

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, G, vertreten durch Schachner & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Rechbauerstraße 31, 8010 Graz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. Jänner 2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012, vertreten durch F, nach der am 30. September 2015 in Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, 8010 Graz, im Beisein der Schriftführerin S durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuerbemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid ua. den vom Beschwerdeführer (Bf) im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten geltend gemachten Personalaufwand in Höhe von 5.080 € mit nachstehender Begründung nicht anerkannt:

Da ein Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen habe, stehe der Einsatz von Hilfskräften regelmäßig nicht im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit. Nähere sich jedoch die eigene nichtselbständige Tätigkeit einer selbständigen Tätigkeit, wie insbesondere bei Handelsvertretern oder stehe die persönliche Erbringung der Arbeitsleistung nicht im Vordergrund, wie zB bei Hausbesorgern, könne der Einsatz von Hilfskräften auch zu Werbungskosten führen.

Bei den vorliegenden Dienstverhältnissen mit der Medizinischen Universität Graz und der Donauuniversität Krems, sowie bei Fachhochschulstudiengängen, im Rahmen des IBG-Institutes für Bildung und beim Magistrat Graz sei jedoch davon auszugehen, dass der Bf grundsätzlich die Arbeitsleistungen im Rahmen dieser Dienstverhältnisse persönlich zu erbringen habe.

Bei einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit und bei öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnissen (zB Magistrat Graz) sei jedoch grundsätzlich davon auszugehen, dass das notwendige Dienstpersonal vom Dienstgeber bereitgestellt werde.

Der als Werbungskosten beantragte Personalaufwand sei daher nicht anzuerkennen.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde hat der Bf den Antrag auf Anerkennung der Personalausgaben in Höhe von 5.000 € als Werbungskosten im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Eingangs dürfe erwähnt werden, dass das Gewerbe als Unternehmensberatung von den Bildungsveranstaltern als vorteilhaft anerkannt und geschätzt worden sei.

Zur Erfüllung der rd. 20 unterschiedlichen Lehr-Themengebiete sei die Unterstützung durch Subbeauftragung (im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses) allein schon aus zeitlichen Gründen unerlässlich. Wie aus den beispielsweise beigeschlossenen Verträgen mit dem IBG, der FH Burgenland, der MUG usw. zu ersehen sei, sei in sämtlichen Verträgen ein Vertretungsrecht vorgesehen sowie festgehalten, dass keine Betriebsmittel zur Verfügung gestellt würden, keinerlei Weisungen hinsichtlich Arbeitsort und Arbeitsabfolge bestünden und die Arbeit vollkommen auf eigenem wirtschaftlichen und rechtlichen Risiko basiere. Sogar der Arbeitsort sei mit den Studierenden individuell zu vereinbaren und es bestehe kein Arbeitsverhältnis. Bei allen Verträgen bestünde die Regelung, sich jederzeit auf eigenes Risiko und Kosten vertreten zu lassen, daher existiere dafür auch eine eigene Versicherung. Ausdrücklich werde in den Verträgen festgeschrieben, dass eine höchstpersönliche Leistungsverpflichtung nicht bestehe. Weiters werde festgehalten, dass alle Vorgespräche, die Erstellung von Skripten, Power-Points und Hand-outs/Unterlagen, Protokolle, Fotoprotokolle usw. nach der Veranstaltung und die Beurteilung der übergebenen Prüfungsunterlagen in der Seminarpauschale enthalten seien. In den Verträgen werde festgehalten, dass keinerlei Weisungen und Kontrollen inhaltlich oder didaktischer Art erfolgen würden.

Seines Erachtens würden daher Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vorliegen.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 seien Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dass die im Schätzungswege aufgeteilten, anteilig als Werbungskosten geltend gemachten Personalausgaben im Zusammenhang mit den Vortragstätigkeiten gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 stünden, lasse sich aus den umfangreichen Stundenaufzeichnungen der Angestellten belegen.

Zur Beweisführung würden Auszüge dieser Stundenaufzeichnungen der Angestellten beigelegt.

Zum Beispiel habe am 19. Februar 2014 wieder einmal eine Nachprüfung der FH Burgenland in seinen Unternehmensräumlichkeiten in Graz stattgefunden. Obwohl er anwesend gewesen sei, habe diese Tätigkeit seine Tochter C übernommen. Im Jahr 2012 habe seine Ehegattin diese Tätigkeiten übernommen. Als Geschäftsführer der XX der Stadt Graz (100 Millionen € Bilanzsumme) mit wesentlichen Überstunden sei natürlich eine höchstpersönliche Wahrnehmung der Verpflichtungen nicht immer möglich und auch nicht vorgesehen; er dürfe sich in allen Vertragsverhältnissen jederzeit vertreten lassen.

Das Lehrgangsprofil, die Skripten, Hand-outs, Prüfungsbeispiele und die Power-Point Folien seien von Semester zu Semester neu aufzubauen, die Themengebiete variierten stark (Wahlpflichtfächer). Er unterrichte ca. 20 unterschiedliche Themenblöcke. Der Großteil der Arbeitsleistung beziehe sich auf die Erstellung der Skripten, Prüfungsunterlagen, Übungsbeispiele, Korrektur und Beurteilung von Prüfungen und Abschlussarbeiten und Varianten bei Wiederholungen. Beispielsweise müssten alle sehr umfangreichen Übungsbeispiele und Prüfungen an der FH Burgenland vom Lektor bzw. dessen Vertretung zehn Jahre in seinen eigenen Räumlichkeiten (zur jederzeitigen Überprüfung) aufbewahrt werden, die FH behalte nicht einmal eine Kopie. Diese Tätigkeiten habe ua. seine Ehegattin (Uni-Pädagogin, Spezialgebiet Didaktik und sehr erfahren in der Beurteilung von Prüfungen) übernommen. Die Archive und Originale der umfangreichen Prüfungen und der zugehörige Schriftverkehr könnten jederzeit vorgelegt werden. Die Beurteilung von Diplom- und Masterarbeiten sei ausschließlich in den Unternehmensräumlichkeiten erfolgt, wobei die Beurteilungsbögen dabei immer mehrere Seiten umfasst hätten. Sein Sohn D, cand. Dipl.-Ing., sei als IT-Spezialist/TU-Telematiker und Bulme-Absolvent im Jahr 2012 ebenfalls geringfügig beschäftigt gewesen und habe Tätigkeiten wie konfigurieren, speichern, sichern und die Erstellung bzw. Adaptierung der aufwändigen Power-Point Folien (idR 100 Folien pro Vortragstag) und Hand-outs für die ca. 20 verschiedenen Themengebiete übernommen.

Ausschließend sei festgehalten, dass der Personalaufwand selbstverständlich nicht die Tätigkeit seines Hauptberufes als Geschäftsführer im Magistrat Graz betreffe, sondern ausschließlich die Unterstützung in der Unternehmensberatung und als externer Lektor an den Universitäten, Fachhochschulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

Die bezüglich der als Betriebsausgaben und Werbungskosten geltend gemachten Personalaufwendungen in Höhe von insgesamt 7.000,90 € abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Arbeitsverträge und Vereinbarungen mit nahen Angehörigen stellen weder Betriebsausgaben iSd § 4 EStG 1988 noch Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 dar.

Diesbezüglich wird auf dazu ergangene Berufungsentscheidungen verwiesen (zB UFS 31.8.2009, RV/0095-W/09; UFS 10.3.2010, RV/0214-L/09; UFS 10.8.2006, RV/0464-L/03; UFS 22.3.2011, RV/3998-W/08 und UFS 25.9.2013, RV/3352-W/11).

Für Verträge zwischen nahen Angehörigen gilt, dass eindeutige Vereinbarungen vorliegen müssen, die eine klare Abgrenzung zwischen steuerlich beachtlicher Einkommenserzielung und unbeachtlicher Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen erfahren nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Es ist nicht strittig, dass die inzwischen verstorbene Ehegattin und der Sohn die angegebenen Tätigkeiten für Sie erbracht haben.

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen. Im Zweifel ist davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen.

Bei Zugrundelegung eines genannten Stundenlohnes von ca. 10 € je Stunde (Gattin) bzw. ca. 9,33 € je Stunde (Sohn) kann nicht davon gesprochen werden, dass die angegebenen Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen.

Darüber hinaus kann auch nicht von "Fremdüblichkeit" ausgegangen werden bei den angegebenen Stundenlöhnen für die in den Verträgen zu erbringenden Leistungen.

Fremdüblichkeit würde vorliegen, wenn ein Vertrag mit Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre wie mit den Familienangehörigen.

Dem von Ihnen in Ihrem Schreiben vom 17.05.2014 behaupteten Bestehen einer Fremdüblichkeit (Fremdvergleich) kann nicht beigeplichtet werden, wenn zB Stundenlöhne vereinbart wurden, welche keinesfalls als fremdüblich bezeichnet werden können für die in den vorgelegten Verträgen vereinbarten Leistungen, und weiters ist es auch nicht fremdüblich, wenn in den Verträgen keine konkrete Entlohnung (monatliches Entgelt "rund" € 320) und ebenso keine konkrete Wochenarbeitszeit (wöchentlich "rund" 8 Stunden) vereinbart wurden.

Des weiteren stimmen die in den Stundenaufzeichnungen angeführten Monatsstunden nicht mit den vereinbarten Stunden lt. Arbeitsverträgen überein (lt. Arbeitsvertrag mit der Ehegattin vereinbart ca. 34 Stunden monatlich) bzw. weichen wesentlich von den

vertraglich vereinbarten Stunden ab, was auch nicht als "fremdüblich" bezeichnet werden kann.

Die vorgelegten Stundenaufzeichnungen für Gattin und Sohn sind nicht nachvollziehbar bzw. nicht eindeutig, da zB nicht angeführt ist, an welchen Tagen für welche Art von Tätigkeiten wie viele Stunden im Detail erbracht wurden (für Werkvertragstätigkeit, gewerbliche Tätigkeit und Vermietungstätigkeit).

Beispiel: lt. Stundentafel des Sohnes vom 29.9. bis 30.9.2012: Finanzonline Umsatz- und Einkommensteuererklärung-Eingabe 7h15Minuten!

Einem Familienfremden würde man für Finanzonline-Steuererklärungseingabe für einen einzigen Steuerpflichtigen nicht 7h15Minuten oder für Steuererklärungen 2011-Belege auflisten 9h30Minuten (lt. Stundentafel der Ehegattin) honorieren.

Weiters ist bei der Überprüfung aufgefallen, dass die Stundenaufzeichnungen für die Ehegattin und den Sohn offensichtlich von einer Person geschrieben wurden (selbe Schrift).

Zusammenfassend wird ausgeführt:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich oder beruflich veranlasst sind oder ob sie sich dem Grunde und der Höhe nach aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind (siehe Doralt/Toifl, EStG, § 2, Tz 158).

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 oder Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen gehen (siehe Doralt/Toifl, § 2, Tz 160).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen hin 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.

Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (siehe Doralt/Toifl, § 2, Tz 160).

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen waren die als Betriebsausgaben und als Werbungskosten geltend gemachten Personalkosten nicht anzuerkennen."

Dagegen hat der Bf mit folgender Begründung den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht eingebbracht:

1) Unter Hinweis auf die vier beigeschlossenen Beilagen L 1k werde die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages für vier Kinder in Höhe von 880 € beantragt.

2) Anerkennung der Personalausgaben als Betriebsausgaben und Werbungskosten in Höhe von 5.080 €

Dazu würde das bisherige Vorbringen in der Bescheidbeschwerde vom 25. Februar 2014 und die Ergänzung vom 17. Mai 2014 aufrechterhalten werden.

Zusätzlich sei auszuführen:

Inhalt der zitierten Rechtsmeinung sei es Scheinvereinbarungen von echten Arbeitsverhältnissen unterscheidbar zu machen. Lägen aber alle formalen Voraussetzungen vor und sei ein wahrhaftes Arbeitsverhältnis erfüllt worden, was zu beweisen sei, treffe die Bescheidbegründung nicht zu.

Es bestünden eindeutige Arbeitsverträge und klare Abgrenzungen bezüglich der steuerlichen Einkommenserzielung. Dazu seien die gegenständlichen Arbeitsverträge, Datenschutzvereinbarungen, GKK-Meldungen und Lohnverrechnungen übermittelt worden.

Weiters seien sämtliche Werkverträge, die die Personalaufwendungen notwendig gemacht hätten, übermittelt worden; die Werke und Leistungen seien personenunabhängig zu erfüllen. Der Bf sei kein Angestellter einer Universität oder Fachhochschule, sondern frei in Ausübung und Vertretung zur Erfüllung von Werken.

Die Ehegattin habe ihren Beruf als angestellte Pädagogin zu Gunsten der gegenständlichen Anstellung aufgegeben, um die Arbeitsleistungen des gegenständlichen Unternehmens zu erfüllen. Eine höhere Anmeldung hätte das Unternehmen aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht getragen und sei auch nicht notwendig gewesen.

Die Verträge wären auch unter Familienfremden (Fremdüblichkeit) nicht anders abgeschlossen worden, was die beigelegten Honorarabrechnungen aus 2014 bestätigten. Diese beispielhaften Honorare zur Verrechnung der Beurteilung von studentischen Arbeiten seien notwendig geworden, da die Ehegattin Anfang 2013 verstorben sei. Auch in diesen Fällen seien immer rd. 10 € pro Stunde verrechnet worden. Von Beistandspflicht könne hier keinesfalls die Rede sein. Die Arbeiten seien keinesfalls aus Gefälligkeit vorgenommen, sondern fremdüblich honoriert worden.

Wie den Jahresabrechnungen und Verträgen zu entnehmen sei, seien stets exakte Arbeitsstunden Grundlage der Verträge; die Arbeitsstunden variierten nur innerhalb eines Monats. Es sei auch kein ungefähres Entgelt sondern ein über die Lohnverrechnung jeweils exakt nachzuweisendes Gehalt ausbezahlt worden. Dazu existierten Daueraufträge und Auszahlungsbestätigungen.

Die Stundenaufzeichnungen seien von den Dienstnehmern in Stehwochenkalender eingetragen und lt. Empfehlung des Steuerberaters in zusammengefasste Übersichtstabellen übertragen worden, welche dem Finanzamt vorgelegt worden seien. Diese Zusammenfassungen enthielten daher nicht mehr alle Details, was im Einzelfall zur Missinterpretation geführt haben mag. So sei zB eine Online-Steuererklärung von teureren Fachleuten vielleicht schneller ausfüllbar, bei der Stundenaufzeichnung seien aber alle Nebentätigkeiten miterfasst worden, wie die zugehörige Belegzusammenstellung, Lesen von Ausfüllhilfen und Klärung von EDV-Abstürzen mit der Finanz Online Helpline. Die fremdübliche Eingabe wäre also wohl kaum günstiger (noch wesentlich teurer) verrechnet worden als die gegenständliche Lohnverrechnung mit rd. 70 €. Bei der überwiegenden Mehrzahl der übrigen Aufzeichnungen bestehe wohl auch kein Zweifel an der Erbringung.

Die Leistungen der Dienstnehmer würden natürlich auch tatsächlich vorliegen, wie die Ordner und Kartonagen umfassenden Dokumente mit original händischen Prüfaufzeichnungen seiner Ehegattin beweisen würden. Diese müssten ohnedies gemäß den Fachhochschul- und Universitätsvorgaben mindestens zehn Jahre gesichert vom Unternehmen aufbewahrt werden, was eine Archivführung notwendig gemacht habe.

Zusammenfassend werde daher festgehalten:

Zur Abgrenzung:

Es bestünden klare und eindeutige Arbeitsverträge, Datenschutzerklärungen, Lohnverrechnungen und Zeitaufzeichnungen.

Zur Publizitätswirkung:

Die Leistungen seien persönlich erbracht worden, wie umfassende handschriftliche Prüfprotokolle und Seminarbeurteilungen, Telefonate und der E-Mail Verkehr beweisen würden. Dazu könne man eine sehr umfangreiche Zusammenstellung übermitteln. Die Werkverträge würden sogar ausdrücklich die Vertretungsnotwendigkeit bedingen.

Zum Fremdvergleich:

Durch den Todesfall hätten die Leistungen an Dritte ausgelagert werden müssen, welche die beinahe gleichen Stundensätze verrechnet hätten.

Alle Voraussetzungen würden auch kumulativ erfüllt, also nicht nur die formellen vertraglichen Leistungen, sondern auch die tatsächliche Durchführung. Die Beweise würden gerne auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung mit Vertretern der Bildungsorganisationen und durch Vorlage der handschriftlichen Ordner umfassenden Dokumente dargelegt werden.

Generell sei anzumerken, dass die Regelungen zur Frage der Anerkennung von Leistungsbeziehungen mit nahen Angehörigen im Wesentlichen darauf abzielten, dass ein willkürliches "Splitting" der Steuerbemessungsgrundlage erzielt werde. Dies sei im vorliegenden Fall eindeutig nicht zutreffend.

Nach den Ausführungen in der Bescheidbegründung stehe für das Finanzamt die Leistungserbringung eindeutig fest. Die Publizitätswirkung sei aufgrund der vorliegenden Verträge gegeben. In den Verträgen seien auch die wesentlichen Punkte der Zusammenarbeit (Gehalt, Arbeitsstunden) enthalten und würden diese somit nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten. Auch die Anweisung des Gehaltes auf ein Konto sei wohl fremdüblich und trete damit der Dienstvertrag zusätzlich nach außen in Erscheinung. Wenn er seine Frau bzw. seine Kinder nicht beschäftigt hätte, dann hätte seine eigene hohe Arbeitsbelastung wohl unweigerlich dazu geführt, dass er eine dritte Person hätte anstellen müssen. Wenn der nahe Angehörige eine sonst notwendige Arbeitskraft ersetze, sei das Dienstverhältnis ebenfalls anzuerkennen (VwGH 29.10.1985, 85/14/0067).

Zur Frage des Fremdvergleichs sei allerdings wohl auch darauf abzustellen, wie hoch die Einnahmen aus der Vortragstätigkeit im Allgemeinen seien. Vortragende an Fachhochschulen würden Stundenhonorare in Höhe von ca. 60 bis 90 € erhalten, sein Honorarsatz habe sich auf rd. 75 € belaufen. Stelle man daher ein Verhältnis zwischen der von ihm erbrachten Leistung und den Leistungen seiner Frau bzw. seines Sohnes her, sei wohl auch die Fremdüblichkeit eindeutig dokumentiert. Es wäre aus seiner Sicht wohl höchst fremdunüblich ein derart hohes Honorar auszuzahlen, sodass sogar ein Verlust aus der Tätigkeit entstehen würde. Auch der Verwaltungsgerichtshof halte in seiner Entscheidung vom 1. Dezember 1992, 92/14/0149 eindeutig fest, dass der Fremdvergleich unter der Annahme eines üblichen Verhaltens in einer vergleichbaren Situation anzustellen sei.

Zur Frage der Höhe der Honorare sei wohl auch anzumerken, dass eine 40 Stunden Sekretariatskraft (in Abhängigkeit vom anzuwendenden Kollektivvertrag) wohl ein Bruttogehalt von 1.300 bis 1.800 € beziehe. Selbst bei einem Bruttogehalt von 1.800 € ergebe sich nur ein Stundensatz von rd. 10 €. Die Fremdüblichkeit des Gehalts sei damit wohl eindeutig nachgewiesen. Auch nach Ansicht der Finanzverwaltung sei die Fremdüblichkeit des Gehaltes in Anlehnung an die Einstufung in einen Kollektivvertrag zu prüfen.

Zahlungen für Aushilfstätigkeiten von Kindern seien jedoch nicht schon deshalb vom Abzug als Betriebsausgabe ausgeschlossen, weil die Kinder familienrechtlich dazu verpflichtet sind. Entscheidend sei, ob die von ihnen verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch Inhalt eines mit einem Fremden zu begründenden Dienst- oder Werkvertragsverhältnisses in Frage kommen würde. Es entspreche wohl den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass gerade Seminarvor- und -nachbereitungen und die von ihm angeführten Tätigkeiten von Hilfskräften erledigt werden könnten.

In der mündlichen Verhandlung hat die bevollmächtigte Vertreterin des Bf Folgendes ausgeführt:

"Die Beschwerde wurde dahingehend eingeschränkt, dass die Personalaufwendungen für den Sohn D nicht mehr als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Die beantragten Personalausgaben in Höhe von 5.080 Euro betreffen daher ausschließlich die Ehegattin. Hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Personalkosten ist anzumerken, dass das Finanzamt keine Ermittlungen hinsichtlich der Fremdüblichkeit angestellt hat, sondern diesbezüglich eine bloße Feststellung getroffen hat. In der Beschwerde wurde von uns die Fremdüblichkeit eindeutig nachgewiesen. Dazu ist anzumerken, dass an Fachhochschulen Vortragssätze pro Stunde zwischen 60 Euro bis 90 Euro durchaus üblich und angemessen sind. Diese Beträge werden jedoch nur pro Vortragsstunde zur Auszahlung gebracht und umfassen daher auch sämtliche Vor- und Nachbereitungszeiten, weiters auch die Vorbereitung, Erstellung und Korrektur der Prüfungen. Ebenfalls in diesem Honorar inkludiert sind die Reisezeiten. Wenn nun Bf ein Honorar in Höhe von 75 Euro pro Vortragsstunde erhalten hat, ergibt sich pro tatsächlich geleisteter Stunde wohl höchstens ein Honorar von 30 Euro pro Stunde. Wenn von diesem Honorar ein Drittel für Fremdleistungen bezahlt wird, ist dies wohl eindeutig fremdüblich. Darüber hinaus ist anzumerken, dass die Kriterien hinsichtlich der Beurteilung von Verhältnissen mit nahen Angehörigen überhaupt nur dann geprüft werden müssen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der vertraglichen Gestaltung bestehen. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht ableitbar bzw. gegeben. Weiters wäre auch ein unangemessen niedriges Entgelt, das über einem bloßen Taschengeld liegt, auch steuerlich anzuerkennen."

Der Vertreter der Amtspartei verweist auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 23. Juni 2014, wobei nach Ansicht der belangten Behörde die Sachverhaltsdarstellung zur Fremdüblichkeit ausführlich ermittelt bzw. begründet wurde. Zum Vorlageantrag vom 18. Juli 2014 wurde die Einschränkung der Personalausgaben als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auf die Gattin zur Kenntnis genommen, wobei eine unterschiedliche Handhabung des Stundenlohnes von Gattin und Sohn aufgrund der ermittelten Höhe von 10 Euro der Gattin bzw. 9,33 Euro des Sohnes nicht nachvollziehbar ist.

Hinsichtlich des Streitpunktes "Kinderfreibeträge für haushaltzugehörige Kinder gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988" wird dem Begehrten auf Berücksichtigung von vier Kindern auch aus der Sicht des Finanzamtes zu entsprechen sein, während hinsichtlich des Streitpunktes "Steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses mit der Ehegattin" - Anerkennung der Personalausgaben als Betriebsausgaben und Werbungskosten in Höhe von 5.080 € - der Antrag auf Abweisung der Beschwerde gestellt wird.

Die bevollmächtigte Vertreterin des Bf weist bezüglich der fremdüblichen Honorarhöhe auf die aktenkundigen Honorarnoten vom 8. Februar 2014 und 20. Juni 2014 hin und beantragt die vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Dienstverhältnis mit der Ehegattin

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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

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

Bei der Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (im vorliegenden Fall: Arbeitsvertrag des Bf mit seiner Ehegattin) ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen beruflich oder betrieblich veranlasst sind (§§ 16 Abs. 1 und 4 Abs. 4 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 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 in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert, und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen [vgl. Doralt/Toifl, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2, Tz 158 (1.4.2010) und die dort zitierte Judikatur des VwGH].

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - 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. Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen [vgl. Doralt/Toifl, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2, Tz 160 (1.4.2010) und die dort zitierte umfangreiche Judikatur des VwGH].

Im Rahmen des Fremdvergleiches ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußersten Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041) [vgl. Doralt/Toifl, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2, Tz 165 (1.4.2010) und die dort zitierte Judikatur des VwGH].

Bei "Leistungen im Familienverband" sind aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahme; maßgeblich sind regelmäßig andere Beweggründe, wie zB die Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse. 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 bzw. Werbungskosten abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG anzusehen.

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 (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093) [vgl. Doralt/Toifl, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2, Tz 167-167/4 (1.4.2010) und die dort zitierte Judikatur des VwGH].

Gesetzlich unterhaltsberechtigt ist eine Person dann, wenn sie im Bedarfsfall gegenüber dem Zuwendenden einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch nach bürgerlichem Recht geltend machen könnte. Als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen gelten etwa Abgeltungsbeträge an den Ehegatten im Erwerb des anderen Ehegatten nach § 98 ABGB sowie Abgeltungsbeträge an Kinder für die Mitwirkung im Erwerb der Eltern [vgl. Doralt/Kofler, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 20, Tz 116 und 117 sowie 163, Stichwort: Taschengeld (1.7.2007)].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte dem Streitpunkt auf steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses mit der Ehegattin aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Der Bf hat als Arbeitgeber mit seiner Ehegattin als Arbeitnehmerin am 1. März 2002 nachstehenden Arbeitsvertrag abgeschlossen:

"1. Beginn und Dauer des Arbeitsverhältnisses

Das Arbeitsverhältnis beginnt am 01.03.2002 und ist unbefristet.

2. Tätigkeit, Aufgaben, Arbeitsort und Zuordnung

Die Arbeitnehmerin wird als Pädagogin, Lektorin und Sachbearbeiterin angestellt und hat folgende Aufgaben zu erfüllen:

Erstellung von Beratungsstudien, Skripten, Power Point Präsentationen und Hand-outs, Prüfungsunterlagen und deren Bewertung, Post- und Mailverkehr des Unternehmens. Gehaltsverrechnung und Buchführung in Abstimmung mit dem Steuerberater. Fallweise Dienstreisen und Prüfaufsichten. Pädagogische Trainings und Abhaltung von Seminaren.

Arbeitsort ist G, soweit der Gegenstand der Arbeitsleistung nichts anderes erfordert (zB: Prüfaufsicht). Die Arbeitnehmerin erklärt sich bereit, erforderlichenfalls auch an anderen Arbeitsorten des Arbeitgebers Arbeitsleistungen zu erbringen.

3. Beschäftigungsgrad und Arbeitszeit

Das Arbeitsverhältnis wird für ein Ausmaß von rd. 8 Stunden/Woche eingegangen, wobei sich kleinere Schwankungen (nach oben und unten) auf Grund der Arbeitsfülle ergeben können. Die Arbeitnehmerin verpflichtet sich, seine anteilige Arbeitskraft in den Dienst des Arbeitgebers zu stellen und auch die, je nach Situation erforderlichen Mehrleistungen bzw. Überstunden zu erbringen.

4. Entlohnung

Der Arbeitnehmerin steht ein Monatsentgelt in Höhe von derzeit rund Euro 320,- 14-mal jährlich zu.

Alle Entgeltzahlungen erfolgen ausschließlich bargeldlos, jeweils am 3. des Monats, auf ein vom Arbeitnehmer namhaft zu machendes Gehaltskonto. Ist der 3. kein Arbeitstag, hat die Auszahlung am darauffolgenden Arbeitstag zu erfolgen.

Mit diesem Entgelt sind alle Arbeitsleistungen einschließlich aller zeitlicher Mehrleistungen (wie Reisezeiten) der Arbeitnehmerin abgegolten.

5. Erholungsurlaub

Das Ausmaß des Erholungsurlaubes beträgt in jedem Kalenderjahr 30 Tage (entspricht rd. 35 Stunden der Arbeitsleistung), im Übrigen sind die Bestimmungen des Urlaubsgesetzes anzuwenden.

6. Verschwiegenheitspflicht

Die Arbeitnehmerin hat Daten aus Datenanwendungen, die ihr ausschließlich auf Grund der berufsmäßigen Beschäftigung anvertraut wurden oder zugänglich geworden sind, unbeschadet sonstiger gesetzlicher Verschwiegenheitspflichten, geheim zu halten (Datengeheimnis).

Die Arbeitnehmerin verpflichtet sich alle Daten im Sinne des Datenschutzgesetzes 2000, BGBl. I 1999/165 in der jeweils geltenden Fassung, die aus Datenanwendungen des Arbeitgebers stammen, nur auf Grund von Anordnungen des Arbeitgebers zu übermitteln.

Die Verpflichtung zur Einhaltung des Datengeheimnisses besteht auch für die Zeit nach der Beendigung des Dienstverhältnisses.

7. Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Das Arbeitsverhältnis kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer drei monatigen Frist jeweils zum Monatsletzten beendet werden.

8. Sozialversicherung

Die Arbeitnehmerin ist aufgrund der geltenden sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen für die Dauer ihres Arbeitsverhältnisses als "Geringfügig beschäftigt" gemeldet. Eine freiwillige Selbst- und Höherversicherung ist möglich.

9. Verfall von Ansprüchen

Offene Ansprüche der Arbeitnehmerin aus diesem Arbeitsverhältnis müssen bei sonstigem Verfall innerhalb von sechs Monaten ab Fälligkeit beim Arbeitgeber schriftlich geltend gemacht werden.

10. Schriftform

Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Rechtsgültigkeit der Schriftform. Mündliche Vereinbarungen sind - falls diese den Zweck des Vertrages wesentlich beeinflussen - nichtig.

11. Gerichtsstand

Für Rechtsstreitigkeiten aus diesem Vertrag wird als Gerichtsstand das sachlich zuständige Landesgericht für Zivilrechtssachen als Arbeits- und Sozialgericht vereinbart.

Die Arbeitnehmerin bestätigt mit Unterfertigung des Vertrags diesen gelesen zu haben und damit einverstanden zu sein."

Bei Teilzeitarbeit sind gemäß § 19d Abs. 2 Arbeitszeitgesetz, BGBl. Nr. 461/1969 idF BGBl. I Nr. 61/2007, Ausmaß und Lage der Arbeitszeit und ihre Änderung zu vereinbaren, sofern sie nicht durch Normen der kollektiven Rechtsgestaltung festgesetzt werden.

Da im vorliegenden "Arbeitsvertrag" unter Punkt 3. lediglich das ungefähre Ausmaß der Wochenarbeitszeit mit "rd." 8 Stunden vereinbart, die Lage der Arbeitszeit aber

überhaupt nicht festgelegt worden ist, hält das dergestalt geregelte Dienstverhältnis einem Fremdvergleich nicht stand. Eine fremde Arbeitnehmerin wäre keinesfalls bereit eine geringfügige Beschäftigung ohne vorherige Festlegung der Lage der Arbeitszeit einzugehen, da gerade Frauen auf Grund ihrer vielfach bestehenden Mehrfachbelastung durch Kinderbetreuung und Haushaltsführung ohne zeitliche Strukturierung nicht jederzeit einem Arbeitgeber zur Verfügung stehen können. Überdies entspricht auch die Festlegung der Wochenarbeitszeit mit einer ungefähren Angabe der zu erbringenden Arbeitsstunden nicht der vorhin zitierten Bestimmung des Arbeitszeitgesetzes, das im Interesse des Arbeitnehmers eine exakte Festlegung der Arbeitszeit verlangt. Hinzu kommt, dass die Qualifikation geleisteter Arbeitsstunden als Überstunden die exakte stundenmäßige Festlegung der (Normal)Arbeitsstunden voraussetzt. Auch für den Arbeitgeber erweisen sich die mangelnde Festlegung einer definitiven Wochenarbeitszeit und die fehlende Vereinbarung der Lage der Arbeitszeit infolge der dadurch bestehenden Rechtsunsicherheit als nicht praktikabel bezüglich der Einforderung der Dienstpflicht auf Einhaltung der Arbeitszeit.

Darüber hinaus hält auch die Vereinbarung des Monatsentgelts mit einem ungefähren Betrag - "rund" Euro 320 - dem Fremdvergleich nicht stand. Es bedarf wohl keiner näheren Erläuterung, dass eine fremde Dienstnehmerin wohl darauf gedrungen hätte, ihren monatlichen Entgeltsanspruch ziffernmäßig exakt festzuhalten, um zukünftige Streitigkeiten über den Monatslohn zu vermeiden.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen der bevollmächtigten Vertreterin des Bf in der mündlichen Verhandlung, die sich im Wesentlichen mit der Fremdüblichkeit des aus dem Monatsentgelt der Ehegattin ableitbaren Stundenhonorars auseinandersetzen, nichts zu ändern, da nach den vorhin dargestellten Erwägungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die fehlende vertragliche Vereinbarung über die Lage der Arbeitszeit, die nur ungefähre Festlegung der Wochenarbeitszeit und die Festlegung des Monatsentgeltes mit einem bloß ungefähren Betrag einem Fremdvergleich nicht standhalten. Selbst wenn die Höhe des Stundenhonorars durchaus den erbrachten Leistungen entspricht und sich als fremdüblich erweist, kann daraus allein nichts für den Bf gewonnen werden, da die vorhin genannten Umstände entscheidungswesentlich sind.

Somit sind die in Rede stehenden Leistungen als im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erbracht zu qualifizieren. In diesem Zusammenhang ist auch festzustellen, dass die vereinbarte Arbeitszeit von "rd." 8 Stunden wöchentlich nicht den Umfang übersteigt, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden kann (vgl. BFG 6.5.2015, RV/6100542/2012). Der strittige, vom Bf als Lohnaufwand geltend gemachte Betrag ist somit iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und er stellt damit keine Werbungskosten im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte als Lektor an Universitäten und Fachhochschulen sowie sonstigen Bildungseinrichtungen oder Betriebsausgaben im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit als Unternehmensberater dar. Vielmehr ist der strittige Betrag als Zuwendung an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren.

2) Kinderfreibetrag für vier Kinder

Gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 gelten als Kinder im Sinne des Bundesgesetzes Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht.

Zufolge § 33 Abs. 3 EStG 1988 steht Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 Euro für jedes Kind zu.

Nach § 106a Abs. 1 EStG 1988 erster Teilstrich steht für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 ein Kinderfreibetrag von 220 Euro jährlich zu, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird.

Gemäß § 106a Abs. 4 EStG 1988 wird der Kinderfreibetrag im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt. In der Steuererklärung ist die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) jedes Kindes, für das ein Kinderfreibetrag geltend gemacht wird, anzuführen.

Der Kinderfreibetrag ist mit dem Kinderabsetzbetrag verknüpft: Voraussetzung für den Bezug des Kinderfreibetrages ist der Bezug des Kinderabsetzbetrages durch den Steuerpflichtigen oder seinen (Ehe)Partner. Der Kinderabsetzbetrag wiederum ist gemäß § 33 Abs. 3 mit dem Bezug der Familienbeihilfe verknüpft und wird gemeinsam mit dieser ausbezahlt. Diese Verknüpfung mit dem Kinderabsetzbetrag bewirkt, dass der Kinderfreibetrag im Sinne des § 106a Abs. 1 und Abs. 2 nur für haushaltszugehörige Kinder geltend gemacht werden kann [vgl. Doralt/Hammerl, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 106a, Tz 3 (1.9.2009)].

Nach der Einsichtnahme am 19. August 2015 in die Datenbank AIS-DB7 ist als erwiesen anzunehmen, dass im Jahr 2012 für die Kinder A, B, C und D dem Bf Familienbeihilfe gewährt worden ist. Das Ergebnis dieser Ermittlung ist dem Finanzamt am 19. August 2015 telefonisch zur Kenntnis gebracht und zustimmend zur Kenntnis genommen worden. Damit gelten diese Kinder als solche im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988, sodass der Kinderfreibetrag in Höhe von 220 € für insgesamt vier Kinder zusteht, weshalb dem Beschwerdebegehren auf Berücksichtigung des Kinderfreibetrages in Höhe von 880 € ein Erfolg beschieden war.

Im Übrigen ergibt sich bezüglich der im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht mehr strittigen Beschwerdepunkte - Berücksichtigung zusätzlicher Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Anerkennung der Abschreibung als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - keine Änderung

gegenüber der Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juni 2014. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Zulässigkeit einer 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. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich bezüglich der Streitfrage, ob die Ehegattin in Erfüllung eines Dienstvertrages oder aber lediglich im Rahmen ihrer familienrechtlichen Beistandspflicht/Mitwirkungspflicht tätig geworden ist, um eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Tatfrage (vgl. VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 30. September 2015