

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Astoria Steuerberatung GmbH & Co KG, Wachaustraße 42/A/3, 3500 Krems an der Donau, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, 1. vom 17. März 2014 gegen die Bescheide vom 19. Februar 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011 sowie Einkommensteuer 2011 und 2012 und 2. vom 21. Oktober 2014 gegen den Bescheid vom 2. Oktober 2014, betreffend Einkommensteuer 2013, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beim Beschwerdeführer fand, den hier gegenständlichen Streitjahren vorgelagert, für den Zeitraum 2008 bis 2010 eine abgabenbehördliche Prüfung statt, in welcher Gehaltsauszahlungen an den Sohn des Beschwerdeführers einen Prüfungsschwerpunkt bildeten.

Im Prüfungsbericht vom 28.6.2012 wurde unter der Tz 1 festgehalten, dass kein schriftlicher Dienstvertrag bzw keine schriftlichen Arbeitsaufzeichnungen als Nachweis der tatsächlich

geleisteten Arbeiten vorhanden seien. Nach vorgelegter Tätigkeitsbeschreibung sei der Sohn für administrative Tätigkeiten, Ordnung in der Ordination und im Arzneimittelschrank, Urlaubs- und Krankenstandsvertretung, first-level-Support in der EDV sowie für die Organisation der Rezepte für Patienten im Altersheim zuständig, wobei die Arbeit an den ordinationsfreien Tagen (Donnerstag) im Ausmaß von ca fünf Stunden wöchentlich erbracht werde.

Unter Verweis auf die Rechtsprechung zu Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, dass bei derartigen Mitwirkungen kein über die rechtlich bzw sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehendes steuerrechtlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vorliege. In der vorgelegten Tätigkeitsbeschreibung werde nur der ungefähre Zeitaufwand (ca fünf Stunden) für die allgemein umschriebenen Tätigkeiten angegeben. Dass diese Tätigkeiten tatsächlich erbracht worden seien, könne aufgrund fehlender Stundenaufzeichnungen nicht nachgewiesen werden. Die Angabe der wöchentlichen Arbeitszeit von ca fünf Stunden deute auf eine nicht klare Regelung der täglichen Arbeitszeit hin. Die genaue Regelung der Arbeitszeit gehöre aber zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses.

Die Gehaltszahlungen an den Sohn wurden daher in Folge von der belangten Behörde in den geprüften Jahren 2008 bis 2010 nicht als Betriebsausgaben des Beschwerdeführers anerkannt. Gegen die entsprechenden neuen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 bis 2010 wurde kein Rechtsmittel eingebracht.

Am 3.9.2013 reichte der Beschwerdeführer seine Steuererklärung für das Jahr 2012 ein, wobei in einem Begleitschreiben vom selben Tage darauf hingewiesen wurde, dass bei der Gewinnermittlung des Jahres 2012 ein Lohnaufwand samt Lohnnebenkosten für Gehaltszahlungen an den Sohn des Beschwerdeführers iHv 8.869,04 € berücksichtigt worden seien. Arbeitsaufzeichnungen würden geführt.

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 10.9.2013 betreffend der Einkommensteuererklärungen 2011 und 2012 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die Änderungen des Sachverhaltes zur steuerlichen Anerkennung des Lohnaufwandes darzulegen.

Im Schreiben vom 15.10.2013 führt der Beschwerdeführer aus, der Lohnaufwand sei deswegen wieder zum Ansatz gebracht worden, weil die formalen Voraussetzungen einer fremdüblichen Abwicklung des Dienstverhältnisses mit dem Sohn des Beschwerdeführers nach Abschluss der Betriebsprüfung 2008-2010 eingehalten worden seien. Das Betriebsprüfungsergebnis sei ohne anschließendes Verfahren auch bei gegenteiliger Ansicht hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Lohnkosten akzeptiert worden, daher sei nunmehr die aktenkundige Offenlegung erfolgt.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 19.2.2014 verfügte die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011, setzte die Einkommensteuer 2011 neu und die Einkommensteuer 2012 erstmalig fest. In einer (zusätzlichen) gesonderten Begründung zu diesen Bescheiden führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des bisherigen Verwaltungsgeschehens folgendes an:

„Beurteilung:

Die ab Juli 2012 geführten und vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen erfüllen aus folgenden Gründen nicht

**) das Erfordernis einer klaren, konkreten, jeden Zweifel ausschließenden Dienstvereinbarung sowie*

**) das Erfordernis des Fremdvergleiches (unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen)*

Sehr individuelle, unterschiedliche Arbeitszeiten, teilweise Abend- bzw. Nachtstunden eingetragen.

Unterschiedliche Wochentage, an denen Stunden vermerkt sind.

Keine Beschreibung, welche Tätigkeit an welchem Tag ausgeführt wird (lediglich der Vermerk ‚Rezepte‘ ist angeführt).

Keine Regelung über Stundenleistungen/Überstunden/Zeitausgleich.

Aufgrund obiger Ausführungen sind die in den Jahren 2011 und 2012 geltend gemachten Lohnausgaben samt Lohnnebenkosten für den Sohn [SohnBf] steuerlich nicht anzuerkennen.

Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2011

Die Außenprüfung für die Jahre 2008 - 2010, in welcher der geltend gemachte Lohnaufwand für den Sohn [SohnBf] nicht anerkannt wurde, wurde im Juni 2012 abgeschlossen.

Am 12. Dezember 2012 wurden die Erklärungen für 2011 eingebracht, in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2011 ist ein Lohnaufwand für alle Angestellten erfasst. Aus der unter KZ 9120 erfassten Summe ist nicht erkennbar, dass in dieser auch ein Lohnaufwand für den Sohn [SohnBf] enthalten ist.

Im Zuge der Ermittlung des Sachverhaltes wurde festgestellt, dass auch im Jahr 2011 ein Lohnaufwand für den Sohn [SohnBf] geltend gemacht wurde.

Aufgrund dieser Ausführungen ist gem. § 303 (1) die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2011 begründet, da Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind und diese im Zuge der Veranlagung nicht offengelegt wurden.“

Am 8.5.2014 reichte der Beschwerdeführer seine Steuererklärung für das Jahr 2013 ein, wobei in einem Begleitschreiben vom 7.5.2014 wie bereits zur Einkommensteuererklärung 2012 darauf hingewiesen wurde, dass in der Gewinnermittlung für das Jahr 2013 der Lohnaufwand für den Sohn des Beschwerdeführers iHv 4.554,05 € berücksichtigt worden sei.

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 19.8.2014 wurde der Beschwerdeführer unter Hinweis auf die Nichtanerkennung des Lohnaufwandes bei der Außenprüfung für die Jahre 2008 – 2010 bzw bei den Veranlagungen der Jahre 2011 und 2012 um Vorlage von Lohnaufzeichnungen und Arbeitsnachweise ersucht.

Diesem Ersuchen wurde am 29.9.2014 Folge geleistet und entsprechende Aufzeichnungen vorgelegt. Die Arbeitsaufzeichnungen für 2013 wiesen wie die Vorjahre Eintragungen für Arbeitsstunden tagsüber und in den Abend- bzw Nachtstunden auf. Bei den Arbeitsstunden in den Nachtstunden war jeweils der Vermerk „Rez“ beigefügt. Bei den Arbeitszeiten während des Tages fand sich kein Hinweis über die geleisteten Arbeiten. Einzeln waren Vermerke wie „Schneeräumen“, „Hof + Reifen“ sowie „Dachboden ausräumen“ zu finden.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 2.10.2014 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer 2013 unter Außerachtlassung des beantragten Lohnaufwandes für den Sohn des Beschwerdeführers fest. Zur Begründung gab die belangte Behörde an:

„Der geltend gemachte Lohnaufwand für den Sohn [SohnBf] i.H.von 4.554,05 € wird aufgrund der vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen, wie bereits in den Jahren 2011 und 2012 nicht anerkannt. Auf die ausführliche Bescheidbegründung für die Jahre 2011 und 2012 wird verwiesen.“

Mit Beschwerde vom 17.3.2014 bekämpfte der Beschwerdeführer den neuen Einkommensteuerbescheid 2011 und die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 und führte als Begründung hierzu ua an:

„Begründung:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wird mit dem Hervorkommen neuer Tatsachen begründet.

Im Schreiben vom 1.12.2012 (siehe Beilage!) wurde gleichzeitig mit der Abgabe der Steuererklärungen für 2011 eine explizite Offenlegung der Lohnkosten des Jahres 2011 von [SohnBf] vorgenommen. Die Tatsache war entgegen der Bescheidebegründungen für den Wiederaufnahmebescheid bzw. Einkommensteuerbescheid dem Finanzamt bekannt.

Inhaltlich muss gegen die Verweigerung des Lohnabzuges vorgebracht werden, dass dieses zunächst im Betriebsprüfungsverfahren deswegen verweigert wurde, weil keinerlei Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt werden konnten.

Da dieses Kriterium nun erfüllt ist, wurde bei Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2011 eine Offenlegung vorgenommen.

Gegen die von Ihnen vorgebrachten Argumente möchten wir wie folgt eingehen:

Die unterschiedlichen und individuellen Arbeitszeiten können deswegen so gestaltet sein, weil die Haupttätigkeit (Organisation der Rezepte für Patienten im Altersheim) ohnehin unabhängig von den Ordinationszeiten erbracht werden kann. Darüber hinaus gibt es Tätigkeiten, die den Ordinationsablauf während der Öffnungszeiten sogar behindern würden. Z.B. kann der ‚first-level-Support‘ in der EDV während der Öffnungszeiten der Ordination gar nicht durchgeführt werden, weil in dieser Zeit die EDV benutzbar sein muss.

In den Arbeitszeitaufzeichnungen braucht grundsätzlich keine Tätigkeit festgehalten werden.

Aus den genannten Gründen kann eindeutig von einer fremdüblichen Abwicklung des Vertragsverhältnisses ausgegangen werden.“

Der Beschwerde beigelegt war das erwähnte Schreiben vom 1.12.2012 betreffend Offenlegung eines im Zuge der Gewinnermittlung 2011 berücksichtigten Lohnaufwandes samt Lohnnebenkosten iHv 8.623,78 € für Zahlungen an den Sohn des Beschwerdeführers.

Mit Beschwerde vom 21.10.2014 bekämpfte der Beschwerdeführer den Einkommensteuerbescheid 2013 und führte dabei die inhaltlich idente – oben zitierte – Begründung wie zuvor schon in der Beschwerde vom 17.3.2014 an.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.8.2015 wies die belangte Behörde die beiden Beschwerden ab und begründete dies nach Wiedergabe des bisherigen Verwaltungsgeschehens wie folgt:

„Zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gem. § 303 Abs. 1 lit b BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten (vgl. Ritz, BAO Tz 221 zu § 303).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufgenommenen 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. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314). Das Hervorkommen von Tatsachen ist nach hA aus der Sicher des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016). Daher können z.B. Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung (vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089) neu hervorkommen.

In der Beschwerdebegründung wird das Neuhervorkommen der Berücksichtigung des Lohnaufwandes für den Sohn als Betriebsausgaben mit dem Argument verneint, dass dieser Umstand dem Finanzamt mit Schreiben vom 1.12.2012 gleichzeitig mit der Abgabe der Steuererklärung für 2011 explizit offengelegt wurde. Eine Kopie dieses Schreibens wurde der Beschwerde beigelegt.

Gleichlautende Schreiben über die Offenlegung des als Betriebsausgaben berücksichtigten Lohnaufwandes des Sohnes wurden gleichzeitig mit den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 beim Finanzamt eingebracht. Diese Schreiben vom 3.9.2013 bzw. vom 7.5.2014 liegen im Steuerakt auf. Für das Veranlagungsjahr 2011 enthält der Steuerakt ausschließlich die am 13.12.2012 eingereichte Gewinnermittlung des Jahres 2011. Ein Schreiben vom 1.12.2012 über die Offenlegung des Lohnaufwandes des Sohnes liegt nicht auf. Die mit der gegenständlichen Beschwerde vorgelegte Kopie des Schreibens vom 1.12.2012 weist keinen Eingangsstempel des Finanzamtes als Nachweis der tatsächlichen Einreichung auf.

Da das Schreiben vom 1.12.2012 nicht im Steuerakt aufliegt und der Nachweis der Einreichung nicht erbracht werden konnte, stellt das Bekanntwerden der Berücksichtigung des Lohnaufwandes für den Sohn als Betriebsausgabe im

Vorhalteverfahren eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 BAO dar und die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde zu Recht verfügt.

Zur Einkommensteuer 2011 - 2013

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

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

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob das Dienstverhältnis des Abgabepflichtigen, mit seinem Sohn steuerrechtlich anzuerkennen ist und sohin die Lohnzahlungen an den Sohn Betriebsausgaben darstellen.

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 (Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 158).

Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -Verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (Doralt/Toifl, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweis). 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. Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (Doralt/Toifl, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweis).

Strittig ist im ggstdl. Beschwerdeverfahren, ob das Dienstverhältnis mit dem Sohn [SohnBf] steuerrechtlich anzuerkennen und die ausbezahlten Löhne als Betriebsausgaben anzuerkennen sind. Zu dieser Thematik wurde bei der Außenprüfung gem. § 150 BAO für den Zeitraum 2008 - 2010 eine Feststellung getroffen. Die Prüferin

hat festgestellt, dass es keinen schriftlichen Dienstvertrag mit dem Sohn gibt und keine schriftlichen Arbeitsaufzeichnungen geführt wurden. Laut im Prüfungsverfahren beigebrachter Tätigkeitsbeschreibung werden an ordinationsfreien Tagen Gesundenuntersuchungen durchgeführt, bei denen der Sohn als Ordinationshilfe tätig ist. Weitere vom Sohn ausgeführte Arbeiten sind nach der vorgelegten Tätigkeitsbeschreibung administrative Tätigkeiten, Ordnung in der Ordination und Arzneimittelschrank, Urlaubs- und Krankenstandsvertretung, first-level-Support in der EDV sowie Organisation der Rezepte für Patienten im Altersheim. Die gesamte vereinbarte Wochenarbeitszeit beträgt ca. 8 Stunden pro Woche.

Im Außenprüfungsverfahren wurde dieses Dienstverhältnis steuerlich nicht anerkannt. Begründet wurde dies im Wesentlichen mit dem Fehlen von Stundenaufzeichnungen zum Nachweis der tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten und dem Fehlen klarer Regelungen über die tägliche Arbeitszeit, die zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses gehören.

In den Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer 2012 bzw. 2013 wurden seitens des Abgabepflichtigen Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt. Bezugnehmend auf diese Arbeitsaufzeichnung wird in den Beschwerdebegründungen die Rechtsmeinung vertreten, dass dieses Kriterium nun erfüllt sei und die Lohnzahlungen in den Jahren 2011 – 2013 wieder als Betriebsausgaben in Abzug gebracht wurden.

Zur Erfüllung des Kriteriums ‚Führen von Arbeitsaufzeichnungen‘ ist anzumerken, dass Arbeitsaufzeichnungen erst ab Juli 2012, somit nach Abschluss des Außenprüfungsverfahrens geführt wurden. Der von der Außenprüfung aufgedeckte Mangel des Nichtvorliegens von Arbeitsaufzeichnungen, der nicht allein zur Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges führte, wurde daher nur für die Hälfte des Beschwerdezeitraumes behoben.

Neben dem Vorhandensein von Arbeitsaufzeichnungen ist der Inhalt dieser Aufzeichnungen für deren Wertigkeit von Bedeutung. Die Arbeitsaufzeichnungen bestehen aus einzelnen Monatsblätter, in denen pro Arbeitstag die Beginn- und Endzeit eingetragen wurden. Bei einigen Eintragungen finden sich überdies Tätigkeitsvermerke wie ‚Rez‘, ‚Rezepte‘, ‚Hof‘, ‚Schneeräumen‘, ‚Hof + Reifen‘, ‚Salzstreuen‘, ‚Dachboden‘, ‚Efeu Schneiden‘, ‚Laub‘ und ‚Dachziegel‘. Während die Anmerkungen ‚Rez‘ und ‚Rezepte‘ mit der Tätigkeit ‚Organisation der Rezepte für Patienten im Altersheim‘ laut Tätigkeitsbeschreibung in Verbindung gebracht werden kann, finden die restlichen Anmerkungen in keinem Tätigkeitfeld Deckung. Die Arbeitsaufzeichnungen für die Monate Juli - Dezember 2012 weisen bei einer Gesamtzahl von 199 $\frac{1}{2}$ Stunden bei 58 $\frac{1}{2}$ Stunden den Zusatz ‚Rez‘ und bei 35 Stunden die restlichen nicht mit der Tätigkeitsbeschreibung im Einklang stehenden Zusätze auf. Für eine Zahl von 106 Stunden sind keine Tätigkeitshinweise vorhanden. Die Arbeitsaufzeichnungen für den Zeitraum Jänner bis Juni 2013 zeigen ein ähnliches Bild, Gesamtzahl 232 $\frac{1}{2}$ Stunden, 67

Stunden ‚Rez‘ bzw. ‚Rezept‘, 23 1/2 Stunden sonstige nicht in der Tätigkeitsbeschreibung gedeckte Zusätze und 142 Stunden ohne Tätigkeitshinweise.

In der Beschwerdebegründung wurde hierzu angemerkt, dass in den Arbeitsaufzeichnungen grundsätzlich keine Tätigkeiten festgehalten werden müssen. Dies mag aus arbeitsrechtlichen Bestimmungen durchaus zutreffend sein. Für die Frage der steuerrechtlichen Anerkennung eines Dienstverhältnisses mit nahen Angehörigen ist nach der Rechtsprechung ein Nachweis über die tatsächliche Erbringung der Arbeiten zu erbringen. Dieser muss das Ausmaß der Stunden sowie nähere Angabe über deren zeitliche Lagerung beweisen und darlegen, welche Leistungen konkret wann und in welchem Umfang vom nahen Angehörigen erbracht wurden (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0070). Diesen Anforderungen werden die vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen, die nur für rund ein Drittel der ausgewiesenen Stunden einen kurzen Hinweis auf die ausgeführten Tätigkeiten enthalten, nicht gerecht.

In den Bescheidbegründungen zu den angefochtenen Bescheiden hat das Finanzamt auf Eintragungen von individuellen, unterschiedlichen Arbeitszeiten, teilweise in Abend- und Nachtstunden bzw. unterschiedliche Wochentag verwiesen. Hierzu wird in der Beschwerdebegründung vorgebracht, dass die unterschiedlichen und individuellen Arbeitszeiten deswegen so gestaltet werden konnten, weil die Haupttätigkeit (Organisation der Rezepte für Patienten im Altersheim) unabhängig von den Ordinationszeiten erbracht werden konnten. Außerdem gab es Tätigkeiten, die den Ordinationsablauf während der Öffnungszeiten behindert hätten, wie z.B. der first-level-Support in der EDV.

Zu diesen Beschwerdeausführungen ist anzumerken, dass die als Haupttätigkeit bezeichnete Organisation der Rezepte für Patienten im Altersheim laut den Vermerken in den Arbeitsaufzeichnungen nur rund ein Drittel der ausgewiesenen Arbeitszeit umfasste. Nach Ansicht des Finanzamtes kann demnach nicht von einer Haupttätigkeit gesprochen werden. Ob alle in der Tätigkeitsbeschreibung genannten Arbeiten vom Sohn tatsächlich geleistet wurden bzw. ob diese Arbeiten außerhalb der Ordinationsöffnungszeiten geleistet wurden, kann mangels Aufzeichnung der geleisteten Tätigkeiten nicht nachvollzogen werden.

Im ggstdl. Beschwerdefall ist vor allem der eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt der mündlichen Vereinbarung des Dienstverhältnisses (und auch die Fremdüblichkeit, dazu unten) deshalb nicht gegeben, weil sich die Vereinbarung der Normalarbeitszeit auf ‚8 Stunden pro Woche‘ beschränkt; Beginn und Ende der täglichen Arbeitszeit sind ebenso wenig geregelt wie die Frage, an welchen Tagen Dienst zu verrichten ist. Die genaue Regelung der Arbeitszeit gehört aber zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses; im gegenständlichen Fall ist sie nicht gegeben, weshalb die aus dem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und

Pflichten in diesem Punkt nicht eindeutig festgelegt sind (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Den Ausführungen in der Beschwerde ist zwar zuzustimmen, dass die Arbeiten laut Tätigkeitsbeschreibung unterschiedliche zeitliche Notwendigkeiten für deren Ausführung ergeben; allerdings wäre ein fremder Dritter (maßgeblich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis: Doralt/Toifl, § 2 Tz 165) bei der Schwankung der täglichen Arbeitszeit und der Arbeitstage sicherlich kein Dienstverhältnis eingegangen, bei dem die Normalarbeitszeit derart vage (,8 Stunden pro Woche') vereinbart ist.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der gegenständliche mündliche Dienstvertrag wesentliche Vertragsinhalte (genauer Tätigkeitsbereich des Sohnes, genaue Regelung der Arbeitszeit (Dienstbeginn und -ende) inklusive Regelung der Frage, an welchen Tagen Dienst zu verrichten ist) nicht bzw. nicht eindeutig festlegt; auch Bestimmungen über die Vergütung allfälliger Mehrarbeit (Überstunden, Zeitausgleich...) sind nicht bekannt. Damit weist aber der Dienstvertrag keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf und hält zudem einem Fremdvergleich nicht stand (ua. zum Fehlen einer Vereinbarung über Dienstbeginn und -ende siehe anschaulich VwGH 22.2.2000, 99/14/0082:

,Der Beschwerdeführer tritt der Feststellung der belangten Behörde, wonach keine Vereinbarung über Dienstbeginn und Dienstende getroffen sei, nur damit entgegen, dass seine eigene Zeiteinteilung und die Bedürfnisse der Bürger eine exakte Festlegung nicht zugelassen hätten. Er zeigt aber damit nicht auf, auf welche Weise bei einer Arbeitserbringung ,nach Bedarf' sichergestellt ist, dass die Dienstnehmerin gerade die 20 vereinbarten Wochenstunden erbringt. Auch zeigt er nicht auf, dass bzw. weiche Vereinbarung für den Fall besteht, dass die tatsächlich erbrachte Arbeitszeit unter oder über den 20 Stunden liegt...

Damit kann der belangten Behörde aber nicht entgegengetreten werden, wenn sie angenommen hat, die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau weise keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf und halte zudem einem Fremdvergleich nicht stand. Für die Richtigkeit der Beschwerdebehauptung, einen gleichartigen Vertrag hätte der Beschwerdeführer auch mit einem fremden Dritten abgeschlossen, ergibt sich nicht der geringste Anhaltspunkt'.

Entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung gehen regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen (Doralt/Toifl, § 2 Tz 160, mit Judikaturnachweis (siehe oben)).“

In seinem Vorlageantrag nahm der Beschwerdeführer zu den Ausführungen der Beschwerdeentscheidung wie folgt Stellung:

„Nach richtiger Rechtsansicht der Behörde erster Instanz sind nur Aufwendungen und Ausgaben als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig, die durch den Betrieb des Unternehmens veranlasst wurden. Unabhängig jedweder zivilrechtlicher Ausgestaltung und Gültigkeit bedarf es aus steuerrechtlicher Sicht eigener Kriterien zur Beurteilung der vertraglichen Verhältnisse und deren Abzugsfähigkeit.

Wie schon von der Behörde erster Instanz zutreffend festgestellt, können Verträge zwischen nahen Angehörigen im Bereich des Steuerrechts nur dann als Betriebsausgabe anerkannt werden, wenn sie

- 1.) im Außenverhältnis hinreichend zum Ausdruck kommen,*
- 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- 3.) unter gleichen Bedingungen auch mit Fremden abgeschlossen worden wären.*

Das Vorliegen dieser - kumulativen - Voraussetzungen wird von der bescheiderlassenden Behörde in den bereits ergangenen Entscheidungen verneint. Entgegen der Ansicht des Finanzamt Waldviertel sind die geforderten Voraussetzungen sehr wohl erfüllt und bedürfen näherer Erläuterung.

ad 1.)

Die Publizitätswirkung ist allgemein - nicht nur für die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen - für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich, wobei ein Schriftformerfordernis grundsätzlich nicht besteht.

Die Behörde erster Instanz verweist dazu auf das Ergebnis der Außenprüfung gern § 150 BAO für den Zeitraum 2008 - 2010. Hingewiesen wird insbesondere auf das Fehlen eines schriftlichen Dienstvertrages, sowie auf das Fehlen von Arbeitszeitaufzeichnungen. Ein schriftlicher Dienstvertrag ist jedoch für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages nicht erforderlich. Vielmehr müssen die vertraglichen Vereinbarungen durch die Vertragspartner ‚gelebt‘, also deren Erfüllung und Durchführung zugeführt, werden. Würde man die Ordination von Herr [Bf] während der Arbeitszeit von Herr [SohnBf] betreten, so wäre es für jedermann leicht erkennbar, dass es sich nicht um einen Patienten, ein Familienmitglied oder sonst dergleichen handelt. Herr [SohnBf] erfüllt seine dienstlichen Pflichten ohne Unterschied zu anderen Mitarbeitern der Arztpraxis.

Die, wenn auch nur mit Indizienwirkung ausgestattete, Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung wurde von der Behörde erster Instanz bei der Entscheidungsfindung nicht berücksichtigt, obwohl gerade das ein Anzeichen für das Vorliegen eines aufrechten Dienstverhältnisses ist. Hätte Herr [SohnBf] für seinen Vater

Herr [Bf] bloß Tätigkeiten aufgrund sittlicher Verpflichtungen geleistet, so wäre es für Herr [Bf] einfacher und billiger gewesen, hätte er seinem Sohn für die erbrachten Leistungen einfach höheres Taschengeld zukommen lassen.

Unabhängig von der Vereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer ist im Außenverhältnis klar und eindeutig ein Arbeitsverhältnis von Herr [SohnBf] zu erkennen und die Publizitätswirkung jedenfalls gegeben.

ad 2.) eindeutiger Inhalt

Inhalt des Dienstvertrages zwischen Herr [Bf] und Herr [SohnBf] war

- *vorrangig die Verrichtung administrativer Tätigkeiten (inkl Rezeptorganisation),*
- *für ‚Ordnung‘ in der Ordination zu sorgen (=Reinigungstätigkeiten),*
- *Urlaubs- und Krankenstandsvertretung und*
- *EDV-Tätigkeiten (first-level-Support).*

Aus den Arbeitszeitaufzeichnungen von Herrn [SohnBf] ergibt sich auch eindeutig, dass der Großteil der vereinbarten gleitenden Arbeitszeit (sowohl nach der Anzahl an Positionen, als auch nach dem zeitlichen Aufwand), erkennbar durch Notizen wie ‚Rez‘ oder ‚Rezept‘ für die Rezeptorganisation aufgewendet wurde. Von der Behörde erster Instanz wird eingewendet, man könne bei rund einem Drittel der verwendeten Arbeitszeit nicht von einer ‚überwiegenden‘ Tätigkeit sprechen. Die Behörde übersieht jedoch, dass es sich hierbei nur um den Teil der Gleitzeit handelt. Die Kernarbeitszeit (im Detail siehe unten) - es handelt sich dabei um die Eintragungen in den Stundenlisten ohne zusätzliche Bezeichnung - von sechs Stunden pro Woche besteht aus einer Mischung aller Tätigkeiten der Stellenbeschreibung. Die Tätigkeiten ‚Hof‘, ‚Schneeräumen‘, ‚Dachboden aufräumen‘ (=Archiv), ‚Salz streuen‘, ‚Efeu schneiden‘ und dgl sind entgegen der erstinstanzlichen Meinung unter die Reinigungsaufgaben von Herrn [SohnBf] zu subsumieren. Herr [SohnBf] wurde als Hilfskraft aufgenommen, welche durch die Übernahme der oben angeführten Tätigkeiten die anderen Mitarbeiter entlasten sollte. Da Herr [SohnBf] keine spezialisierte Ausbildung im medizinischen Bereich vorweisen konnte, wurde vereinbart - durch unterschiedliche Hilfsdienste – die Nebentätigkeiten der vorhandenen Mitarbeiter zu übernehmen. Unserer Meinung nach handelt es sich bei den in der Tätigkeitsbeschreibung näher definierten Verpflichtungen um einen eindeutigen Vertragsinhalt, welcher durch die Dienstverrichtung von Herr [SohnBf] auch erfüllt wurde.

klarer Inhalt

Der bereits erwähnte Vertragsinhalt ist nicht nur in seiner sachlichen Ausprägung klar definiert, sondern lässt sich auch gegenüber den Tätigkeiten der anderen Mitarbeiter, insb der Ordinationsgehilfen, klar und unmissverständlich abgrenzen.

Von der Behörde erster Instanz wird in diesem Zusammenhang vor allem jene Arbeitszeit hervorgehoben, die in den Arbeitszeitaufzeichnungen keine ‚Notiz‘ beinhaltet. Hiezu ist festzuhalten, dass es sich bei diesen Zeiten um jene handelt, die nicht flexibel gestaltet wurden, sondern für die eine fixe Anwesenheit vereinbart wurde. Die Behörde erster Instanz übersieht in ihren Ausführungen, dass es sich bei diesen Zeiten jeweils um einen Donnerstag handelt.

Dieser Tag ist ordinationsfrei! Hier werden unterschiedliche Tätigkeiten verrichtet, welche ohne den Ordinationsbetrieb zu stören, an den anderen Tagen nicht verrichtet werden könnten. Um welche Tätigkeiten es sich im konkreten Fall handelt ist unserer Ansicht nach für die Bewertung der steuerlichen Abzugsfähigkeit nicht beachtlich, bildet sie doch die mit sechs Arbeitsstunden festgesetzte ‚Kernzeit‘ der Arbeitsleistung von Herrn [SohnBf]. Eine genaue Abgrenzung der verrichteten Tätigkeiten, insbesondere eine Aufzeichnung in welchem Zeitraum welche Tätigkeit verrichtet wurde, ist nicht notwendig, wäre im Verhältnis zu den sonst üblichen Arbeitszeitaufzeichnungen (auch in anderen Betrieben) unüblich und unverhältnismäßig und wurde daher auch in den Arbeitszeitaufzeichnungen nicht berücksichtigt. Die flexibel gestalteten Arbeitszeiten wurden nicht nur von Herrn [SohnBf] ausdrücklich und zeitlich abgegrenzt eingetragen, sondern auch noch mit der jeweils verrichteten Tätigkeit bezeichnet, sodass zusätzlich zur klaren Ausgestaltung des Vertragsinhaltes auch die in natura getätigten Leistungen klar abgrenzbar und nachvollziehbar sind.

jeden Zweifel ausschließenden Inhalt

Wie unter den obigen Punkten bereits ausgeführt, ist sowohl ein eindeutiger Inhalt des Vertrages unzweifelhaft gegeben, als auch eine klare Abgrenzung - sowohl zu Tätigkeiten anderer Mitarbeiter, als auch zu Tätigkeiten auf privater Ebene - problemlos möglich. Unserer Meinung nach ist somit ohne jeden Zweifel eindeutig und klar belegbar welchen Inhalt der Vertrag konkret hat. Entgegen der Meinung der erstinstanzlichen Behörde, welche insb auf die Vereinbarung der Arbeitszeit reflektiert, ist Beginn und Ende der ‚Kernarbeitszeit‘ eindeutig geregelt und zwar: Donnerstags von 08:00 Uhr bis 14:00 Uhr! Die verbleibende Arbeitszeit, um auf eine Normalarbeitszeit von acht Stunden pro Woche zu kommen, wird flexibel aufgrund der Anforderungen der Ordination jeweils zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer für bestimmte Tage vereinbart. Dieser Umstand, insb eine Gleitzeitvereinbarung, rechtfertigt jedoch keineswegs die Verweigerung der steuerlichen Anerkennung als betrieblicher Aufwand und ist im Bereich von studentischen Nebenjobs sogar als üblich anzusehen. Abgesehen von der vertraglichen Ausgestaltung darf auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass das

Vertragsverhältnis tatsächlich ‚gelebt‘ und die vertraglichen Pflichten von beiden Seiten erfüllt werden.

ad 3.)

Für einen Fremdvergleich der vertraglichen Beziehung ist - auch im Verhältnis naher Angehöriger - die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Dabei ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen, wobei auch unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen nicht automatisch zur Versagung der Abzugsfähigkeit führen. Maßgeblich ist vielmehr die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten.

Die Fremdüblichkeit des abgeschlossenen Vertrages wird von der Behörde erster Instanz mehrfach bezweifelt. Die Regelung der Arbeitszeit (insb Aufteilung in Kern- und Gleitzeit) sei nach Ansicht der Behörde ein wesentlicher Eckpfeiler eines fremdüblichen Dienstverhältnisses. Das mag auch zutreffend sein, jedoch übersieht die Behörde hierbei, dass es im Wirtschaftsverkehr sehr wohl üblich, unter Umständen sogar normal, ist die Arbeitszeit wie im vorliegenden Fall zu splitten. Auch das Verhältnis zwischen Kern- und Gleitzeit stellt unserer Meinung nach keine unzulässige Besonderheit dar, werden doch sechs der vereinbarten acht Stunden Normalarbeitszeit als Kernzeit geführt. Der Einwand der erstinstanzlichen Behörde es sei nicht möglich mit einem fremden Dritten einen solchen Vertrag zu schließen, entbehrt jeglicher Grundlage. Im Bereich von Nebenjobs, vor allem dann wenn durch die Ausübung der vereinbarten Tätigkeit der laufende Betrieb nicht gestört werden soll (zB Reinigungspersonal das erst nach Dienstschluss der übrigen Mitarbeiter mit der Reinigung beginnt oder auch Mitarbeiter im IT-Bereich, welche ihre Tätigkeiten oftmals nur außerhalb ‚normaler‘ Arbeitszeiten verrichten können um nicht ganze Betriebe durch Software-Umstellungen lahmzulegen), ist es durchaus üblich auch zu ‚ungewöhnlichen‘ Arbeitszeiten seinen Dienst zu verrichten. Insbesondere von Studenten werden oftmals Arbeitsverhältnisse eingegangen, welche sich auch durch ungewöhnliche Arbeitszeiten auszeichnen können. Dies muss jedoch weder für Arbeitgeber, noch für Arbeitnehmer von Nachteil sein und ist - unabhängig von arbeitsrechtlichen Schranken - steuerrechtlich jedenfalls kein Grund zur Verwehrung der Abzugsfähigkeit.

Conclusio

Oben genanntes Dienstverhältnis stellt auch aus wirtschaftlicher Hinsicht einen klaren Vorteil für Herrn [Bf] dar. Hätte er nicht durch das Dienstverhältnis mit seinem Sohn zu

einer wichtigen und notwendigen Entlastung seiner anderen Mitarbeiter in der Ordination beigetragen, so wäre innerhalb absehbarer Zeit die Anstellung eines weiteren Mitarbeiters bzw einer weiteren Mitarbeiterin notwendig gewesen. Dies trifft einerseits auf die Aushilfs- und Reinigungstätigkeiten in der Ordination zu, vor allem aber wäre im IT-Bereich eine wesentliche finanzielle Mehrbelastung auf Herrn [Bf] zugekommen. Unser Mandant verfügt nicht über das EDV-mäßige Fachwissen und hätte ohne das Dienstverhältnis mit seinem Sohn ein externes Unternehmen mit der Datensicherung und dem laufenden Betrieb des EDV-Systems beauftragen müssen. Schon alleine durch die Unterstützung im IT-Bereich durch seinen Sohn und Mitarbeiter Herrn [SohnBf] konnten maßgebliche finanzielle Mehrbelastungen vermieden werden - vor allem im Hinblick auf Stundensätze die von externen Unternehmen in der IT-Branche durchschnittlich in Rechnung gestellt werden. Hätte Herr [Bf] eine dritte, im EDV-Bereich weniger bewanderte, Person eingestellt, so wäre jedenfalls auf IT-Ebene mit höheren betrieblichen Aufwendungen zu rechnen gewesen. Selbiges Argument greift auch bei den Reinigungstätigkeiten und würde auch in diesem Bereich Mehraufwendungen bedeuten. Insgesamt darf daher festgehalten werden, dass das Dienstverhältnis zwischen Herrn [Bf] und Herrn [SohnBf] jedenfalls eine Kostenreduktion und die Einsparung betrieblicher Aufwendungen bedeutet.

Wiederaufnahme iSd § 303 Abs 1 BAO für das Veranlagungsjahr 2011

Zur Verweigerung der Abzugsfähigkeit des Arbeitsverhältnisses mit Herrn [SohnBf] für das Veranlagungsjahr 2011 möchten wir ausdrücklich darauf hinweisen, dass zwar der Nachweis der Offenlegung für das Veranlagungsjahr 2011 unsererseits nicht erbracht werden kann, das Dienstverhältnis aber dennoch nach oben angeführten Kriterien zu beurteilen wäre und daher wie die anderen Dienstverhältnisse auch als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.“

Mit Vorlagebericht vom 5.1.2017 nahm die belangte Behörde die Beschwerde- und Aktenvorlage gemäß § 265 BAO vor und führte hierin als Stellungnahme zum Vorbringen des Vorlageantrages aus:

„Ein schriftlicher Dienstvertrag ist, wie im Vorlageantrag zu Recht angemerkt wird, für die steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses mit nahen Angehörigen nicht erforderlich. Entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag ist es nicht ausreichend, dass die getroffene Vereinbarung von den Vertragspartner ‚gelebt‘ wird, dies muss nach außen ausreichend zur Geltung kommt und nicht nur von den betroffenen Angehörigen wahrgenommen werden. Im Vorlageantrag wird diesbezüglich angeführt, würde man die Ordination während der Arbeitszeit des Sohnes betreten, wäre es für jedermann

erkennbar, dass es sich nicht um einen Patienten oder Familienmitglied handelt. Dem ist zu entgegnen, dass die Arbeitszeiten des Sohnes laut Arbeitsaufzeichnungen stets außerhalb der Ordinationszeiten (am ordinationsfreien Donnerstag bzw. spät abends oder am Wochenende) lagen und das Arbeitsverhältnis gegenüber Personen, die zur Ordinationszeiten in die Arztpraxis kamen, nicht zur Geltung kommen konnte. In der Beschwerdevorentscheidung wurde der mangelnde eindeutige Inhalt u.a. damit begründet, dass in den Arbeitsaufzeichnungen nur bei rund einem Drittel der verwendeten Arbeitszeit Notizen (,Rez‘ oder ,Rezept‘) über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit vermerkt wurden. Im Vorlageantrag wird hierzu angemerkt, dass die Anmerkungen nur die vereinbarte gleitende Arbeitszeit betreffen. Die Kernarbeitszeit von 6 Stunden jeweils am Donnerstag besteht aus einer Mischung aller Tätigkeiten der Stellenbeschreibung. Die Tätigkeiten ,Hof‘, ,Schneeräumen‘, ,Dachboden aufräumen‘, ,Salz streuen‘, ,Efeu schneiden‘ und dgl. unter die Reinigungsaufgaben des Sohnes zu subsumieren sind. Der Sohn wurde als Hilfskraft aufgenommen und sollte durch unterschiedliche Hilfsdienste die Nebentätigkeiten der vorhandenen Mitarbeiter übernehmen. Dadurch gab es eine klare und unmissverständliche Abgrenzung zu den Ordinationshilfen. Bei der Außenprüfung für die Jahre 2008-2010 wurde als ein Tätigkeitsbereich des Sohnes ,Ordnung in Ordination und im Arzneimittelschrank‘ angegeben. Diese Bezeichnung lässt nach Ansicht des Finanzamtes offen, ob unter der Bezeichnung ,Ordnung in der Ordination‘ klassische Reinigungsarbeiten unterzuordnen. Tätigkeiten wie ,Hof‘, ,Schneeräumen‘, ,Hof + Reifen‘, ,Salzstreuen‘, ,Dachboden‘, ,Efeu Schneiden‘, ,Laub‘ und ,Dachziegel‘ können keinesfalls diesem Tätigkeitsbereich zugeordnet, da diese Arbeiten mit der Ordnung in der Ordination bzw. im Arzneimittelschrank nichts zu tun haben.

Das die bei der Außenprüfung der Jahre 2008-2010 bekanntgegebene Tätigkeitsbeschreibung mit der Gestaltung der Arbeitszeit nicht übereinstimmt und somit keinen eindeutigen Inhalt aufweist, lässt sich aus dem Tätigkeitsbereich Urlaubs- und Krankenstandvertretung schließen. Wie im Vorlageantrag ausgeführt, stellten die Arbeitszeiten des Sohnes von 6 Stunden jeweils am Donnerstag die nicht flexibel gestaltbare Kernarbeitszeit dar. Donnerstag war, wie ebenfalls im Vorlageantrag mehrmals erwähnt, der ordinationsfreie Tag. Wie hätte der Sohn die Urlaubs- und Krankenstandvertretung der Ordinationshilfen an anderen Tagen übernehmen können, wenn der Donnerstag als Kernarbeitszeit fix vorgegeben war?

In Bezug auf einen klaren Inhalt der Vereinbarung mit dem Sohn wird im Vorlageantrag ausgeführt, dass es sich bei der fix vereinbarten Anwesenheit jeweils um den ordinationsfreien Donnerstag handelt. Hier werden unterschiedliche Tätigkeit verrichtet, welche ohne den Ordinationsbetrieb zu stören, an anderen Tagen nicht verrichtet werden können. Um welche Tätigkeiten es sich im konkreten Fall handelt ist nach Ansicht des steuerlichen Vertreters für die Bewertung der steuerliche Abzugsfähigkeit nicht beachtlich, bildet sie doch mit sechs Arbeitsstunden die festgesetzte ,Kernzeit‘ der

Arbeitsleistung des Sohnes. Dieser Aussage des steuerlichen Vertreters kann unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH (vgl. 24.6.1999, 97/15/0070) nicht zugestimmt werden. Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, ist für die steuerrechtliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses mit nahen Angehörigen ein Nachweis über die tatsächliche Erbringung der Arbeiten zu führen. Dieser muss das Ausmaß der Stunden sowie nähere Angaben über deren zeitliche Lagerung beweisen und darlegen, welche Leistungen konkret wann und in welchem Umfang vom nahen Angehörigen erbracht wurden. Ohne Aufzeichnung der verrichteten Tätigkeit kann nicht beurteilt werden, ob diese Tätigkeiten als familienhafte Mitarbeit zu beurteilen sind. Helfen Familienmitglieder in ihrer Freizeit im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Aufwendungen zur Abgeltung familienhafter Mitarbeiter sind nach § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Das beschwerdegegenständliche Dienstverhältnis des Abgabepflichtigen mit seinem Sohn erfüllt nach Ansicht des Finanzamtes unverändert nicht die Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Es wird daher beantragt, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.“

Mit Schreiben vom 8.9.2020 zog der Beschwerdeführer seine Anträge auf mündliche Verhandlung und Senatszuständigkeit zurück und übermittelte dem Gericht unter einem eine schriftliche Aussage seines Sohnes betreffend die von ihm für den Beschwerdeführer durchgeführten verfahrensgegenständlichen Arbeiten.

Mit hg. Beschluss vom 14.9.2020 wurde der belangten Behörde Gelegenheit gegeben, sich zur übermittelten Erklärung des Sohnes des Beschwerdeführers zu äußern.

In ihrer Stellungnahme vom 15.9.2020 führte die belangte Behörde hierzu aus, dass nach ihrer Ansicht das beschwerdegegenständliche Dienstverhältnis des Abgabepflichtigen mit seinem Sohn auch nach der schriftlichen Aussage des Sohnes des Beschwerdeführers unverändert nicht die Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfülle und verwies dazu auf ihr bisheriges Vorbringen im Verfahren.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

A) Betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2011

Am 12.12.2012 wurden die Erklärungen für 2011 (elektronisch) eingebracht. In den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2011 war ein Lohnaufwand für alle Angestellten erfasst. Aus der unter der Kennzahl 9120 erfassten Summe ist nicht erkennbar, dass in dieser auch ein Lohnaufwand für den Sohn des Beschwerdeführers enthalten ist. Am 22.1.2013 wurde der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2011 erlassen.

Erst im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 15.10.2013 auf den (auch das Jahr 2011 betreffenden) behördlichen Vorhalt vom 10.9.2013 kam für die belangte Behörde der Umstand hervor, dass auch in der Gewinnermittlung des Jahres 2011 ein Teil des geltend gemachten Lohnaufwands auf den Sohn des Beschwerdeführers entfiel.

Die seitens des Beschwerdeführers im Verfahren behauptete Offenlegung ebendieses Umstandes, konkret in Form eines an die belangte Behörde gerichteten Schreibens vom 1.12.2012, konnte nicht nachgewiesen werden und kann daher seitens des Gerichts nicht als erwiesen festgestellt werden.

B) Betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013

Für die streitgegenständlichen Tätigkeiten bezahlte der Beschwerdeführer in den Streitjahren die folgenden Beträge an seinen Sohn:

Im Jahr 2011: 8.623,78 €, im Jahr 2012: 8.869,04 € und im Jahr 2013: 4.554,05 €

Am 30.6.2013 erfolgte die Betriebsaufgabe durch den Beschwerdeführer.

Bei dem Beschäftigungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Sohn handelt es sich um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen, der dem Fremdvergleich nicht standhält.

2. Beweiswürdigung

A) Betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2011

Die obigen Feststellungen betreffend das Veranlagungsjahr 2011 sind allesamt den Akten entnehmbar. Hinsichtlich des mitsamt der Beschwerde übermittelten Offenlegungsschreiben vom 1.12.2012, welches keine Unterschrift der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers und lediglich einen Stempelaufdruck „KOPIE“, ansonsten keine Stempel oder sonstigen Bestätigungsvermerke aufweist, stellte die belangte Behörde im Zuge ihrer Beschwerdeentscheidung, welcher Vorhaltscharakter zukommt (vgl bereits *Stoll*, BAO-Kommentar, 2713 samt Judikaturnachweisen und zB VwGH 16.10.2014, [Ra 2014/16/0026](#)), fest, dass ein solches Schreiben nicht im Steuerakt aufliege und daher nicht bei der belangten Behörde eingegangen sei. Das Wort „Einschreiben“ oberhalb des Adressfeldes deutet nicht auf eine persönliche Überreichung des Schreibens oder Übermittlung per Fax hin. Derartiges wurde auch vom Beschwerdeführer weder behauptet, noch durch entsprechende Empfangsbestätigungen glaubhaft gemacht. Auch sonst wurde im Zuge des Vorlageantrages nicht der Versuch unternommen, den entsprechenden Feststellungen der Beschwerdeentscheidung durch entsprechende Beweismittel entgegenzutreten, sondern vielmehr ausdrücklich eingeräumt, dass der Nachweis der Offenlegung für das Veranlagungsjahr 2011 nicht erbracht werden könne. Da die diesbezügliche Behauptungs- und Beweislast des Einlangens von Schriftstücken jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 15.2.2006, [2002/13/0165](#); VwGH 1.3.2007, [2005/15/0137](#); VwGH 6.7.2011, [2008/13/0149](#); und VwGH 25.1.2012, [2009/13/0001](#)) beim Beschwerdeführer gelegen wäre, durfte das Gericht gemäß § 167 Abs 2 BAO zu der obigen Sachverhaltsfeststellung gelangen.

B) Betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013

Dass die obig festgestellten Zahlungen tatsächlich vom Beschwerdeführer an den Sohn geflossen sind, wurde auch von der belangten Behörde weder dem Grunde noch der Höhe nach bestritten und finden sich keine gegenteiligen behördlichen Ermittlungsergebnisse in den Akten.

Das Datum der Betriebsaufgabe zum 30.6.2013 ist aktenkundig und wurde dem diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers in seinem Schreiben vom 8.9.2020 auch seitens der belangten Behörde nicht widersprochen.

Die in der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes maßgeblichen Anforderungen an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen haben ihre zentrale Bedeutung im Bereich der Beweiswürdigung (vgl für viele VwGH 4.6.1992, [91/13/0196](#)). Vor diesem Hintergrund führten die folgenden Erwägungen zu der obigen Feststellung, dass das

Beschäftigungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn nicht die maßgeblichen Anforderungen für eine Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllt.

Zur Anforderung einer nach außen ausreichend in Erscheinung tretenden Vereinbarung (Publizitätswirkung):

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (*Ruppe*, Familienverträge², 115, 119). Wenngleich – worauf die beschwerdeführende Partei mehrfach hinweist – die Schriftform des Vertrags zwar nicht unbedingt erforderlich sein mag, so kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere kann das Fehlen schriftlicher Verträge als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden (vgl. *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 161, mwN). Liegt – wie im vorliegenden Beschwerdefall – keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH 1.7.1992, [90/13/0169](#); VwGH 8.9.1992, [87/14/0186](#); VwGH 22.9.1992, [88/14/0074](#); VwGH 1.7.2003, [97/13/0215](#); VwGH 17.12.2008, [2004/13/0056](#)), was im vorliegenden Verfahren, wie unten folgend dargelegt, nicht glaubhaft gemacht werden konnte. Soweit der Beschwerdeführer zum Kriterium der Publizität die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung ins Treffen führt, ist darauf hinzuweisen, dass – wie der Beschwerdeführer selbst anmerkt – diese Umstände lediglich eine Indizwirkung entfalten können (vgl. VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#)) und dass andererseits nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung im Rahmen der Beweiswürdigung davon ausgegangen werden darf, dass die Beteiligten gerade bei mutmaßlich „vorgetäuschten“ Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (vgl. VwGH 17.9.1996, [92/14/0161](#)).

Zur Anforderung eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts der Vereinbarung:

Das Kriterium bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (*Ruppe*, Familienverträge², 119) und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77), wobei bereits unbestimmte vertragliche Regelungen gegen einen klaren Vertragsinhalt sprechen (vgl. VwGH 22.2.1992, [88/14/0074](#)).

Seitens der belangten Behörde wurden im Verfahren dem Beschwerdeführer mehrfach, zuletzt im Zuge der Beschwerdeentscheidung und den Ausführungen im Vorlagebericht, denen beiden Vorhaltscharakter zukommt, die inhaltlichen Bedenken zu der strittigen

Leistungsvereinbarung mit seinem Sohn mitgeteilt. Die dabei aufgezeigten inneren Widersprüche (zB die Unmöglichkeit der vorgebrachten Übernahme einer Urlaubs- und Krankenstandsvertretung am ordinationsfreien Tag oder die Unmöglichkeit der vorgebrachten Erkennbarkeit des Dienstverhältnisses durch dritte Personen bei Arbeitszeiten außerhalb der Ordinationszeiten) und sonstige Unschlüssigkeiten (zB die zweifelhafte Übereinstimmung der im Zuge der Betriebsprüfung 2008-2010 vorgelegten Tätigkeitsbeschreibung mit den nunmehr im Verfahren vorgebrachten tatsächlich ausgeführten Tätigkeiten, die nicht durchführbare Plausibilitätskontrolle betreffend Arbeitszeiten und verrichteter Tätigkeiten aufgrund der ausschließlich für den „Gleitzeitanteil“ und zudem erst ab Juli 2012 geführten Arbeitsaufzeichnungen oder das Fehlen von Regelungen betreffend Mehrarbeit) konnten im Verfahren vom Beschwerdeführer nicht bzw nicht in dem im gegebenen Zusammenhang geforderten Ausmaß aufgeklärt werden.

Wenngleich nämlich den im Zuge des Verfahrens getätigten Vorbringen des Beschwerdeführers sowie den Auskünften seines Sohnes (von den oben erwähnten beispielhaften Ausnahmen abgesehen) durchaus zugestanden wird, nicht gänzlich Unplausibles oder Unmögliches zu behaupten, so kann eine „im Zweifel“ angenommene Erfüllung der gegenständlichen Anforderungen schon deshalb nicht in Betracht kommen, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gerade das Vorliegen eines jeden Zweifel ausschließenden Inhalts der Vereinbarung erforderlich ist (vgl zB VwGH 11.11.2008, [2006/13/0046](#)).

Zur Anforderung einer zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossenen Vereinbarung (Fremdvergleich):

Maßgeblich ist die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“ (vgl VwGH 21.3.1996, [95/15/0092](#)). 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 (vgl VwGH 1.12.1992, [92/14/0149](#), 0151). 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 (vgl VwGH 13.12.1988, [85/13/0041](#)). In beider Hinsicht muss der belangten Behörde gefolgt werden, wenn diese zu Recht annimmt, dass die Führung von lückenlosen, somit sowohl die Gleit-, als auch die Kernarbeitszeit umfassenden Aufzeichnungen zur nachprüfenden Kontrolle der geleisteten einzelnen Tätigkeiten in Verbindung mit den dafür jeweils aufgewendeten Arbeitszeiten zu den Grundbedingungen einer fremdüblichen synallagmatischen Leistungsvereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zählt (vgl auch VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#)). Dabei ist die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Überwachung der

arbeitszeitrechtlichen Vorschriften (vgl. [§ 26 AZG](#) sowie grundlegend EuGH 14.5.2019, [C-55/18](#), Deutsche Bank) von dem hier vorzunehmenden Fremdvergleich von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu unterscheiden, bei dem vielmehr die konkrete privatrechtliche Ausgestaltung der gegenseitigen Rechte und Pflichten von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen solchen zwischen fremden Dritten unter Annahme des diesfalls bestehenden natürlichen Interessengegensatzes gegenüberzustellen ist (VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#), mwN). Vor diesem Hintergrund kann in der Beweiswürdigung der belangten Behörde, wonach die konkrete Ausgestaltung der gegenständlichen Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn einem Fremdvergleich nicht standhält, keine Unschlüssigkeit erkannt werden.

Der im Verfahren mehrfach vorgebrachten Notwendigkeit der Leistung des Sohnes für den Betrieb des Beschwerdeführers und dem alternativen Erfordernis einer Beauftragung von (fremden) Professionisten, kommt dabei für die Gesamtbeurteilung der Plausibilität der strittigen Vereinbarung und deren fremdüblichen Ausgestaltung keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. VwGH 17.5.1989, [88/13/0038](#); VwGH 19.5.1993, [91/13/0045](#)).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht in Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A) Betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2011

Gemäß [§ 303 Abs 1 lit b BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel 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.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß [§ 279 Abs 1 BAO](#) zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des

Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl für viele zB VwGH 13.9.2018, [Ro 2016/15/0012](#), mwN).

Tatsachen iSd [§ 303 BAO](#) sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (zB VwGH 26.2.2013, [2010/15/0064](#)).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 29.7.2010, [2006/15/0006](#); VwGH 31.5.2011, [2009/15/0135](#); VwGH 19.9.2013, [2011/15/0157](#)) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im 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 hätte gelangen können.

Da nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen die Tatsache, dass bei dem im Zuge der Gewinnermittlung für das Jahr 2011 zum Abzug gebrachten Personalaufwand auch Zahlungen an den Sohn des Beschwerdeführers enthalten waren, für die belangte Behörde erst nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2011 bekannt geworden ist, kann in der beschwerdegegenständlichen, gemäß [§ 303 Abs 1 lit b BAO](#) amtswegig verfügten Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2011 keine Rechtswidrigkeit erkannt werden, zumal keine Ermessensrüge seitens des Beschwerdeführers erhoben wurde.

Soweit der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag ausführt, dass „*zwar der Nachweis der Offenlegung für das Veranlagungsjahr 2011 unsererseits nicht erbracht werden kann, das Dienstverhältnis aber dennoch nach oben angeführten Kriterien zu beurteilen wäre und daher wie die anderen Dienstverhältnisse auch als Betriebsausgabe abzugsfähig ist*“ und dies der neu hervorgekommenen Tatsache die Eignung der Herbeiführung einer Spruchänderung des Einkommensteuerbescheides 2011 absprechen soll, ist auf die nachstehenden rechtlichen Ausführungen zu verweisen.

B) Betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013

Gemäß § 4 Abs 4 EStG gelten als Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Demgegenüber dürfen nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden (vgl für viele VwGH 4.6.1992, [91/13/0196](#)).

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie – kumulativ – nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und schließlich zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen auch abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich, vgl zB VwGH 24.02.1999, [96/13/0201](#); VwGH 29.11.2000, [95/13/0004](#); VwGH 24.06.2009, [2009/15/0104](#) und VwGH 28.5.2015, [2013/15/0135](#), mwN), wobei nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen müssen (vgl VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#), mwN).

In seinem Erkenntnis vom 11.5.2005, 2001/13/0209, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

„Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen wie im Beschwerdefall Familienmitglieder im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand u.dgl. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete ‚Gegenleistung‘ stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss“.

Das Beschäftigungsverhältnis, welches vom Beschwerdeführer mit dessen Sohn eingegangen wurde, hielt nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen in einer Gesamtbetrachtung aller

maßgeblichen Umstände dem Fremdvergleich nicht stand. Da somit die von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen im Beschwerdezeitraum nicht im geforderten Maße erfüllt wurden, kommen die vom Beschwerdeführer an seinen Sohn geleisteten Zahlungen nicht als Betriebsausgaben iSd § 4 EStG für die Jahre 2011 bis 2013 in Betracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 24.02.1999, 96/13/0201, VwGH 29.11.2000, 95/13/0004, VwGH 24.06.2009, 2009/15/0104; VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028).

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. November 2020