

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerden vom 27. Mai 2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X vom 30. April 2010, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden im Umfang der jene Jahre betreffenden Beschwerdevorentscheidungen vom 15. November 2010 abgeändert.

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

II. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Dieser angefochtene Bescheid wird im Umfang der jenes Jahr betreffenden Beschwerdevorentscheidung vom 15. November 2010 abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb in den streitgegenständlichen Jahren ein Installateursunternehmen (Gas-, Wasser-, Heizungsinstallation).

a) Im Jahr 2010 fand beim Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 statt. Dabei wurden vom Betriebsprüfer des Finanzamts X folgende, für das gegenständliche verwaltungsgerichtliche Verfahren relevante Feststellungen getroffen (siehe den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. April 2010, ABNr. Y):

## **„Steuerliche Feststellungen**

[...]

### **Tz 3 Berichtigung EAR [...] 2009**

*Im Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 wurde der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG nach der Bruttomethode ermittelt. [...] Im Jahr 2009 wurde die lfd. USt-Verrechnung doppelt als Betriebsausgabe in Höhe von 17.626,14 € in der E-Erklärung in Abzug gebracht. Von Seiten der Prüfung erfolgte daher eine erfolgsmäßige Berichtigung de[s] erklärten Jahresergebnisse[s] [...] 2009.*

<b>Jahr</b>	[...]	<b>2009</b>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt</i>	[...]	<i>22.808,45 €</i>
<i>[...] doppelte Ausgaben</i>	[...]	<i>17.626,17 €</i> <i>(=Erfolgsauswirkung)</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb berichtigt</i>	[...]	<i>40.434,62 €</i>
<b>Steuerliche Auswirkungen</b>		
<b>Zeitraum</b>	[...]	<b>2009</b>
<i>Einkommensteuer: [330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	[...]	<i>17.626,17 €</i>

### **Tz 4 Nichtanerkanntes Dienstverhältnis Gattin**

#### **Sachverhalt:**

*Im Rahmen der Betriebsprüfung gab der [Bf.] am 22. März 2010 folgendes betreffend die Beschäftigung der Gattin [...] für [den] Prüfungszeitraum bekannt:*

*Die Gattin ist ordnungsgemäß bei der Krankenkasse angemeldet und es wurden die Jahreslohnzettel in den Jahren 2006 bis 2009 jährlich an das Finanzamt übermittelt.*

*Die Arbeitszeit der Gattin beträgt 19 Stunden/Woche. Die Entlohnung erfolgt monatlich, dh. 4,3 Wochen x 19 Std, ergibt somit im Monat abgerechnete Stunden von 81,70. Der Stundenlohn beträgt 8,05 €.*

#### **Die Tätigkeiten der angestellten Gattin umfassen ua.:**

*Nähere Details: siehe Niederschrift vom 22. März 2010.*

*Die Warenübernahme (div. Inst. Material) - bei Anlieferung der Ware durch die Lieferanten in [...].*

*Chronologisches Einsortieren der Lieferscheine iZm dem Wareneingangsbereich.*

*Chronologisches Ablegen der Kassabelege in einem Kassaordner.*

*Entgegennahme von telefonischen Kundenaufträgen - unter Weitergabe des Kundenauftrages an den Unternehmer.*

*Mitwirkung bei den alle 2 Jahre stattfindenden INFO-Tagen in [...] mit der Vorstellung der eigenen Pelletsheizung, wo im Freien auch ein Pellets-Stand aufgestellt wird.*

*Weiters wird jährlich Werbung für Pellets-Heizungen in [...] in der Z-Halle mit mehreren Installationsbetrieben gemeinsam gemacht, wo die Gattin auch teilnimmt.*

*Reinigung der Büroräumlichkeiten u. Waschen von Arbeitskleidung.*

***Ergänzende Stellungnahme/Aussage vom [Bf.] am 1.4.2010:***

*Es gibt keine Stundenaufzeichnungen für das Dienstverhältnis der Gattin.*

*Es handelt sich um ein Angestelltenverhältnis für eine halbe Wochenarbeitszeit.*

*Fixe Anwesenheitspflicht ist jedenfalls während meiner Abwesenheit vom Betrieb - darüber hinaus werden im Lager am Freitag vormittags div. Putzarbeiten durchgeführt.*

***Weitere Konkretisierung der Tätigkeit der Gattin:***

*Warenübernahme zu unterschiedlichen Zeiten - Warenübernahme samt Verbringung in das Lager.*

*Chronologisches Ordnen der Lieferscheine, Spesenbelege u. div. Belegsammlung.*

*Reinigungsarbeiten für das Büro.*

*Ergänzung von Preislisten (Prospekte) in Preislistenordner.*

*Div. Posteingang (teilweise Abholung der Post vom Postamt).*

*Telefondienst gegebenenfalls mit Notizen. Separates Telefon in Wohnung gesondert zu Telefon im Büro ist nicht vorhanden.*

*Waschen von div. Arbeitskleidung.*

*Stundenaufteilung: Fixpunkt der Arbeitszeit.*

*Freitag - 4 Std im Lager - Gattin vormittags im Lager in [...] beschäftigt.*

*Das restliche Beschäftigungsausmaß ist zeitmäßig nicht nachvollziehbar, jedoch [der Bf.] vertraut auf die Angaben seiner Frau, dass das Stundenausmaß eingehalten wird.*

*Regelungen für Urlaub, Zeitausgleich, ua. auch für Arztbesuche u. Ähnliches, gibt es keine.*

*Ein konkreter schriftlicher Dienstvertrag liegt nicht vor - auch mit keinem anderen Dienstnehmer in der Firma.*

*Vorgelegt wurde ein Personalverrechnungsblatt, wo Beschäftigungsausmaß, Entlohnung u. kollektivvertragliche Einordnung punktiert ist.*

*Für die übrigen angestellten DN gibt es Zeitaufzeichnungen.*

***Rechtliche Würdigung:***

*Im Zuge der Betriebsprüfung konnten keinerlei schriftliche Aufzeichnungen über das Dienstverhältnis zwischen dem Unternehmer, [dem Bf.], und dessen angestellter Gattin [...] vorgelegt werden.*

*Es wurden im gesamten Prüfungszeitraum für die angestellte Gattin weder Stundenaufzeichnungen, Urlaubszettel noch Krankmeldungen vorgelegt.*

*Dh. von Seiten des Finanzamtes sind mangels schriftlicher Dokumentation im Unternehmen weder Urlaubstage noch etwaige Zeitausgleichstage bzw. geleistete Überstunden der angestellten Gattin, in den Prüfungsjahren 2006 bis 2008, nachzuvollziehen.*

*Es wurden von der Gattin keinerlei Aufzeichnungen über die betrieblichen Geschäftsfälle, wie Wareneingangsbuch, Kassabuch bzw. Erfassung der Ausgangsrechnungen geführt, da sie diesbezüglich nicht entsprechend ausgebildet ist bzw. vom Unternehmer diesbezüglich nicht angelernt bzw. eingeschult wurde. Dh. ihre Tätigkeit beschränkte sich auf übliche Vorbereitungsarbeiten, wie Einsortieren von Belegen u. Rechnungen bzw. Entgegennehmen von Telefonaten (zB Kundenanrufen etc.).*

*Die Gattin war in den Jahren 2006 bis 2008 unterschiedlich angemeldet im Betrieb:*

*Jahr 2006: von Datum1 (5 Monate)*

*Jahr 2007: von Datum2 (12 Monate)*

*Jahr 2008: von Datum3; vom Datum4 (insg. 5 Monate)*

*Weiters ist anzumerken, dass in jener Zeit, als die Gattin nicht im Betrieb beschäftigt war, auch keine fremde Angestellte angemeldet war.*

*Weiters widerspricht es einem fremden Dienstverhältnis, dass die Gattin [...] immer konstant mit 19 Stunden die Woche angemeldet war - und immer einen konstanten monatlichen Lohn erhielt - unabhängig vom tatsächlichen Arbeitsanfall. Dh. die Arbeitszeiten regelten sich selbst nach Bedarf, da die Gattin die anfallenden Arbeiten stets vom Wohnsitz aus durchführte, wo sich auch das angemietete Büro des Installationsbetriebes befindet. Der Bedarf an Arbeit für die Gattin war nicht zeitlich zu fixieren, sondern richtete sich je nachdem ob Lieferanten an einem Tag Waren anlieferten bzw. ob div. Vertreter im Betrieb in [...] vorbeikamen.*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.9.1996, 92/14/0161; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 23.3.2000, 96/15/0120; VwGH 19.12.1990, 87/13/0053) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden, wenn sie*

- 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- 3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

Bei Ehegatten ist zudem zu berücksichtigen, dass diese gemäß § 90 ABGB zum Beistand verpflichtet sind und ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken hat, soweit ihm dies zumutbar ist und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist. Bei der Mitwirkung der Ehegattin ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass diese ihre tatsächliche Grundlage in aller Regel nicht in eigenen erwerbswirtschaftlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der ehelichen Lebensgemeinschaft finden. Um daher ein Dienstverhältnis mit der Ehegattin steuerlich anerkennen zu können, bedarf es einer Gestaltung der Dinge, die keine Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt und die im Einzelfall sohin die Annahme rechtfertigt, dass die Mitarbeit der Ehegattin über die eheliche Beistandspflicht hinausgeht.

### **1. Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen:**

Die Anmeldung bei der Krankenkasse ist für sich allein als Nachweis für das Vorliegen von einem steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnis nicht ausreichend.

Auch der direkte Kontakt mit Lieferanten, Vertretern (bzw. Telefonate mit Kunden) kann keine ausreichende Publizität schaffen, weil der Inhalt des Rechtsverhältnisses zwischen Ehegatten damit nicht offen gelegt ist. Die Publizitätswirkung der gegenständlichen Rechtsbeziehung ist somit nicht in ausreichendem Ausmaß gegeben.

### **2. Eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt:**

Wie bereits vorstehend ausgeführt, liegen im gegenständlichen Fall keine schriftlichen Vereinbarungen vor. Dies bedeutet, es gibt keine exakten Regelungen über die auszuübenden Tätigkeiten und die Arbeitszeit. Die Arbeitszeit richtete sich je nach Bedarf - anfallende Mehr-Arbeitszeiten wurden lt. Auskunft des Unternehmers im Zuge von Zeitausgleich abgegolten. Zeitaufzeichnungen werden jedoch nicht geführt.

### **3. Fremdüblichkeit:**

Es wurde ein fixer monatlicher Lohn ausbezahlt. Der dafür geleistete Zeiteinsatz bzw. die tatsächlich erbrachte Leistung hat keinen Einfluss auf die Höhe des Gehaltes. Dies bedeutet, dass die Entlohnung eine pauschale Abgeltung darstellt, wie sie unter Fremden nicht üblich ist.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Rechtsbeziehung zwischen [dem Bf.] und der angestellten Gattin [...] keine ausreichende Publizitätswirkung, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und einem Fremdvergleich nicht standhält. Dies bedeutet, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen nicht vorliegen und die geltend gemachten Betriebsausgaben für dieses Dienstverhältnis in den Jahren 2006 bis 2008 nicht anzuerkennen sind.

### **Anmerkung:**

Die Gewinnhinzurechnungen aus dem nicht anerkannten Dienstverhältnis der Gattin sind in den Jahren 2006 bis 2008 abweichend zur Niederschrift über die Schlussbesprechung

vom 1. April 2010, da diese vorher mit 25 % pauschal von den Bruttolohnkosten geschätzt wurden (Tz 4 Niederschrift) und erst aufgrund einer nochmaligen Vorsprache des [Bf.] im Finanzamt am 12.4.2010 im Detail ermittelt wurden mit 20% SV-DG-Anteil v. Bruttolohn und 1,53% f. BV-Kasse (s. nachfolgende Berechnungsgrundlagen).

**Fazit - Steuerrechtlich anerkanntes Dienstverhältnis der Gattin ab dem Jahr 2009:**

Bereits ab dem Jahr 2009 handelte es sich nach Ansicht der Betriebsprüfung um eine ständige, durchgehende Beschäftigung der Gattin von Jänner bis Dezember. Die vereinbarte Arbeitszeit für die Beschäftigung der Gattin im Betrieb mit ebenfalls 19 Stunden in der Woche (Montag bis Freitag) wurde jedoch von der Bp aufgrund der Darstellung des [Bf.] (in organisatorischer Hinsicht- Tagesablauf etc.) als fremdübliches Dienstverhältnis anerkannt. Dh. ab dem Jahr 2009 ist nach Ansicht der Bp aufgrund der Aussagen des [Bf.] und der Gattin von einem Dienstverhältnis auszugehen, welches unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Der Unternehmer wurde jedoch darauf hingewiesen, dass im Jahr 2010 verstärkt ein besonderes Augenmerk auf die Aufzeichnungen der täglichen Arbeitszeit gelegt werden sollte, wie es bereits bei den anderen Angestellten bisher gemacht wurde bzw. wird.

<i>Lohnnebenkosten/Entlohnung Gattin</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>
Bruttolohn Gattin [...]	3.119,43 €	6.910,68 €	3.044,00 €
20% SV-DG-Anteil v. Bruttolohn	623,88 €	1.382,13 €	608,80 €
1,53% f. BV-Kasse	38,91 €	105,72 €	46,56 €
<b>Erfolgsauswirkung lt. Prfg.</b>	<b>662,79 €</b>	<b>1.487,85 €</b>	<b>655,36 €</b>
Bruttolohn der Gattin	3.119,43 €	6.910,68 €	3.044,00 €
Lohnnebenkosten lt. Prfg.	662,79 €	1.487,85 €	655,36 €
<b>Erfolgsauswirkung lt. Prfg.</b>	<b>3.782,22 €</b>	<b>8.398,53 €</b>	<b>3.699,36 €</b>

<i>Steuerliche Auswirkungen</i>			
<i>Zeitraum</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>
Einkommensteuer: [330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.782,22 €	8.398,53 €	3.699,36 €“

b) Das Finanzamt X folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, nahm am 30. April 2010 ua. die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 von Amts wegen wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide. Ebenfalls

am 30. April 2010 erließ es - wiederum unter Zugrundelegung der Feststellungen des Betriebsprüfers - den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 (Erstbescheid).

c) Am 27. Mai 2010 er hob der Bf. Berufungen (nunmehr: Beschwerden) ua. gegen die oa. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 (nur diese wurden vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt).

In den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 führte der Bf. folgendes aus:

*„Betriebsgegenstand ist Gas Wasser Heizung Solar.*

### **Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses der Gattin**

*Der Prüfer konnte sich von der Tätigkeit der Gattin leider kein Bild machen, da diese zum Zeitpunkt der Prüfung krank war.*

*Meine Frau musste sich einer OP unterziehen, die bereits im Herbst 2009 geplant war, da aber gerade im Herbst u. [zu] Winterbeginn im Installationsbetrieb sehr viel Arbeit war, verschob sie diese auf Datum7 und war vom Datum5 im [Krankenhaus], und danach bis Datum6 im Krankenstand.*

*Da die Tätigkeit meiner Gattin sehr vielfältig ist, bekam ich auch keinen geeigneten Ersatz für die krankheitsbedingte Abwesenheit.*

*Die OP war übrigens schon vor Bekanntwerden der Prüfung.*

*In den Jahren 2006-2009 wurden Waren mit jeweils über 250 Lieferscheinen übernommen. Alleine die Preispflege (in allen Preislisten die geänderten Preise auf dem letztgültigen Stand zu halten) nimmt sehr viel Zeit in Anspruch. Aber über das Aufgabengebiet meiner Frau im Betrieb wurden seitens der Prüfung bereits zwei Niederschriften gemacht (22.03., ABp Y).*

*Meine Frau und ich arbeiten im Betrieb sicher mehr, als das je ein fremder Dienstnehmer machen würde, auch habe ich meine Frau aus einem aufrichtigen Dienstverhältnis zu mir in den Betrieb geholt, daher kann und werde ich die steuerliche Nichtwürdigung des Dienstverhältnisses nicht akzeptieren.*

*Da meine Frau nicht über geregelte Frei- und Urlaubszeiten verfügt hat, obwohl sie diese in Anspruch hätte nehmen dürfen, kann der Prüfer nicht von familienhafter Mittätigkeit sprechen.*

*Nur weil meine Gattin einen erhöhten Einsatz im Betrieb leistete, kann nicht der Fremdvergleich angewandt werden, dieser war stets freiwillig und in der Aufbauzeit eines Kleinbetriebes, der Steuern zahlt, auch gut so. Die durchgehende Entlohnung mit 19 Wochenstunden entspricht den tatsächlichen Stunden genau, da die Zeitausgleichsstunden 1 zu 1 angesetzt wurden.*

*Auch aus Gründen der doppelten Besteuerung (Lohnsteuer, Kommunalsteuer Gattin und Einkommensteuer für den Unternehmer) muss ich der Nichtwürdigung widersprechen.*

*Es wurde Sozialversicherung für die Tätigkeit der Gattin bezahlt, und im Falle der Nichtwürdigung würde ich bei der Sozialversicherung A noch einmal abgabepflichtig.*

*Außerdem hatte ich in den Jahren 2006, 2007, 2008 so gut wie keine Fremdmitarbeiter, diese Umsätze hätte ich ohne die Tätigkeit meiner Gattin nicht geschafft.*

*In den Installationsbetrieben des Mitbewerbs werden zwischen 50 und 70 tausend € pro Dienstnehmer umgesetzt, dies war auch die Umsatzvorgabe je Mitarbeiter in den Betrieben, wo ich vor [der] Selbständigkeit Geschäftsführer war.*

*Da mein Umsatz 233.000 €, 175.000 €, 293.000 € betrug, steht mit einer bezahlten Assistentin zu, die auch steuerrechtlich zu würdigen ist.“*

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 führte der Bf. folgendes aus:

*„Betriebsgegenstand ist Gas Wasser Heizung Solar.*

### **Rechenansatzfehler**

*In der Einkommensteuermeldung habe ich die USt-Zahllast irrtümlich 2x angesetzt, richtig ist 1 x USt-Zahllast und die in einer eigenen Spalte stehenden Kommunal[steuer], Lohnsteuer sowie die Sozialversicherung der Dienstnehmer.*

*Von Seiten der Prüfung wurde die USt-Zahllast richtiggestellt.*

*Die Kommunal[steuer], Lohnsteuer sowie die Sozialversicherung der Dienstnehmer wurde aber nicht als Betriebsausgabe mit aufgenommen.*

*Seitens der Prüfung wurde bei der Aktivierung des Lagerraums der Aufteilungsschlüssel für Grund mit 2/3 und für Gebäude mit 1/3 angesetzt.*

*Im Normalfall wird für Gebäude 80% und Grund 20% angesetzt.*

*Ich bitte um einen Aufteilungsschlüssel von zumindest 50/50.“*

d) In seiner Stellungnahme zu den Berufungen vom 1. Juni 2010 führte der Betriebsprüfer zum Punkt „Rechenansatzfehler“ aus, der Bf. beantrage, dass die Kommunalsteuer, die Lohnsteuer sowie die Sozialversicherung der Dienstnehmer als Ausgabe in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 in Höhe von 13.438,24 € berücksichtigt werde, da diese bisher angeblich nicht als Ausgabe erklärt worden sei.

Im Rahmen der Überprüfung des Personalaufwands (Kennzahl 9120) in Höhe von 42.426,35 € sei von Seiten des Finanzamts anhand der vorgelegten EDV-(Excel-)Aufstellung festgestellt worden, dass der angeführte Betrag für die Kommunalsteuer, die Lohnsteuer sowie die Sozialversicherung der Dienstnehmer in Höhe von 13.438,24 € darin erfasst sei. Auf die Beilage zu diesem Punkt (siehe Berechnungsgrundlage für die Kennzahl 9120 in Höhe von 42.426,35 €) werde verwiesen.

Zum Punkt „Aktivierung – Aufteilungsschlüssel – Lagerraum – Liegenschaftskauf 2007“ führte der Betriebsprüfer aus, der Bf. beantrage, einen Aufteilungsschlüssel 50 zu 50 vom Liegenschaftskaufpreis für die Aktivierung von Grund- und Gebäudeanteil vorzunehmen.

Im Rahmen der Prüfung sei mangels Vorlage eines Gebäudegutachtens eine Aufteilung im Schätzungswege gemäß § 184 BAO mit 2/3 Grundanteil und 1/3 Gebäudeanteil vorgenommen worden. Bisher sei vom Unternehmen die gesamte Liegenschaft (lt. vorgelegtem Plan – 1.017 m<sup>2</sup>) als Grund und Boden angesehen und daher auch nicht ins Anlageverzeichnis aufgenommen worden, da von Grund und Boden eine AfA steuerrechtlich nicht zulässig sei. Die Auskunft der betreffenden Gemeinde habe den Grundstückspreis von 19,00 €/m<sup>2</sup> bestätigt (Kaufpreis 19.306,00 € vom Datum 8 lt. vorgelegtem Kaufvertrag).

Da lt. Besichtigung der Liegenschaft eine 100% funktionstüchtige betriebliche Lagerhalle in der betreffenden Gemeinde vorhanden sei, sei daher von Seiten der Betriebsprüfung ein Anteil (rund 1/3) als Gebäude gewertet und auf eine Restnutzungsdauer von zehn Jahren abgeschrieben worden.

Zum Punkt „Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses der Gattin“ führte der Betriebsprüfer va. aus, gemäß der heutigen Rücksprache mit dem Fachbereich Einkommensteuer sei auch im Jahr 2009 das Dienstverhältnis der Gattin gemäß § 20 EStG 1988 (familienhafte Mitarbeit – wie in den Vorjahren 2006 bis 2008 – kein Unterschied) nicht anzuerkennen und den veranlagten Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen.

Daraus ergebe sich folgende Gewinnhinzurechnung für 2009:

Bruttolohn der Gattin: 8.555,92 €

Zuzüglich 20% SV-DG-Anteil: 1.711,18 €

Zuzüglich 1,53% BV-Kasse: 130,91 €

Gewinnhinzurechnung im Jahr 2009 lt. BVE: 10.398,01 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp-Bericht: 33.111,52 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BVE: 43.509,53 €

e) Mit Berufungsvorentscheidungen (nunmehr: Beschwerdevorentscheidungen) vom 15. November 2010 gab das Finanzamt den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 teilweise statt; den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 änderte es hingegen zu Ungunsten des Bf. ab. Begründend führte das Finanzamt dazu aus:

*„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:*

[...]

### ***Anerkennung des Dienstverhältnisses mit der Gattin***

*Der Berufungswerber hat seine Gattin als Arbeitnehmerin beschäftigt und machte im Prüfungszeitraum damit im Zusammenhang stehende Zahlungen als Betriebsausgaben geltend. Vom Prüfer wurde folgender Sachverhalt festgestellt:*

*Die Gattin wurde ordnungsgemäß bei der Krankenkasse angemeldet und die Jahreslohnzettel wurden an das Finanzamt übermittelt.*

*Die Arbeitszeit der Gattin beträgt 19 Stunden pro Woche. Die Entlohnung erfolgt monatlich, dies entspricht 4,3 Wochen x 19 Stunden = 81,7 Stunden a 8,05 €/Stunde.*

*Laut Niederschrift vom 22. März 2010 führt die Gattin folgende Tätigkeiten aus:*

*Warenübernahme (insbes. Installationsmaterial) bei Anlieferung durch Lieferanten in [...]; chronologisches Einsortieren der Lieferscheine iZm dem Wareneingangsbereich; chronologisches Ablegen der Kassabelege in einem Kassaordner; Entgegennahme von telefonischen Kundenaufträgen und Weitergabe an den Berufungswerber; Mitwirkung bei den alle 2 Jahre stattfindenden INFO-Tagen in [...] mit der Vorstellung der eigenen Pelletsheizung; Teilnahme an der jährlich mit anderen Installationsunternehmen abgehaltenen Werbeveranstaltung für Pelletsheizungen in der Z-Halle [...]; Reinigung der Büroräumlichkeiten und der Arbeitskleidung.*

*Bei einer Besprechung am 1. April 2010 wurde vom Berufungswerber ergänzend ausgeführt, dass keine Stundenaufzeichnungen für das Dienstverhältnis mit der Gattin geführt werden. Es besteht jedenfalls fixe Anwesenheitspflicht während der Abwesenheit des Berufungswerbers vom Betrieb, weiters werden im Lager am Freitagvormittag Putzarbeiten durchgeführt.*

*Zur Tätigkeit Warenübernahme wurde ergänzt, dass diese zu unterschiedlichen Zeiten erfolgt und auch die Verbringung in das Lager beinhaltet. Neben dem chronologischen Ordnen der Lieferscheine, Spesenbelege und diverser Belegsammlungen obliegt der Gattin auch die Ergänzung von Preislisten (Prospekte) in Preislistenordnern.*

*Einziger Fixpunkt in der Einteilung der Arbeitszeit ist der Freitagvormittag, wenn die Gattin im Lager in [...] (Putzarbeiten lt. obigen Ausführungen) beschäftigt ist. Das restliche Beschäftigungsausmaß ist zeitmäßig nicht nachvollziehbar, der Berufungswerber vertraut jedoch den Angaben seiner Gattin, dass das Stundenausmaß eingehalten wird. Regelungen für Urlaub, Zeitausgleich, Arztbesuche und ähnliches gibt es nicht.*

*Ein konkreter schriftlicher Dienstvertrag liegt nicht vor, es wurden jedoch auch mit keinem anderen Dienstnehmer Dienstverträge abgeschlossen. Für die übrigen Dienstnehmer gibt es aber im Gegensatz zur Gattin Zeitaufzeichnungen.*

*In seiner rechtlichen Würdigung hat der Prüfer unter Heranziehung der aus der Rechtsprechung des VwGH abgeleiteten Kriterien das Dienstverhältnis steuerlich nicht anerkannt. Das Dienstverhältnis war demnach nicht in ausreichendem Ausmaß nach außen zum Ausdruck gekommen, da durch die Anmeldung bei der Krankenkasse und dem direkten Kontakt der Gattin mit Lieferanten und Vertretern der Inhalt des Rechtsverhältnisses zwischen den Ehegatten nicht offengelegt wurde.*

*Mangels exakter Regelungen über die auszuübenden Tätigkeiten und die Arbeitszeit hatte das Dienstverhältnis keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.*

Der tatsächlich geleistete Zeiteinsatz bzw. die tatsächlich geleistete Tätigkeit hatte auf den fixen monatlichen Lohn keinen Einfluss. Es war somit von einer pauschalen Abgeltung auszugehen, die nicht als fremdüblich anzusehen ist.

Das Dienstverhältnis wurde vom Prüfer nur in den Jahren 2006 - 2008 steuerlich nicht anerkannt. Ab dem Jahr 2009 wurde die Beschäftigung der Gattin als fremdübliches Dienstverhältnis eingestuft.

In der Berufungsbegründung führt der Berufungswerber aus, dass sich der Prüfer von der Tätigkeit der Gattin kein Bild machen konnte, da diese im Zeitpunkt der Prüfung krank war. Da die Tätigkeit der Gattin sehr vielfältig sei, hätte er auch keinen geeigneten Ersatz für die krankheitsbedingte Abwesenheit bekommen. In den Jahren 2006 - 2009 wurden Waren mit jeweils über 250 Lieferscheinen übernommen. Alleine die Preispflege (ständige Aktualisierung der Preise in allen Preislisten) nimmt sehr viel Zeit in Anspruch. Über das Aufgabengebiet der Gattin seien bereits vom Prüfer zwei Niederschriften aufgenommen worden. Die Gattin und der Berufungswerber arbeiten mehr im Betrieb als dies ein fremder Dienstnehmer machen würde. Die Gattin wurde aus einem aufrechten Dienstverhältnis in den eigenen Betrieb geholt, deshalb werde die steuerliche Nichtwürdigung des Dienstverhältnisses nicht akzeptiert.

Da die Gattin nicht über geregelte Frei- und Urlaubszeiten verfügt hat, obwohl sie diese in Anspruch hätte nehmen dürfen, kann der Prüfer nicht von familienhafter Mitarbeit sprechen. Nur weil die Gattin einen erhöhten Einsatz im Betrieb leistete, kann kein Fremdvergleich angewandt werden. Dieser Einsatz war stets freiwillig und in der Aufbauzeit eines Kleinbetriebes auch gut. Die durchgehende Entlohnung mit 19 Wochenstunden entspricht den tatsächlichen Stunden, da die Zeitausgleichsstunden 1 zu 1 angesetzt wurden.

Grundsätzlich können auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO, zu denen gemäß Abs. 1 Z 1 leg. cit. die Ehegattin gehört, anders als bei Fremden fehlenden Interessensgegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 158 f; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – 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. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Die einzelnen Kriterien haben aber lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Zu berücksichtigen ist weiters, dass neben der bereits beschriebenen Gefahr der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen hinter den oben erwähnten Kriterien auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits stehen. Helfen Familienmitglieder im Betrieb (Erwerb) eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Berufungswerber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerlichen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen bezieht und sich darauf positiv auswirkt, stellt noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung im Sinne des § 98 ABGB nicht zugänglich (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 19.5.1993, 91/13/0045; VwGH 9.10.1991, 90/13/0012). Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd § 90 ABGB [...] hinausgehen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Liegt sohin bei derartigen Mitwirkungen kein über diese Verpflichtung hinausgehendes steuerrechtlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163).

Für die zivilrechtliche Gültigkeit von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bestehen keine Formvorschriften, insbesondere verlangt das Zivilrecht für einen Vertrag

*solcher Art keine Schriftlichkeit. Es ist damit grundsätzlich auch denkbar, dass bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile der mit dem nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Die erforderliche Publizität ist gegeben, wenn die Vereinbarungen rechtzeitig und vollständig bekannt gegeben werden.*

*Im Berufungsfall wurde kein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen. Die erfolgte Anmeldung der Ehegattin bei der Krankenkasse und die Abfuhr von Lohnabgaben sind lediglich formale Belange, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zur Arbeitnehmerin abgeleitet werden kann. Diese Formalakte ergeben eine Indizwirkung für das Vorliegen des Dienstvertrages und erfüllen teilweise die vorgenannte Publizitätswirkung. Die wesentlichen Vertragsbestandteile wurden im mündlichen Dienstvertrag jedoch nicht – auf die nachfolgenden Ausführungen zur täglichen Arbeitszeit wird verwiesen – mit genügender Deutlichkeit nach außen fixiert.*

*In der Niederschrift vom 22. März 2010 mit dem Berufungswerber wurde der Tätigkeitsbereich der Gattin mit Warenübernahme, chronologisches Einsortieren und Ablegen der Lieferscheine und Kassabelege, Entgegennahme von Telefonaten, Aufbereitung der Post, Mitwirkung bei Infoveranstaltungen, Raumpflege und Reinigung der Arbeitskleidung angeführt. Bei den angeführten Tätigkeiten handelt es sich nach Ansicht des Finanzamtes schon der Art nach um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit iSd §§ 90 und 98 ABGB erbracht werden. In diesen Fällen muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können. Der vom Berufungswerber angeführte Zeitaufwand von ca. 19 Stunden wöchentlich übersteigt nach Ansicht des Finanzamtes keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden kann.*

*Die genaue Regelung der täglichen Arbeitszeit gehört zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses. Der VwGH geht davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Gestaltungen vorliegen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).*

*In der Niederschrift vom 22. März 2010 wurde zur Frage der Beschäftigungszeiten angegeben, dass es sich bei den 19 Stunden wöchentliche Arbeitszeit nicht um fixe Stunden handelt, sondern die Arbeit regelt sich selbst nach Bedarf. Stundenaufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden werden für die Gattin nicht geführt. Eventuelle Mehrstunden wurden laut Berufungsausführungen mit Zeitausgleich im Verhältnis 1:1 ausgeglichen.*

*Diese Auflistung zeigt, dass keine klare Regelung der täglichen Arbeitszeit (Beginn und Ende der täglichen Arbeitszeit) getroffen wurde. Dies wird weiters durch den Umstand untermauert, dass trotz freier Zeiteinteilung keine Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Stunden geführt wurden. Wie mangels derartiger Aufzeichnungen geleistete*

*Mehrarbeitsstunden festgestellt werden sollen bzw. ein Zeitausgleich erfolgen sollte, ist für das ho. Finanzamt nicht nachvollziehbar.*

*Wie vorstehend ausgeführt, müssen die vom VwGH entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Familienangehörigen kumulativ vorliegen. Im Berufungsfall ist mangels klarer Regelungen der täglichen Arbeitszeit von keinem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der gegenständlichen Vereinbarung auszugehen, womit diese Voraussetzung nicht erfüllt wurde und dem Dienstverhältnis mit der Gattin die steuerliche Anerkennung zu versagen war.*

*Vom Prüfer wurde dieses Dienstverhältnis ab dem Veranlagungsjahr 2009 als fremdüblich anerkannt. Aus den Feststellungen des Prüfers ist nicht ableitbar, welche Änderungen im Sachverhalt gegeben sein sollten, die ab 2009 eine abweichende rechtliche Beurteilung rechtfertigen würde. Dem Betriebsprüfungsbericht ist vielmehr zu entnehmen, dass der Berufungswerber darauf hingewiesen wurde, im Jahr 2010 verstärkt ein besonderes Augenmerk auf die Aufzeichnungen der täglichen Arbeitszeit zu legen, wie dies bereits bei anderen Dienstnehmern gemacht wurde. Daraus ist eindeutig zu schließen, dass die vorstehenden Ausführungen zu den fehlenden Regelungen betreffend der täglichen Arbeitszeit der Gattin auch auf das Jahr 2009 zutreffen, womit das Dienstverhältnis auch im Jahr 2009 steuerlich nicht anzuerkennen ist. Folgende Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis der Gattin sind für das Jahr 2009 auszuscheiden:*

*Bruttolohn der Gattin: 8.555,92 €*

*20% SV-DG-Anteil: 1.711,18 €*

*1,53% BV-Kasse: 130,91 €*

*Gewinnhinzurechnung: 10.398,01 €*

### ***Berücksichtigung der Zahlungen an Kommunalsteuer/Lohnsteuer/Krankenkasse als BA***

*In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 führt der Berufungswerber aus, dass er bei Erstellung der Einkommensteuererklärung einen Fehler gemacht habe, in dem er die USt-Zahllast doppelt angesetzt hat. Von Seiten des Prüfers wurde dieser Fehler berichtigt. Die Zahlungen an Kommunalsteuer, Lohnsteuer sowie die Sozialversicherung der Dienstnehmer wurden aber nicht als Betriebsausgabe aufgenommen. Als Nachweis wurde eine Jahresaufstellung beigelegt, nach der die Lohnnebenkosten iHv 13.438,24 € nicht bei den Gesamtausgaben dazugezählt wurden.*

*In seiner Stellungnahme zur Berufung vom 1. Juni 2010 führt der Prüfer aus, dass eine Kontrolle der Kennzahl 9120 (Personalaufwand) der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung 2009 vorgenommen wurde. In der eingereichten Beilage wird bei Kennzahl 9120 ein Betrag 42.426,35 € ausgewiesen, der bei der Prüfung nicht*

abgeändert wurde. Dieser Betrag setzt sich anhand der vorgelegten EDV-Aufstellung wie folgt zusammen:

*Ehegattin: 8.555,92 €*

*B: 3.782,50 €*

*E: 5.410,76 €*

*F: 2.974,64 €*

*K: 5.015,63 €*

*L: 3.248,66 €*

*Kommu. – LSt, Krankenkasse: 13.438,24 €*

*Kennzahl 9120: 42.426,35 €*

*Die strittigen Zahlungen an Kommunalsteuer, Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge der Dienstnehmer wurden in der Gewinnermittlung in der Position Personalaufwand erfasst, daher kann dem Berufungsbegehen nicht gefolgt werden.*

***Aufteilung des Kaufpreises für die Lagerhalle auf Gebäude und Grund und Boden im Verhältnis 50:50***

*Im Prüfungszeitraum 2006 – 2009 wurden laut Feststellungen des Prüfers Wirtschaftsgüter angeschafft, die bisher nicht aktiviert wurden bzw. nicht sofort zur Gänze als Betriebsausgaben in Abzug gebracht wurden. Unter diesen Wirtschaftsgütern war auch eine Lagerhalle, die mit Anschaffungskosten iHv 6.400,00 € aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben wurde.*

*In der Berufung wird diesbezüglich ausgeführt, dass die Anschaffungskosten für die Lagerhalle vom Prüfer zu 1/3 auf das Gebäude und zu 2/3 auf den Grund und Boden aufgeteilt wurden. Im Normalfall wird für Gebäude eine Aufteilung von 80% für Gebäude und 20% für Grund und Boden vorgenommen. Mit der Berufung wird ein Aufteilungsschlüssel von 50:50 beantragt.*

*Der Prüfer führt in seiner Stellungnahme aus, dass mangels Vorlage eines Schätzungsgutachtens eine Aufteilung im Schätzungswege gem. § 184 BAO mit 2/3 Grundanteil und 1/3 Gebäudeanteil vorgenommen wurde. Bisher wurde die gesamte Liegenschaft vom Unternehmer als Grund und Boden angesehen und nicht ins Anlageverzeichnis aufgenommen, da von Grund und Boden eine Abschreibung nicht zulässig ist. Der Grundstückspreis je m<sup>2</sup> beträgt laut Auskunft der Gemeinde [...] 19,00 €. Der Kaufpreis für die Liegenschaft hat insgesamt 19.306,00 € betragen. Da laut Besichtigung im Prüfungsverfahren eine funktionstüchtige betriebliche Lagerhalle vorhanden ist, wurde ein Anteil von 1/3 als Gebäude gewertet und auf eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben.*

*Der Berufungswerber hat mit Kaufvertrag vom Datum 8. Lagerräumlichkeiten in [...] von der Gemeinde [...] erworben. Das Grundstück [...] umfasst eine Fläche von*

*1.017 m<sup>2</sup> (lt. Teilungsplan) mit einer Lagerhalle (B = 15,29 m, L = 16,89 m, H = rd. 3 m, Fläche = 258,25 m<sup>2</sup>). Im Arbeitsbogen führt der Prüfer aus, dass der Wert des Gebäudes zu vernachlässigen ist, da der Grundpreis in [...] rd. 15,00 – 20,00 € beträgt. Der Kaufpreis von 19.306,00 € ergibt umgerechnet auf die Fläche einen m<sup>2</sup>-Preis von 18,98 €.*

*Bei der Aufteilung der Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu ermitteln und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses). Eine Differenzrechnung, bei welcher der Wert des Bodens vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht wird, führt in der Regel nicht zu einer den Wertverhältnissen entsprechenden Aufteilung (vgl. dazu zB VwGH vom 7.9.1990, 86/14/0084, vom 20.2.1998, 96/15/0086, und vom 23.4.1998, 96/15/0063).*

*Um eine Aufteilung des Kaufpreises für die Liegenschaft im Sinne der Rechtsprechung des VwGH vorzunehmen, ist es notwendig, die Verkehrswerte für den Grund und Boden sowie für das Gebäude festzustellen.*

*Für die Ermittlung des Verkehrswertes des Grund und Bodens sind die Feststellungen des Prüfers heranzuziehen, wonach der Grundstückspreis nach Auskunft der Gemeinde [...] 19,00 € je m<sup>2</sup> beträgt. Bei einer Gesamtfläche von 1.017 m<sup>2</sup> beträgt der Verkehrswert des Grund und Bodens somit 19.323,00 €.*

*Der Sachwert der Lagerhalle wird unter Heranziehung eines Richtpreises für Herstellungskosten für Hallen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 5. Auflage, Anhang VII Bewertungshilfe für Hallen) ermittelt. Der Richtwert für einfache Ausführung beträgt 275,00 €/m<sup>2</sup> Grundfläche, abzgl. eines Abschlages von 5% wegen geringer Höhe. Laut Bp-Arbeitsbogen wies die Halle im Zeitpunkt des Erwerbes ein Alter von 60 – 70 Jahren auf. Unter Berücksichtigung einer Gesamtnutzungsdauer von 100 Jahren ergibt dies eine AfA von 70%, die bei Ermittlung des Sachwertes in Abzug zu bringen ist.*

*Neuherstellungswert: 258,25 m<sup>2</sup> a 261,25 € (275,00 € - 5%): 67.467,81 €*

*abzgl. 70% Abschreibung: 47.227,47 €*

*Gebäudewert: 20.240,34 € [somit] 51,2%*

*Grundwert: 19.323,00 € [somit] 48,8%*

*Verkehrswert gesamte Liegenschaft: 39.563,34 € [somit] 100%*

*Anschaffungskosten Halle: 19.303,00 €*

*Anteil Grund und Boden 48,8%: 9.419,86 €*

*Anteil Gebäude [51,2%]: 9.883,14 €*

*AfA – RND 10 Jahre: 988,31 €*

	2007	2008	2009
AfA Halle lt. BVE	988,31 €	988,31 €	988,31 €
AfA Halle lt. Bp	640,00 €	640,00 €	640,00 €
Gewinnminderung	244,31 €	244,31 €	244,31 €

*Der Berufung ist in diesem Punkt teilweise statzugeben und die Einkommensteuerbescheide 2007-2009 laut vorstehenden Berechnungen abzuändern.*

*Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen wie folgt neu zu berechnen:*

	2006	2007	2008	2009
Eink. Gew. lt. Bp	10.782,81 €	21.924,22 €	16.717,15 €	33.111,52 €
Gehalt Gattin				10.398,01 €
Diff. AfA Halle	244,31 €	244,31 €	244,31 €	244,31 €
Eink. Gew. lt. BVE	10.538,50 €	21.679,91 €	16.472,84 €	43.265,22 €“

f) In seinem Vorlageantrag vom 26. November 2010 führte der Bf. zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 bis 2009 zusätzlich zu seinem Berufungsvorbringen va. folgendes aus:

***„Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses der Gattin 2006-2009***

*Meine Gattin hat die bereits mehrmals aufgeführten Tätigkeiten im Betrieb ausgeführt, diese gingen weit über familienhafte Mittätigkeit hinaus, auch wurden diese nicht in der Freizeit ausgeführt, sonst hätte sie ihre vorherige Tätigkeit, die sie auf mein Verlangen beendete, weiterführen können. Kunden, Vertreter, aber in erster Linie Lieferanten kommen über den Tag verteilt.*

*Das Dienstverhältnis war sehr wohl ausreichend „nach außen hin getragen“, neben Anmeldung bei der Krankenkasse und den Jahreslohnzetteln an das Finanzamt.*

*Da hat das Finanzamt auch eine Warn- und Hinweispflicht, wie es die im Geschäftsleben gibt, versäumt, wäre die Stundenaufzeichnungspflicht für nahe Angehörige ausreichend publiziert worden (oder gar ein persönliches Schreiben vom Finanzamt), hätte meine Gattin eine solche geführt.*

*Meine Gattin hatte den so wichtigen tel. Erstkontakt mit den künftigen Kunden. Persönlichen Kontakt zu den Kunden, die in meine Firma kamen, sie war erste Ansprechpartnerin für Vertreter, und nicht zuletzt die Lieferanten, diese kannten fast ausschließlich nur sie, da ich unter Tags meist außer Haus bin.*

*Das Dienstverhältnis zwischen mir und meiner Gattin war für jedermann ersichtlich.*

*Die unterschiedlichen Dienstzeiten teilt meine Gattin mit mindestens 30 Handelsangestellten, die im T [...], teils sogar auf tel. Abruf, und oft nur für zwei oder drei Stunden in den Betrieb kommen müssen, also durchaus auch fremdvergleichbar.*

*Da meine Frau nicht über geregelte Frei- und Urlaubszeiten verfügt hat, obwohl sie diese in Anspruch hätte nehmen dürfen, kann der Prüfer nicht von familienhafter Mittätigkeit sprechen. Es machte ihr nur keinen Spaß, alleine zu urlaufen, während ich im Betrieb eingespannt war. [...]*

*Hinweis:*

*Bei erneuter Zurückweisung werde ich den Betrieb mit Datum 9 schließen und meine Mitarbeiter kündigen. Meine Gattin wurde bereits gekündigt, meine Ehe ist durch diese vom Finanzamt gesetzten Maßnahmen zerrüttet. Die Anerkennung des Dienstverhältnisses der Gattin 2006-2009 ist und war nie verhandelbar.“*

Zu den beiden Streitpunkten „Berücksichtigung der Zahlungen an Kommunalsteuer, Lohnsteuer sowie der Sozialversicherungsbeiträge der Dienstnehmer als Betriebsausgaben“ und „Aufteilung des Kaufpreises für die Lagerhalle auf Gebäude und Grund und Boden im Verhältnis 50:50“, über die in den Bezug habenden Berufungsvorentscheidungen abgesprochen worden war (siehe oben Punkt e) in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis), wurden vom Bf. in seinem Vorlageantrag keine Einwendungen mehr vorgebracht.

g) Am 23. Februar 2011 wurden die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, im Prüfungsverfahren sei das Dienstverhältnis mit der Ehegattin steuerlich nicht anerkannt und die entsprechenden Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden.

In der Berufung [für 2009] sei seitens des Bf. vorgebracht worden, dass Zahlungen an Kommunalsteuer, Lohnsteuer sowie Sozialversicherungsbeiträge der Dienstnehmer nicht als Betriebsausgaben aufgenommen worden seien. Eine Kontrolle durch den Prüfer habe ergeben, dass diese Beträge in der Kennzahl 9120 (Personalaufwand) der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung [für 2009] erfasst worden seien.

h) Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Gemäß § 4 Abs. 4 1. Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

§ 25 Abs. 1 Z 1 BAO normiert, dass Angehörige im Sinne der Abgabenvorschriften der Ehegatte ist.

Streit zwischen den Parteien des gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht noch darüber, ob das Dienstverhältnis des Bf. mit seiner Ehegattin ertragsteuerlich anzuerkennen ist und somit die Bezug habenden Zahlungen des Bf. Betriebsausgaben darstellen (zu den strittig gewesenen Punkten „Berücksichtigung der Zahlungen an Kommunalsteuer, Lohnsteuer sowie der Sozialversicherungsbeiträge der Dienstnehmer als Betriebsausgaben“ und „Aufteilung des Kaufpreises für die Lagerhalle auf Gebäude und Grund und Boden im Verhältnis 50:50“, die vom Finanzamt in dessen Beschwerdevorentscheidungen vom 15. November 2010 - denen Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 29.6.2005, 2000/14/0194; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125) - ausführlich dargestellt und rechtlich gewürdigt wurden (hinsichtlich des letztgenannten Punktes hat die belangte Behörde den Beschwerden teilweise stattgegeben, siehe oben Punkt e) in der Darstellung des Verfahrensganges), hat der Bf. in seinem Vorlageantrag keine Einwendungen mehr vorgebracht).

Zum Streitpunkt „ertragsteuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses des Bf. mit seiner Ehegattin“ ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichts folgendes festzuhalten:

Der Bf. und seine Ehegattin sind als sogenannte „nahe Angehörige“ im Sinne des Steuerrechts anzusehen (§ 25 Abs. 1 Z 1 BAO, siehe oben). Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit.) zu qualifizieren sind (vgl. VwGH 4.9.1992, 91/13/0196; *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>20</sup>, § 2 Tz 158). Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen *müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen* („*schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen*“: VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209) *vorliegen*, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen (vgl. *Toifl*, § 2 Tz 158). Entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit solcher Vereinbarungen gehen regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen (vgl. *Toifl*, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweis).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen *kumulativ* vorliegen. Die Kriterien entsprechen der ständigen Rechtsprechung (*Toifl*, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweisen). Das Vorliegen eines behaupteten Dienstvertrages oder Werkvertrages ist jedenfalls anhand der Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu prüfen (*Toifl*, § 2 Tz 167/4, unter Verweis auf VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093).

Auf den streitgegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die sorgfältige Beweiswürdigung des Finanzamtes, wie sie im Bp-Bericht und va. in den Beschwerdevorentscheidungen vom 15. November 2010 (siehe oben Punkt e) in der Darstellung des Verfahrensganges) zum Ausdruck kommt, nicht zu beanstanden ist:

Zutreffend hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass ein konkreter schriftlicher Dienstvertrag des Bf. mit seiner Ehegattin nicht vorliegt (der Schriftform eines Vertrages kommt im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu, vgl. *Toifl*, § 2 Tz 161) und dass im Zuge der Betriebsprüfung keinerlei schriftliche Aufzeichnungen über das Dienstverhältnis des Bf. mit seiner Ehegattin vorgelegt werden konnten.

Es wurden im gesamten Prüfungszeitraum für die Ehegattin weder Stundenaufzeichnungen vorgelegt (der Bf. vertraut den Angaben seiner Frau, dass das Stundenausmaß eingehalten wird) noch Urlaubszettel oder Krankmeldungen. Bis auf die Einteilung der Arbeitszeit für Freitagvormittag war das Beschäftigungsausmaß der Ehegattin zeitmäßig nicht nachvollziehbar (mangels schriftlicher Dokumentation waren weder Urlaubstage noch etwaige Zeitausgleichstage noch geleistete Überstunden der Ehegattin nachzuvollziehen); Regelungen für Urlaub, Zeitausgleich, Arztbesuche und ähnliches gab es nicht.

Unter Heranziehung der aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgeleiteten Kriterien für die steuerrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, die kumulativ vorliegen müssen (siehe oben), kam die belangte Behörde in den Beschwerdevorentscheidungen vom 15. November 2010 rechtsrichtig zu dem Schluss, das streitgegenständliche Dienstverhältnis für die Jahre 2006 bis 2009 nicht anzuerkennen:

Zum einen ist nämlich die Publizitätswirkung desselben nicht gegeben (kein schriftlicher Dienstvertrag, keinerlei schriftliche Aufzeichnungen über das Dienstverhältnis; durch die Anmeldung bei der Krankenkasse und den direkten Kontakt der Ehegattin mit Lieferanten und Vertretern wurde der Inhalt des Rechtsverhältnisses zwischen den

Ehegatten nicht ausreichend offen gelegt) und zum anderen kommt dem strittigen Dienstverhältnis mangels schriftlicher Vereinbarungen bzw. exakter Regelungen über die auszuübenden Tätigkeiten und die Arbeitszeit (Zeitaufzeichnungen etc. wurden nicht geführt, siehe oben) kein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt zu. Und schließlich wurde das streitgegenständliche Dienstverhältnis vom Finanzamt auch nicht als fremdüblich angesehen, da der tatsächlich geleistete Zeiteinsatz bzw. die tatsächlich geleistete Tätigkeit der Ehegattin auf deren fixen monatlichen Lohn keinen Einfluss hatte (nicht fremdübliche pauschale Abgeltung).

Hinzuzufügen ist, dass es dahingestellt bleiben kann, ob im vorliegenden Fall der Tätigkeitsbereich der Ehegattin über die familienhafte Mitarbeit bzw. eheliche Beistandspflicht hinausging (so der Bf.) oder nicht (so die belangte Behörde), verlangt doch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende Gestaltungen steuerlich nur dann anerkannt werden können, wenn *schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen* vorliegen (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; siehe oben), die aber, wie bereits ausgeführt, im gegenständlichen Fall nicht gegeben sind (kein schriftlicher Dienstvertrag, keinerlei schriftliche Aufzeichnungen über das Dienstverhältnis, keine exakten Regelungen über die auszuübenden Tätigkeiten und die Arbeitszeit, keine Stunden- bzw. Zeitaufzeichnungen).

Zutreffend weist die belangte Behörde in den Beschwerdevorentscheidungen vom 15. November 2010 darauf hin, dass die genaue Regelung der täglichen Arbeitszeit (va. betreffend den Beginn und das Ende der Arbeitszeit) zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses gehört, eine solche im vorliegenden Fall aber nicht getroffen wurde. In Zusammenhang mit der Tatsache, dass keine Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Stunden geführt wurden, führt das Finanzamt zu Recht aus, dass es nicht nachvollziehbar ist, wie mangels derartiger Aufzeichnungen geleistete Mehrarbeitsstunden festgestellt werden sollen bzw. ein Zeitausgleich erfolgen soll.

Somit kommt, wie bereits ausgeführt, auch mangels klarer Regelung der täglichen Arbeitszeit der gegenständlichen Vereinbarung kein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt zu. Die für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen erforderlichen, schuldrechtlich exakt nachvollziehbaren Leistungsbeziehungen liegen nicht vor. Die Fremdüblichkeit der Vereinbarung ist ua. auch deshalb nicht gegeben, weil kein fremder Dritter unter den angeführten Umständen (keine genauen Regelungen der auszuübenden Tätigkeiten und der täglichen Arbeitszeit; keine Möglichkeit, geleistete Mehrarbeitsstunden festzustellen etc.) bereit wäre, ein Dienstverhältnis mit dem Bf. einzugehen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009)

## **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.

Ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die ertragsteuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen nahen Angehörigen gegeben sind, ist eine Tat- und keine Rechtsfrage. Im Übrigen folgt das gegenständliche Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben). Es liegt sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 27. November 2018