt Aussage des Bf im Erörterungstermin erst im Jahr 2010 und somit außerhalb des Beschwerdezeitraumes begonnen wurde.

Weiters konnte der Bf in seiner Stellungnahme vom 16.07.2021 nachweisen, dass seine Gattin im Zuge einer AUVA Besichtigung am 09.11.2009 zumindest auf dem Bericht als „Besuchspartner“ angeführt wurde und als solche auch tatsächlich mit dieser Betriebsbesichtigung befasst war. Weitere Belege für eine Beschäftigung der Gattin im Rahmen des behaupteten Dienstvertrages im Jahr 2009 blieb der Bf schuldig. Ebenso blieben Nachweise für eine Beschäftigung der Gattin des Bf im Beschwerdejahr 2008 gänzlich aus. Die nunmehr nachgewiesene Tätigkeit der Gattin betreffend das Förderansuchen (Antragsnummer Nummer A) im Jahr 2009, sowie die einmalige Betreuung der AUVA im Rahmen einer Betriebsbesichtigung im Jahr 2009, gehen über eine im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als besonderer Form der familienhaften Mitarbeit der Ehegattin im Betrieb ihres Ehegatten und hier Bf nicht hinaus. Selbst wenn die Erbringung von Arbeitsleistungen in einem gewissen Umfang durch die Gattin als durchaus glaubwürdig erachtet werden kann – im konkreten Fall die Betreuung des Förderansuchens zwecks Sanierung des Bürogebäudes und die einmalige Betreuung der AUVA im Rahmen einer Betriebsbesichtigung – rechtfertigt dies in freier Beweiswürdigung der zur Gänze fehlenden Schriftlichkeit nicht die Annahme eines Dienstvertrages (vgl VwGH 22.03.2010, 2008/15/0099).

Der Bf ist weitere konkrete Beweise, welche Leistungen seine Gattin erbracht hat, schuldig geblieben. Dies auch im Hinblick darauf, dass es in der Branche der Steuerberater durchaus üblich ist minutenweise Aufzeichnungen über die Tätigkeit für die einzelnen Klienten zu führen, die in weiterer Folge den Klienten weiterverrechnet werden. Diesbezüglich hilft auch der Hinweis des Bf in der Erörterung am 17.06.2021, dass bei Umgründungen, Rechtsformgestaltungen etc immer eine Pauschale verrechnet worden sei, nicht weiter, zumal die Gattin in der Kanzlei ein besonders weites Tätigkeitsgebiet gehabt haben soll und ihre Arbeit nicht auf reine Umgründungen und Rechtsformgestaltungen beschränkt war. Auch die Behauptung des Bf in seiner Stellungnahme vom 16.07.2021, dass die durch die Gattin des Bf vorgeblich erteilten Rechtsauskünfte – soweit keine konkreten Aufträge wie Gesellschaftsgründungen, Umgründungen etc folgen würden – ein kostenloses Service seien und der Steigerung der Klientenbindung dienen würden, ist so für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Weder wurden vom Bf Nachweise erbracht, an welchen Verträgen betreffend Gesellschaftsgründungen, Umgründungen etc seine Gattin konkret mitgewirkt hat, noch entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass im Rahmen einer Steuerberatungskanzlei Rechtsberatungen im größeren Umfang als kostenloses Service angeboten werden. Auch die im Rahmen der Stellungnahme vom 16.07.2021 aufgestellte Behauptung: *„Die große Leidenschaft meiner Ehegattin rechtsberatend, jedoch ohne die von ihr nicht bevorzugten streitigen Gerichtsverhandlungen bzw. strafrechtliche Materien tätig zu sein, veranlasste Sie schlussendlich die RA Tätigkeit nicht als eingetragene Rechtsanwältin auszuüben. Am 26.4.1999 trat sie daher als Mitarbeiterin in meine Kanzlei ein.“* erklärt nicht, warum die Gattin sich nicht nach erfolgreicher Rechtsanwaltsprüfung bei der Rechtsanwaltskammer als Rechtsanwältin eingetragen hat lassen. Eine derartige Eintragung

zieht nicht zwangsläufig die Betrauung mit streitigen Gerichtsverhandlungen und strafrechtlichen Materien nach sich, ermöglicht aber die eigenverantwortliche Erstellung von Verträgen ohne die weitere Einbindung von externen Rechtsanwälten oder Notaren notwendig zu machen.

Ein fremder Arbeitnehmer hätte, vor allem aus Gründen der Beweissicherung, zumindest auf die unverzügliche Aushändigung eines Dienstzettels nach Beginn des Arbeitsverhältnisses bestanden, um damit Rechtsunsicherheiten bezüglich der wesentlichen Vertragsinhalte, die in § 2 Abs 2 AVRAG als zwingende Mindestanfordernisse eines Dienstzettels normiert sind, hintanzuhalten (vgl UFS 28.08.2008, RV/0164-G/08). Ebenso hätte ein fremder Arbeitgeber entsprechende Zeit- und Anwesenheitsaufzeichnungen zum Zwecke seiner Kontrollausübung geführt. Diesem Umstand kommt vor allem im Rahmen des anzustellenden Fremdvergleiches eine entscheidende Bedeutung zu. Auch das Argument des Bf in der Stellungnahme vom 16.07.2021, dass seine Gattin als leitende Angestellte iSd § 1 Abs 2 Z 8 AZG idF BGBl I Nr 159/2004 nicht unter die Bestimmungen des AZG fallen würde, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. § 1 Abs 2 Z 8 AZG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung nimmt vom Geltungsbereich des AZG leitende Angestellte aus, denen maßgebliche Führungsaufgaben selbstverantwortlich übertragen sind. Der Grund für diese Sonderstellung von leitenden Angestellten im Arbeitszeitrecht wurde vor allem darin gesehen, dass deren Aufgabenbereich eine Bindung an fixe Arbeitszeitgrenzen und an die Arbeitszeitverteilung des AZG häufig nicht zulässt. Dem Angestellten mussten nach § 1 Abs 2 Z 8 AZG aF maßgebliche Führungsaufgaben selbstverantwortlich übertragen sein. Dies war nicht nur dann anzunehmen, wenn dem Angestellten Vorgesetztenfunktion zukam, sondern auch, wenn ihm wichtige Entscheidungen auf kaufmännischem oder technischem Gebiet oblagen. Die Führungsaufgaben mussten dabei „maßgeblich“, also gemessen an den jeweiligen betrieblichen Verhältnissen von erheblicher Bedeutung, und dem Angestellten „selbstverantwortlich“ übertragen sein. (vgl Auer-Mayer in Auer-Mayer/Felten/Pfeil, AZG⁴ § 1 Rz 30f)

Folgt man dem AUVA Bericht vom 09.11.2009 (Bericht über eine präventivdienstliche Betreuung – Anlage ./4 der Stellungnahme vom 16.07.2021) so hatte die Steuerberatungskanzlei in Summe (also KG und Einzelunternehmen zusammengefasst) im Jahr 2009 18 Dienstnehmer. Auch der Bf gibt in seiner Stellungnahme vom 16.07.2021 die Kanzleigröße mit rund 20 Mitarbeitern an, wenn er schreibt: *„Auf Grund meiner betriebswirtschaftlichen Ausbildung einerseits, der Kanzleigröße (rund 20 Mitarbeiter) andererseits können die oben angeführten Rechtsgebiete von mir fachlich nicht abgedeckt werden.“* Offensichtlich geht aber auch der Bf bei seiner Gattin nicht primär von einer Vorgesetztenfunktion im Bereich „Abteilung Recht“ aus, sonst hätte er nicht angeführt, dass er auch auf Grund der Kanzleigröße (rund 20 Mitarbeiter) die angeführten Rechtsgebiete nicht abdecken könne. Es wurde weder vom Bf dargelegt, noch ist es für das Bundesfinanzgericht erkennbar, dass die von seiner Gattin vorgeblich geleitete „Abteilung Recht“ über einen

größeren Mitarbeiterstand verfügt, die eine Führungsfunktion nahelegen würde. Es ist weiters für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, dass der Gattin wesentliche Entscheidungskompetenzen im Rahmen ihrer Beschäftigung übertragen worden wären. Die vom Bf dargestellte Beschäftigung seiner Gattin erscheint vielmehr zuarbeitender und vorbereitender Art. Eine maßgebliche oder selbstverantwortliche Führungsfunktion oder die Übertragung von wichtigen Entscheidungskompetenzen ist für das Bundesfinanzgericht daher nicht erkennbar. Schließlich spricht auch noch die Tatsache, dass die Gattin Teilzeit im Ausmaß von 30 Wochenstunden beschäftigt war, gegen eine Ausnahme vom Geltungsbereich des AZG, weil damit dokumentiert ist, dass ihr Aufgabenbereich sehr wohl an fixe Arbeitszeitgrenzen gebunden gewesen sein soll. Eine Ausnahme vom Geltungsbereich des AZG ist daher für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar. Unabhängig davon hätte ein fremder Dritter als Arbeitgeber in der im gegenständlichen Fall vorliegenden Konstellation jedenfalls Arbeitszeitaufzeichnungen zum Zweck der Kontrolle führen lassen.

Es vermag an der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch nichts zu ändern, wenn der Bf letztlich in seiner Stellungnahme vom 16.07.2021 eine offenbar auf der Basis von Kalendereinträgen ermittelte Aufstellung der von seiner Gattin konsumierten Urlaube in den Beschwerdejahren erstellte, zumal der Bf selbst im Erörterungstermin vom 17.06.2021 erklärte, dass es weder Arbeitszeitaufzeichnungen, noch Urlaubs-, Krankenstands- oder Aufzeichnungen anderer Abwesenheiten betreffend seine Gattin gibt.

Der Umstand der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung der Gattin, sowie das Entrichten monatlicher Sozialversicherungsbeiträge und der Lohnabgaben wird für sich alleine nicht als ausreichend angesehen, um ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis zu begründen. Dies insbesondere, wenn dabei den sich aus der Angehörigenjudikatur ergebenden Anforderungen an die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in keiner Weise entsprochen und durch diese Vorgangsweise ein sogenannter "Steuer-Splitting-Effekt" erreicht wird. Diesbezüglich ist auch aus den beiden vorgelegten Krankenstandsbestätigungen (Anlage ./1 der Stellungnahme vom 16.07.2021) nichts zu gewinnen. Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen (vgl VwGH 16.12.1997, 96/14/0099) doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten idR gerade bei „vorgetäuschten“ Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (vgl VwGH 17.09.1996, 92/14/0161; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG, zu § 2, Rz 162).

Der Verweis auf die Verschwiegenheitsverpflichtung des § 80 WTBG durch den Bf entbindet diesen nicht davon, in seinem eigenen Steuerverfahren, seine Behauptungen durch geeignete Unterlagen zu stützen und den Nachweis über das tatsächliche Bestehen eines Dienstverhältnisses mit seiner Ehegattin zu führen.

Ebenso stützt der Verweis auf die erfolgte Betriebsprüfung im Jahr 2007 für die Jahre 2002 bis 2005 und die damit vom Bf behauptete einhergehende Anerkennung des Dienstverhältnisses der Gattin des Bf nicht dessen Rechtsstandpunkt. Zum einen war der Dienstvertrag der Gattin, unter Berücksichtigung des Betriebsprüfungsberichtes, offensichtlich kein Prüfungsschwerpunkt, sondern hatte die Betriebsprüfung das Treuhandverhältnis zwischen dem Bf und dessen Bruder gestützt auf eine Selbstanzeige und weiters die Anschaffungskosten und den Privatanteil eines PKW zum Schwerpunkt. Zum anderen ist aus den finanzinternen Datenbanken ersichtlich, dass der Bruttobezug, welcher durch den Bf an seine Gattin gezahlt wurde, in den Jahren 2002 bis 2005 deutlich geringer war als in den hier gegenständlichen Beschwerdejahre. Es ist für das Bundesfinanzgericht daher durchaus nachvollziehbar, dass das Dienstverhältnis der Gattin kein Prüfungsschwerpunkt war. Außerdem kann aus einer rechtswidrigen (konkludenten) Anerkennung eines Dienstverhältnisses kein Vertrauensschutz abgeleitet werden. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 21.01.2004, 2003/16/0113; VwGH 15.06.2005, 2002/13/0104; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049; VwGH 15.09.2011, 2011/15/0126) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl Ritz, BAO⁶ 2017, §114 Rz 9).

Unter Punkt II. 1. (Sachverhalt) dieses Erkenntnisses wurde die kollektivvertragliche Entgelthöhe des Bruttomonatslohnes der Stufe VI im 18. bzw 19. Berufsjahr dargestellt. So muss nach dem jeweiligen Kollektivvertrag im Jahr 2008 das monatliche Bruttoentgelt der Stufe VI im 18. Berufsjahr zumindest über € 2.549,90 und im Jahr 2009 im 19. Berufsjahr zumindest über € 2.692,- liegen. Diese kollektivvertraglichen Entgelte beruhen auf einer Vollbeschäftigung im Ausmaß von 40 Wochenstunden. Die Gattin des Bf war im Beschwerdezeitraum lt Auskunft des Bf nur mit 30 Wochenstunden teilzeitbeschäftigt. Auch wenn die Gehälter für Angestellte mit Befugnis als Steuerberater, Buchprüfer und Wirtschaftsprüfer in der Stufe VI der freien Vereinbarung unterliegen, so fällt dennoch auf, dass die Gattin des Bf, die über keine Befugnis als Steuerberaterin, Buchprüferin oder Wirtschaftsprüferin verfügt, mit den an sie ausgezahlten Bruttomonatslöhnen von € 3.840,- im Jahr 2008 und € 4.100,- im Jahr 2009 doch deutlich über den kollektivvertraglichen Mindestlöhnen liegt. Dies auch im Hinblick darauf, dass sie eben nur für 30 Wochenstunden beschäftigt gewesen sein soll. Die Behauptung, dass mit dem monatlichen Entgelt sämtliche Ansprüche der Gattin des Bf, wie insbesondere Mehr- und Überstunden, die Arbeit an Samstagen, Sonn- und Feiertagen sowie Reisezeiten und Rufbereitschaften abgegolten sein sollen, ändert mangels weiterer Belege für ein tatsächliches Tätigwerden der Gattin im Rahmen eines Dienstverhältnisses nichts an der Sichtweise des Bundesfinanzgerichtes.

Auch die formlose Gegenüberstellung des Jahresbruttobezuges der Gattin des Bf mit dem des Herrn N.N. 2 in der Anlage ./2 der Stellungnahme vom 16.07.2021 vermag die Position des Bf nicht weiter zu stützen. Zum einen ist nach der Darstellung des Bf in seiner Stellungnahme Herr

N.N. 2 bereits im Jahr 1969 in die Kanzlei eingetreten. Es handelt sich dabei offensichtlich um einen „Altvertrag“ den der Bf im Rahmen der Kanzleiübernahme mitübernehmen musste. Außerdem ist Herr N.N. 2 30 Jahre vor der Gattin des Bf in die Kanzlei eingetreten und ist daher der JahresbruttoBezug des Herrn N.N. 2 mit der langen Zugehörigkeit zum Unternehmen des Bf erklärbar. Zum anderen blieb der Bf die im Rahmen des Erörterungstermines angekündigte Gehaltsstruktur der KG schuldig, mit welcher er nachweisen wollte, dass zumindest in der KG in der Personalverrechnung, in der Buchhaltung und in der Bilanzierung immer deutlich über dem Kollektivvertrag entlohnt wurde.

Allerdings erübrigt sich eine weitere Prüfung der Angemessenheit des Lohnes der Gattin des Bf, da das Dienstverhältnis bei Anwendung der durch die VwGH-Rechtsprechung aufgestellten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen steuerlich zur Gänze nicht anzuerkennen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988 idF BGBl Nr 201/1996 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder.

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

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach § 21 Abs 1 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

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.

Bei nahen Angehörigen werden aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von zivilrechtlichen Vereinbarungen gestellt (vgl Stoll, BAO, Seite 318).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren sind. 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 entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen. (vgl Toifl in Doralt/Kirchmayr/Zorn (Hrsg), EStG, zu § 2, Rz 158)

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl VwGH 19.03.2021, Ra 2021/13/0034 mwN). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung iSd § 167 Abs 2 BAO und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist daher Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (vgl VwGH 10.05.1988, 87/14/0084).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz der Vorteilsmaximierung bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl VwGH 26.07.2007, 2005/15/0013).

Der fehlende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen führt dazu, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl VwGH 18.10.1995, 95/13/0176), nur um einen sogenannten "Steuer-Splitting-Effekt" herbeizuführen.

Es ist dabei erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung sauber zu trennen, wenn insbesondere ein Interessensgegensatz, wie er unter Fremden besteht, bei Personen, die in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen kann. Eine Überprüfung derartiger Vereinbarungen ist in allen Fällen erforderlich, in denen

Aufwendungen an Nahestehende als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden sollen. (vgl. Lenneis in Jakom, EStG¹⁴, zu § 4, Rz 331)

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. (vgl. VwGH 29.03.2001, 97/14/0076)

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Liegen bei Verträgen zwischen Ehepartnern oder Nahestehenden keine schriftlichen Vereinbarungen vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein. (vgl. VwGH 01.07.2003, 97/13/0215 zu einem fehlenden schriftlichen Mietvertrag)

Bei Anwendung der durch die Rechtsprechung des VwGH aufgestellten Kriterien (Angehörigenjudikatur) auf den gegenständlichen Fall kommt das Bundesfinanzgericht zusammengefasst zu folgendem Ergebnis:

– Publizität:

Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, der Dienstvertrag muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein. Verträge zwischen nahen Angehörigen bedürfen deshalb nicht unbedingt der Schriftform, um ausreichende Publizität zu gewährleisten. Der Schriftform kommt aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere das Fehlen schriftlicher Verträge kann als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Im Beschwerdefall ist die Publizitätswirkung wegen des nicht vorhandenen schriftlichen Dienstvertrages oder eines Dienstzettels nicht gegeben, zumal schriftliche Aufzeichnungen über Arbeitszeiten, Urlaubs- oder Krankenstandsabwesenheiten fehlen. Die wesentlichen Vertragsbestandteile sind somit nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert.

– Eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Vertragsinhalt:

Der Mangel jeglicher schriftlicher Aufzeichnungen über den täglichen Arbeitsbeginn und das tägliche Arbeitsende, über Urlaubstage, Krankenstände etc führt dazu, dass der Vertragsinhalt weder eindeutig, noch klar, noch zweifelsfrei ist.

– Fremdüblichkeit:

Zur Fremdüblichkeit wurde bereits oben ausgeführt, dass ein fremder Arbeitnehmer wie auch ein fremder Arbeitgeber zum Zwecke der Beweissicherung auf schriftliche Unterlagen (Dienstvertrag oder Dienstzettel) bestanden hätte. Ebenfalls hätte ein fremder Arbeitgeber entsprechende Zeit- und Abwesenheitsaufzeichnungen für Kontrollzwecke geführt. Das gegenständliche Dienstverhältnis ist daher schon alleine auf Grund der fehlenden schriftlichen Dokumentation als nicht fremdüblich zu qualifizieren.

Die vom VwGH geforderten Anforderungen an einen steuerlich anzuerkennenden Dienstvertrag zwischen Ehegatten liegen daher nicht vor, weil die Publizitätswirkung fehlt, der Vertragsinhalt nicht klar, eindeutig und zweifelsfrei ist, sowie das Dienstverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhält. Das Dienstverhältnis war daher zur Gänze steuerlich nicht anzuerkennen.

Hinsichtlich des Beschwerdepunktes Abschreibung für Abnutzung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Bf war analog zu der Einigung zwischen den Parteien beim Erörterungstermin am 17.06.2021 und analog zu den Beschwerdeentscheidungen vom 18.08.2012 der Beschwerde teilweise stattzugeben und die Abschreibung für Abnutzung für das Jahr 2008 in der Höhe von € 2.228,04 und für das Jahr 2009 in der Höhe von € 4.456,08 festzusetzen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil die steuerliche Anerkennung des Dienstvertrages der Gattin des Bf nicht auf einer Rechtsfrage, sondern auf der Würdigung des Sachverhaltes unter Zugrundelegung der Angehörigenjudikatur beruht. Dieses Erkenntnis weicht weiters nicht von der reichhaltigen Rechtsprechung zur Angehörigenjudikatur des VwGH ab.

Graz, am 17. Dezember 2021