

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V als Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder R als Berichterstatter, L1 (Landarbeiterkammer Steiermark) und L2 (Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft Steiermark) in der Beschwerdesache Bf., P, vertreten durch Mag. Albert Ferk, Steuerberater, Hans-Sachs-Gasse 14/3, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 26. November 2012, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 sowie vom 23. Jänner 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 und vom 1. Dezember 2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012, vertreten durch Mag. Rudolf Grübler, im Beisein der Schriftführerin S, in der Sitzung am 25. Jänner 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden - mit Ausnahme jener gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 - werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide - mit Ausnahme des Einkommensteuerbescheides 2012 - bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird teilweise Folge gegeben.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Einkommensteuer ergeben sich gegenüber der Beschwerdevorentscheidung vom 23. Jänner 2015 keine Änderungen.

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

### **Entscheidungsgründe:**

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende, strittige Feststellungen getroffen:

- 1) Raumkosten für Büro/Arbeitszimmer

Der Beschwerdeführer (Bf.) nutze im Erdgeschoß des im Eigentum seiner Ehegattin stehenden dreigeschoßigen Wohnhauses zwei Räume im Gesamtausmaß von 41 m<sup>2</sup> ohne Rechtstitel. Im Zuge der am 30. November 2011 durchgeführten Besichtigung durch den Prüfer sei Folgendes festgestellt worden:

Der vordere Teil des ehemaligen, bis 30. April 2007 vermieteten Geschäftslokals werde von der Ehegattin des Bf. und der hintere, durch den vorderen Teil betretbare Teil werde vom Bf. genutzt.

Im ersten Raum befänden sich eine Couch, eine Steh-/leselampe, ein Teppich, mehrere Bilder, ein Projektor mit dazugehöriger Leinwand auf Stativ sowie zwei Kommoden. Im zweiten, dahinter gelegenen Raum befänden sich ein kleiner Schreibtisch mit Drehstuhl, ein weiterer Tisch mit Stuhl, ein Holzregal mit Ordnern sowie ein Teppich und einige Bilder. Eine Tür führe in den Innenhof, von dem man durch ein Tor auf den Hauptplatz gelange.

Der Bf. habe lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 41 m<sup>2</sup> als Büro für seine selbständige Tätigkeit als Vortragender genutzt und die darauf entfallenden "Raumkosten" in Höhe von 879,76 € als Betriebsausgaben geltend gemacht. Er sei einerseits als Vortragender für das bfi-Steiermark tätig und andererseits halte er für einen eingeschränkten Kundenkreis Schulungen bezüglich Arbeitssicherheit, Ausbildung zur Sicherheitsvertrauensperson, zur Bedienung von Hubstaplern, Kränen und Fahrzeugen ab.

Der Mittelpunkt einer Vortragstätigkeit sei nach der Verkehrsauffassung stets jener Ort, an dem die Abhaltung des Vortrages, somit die unmittelbare Vermittlung des Wissens an die Zuhörer erfolge. Auch wenn eine Vortragstätigkeit zweifellos eine gewisse Vorbereitungszeit erfordere, stelle diese nicht den Mittelpunkt der Vortragstätigkeit dar (VwGH 20.1.1999, 98/13/0132). Vielmehr gelte bei Lehrberufen die unmittelbare Vermittlung des Wissens an die Zuhörer als zentraler Tätigkeitsschwerpunkt.

Diese Räumlichkeiten seien somit nicht als "Büro" zu klassifizieren, sondern stellten ein häusliches Arbeitszimmer im Wohnungsverband dar, wobei der Mittelpunkt der Tätigkeit außerhalb dieses Arbeitszimmers liege. Demgemäß seien die darauf entfallenden Raumkosten in Höhe von 879,76 € nicht als Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Im Übrigen habe der Bf. argumentiert, dass er seiner Ehegattin als Dienstnehmerin geeignete Arbeitsräume zur Verfügung stellen müsse (vgl. Bericht vom 11. November 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1 und 2).

2) Dienstverhältnisse mit der Ehegattin und dem Sohn Matthias

a) Dienstverhältnis mit der Ehegattin (2007-2009)

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könnten Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden seien - steuerlich nur anerkannt werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300).

Er habe für seine Gattin einen Dienstzettel erstellt und das Arbeitsverhältnis bei der Gebietskrankenkasse als geringfügige Beschäftigung angemeldet. Er habe lediglich einen geringfügigen Beitrag zur Unfallversicherung zu leisten; im Übrigen fielen keine lohnabhängigen Steuern und Beiträge an.

Gemäß dem Dienstzettel sei die Gattin bis zum 31. Dezember 2007 im Ausmaß von 7 Stunden pro Woche und ab 1. Jänner 2008 im Ausmaß von 6 Stunden pro Woche als Bürokraft gegen einen Monatsbezug von 300 € tätig gewesen.

Ihr Aufgabenbereich habe allgemein "Bürotätigkeit", wie Erstellung von Präsentationen, Sortieren von Unterlagen, Literatursuche sowie die Führung von Arbeitsaufzeichnungen umfasst. Die Arbeitsaufzeichnungen seien in MS-Excel in Form von monatlichen Listen, in denen der Tag sowie Arbeitsbeginn und -ende unter Angabe der täglich geleisteten Stunden angeführt seien, geführt worden. Über den gesamten Monatszeitraum werde die Tätigkeit allgemein mit einem sich wiederholenden Pauschalttext angegeben.

Auf den monatlichen "Lohn-Gehaltsabrechnungs-Blättern" fänden sich dazu handschriftliche Vermerke, wie etwa Jänner bis September 2009 "Erstellen von SVP-Schulungsunterlagen" bzw. Oktober bis Dezember 2009 "Erstellen von Stapler-Schulungsunterlagen."

Angesichts der vier Kunden des Bf. - im Durchschnitt werden vier bis fünf Honorarnoten pro Monat ausgestellt, wobei für die vom bfi-Steiermark ausgestellten Gutschriftshonorare auf Seiten des Bf. kein Arbeitsanfall entstehe - erscheine das Ausmaß der anfallenden Büroarbeit fraglich.

Der Arbeitsanfall für "Sortieren von Unterlagen" erscheine angesichts des eingeschränkten, gleichbleibenden Kundenkreises bzw. der bei der Betriebsprüfung gesichteten Unterlagen gering.

Das "Führen von Arbeitsaufzeichnungen" könne sich bei der Gattin lediglich auf die Erfassung der eigenen Arbeitszeit beschränken. Der diesbezügliche Aufwand erscheine bei vier bis fünf Arbeitstagen pro Monat unbeachtlich.

Der zeitliche Aufwand für die nicht näher beschriebene "Literatursuche" erscheine angesichts der sich wiederholenden Inhalte der abgehaltenen Kurse unbeachtlich. Dies gelte auch für den Arbeitsaufwand "Erstellen von Präsentationen", die vom Bf. für Vorträge im Rahmen des bfi-Steiermark verwendet würden.

Die Ehegattin sei auch mit der Auf-/Vorbereitung neuer Kursinhalte beauftragt gewesen, was aber aus den pauschalen Tätigkeitsbeschreibungen der vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen nicht ersichtlich sei.

Die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden hätten das Ausmaß der vereinbarten überstiegen, seien aber nicht bezahlt worden, da diese Kosten nicht an die Kunden des Bf. weiterverrechenbar wären.

Das Dienstverhältnis mit der Ehegattin halte aus nachstehenden Erwägungen einem Fremdvergleich nicht stand:

Es mangle an einem hinreichend klaren und eindeutigen Inhalt des Vertragsverhältnisses. So etwa sei im Dienstzettel von einem Angestelltenverhältnis die Rede, es fehle aber eine Regelung hinsichtlich der Arbeitszeiten. Die Ehegattin arbeite nicht nur an beliebigen Tagen der Woche, sondern es gebe auch an den jeweiligen Arbeitstagen keine fixen Arbeitszeiten. Sollte ein Arbeitsvertrag intendiert sein, so hätte sich ein Fremder wohl kaum auf ein Dienstverhältnis eingelassen, in dem die konkreten Arbeitszeiten völlig ungeregelt sind bzw. Arbeitsaufträge kurzfristig und zu unterschiedlichsten Zeiten erteilt werden.

Auf Grund der dargestellten Art und des Umfanges der in Frage stehenden Tätigkeiten seien die verrichteten Tätigkeiten als - steuerlich unbeachtliche - familienhafte Mitarbeit unter Ehegatten zu betrachten. Gemäß § 90 ABGB seien die Ehegatten zur umfassenden Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen sowie zur Treue, anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. Im Erwerb des anderen habe ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich sei. Nachdem die Ehegattin des Bf. im gemeinsamen Haushalt wohne und beschäftigt sei, liege es nahe, dass sie den Bf. mit den bei seiner Tätigkeit anfallenden Hilfstätigkeiten in dem im Wohnungsverband gelegenen Büro unterstütze (vgl. UFS 21.6.2007, RV/0597-G/05).

b) Dienstverhältnis mit dem Sohn Matthias (2007)

Insgesamt habe nicht glaubhaft gemacht werden können, dass die angegebenen Tätigkeiten des Sohnes das vereinbarte Ausmaß an Wochenstunden - lt. Dienstzettel/ Dienstvertrag vom 15. März 2005 beträgt die wöchentliche Arbeitszeit 5 Stunden - erfordert hätten.

Die mangelnde Fremdüblichkeit werde auch dadurch belegt, dass nach Beendigung der geringfügigen Beschäftigung des Sohnes es offensichtlich nicht notwendig gewesen ist, einen fremden Dritten als Ersatz für ihn einzustellen. Vielmehr sei zum selben Zeitpunkt bei gleich bleibendem Arbeitsanfall auch das Beschäftigungsausmaß der Ehegattin von 7 auf 6 Stunden pro Woche gesenkt worden.

Somit seien die geltend gemachten Lohnaufwendungen (2007: 6.888,74 €; 2008: 4.328,33 € und 2009: 3.114,27 €) nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen (vgl. Bericht vom 11. November 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 3).

Gegen die Wiederaufnahmsbescheide 2007 bis 2009 und gegen die unter Zugrundelegung der Prüfungsfeststellungen erlassenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 (2010: Kürzung der Raumkosten um 1.257,74 € und Kürzung des

Personalaufwandes um 4.323,06 €) sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 (Kürzung der Raumkosten um 1.735,30 € und Kürzung des Personalaufwandes um 4.331,85 €) und 2012 (Kürzung der Raumkosten um 1.631,40 € und Kürzung des Personalaufwandes um 4.330,12 €) hat der bevollmächtigte Vertreter des Bf. mit nachstehender Begründung Beschwerden erhoben:

## 1) Raumkosten

Die strittigen, auch für Kundenempfang vorgesehenen Büroräumlichkeiten lägen nicht im Wohnungsverband des Bf., sondern seien direkt von der Straße über einen eigenen Eingang erreichbar. Der optische Eindruck der Räumlichkeiten lasse auf die Verwendung als Büro schließen, das auch als Arbeitsplatz seiner Angestellten Verwendung finde.

## 2) Personalaufwand

Die generelle Art der Tätigkeit und das wöchentliche Arbeitsausmaß sei in "Dienstverträgen/Dienstzettel" schriftlich geregelt und damit hielten die Dienstverträge einem Fremdvergleich stand. Die Tätigkeit der Dienstnehmer gehe weit über eine familienhafte Mitarbeit hinaus und sei daher fremdüblich zu entlohnern. Der Bf., der selbst in einem Dienstverhältnis im Ausmaß von rd. 45 Wochenstunden stehe, könne im Rahmen seiner selbständigen Einkünfte nicht sämtliche Tätigkeiten selbst erbringen und müsse daher fachkundige Dienstnehmer beschäftigen. Für deren Tätigkeiten gebe es beweisbare Arbeitsnachweise und für deren Arbeitszeit gebe es Arbeitszeitaufzeichnungen im Sinne der gesetzlichen Vorschriften.

Der Bf. hat im Schreiben vom 23. Dezember 2012 zur steuerlichen Anerkennung der Dienstverhältnisse mit der Ehegattin und seinem Sohn ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Wenn seine Ehegattin nicht eine ausgebildete Sicherheitsfachkraft wäre, hätte er für die Erstellung von Präsentationen auf dem Gebiet der Arbeitssicherheit, die im Übrigen von ihm beispielhaft dem Finanzamt anlässlich seines Besuches vorgelegt worden seien, eine fremde Fachkraft mit den gleichen Qualifikationen unter den gleichen Bedingungen beschäftigen müssen.

Des Weiteren führte er aus, dass es bezüglich der Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen im Arbeitszeitgesetz keine Formvorschrift für die konkrete Anführung der durchzuführenden Arbeiten gebe.

Zur Fremdüblichkeit im Hinblick auf die gegebene Möglichkeit der Einteilung der wöchentlichen Arbeitszeit von 6 Stunden von Montag bis Sonntag nach Maßgabe der verfügbaren Zeit der Ehegattin sei auszuführen, dass sich jeder Dritte auf eine derartige flexible Gestaltung der Arbeitszeit eingelassen hätte.

Sein Sohn Matthias sei im Jahr 2007 für Hilfsdienste herangezogen worden, weil seine Ehegattin kaum Erfahrung in der Erstellung von PowerPoint-Präsentationen gehabt habe und sein Sohn über entsprechende schulische Fachkenntnis verfügt habe.

Die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2011 und die teilweise stattgebende Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 sind vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet worden:

A) Wiederaufnahme 2007 bis 2009

Der Bf. richte seine Beschwerde gegen die "grundsätzliche" Wiederaufnahme der Verfahren, ohne jedoch konkrete Einwände zu erheben.

Das Finanzamt habe im gegenständlichen Verfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen auf § 303 Abs. 4 BAO (jetzt: § 303 Abs. 1 BAO) gestützt. Dabei beziehe es sich auf neu hervorgekommene Tatsachen und/oder Beweismittel und verweise auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht entnommen werden könnten. Als Begründung für eine Wiederaufnahme sei auch ein bloßer Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht ausreichend, wenn dessen Inhalt dem betroffenen Abgabepflichtigen bekannt sei und wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe tatsächlich hervorgingen (vgl. VwGH 26.5.1998, 93/14/0233 und VwGH 18.9.2003, 99/15/0262).

Der Inhalt des Prüfberichtes bzw. der Niederschrift seien dem Abgabepflichtigen bekannt. Hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe werde im Bericht des Prüfers auf die dort enthaltenen Tz 2 ("Raumkosten"), Tz 3 ("Nahe Angehörige - Dienstverhältnis") und Tz 5 ("Freibetrag f. Invest. Gewinne") verwiesen und seien die dabei festgestellten neuen Tatsachen und Beweismittel unter Tz 6 ("Neue Tatsachen und Beweismittel") nochmals aufgezählt. Ebenso seien die Wiederaufnahmsgründe in der aufgenommenen Niederschrift in Tz 3 genannt.

Die Wiederaufnahme sei als Ermessensentscheidung von der Behörde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im gegenständlichen Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit und es könnten die steuerlichen Auswirkungen auch nicht als geringfügig angesehen werden.

Die Beschwerde vom 28. Dezember 2012 lasse nicht erkennen, weshalb diese Begründung zur Wiederaufnahme der Verfahren nicht geeignet wäre die Wiederaufnahmsbescheide zu tragen.

B) Einkommensteuer 2007 bis 2012

1) Kosten für Büroräumlichkeiten (ab 2009)

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürften grundsätzlich gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer

gelte diese Bestimmung nicht. Der Wohnungsverband erstrecke sich jedoch auf die wirtschaftliche Einheit. Ein Arbeitszimmer liege daher im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben (gemieteten oder Eigentums-) Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (zB Gartenhäuschen) befindet.

Nach Ansicht des Finanzamtes befänden sich die Räumlichkeiten des Bf. im selben Wohngebäude der ausschließlich privat genutzten Räumlichkeiten und stellten daher ein im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer dar. Dafür würde auch der Zugang über einen nicht öffentlich zugänglichen Innenhof, über den man auch in die ausschließlich privat genutzte Wohnung gelange, sprechen. Ansonsten sei nur mittelbar über den straßenseitigen Eingang ein Zugang möglich, wobei erst das "Büro" der Ehegattin durchquert werden müsse, um in jenes des Bf. zu gelangen.

Befinde sich das Arbeitszimmer im Wohnungsverband, dann seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzugsfähig, wenn

- es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde,
- ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sei und
- der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063 und VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Der Bf. gebe an, dass die Räumlichkeiten für die "umfangreiche Aufbereitung von Schulungen" verwendet werden würden. Nach Ansicht des Finanzamtes bestehe im Falle einer Vortragstätigkeit der Mittelpunkt der Tätigkeit jedoch an jenem Ort, wo der Vortrag abgehalten bzw. das Wissen vermittelt werde und liege dieser daher außerhalb der gegenständlichen Räumlichkeiten (vgl. VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202 und VwGH 20.1.1999, 98/13/0132).

Es sei für das Finanzamt auch nicht nachvollziehbar, inwiefern das gegenständliche Arbeitszimmer notwendig sei, da der Umfang der Tätigkeit des Bf. in den letzten Jahren offensichtlich nicht zugenommen habe und zuvor die mit seiner Tätigkeit einhergehenden Vorbereitungsarbeiten in den privaten Räumlichkeiten im Ausmaß von 318,5 m<sup>2</sup> bewerkstelligt hätten werden können. Warum dies trotz des gleichbleibenden Kundenkreises und des damit einhergehenden nahezu gleichbleibenden Arbeitsaufwandes nicht mehr möglich gewesen sein sollte, sei absolut unverständlich.

Wenn der Bf. in der Beschwerde argumentiere, er habe auch eine Angestellte bzw. auch einen Angestellten und die Räumlichkeiten bildeten auch den Arbeitsplatz dieser Angestellten und damit versuche das Vorliegen eines "Büros" zu begründen, so sei dem entgegenzuhalten, dass es sich dabei um steuerlich nicht anzuerkennende "Dienstverhältnisse" mit der Ehegattin und dem Sohn handle.

Die Behauptung, dass bereits zuvor ein "Büro" notwendig gewesen sei, führe ins Leere, weil die Räumlichkeiten nicht erst im Jahr 2009 zur Verfügung gestanden seien und eine

räumliche Umgestaltung aus beruflichen Gründen somit bereits nach Beendigung des letzten Mietverhältnisses möglich gewesen wäre. Das Finanzamt sei vielmehr der Ansicht, dass die Räumlichkeiten aufgrund deren Unvermittelbarkeit nach Beendigung des letzten Mietverhältnisses mangels anderer Verwertbarkeit zu einem "Büro" umgestaltet worden seien.

Ebenso bezweifle das Finanzamt die Behauptung der tatsächlich (nahezu) ausschließlichen beruflichen Nutzung der Räumlichkeiten. Die Räumlichkeiten umfassten 42 m<sup>2</sup> und würden durch eine Holz- bzw. Gipskartonwand in zwei Teile getrennt werden. Der erste Raum beinhaltete eine Couch, einen Teppich, eine Lese-/Stehlampe, mehrere Bilder, einen Projektor mit dazugehöriger Leinwand auf Stativ und zwei Kommoden. Der Bf. behauptete Präsentationen einem Probelauf unterziehen zu müssen. Das sei jedoch auch am Computer selbst möglich. Bei den Einrichtungsgegenständen handle es sich nach der Verkehrsauffassung um Möbel, die in erster Linie der Bewohnbarkeit von Räumen dienten, weshalb das Finanzamt von einer Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung in einem nicht untergeordneten Ausmaß ausgehe.

Somit seien die geltend gemachten Aufwendungen auf Grund des Nichtvorliegens der Voraussetzungen (kein Büro, kein Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, fehlende Notwendigkeit und Nichtvorliegen der tatsächlichen (nahezu) ausschließlichen beruflichen Nutzung) nicht als Ausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bf. zu berücksichtigen.

Die irrtümlich im Jahr 2012 erfolgte Kürzung um den Betrag in Höhe von 537,93 € sei jedoch zu Gunsten des Bf. zu korrigieren.

## 2) Personalaufwendungen (2007 bis 2012)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könnten vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209, RS 1).

### a) "Dienstverhältnis" mit der Ehegattin

Zwar trete das Dienstverhältnis mit der Ehegattin durch die Schriftlichkeit des Vertrages und der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung bei der GKK nach außen hin in Erscheinung, jedoch könne diesem kein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt entnommen werden und halte dieses auch einem Fremdvergleich nicht stand.

Es seien keine fixen Arbeitszeiten vereinbart worden. Nach den "Arbeitszeitaufzeichnungen" habe die Gattin an beliebigen Tagen zu beliebigen Zeiten gearbeitet. Lt. "Dienstzettel/Dienstvertrag" handle es sich um ein Angestelltenverhältnis,

was auf einen Arbeitsvertrag hinweise, während die Art und Weise der Ausübung auf ein Werkvertragsverhältnis hindeute.

Bezugnehmend auf die von der Gattin auszuführenden Arbeiten sei dem "Dienstzettel/Dienstvertrag" lediglich der Einsatz als "Bürokraft" zu entnehmen. Nach den Angaben des Bf. habe sie zusätzlich aufgrund ihrer fundierten Ausbildung als Sicherheitsbeauftragte auch höher qualifizierte Aufgaben bewerkstelligt. Zu diesem Zweck seien fertige Präsentationen u.ä. vorgelegt worden. Von wem und mit welchem zeitlichen Aufwand diese Präsentationen tatsächlich erstellt worden seien, lasse sich daraus nicht ableiten.

Besondere Bedeutung bei Dienstverhältnissen mit nahen Angehörigen komme der Dokumentation und damit den geführten Arbeitsaufzeichnungen zu. Die nach Meinung des Bf. geleistete Tätigkeit werde in den vorgelegten "Arbeitszeitaufzeichnungen" durch den sich im Grunde über den gesamten Prüfungszeitraum hinweg wiederholenden Text "Bürotätigkeit wie Erstellung von Präsentationen, Sortieren von Unterlagen, Literatursuche, Führen von AZ-Aufzeichnungen" beschrieben.

Den vorgelegten "Arbeitszeitaufzeichnungen" könne jedoch nicht entnommen werden, für welche Projekte welche Tätigkeiten (zB Präsentationen) in Verbindung mit welchen Kunden mit welchem zeitlichen Aufwand durchgeführt worden seien. Das in den "Arbeitszeitaufzeichnungen" angegebene jeweilige zeitliche Ausmaß der Tätigkeit erscheine willkürlich und sei keinesfalls nachvollziehbar. Dies betreffe auch das zeitliche Ausmaß für die angegebenen Tätigkeiten "Sortieren von Unterlagen", "Literatursuche" und "AZ-Aufzeichnungen".

Auch zu den vom Bf. behaupteten, von der Gattin angeblich geleisteten Mehrstunden ergebe sich die Hauptproblematik, dass aus den vorgelegten "Arbeitszeitaufzeichnungen" eine Nachvollziehbarkeit nicht gegeben sei.

Selbst der pauschal bezahlte Betrag in Höhe von monatlich 300 € erscheine willkürlich gewählt und sei der Höhe nach nicht nachvollziehbar. Nach Ansicht des Finanzamtes orientiere sich dieser an den sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen.

Aus den angeführten Gründen liege familienhafte Mitarbeit im Sinne des § 90 ABGB vor und seien die geltend gemachten Lohnkosten der Ehegattin steuerlich nicht abzugsfähig.

b) "Dienstverhältnis" mit dem Sohn

Da der "Dienstzettel/Dienstvertrag" denselben unklaren Inhalt aufweise wie jener der Gattin sei auf die obigen Ausführungen hinzuweisen.

Nach den Angaben des Bf. sei der Sohn als "Bürokraft" ua. dazu eingestellt worden, damit er der Gattin eine Einführung in die Funktionen des Computerprogrammes PowerPoint gebe, indem er ihr seine schulischen Fachkenntnisse vermitte. Auffällig sei, dass die Gattin nach den "Arbeitszeitaufzeichnungen" weitestgehend zu anderen Zeiten tätig gewesen sei, als der Sohn. Zudem werde in den vorgelegten "Arbeitszeitaufzeichnungen" die Tätigkeit wiederum mit einem sich über den gesamten Prüfungszeitraum wiederholenden Pauschalsatz "Büroarbeit, wie zB sortieren und ablegen von Rechnungen,

EDV-Betreuung, Bildbearbeitung, führen der AZ-Aufzeichnungen, etc." beschrieben. Eine genaue Zuordnung der angeblich geleisteten Tätigkeiten sei wiederum nicht möglich.

Hauptproblematik sei aber beim Sohn genauso wie bei der Ehegattin, dass aus den vorgelegten "Arbeitszeitaufzeichnungen" eine Nachvollziehbarkeit der angeblich geleisteten Tätigkeiten - dem Umfang und dem zeitlichen Arbeitsausmaß nach sowie auch der Höhe nach - nicht gegeben sei.

Mangels Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses seien die geltend gemachten Lohnkosten des Sohnes nicht anzuerkennen und daher steuerlich nicht abzugsfähig.

Die dagegen eingebrachten Vorlageanträge hat der Bf. im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

#### A) Wiederaufnahme 2007 bis 2009

Im Wiederaufnahmebescheid würden nur Generalfloskeln wiedergegeben. Es seien dem Finanzamt zu allen Steuererklärungen Beilagen übermittelt worden, in welchen auch die Betriebsausgaben für die Raum- und Personalkosten detailliert dargestellt worden seien. Wenn für das Finanzamt etwas unklar gewesen wäre, hätte es vor Erlassung der jeweiligen Jahresbescheide ein Ermittlungsverfahren durchführen müssen. Im Betriebsprüfungsverfahren seien also keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die dem Finanzamt nicht schon bekannt gewesen seien. Da demnach kein Wiederaufnahmsgrund vorliege, seien die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 schon aus formellen Gründen aufzuheben.

In diesem Zusammenhang werde auch auf die Beschwerdevorentscheidung der Ehegattin des Bf. hingewiesen, in der bei ähnlicher Lagerung der Beschwerdesituation die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 als rechtswidrig beurteilt worden sei.

#### B) Einkommensteuer 2007 bis 2012

##### 1) Kosten für Büroräumlichkeiten (ab 2009)

Die strittigen Büroräumlichkeiten befänden sich nicht im Wohnungsverband mit den in den übergeordneten Geschoßen befindlichen Wohnräumen, da sie im Parterre des Hauses situiert seien. Das Finanzamt kritisiere, dass die Büroräumlichkeiten über den straßenseitigen Eingang nur über das Büro der Ehegattin erreichbar seien. Dies sei aber kein Grund für die steuerliche Nichtanerkennung, da es sich im Prinzip um ein "Großraumbüro" des Bf. und seiner Ehegattin handle, wobei die Räume nicht durch Türen getrennt seien, sondern ineinander gingen. Darüber hinaus gebe es noch einen zweiten direkten Eingang über den Innenhof.

Die Frage, weshalb der Bf. trotz langjähriger ähnlicher Tätigkeit erst ab dem Jahr 2009 die in Rede stehenden Räume im Parterre nutze, sei damit zu beantworten, dass diese Räumlichkeiten vorher an Fremde vermietet gewesen seien. In dieser Zeit habe er

Räumlichkeiten im Wohnbereich ohne Geltendmachung von anteiligen Kosten als Büroräume genutzt. Auch wenn die fremdvermieteten Räumlichkeiten im Parterre bereits vor dem Jahre 2009 zur Eigennutzung zur Verfügung gestanden seien, müsse doch auf die freie Entscheidung des Bf. verwiesen werden, ab wann er die Kosten für die Büroräumlichkeiten steuerlich geltend mache.

Aus der Größe der strittigen Räumlichkeiten und deren Einrichtung könne keine Privatnutzung abgeleitet werden.

## 2) Personalaufwendungen (2007 bis 2012)

Es werde nochmals betont, dass es eindeutige Dienstverträge und Arbeitszeitaufzeichnungen für die Tätigkeiten der Ehegattin und des Sohnes gebe. Bei den in den Arbeitszeitaufzeichnungen angeführten Tätigkeiten handle es sich um solche einer Bürokraft. Es seien dem Finanzamt Unterlagen vorgelegt worden, die von der Ehegattin aufbereitet und erstellt worden seien. Die Höhe des Gehaltes stehe im Einklang mit den in den Dienstverträgen festgelegten Wochenarbeitsstunden.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Vorhalt vom 28. August 2015 dem bevollmächtigten Vertreter des Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes Oststeiermark vom 18. Juni 2014 zum Vorlageantrag vom 9. Mai 2014 in Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht.

In der dazu erstatteten Gegenäußerung vom 30. Oktober 2015 wurde zusammengefasst Folgendes ausgeführt:

"Personalaufwendungen:

Es kommt nicht darauf an, wie die Leistungen des Sohnes und der Gattin erbracht wurden und ob Dienstverhältnisse anzuerkennen sind. Tatsache ist, dass Leistungen erbracht wurden und dafür bezahlt wurde. Hinsichtlich der erbrachten Leistungen wird der Abgabepflichtige im Zuge der mündlichen Verhandlung beim BFG Unterlagen und Beweismittel vorlegen.

Büroräumlichkeiten:

Der Abgabepflichtige ist frei in seiner Entscheidung darin, ab wann er Büroräumlichkeiten für seine Tätigkeit verwendet. Faktum ist, dass diese im Beschwerdezeitraum betriebsnotwendig waren, nicht im Wohnungsverband liegen und Kosten darstellen, welche steuerlich zu berücksichtigen sind."

In der mündlichen Verhandlung haben der bevollmächtigte Vertreter des Bf., der Bf. und der Vertreter der Amtspartei Folgendes ausgeführt:

"Der bevollmächtigte Vertreter des Bf. führt Folgendes aus:

Bezüglich der Einrichtung der strittigen Räumlichkeiten wird unter Vorlage entsprechender Fotos ergänzt, dass diese auch einen Schreibtisch und Aktenregale umfassten. Weiters wird festgestellt, dass auch ein Waschraum und ein WC vorhanden sind, die ausschließlich für die strittigen Räumlichkeiten zur Verfügung stehen.

Der Bf. führt bezüglich der Zutrittsmöglichkeiten zu diesen Räumlichkeiten aus, dass diese einerseits durch einen Zugang vom Hauptplatz und andererseits durch einen Zugang vom Innenhof gegeben seien. Einen direkten Zugang über die im Obergeschoss liegenden Privaträumlichkeiten gibt es nicht (daher nicht im Wohnungsverband liegend).

Bezüglich der vom Finanzamt festgestellten mangelnden Beschilderung an der Außenfassade des Gebäudes, wird dem Senat ein Foto vorgelegt, auf dem das betreffende Schild mit der Bezeichnung der selbständigen Tätigkeit, Telefonnummer und E-Mail-Adresse, ersichtlich ist. Dieses nunmehr dort befindliche Schild war im Zeitpunkt der Besichtigung durch die Betriebsprüfung nicht vorhanden, da es offenkundig durch einen Windstoß heruntergerissen wurde. Das Türschild der Ehegattin war hingegen vorhanden.

Zur Funktion der strittigen Räumlichkeiten wird vom bevollmächtigten Vertreter ausgeführt, dass diese nicht nur der Vorbereitung von diversen Vorträgen gedient haben, sondern darüber hinaus auch Arbeitsräume für die Angestellten und in Zukunft auch Schulungsräumlichkeiten für Angestellte der Kunden des Bf. darstellen werden. In den Streitjahren haben diese Räumlichkeiten aber auch dem Empfang von Kunden des Bf. gedient.

Bezüglich der strittigen Dienstverhältnisse wird vom bevollmächtigten Vertreter des Bf. Nachstehendes ausgeführt:

Unter Hinweis auf die aktenkundigen Dienstzettel/Dienstvertrag wird bemerkt, dass die darin enthaltenen Angaben Mindestfordernissen von Dienstverhältnissen entsprechen, wie sie für alle Dienstnehmer seiner Klienten Verwendung finden. Bezüglich der begehrten steuerlichen Anerkennung komme es nicht auf das formelle Vorliegen eines Dienstverhältnisses, sondern in wahrer wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf die tatsächlich erbrachte Leistung an.

Diesbezüglich legt der Bf. beispielhaft Unterlagen, aus denen die tatsächliche Arbeitsleistung der Ehegattin hervorgeht, dem Senat zur Einsichtnahme vor. Um sich ein Bild vom Endprodukt der Leistung der Ehegattin zu machen, werden beispielhaft Power Point-Folien („Sichere Verwendung gefährlicher Arbeitsstoffe“ – 84 Folien) dem Senat zur Einsichtnahme vorgelegt. Des Weiteren wird festgestellt, dass die Ehegattin eine Präsentation für die Sicherheitsschulung der in England tätigen Arbeitnehmer der Fa. K erstellt habe, wobei diesbezüglich zu betonen ist, dass englische Texte übersetzt werden mussten. Die Ausbildung der Ehegattin als Anglistin war für diese Tätigkeit natürlich von Vorteil. In diesem Zusammenhang ist auch zu ergänzen, dass von der Ehegattin ein Prüfungskatalog mit 75 Fragen erstellt wurde.

Der bevollmächtigte Vertreter des Bf. führt zur Wiederaufnahme der Verfahren Nachstehendes aus:

Unter beispielhafter Vorlage der in Papierform dem Finanzamt übermittelten Beilage zu den elektronisch eingereichten Steuererklärungen 2009 wird ausgeführt, dass sich darin unter den Betriebsausgaben Positionen wie „Personalaufwand, Raumkosten lt.

Aufgliederung“ finden. Überdies findet sich in dieser Beilage folgender Satz: „Sollte das Finanzamt Zusatzinformationen wünschen, wird um entsprechende Mitteilung ersucht.“ Im Hinblick auf diese Erklärung und der Beilage wird die Rechtsauffassung vertreten, dass bei Abstandnahme von entsprechenden Ermittlungen durch das Finanzamt die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gegeben ist, da durch die Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, die dem Finanzamt nicht schon im Ermittlungsverfahren bekannt gewesen sind.

Der bevollmächtigte Vertreter des Bf. beantragt die Stattgabe der Beschwerden in allen Punkten.

Der Vertreter der Amtspartei bezieht sich auf die Ausführungen im BP-Bericht, in den Beschwerdevorentscheidungen und auf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 18. Juni 2014 zum Vorlageantrag vom 9. Mai 2014 und beantragt – mit Ausnahme des Jahres 2012 – die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.“

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

A) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 303, Tz 21 und die dort zitierte Judikatur).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 303, Tz 24 und die dort zitierte Judikatur).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 303, Tz 33 und die dort zitierte Judikatur).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da der bevollmächtigte Vertreter des Bf. zu den unter Punkt c), die Wiederaufnahmsbescheide 2007 bis 2009 betreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 18. Juni 2014 zum Vorlageantrag vom 9. Mai 2014 - "Den Ausführungen des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden. Wie auch bereits im Prüfbericht dargelegt, hat das Finanzamt durch die durchgeführte Betriebsprüfung erstmalig Kenntnis über die Art und Weise der geringfügigen "Beschäftigung" der Gattin erlangt und konnte Einsicht in Unterlagen wie Dienstzettel und Arbeitsaufzeichnungen nehmen. Diese haben dem Finanzamt zuvor nicht vorgelegen. Auch wurde eine Besichtigung der Räumlichkeiten durchgeführt, um zu ermitteln, ob die damit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben anerkannt werden. Da - sogar mehrere - Wiederaufnahmegründe vorgelegen haben, vermag dieses Argument des Beschwerdeführers nicht die Berechtigung einer amtswegigen Wiederaufnahme durch die Behörde zu widerlegen." - in der Gegenäußerung vom 30. Oktober 2015 und auch der Bf. in der von ihm persönlich erstatteten Stellungnahme (ohne Datum) nicht mit einem einzigen Wort auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes replizieren, ist nunmehr wohl unstrittig von "neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln" und damit von der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO auszugehen.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, wonach bei Abstandnahme von entsprechenden Ermittlungen durch das Finanzamt die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gegeben seien, nichts zu ändern, da wie eingangs dargestellt, nach der herrschenden Literatur und Judikatur selbst ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt.

## B) Einkommensteuer 2007 bis 2012

### 1) Kosten für Büroräumlichkeiten (ab 2009)

Es ist unbestritten, dass der Bf. die strittigen Räumlichkeiten des im Alleineigentum seiner Ehegattin befindlichen, dreigeschoßigen Wohnhauses in den Streitjahren gegen Übernahme der anteiligen (9,7 % = anteilige Nutzfläche) Betriebskosten (Grundsteuer, Kanal, Müll, Wasser, Heizkosten, Brennholz, Rauchfangkehrer, Instandhaltung, Feuerversicherung, Zinsen und Geldverkehrsspesen und AfA) genutzt hat.

Auch wenn über dieses Nutzungsverhältnis keine schriftliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten vorliegt, muss dieses, damit die begehrten Betriebskostenzahlungen steuerlich Anerkennung finden können, den Anerkennungskriterien für Angehörigenvereinbarungen entsprechen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 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) [vgl. Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup> (1.4.2010), § 2, Tz 160 und die dort zitierte Judikatur].

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

Unter Bedachtnahme auf die vorhin zitierte Rechtslage konnte dem Beschwerdebegehren, die auf die Nutzung der strittigen Räumlichkeiten entfallenden, anteiligen Betriebskosten (2009: 879,76 €; 2010: 1.257,74 €; 2011: 1.735,30 € und 2012: 1.093,47 €) als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzuerkennen, aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Es ist unbestritten, dass über das in Rede stehende Nutzungsverhältnis zwischen der Ehegattin des Bf. als Alleineigentümerin des Gebäudes und dem Bf. als Nutzungsberechtigten keine schriftliche Vereinbarung getroffen worden ist. Auch wenn die Schriftlichkeit eines Vertrages nicht unbedingt erforderlich ist, so kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung eine besondere Bedeutung zu. Insbesondere kann das Fehlen schriftlicher Verträge als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden (vgl. Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup> (1.4.2010), § 2, Tz 161).

Abgesehen von der fehlenden Schriftlichkeit erweist sich aber das vorliegende Nutzungsverhältnis jedenfalls unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass der Bf. lediglich die anteiligen Betriebskosten getragen hat, als fremdunübliche Leistungsbeziehung. Denn es widerspricht wohl jeglichen Erfahrungen im Wirtschaftsleben, dass ein Vermieter einem Fremden Räumlichkeiten im Ausmaß von 41 m<sup>2</sup> ohne Verrechnung einer Miete, sondern lediglich gegen Übernahme der auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten (2009: 73,31 €/Monat bzw. 1,79 €/m<sup>2</sup>; 2010: 104,81 €/Monat bzw. 2,56 €/m<sup>2</sup>; 2011: 144,61 €/Monat bzw. 3,53 €/m<sup>2</sup> und 2012: 91,12 €/Monat bzw. 2,22 €/m<sup>2</sup>) überlässt. Da eine derartige Nutzungsvereinbarung, die wohl nur zwischen nahen Angehörigen verständlich ist, mangels Fremdüblichkeit steuerlich keinesfalls anzuerkennen ist, stellen die geltend gemachten Betriebskosten keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988, sondern nicht abzugsfähige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar.

Bezüglich des Jahres 2012 schließt sich das Bundesfinanzgericht der in der Beschwerdevorentscheidung vom 23. Jänner 2015 korrigierten Kürzung in Höhe von 1.093,47 € an.

Somit erübrigt sich die nähere Prüfung, ob die in Rede stehenden Räumlichkeiten ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer im Sinne des

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 oder ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Büro darstellen.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, die sich im Wesentlichen in einer Wiedergabe des im bisherigen Verfahrensverlauf erstatteten Vorbringens erschöpfen, nichts zu ändern.

## 2) Personalaufwendungen (2007 bis 2012)

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: Dienstverträge des Bf. mit seiner Ehegattin und seinem Sohn) 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 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 äußeren 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 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 Dienstvertrages 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].

Als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen gelten 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 war dem Begehr auf steuerliche Anerkennung der Dienstverhältnisse mit der Ehegattin und dem Sohn aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden:

a) "Dienstverhältnis" mit der Ehegattin (2007-2012)

Der Bf. hat als Dienstgeber mit seiner Ehegattin als Dienstnehmerin am 11. Oktober 2004 nachstehenden "DIENSTZETTEL/DIENSTVERTRAG" abgeschlossen:

"...

Art des Dienstverhältnisses: Bürokraft

Dienstverwendung: detto

Gewöhnlicher Dienstort: Pischeldorf

Beginn des Dienstverhältnisses: 11.10.2004

Dauer des Dienstverhältnisses: unbefristet

Dauer der Kündigungsfrist: lt. Angestelltengesetz

Kündigungstermin: Zum 15. oder letzten eines Monats

Monatsbezug (brutto), ohne SZ: € 300,00

Fällig jeweils am: Monatsletzten

Anzuwendender Kollektivvertrag: freie Vereinbarung

Wöchentliche Arbeitszeit: 7 Stunden

Ausmaß des jährlichen Urlaubsanspruches: 5 Wochen

Mitarbeitervorsorgekasse: VBV

Sonstiges: 1 Monat Probezeit".

Bei Teilzeitarbeit sind gemäß § 19d Abs. 2 Arbeitszeitgesetz, BGBI. Nr. 461/1969 idF BGBI. 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 "Dienstzettel/Dienstvertrag" lediglich das Ausmaß der wöchentlichen Arbeitszeit mit 7 Stunden vereinbart, die Lage der Arbeitszeit aber überhaupt nicht festgelegt worden ist, hält das dergestalt geregelte Dienstverhältnis einem Fremdvergleich nicht stand (vgl. dazu auch VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, betr. eine fehlende Vereinbarung über Dienstbeginn und Dienstende im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis mit der Ehegattin). 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. Auch für den Arbeitgeber erweist sich die fehlende Vereinbarung der Lage der Arbeitszeit infolge der dadurch bestehenden Rechtsunsicherheit als nicht praktikabel bezüglich der Einforderung der Dienstpflicht auf Einhaltung der Arbeitszeit.

Somit sind die in Rede stehenden Leistungen, deren tatsächliche Erbringung vom erkennenden Senat nicht bezweifelt wird, als im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erbracht zu qualifizieren. In diesem Zusammenhang ist auch festzustellen, dass die vereinbarte Wochenarbeitszeit von 7 Stunden, die ab dem 1. Jänner 2008 auf 6 Stunden herabgesetzt wurde, 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, betr. 10 Stunden Wochenarbeitszeit und BFG 30.9.2015, RV/2101354/2014, betr. 8 Stunden Wochenarbeitszeit).

Die strittigen, vom Bf. als Personalaufwendungen geltend gemachten Beträge sind somit iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und stellen somit keine Betriebsausgaben im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar. Vielmehr sind die strittigen Beträge als Zuwendung an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren [vgl. Doralt/Kofler, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 20, Tz 117 (1.7.2007)].

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, die sich im Wesentlichen in einer Wiedergabe des im bisherigen Verfahrensverlauf erstatteten Vorbringens erschöpfen, nichts zu ändern.

b) "Dienstverhältnis" mit dem Sohn (2007)

Der Bf. hat als Dienstgeber mit seinem Sohn Matthias, geboren am 20. Dezember 1983, als Dienstnehmer am 15. März 2005 nachstehenden "DIENSTZETTEL/DIENSTVERTRAG" abgeschlossen:

"...

Art des Dienstverhältnisses: Bürokraft

Dienstverwendung: detto

Gewöhnlicher Dienstort: Pischeldorf

Beginn des Dienstverhältnisses: 15.3.2005

Dauer des Dienstverhältnisses: unbefristet

Dauer der Kündigungsfrist: lt. Angestelltengesetz

Kündigungstermin: Zum 15. oder letzten eines Monats

Monatsbezug (brutto), ohne SZ: € 180,00

Fällig jeweils am: Monatsletzten

Anzuwendender Kollektivvertrag: freie Vereinbarung

Wöchentliche Arbeitszeit: 5 Stunden

Ausmaß des jährlichen Urlaubsanspruches: 5 Wochen

Mitarbeitervorsorgekasse: VBV

Sonstiges: 1 Monat Probezeit".

Eltern können im Rahmen der in § 137 Abs. 2 ABGB normierten Beistandspflicht von ihren Kindern unentgeltlich angemessene Dienste verlangen. Werden jedoch in Erfüllung dieser Beistandspflicht Arbeitsleistungen im Rahmen des Erwerbes des Berechtigten erbracht, hat der Leistende einen Entgeltsanspruch analog den Bestimmungen der

§§ 98 bis 100 ABGB (vgl. Schwimann, Praxiskommentar zum ABGB, § 137, Tz 4).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen aus diesem Titel geleistete Abgeltungen der Mitwirkung im Erwerb des Angehörigen beim Zahlenden keine Betriebsausgaben/Werbungskosten dar (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 26. März 1985, 84/14/0059, vom 29. Oktober 1985, 85/14/0067 und vom 29. Jänner 1991, 89/14/0088). Ob der Erbringer der Leistung in Erfüllung eines Werk- bzw. Dienstvertrages oder aber lediglich im Rahmen seiner familienrechtlichen Mitwirkungspflicht/Beistandspflicht tätig geworden ist, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Tatfrage. Das Vorliegen des behaupteten Werk- bzw. Dienstvertrages ist an Hand der Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 98/13/0184) zu prüfen (vgl. VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093).

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 "Dienstzettel/Dienstvertrag" lediglich das Ausmaß der wöchentlichen Arbeitszeit mit 5 Stunden vereinbart, die Lage der Arbeitszeit aber überhaupt nicht festgelegt worden ist, hält das dergestalt geregelte Dienstverhältnis einem Fremdvergleich nicht stand. Ein fremder Arbeitnehmer wäre keinesfalls bereit eine geringfügige Beschäftigung ohne vorherige Festlegung der Lage der Arbeitszeit einzugehen. Auch für den Arbeitgeber erweist sich die fehlende Vereinbarung der Lage der Arbeitszeit infolge der dadurch bestehenden Rechtsunsicherheit als nicht praktikabel bezüglich der Einforderung der Dienstpflicht auf Einhaltung der Arbeitszeit.

Somit sind die in Rede stehenden Leistungen, deren tatsächliche Erbringung vom erkennenden Senat nicht bezweifelt wird, als im Rahmen der in § 137 Abs. 2 ABGB normierten Beistandspflicht erbracht zu qualifizieren. Demnach stellt der strittige, als Abgeltung der Mitwirkung im Erwerb geleistete, vom Bf. als Personalaufwand geltend gemachte Betrag keine Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar. Vielmehr ist der strittige Betrag als freiwillige Zuwendung iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren.

### **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 den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich bezüglich der Streitfragen, ob die Ehegattin und der Sohn in Erfüllung eines Dienstvertrages oder aber lediglich im Rahmen ihrer/seiner familienrechtlichen

Beistandspflicht/Mitwirkungspflicht tätig geworden sind und ob die Überlassung der als Büro genutzten Räumlichkeiten durch die Ehegattin einem Fremdvergleich standhält, um auf der Sachverhaltsebene zu lösende Tatfragen (vgl. VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 25. Jänner 2016