

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, den Richter Dr. Roman Galehr sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Eva-Maria Düringer und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch erath & partner Wirtschaftstreuhand- & Steuerberatungs GmbH, Bahnhof 740, 6870 Bezaus, über die Beschwerden vom 05. März 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz (nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien) vom 06. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2015 und Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. April 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Zengin zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge elektronisch übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer übermittelte seine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2016 wie folgt via FON an die belangte Behörde:

Datum	Einkommensteuererklärung Jahr
11. August 2015	2014
18. August 2016	2015
07. Juni 2017	2016

Die belangte Behörde führte in der Folge die Veranlagung durch und erließ die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 wie folgt:

Datum	Bescheid
12. August 2015	Einkommensteuer 2014
19. August 2016	Einkommensteuer 2015
14. Juni 2017	Einkommensteuer 2016

In der Folge fand beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung auf Grundlage der §§ 147 ff BAO statt. Gegenstand der Prüfung waren die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer. Der Prüfungszeitraum erstreckte sich von 2014 bis 2016. Der Zeitraum der Nachschau umfasste den Zeitraum von 01/2017 bis 06/2017.

Die steuerlich relevanten Feststellungen mündeten in den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO, welcher mit 06. Februar 2018 datiert.

Unter der Tz 2, Personalaufwand Gattin ***Gattin***, stellte die Betriebsprüfung fest, dass der Beschwerdeführer im Zeitraum 2014 bis 2016 an seine Ehegattin ein Gehalt für die Mitarbeit im Betrieb gezahlt hat und er dafür Betriebsausgaben in der jeweils folgenden Höhe geltend gemacht hat.

Jahr	Betrag
2014	14.599,92
2015	14.461,96
2016	15.197,55

Das Aufgabengebiet von Frau ***Gattin*** im IT-Betrieb ihres Ehegatten beinhalte laut seinen Angaben vom 05. September 2017 die folgenden Arbeiten:

- Hilfestellung bei der Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt dazugehöriger Belegsammlung
- Durchführung einfacher PC Installationen
- Führung von Telefonaten
- Warenabholungen bei Lieferungen
- allgemeiner Kundenkontakt

Die wöchentliche Arbeitszeit der Gattin des Beschwerdeführers beläuft sich auf 10 Stunden. Ein schriftlicher Arbeitsvertrag ist nicht existent. Seit Eröffnung arbeitet die Gattin des Beschwerdeführers im Betrieb mit. Arbeitszeitaufzeichnungen sind bis Juli 2017 nicht geführt worden. Aufzeichnungen betreffend Urlaubsanspruch bzw des konsumierten Urlaubes wurden nicht geführt. Der Lohn wird monatlich auf ein Bankkonto von Fr. ***Gattin*** überwiesen. Fr. ***Gattin*** besitzt eine AHS-Matura und einen Tourismus-Kolleg Abschluss.

Aufgrund der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 bzw eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 auf Grundlage des § 299 BAO.

Mit Datum 06. Februar 2018 wurden die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 von der belangten Behörde neu erlassen und in diesem Zuge die Feststellungen der Betriebsprüfung umgesetzt. In den jeweiligen Bescheidbegründungen führte die belangte Behörde aus wie folgt:

„Die betragsmäßigen Änderungen erfolgten aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

Mit Schriftsatz seines steuerlichen Vertreters vom 05. März 2018 – bei der belangten Behörde eingelangt am 06. März 2018 - erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 und führte darin im Wesentlichen aus wie folgt:

*Den Prüfungsfeststellungen folgend sei das Dienstverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin steuerlich nicht anerkannt worden. Gemäß § 115 BAO hätte die belangte Behörde in Bezug auf den vorliegenden Sachverhalt die materielle Wahrheit zu erforschen. So sei etwa die fachliche Qualifikation von Frau ***Gattin*** in Abrede gestellt worden.*

*Faktum sei, dass Frau ***Gattin*** nach Ablegung der Matura ein Tourismuskolleg besucht habe, mehrere Jahre im Tourismusbereich tätig gewesen sei und schließlich auch während der Beschäftigung bei ihrem Ehegatten stets – wie zuvor auch – Fortbildungen absolviert habe. Dabei habe sie sich die für ihre jetzige Tätigkeit notwendige Fachkenntnis angeeignet.*

*Nicht richtig sei, dass sich die Arbeitsleistung von Frau ***Gattin*** aufgrund des nicht vorhandenen Kunden- bzw. Lieferantenkontaktes nicht durch entsprechende Erhebungen oder Zeugenbefragungen verifizieren lasse. Vielmehr sei dem Betriebsprüfer angeboten worden, dass er sich von den fachlichen Qualifikationen von Frau ***Gattin*** überzeugen und bei einer von dieser durchzuführenden Computerinstallation anwesend sein könne.*

Auch sei dem Betriebsprüfer angeboten worden, dass er sich von der beruflichen Fachkenntnis der Gattin des Beschwerdeführers im Zuge der Durchführung einer PC Installation überzeugen könne. Von dieser Möglichkeit habe der Betriebsprüfer keinen Gebrauch gemacht.

Auch sei keine niederschriftliche Einvernahme der Gattin des Beschwerdeführers in Hinblick auf den Inhalt des gegenständlichen Dienstverhältnisses vorgenommen worden. Der Betriebsprüfer habe lediglich den entsprechenden Arbeitsplatz bildlich festgehalten.

*Bei Durchführung eines mangelfreien Ermittlungsverfahrens hätte die Behörde feststellen müssen, dass ein mündlich abgeschlossener Dienstvertrag vorliegt, dass Fr. ***Gattin*** über einschlägige technische Kenntnisse verfügt und dass ein Dienstverhältnis vorliegt.*

*Die belangte Behörde erachtete das Dienstverhältnis von Frau ***Gattin*** im Ausmaß von 10 Wochenstunden unrichtigerweise nicht als Dienstverhältnis, sondern subsumierte die ausgeführten Tätigkeiten unter die eheliche Beistandspflicht gem. §§ 90 und 98 ABGB.*

Das Dienstverhältnis sei somit nicht anzuerkennen, die bisher geleisteten Gehaltsaufwendungen fielen unter § 20 EStG.

Eingangs sei festzuhalten, dass gemäß § 47 EStG ein Dienstverhältnis dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses seien

Dauerschuldverhältnis:

Der Arbeitnehmer schuldet für eine bestimmte Zeit oder auf Dauer seine (persönliche) Arbeitskraft.

Weisungsgebundenheit:

Der Arbeitnehmer muss den Anordnungen des Arbeitgebers Folge leisten,

Organisatorische Eingliederung:

Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den

Auftraggeber, sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers wie zB regelmäßige Teilnahme an Besprechungen.

Fehlen des Unternehmerrisikos:

Ein Unternehmerrisiko liegt insbesondere dann vor, wenn die Entlohnung von der erbrachten Leistung abhängt und mit der Tätigkeit verbundene Aufwendungen im Wesentlichen vom Auftragnehmer selbst getragen werden müssen. Bei einer im Wesentlichen gleichbleibenden monatlichen Entlohnung liegt kein Unternehmerrisiko vor.

Anmeldung zur Sozialversicherung:

Auszahlung von Arbeitslohn:

Überweisungsbelege:

Übermittlung L 16:

Kundenkontakt:

eigener Arbeitsplatz:

fremdübliche Entlohnung:

Davon zu unterscheiden, sei die familienhafte Mitarbeit in Betrieben.

Die Mitarbeit naher Angehöriger im Erwerb könne grundsätzlich auf einer vertraglichen Grundlage beruhen, sie könne einer familienrechtlichen Verpflichtung entspringen oder ohne besonderes Verpflichtungsverhältnis geleistet werden.

Üblicherweise erfasse man unter dem Oberbegriff "familienhafte Mitarbeit" nicht nur jene aufgrund familienrechtlicher Verpflichtung, sondern auch die Mitarbeit ohne besonderen Verpflichtungsgrund, weil diese freiwillige Mitarbeit naturgemäß durch die Angehörigeneigenschaft motiviert werde.

Die Prüfung der Dienstnehmereigenschaft erfolge anhand der zwischen dem Dienstgeber und Dienstnehmer getroffenen Vereinbarung und der tatsächlich gelebten Verhältnisse. Eine Grundvoraussetzung für die Annahme familienhafter Mitarbeit sei die vereinbarte Unentgeltlichkeit der Tätigkeit, d.h. es dürfen tatsächlich keine Geld- und Sachbezüge (auch nicht durch Dritte) gewährt werden.

Da somit auch Ehegatten mehrere Wahlmöglichkeiten zur Gestaltung ihrer Rechtsbeziehungen aus der Mithilfe im Erwerb des anderen haben, müsse, wenn ein Arbeitsverhältnis angenommen werden soll, dessen Abschluss deutlich zum Ausdruck kommen.

Der Gesetzgeber spreche in diesem Zusammenhang eindeutig von einem Wahlrecht das der Ehegatte bzw. Ehegattin ausüben kann.

Der Beschwerdeführer habe mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass seine Gattin mehrere externe Jobangebote abgelehnt hat, da sie bereits im Familienunternehmen ihre Arbeitskraft entgeltlich und fremdüblich zur Verfügung stelle. Daran ändere auch das fehlende Kriterium der Schriftlichkeit des Arbeitsvertrages nichts.

Auch das vom Sozialversicherungsträger, der Wirtschaftskammer Österreich und dem Bundesministerium für Finanzen erstellte schriftliche Formular „Vereinbarung zur familienhaften Mitarbeit“ sei nicht ausgefüllt und unterfertigt worden.

*Weiters sei zu berücksichtigen, dass durch die Übernahme des Telefondienstes, Terminvereinbarungen, Bankerledigungen etc. das Dienstverhältnis von Fr. ***Gattin*** nach richtiger Ansicht sehr wohl ausreichend nach außen zum Ausdruck komme.*

Die Feststellung, dass sich der Lohnaufwand von 2008 bis 2016 bei gleichbleibendem Zeitaufwand verdreifacht hat, stimme in dieser Form nicht.

*Frau ***Gattin*** war in den Jahren 2006 bis 2008 mit einem wesentlich geringeren Zeitaufwand als geringfügig Beschäftigte tätig. Im selben Zeitraum sei der Umsatz verfünffacht worden.*

Der Beschwerdeführer halte es für rechtlich unrichtig, im Rahmen eines anerkannten und einheitlich entlohten Dienstverhältnisses, das Entgelt mit dem Argument der ehelichen Mitwirkungspflicht steuerlich nicht zu berücksichtigen.

*Die belangte Behörde führt in diesem Zusammenhang unzutreffender Weise aus, dass Frau ***Gattin*** lediglich Hilfstätigkeiten verrichte und für weitere technische Tätigkeiten die entsprechenden fachlichen Qualifikationen nicht erfülle. Zudem würden die entsprechenden Arbeitszeitaufzeichnungen fehlen.*

Richtig sei, dass der gegenständliche Dienstvertrag lediglich mündlich abgeschlossen wurde. Auch seien entsprechende Arbeitsstundenaufzeichnungen zunächst nur mengenmäßig pro Kunde erfasst worden.

Die erforderlichen Zeitaufzeichnungen seien jedoch seit 01. Juli 2017 lückenlos geführt worden und der belangten Behörde auch vorgelegt worden. Alle anderen verlangten fremdüblichen Merkmale eines Dienstverhältnisses wurden erfüllt und werden in dieser Form auch gelebt.

Die von der belangten Behörde angeführten Erkenntnisse des VwGH seien auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar. Der dort entschiedene Sachverhalt sei zum vorliegenden komplett different.

*Abschließend wolle der Beschwerdeführer nochmals klar zum Ausdruck bringen, dass er ohne das Dienstverhältnis seiner Gattin den Betrieb in diesem Umfang nicht bewerkstelligen könne, da er aufgrund seiner Tätigkeit als Lehrer und EDV Administrator an den Wirtschaftsschulen ***Ort*** bereits eine 1,5 fache Lehrverpflichtung hat und durch seine ehrenamtliche Tätigkeit bei Gemeinde, Musik- und Krankenpflegeverein die zeitlichen Ressourcen für einen Gewerbebetrieb in diesem Umfang nicht hätte.*

*Eine weitere Problematik bestehe darin, dass ein Informatiker mit einem Stundenausmaß von ca. 10 bis 15 Wochenstunden im ***Gebiet*** nicht zu finden ist.*

Er sei daher auf die Mitarbeit seiner Gattin angewiesen.

Mit Datum **25. Februar 2019** erließ die belangte Behörde die **Beschwerdevorentscheidung** betreffend **Einkommensteuer 2014**, in welcher sie das Beschwerdebegehren abwies. In der Begründung führte sie aus wie folgt:

„Die Bescheidbeschwerde vom 05. März 2018 war aus folgenden Gründen als unbegründet abzuweisen:

Es liegen kein Arbeitsvertrag und keine Zeitaufstellungen der Ehegattin vor. Erst seit dem 1. Juli 2017 wird ein Zeitspannenbericht geführt.

Ein Dienstvertrag eines nahen Angehörigen hält aber dann einem Fremdvergleich nicht stand, wenn keine Vereinbarung über Dienstbeginn und -ende vorliegt (vgl EStR Rz 1153).

Schriftlichkeit des Arbeitsvertrages ist zwar kein unbedingtes Erfordernis, stellt aber ein wesentliches Beweismittel dar. Der SV-Anmeldung und der Abfuhr von Lohnabgaben kommt Indizfunktion für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu, jedoch werden genau bei vorgetäuschten Verträgen formale Belange in der Regel beachtet (vgl EStR Rz 1149).

Bezüglich des Jahres 2014 liegt keine Aufstellung über die angeblich von der Gattin des Beschwerdeführers durchgeführten Installationen vor. Die niederschriftliche Einvernahme der Gattin hat die während der Betriebsprüfung gewonnene Ansicht bestätigt, dass primär Hilfsleistungen im Rahmen der ehelichen Mitwirkung vorliegen.“

Mit Datum **26. Februar 2019** erließ die belangte Behörde die **Beschwerdevorentscheidungen** betreffend **Einkommensteuer 2015 und 2016**, in welcher sie das Beschwerdebegehren ebenso abwies.

In der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2015 führte sie aus wie folgt:

„Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Es wird auf den Betriebsprüfungsbericht und die Begründung zur Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2014 verwiesen.

Ergänzend wird ins Treffen geführt, dass bereits bei der Betriebsprüfung 2009 schriftlich angegeben wurde, dass die von der Gattin erledigten Arbeiten ca. 40 Stunden im Monat umfassen würden (bei einem Bruttolohn von € 4.480,00). Wenn nun bei der Befragung am 14. Juni 2018 erneut angegeben wurde, dass die angestellte Gattin im Prüfungszeitraum 10 Wochenstunden im Büro gewesen sei, und dass das Wochenbeschäftigungsausmaß erst ab 2018 fünfzehn Stunden betrage, bleibt ungeklärt, weshalb sich nach der Betriebsprüfung 2007 bis 2009 der Personalaufwand von € 5.525,00 im Jahr 2009 auf € 12.642,00 im Jahr 2012 bzw. € 14.462,00 im Jahr 2015 und somit bei gleichem Zeitaufwand und gleicher Tätigkeit der Lohn fast verdreifacht hat.“

In der Begründung zur Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2016 führte sie aus wie folgt:

„Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Es wird auf den Betriebsprüfungsbericht und die Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 verwiesen.

Ergänzend wird zur fehlenden Dokumentation und zur Glaubwürdigkeit festgehalten, dass (von wem auch immer) lt. PC-Installationsliste 2016 im Schnitt knapp 4 PCs pro Monat installiert wurden.

*Laut Installationsliste 2017 wurden im August 2017 37 PCs/NBs installiert, wobei laut Niederschrift vom 14. Juni 2018 Frau *** u.a. die darin enthaltenen 32 Notebooks für die "****" installiert haben will. Dies erscheint aus zwei Gründen als unglaubwürdig:*

*Einerseits war sie gemäß den Zeitaufzeichnungen für August 2017 im ganzen Monat lediglich 37 Stunden tätig und hatte damit nicht einmal die Monatsarbeitszeit erbracht, andererseits bezog Herr ***Bf1*** vom *** jährlich eine Nebentätigkeitsvergütung von jährlich ca. € 14.000,00 (z.B. 2016, 2017) für IT Hardware- und Systembetreuung, und wies im entsprechenden Arbeitsbericht u.a. auch die Installation von Geräten für die *** aus.“*

Mit **Schriftsatz vom 29. März 2019** übermittelte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter einen **Vorlageantrag** betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2016. Darin beantragte er die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Zudem wiederholte und ergänzte er sein bereits in der Beschwerdeschrift getätigtes Vorbringen im Wesentlichen wie folgt:

*„Nach der Darstellung der Rechtsansicht der Außenprüfung hebt die Behörde in ihrer eigenen rechtlichen Würdigung den geringen kaufmännischen Zeitaufwand hervor und lässt die technischen Tätigkeiten von Frau ***Gattin*** ganz außen vor. Auch weitere in der BVE-Begründung angeführte Fehlaussagen zeigen, dass die Behörde nicht von einer fachlich korrekten Terminologie ausgegangen ist, sondern dass diese Wiedergaben den umgangssprachlichen Aussagen von Laien (in Bezug auf IT Angelegenheiten) entsprechen.*

Zu der in der BVE getätigten Aussage, wonach für das Jahr 2014 keine Liste der durchgeführten Installationen vorliege, wird festgehalten, dass zwar keine Liste vorliegt, man aber sowohl bei der Betriebsprüfung, als auch bei der späteren Zeugeneinvernahme eine nachträgliche, wenn auch umständliche Zuteilung, angeboten hat.

*Dieses Angebot wurde aber von beiden Organen nicht in Anspruch genommen. Dasselbe gilt für das Anbot, dass Frau ***Gattin*** eine konkrete PC-Installation als „handwerkliche Demoinstallation“ durchführt, bei der die tatsächlichen fachlichen Fähigkeiten überprüft werden hätten können.*

Nachdem dieses Angebot ebenfalls nicht wahrgenommen worden ist, hat dies den Eindruck erweckt, dass die Abgabenbehörde bereits eine vorgefasste Meinung über die abgabenrechtliche Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses gefasst hat und an einer entsprechend neutralen Beweiswürdigung kein Interesse hatte. Insoweit erweist sich das durchgeführte Ermittlungsverfahren als mangelhaft.

*Desweiteren wurde im Zuge des Behördenverfahrens mehrfach darauf hingewiesen, dass die Ehegattin des Unternehmers mehrere externe Jobangebote mit der Begründung ablehnte, dass sie bereits im Unternehmen des Gatten tätig ist (siehe Beilage „Bestätigung ***“ - Beilage 1).*

Dieser Umstand hat in der Beweiswürdigung auch keinen Niederschlag gefunden bzw. wurde dieser Tatbestand komplett ignoriert. Damit liegt auch ein entsprechender Begründungsmangel vor.

Zudem würde es jeder Lebenserfahrung widersprechen, wenn ein Unternehmer eine fremde Person (Dienstnehmer) einstellt und seine eigene Gattin (bei gleicher Qualifikation) in einem externen Unternehmen eine Anstellung annimmt, um die steuerliche Absetzbarkeit des Lohnaufwandes zu gewährleisten.

Wir weisen darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof mehrfach judiziert hat, dass die Begründung eines Bescheides erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. das Erkenntnis 1994, 92/13/0272).

Des Weiteren muss aus der Begründung einer Beschwerde hervorgehen, ob die Behörde die Grundlage Ihrer Entscheidung in einem einwandfreien Verfahren gewonnen hat und ob die von der Behörde gezogenen Schlüsse den Gesetzen folgerichtigen Denkens entsprechen und ob alle Beweismittel gewürdigt wurden.

Die Behörde hat in der Beweiswürdigung klar und schlüssig darzulegen, was die Behörde dazu bewogen und veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen bzw. nicht zuzulassen, (zB VwGH 17.5.2004, 2003/17/0133). Diesen Anforderungen entsprechen die angefochtenen BVE in keiner Weise.

Zu der in der BVE zum Einkommensteuerbescheid 2015 dargestellten Feststellung der Behörde, wonach sich der Lohnaufwand bei gleichbleibendem Zeitaufwand verdreifacht habe, nehmen wir wie folgt Stellung:

*Frau ***Gattin*** war im Betrieb des Beschwerdeführers bis zum 30. November 2009 als geringfügig Beschäftigte mit einem wöchentlichen Zeitaufwand von 7,50 Std. beschäftigt.*

Dafür hat sie einen Gehalt von brutto für netto in Höhe von € 350,00 erhalten. Dies entspricht einem Stundensatz von brutto € 10,78 - netto in Höhe von ebenfalls € 10,78.

Der Unternehmer hat die Lohnnebenkosten von 1,43% (UV) in der Höhe von € 425,65 abgeführt. Mit 01. Dezember 2009 wurde der Zeitaufwand aufgrund der betrieblichen Erfordernisse auf wöchentlich 13,50 Stunden erhöht (siehe Änderungsmeldung an die VGKK vom 01. Dezember 2009 - Beilage 2).

*Durch diesen Umstand wechselte Frau ***Gattin*** von der geringfügigen Beschäftigung in die Vollversicherung, was zur Folge hat, dass sich bei der Erhöhung des Zeitaufwandes von 80% der Lohnnebenkostenanteil leider verzehnfacht (Berechnung siehe Beilage 3).*

Dieser Tatbestand darf aber nicht dem Unternehmer negativ angelastet werden, sondern ist auf die gesetzlichen Vorschriften zurückzuführen.

Dieser Umstand müsste gerade der Finanzverwaltung bewusst sein und ist ein weiteres Indiz dafür, dass man sich mit dem Sachverhalt nicht ausreichend auseinandergesetzt hat. Der Nettostundenlohn reduzierte sich von € 10,78 auf € 8,90.

Um diesen Nettolohnverlust auszugleichen wurde im Jahre 2011 eine Lohnanpassung vorgenommen, damit sich der Nettolohn auf € 11,98 erhöht.

Sicherlich richtig ist, dass die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen einer ausreichenden Publizität bedarf. Dies wird durch das Anmelden bei der Vorarlberger Gebietskrankenkasse, Abführung der Lohnabgaben an den

Sozialversicherungsträger, als auch an die belangte Behörde, sowie durch diverse Kunden- und Lieferantenkontakte ausreichend dokumentiert.

Es gab zwar keinen Dienstvertrag, die Eckpunkte und jeweiligen Änderungen wurden aber jeweils in einem Dienstzettel festgehalten (siehe Beilage 4).

Dass die Gattin in der Vergangenheit nicht jede einzelne Stunde ihrer Tätigkeiten für den Beschwerdeführer aufgezeichnet hat, verweist das Vertragsverhältnis noch nicht in die Fremdunüblichkeit (vgl. UFS RV/0144-L/05 31.1.2006).

In letzter Konsequenz muss der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt zum Tragen kommen. Ab 01. Juli 2017 wurden die Arbeitszeitaufzeichnungen mittels Zeiterfassungssystem lückenlos geführt (siehe Beilage 5).

Des Weiteren wird festgehalten, dass bei der letzten Betriebsprüfung im Jahre 2009 dasselbe Dienstverhältnis in keiner Weise beanstandet wurde. Der Unternehmer hat bei der letzten Betriebsprüfung über den Umfang des Dienstverhältnisses seiner Gattin sogar schriftlich Stellung genommen. Der Umstand ist also seit 2009 beim Betriebsfinanzamt aktenkundig. Nachdem sich bei der grundsätzlichen Arbeitstätigkeit keine Änderung durch die Gattin des Klienten ergeben hat, besteht das Dienstverhältnis sowohl nach sozialversicherungs- als auch nach steuerlicher Sicht weiterhin.

Weiters wird ausgeführt, dass das Dienstverhältnis bei der Gebietskrankenkasse ordnungsgemäß am 01. Dezember 2003 angemeldet und das Dienstverhältnis von der GKK anerkannt wurde. Ebenfalls wurde die Erhöhung der Wochenarbeitszeit von 7,50 auf 13,50 Stunden ordnungsgemäß am 01. Dezember 2009 bei der GKK gemeldet.

Wie schon o.a. war das Dienstverhältnis bei der vorangegangenen Außenprüfung bereits aufrecht und wurde anerkannt. Somit verstößt die Abgabenbehörde hier gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Durch die Anerkennung des Dienstverhältnisses durch die GKK ergibt sich zusätzlich in Analogie zu § 86 EStG eine Bindungswirkung für das Abgabenverfahren.

Die Ausführungen der Behörde vermitteln an mehreren Stellen den Eindruck, dass die Glaubwürdigkeit des Beschwerdeführers in Zweifel gezogen wird. Dies kann in dieser Form so nicht akzeptiert werden. Sind doch diese Fehlinterpretationen auf mangelnde IT-Kenntnisse der Behörde zurückzuführen.

Es ist als widersprüchlich anzusehen, wenn in der Bescheidbegründung der BVE für das Jahr 2016 Installationslisten aus dem Jahre 2017, denen ein ganz anderer Sachverhalt zugrunde lag, mit dem Jahre 2016 verglichen werden. Widersprüche zwischen Spruch und Begründung führen zum Verfahrensmangel und somit zur Rechtswidrigkeit des Bescheides (VwGH 14.1.1990, 89/13/0175; VwGH 2.7.2002, 2002/14/0029).

Obwohl die im Jahr 2017 durchgeführten Installationen mit der Beschwerdebegründung für das Jahr 2016 nichts zu tun haben, wird nachfolgend zur Aufklärung der Fehlinterpretation der Behörde der Sachverhalt im Detail erläutert. Die 32 Notebookinstallationen waren keine Einzelinstallationen, sondern wurden aus Images wiederhergestellt, sodass die vorhandenen Zeitaufzeichnungen genau dem tatsächlichen Zeitaufwand entsprechen.

*Die in der Beschwerdebegründung angeführten Vergütungen des *** für IT Nebentätigkeiten In der Höhe von € 14.000 sind zweifelsfrei der Tätigkeit an den ***Ort*** Wirtschaftsschulen zuzuordnen und haben nichts mit der Tätigkeit der Ehegattin des Beschwerdeführers zu tun.*

*Die in der Liste angeführten 32 Notebookinstallationen sind hingegen der „***“ zuzuordnen und wurden daher von der EDV-Firma fakturiert (siehe Kopie Rechnung - Beilage 6).*

*Der Beschwerdeführer hält nochmals ausdrücklich fest, dass er ohne das Dienstverhältnis seiner Gattin den Betrieb in diesem Umfang nicht bewerkstelligen könnte, weil er aufgrund seiner Tätigkeit als Lehrer und EDV Administrator an den Wirtschaftsschulen ***Ort*** bereits eine 1,5 fache Lehrverpflichtung hat und durch seine ehrenamtliche Tätigkeit bei Gemeinde, Musik- und Krankenpflegeverein die zeitlichen Ressourcen für einen Gewerbebetrieb in diesem Umfang nicht hätte.*

*Zu der 1,5 fachen angeführten Lehrertätigkeit kommt noch die Kustodiatstätigkeit an den ***Ort*** Wirtschaftsschulen, welche - wie vor angeführt - vom *** separat vergütet wird und ein wöchentliches Zeitausmaß von ca. 10 Std. umfasst.*

Wir halten daher weiterhin an der Argumentation fest, dass es sich beim vorliegenden Dienstverhältnis um eine fremdübliche Tätigkeit mit fremdüblichem Leistungsaustausch handelt und eine Tätigkeit von 13,50 Wochenstunden weit über die eheliche Beistandspflicht hinausgeht (siehe auch BFG 20.7.2016, RV/3100659/2014).

Wenn diese Tätigkeit nicht von der Ehegattin des Beschwerdeführers durchgeführt würde, wäre der Beschwerdeführer gezwungen, eine fremde Person anzustellen, um diese Tätigkeiten abdecken zu können.

Aus den genannten Gründen erweist sich das Verfahren als mangelhaft und sind auch die getroffenen Feststellungen unrichtig. Des Weiteren liegt im Ergebnis auch eine unrichtige Gesetzesanwendung vor, sodass die Bescheide nach richtiger Ansicht aufzuheben sind. Wir beantragen daher, die im Betreff angeführten Bescheide aufzuheben.“

Mit **Vorhalt vom 16. April 2024** wandte sich das Bundesfinanzgericht an den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers. Darin wurde er höflich aufgefordert, die folgenden Unterlagen vorzulegen:

- Eine Liste der Kunden, mit welchen die Ehegattin des Beschwerdeführers im Beschwerdezeitraum geschäftlichen Kontakt gehalten hat;
- Detaillierte, aussagekräftige Beschreibung der Tätigkeit, welche die Ehegattin des Beschwerdeführers für diese Kunden durchgeführt hat;

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers kam dem Vorhalt nach und übermittelte mit Datum **22. Mai 2024** seine Stellungnahme. In diesem Zusammenhang übermittelte er eine Liste der Hauptkunden bezogen auf den Beschwerdezeitraum. In Bezug auf die Tätigkeitsbeschreibung der Ehegattin des Beschwerdeführers wurde ausgeführt wie folgt:

*„Frau ***Gattin***, die überwiegend im Innendienst der Firma tätig ist, bewerkstelligt im technischen Bereich folgende Tätigkeiten:*

Installationen der PC/Notebook

- *Backup erstellen (soweit es sich um ein Neugerät handelt)*
- *Bei Altgeräten muss vor der Installation eine komplette Datensicherung durchgeführt werden*
- *Gerät mit DVD oder USB Stick starten (eventuell müssen BIOS Einstellungen geändert werden)*
- *Löschen der vorhandenen Partitionen*
- *Installation Betriebssystem*
- *Treiberinstallation*
- *Installation der aktuellen Updates*
- *Virenschutzinstallation (Lizenz des Betreibers)*
- *Softwareinstallation (MS Office...)*
- *Bei Altgeräten erfolgt am Schluss der Arbeiten die Rücksicherung der Kundendaten aufgrund der zuvor durchgeführten Datensicherung*

*Diese Tätigkeiten werden von Frau ***Gattin*** im eigens eingerichteten Technikraum durchgeführt und dauern pro Gerät ca. 2 - 3 Stunden. Sobald die Installationen abgeschlossen sind, werden die jeweiligen Geräte von Herrn ***Bf1*** zum Kunden transportiert und in dessen Betrieb werden dann die letzten Adaptierungsarbeiten durchgeführt und an den Kunden übergeben.*

*Ein Großteil der Kunden kennt selbstverständlich die betriebliche Struktur von der Firma ***, da im ländlichen Raum meist auch eine private Bekanntschaft vorhanden ist.*

*Den Kontakt nach außen hat Frau ***Gattin*** hauptsächlich mit Lieferanten, Buchhalter (***Buchhalter***) als auch Banken, Gemeinde, Finanzamt und anderen Behörden.*

*Die im Prüfungsverfahren aufgestellte Behauptung, dass Frau ***Gattin*** die Buchhaltung nicht aufbereitet und selbst bucht, wird klar und deutlich zurückgewiesen. Frau ***Gattin*** macht den Wareneingang, kontrolliert die Lieferungen mit den Bestellungen und prüft die dazugehörige Faktura. In weiterer Folge werden die Fakturen im Buchhaltungssystem Microsoft Money gebucht und bei Fälligkeit die entsprechende Zahlung veranlasst. Das Herr ***Buchhalter*** als Buchhalter ein anderes Buchhaltungssystem (RZL) verwendet, liegt außerhalb des Einflussbereichs der Firma ***. Herr ***Buchhalter*** hat die Belege basierend auf dem Microsoft Money System, in seinem System nochmals erfasst und in weiterer Folge dann die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt.*

*Mittlerweile wurde diese Doppelgleisigkeit teilweise behoben, in dem die Firma *** auch das Buchhaltungssystem RZL erworben hat und die Buchungen in diesem System erfasst werden und mittels Datenübermittlung (Datei) an Herrn ***Buchhalter*** für die Abschlusserstellung zur Verfügung gestellt werden. Wir beantragen die vor angeführten Beschreibungen und Beweismittel ins Beweisverfahren mit aufzunehmen.“*

Die belangte Behörde wurde mittels **Vorhalt vom 23. Mai 2024** über die Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers in Kenntnis gesetzt und ihr in diesem Zuge die Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme eingeräumt.

Mit **E-Mail vom 27. Mai 2024** übermittelte die belangte Behörde die unten folgende Stellungnahme:

„Sehr geehrter Herr Dr. Galehr,

*aufgrund des Vorhalts vom 23. Mai 2024 habe ich den im gegenständlichen Fall tätig gewordenen Außenprüfer, Kollege ***, kontaktiert, welcher dazu wie folgt Stellung genommen hat:*

*Der im Vorlageantrag angeführte wöchentliche Zeitaufwand von zuerst 7,50 Stunden und später 13,50 Stunden steht im Widerspruch zu den 10 Stunden laut vorliegendem Schreiben von Herrn ***Bf1*** vom 15. Oktober 2009 (Vor-BP) und den 10 Stunden laut Angabe von Herrn ***Bf1*** im Laufe der BP. Es wird auf die detaillierten Ausführungen im BP-Bericht v. 06. Februar 2018, in den drei Beschwerdeentscheidungen (Jahre 2014-2016 vom 25. bzw. 26. Februar 2019) und im Vorlagebericht vom 16. Oktober 2020 verwiesen.*

*Daraus geht hervor, dass die einzelnen Voraussetzungen der Angehörigenjudikatur (Publizitätswirkung, eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt und Fremdüblichkeit) nicht erfüllt sind. Diesbezüglich wurde im Beschwerdeverfahren seitens des Abgabepflichtigen nichts substantiell Neues vorgebracht. Das FAÖ bestreitet nicht, dass Frau ***Gattin*** gewisse Tätigkeiten durchgeführt hat, nur reichen diese nicht, um die Erfüllung der Voraussetzungen der Angehörigenjudikatur nachzuweisen bzw. sind im Zweifel als*

Hilfsleistungen im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht anzusehen. Auch die zuletzt, mit Schreiben vom 22. Mai 2024 dem BFG übermittelte Kundenliste und Tätigkeitsbeschreibung vermag daran nichts zu ändern.

Ich möchte Ihnen dies hiermit zur Kenntnis bringen.

Mit freundlichen Grüßen“

In der mündlichen Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 03. April 2025 wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers führt im Wesentlichen aus, dass es bei dem zu beurteilenden Sachverhalt im Wesentlichen um die eheliche Beistandspflicht im Sinne des § 90 ABGB handle.

In § 90 ABGB werde sehr wohl beschrieben, dass man eine eheliche Pflicht hat, hier geht es aber um gemeinsames Wohnen, um Treue und anständige Begegnung gegenüber dem Partner. Es wird dann auch in Absatz 2 ausgeführt, dass der Erwerb gemeinsam zu vollbringen ist und dass man sich gegenseitig zu unterstützen hat. Es wird dann aber auch in weiterer Folge im § 98 ausgeführt, dass dem Partner für seine Leistungen ein entsprechendes Entgelt zur Verfügung gestellt werden muss.

Hier gehe es in dieser Beistandspflicht aber nicht darum, ob diese Beistandspflicht intern oder extern erfolgen soll, das heißt, man kann auch eine Beistandspflicht durch ein Dienstverhältnis regeln, und diese Einkünfte des Dienstverhältnisses dann wiederum für diese Beistandspflicht einzubringen ist nicht im Detail aufgeführt.

Er verweise auch auf ein UFS-Erkenntnis aus Kärnten aus dem Jahre 2012, wo z.B. ein Ehepartner verurteilt wurde, weil sein aus der Ukraine stammender Ehepartner im Betrieb geringfügig angestellt wurde und er aber keine Arbeitsbewilligung eingeholt hat.

Es sei schon klar, dass auch in der Literatur sowohl für die eine Argumentation als auch für die andere Argumentation Fakten und Urteile vorhanden sind. Es werde auch verwiesen, dass man jede Situation und jeden Einzelfall separat zu beurteilen hat.

Der Beschwerdeführer betreibe ein Informations- und Programmierunternehmen, hauptberuflich zwar Lehrer an den ***Ort*** Wirtschaftsschulen ist, aber über dieses Ausmaß hinaus eben diverse Firmen im ganzen ***Gebiet*** in der Netzwerktechnik für Serververwaltung, Hardwareverwaltung betreut.

Da seine Zeitreserven eingeschränkt seien, habe er sich dann entschlossen, seine Ehegattin in den Betrieb zu integrieren und dieses Unternehmen gemeinsam zu führen.

Laut Literatur heißt es dann eben, Erfordernisse für ein Dienstverhältnis ist die Anmeldung bei der ÖGK – die Anmeldung ist vorhanden – bezüglich Dienstvertrages, hier heißt es, ein Dienstzettel reicht sehr wohl aus und auch so ein Dienstzettel ist vorhanden und bei den Akten.

Die Weisungsgebundenheit sei selbstverständlich gegeben, indem man natürlich die entsprechenden Anweisungen gibt.

Führung eines Lohnkontos:

Auch das sei vorgelegt worden und habe man ordnungsgemäß geführt. Man hat die geforderte Auszahlung vom Betriebskonto auf ein Konto, auf das nur die Frau ***Gattin*** Zugriff hat und damit in den Einflussbereich der Gattin gekommen ist, ebenfalls vorgenommen.

Man habe das Dienstverhältnis und die Entlohnung auch wirklich so gestaltet, wie man es mit einem außenstehenden Dritten auch machen würde. Die Entlohnung sei nicht überordentlich hoch, im Jahr 2014/2015 rede man von einem Bruttolohn von EUR 14,00, das sind dann gut EUR 12,00 netto, das war also durchaus marktüblich sei.

Wenn man diese Taten alle erfüllt und es fehlen lediglich die Aufzeichnungen der Zeiterfassung, so glaube ich, dass es zwar ein Manko ist, aber nichts dagegenspricht, und dass hier sehr wohl ein klares Dienstverhältnis vorliegt.

In diesem § 90 werde dann auch auf die familienhafte Mitarbeit hingewiesen und in der Literatur wird dann darauf eingegangen, dass es sich dann um eine familienhafte Mitarbeit handelt, wenn es eine unentgeltliche Tätigkeit umfasst. Und hier wurde ja ganz klar bei der Einstellung schriftlich mit diesem Dienstzettel vereinbart, dass man hier auch Anspruch auf eine Entgeltlichkeit hat und somit ist es kein unter die Beistandspflicht zu subsumierender Tatbestand.

Der Vertreter der Amtspartei moniert, dass die verschiedenen Prüfungszeiträume (Vor-BP) und nun hängiges Verfahren nicht miteinander vergleichbar seien.

Es gebe klare Regelungen vom Gesetzgeber und wir sind in einem Angehörigenverhältnis, eine Beziehung, die der Angehörigen-Judikatur unterliegt und hier gibt der Gesetzgeber ziemlich strenge Regelungen vor. Hinsichtlich formalrechtlicher Ebene sei es tatsächlich so, dass die Erfordernisse, die der Gesetzgeber vorgibt, nicht eingehalten worden sind.

Was die materialrechtliche Ebene betreffe, ist es insoweit so, dass gewisse Elemente Bestandteil des Aktes sind, die eine Glaubhaftmachung nachvollziehbar machen würden. Ob die Höhe des Lohnes mit EUR 14,10 angemessen ist oder nicht, ist eine Ebene, die die formalrechtliche Ebene vorgelagert hat und nicht vorliegt und insoweit die Angemessenheit schwer zu beurteilen ist.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers gibt zu bedenken, dass der überproportionale Anstieg der Lohnkosten (aufgrund höherer Sozialabgaben) aufgrund der gesetzlichen Vorgaben erfolge. Dies könne dem Beschwerdeführer nicht zur Last gelegt werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz im Inland. Er ist unbeschränkt steuerpflichtig. Er ist verheiratet. Im Beschwerdezeitraum 2014 bis 2016 erzielte der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer und Administrator an einer berufsbildenden höheren Schule.

Zusätzlich zu seiner nichtselbständigen Tätigkeit, ist der Beschwerdeführer im maßgeblichen Zeitraum in der IT-Branche tätig und erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Ehegattin des Beschwerdeführers unterstützt diesen in seinem Gewerbebetrieb seit 01. Dezember 2003. Mit diesem Datum wurde auch das Beschäftigungsverhältnis der GKK gemeldet.

Die Aufgaben, welche die Gattin des Beschwerdeführers erledigt, stellen sich wie folgt dar:

- Backup erstellen (soweit es sich um ein Neugerät handelt)
- Bei Altgeräten muss vor der Installation eine komplette Datensicherung durchgeführt werden.
- Gerät mit DVD oder USB-Stick starten (eventuell müssen BIOS-Einstellungen geändert werden)
- Löschen der vorhandenen Partitionen
- Installation Betriebssystem
- Treiberinstallation
- Installation der aktuellen Updates
- Virenschutzinstallation (Lizenz des Betriebes)
- Softwareinstallationen (MS Office...)
- Bei Altgeräten erfolgt am Schluss der Arbeiten die Rücksicherung der Kundendaten aufgrund der zuvor durchgeführten Datensicherung.

In der Zeit bis zum 31. November 2009 war die Gattin des Beschwerdeführers in dessen Betrieb geringfügig beschäftigt mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 10,00 Stunden. Ab 01. Dezember 2009 wurde der Zeitaufwand aufgrund der betrieblichen Erfordernisse auf

wöchentlich 13,50 Stunden erhöht. Die Erhöhung der Wochenarbeitszeit von 10,00 auf 13,50 Stunden wurde der GKK ordnungsgemäß am 01. Dezember 2009 gemeldet.

Durch diesen Umstand wechselte die Ehegattin des Beschwerdeführers von einer geringfügigen Beschäftigung in die Vollversicherung.

Der Beschwerdeführer machte im Beschwerdezeitraum in Bezug auf die Beschäftigung seiner Ehegattin die folgenden Betriebsausgaben geltend:

Jahr	Betrag
2014	14.599,92
2015	14.461,96
2016	15.197,55

Der Dienst- oder Arbeitsvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Ehegattin wurde mündlich abgeschlossen. Ein schriftlicher Vertrag liegt nicht vor. Die Eckpunkte, als auch die jeweiligen Änderungen der Beschäftigung wurden in einem Dienstzettel festgehalten.

Arbeitsaufzeichnungen nach dem Arbeitszeitgesetz wurden im Beschwerdezeitraum nicht geführt. Ebenso wurden keine Aufzeichnungen betreffend Urlaubsanspruch und Urlaubsverbrauch geführt.

Für den Zeitraum 2014 bis 2015 existieren in Bezug auf die Ehegattin des Beschwerdeführers keine Arbeitsleistungsaufzeichnungen. Insgesamt liegen keine Nachweise vor, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers eine eventuell geschuldete Arbeitsleistung erbracht hat.

Für das Jahr 2016 wurde eine Excel Aufstellung vorgelegt. Aus diesen ist jedoch keine Zuordnung der Arbeitsleistung ersichtlich.

Strittig ist, ob es sich beim gegenständlichen Vertragsverhältnis um ein fremdübliches Dienstverhältnis handelt und der Beschwerdeführer somit die dafür angefallenen Ausgaben als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs 4 EStG geltend machen kann oder ob die Mithilfe der Ehegattin des Beschwerdeführers als Ausfluß der ehelichen Beistandspflicht zu werten ist.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen in Bezug auf die unselbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers als Lehrer und Administrator eröffnen sich dem Bundesfinanzgericht aus dem im Zuge der Vorlage der Beschwerde übermittelten Verwaltungsakt der belangten Behörde.

Darin liegt u.a. die Niederschrift vom 14. Juni 2018 ein, in welcher der Beschwerdeführer angibt, eine 25 Stunden umfassende Lehrverpflichtung auszuüben und zudem die Funktion des IT Kustodiats übernommen zu haben. Zusätzlich dazu gründen diese Feststellungen auf den Angaben der Ehegattin des Beschwerdeführers.

Die Feststellungen in Bezug auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers in der IT-Branche leitet das Bundesfinanzgericht aus seinen eigenen Angaben ab. Zudem aus denen im BP-Bericht vom 06. Februar 2018.

Die Feststellungen in Bezug auf das ursprüngliche Beschäftigungsausmaß von 10 Wochenstunden leitet das Bundesfinanzgericht aus den Angaben des Beschwerdeführers vom 06. Februar 2018 ab. Darin gibt der Beschwerdeführer an, dass seine Ehegattin 10 Stunden pro Woche im Betrieb arbeitet.

Die Feststellungen in Bezug auf den Beginn des Beschäftigungsverhältnisses der Ehegattin im Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers leitet das Bundesfinanzgericht aus den eigenen Angaben des Beschwerdeführers ab. Zudem fußt diese Feststellung auf der Meldung an die VGKK, datierend mit 01. Dezember 2009, in welchem eine Meldung über die Änderung des Entgelts erfolgte.

Die Feststellung, welche Tätigkeiten die Beschwerdeführerin im Gewerbebetrieb des Ehegatten übernimmt, leitet das Bundesfinanzgericht aus der Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters vom 22. Mai 2024 ab. Im Zuge dieses Vorhalteverfahrens wurde der Beschwerdeführer bzw sein steuerlicher Vertreter aufgefordert, entsprechende Kundenlisten vorzulegen aus welchen hervorgeht, mit welchen dieser Kunden die Ehegattin des Beschwerdeführers im Beschwerdezeitraum Kontakt hatte und welche Aufgaben im Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers sie diesbezüglich erledigte.

Das Bundesfinanzgericht schenkt diesen Angaben größeren Glauben als den im Zuge der BP (Einvernahme der Ehegattin des Beschwerdeführers vom 14. Juni 2016, Angaben im BP-Bericht vom 06. Februar 2018 mit Hinweis auf die Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 22. Oktober 2017) und in den Beschwerdeschriftsätzen gewählten Verantwortung.

Nach den ursprünglichen Ausführungen wäre die Gattin des Beschwerdeführers nicht nur im Büro, sondern auch außerhalb davon im Rahmen von Abholungen oder Zustellungen von Geräten mit Kunden in Kontakt getreten.

Das erkennende Gericht schenkt den Angaben im Schriftsatz vom 22. Mai 2024 deshalb mehr Glauben, hat es doch im korrespondierenden Ersuchen um Ergänzung zum Ausdruck gebracht, dass es mit einzelnen der namhaft gemachten Kunden in Kontakt treten werde.

Die Feststellungen in Bezug auf das Ausmaß des Beschäftigungsverhältnisses (geringfügige Beschäftigung) und Ausdehnung der wöchentlichen Arbeitszeit und somit versicherungsmäßige

Vollversicherung, leitet das Bundesfinanzgericht aus dem vorliegenden Verwaltungsakt der belangten Behörde ab, welcher den Parteien des Verfahrens bekannt ist.

Die Feststellungen in Bezug auf die vom Beschwerdeführer im Beschwerdezeitraum geltend gemachten Betriebsausgaben sind Ergebnis der Feststellungen der Betriebsprüfung. Sie sind unbestritten.

Die Feststellungen in Bezug auf den Dienst- oder Arbeitsvertrag, den Dienstzettel, den Aufzeichnungen nach dem Arbeitszeitgesetz und den Arbeitsleistungsaufzeichnungen leitet das Bundesfinanzgericht aus den Angaben im BP-Bericht ab.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Die Betriebsausgaben werden in § 4 Abs 4 EStG geregelt. § 4 Abs 4 S 1 EStG lautet wie folgt:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

§ 20 Abs 1 Z 1 EStG lautet auszugsweise wie folgt:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

§ 90 und § 98 ABGB lauten wie folgt:

§ 90 (1) Die Ehegatten sind einander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet.

(2) Im Erwerb des anderen hat ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist.

(3) Jeder Ehegatte hat dem anderen in der Ausübung der Obsorge für dessen Kinder in angemessener Weise beizustehen. Soweit es die Umstände erfordern, vertritt er ihn auch in den Obsorgeangelegenheiten des täglichen Lebens.

§ 98 Wirkt ein Ehegatte im Erwerb des anderen mit, so hat er Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung. Die Höhe des Anspruchs richtet sich nach der Art und Dauer der Leistungen; die gesamten Lebensverhältnisse der Ehegatten, besonders auch die gewährten Unterhaltsleistungen, sind angemessen zu berücksichtigen.

§ 25 BAO lautet auszugsweise wie folgt:

§ 25 (1) Angehörige im Sinn der Abgabenvorschriften sind 1. der Ehegatte; 2. die Verwandten in gerader Linie und die Verwandten zweiten, dritten und vierten Grades in der Seitenlinie; 3. die Verschwägerten in gerader Linie und die Verschwägerten zweiten Grades in der Seitenlinie; 4. die Wahl-(Pflege-)Eltern und die Wahl-(Pflege-)Kinder; 5. Personen, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben, sowie Kinder und Enkel einer dieser Personen im Verhältnis zur anderen Person; 6. der eingetragene Partner.

(...)

Die §§ 166 und 167 BAO lauten wie folgt:

§ 166

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

§ 167

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen 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 Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs 4) 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) zu qualifizieren sind (vgl E 4.9.1992, 91/13/0196, 1993, 203; EStR 2000 Rz 1127).

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 (E 27.4.2000, 96/15/0185, 2001, 197), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (E 18.10.1995, 95/13/0176, 1996, 300).

Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen (E 1.7.2003, 98/13/0184, 2004, 149) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 158 zu § 2).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (E 10.5.1988, 87/14/0084,

1989, 40; EStR 2000 Rz 1131). Die Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (E 6.10.1992, 89/14/0078, 1993, 301; E 24.9.2003, 97/13/0232, 2003, 706).

§ 21 BAO ist allerdings nur auf die Gesetzesnorm anzuwenden. Die zu beachtenden Kriterien dürfen daher nicht als Tatbestandsanforderungen bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen interpretiert oder als Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen angesehen werden.

Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, genügt nicht, um ihm die Anerkennung zu versagen (VfGH 19.3.1974, G 1/74, 1974, 172); das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, G 52/87, 1988, 3, zum Heiratsgut, siehe auch Beiser, ÖStZ 1984, 234; RME, ÖStZ 1999, 154 sowie EStR 2000 Rz 1131). Die folgenden Ausführungen betreffen daher ausschließlich Fragen der Beweiswürdigung und dürfen nicht – was aber in der Praxis oft der Fall ist – als eigene Tatbestandsanforderungen gesehen werden (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 158/2 zu § 2).

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt. Der Kreis der Angehörigen im Sinne des § 25 BAO ist zwar nicht maßgeblich (keine formale Anknüpfung); doch zählen die dort angeführten Angehörigen regelmäßig zum Kreis der nahen Angehörigen.

Nahe Angehörige sind neben den in § 25 BAO aufgezählten Personen insbesondere: Stiefkinder (E 29.1.1991, 89/14/0088, 1991, 534), Pflegekinder, Schwiegereltern (E 25.10.1994, 94/14/0067, 1995, 314), Schwager (E 20.11.1990, 89/14/0090, 1991, 370) sowie Verlobte (E 16.11.1993, 90/14/0179, 1994, 446), allenfalls auch geschiedene Ehegatten (E 24.3.1981, 2857/80, 1982, 22) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 159 und 159/1 zu § 2).

Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (E 7.12.1988, 88/13/0099, 1992, 694). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (E 26.1.1999, 98/14/0095, 1999, 405) – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Kriterien entsprechen der ständigen Rechtsprechung (vgl zB E 22.2.2000, 99/14/0082, 2000, 384 zu einem Dienstverhältnis zwischen einem Landtagsabgeordneten und seiner Ehegattin; E 31.3.2003, 98/14/0164, 2004, 149 zur Verrichtung von Buchhaltungsarbeiten durch einen studierenden Sohn; E 4.6.2003, 2001/13/0300, 2004, 214 zu Schreibarbeiten der Kinder; E 4.6.2003, 97/13/0208, 2003, 583 zu nicht näher bestimmten Werkleistungen der Ehegattin; E 16.9.2003, 97/14/0054, 2003, 724 zu Leistungen des Lebensgefährten; E 11.5.2005, 2001/13/0209, 2005, 671 zu Zahlungen einer Werbevertreterin an ihre Kinder und ihre Nichte für deren Tätigkeit als „Subvertreter“; E 22.12.2005, 2002/15/0169, 2006, 305 zur Einräumung eines Darlehens durch die Ehefrau; E 20.4.2006, 2002/15/0106, 2006, 717 zur „Auslandsvertretung“ einer Handelsvertreterin durch den Ehemann; E 11.11.2008, 2006/13/0046, 2009, 334 zu Telefon- und Sekretariatsdiensten durch die Ehefrau und die Tochter; E 28.10.2009, 2005/15/0118, 2010, 239 zu einem Treuhandvertrag zwischen Vater und Sohn; EStR 2000 Rz 1130 ff).

Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (E 11.5.2005, 2001/13/0209, 2005, 671 mwN).

Weist ein mit einem nahen Angehörigen abgeschlossener Vertrag gleichartige Mängel auf wie ein mit einem Fremden abgeschlossener Vertrag, so deuten die Mängel nicht ohne weiteres auf eine private Veranlassung hin (BFH 28.6.2002, BStBl 2002 II, 699).

Werden alle Angehörige eines Betriebes über dem Kollektivvertrag bezahlt, ist – bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen – auch das in gleicher Höhe darüber liegende Gehalt des Angehörigen anzuerkennen (EStR 2000 Rz 1159).

Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung (E 20.11.1990, 89/14/0090, 1991, 370; E 30.6.1994, 92/15/0221, 1995, 41; EStR 2000 Rz 1131; siehe auch Beiser in Harrer/Zitta, 346 ff). Daher handelt es sich bei diesen Kriterien um keine Tatbestandsanforderungen, sondern es wird hier bloß das Ergebnis der Beweiswürdigung der Behörde dargestellt (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 160 und 160/1 zu § 2).

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (*Ruppe*, Familienverträge², 115, 119). Schriftform des Vertrags ist zwar nicht unbedingt erforderlich (EStR 2000 Rz 1132); es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere kann das Fehlen schriftlicher Verträge als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 160 zu § 2).

Das Erfordernis der Publizität darf allerdings nicht überbewertet werden, weil verdeckte Rechtsverhältnisse auch unter Fremden nicht in jedem Fall unüblich sind (BFH 8.11.1995, BStBl 1996 II, 133 zu einer verdeckten Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 161/3 zu § 2).

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen (E 16.12.1997, 96/14/0099, 1998, 505; E 22.2.2000, 99/14/0082, 2000, 384), doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten in der Regel gerade bei vorgetäuschten Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (E 17.9.1996, 92/14/0161, 1997, 284; EStR 2000 Rz 1149) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 162 zu § 2).

Das Kriterium bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (*Ruppe*, Familienverträge², 119) und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl E 23.5.1978, 1943, 2237/77, 1979, 25; EStR 2000 Rz 1137) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 163 zu § 2).

Maßgeblich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis (E 21.3.1996, 95/15/0092, 1996, 526; EStR 2000 Rz 1138). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (E 1.12.1992, 92/14/0149, 0151, 1993, 295). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (E 13.12.1988, 85/13/0041, 1990, 204) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 165 zu § 2).

Familienhafte Mitarbeit

Bei Leistungen im Familienverband sind aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahme; maßgeblich sind regelmäßig andere Beweggründe, zB Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse, Erwerb von Erfahrung oder Erweis der Tauglichkeit für die erwartete Position als künftiger Nachfolger in der Führung des elterlichen Unternehmens. Bei einer derartigen Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung sind dadurch veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 Abs 1 Z 4 nicht abzugsfähig (E 4.9.1992, 91/13/0196, 1993, 203 zu einem Wochenentgelt von 1.000 S an den Sohn). Umgekehrt sind aber auch Einnahmen aus einer derartigen Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung nicht steuerpflichtig (in diese Richtung auch *Doralt*, RdW 2005, 578).

Die zivilrechtlich eheliche Beistandspflicht ist eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit. Nach § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Liegt bei einer derartigen Mitwirkung kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG anzusehen (E 26.3.1985, 84/14/0059, 1985, 351 zu Hilfeleistungen in Form von Autofahrten; E 21.7.1993, 91/13/0163, 1994, 12; E 23.4.1998, 95/15/0191, 1999, 31).

Dagegen hat der VwGH die Anspruchsvoraussetzung nach § 98 ABGB geprüft und festgestellt, dass nicht jedwede Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten bezieht, einer Abgeltung iSd § 98 ABGB zugänglich ist (E 19.5.1993, 91/13/0045, 1994, 8); unter dem Gesichtspunkt der Nichtabzugsfähigkeit einer solchen Abgeltung wäre die Prüfung nicht erforderlich gewesen. Vertretungsleistungen der Ehegattin (Augenärztin im Röntgenlaboratorium des Ehegatten) beruhen daher nicht schlechthin auf der ehelichen Dienstleistungspflicht (RME, ÖStZ 1990, 135) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 167 bis 167/1 zu § 2).

Das Ersetzen einer fremden Arbeitskraft ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (E 17.5.1989, 88/13/0038, 1990, 52 zur Halbtagsbeschäftigung der Ehefrau). Der Umstand, dass ein Dienstverhältnis nicht vorliegt, reicht allerdings nicht aus, um der Zahlung die Anerkennung zu versagen. Es ist dann vielmehr zu prüfen, ob ein Werkvertrag oder ein freier Dienstvertrag vorliegt; siehe dazu die Zahlungen eines nebenberuflich tätigen Schriftstellers an seine Ehegattin für gelegentliche Schreibarbeiten und Korrekturarbeiten (E 27.5.1981, 1299/80, 1982, 136) und dazu oben Tz 162/1 (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 167 bis 167/3 zu § 2).

Typische Beispiele einer familienhaften Mitarbeit sind:

- Rasenbetreuung, Laubrechen, Streicharbeiten, PKW-Reinigung, etc (E 29.1.1991, 89/14/0088, 1993, 312);
- Telefondienst, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chauffeurdienste und Bankerledigungen (E 26.1.1999, 98/14/0107, 1999, 403; E 22.2.2000, 99/14/0082, 2000, 384);
- praktisch nur in der Freizeit sowie im Urlaub ausgeübte Tätigkeiten (E 21.10.1986, 86/14/0042, 1987, 302);
- Schreib- und Zeichenarbeiten durch die Ehefrau (RME, FJ 1993, 155);
- mit einem Einmalbetrag bezahlte Schreib-, Hilfs- und Kontrolltätigkeiten der Kinder (E 4.6.2003, 2001/13/0300).

Werden von einem Familienmitglied in einem Bereich fremdübliche, in einem anderen Bereich familienhaft bedingte Leistungen erbracht, so ist eine getrennte Betrachtung anzustellen (E 21.10.1986, 86/14/0042, 1987, 490), gegebenenfalls ist die auf die familienhafte Mitarbeit entfallende Leistungstangente herauszuschälen (E 30.1.1990, 89/14/0162, 1990, 305; EStR 2000 Rz 1146).

Ob eine Leistung in Erfüllung einer rechtlich oder sittlich gebotenen Beistandspflicht / Mitwirkungspflicht erbracht wird, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Tatfrage. Das Vorliegen eines behaupteten Dienst- oder Werkvertrages ist aber jedenfalls anhand der Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu prüfen (E 1.6.2006, 2003/15/0093, 2006, 617) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 167 bis 167/4 zu § 2).

Der Beschwerdeführer erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Lehrertätigkeit. Zusätzlich dazu betreibt er einen Gewerbebetrieb in der IT Branche. Mit diesem erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Ehegattin hilft im Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers mit. Sie ist eine Angehörige im Sinne des § 25 BAO. Im Zeitraum 2014 bis 2016 machte der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG in der folgenden Höhe geltend:

Jahr	Betrag
2014	14.599,92
2015	14.461,96
2016	15.197,55

Damit Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen aufgrund des bei ihnen fehlenden Interessengegensatzes steuerliche Beachtung finden, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein. Die Judikatur des VwGH hat folgende Voraussetzungen herausgearbeitet:

- Die getroffenen Vereinbarungen müssen nach außen hin zum Ausdruck kommen (Publizität)
- Sie müssen einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben
- Sie müssen einem Fremdvergleich standhalten. Das bedeutet, dass sie unter familienfremden Personen unter den identen Bedingungen abgeschlossen werden

Die oben beschriebenen Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Zudem müssen die getroffenen vertraglichen Vereinbarungen in der Praxis auch so gelebt werden.

In Bezug auf den vorliegenden Beschwerdefall gilt diesbezüglich auszuführen wie folgt:

Die Ehegattin des Beschwerdeführers unterstützt diesen in seinem Gewerbebetrieb seit 01. Dezember 2003. Mit diesem Datum erfolgte die Meldung bei der Gebietskrankenkasse.

Mit Datum 01. Dezember 2003 wurde zudem ein Dienstzettel ausgesellt. Neben den persönlichen Daten des Beschwerdeführers und seiner Ehegattin sind daraus zudem ersichtlich der Dienstort, die wöchentliche Normalarbeitszeit, die Höhe des Urlaubsanspruchs, das Bruttogehalt pro Monat und der Beginn des Urlaubsjahres.

Als Dienstort wurde ***Dienstort*** angeführt, die wöchentliche Normalarbeitszeit laut Dienstzettel beträgt 3 Tage pro Woche zu gesamthaft 7,50 Stunden, das Bruttogehalt pro Monat wird mit € 305,00 angeführt, der Urlaubsanspruch pro vollem Jahr wird mit 25 Arbeitstagen angeführt.

Der gegenständliche Dienstzettel wurde von der Ehegattin des Beschwerdeführers am 01. Dezember 2003 unterfertigt.

Mit Datum 01. Dezember 2009 erfolgte eine Änderungsmeldung an die Gebietskrankenkasse. Darin wurde das wöchentliche Beschäftigungsausmaß von ursprünglich gemeldeten 7,50 Wochenstunden auf nunmehr gemeldete 13,50 Wochenstunden bei gleichbleibend 3 Arbeitstagen pro Woche erhöht.

Mit Datum 01. Dezember 2009 wurde ein neuer Dienstzettel erstellt. Darin wurde die Wochenarbeitszeit mit 13,50 Stunden angeführt und das monatliche Bruttogehalt mit € 612,28. In den restlichen Punkten des Dienstvertrages erfolgte keine Änderung. Unterfertigt wurde der Dienstzettel mit Datum 01. Dezember 2009 von der Ehegattin des Beschwerdeführers.

Mit Datum 31. Juli 2010 wurde abermals ein neuer Dienstzettel erstellt. Die einzige Änderung, welche darin im Vergleich zum vorigen Dienstzettel vorgenommen wurde, war die Höhe des monatlichen Bruttogehalts. Dieses wurde neu mit € 824,20 für 13,50 Wochenarbeitsstunden festgelegt. Unterfertigt wurde der Dienstzettel von der Ehegattin des Beschwerdeführers am 31. Juli 2010.

Neben den eben angeführten Dienstzetteln existiert kein schriftlicher Dienstvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Ehegattin. Ein solcher wurde lediglich mündlich abgeschlossen.

Arbeitsaufzeichnungen nach dem Arbeitszeitgesetz wurden nicht geführt. Ebenso wurden keine Aufzeichnungen betreffend Urlaubsanspruch und Urlaubsverbrauch geführt.

Für den Zeitraum 2014 bis 2015 existieren in Bezug auf die Ehegattin des Beschwerdeführers keine Arbeitsleistungsaufzeichnungen. Insgesamt liegen keine Nachweise vor, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers eine eventuell geschuldete Arbeitsleistung erbracht hat.

Für das Jahr 2016 wurde eine Excel Aufstellung vorgelegt. Aus dieser ist jedoch keine Zuordnung der Arbeitsleistung ersichtlich.

Zum Dienstzettel:

Jeder Arbeitgeber ist verpflichtet, dem Arbeitnehmer unverzüglich nach Beginn des Arbeitsverhältnisses eine schriftliche Aufzeichnung über die wesentlichen Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis auszuhändigen, wenn das Arbeitsverhältnis mehr als einen Monat dauern wird (§ 2 Abs 1 AVRAG). Weiters sind im Gesetz jene Angaben, welche der Dienstzettel mindestens zu enthalten hat, in 13 Punkten aufgelistet (§ 2 Abs 2 AVRAG). Demnach hat der Arbeitgeber die im Dienstzettel vorzunehmenden Angaben zu diesen 13 Punkten (sowie eventuell weitere Punkte) mit dem Arbeitnehmer zu besprechen bzw. entsprechende Vereinbarungen (etwa bezüglich der Höhe des Entgelts) zu treffen.

Falls jedoch ein schriftlicher Arbeitsvertrag abgeschlossen wurde, der die erforderlichen Mindestangaben enthält, so muss kein Dienstzettel ausgestellt werden (vgl hierzu Rauch, Arbeitsrecht für Arbeitgeber, 22. Auflage 2022, Kapitel 12 Arbeitsvertrag oder Dienstzettel).

Daher stellt sich die Frage, ob ein schriftlicher Arbeitsvertrag abgeschlossen oder ein Dienstzettel errichtet werden soll. Zunächst ist diesbezüglich, wie schon erwähnt, festzuhalten, dass der Dienstzettel mündliche Vereinbarungen wiedergibt und die Rechtsprechung die Auffassung vertritt, dass die Unterschrift des Arbeitnehmers am Dienstzettel lediglich die Übernahme des Dienstzettels bestätigt (OGH 14.3.2001, 9 Ob A 27/01p).

Die Unterschrift des Arbeitnehmers am Dienstzettel bestätigt daher nicht den Inhalt der mündlichen arbeitsvertraglichen Vereinbarungen bzw. stellt keine Willenserklärung dar (vgl hierzu Rauch, Arbeitsrecht für Arbeitgeber, 22. Auflage 2022, Kapitel 12 Arbeitsvertrag oder Dienstzettel).

Die Inhaltserfordernisse an einen Dienstzettel sind in § 2 Abs 2 AVRAG geregelt. § 2 Abs 2 AVRAG lautet wie folgt:

(2) Der Dienstzettel hat folgende Angaben zu enthalten:

- 1. Name und Anschrift des Arbeitgebers,*
- 2. Name und Anschrift des Arbeitnehmers,*
- 3. Beginn des Arbeitsverhältnisses,*
- 4. bei Arbeitsverhältnissen auf bestimmte Zeit das Ende des Arbeitsverhältnisses,*
- 5. Dauer der Kündigungsfrist, Kündigungsstermin,*
- 6. gewöhnlicher Arbeits(Einsatz)ort, Arbeits(Einsatz)orte, erforderlichenfalls*
- 7. allfällige Einstufung in ein generelles Schema,*
- 8. vorgesehene Verwendung, Hinweis auf wechselnde*

- 9. die betragsmäßige Höhe des Grundgehalts oder -lohns, weitere Entgeltbestandteile wie z. B. Sonderzahlungen, Fälligkeit des Entgelts,*
- 10. Ausmaß des jährlichen Erholungsurlaubes,*
- 11. vereinbarte tägliche oder wöchentliche Normalarbeitszeit des Arbeitnehmers, sofern es sich nicht um Arbeitsverhältnisse handelt, auf die das Hausbesorgergesetz, BGBl. Nr. 16/1970, anzuwenden ist, und*
- 12. 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,*
- 13. 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.*

Die gegenständlichen Dienstzettel weisen nicht alle der in § 2 Abs 2 AVRAG vorgesehenen Merkmale auf. Sie enthalten keine Einstufung in ein generelles Schema, keine Angaben über weitere Entgeltbestandteile wie etwa Sonderzahlungen, keine Bezeichnung der auf den Arbeitsvertrag anzuwendenden Normen der kollektiven Rechtsgestaltung (Kollektivvertrag, Satzung, Mindestlohntarif etc.).

Die restlichen gesetzlichen Erfordernisse erfüllen die vorliegenden Lohnzettel jedoch allemal. So ist beispielsweise der Bruttolohn pro Monat angeführt, als auch die vereinbarte wöchentliche Arbeitszeit. So kann auf den jeweiligen Stundenlohn geschlossen werden. Auch die Anzahl der Urlaubstage ist vermerkt.

In Bezug auf die Fremdüblichkeit des Dienstzettels und des mündlich abgeschlossenen Dienstvertrages wird ausgeführt wie folgt:

Gemäß den obigen Ausführungen gibt der schriftliche Dienstzettel mündlich getroffene Vereinbarungen des Arbeitsvertrages wieder. Die gängige Rechtsprechung vertritt diesbezüglich die Auffassung, dass die Unterschrift des Arbeitnehmers am Dienstzettel lediglich die Übernahme des Dienstzettels bestätigt (OGH 14.3.2001, 9 Ob A 27/01p). Die Unterschrift des Arbeitnehmers am Dienstzettel bestätigt daher nicht den Inhalt der mündlichen arbeitsvertraglichen Vereinbarungen.

Fußend auf der vom VwGH judizierten Angehörigenjudikatur gibt das Bundesfinanzgericht diesbezüglich zu bedenken, dass fremde Dritte die Form eines mündlich abgeschlossenen Dienstvertrages nicht gewählt hätten. Dagegen sprechen insbesondere die mangelnde oder erschwerte Beweisbarkeit von getroffenen Abmachungen im Streitfall.

Aufgrund der Formfreiheit im ABGB ist es zwar zivilrechtlich zulässig, einen Dienstvertrag mündlich abzuschließen, allerdings hätten fremde Dritte nach Ansicht des erkennenden

Gerichtes großen Wert daraufgelegt, dass die mündlich getroffenen Vereinbarungen in Form des Dienstzettels verschriftlicht werden.

In einer Gesamtschau und zusammengefasst ist der Senat zur Überzeugung gelangt, dass den obigen Ausführungen folgend, die formalen Voraussetzungen waren Großteils nicht erfüllt erfüllt waren.

In Anbetracht dessen, dass aber in den Folgejahren bei gleicher Tätigkeit das Arbeitsverhältnis anerkannt wurde und das Finanzamt auch nicht bestritten hat, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers tatsächlich die angegebenen Arbeiten durchgeführt hat und diese über familienhafte Mitwirkung hinausgehen, kommt der Senat im Zweifel zum Schluss, dass ein Arbeitsverhältnis vorgelegen hat.

Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2014 bis 2016 stellen sich wie folgt dar:

Bemessungsgrundlagen Einkommensteuer 2014:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	8.500,24
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	64.640,22
Pauschbetrag für Werbungskosten	(-) 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	73.008,46
Sonderausgaben § 18 EStG	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	(-) 60,00
Zuwendungen gemäß § 18 (1) Z 7 EStG	(-) 400,00
Kirchenbeitrag	(-) 233,77
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106 (1) EStG	(-) 660,00
Einkommen	71.654,69
Die Einkommensteuer gem. § 33 (1) EStG beträgt:	

$(71.654,69 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$	26.062,35
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	26.062,35
Verkehrsabsetzbetrag	(-) 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	(-) 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	25.717,35
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00
6% für die restlichen 5.520,80	331,25
Einkommensteuer	26.048,60
Anrechenbare Lohnsteuer	(-) 22.445,32
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EstG	(-) 0,28
Festgesetzte Einkommensteuer	6.603,00

Bemessungsgrundlagen Einkommensteuer 2015:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.458,62
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	63.915,54
Pauschbetrag für Werbungskosten	(-) 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	66.242,06
Sonderausgaben § 18 EstG	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	(-) 60,00

Zuwendungen gemäß § 18 (1) Z 7 EStG	(-) 200,00
Kirchenbeitrag	(-) 241,02
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106 (1) EStG	(-) 660,00
Einkommen	65.081,04
Die Einkommensteuer gem. § 33 (1) EStG beträgt:	
$(65.081,04 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$	22.775,52
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	22.775,52
Verkehrsabsetzbetrag	(-) 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	(-) 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	22.430,52
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00
6% für die restlichen 5.630,68	337,84
Einkommensteuer	22.768,36
Anrechenbare Lohnsteuer	(-) 22.089,64
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG	0,28
Festgesetzte Einkommensteuer	679,00

Bemessungsgrundlagen Einkommensteuer 2016:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	(-) 104,94
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	63.235,63
Pauschbetrag für Werbungskosten	(-) 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	62.998,69
Sonderausgaben § 18 EStG	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	(-) 60,00
Zuwendungen gemäß § 18 (1) Z 7 EStG	(-) 100,00
Kirchenbeitrag	(-) 245,80
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106 (1) EStG	(-) 1.320,00
Einkommen	61.272,89
Die Einkommensteuer gem. § 33 (1) EStG beträgt:	
0% für die ersten 11.000,00	0,00
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00
35% für die weiteren 13.000,00	4.550,00
42% für die weiteren 29.000,00	12.180,00
48% für die weiteren 1.272,89	610,99
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	19.090,99
Verkehrsabsetzbetrag	(-) 400,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	18.690,99

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00
6% für die restlichen 6.710,60	402,64
Einkommensteuer	19.093,69
Anrechenbare Lohnsteuer	(-) 19.943,55
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EstG	(-) 0,08
Festgesetzte Einkommensteuer	(-) 850,00

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.

Die ordentliche Revision war zu versagen. Das gegenständliche Erkenntnis steht in Einklang mit den klaren und eindeutigen gesetzlichen Regelungen. Hier insbesondere der §§ 167 ff BAO in welchen die freie Beweiswürdigung geregelt ist. In Bezug auf die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen fußt die vorliegende Entscheidung auf der als Angehörigenjudikatur titulierten Entscheidungen des VwGH. Eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung liegt nicht vor.

Feldkirch, am 30. April 2025