

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerde-sache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hofer Papistock Wirtschaftstreuhand- Steuerberatung OG, Norbert-Brüll-Straße 24, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 15. Februar 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 22. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer 2010 bis Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Das Finanzamt (kurz: FA) nahm bei dem als Ziviltechniker tätigen Beschwerdeführer (kurz: Bf) über den Zeitraum 2010 bis 2014 eine **Betriebsprüfung** (kurz: BP) vor und stellte dazu im Bericht vom 05.12.2016 ua Folgendes fest:

Tz 1 Dienstverhältnis – So und To

Sachverhaltsdarstellung:

Der unternehmerische Tätigkeitsbereich des Bf umfasse den Bereich des Ziviltechnikers sowie des gerichtlich beeideten Sachverständigen für Maschinenanlagenbau und KFZ-Gutachten. Sowohl der Sohn S, geb am 91, als auch die Tochter To, geboren am 94, seien in einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis im Unternehmen angemeldet bzw die Lohn- und Gehaltszahlungen als Betriebsausgaben zum Ansatz gebracht worden.

Das geringfügige Beschäftigungsverhältnis mit S sei am 01.08.2007 im Alter von 16 Jahren während der Schulausbildung begonnen worden. Im Jahr 2010/2011 habe der Sohn den Zivildienst absolviert bzw im Wintersemester 2011/2012 an der Montanuniversität in Leoben

mit dem Bachelorstudium Montanmaschinenbau begonnen und dieses am 08.09.2015 beendet. Im Jahr 2015/2016 habe der Sohn mit dem Masterstudium fortgesetzt. Die Wochenarbeitszeit sei mit 10 Stunden gemeldet worden. Die monatlichen Lohn- und Gehaltszahlungen in Höhe von 330,00 bis 350,00 Euro seien ausschließlich mittels Barzahlung erfolgt. Ein schriftlicher Dienstvertrag liege nicht vor.

Laut schriftlicher Stellungnahme vom 15.11.2015 würden die Arbeitstätigkeiten ua beinhalten: das Vorbereiten von Befundmappen für Kfz-Gutachten, Eingabe in Gutachtenliste, Erfassung, Druck und Vorlage Kfz-Gutachten, Eingabe allg. Gutachtenliste, Erfassung Befunde für allgemeine Gutachten und Rechnungslegung.

Anhand der vorgelegten Excel-Arbeits/Stundenaufzeichnungen für die Jahre 2010 bis 2011 habe festgestellt werden können, dass diese Arbeitstätigkeiten vom Sohn vorwiegend am Mittwoch/Samstag, Mittwoch/Freitag oder Donnerstag/Samstag ausgeübt worden seien. Auf Basis der Stundenaufzeichnungen seien diese Arbeitsleistungen offensichtlich auch im Zeitraum während der Absolvierung des Zivildienstes (01.09.2010 bis 31.05.2011) als auch an verschiedenen gesetzlichen Feiertagen (zB 06.01.2011 u 23.06.2011) durchgeführt worden. Mit Beginn des Studiums in Leoben ab Oktober 2011 seien diese Arbeitstätigkeiten für das restliche Jahr 2011 größtenteils nur mehr an Samstagen erbracht worden. Für die Jahre 2012 und 2014 seien während der Studienzeit die Tätigkeiten am Freitag/Samstag und während der Sommerferien auch wochentags ausgeführt worden. Betreffend das Jahr 2013 seien Lohnzettelmeldungen durch den Bf für den Zeitraum 01-07/2013 sowie 10-12/2013 erfolgt. Vom 29.07.2013 bis 06.09.2013 habe ein Vollbeschäftigungsverhältnis des Sohnes beim U in A bestanden. Für den Zeitraum 01.01. bis 10.07.2015 seien Lohnzettelmeldungen vom Bf übermittelt worden. Ab 13.07. bis 04.10.2015 hätten wiederum Vollbeschäftigungsverhältnisse bei den Unternehmen U1 und bei den U2 bestanden. Für den restlichen Zeitraum des Jahres 2015 seien keine Arbeitgebermeldungen erfolgt bzw seien offensichtlich auch keine Tätigkeiten für das Unternehmen des Bf mehr ausgeübt worden.

Das geringfügige Beschäftigungsverhältnis mit To sei am 02.12.2009 im Alter von 15 Jahren ebenfalls während der Schulausbildung begonnen worden. Die Wochenarbeitszeit sei mit 6 Stunden gemeldet worden. Die monatlichen Lohn- und Gehaltszahlungen in Höhe von ca 210,00 Euro seien ausschließlich mittels Barzahlungen erfolgt. Arbeits- bzw Stundenaufzeichnungen über die verrichteten Arbeitsleistungen sowie ein schriftlicher Dienstvertrag würden nicht vorliegen. Laut schriftlicher Stellungnahme vom 15.11.2016 würden die Arbeitstätigkeiten von To beinhalten: Ablage, Postbearbeitung (öffnen Kuverts, Bereitstellung in Postmappe), Kontenführung (holen Auszüge, Abgleichung der Bewegungen, Ablage), Vorbereitung Zahlungen (Rechnungsabgleich, Abzeichnung, Vorlage Überweisungsordner), allgemeine Büroarbeiten (Büromaterial, anlegen Ordner, Archiv). Bis Ende 2011 sei die unternehmerische Tätigkeit (Büroräumlichkeiten im Dachgeschoß) am gleichzeitig bestehenden Haupt- und Familienwohnsitz in Adr1, bzw ab dem Jahr 2012 in den angemieteten Büroräumlichkeiten ausgeübt worden. Der Hauptwohnsitz der beiden Kinder habe sich im Prüfungszeitraum durchwegs in Adr1, befunden. Für beide Kinder sei bis August

2011 die Familienbeihilfe vom Bf bezogen worden. Ab September 2011 werde die Familienbeihilfe an die geschiedene Ehegattin ausbezahlt. Die Ehegattin sei bis 15.07.2011 Dienstnehmerin (Teilbeschäftigung) beim Unternehmen des Bf gewesen. Sie sei für die Buchhaltung und Verwaltungstätigkeiten zuständig gewesen und habe ein monatliches Bruttogehalt von ca 1.080,00 Euro bezogen. Ab April 2011 würden die Buchhaltungstätigkeiten in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses von der Lebensgefährtin ausgeübt werden.

Im Zuge der Schlussbesprechung sei vom Bf noch dargelegt worden, dass die von den Kindern ausgeübten Tätigkeiten unerlässliche Verwaltungstätigkeiten und Arbeitsleistungen für das Unternehmen darstellen würden und somit der betriebliche Zusammenhang gegeben sei. Darüber hinaus und klarstellend sei festgehalten worden, dass es sich bei den beschriebenen Arbeitsbereichen beider Kinder ausschließlich um Büro- bzw Verwaltungstätigkeiten handle. Die ausschließliche und maßgebliche Arbeitsleistung im Bereich als Ziviltechniker und gerichtlich beeideter Sachverständiger für Maschinenanlagenbau und die Erstellung von Kfz-Gutachten sei grundsätzlich nur vom Bf erbracht worden.

Rechtliche Würdigung (unter Hinweis auf die Angehörigenjudikatur):

Es bestünden dem Grunde nach erhebliche Zweifel an der Ernsthaftigkeit bzw am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten vertraglichen Gestaltung. Auch wenn schriftliche Vereinbarungen (Dienstverträge) nicht unbedingt erforderlich seien, um den Publizitätsfaktor zu erfüllen, könne das Fehlen eines schriftlichen Vertrages im Rahmen der freien Beweiswürdigung als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden. Durch die sehr allgemein beschriebenen Tätigkeitsbereiche der Kinder ließen sich auch nicht die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixieren. Es könne daher eher davon ausgegangen werden, dass neben der laufenden Buchhaltung anfallende Büro- bzw Verwaltungstätigkeiten – wenn überhaupt oder nur in einem sehr eingeschränkten Umfang bzw als gelegentliche und einfachste Hilfstätigkeiten – von den Kindern erledigt worden seien. Anhand der vorgelegten Excel-Arbeits/Stundenaufzeichnungen von S könne nicht nachvollzogen werden, welche Arbeitsleistungen erbracht bzw an welchem Ort diese Tätigkeiten ausgeübt worden seien. Der Umstand, dass auch an Feiertagen, während des Zivildienstes oder während der Studienzeit (vorwiegend am Freitag/Samstag) diese Arbeitstätigkeiten verrichtet würden, widerspreche einem echt gewollten und fremdüblichen Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs 1 iVm § 47 Abs 2 EStG 1988. eine tatsächliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie eine Weisungsunterworfenheit könne nicht erkannt werden. Im laufenden Prüfungsverfahren hätten keine Nachweise erbracht werden können, die auf tatsächlich erbrachte Dienstleistungen der Kinder schließen lassen könnten. Nach Ansicht des FA handle es sich bei den vorgelegten Excel-Arbeits/Stundenaufzeichnungen vielmehr um im Nachhinein erstellte Unterlagen, mit denen versucht werde die monatlichen Arbeitsstunden von S darzustellen. Von To würden jegliche Arbeitsaufzeichnungen fehlen. Für die Jahre 2010 und 2011 wären somit So

und To gleichzeitig mit diesen allgemeinen Büro- und Verwaltungstätigkeiten betraut gewesen. Darüber hinaus hätten noch weitere Dienstverhältnisse mit der geschiedenen Ehegattin sowie mit der Lebensgefährtin bestanden. Auch in Anbetracht des Umstandes, dass während der von S in anderen Unternehmen ausgeübten Vollzeitbeschäftigungen kein aufrechtes Dienstverhältnis beim Bf bestanden habe oder während der Studienzeit diese Tätigkeiten sich auf die Freitage/Samstage konzentriert hätten, könne von einer unerlässlichen Verwaltungstätigkeit und Arbeitsleistung für das Unternehmen nicht ausgegangen werden. Unter Berücksichtigung des vorliegenden Sachverhaltes bzw in einer Gesamtbetrachtung könne daraus folgend abgeleitet werden, dass es unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit auszuschließen sei, dass derartige Verwaltungstätigkeiten bzw einfachsten Hilfstätigkeiten von fremden dritten Personen in dieser vorliegenden Form und der Höhe nach vom Bf in dieser Weise entsprechend vergütet würden. Diese dem Grunde und der Höhe nach unüblichen Gehaltszahlungen bzw bezeichneten Dienstverhältnisse seien auf das familienhafte Naheverhältnis zwischen dem Bf und seinen Kindern zurückzuführen und würden in keiner Weise einem Fremdvergleich standhalten. Dementsprechend seien diese Aufwendungen auf Grund des fehlenden betrieblichen Ausflusses bzw Zusammenhanges unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 EStG 1988 zu subsumieren.

Text	2010	2011	2012	2013	2014
S – Gehalt	4.620,00	4.620,00	4.620,00	3.765,16	4.900
S – DB, DZ	481,88	382,88	0,00	0,00	0,00
Hinzurechnung lt. BP	5.101,88	5.002,88	4.620,00	3.765,16	4.900,00

Tz 4 sonstige Kosten

Bei den sonstigen Kosten seien Ausgaben für die Volkshochschule (Chorgesang- klassisches Volkslied), Gaisbergrennen (SRC – Salzburger Rallye Club), Schuhe, Pool, Sommersingkurse Jost sowie diverse Strafen geltend gemacht worden. Diese Aufwendungen seien der privaten Lebensführung bzw dem Abzugsverbot im Sinne des § 20 EStG 1988 zuzuordnen.

Text	2010	2011	2012	2013	2014
Aufwand Jost Singkurs lt. Erkl.	70,00	20,00	70,00	245,00	450,00
Aufwand VHS Chorges. lt. Erkl.	172,00	172,00	87,00	87,00	0,00
Aufwand SRC-Gaisbergrennen lt. Erkl.	0,00	1.790,00	1.890,00	1.980,00	2.090,00
Aufwand SRC-Rallye Salz & Öl lt. Erkl.	0,00	760,00	750,00	790,00	790,00
Aufwand Schuhe Braun, Pool lt. Erkl.	110,62	0,00	68,54	0,00	0,00

Aufwand Strafen lt. Erkl.	100,00	155,00	53,00	0,00	0,00
Gesamtsumme	452,62	2.897,00	2.918,54	3.102,00	3.330,00
Aufwand laut Betriebsprüfung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Tz 8 Büroräumlichkeiten, Adr1

Die Liegenschaft in Adr1, sei mit Kaufvertrag vom 96 erworben worden und befinde sich seitdem im Alleineigentum des Bf. Bis Dezember 2011 sei der Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Bf im Dachgeschoß dieses Hauses gewesen. Seit Jänner 2012 habe der Bf im Haus seiner Lebensgefährtin in Adr2 einen Büroraum um monatlich Euro 500,00 angemietet. An dieser Adresse befinde sich seitdem auch der private Wohnsitz des Bf. Das Haus in Adr1, bewohne die geschiedene Ehegattin sowie deren X Kinder.

Die Feststellungen der BP führten zur **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2010 bis 2014** und es ergingen am 22.12.2016 **neue Sachbescheide**.

Gegen die am 22.12.2016 neu festgesetzten Einkommenssteuerbescheide 2010 bis 2014 erhob der ausgewiesene Vertreter des Bf – nach genehmigten Fristverlängerungsantrag vom 19.01.2017 – mit Schreiben vom 15.02.2017 fristgerecht **Beschwerde**:

Die Tätigkeit des Bf als Ziviltechniker für Maschinenbau gliedere sich in die Beratung in technischen Belangen, die Prüfung von maschinellen Anlagen und Betriebsanlagen nach geltenden Vorschriften und die Erstellung von Gutachten für Gerichte, Firmen, Privaten (im Themenkreis, Maschinen, Sicherheit, Fahrzeuge, Wertermittlung...).

Ca. 60% Arbeitszeit werde bei Kunden für die Befundaufnahme, Messungen und Besprechungen, die restliche Zeit im Büro für Gutachtenausfertigungen, Rechnungslegung, Informationsbeschaffung aufgewendet.

Der Sohn des Bf sei als fixer Bestandteil im Unternehmen seit 2007 tätig. Die fachliche Qualifikation, die zur Bewältigung folgender Aufgaben unabdingbar sei, habe er sich im Rahmen seines Maschinenbau-Studiums an der Montanuniversität in Leoben angeeignet: Kfz-Gutachten:

- Vorbereiten Befundmappen für Kfz-Gutachten (Formulare etc)
- technische Unterstützung bei Befundaufnahmen, Messungen, Fotodokumentation...
- Eingabe in Gutachtenliste (Anlage Ordner in EDV, Einspielen Fotos ...)
- Erfassung, Druck und Vorlage Kfz-Gutachten (nach fixem Schema in speziellem Gutachtensprogramm)
- Ergänzung fehlender Teilegutachten (Suche nach passendem TÜV-Papieren in eigener Dokumentation, in Kfz-EDV, in anderen Quellen wie Internet, Homepages, Technikforen...)
- Ergänzung der Datenbasis im Gutachtenprogramm
- Beurteilung zulässiger Änderungen aufgrund Befundaufnahme und Herstellerangaben.

Wiederkehrende Prüfungen:

- Eingabe allg. Gutachtenliste
- technische Unterstützung bei Befundaufnahmen, Messungen, Fotodokumentation...
- Erfassung Befunde für allgemeine Gutachten
- Rechnungslegung aufgrund Daten über Aufwand, Spesen, Preisliste.

Nach auswärtiger Befundaufnahme durch den Bf (und fallweise seinen Sohn) lege er die Unterlagen im Büro bereit. Im Anschluss daran würden diese von seinem Sohn bearbeitet werden. Die wöchentliche Normalarbeitszeit betrage 10 Stunden. Diese würden von Freitag bis Montag absolviert werden, da sich der Sohn unter der Woche aufgrund seines Studiums in Leoben befände.

Die vom VwGH erarbeiteten Kriterien für die Anerkennung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wurden gemäß vorliegendem Dienstvertrag vom 01.08.2007 wie folgt erfüllt:

Ad 1. Die Vereinbarung komme nach außen ausreichend zum Ausdruck, da für das gesamte Verhältnis ein gültiger Dienstvertrag bestehe, der in seiner Ausgestaltung auch mit Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Ad 2. Wie im Dienstvertrag ersichtlich, sei das Erfordernis eines Inhalts, der eindeutig, klar und über jeden Zweifel erhaben sei, gegeben. Insbesondere werde damit im Hinblick auf Beginn des Dienstverhältnisses, konkrete Arbeitszeiten (diese fänden während der unfreien Zeit sowie wöchentlich von Freitag bis Montag statt), Lohnhöhe, Art der zu erbringenden Leistungen, Urlaubsregelung und anzuwendender Kollektivvertrag (Ziviltechniker) entsprochen. Weiters seien detaillierte Stundenaufzeichnung vollständig während des gesamten Zeitraums des bestehenden Dienstverhältnisses vorhanden.

Ad 3. Dieser Dienstvertrag halte auch einem Fremdvergleich stand, da Vertragsbestandteile wie Arbeitszeit von 10h pro Woche und Gehalt iHv. € 320,- pro Monat auch von Familienfremden mit gleichem Ausbildungsniveau akzeptiert würden.

Das vom FA vorgebrachte Argument, die Gehaltszahlungen seien als „verdeckte Unterhaltszahlungen“ zu sehen, gehe schon deshalb ins Leere, da der Bf den gesetzlichen Unterhalt ohnehin und zusätzlich leiste. Das bedeute, sämtliche Leistungen, die dem Sohn vergütet würden, bestünden auf einer Leistungsbeziehung zwischen dem Bf und seinem Sohn. Das FA stelle des Weiteren in ihrer Begründung für die Versagung des betrieblichen Charakters der Lohnausgaben auf die räumliche Entfernung von Leoben nach Salzburg und die ungewöhnlichen Arbeitszeiten, hauptsächlich Freitag und Samstag ab; die Uni - freien Zeiten hätten als Dienstvertrag anerkannt werden können. Dem sei entschieden entgegenzuhalten, dass die Gewährung von Sondervereinbarungen für fähiges Personal kein ausschließliches Phänomen von Dienstverhältnissen zwischen nahen Verwandten darstelle. Ebenso sei festzuhalten, dass auch Dienstverhältnisse außerhalb des Familienverbandes abgeschlossen würden, bei denen sich die Normalarbeitszeit aufgrund eines auswertigen Studiums nicht auf die Arbeitstage Montag bis Freitag beschränken könne.

Gemäß der Niederschrift der abgabenrechtlichen Prüfung seien Ausgaben betreffend SRC Veranstaltungen Gaisbergrennen und Salz & Öl Rallye unter Ausgaben der privaten Lebensführung zu subsumieren. Offenbar vertrete das FA die Ansicht, hier überwiege der Unterhaltungscharakter bzw. Repräsentation. Dieser Ansicht sei keinesfalls zuzustimmen. Vielmehr sei die Entscheidung an diversen ausgewählten regionalen Veranstaltungen teilzunehmen, bei der Oldtimer zur Schau gestellt und sich deren Fahrer im sportlichen Wettkampf messen würden, Ausfluss des Marketingkonzeptes bzw. der Strategie zur Kundenakquise. Der Bf erziele vermehrt Umsätze im Bereich Gutachten zu Oldtimer Fahrzeugen. Es sei daher durchaus verständlich, dass der Bf Veranstaltungen als aktiver Teilnehmer aufsuche, da dies durch Aufscheinen in der Startliste sowie durch intensiven Kontakt mit dem restlichen Starterfeld eine hohe Publizitätswirkung bzw. direkten Zugang zu potentiellen Kunden mit sich bringe. Gleichmaßen habe der Bf festgestellt, dass Einschaltungen in Printmedien nicht zielgerichtet und so gesehen zu teuer bzw. ineffizient seien. Für gleiche Werbewirksamkeit sei bei Printmedien mit einem Vielfachen an Kosten zu rechnen. Etliche Ausgangsrechnungen (die der Abgabenbehörde im Rahmen der Außenprüfung bereits vorgelegt worden seien), die auf Kundenbeziehungen verwiesen, die durch Kontakte über derartige Veranstaltungen, entstanden seien, belegten diese Tatsachen. Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2016, Ra 2015/15/0010, seien Betriebsausgaben nicht nur Ausgaben, die im Betrieb unvermeidbar wären, sondern alle durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen. Fortführend habe der VwGH festgestellt, dass sich die Teilnahme an erlebnisorientierten Veranstaltungen als wirksamste Methoden herausgestellt habe, um relevante Zielgruppen effektiv zu erreichen. Folglich sei zumindest von einem erheblichen Überwiegen der betrieblichen Veranlassung für diese Aufwendungen auszugehen.

In der **Beschwerdevorentscheidung** (kurz: BVE) vom 06.04.2018 wies das FA die eingegangene Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass aufgrund des vom FA ermittelten Sachverhaltes schon dem Grunde nach erhebliche Zweifel an der Ernsthaftigkeit bzw. am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten vertraglichen Gestaltung des Bf mit seinem Sohn bestünden. Darüber hinaus handle es sich bei den beschwerdegegenständlichen Ausgaben für die Oldtimerrallys, SRC-Gaisbergrennen und SRC-Rallye Salz & Öl, um reine Anmeldegebühren, die als Aufwendungen der privaten Lebensführung unter das Abzugsverbot iSd. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren seien.

Hinsichtlich des nichtanerkannten Dienstverhältnisses wurde in der BVE ergänzend zur (nochmals wiedergegebenen) Sachverhaltsdarstellung im BP-Bericht vom 05.12.2016 festgehalten, ein schriftlicher Dienstvertrag sei während der Durchführung der BP nicht vorgelegen, sondern erst im Zuge der Beschwerde vom 15.02.2017 dem FA vorgelegt worden. Die Nichtanerkennung der Lohn- und Gehaltszahlungen an die Tochter für die Prüfungsjahre 2010 und 2011 ist zwar nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens, im Zusammenhang mit dem Beschwerdeverfahren hinsichtlich der Nichtanerkennung der Lohn- und Gehaltszahlungen an den Sohn wurde aber im Zuge einer Gesamtbetrachtung der vorliegende Sachverhalt in der

BVE kurz dargestellt und erläutert: Zusätzlich zu den Lohn- und Gehaltszahlungen an den Sohn S habe auch ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis mit der Tochter To bestanden. Die Tochter habe bis Juni 2013 das Privatgymnasium der Ursulinen in Salzburg besucht und studiere seit dem WS 2013 an der Humanmedizin in Wien. Nach (gekürzter) Wiedergabe der Sachverhaltsdarstellung im BP-Bericht vom 05.12.2016 wurde auf das Abzugsverbot im Sinne des § 20 Abs 1 EStG 1988 hingewiesen.

Es erfolgte des Weiteren auch eine Wiedergabe der Sachverhaltsdarstellung im BP-Bericht vom 05.12.2016 betreffend Hauptwohnsitz, Sitz des Unternehmens sowie der Beschäftigung der geschiedenen Ehegattin und der Lebensgefährtin.

Nach einer Kurzdarstellung des in der Beschwerdeschrift dargelegten Sachverhaltes wurde in der BVE noch Folgendes festgehalten:

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens sei der Sohn, die geschiedene Ehegattin, und die Lebensgefährtin als Auskunftsperson im Sinne des § 91 Abs 1 BAO iVm § 143 BAO von der Behörde vorgeladen worden, um den Umfang des Tätigkeitsbereiches des Sohnes näher zu ermitteln bzw zu präzisieren. Dies hätte in Form einer aufzunehmenden Niederschrift erfolgen sollen. Sämtliche Personen hätten von ihrem Verweigerungs- bzw Entschlagungsrecht zur Aussage als Angehörige im Sinne des § 25 BAO iVm § 171 Abs 1 BAO Gebrauch gemacht.

In der rechtlichen Würdigung der BVE führte das FA hinsichtlich des Vertragsverhältnis zwischen dem Bf und seinem Sohn aus, dass zwar eine schriftliche Vereinbarung nicht unbedingt erforderlich sei, um den Publizitätsfaktor zu erfüllen, doch könne das Fehlen eines schriftlichen Vertrages im Rahmen der freien Beweiswürdigung als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens sei nun ein Dienstvertrag, datiert mit 01.08.2007, nachgereicht worden. Darin werde die Beschäftigung des Bf als Bürohilfe für zwei Tage wöchentlich mit 10 Stunden pro Woche bei einem Bruttogehalt von EUR. 320,00 monatlich und einem Urlaubsanspruch von 10 Tagen angeführt. Die Entlohnung erfolge gemäß dem Kollektivvertrag für Ziviltechniker. Entgegen der Behauptung des Bf handle es sich nach Ansicht des FA jedenfalls um keine eindeutige klar und über jeden Zweifel erhabene Vereinbarung. Vielmehr handle es sich um eine sehr allgemein gehaltene schriftliche Vereinbarung, die zu jedem Zeitpunkt hätte erstellt werden können. Warum diese Vereinbarung bzw. Dienstvertrag erst im Zuge der Beschwerde beigebracht und vorgelegt worden sei, entziehe sich der Kenntnis des FA und habe seitens des Bf bisher nicht plausibel erklärt und begründet werden können. Wesentlich sei jedoch nicht, ob ein schriftlicher Dienstvertrag vorliege, sondern als wesentliche Tatbestandsvoraussetzung sei der wahre wirtschaftliche Gehalt einer mündlichen oder schriftlichen Vereinbarung maßgeblich, um letztendlich die Beurteilung vornehmen zu können, ob ein fremdübliches Dienstverhältnis vorliege oder nicht.

Durch den sehr allgemein beschriebenen Tätigkeitsbereich (zB Bürohilfe) des Sohnes ließen sich auch nicht die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixieren. Im gegenständlichen Fall könne eher davon ausgegangen werden, dass neben der laufenden

Buchhaltung (Buchhaltungstätigkeiten seien bis zur Scheidung von der Ehefrau des Bf und danach von der Lebensgefährtin des Bf erbracht worden) anfallende Büro- bzw. Verwaltungstätigkeiten - wenn überhaupt oder nur in einem sehr eingeschränkten Umfang bzw. als gelegentliche und einfachste Hilfstätigkeiten - vom Sohn des Bf (als auch der Tochter) erledigt worden seien. Anhand der vorgelegten Excel-Arbeits/Stundenaufzeichnungen könne nicht nachvollzogen werden, welche Arbeitsleistungen der Sohn tatsächlich erbracht habe bzw. an welchem Ort, diese Tätigkeiten ausgeübt worden seien. Der Umstand, dass auch an Feiertagen, während des Zivildienstes oder während der Studienzeit (vorwiegend am Freitag/Samstag) diese Arbeitstätigkeiten verrichtet worden seien, widerspreche einem echt gewollten und fremdüblichen Dienstverhältnis iSd. § 25 (1) iVm. § 47 (2) EStG 1988. Von einer tatsächlichen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie einer damit einhergehenden Weisungsgebundenheit des Arbeitnehmers, könne im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden.

Weder im abgeschlossenen BP-Verfahren noch im Beschwerdeverfahren seien konkrete Nachweise erbracht worden, die auf tatsächlich erbrachte Dienstleistungen des Sohnes schließen lassen könnten oder die für die Behörde in irgendeiner Form schlüssig nachvollziehbar gewesen seien. Sowohl im BP-Verfahren als auch im Beschwerdeverfahren seien nur allgemeine Tätigkeitsbereiche angeführt und beschrieben worden, jedoch keine konkreten Hinweise auf allenfalls tatsächlich erbrachte Dienstleistungen des Sohnes. In diesem Zusammenhang sei anzuführen, dass offensichtlich bereits 4 Jahre vor Beginn des Studiums (Beginn September/Oktober 2011) das Dienstverhältnis begründet worden sei. Eine Aneignung einer fachlichen unabdingbaren Qualifikation im Zuge des Maschinenbaustudiums in Leoben - wie es in der Beschwerde angeführt werde - könne nach Ansicht der Behörde jedenfalls ausgeschlossen werden. Nach Ansicht des FA handle es sich bei den vorgelegten Excel-Arbeits/Stundenaufzeichnungen vielmehr um im Nachhinein erstellte Unterlagen, in denen versucht werde, die monatlichen Arbeitsstunden des Sohnes darzustellen, um den Betriebsausgabenabzug rechtfertigen zu können. Für die Jahre 2010 und 2011 seien der Sohn und die Tochter des Bf gleichzeitig mit diesen allgemeinen Büro- und Verwaltungstätigkeiten in Form eines Dienstverhältnisses betraut gewesen. Auch in Anbetracht des Umstandes, dass während der vom Sohn in anderen Unternehmen ausgeübte Vollzeitbeschäftigungen kein aufrechtes Dienstverhältnis beim Unternehmen des Bf bestanden habe oder während der Studienzeit diese Tätigkeiten sich auf Freitag/Samstag konzentriert hätten, könne von einer unerlässlichen Verwaltungstätigkeit und Arbeitsleistung für das Unternehmen jedenfalls nicht ausgegangen werden.

Unter Berücksichtigung des vorliegenden Sachverhaltes bzw. in einer Gesamtbetrachtung könne daraus folgend abgeleitet werden, dass es unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit auszuschließen sei, dass derartige Verwaltungstätigkeiten bzw. einfachste Hilfstätigkeiten fremden dritten Personen in dieser vorliegenden Form, auch der Höhe nach, vom Unternehmen des Bf in dieser Weise entsprechend vergütet würden. Es erscheine als äußerst zweifelhaft, dass der Bf fremde dritte Personen – unter den gleichen Voraussetzungen und

Bedingungen – beschäftigen würde. Nach Ansicht des FA seien diese dem Grunde und der Höhe nach unüblichen Lohn- und Gehaltszahlungen bzw. seien die bezeichneten Dienstverhältnisse auf das familienhafte Naheverhältnis zwischen dem Bf und seinem Sohn zurückzuführen bzw. würden in keiner Weise einem Fremdvergleich standhalten. Dementsprechend seien diese Aufwendungen auf Grund des fehlenden betrieblichen Ausflusses und Zusammenhanges unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumieren.

Zu den Ausgaben betreffend SRC-Gaisbergrennen und SRC-Rallye Salz & Öl wurde in der BVE ergänzend zu der im BP-Bericht vom 05.12.2016 vorgenommenen Sachverhaltsdarstellung festgehalten, dass der Bf einen Porsche, Baujahr 1963, fahre und mit seiner Lebensgefährtin als Beifahrerin an den Oldtimerrallyes, SRC-Gaisbergrennen und SRC-Rallye Salz & Öl, teilnehme. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens habe festgestellt werden können, dass bezüglich der eingereichten Einkommensteuererklärungen 2015 und 2016 die gegenständlichen Aufwendungen für die SRC Gaisbergrennen sowie Rallye Salz & Öl im Zuge der Um- und Nachbuchungen ausgeschieden bzw insgesamt nicht mehr als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien.

In rechtlicher Hinsicht verwies das FA in der BVE zunächst auf § 4 (4) EStG 1988 und § 20 (1) Z 2 lit. a EStG 1988. Unter das Abzugsverbot iSd § 20 (1) Z 3 EStG 1988 würden grundsätzlich auch Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben fallen. Bei den beschwerdegegenständlichen Ausgaben für die Oldtimerrallyes, SRC-Gaisbergrennen und SRC-Rallye Salz & Öl handle es sich um reine Anmeldegebühren. Dem Bf seien keine zusätzlichen Kosten für Werbemaßnahmen, Tätigkeiten von Mitarbeitern usw. entstanden. Ein Firmenlogo für eine entsprechende Außenwirkung sowie eine Beteiligung an den Rennveranstaltungen durch das Einbringen seiner beruflichen Tätigkeit sei ebenfalls nicht vorgelegen. Es könne auch davon ausgegangen werden, dass es sich insgesamt um keinen gegenseitigen Leistungsaustausch bzw. entsprechenden Sponsorvertrag handle. Dass Kontakte mit anderen Teilnehmern der Oldtimerrallye zu Einnahmen führen würden, sei nicht auszuschließen, aber weder im abgeschlossenen BP-Verfahren noch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren direkt nachvollziehbar gewesen. Dabei sei jedoch zu beachten, dass Aufwendungen und Ausgaben, die ganz allgemein dazu dienten, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, bei künftigen Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Auftraggeber in Betracht gezogen zu werden, ebenfalls unter die nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 (1) EStG 1988 zu subsumieren seien. Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes könne davon ausgegangen werden, dass keine Leistungen erbracht worden seien, die in irgendeinem direkten Zusammenhang mit der Rennveranstaltung stünden. Im VwGH-Erkenntnis vom 23.11.2016, Ra 2015/15/0010, habe ein Einzelunternehmer, der Telekommunikationslösungen vertreibe, Ausgaben für die Beteiligung an Rennveranstaltungen mit Hobbyfahrern geltend gemacht. Durch gezielte Einladungen, persönliche intensive Kontakte sowie der Platzierung von Produkten sollten Neukunden

gewonnen werden. Der Unternehmer sei mit mehreren Teams aus Mitarbeitern an den Rennveranstaltungen beteiligt gewesen. Die vom Einzelunternehmer erbrachten Leistungen seien in unmittelbarem Zusammenhang gestanden mit den von einer professionellen Veranstaltungsagentur organisierten Veranstaltungen – wie Installierung eines Renninformationssystems, durch welches der Unternehmer ein von ihm angebotenes Telekommunikationssystem mit Spracherkennung vorstellen habe können; Werbematerialien wie Aufnäher, Sticker, Flyer und Truck mit dem Logo des Unternehmers; Ausstattung des Betreuungspersonals mit Sendern, Funk- und mobilen Systemgeräte sowie einer IT-Ausstattung. Unter dem Begriff Werbung müsse nach der Rechtsprechung des VwGH eine Produkt- und Leistungsinformation vorliegen, darunter sei eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung zu verstehen. Dementsprechend seien bei den Aufwendungen für die Teilnahme der Mitarbeiter sowie dessen Kunden und Lieferanten keine Kosten der privaten Lebensführung und somit keine private Veranlassung vorgelegen. Das gegenständliche und in der Beschwerdeschrift angeführte VwGH-Erkenntnis sei jedoch in keiner Weise auf den vorliegenden Sachverhalt des Beschwerdeverfahrens anwendbar bzw. vergleichbar. Der Tätigkeitsbereich des Bf belaufe sich auf technische (Über)Prüfungen von Kränen, Hebebühnen, Toren, Aufzügen, außerdem die Prüfung von Freizeitanlagen, Produktionsanlagen und Betriebsstätten, Änderungsgenehmigungen für PKW gemäß Kraftfahrzeuggesetz, CE-Kennzeichnung von Maschinen und er sei als Sicherheitskraft in Belangen der Arbeitssicherheit tätig. Außerdem erstelle er Gutachten bei Schadensfällen für Private, Unternehmen, Versicherungen und Gerichte. Es sei nicht nachvollziehbar, dass der Bf seine Kunden überwiegend oder beinahe ausschließlich bei den Oldtimerrallyes kennenlerne bzw. seine Einnahmen aus der Kundenakquisition dieser Oldtimerrallyes zurückzuführen seien. Bei den Teilnahmen an den Rallyeveranstaltungen handle es sich vielmehr um ein privates Hobby bzw. eine Leidenschaft des Bf. Insgesamt betrachtet fehle der betriebliche Veranlassungszusammenhang. Diese Ansicht werde insofern noch untermauert bzw. verstärkt, als diese entsprechenden Aufwendungen bereits im Zuge der Erstellung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2015 und 2016 vom Bf bzw. der steuerlichen Vertretung nicht mehr als Betriebsausgaben geltend gemacht würden. Dementsprechend seien die Aufwendungen dem privaten Bereich iSd § 20 (1) EStG 1988 zuzuordnen und somit vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.

Gegen die BVE brachte der ausgewiesene Vertreter des Bf mit Schreiben vom 02.05.2018 einen **Vorlageantrag** ein, verwies auf die erhobene Beschwerde vom 09.02.2017 und führte ergänzend aus:

In der rechtlichen Würdigung betreffend den Sohn des Bf werde festgehalten, dass der vorliegende Sachverhalt schon dem Grunde nach erhebliche Zweifel an der Ernsthaftigkeit und dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Behauptungen des Bf aufwerfe. Es stelle sich die Frage, wieso die Anstellung eines Familienmitglieds von vorne herein erhebliche Zweifel an ernsthaften vertraglichen Gestaltungen hervorrufen solle. Es werde ausdrücklich betont, dass

eine verspätete Vorlage eines schriftlichen Dienstvertrages zwar nach der Ansicht des FA ein Indiz für fremdunübliche Vertragsgestaltung sein könne, dass Indizien aber keineswegs ausreichen würden, um Betriebsausgaben zu versagen, da lediglich die Aushändigung eines Dienstzettels notwendig sei. Zudem halte man zum wiederholten Male mit Verweis auf den E-Mail-Verkehr fest, dass der gegenständliche Dienstvertrag bereits bei Prüfung der Behörde übergeben worden sei (siehe das Mail vom 18.04.2017 an die Prüferin).

Das FA bemängle eine im Dienstvertrag allgemein gehaltene Tätigkeitsbeschreibung. Dem sei entgegenzuhalten, dass sowohl bei der Schlussbesprechung durch den Bf als auch in der Beschwerdeschrift die Tätigkeit des Sohnes eindeutig konkretisiert worden sei und von einer allgemeinen Verwaltungstätigkeit keine Rede sein könne. Das FA argumentiere, eine tatsächliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sowie eine Weisungsgebundenheit sei lediglich deswegen nicht gegeben, da sich die Arbeitszeit teilweise auf Wochenenden und Feiertage erstrecke und der Arbeitsort sich teilweise am Studienort befände. Dem sei erneut entgegenzuhalten, dass zwar eine räumliche Eingliederung auf Grund der Studententätigkeit nicht immer möglich sei, eine zeitliche Eingliederung aber aufgrund der Pflicht „Deadlines“ einzuhalten aber gegeben sei. Weisungen des Arbeitgebers sei der Sohn des Bf selbstverständlich zu folgen verpflichtet. Die Ansicht des FA die vorgelegten Stundenaufzeichnungen seien im Nachhinein erstellt worden, sei eine Unterstellung und entbehre jeder Grundlage. Es entziehe sich dem Verständnis wie das FA die Notwendigkeit eines einschlägigen Studiums für die in der Beschwerde detailliert beschriebenen technischen Tätigkeiten absprechen könne. Da diese Notwendigkeit sehr wohl bestehe, sei die Höhe der Vergütung als fremdüblich anzusehen.

Zu SRC Gaisbergrennen und der Rallye Salz & Öl führe das FA an, die Tatsache, dass Kontakte mit anderen Teilnehmern der Rallye zu Einnahmen führen könnten, sei bisher nicht direkt nachvollziehbar. Hier verweise man auf bereits vorgelegte Ausgangsrechnungen, deren Adressaten sich allesamt ebenfalls im Starterfeld der Rallye befunden hätten. Der Bf vertreibe keine Gegenstände, sondern technische Dienstleistungen, welche sinnvollerweise durch persönliche Gespräche mit Personen im Kreise potentieller Kunden positioniert würden. Genau deshalb fände sich auch kein einheitliches, staatliches „Logo“ österreichischer Ziviltechniker auf der einzig vorhandenen Werbefläche, dem Oldtimer des Bf.

Mit Bericht vom 03.08.2018 erfolgte die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (kurz: BFG).

Mit **Vorhalt vom 28.05.2021** richtete das BFG unter Wiedergabe der Argumente des FA und des Bf folgende Fragen an den Bf:

1) der Bf werde ersucht, das Mail vom 18.04.2017, adressiert an die FA-Prüferin, dem Bundesfinanzgericht (kurz: BFG) vorzulegen, da dieses E-Mail (auch) nicht im Betriebsprüfungsakt (Arbeitsbogen) enthalten sei.

2) Ebenso werde der Bf ersucht, die Frage zu beantworten und darzulegen, wann er dem FA den bezeichneten Dienstvertrag vorgelegt habe und wie/wodurch diese Vorlage erfolgt sei. Er möge genau erläutern, weshalb die Vorlage des schriftlichen Dienstvertrages verspätet erfolgt sei.

3) Der Bf werde ersucht Auskunft zu geben bzw. zu ergänzen, ob sein Sohn die in der erhobenen Beschwerde vom 15.02.2017 zugewiesenen und konkretisierten Tätigkeiten während des gesamten beschwerderelevanten Zeitraumes (2010 bis 2014) so ausgeübt habe. Falls nein, möge er für fragliche abweichende Zeiträume in genauer Weise die zugewiesenen Arbeitstätigkeiten seines Sohnes beschreiben und seine Angaben durch geeignete Unterlagen untermauern.

4) Nach Überprüfung der vorgelegten Stundenaufzeichnungen der Jahre 2010 bis 2014 durch das BFG habe der Sohn des Bf insgesamt an folgenden Feiertagen gearbeitet: 06.01.2011, 02. u. 23.06.2011, 01.05.2013 und 25.12.2013, 25. u. 26.12.2014. Zudem seien die Arbeitsaufzeichnungen fehlerhaft: so seien für die folgenden in Klammer aufgezählten Tage (20.02.2010; 11. u. 13.08.2010; 19.02.2011; 10. u. 12.08.2011) mehr Arbeitsstunden ausgewiesen als tatsächlich erbracht worden seien. Auch seien Arbeitszeiten für den 31.11.2012 verzeichnet worden.

Der Bf werde ersucht, Auskunft zu geben und darzulegen, inwiefern es seinem Sohn während des Zivildienstes (ab 01.09.2010 bis 31.05.2011) möglich gewesen sei, nebenberuflich weiterhin für sein Unternehmen tätig zu sein bzw. inwiefern die Zivildiensttätigkeit seines Sohnes mit der Arbeitstätigkeit in seinem Betrieb vereinbar gewesen sei. Er möge erläutern, welche Tätigkeiten der Sohn für sein Unternehmen 2010 und 2011 ausgeführt habe.

5) Der Bf werden ersucht, dem BFG durch Dienst- und Zeitpläne der Zivildiensteinteilung sowie einer Tätigkeitsbeschreibung der Zivildienstzuteilung seines Sohnes nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, inwiefern die Ableistung des Zivildienstes mit der parallelen Beschäftigung in seinem Unternehmen (zeitlich) vereinbar gewesen sei.

6) Das BFG ersuche den Bf darzulegen, warum sein Sohn an den genannten gesetzlichen Feiertagen gearbeitet habe und sich zu den fehlerhaften Arbeitszeitaufzeichnungen zu erklären.

Nach genehmigten Fristverlängerungsantrag vom 23.06.2021 erfolgte mit Schriftsatz vom 08.07.2021 folgende **Vorhaltsbeantwortung**:

Ad 1.) In der Anlage werde der Dienstvertrag und das Mail an die Prüferin vom 18.04.2017 übermittelt.

Ad 2.) Wie bereits mehrmals schriftlich festgehalten, sei die Übergabe des Dienstvertrages persönlich im Rahmen der Prüfung erfolgt. Der Dienstvertrag sei nicht verspätet vorgelegt worden. Siehe auch das Mail vom 18.04.2017, dem nie widersprochen worden sei. Im Vorlageantrag werde lediglich die Ansicht verdeutlicht, dass selbst eine verspätete Vorlage zu keiner anderen Beurteilung des Sachverhaltes führen könne.

Ergänzend werde zu der rechtlichen Würdigung in der BVE zum Dienstverhältnis S entgegnet:

Eine genauere Beschreibung des Tätigkeitsbereichs im Arbeitsvertrag sei im Hinblick auf die anfänglich zu erfüllenden Verwaltungstätigkeiten (Bürohilfe) weder notwendig gewesen noch sei dies praxisüblich. Jede Vereinbarung könnte im Nachhinein schriftlich festgehalten werden, dazu bedürfe es keines allgemein gehaltenen Inhaltes. Gem. § 2 AVRAG seien alle Anforderungen an den schriftlichen Arbeitsvertrag zu Dienstantritt erfüllt gewesen.

ad 3.) Da sich der Tätigkeitsbereich des Sohnes ab Dienstbeginn im August 2007 aufgrund fehlender facheinschlägiger Kenntnisse auf Verwaltungstätigkeiten im Sinne von Assistenzarbeiten zu gutachterlichen Leistungen des Bf beschränkt habe, sei dieser Punkt zu verneinen. Anfänglich hätten Tätigkeiten wie EDV unterstützte Datenverarbeitung/Eingabe für Fahrzeugtypisierungen zum Hauptaufgabenbereich gehört. Mit steigenden technischen Kenntnissen sowie Arbeitserfahrung, die sich der Sohn des Bf im Laufe seines Dienstverhältnisses aneignen habe können, insbesondere aber durch den Beginn des facheinschlägigen Studiums „Montanmaschinenbau“ ab September/Oktobre 2011 seien die Aufgaben immer verantwortungsvoller und umfangreicher geworden. Eine genaue Beschreibung dieser Tätigkeiten sei sowohl in der Schlussbesprechung durch den Bf als auch im Rahmen der Beschwerdeschrift vorgelegt worden. Diese Tätigkeiten seien nun nicht mehr dem Verwaltungsbereich zuzuordnen, sondern seien Bestandteil der operativen Tätigkeiten eines Ziviltechnikers gewesen, siehe dazu in der Tätigkeitsaufzählung die Punkte „Ergänzung fehlender Teilgutachten, Ergänzung Datenbasis, Beurteilung zulässiger Änderungen aufgrund von Befundaufnahmen Herstellerangaben“. Diese Tätigkeiten bedürften allesamt facheinschlägiger Kenntnisse.

Geeignete Unterlagen zur Untermauerung dieser Angaben vorzulegen, sei schlicht nicht möglich, da die Identität des Verfassers der einzelnen Arbeiten nicht dokumentiert bzw. die einzelnen Arbeitsschritte im Bezug auf die genaue Tätigkeit nicht erfasst worden seien. Grund dafür ist, dass die Honorare des Bf üblicherweise als Pauschale abgerechnet würden. Genaue Aufzeichnungen hätten zu einem unnötigen Verwaltungsaufwand geführt.

Ad 4.) und 5.) Dass die Verrichtung von Verwaltungstätigkeiten außerhalb der Dienstzeiten des Zivildienstes einem engagierten Mitarbeiter möglich sei, bedürfe keiner weiteren Begründung. Auf Anfrage beim Samariterbund sei dem Bf mitgeteilt worden, dass keine Zeitpläne mehr verfügbar seien. Die offiziellen Dienstzeiten seien 06:30 bis 16:30 gewesen und seien auf Wunsch aber flexibel gestaltbar gewesen. So habe im September 2010 immer Mittwochs von 8:00-16:00 und Freitags von 08:00-13:30, von Oktober 2010 bis März 2011 jeweils Donnerstags von 17:00-19:00 und Freitags von 9:00-13:30 und April bis Mai 2011 immer Mittwochs und Freitags von 9:00-13:30 beim Bf gearbeitet werden können. Zu den Tätigkeiten siehe die Ausführungen zu Punkt 3.

Ad 6.) und 7.) Da aufgrund des Aufenthalts in Leoben eine Dienstverrichtung zu den üblichen Werktagen am Standort Salzburg nicht möglich gewesen sei, hätten die vertraglich geregelten 10 Wochenstunden an Freitagen (der Stundenplan an der Montanuniversität sei vom Sohn bewusst so gestaltet worden, dass ein Arbeiten am Freitag möglich gewesen sei), Samstagen und Feiertagen abgeleistet werden müssen. Der Dienstnehmer sei mit seiner Unterschrift unter

den Arbeitsvertrag ein Dienstverhältnis eingegangen, was ihn zur Arbeitsleistung verpflichtete. Wenn es bestimmte terminliche Fristen einzuhalten gegeben habe, habe eben auch an Wochenenden und Feiertagen gearbeitet werden müssen, schließlich hätten diese Tage auch die einzigen Tage dargestellt, die nicht durch universitären Betrieb bzw. Zivildienst belegt gewesen seien.

Gerade die Tatsache, dass nach den Diensten während des Zivildienstes, an Feiertagen und Samstagen (sozusagen zu jeder freien Minute) gearbeitet worden sei, zeige, dass das Dienstverhältnis sehr wohl von beiden Seiten gewollt worden sei. Dass Dienstgeber auf Wünsche ihrer Dienstnehmer hinsichtlich abweichender Arbeitszeiten Rücksicht nehmen, sei sehr wohl fremdüblich und nicht in der verwandtschaftlichen Nahestellung zwischen Dienstnehmer und Dienstgeber zu sehen. Das Arbeitsausmaß von 10 Wochenstunden habe sich aus dem anfallenden Arbeitsumfang ergeben. Dafür eine Arbeitskraft mit geeigneter Qualifikation zu finden, gestalte sich als schwierig bis unmöglich, Technikstudenten würden allerdings in dieses Anforderungsprofil passen.

Die gleichzeitige Tätigkeit von So und To habe sich aus dem Umfang der zu verrichtenden Arbeiten sowie dem Beschäftigungsausmaß iHv. 10 bzw. 6 Wochenstunden ergeben, die beide allerdings auch verschiedene Aufgaben gehabt hätten (siehe dazu Erläuterungen der Tätigkeiten im Schreiben des Bf vom 15.11.2016).

Die Verpflichtung Arbeitszeitaufzeichnungen zu führen sei gem. § 26 AZG gesetzlich verankert und habe nichts mit der Qualifikation als Betriebsausgabe zu tun. Die Rechtfertigung als Betriebsausgabe sei gem. § 4 (4) EStG durch die betriebliche Veranlassung der Gehaltsaufwendungen gegeben.

Bei den fehlerhaften Aufzeichnungen könne es sich nur um Tippfehler handeln.

Anlagen: Dienstvertrag S vom 01.08.2007; Mail vom 18.04.2017

Dazu wird erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betreibt ein Ziviltechnikerbüro und ist als Ziviltechniker sowie als gerichtlich beeideter Sachverständiger für Maschinenbau und KFZ-Gutachten tätig. Sein Tätigkeitsbereich umfasst: Prüfungen gemäß Arbeitsmittelverordnung; Kräne, Hebebühnen, Tore, Hebezeugen, Aufzüge; Prüfungen von Freizeitanlagen gemäß gesetzlichen Richtlinien; Spielplätze, Rodelbahnen, Hochseilparks; Prüfung von Produktionsanlagen und Betriebsstätten gemäß § 82b GewO; Änderungsgenehmigungen für PKW gemäß KFG; CE-Kennzeichnung von Maschinen; Sicherheitsfachkraft Sicherheitstechnisches Zentrum gemäß ASchG.

Der Bf nutzte für seine betriebliche Tätigkeit bis zum Dezember 2011 das Dachgeschoss seines in Adr1, gelegenen und im Alleineigentum befindlichen Einfamilienwohnhauses, das er ebenfalls bis Dezember 2011 mit seiner nunmehrigen Exfrau F und den gemeinsamen X Kindern (darunter So und To) bewohnte. Seit Jänner 2012 hat der Bf nicht nur seinen privaten

Wohnsitz im Haus seiner nunmehrigen Lebensgefährtin L in Adr2, begründet, sondern auch für seine betriebliche Tätigkeit einen Büroraum um monatlich EUR. 500 angemietet. Das Dachgeschoss des dem Bf gehörenden Einfamilienwohnhauses wurde während des beschwerdegegenständlichen Zeitraumes (von 2010 bis 2014) trotz Umzuges weiterhin betrieblich genutzt.

1.2 „Dienstverhältnis“ zwischen dem Bf und seinem Sohn

Während des Streitzeitraumes 2010 bis 2014 stellte der Bf Lohnzettel für folgende Personen aus:

Name	Zeitraum	Kz 210 (Bruttobezüge)
	2010	
F	01.01.2010 - 31.12.2010	15.127,00
S	01.01.2010 – 31.12.2010	4.620,00
To	01.01.2010 – 20.07.2010 10.09.2010 – 31.12.2010	1.701,28 907,02
	2011	
L	01.04.2011 – 31.12.2011	4.945,08
F	01.01.2011 – 15.07.2011	13.937,98
S	01.01.2011 – 31.12.2011	4.620,00
To	01.01.2011 – 30.06.2011	1.470,00
	2012	
L	01.01.2012 – 31.12.2012	5.250,00
S	01.01.2012 – 31.12.2012	4.620,00
	2013	
L	01.01.2013 – 31.12.2013	5.390,00
S	01.01.2013 – 15.07.2013 01.10.2013 – 31.12.2013	2.575,16 1.190,00
	2014	
L	01.01.2014 – 31.12.2014	5.530,00
S	01.01.2014 – 31.12.2014	4.900,00

Ein von Seiten des Bf vorgelegter Dienstvertrag betreffend seinen Sohn So enthält folgende Angaben:

[...]

Am 01.08.2007 war der am 91 geborene Sohn So 16 Jahre alt und befand sich in Schulausbildung am Borromäum Salzburg, einer allgemeinbildenden höheren Schule. Nach Ablegung der Reifeprüfung im Sommer 2010 absolvierte er vom 01.09.2010 bis 31.05.2011 den Zivildienst beim „Samariterbund“ in Salzburg. Mit Wintersemester 2011/2012 begann der Sohn an der Montanuniversität in Leoben das Bachelorstudium „Montanmaschinenbau“. Am 08.09.2015 schloss der Sohn das Bachelorstudium „Montanmaschinenbau“ ab und setzte die universitäre Ausbildung im Wintersemester 2015/2016 mit dem Masterstudium in „Maschinenbau“ fort.

Für das Studium unterhielt der Sohn vom 02.09.2011 bis 30.08.2016 einen Nebenwohnsitz in Leoben. Der Hauptwohnsitz befand sich der Zeit von 13.09.1995 bis 29.03.2016 in Adr1.

Der Sohn war seit 01.08.2007 bis 15.07.2013 und vom 01.10.2013 bis 31.12.2014 beim Unternehmen des Bf als geringfügig beschäftigter Angestellter gemeldet. Vom 29.07.2013 bis 06.09.2013 war der Sohn bei der Fa U1a A als vollbeschäftigter Angestellter tätig.

Laut einer Abfrage im Abgabensinformationssystem des Bundes betrug der Bruttobezug (Kz 210) des Sohnes im Jahr 2009 Eur 4.620,00.

Der Dienstvertrag vom 01.08.2007 enthält eine Einstufung unter Beschäftigungsgruppe 1. Wie im Kollektivvertrag für Angestellte bei Architekten und Ingenieurkonsulenten, Stand 01.01.2007, zeigt, sind Angestellte ohne Berufsausbildung, die schematische und mechanische Arbeiten verrichten, der Beschäftigungsgruppe 1 zuzuordnen. In diese Beschäftigungsgruppe gehören alle Angestellten, die vorwiegend einfache Vervielfältigungs-, Schreib- und sonstige Kanzleiarbeiten bzw zu technischen oder kaufmännischen Hilfsarbeiten herangezogen werden. In diese Gruppe sind ua Schreibkräfte, Bürogehilfen, Messgehilfen aufzunehmen. In die Beschäftigungsgruppe 2 sind Angestellte, die einfache, nichtschematische oder mechanische Arbeiten nach gegebenen Richtlinien verrichten, einzureihen. Weitere Voraussetzung für diese Einreihung ist zB die erfolgreich bestandene Reifeprüfung. Gemäß § 16 Abs 1 S 1 des genannten Kollektivvertrages ist dem Angestellten ein monatliches Mindestgehalt nach den in den Gehaltstafeln nach Beschäftigungsgruppen und Gruppenalter gestaffelten Sätzen zu bezahlen. Dem genannten Kollektivvertrag sind für die ziffernmäßig ansteigenden Beschäftigungsgruppen ansteigende Mindest-Brutto-Monatsgehälter zu entnehmen. Im Anhang zu diesem Kollektivvertrag findet sich ein Muster für einen Dienstzettel/Dienstvertrag.

In Stellungnahmen vom 10.08.2016 und vom 15.11.2016 stellte der Bf den Inhalt der Tätigkeit seines Sohnes So wie folgt dar:

- Vorbereiten Befundmappen für Kfz-Gutachten
- Eingabe in Gutachtenliste
- Erfassung, Druck und Vorlage Kfz-Gutachten
- Eingabe allg. Gutachtenliste
- Erfassung Befunde für allgemeine Gutachten
- Rechnungslegung.

In der Beschwerdeschrift wurde der Aufgabenbereich des Sohnes unter Hinweis auf sein Maschinenbaustudium an der Montanuniversität Leoben wie folgt umschrieben:

Kfz-Gutachten:

- Vorbereiten Befundmappe für Kfz-Gutachten (Formulare etc.)
- technische Unterstützung bei Befundaufnahmen, Messungen, Fotodokumentation
- Eingabe in Gutachtenliste (Anlage Ordner in EDV, Einspielen Fotos)
- Erfassung, Druck und Vorlage Kfz-Gutachten (nach fixem Schema in speziellem Gutachtensprogramm)
- Ergänzungen fehlender Teilegutachten (Suche nach passenden TÜV-Papieren, in eigener Dokumentation, in Kfz-EDV, in anderen Quellen wie Internet, Homepages, Technikforen...)
- Ergänzungen der Datenbasis im Gutachtensprogramm
- Beurteilung zulässiger Änderungen aufgrund Befundaufnahme und Herstellerangaben

Wiederkehrende Prüfungen:

- Eingabe allg. Gutachtenliste
- technische Unterstützung bei Befundaufnahmen, Messungen, Fotodokumentation.
- Erfassung Befunde für allgemeine Gutachten
- Rechnungslegung aufgrund Daten über Aufwand, Spesen, Preisliste.

Laut Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters des Bf vom 08.07.2021 habe sich der Tätigkeitsbereich des Sohnes anfänglich aufgrund fehlender facheinschlägiger Kenntnisse auf Verwaltungstätigkeiten im Sinne von Assistenzarbeiten zu gutachterlichen Leistungen des Bf, wie EDV-unterstützte Datenverarbeitung/-Eingabe für Fahrzeugtypisierungen, beschränkt, mit steigenden technischen Kenntnissen sowie Arbeitserfahrung, insbesondere durch den Beginn des facheinschlägigen Studiums ab September/Oktober 2011 seien die Aufgaben immer verantwortungsvoller und umfangreicher geworden. Diese Tätigkeiten seien nun nicht mehr dem Verwaltungsbereich zuzuordnen, sondern seien Bestandteil der operativen Tätigkeit eines Ziviltechnikers gewesen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 08.07.2021 hielt der steuerliche Vertreter des Bf des Weiteren fest, dass geeignete Unterlagen zur Untermauerung der in der Beschwerdeschrift dargestellten Tätigkeitsbereiche nicht vorgelegt werden können, da die Identität des Verfassers der einzelnen Arbeiten nicht dokumentiert wurde bzw die einzelnen Arbeitsschritte in Bezug auf die genaue Tätigkeit nicht erfasst wurde.

Für die Kalenderjahre 2010 bis 2014 wurde neben dem Dienstvertrag die „Arbeitszeiterfassung“ des Sohnes So, jeweils für drei Monate auf einem Papierbogen zusammengefasst, vorgelegt. Die Arbeitszeiterfassungen enthalten als Angaben das Datum, Arbeitsbeginn, Arbeitsende, Pausen und Stunden, eine Darstellung von verrichteten Arbeiten enthalten diese Arbeitszeiterfassungen nicht. Es scheinen regelmäßig – mit Ausnahme der für die Monate Oktober bis Dezember 2011 erstellten Arbeitszeitaufzeichnung- zwei Wochentage in variierender Zusammensetzung (zB in den Monaten April bis Juni 2010 Mittwoch und Samstag, in den Monaten Jänner bis März 2011 Donnerstag und Samstag) als Arbeitstage auf; in den Monaten Oktober bis Dezember 2011 wurde jeweils nur ein Arbeitstag pro Woche eingetragen. Laut den Arbeitszeiterfassungen wurde auch an verschiedenen gesetzlichen Feiertagen gearbeitet (zB 06.01.2011, 02. u 23.06.2011, 01.05.2013, 25.12.2013, 25.12.2013, 25. u 26.12.2014). Die jeweils eingetragenen Arbeitsstunden führen immer wieder zu wöchentlichen Arbeitszeiten, die in beiden Richtungen nicht zehn Stunden entsprechen (zB in den Monaten Oktober bis Dezember 2010, im Februar 2011, in den Monaten Oktober bis Dezember 2011, April 2014, Juli 2014), die tägliche Arbeitszeit variiert von 2,50 Stunden (zB am 22.06.2012) bis 8,50 Stunden (zB 25.10.2013); es darf diesbezüglich hinsichtlich der Details auf die vorgelegten Arbeitszeiterfassungen verwiesen werden.

Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass eine räumliche Eingliederung auf Grund der Studententätigkeit des Sohnes nicht immer möglich gewesen sei.

Nach den Angaben des Bf in den Stellungnahmen vom 10.08.2016 und vom 15.11.2016 erfolgten die Zahlungen an den Sohn So in bar und wurde dies auch auf den Lohnabrechnungen handschriftlich vermerkt. Von Seiten des Sohnes ausgestellte Zahlungsbestätigungen wurde von Seiten des Bf nicht vorgelegt.

Als Ergebnis der über die Jahre 2010 bis 2014 durchgeführte BP wurde das zwischen dem Bf und der Tochter To abgeschlossene Dienstverhältnis mit einer Wochenarbeitszeit von 6 Stunden und einer Verwendung für Büroarbeiten rechtskräftig nicht als solches anerkannt.

Die frühere Ehegattin F war bis 15.06.2011 für die Buchhaltung und Verwaltungstätigkeit beim Bf teilzeitbeschäftigt. Ab April 2011 übernahm die Lebensgefährtin L die Buchhaltungstätigkeit in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses.

Eine Befragung des Sohnes So der geschiedenen Ehegattin F und der Lebensgefährtin L zu den Dienstverhältnissen als Auskunftspersonen war nicht möglich, da sie von ihrem Verweigerungs- bzw Entschlagungsrecht als Angehörige Gebrauch machten.

Gaisberg- sowie Salz und Öl Rallye

Im Zeitraum 2011 bis 2014 wurden vom Bf als „sonstige Kosten“ solche betreffend „Gaisberg- sowie Salz und Öl Rallye“, an denen der Bf (samt Beifahrerin) mit seinem Oldtimer-Automobil

teilnahm, in der Buchhaltung ausgewiesen:

Text	2010	2011	2012	2013	2014
	EUR.	EUR.	EUR.	EUR.	EUR.
Aufwand SRC-Gaisbergrennen lt. Erkl.		1.790,00	1.890,00	1.980,00	2.090,00
Aufwand SRC-Rallye Salz & ÖL lt. Erkl.		760,00	750,00	790,00	790,00

Es handelt sich dabei um die Anmeldegebühren für die Teilnahme an den Rennveranstaltungen, die nicht der Einkunftserzielung von Berufsrennfahrern dienen.

2. gesetzliche Grundlagen

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

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 3 S 1 EStG 1988 Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben.

Gemäß § 22 Z.1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus der Berufstätigkeit der staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit.

3. rechtliche Beurteilung und Beweiswürdigung

3.1 Beschäftigungsverhältnis mit Sohn

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der vom Bf unter Hinweis auf ein mit seinem Sohn So bestehendes Dienstverhältnis geltend gemachte und von Seiten der BP nicht anerkannte Personalaufwand (vgl Bericht vom 05.12.2016 Tz 1) als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 anzuerkennen sind oder nicht.

In der Regel ist der zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen und könnten durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden. Aus diesem Grund können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als

erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, 2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen. (VwGH 31.01.2019, Ra 2018/15/0050, VwGH 30.06.2015, Ra 2015/15/0028, VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, VwGH 04.06.1992, 91/13/0196; Lenneis in Jakom, EStG 2021, § 4 Rz 332; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 2 Rz 160).

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftform des Vertrags ist zwar nicht unbedingt erforderlich; es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere kann das Fehlen schriftlicher Verträge als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21 § 2 Rz 161).

Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt. Dem Erfordernis einer eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsgestaltung wird nicht entsprochen, wenn keine Vereinbarungen über Dienstbeginn und Dienstende getroffen werden und offenbleibt, welche Vereinbarung bei tatsächlicher Unter- oder Überschreitung der vereinbarten Wochenstunden besteht. Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls auch dann, wenn ihr nicht die Art der zu erbringenden Leistungen zu entnehmen ist. (Vgl Lenneis in Jakom, EStG 2021, § 4 Rz 334, VwGH 24.09.2008, 2006/15/0119 VwGH 22.02.2000, 99/14/0082, VwGH 22.09.1992, 88/14/0074).

Die Vereinbarung muss schließlich einem Fremdvergleich standhalten. Maßgeblich ist dabei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. (Vgl Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Rz 165, VwGH 26.07.2007, 2005/15/0013, VwGH 21.03.1996, 95/15/0092).

Einleitend ist zu diesen Rechtsausführungen festzuhalten, dass lediglich ein schriftlicher Dienstvertrag, nämlich der vom 01.08.2007, vorgelegt wurde und auch von Seiten nur von einem Dienstvertrag gesprochen wird. Dies obwohl der Sohn nur bis 15.07.2013 beim Bf als Arbeitnehmer gemeldet war und danach erst wieder ab 01.10.2013 eine Meldung erfolgte. In der Zeit vom 29.07.2013 bis 06.09.2013 war der Sohn des Bf bei einem fremden Arbeitgeber gemeldet. Für die Zeit ab 01.10.2013 liegt kein weiterer schriftlicher Dienstvertrag vor. (Vgl Pkt 1.2 Sachverhalt)

Bei näherer Betrachtung des vom Bf vorgelegten schriftlichen Dienstvertrages vom 01.08.2007, mit dem grundsätzlich die geforderte Außenwirkung erzielt werden kann, stellt sich zunächst die Frage, ob dieser einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat.

Hier fällt auf, dass die Verwendung bzw der Aufgaben-/Tätigkeitsbereich des Sohnes lediglich mit dem Wort „Bürohilfe“ abstrakt umschrieben wird, es fehlen jegliche Ausführungen dazu, welche konkreten vom Sohn des Bf im Betrieb des Bf zu erfüllende Aufgaben bzw durchzuführenden Tätigkeiten damit im Wesentlichen verbunden sein sollen. Der bzw ein dem Sohn zufallende/r Aufgaben-/Tätigkeitsbereich bleibt somit - bei Betrachtung des vorgelegten schriftlichen Dienstvertrages vom 01.08.2007- ungewiss und ist keinesfalls eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließend umschrieben.

Eine derartig knappe Festlegung des Aufgaben-/Tätigkeitsbereiches muss auch als nicht fremdüblich angesehen werden.

Wie das dem Kollektivvertrag angehängte Muster eines Dienstvertrages (Pkt 8. „Verwendung: „Folgende Aufgaben sind damit insbesondere verbunden:“) zeigt, ist es fremdüblich die Verwendung des Arbeitnehmers nicht nur mit einem Schlagwort darzustellen, sondern die tatsächlichen und konkreten Aufgaben näher zu umschreiben. Der Argumentation von Seiten des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 08.07.2021, wonach eine genauere Beschreibung des Tätigkeitsbereichs im Dienstvertrag im Hinblick auf die anfänglich zu erfüllenden Verwaltungstätigkeiten (Bürohilfe) weder notwendig noch praxisüblich sei, kann somit nicht gefolgt werden. Je nach Betrieb und Personalsituation (mehrere Mitarbeiter im Verwaltungsbereich) kann die Verwaltungstätigkeit unterschiedlichen Inhalt haben, so beschreibt der steuerliche Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung vom 08.07.2021 die vom Sohn anfänglich zu erbringenden Verwaltungstätigkeiten selbst als Assistenzarbeiten zu gutachterlichen Leistungen des Bf. Der vorgelegte schriftliche Dienstvertrag vom 01.08.2007 bleibt daher hinsichtlich der Beschreibung des Tätigkeits- bzw. Aufgabenbereiches hinter einem fremdüblich gestalteten Dienstvertrag zurück.

Von Seiten des Bf erfolgte eine Konkretisierung des Aufgaben-/Tätigkeitsbereiches erst mit den Schriftsätzen vom 10.08.2016 und 15.11.2016 sowie der Beschwerdeschrift. Ergänzend führte der steuerliche Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung vom 08.07.2021 dazu aus, der Tätigkeitsbereich des Sohnes habe sich anfänglich aufgrund fehlender facheinschlägiger Kenntnisse auf Verwaltungstätigkeiten im Sinne von Assistenzarbeiten zu gutachterlichen Leistungen des Bf, wie EDV-unterstützte Datenverarbeitung/-Eingabe für Fahrzeugtypisierungen, beschränkt, mit steigenden technischen Kenntnissen sowie Arbeitserfahrung, insbesondere durch den Beginn des facheinschlägigen Studiums ab September/Okttober 2011 seien die Aufgaben immer verantwortungsvoller und umfangreicher geworden. Diese Tätigkeiten seien nun nicht mehr dem Verwaltungsbereich zuzuordnen,

sondern seien Bestandteil der operativen Tätigkeit eines Ziviltechnikers gewesen. (Vgl. Pkt 1.2 Sachverhalt).

Mit diesen Ausführungen wird von Seiten des Bf in den Raum gestellt, dass die Aufgaben-/Tätigkeitsbereiche des Sohnes spätestens mit Aufnahme des Studiums ab September/Oktober 2011 über die im Vertrag vom 01.08.2007 festgeschriebene Beschäftigung als Bürohilfe hinausgingen.

Dazu wird angemerkt, dass dann, wenn in einem Dienstvertrag ein Tätigkeits- bzw Aufgabenbereich umschrieben wird, davon auszugehen ist, dass die tatsächlich ausgeführten Arbeiten dem im Dienstvertrag umschriebenen Tätigkeits- bzw Aufgabenbereich entsprechen oder dass es sich bei diesen Arbeiten um solche handelt, die sich – von der Qualität her – von den im Dienstvertrag vereinbarten Arbeiten nicht wesentlich unterscheiden. Bestehen Qualitätsunterschiede zwischen dem alten und dem neuen Tätigkeits- bzw Aufgabenbereich, ist die Anpassung des schriftlichen Dienstvertrages an den neuen Aufgabenbereich fremdüblich. Trotz des angeblich veränderten Tätigkeits-/Aufgabenbereiches erfolgte im gegenständlichen Fall demgegenüber keine (nach außen erkennbare) Anpassung des schriftlichen Dienstvertrages vom 01.08.2007 hinsichtlich des Tätigkeits-/Aufgabenbereichs. (Vgl UFS 10.08.2004, RV/3191-W/02).

Das Gleiche gilt für die Einordnung in die Beschäftigungsgruppe. Die Einordnung in die Beschäftigungsgruppe 1 (Angestellte ohne Berufsausbildung, die schematische und mechanische Arbeiten verrichten) spiegelt den von Seiten des Bf nunmehr für die Zeit ab Antritt des Studiums beschriebenen Tätigkeits- bzw Aufgabenbereich ebenfalls nicht wider. In die Beschäftigungsgruppe 2 (mit einem gem. § 16 des genannten Kollektivvertrags gegenüber der Beschäftigungsgruppe 1 höheren monatlichen Mindestgehalt) fallen demgegenüber beispielsweise Angestellte, die einfache, nicht schematische oder mechanische Arbeiten nach gegebenen Richtlinien verrichten. In diese Beschäftigungsgruppe gehören alle Angestellte, die technische, kaufmännische oder Kanzleidienste nach gegebenen Richtlinien unter Aufsicht leisten; Voraussetzung ist die erfolgreich bestandene Reifeprüfung. (Vgl Pkt 1.2 Sachverhalt)

Trotz der angeblich veränderten Tätigkeits- bzw Aufgabenbereiche und der Tatsache, dass der Sohn bereits im Sommer 2010 die Reifeprüfung ablegte, führte dies zu keiner (nach außen erkennbare) Anpassung des schriftlichen Dienstvertrages hinsichtlich der Beschäftigungsgruppe (und damit verbunden zu einer Anpassung des Entgelts), was ebenfalls als nicht fremdüblich anzusehen ist. (Vgl UFS 10.08.2004, RV/3191-W/02).

Tatsächlich wurden die in den Schriftsätzen vom 10.08.2016 und vom 15.11.2016 sowie in der Beschwerdeschrift umschriebenen Aufgaben- bzw Tätigkeitsbereiche weder im vorgelegten schriftlichen Dienstvertrag vom 01.08.2007 noch in einem weiteren (nach außen erkennbaren) adaptierten Dienstvertrag aufgenommen. Diese nunmehr beschriebenen Aufgaben-/Tätigkeitsbereiche sind auch durch keine anderen Unterlagen dokumentiert. So enthalten

weder die Arbeitszeiterfassungen betreffend den Sohn irgendeine Hinweise auf von ihm verrichtete Arbeiten noch können andere Unterlagen, die Arbeitsleistungen des Sohnes belegen würden, vorgelegt werden. (Vgl Pkt 2. Sachverhalt).

Es ist somit festzuhalten, dass nicht nur der vorgelegte schriftliche Dienstvertrag vom 01.08.2007 oder ein weiterer (nach außen erkennbarer) Dienstvertrag den Aufgaben-/Tätigkeitsbereich des Sohnes in fremdüblicher Weise eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließend festlegt, sondern dass auch keine anderen Unterlagen darüber Auskunft geben.

Aufgrund des Fehlens jeglicher Unterlagen, die vom Sohn des Bf konkret durchgeführte Arbeiten belegen würden, kann auch nicht eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließend festgestellt werden, ob und welche Tätigkeiten der Sohn tatsächlich für den Betrieb des Bf durchgeführt hat bzw ob und welche Aufgabenbereich von ihm tatsächlich im Betrieb des Bf erfüllt wurden. Letztlich bleibt also auch die tatsächliche Erbringung von Arbeitsleistungen durch den Sohn des Bf gegenüber dem Bf im Ungewissen. Auch der Sohn hat darüber keine Auskunft gegeben.

Angemerkt sei an dieser Stelle auch, dass sich nach den Ausführungen von Seiten des Bf nicht nur die Art der Leistungserbringung verändert habe, sondern aufgrund des Studiums des Sohnes in Leoben teilweise auch der Dienort. Diesbezüglich wäre eine (nach außen erkennbare) Anpassung des schriftlichen Dienstvertrages ebenfalls fremdüblich, schon allein deshalb, um zweifelsfrei zum Ausdruck zu bringen, dass der Arbeitgeber mit einer Leistungserbringung außerhalb der Büroräumlichkeit bzw außerhalb des Betriebes in weiterer örtlicher Entfernung zum Unternehmensstandort einverstanden ist.

Bei Dienstverträgen bestimmen Qualität und Quantität die Höhe des Entgeltes. Fremdüblich ist demzufolge, dass Qualität und Quantität der Arbeit eines Arbeitnehmers die Höhe seines Entgeltes bestimmen. (Vgl VwGH 15.12.1992, 89/14/0155, UFS 10.08.2004, RV/3191-W/02).

Nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 08.07.2021 sei die Qualität der Arbeitsleistungen insbesondere seit Beginn des Studiums (September/Oktober 2011) gestiegen. Trotzdem wurde für den Sohn in den Jahren 2009, 2010, 2011 und 2012 völlig gleichbleibend ein Betrag von 4.620,00 Euro als Bruttobezug (Kz 210) angesetzt. Auch diese fehlende Anpassung des ausgewiesenen Gehalts an die von Seiten des Bf behauptete gestiegene Qualität der Arbeitsleistung lässt Zweifel an einer entsprechenden Vereinbarung zwischen dem Bf und seinem Sohn sowie einer entsprechenden Erfüllung dieser Tätigkeits-/Aufgabenbereiche durch den Sohn aufkommen. Bestünde aufgrund des vom Sohn aufgenommenen Studiums die Vereinbarung eines geänderten Tätigkeits-/Aufgabenbereiches und eine dieser Vereinbarung angepasste tatsächliche Arbeitsverrichtung, so wäre das in seiner Höhe gleichbleibende Gehalt als fremdunüblich anzusehen.

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang auch, dass die Modalitäten der Gehaltszahlung im vorgelegten schriftlichen Dienstvertrag vom 01.08.2007 nicht mit der notwendigen Klarheit und auf eine fremdübliche Art und Weise festgelegt wurden. So fehlen Angaben über die Fälligkeit und über die Zahlungsart. Eine fremde Arbeitskraft würde auf eine ausdrückliche Vereinbarung der Zahlungsmodalitäten bestehen. Hinsichtlich der Zahlungsart spricht der Bf von Barzahlung, eine Zahlungsart, die im Hinblick auf ihre umständlichere und unsichere Abwicklung und schwierigeren Nachweisführung (Anwesenheit beider Vertragsparteien, Ausstellung einer Zahlungsbestätigung) als ebenfalls nicht fremdüblich anzusehen ist.

Zur Dienstzeit, einem weiteren wesentlichen Eckpfeiler eines Dienstvertrages, ist Folgendes festzuhalten:

Die im schriftlichen Dienstvertrag vom 01.08.2007 getroffene Regelung der Dienstzeit (wöchentlichen Normalarbeitszeit: 2 Tage 10,00 Stunden pro Woche) lässt offen, an welchen beiden Wochentagen eine Leistungserbringung durch den Sohn zu erfolgen habe. Er enthält keinerlei Regelungen über Dienstbeginn und Dienstende und bleibt insoweit ebenfalls unklar. Es fehlen also genaue Angaben über die Verteilung der wöchentlichen Normalarbeitszeit. Sofern die Vorstellung bestanden haben sollte, dass die zu erbringende Wochenarbeitszeit nicht einer fixen Regelung unterworfen, sondern die Leistungserbringung der Disposition der Vertragspartner überlassen sein sollte, so hätte jedenfalls zum Ausdruck gebracht werden müssen, auf welche Weise darüber zu entscheiden sei, etwa dass der Sohn frei bestimmen könne, wann er dies Arbeitsstunden leisten wolle, dass der Bf als Dienstgeber dies entscheide oder dass im Einvernehmen zu entscheiden sei. Es mangelt daher hinsichtlich der Dienstzeit, ebenfalls an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt. Eine Regelung für den Fall des Über- oder Unterschreitens der vereinbarten Dienstzeit fehlt ebenso. (Vgl VwGH 22.02.2000, 99/14/0082, UFS 25.09.2013, RV/3352-W/11).

Hinsichtlich der laut vorgelegtem schriftlichen Dienstvertrag vom 01.08.2007 vereinbarten Dienstzeit ist zusätzlich darauf hinzuweisen, dass eine fehlende Festlegung von Dienstbeginn und Dienstende und fehlende Verteilung der wöchentlichen Arbeitszeit im Dienstvertrag als nicht fremdüblich anzusehen ist. (Vgl VwGH 22.02.2000, 99/14/0082).

Im Zusammenhang mit der Dienstzeit ist auch festzuhalten, dass die vorgelegten Blätter „Arbeitszeiterfassung“ zwar grundsätzlich eine Arbeitszeit von zwei Tagen pro Woche ausweisen, doch zeigen diese Arbeitszeiterfassungen keine kontinuierliche Arbeitszeit von 10 Stunden pro Woche, wie dies im Dienstvertrag vom 01.08.2007 festgeschrieben wurde. In den Monaten Oktober bis Dezember 2011 ist zusätzlich nur ein Arbeitstag pro Woche ausgewiesen. Diese in den Blättern „Arbeitszeiterfassung“ dargestellten teilweise unregelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeiten lassen einen Bezug zur laut Dienstvertrag vereinbarten Arbeitszeit vermissen, was ebenfalls gegen eine Fremdüblichkeit spricht. (Vgl VwGH 04.08.2010, 2007/13/0102).

Der vorgelegte schriftliche Dienstvertrag vom 01.08.2007 erfüllt somit nicht die Erfordernisse eines eindeutigen, klaren und zweifelsfreien Inhalts sowie der Fremdüblichkeit. Eine fremdübliche Adaptierung dieses Dienstvertrages aufgrund geänderter Arbeitsleistungen des Sohnes ist nach außen hin nicht erkennbar. Auch die tatsächliche Umsetzung des Dienstvertrages bleibt insbesondere hinsichtlich der Leistungserbringung durch den Sohn unklar.

Abschließend sei nochmals erwähnt, dass lediglich dieser eine schriftliche Dienstvertrag vom 01.08.2007 vorgelegt wurde und auch von Seiten nur von einem Dienstvertrag gesprochen wird und dass für die Zeit ab 01.10.2013 kein weiterer schriftlicher Dienstvertrag vorliegt, obwohl der Sohn nur bis 15.07.2013 beim Bf als Arbeitnehmer gemeldet war und danach erst wieder ab 01.10.2013. (Vgl Pkt 1.2 Sachverhalt)

Ab 01.10.2013 sind somit die wesentlichen Vertragsbestandteile keinesfalls mit genügender Deutlichkeit fixiert. Insbesondere sind vom Sohn des Bf zu erbringende Leistungen und die Höhe eines dafür zukommenden Entgelts nicht dokumentiert. Der Dienstvertrag vom 01.08.2007 sieht – wie bereits ausgeführt - eine Beschäftigung als Bürohilfe und eine Einstufung als BG 1 vor. In der Vorhaltsbeantwortung vom 08.07.2021 ist demgegenüber die Rede davon, dass sich der Tätigkeitsbereich des Sohnes insbesondere aufgrund seines im September/Oktober 2011 aufgenommenen Studiums gegenüber dem am Dienstbeginn im August 2007 vereinbarten stark verändert habe. Diese Ausführungen von Seiten des Bf würden gegen eine inhaltsgleiche Übernahme des Dienstvertrages vom 01.08.2007 betreffend Verwendung, Einstufung laut Kollektivvertrag und Entlohnung sprechen. Da letztlich für das ab 01.10.2013 angemeldete weitere Dienstverhältnis zwischen dem Bf und seinem Sohn kein schriftlicher Dienstvertrag vorliegt, (s)ein Tätigkeitsbereich auch durch keinerlei Aufzeichnungen und Unterlagen (vgl Vorhaltsbeantwortung vom 08.07.2021) nachvollziehbar ist, die Arbeitszeiterfassungen ebenfalls keine Auskunft über die Art der bzw einer verrichteten Tätigkeiten geben und die Einstufung laut Kollektivvertrag aus keinen Unterlagen ersichtlich sind, sind die wesentlichen Vertragsinhalte somit jedenfalls ab 01.10.2013 keinesfalls mit genügender Deutlichkeit ausreichend dokumentiert. Die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung allein reichen dafür nicht aus.

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen, doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten gerade bei „vorgetäuschten“ Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden. (Vgl Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Rz 162)

Dem Publizitätskriterium und dem Erfordernis der Bestimmtheit des Vertragsinhaltes wurde damit ab 01.10.2013 jedenfalls nicht entsprochen. Zusätzlich bleibt – wie bereits ausgeführt – die tatsächliche Umsetzung, sprich die tatsächliche Arbeitsleistung des Sohnes, im Dunkeln.

Im Ergebnis ist daher davon auszugehen, dass während der Streitjahre 2010 bis 2014 die vom VwGH für die steuerliche Anerkennung von Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen herausgearbeiteten Erfordernisse der Publizität, des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts sowie der Fremdüblichkeit, die jeweils kumulativ erbracht werden müssten, bei der/den zwischen dem Bf und seinem Sohn So getroffenen Vereinbarung(en)- auch hinsichtlich der tatsächlichen Umsetzung - nicht erfüllt wurden. Der vom Bf geltend gemachte, den Sohn So betreffende Personalaufwand (vgl Bericht vom 05.12.2016 Tz 1) ist somit nicht als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 abziehbar.

3.2 SCR-Gaisbergrennen und SRC-Rallye Salz & Öl

Um festzustellen, ob die vom Bf von 2011 bis 2014 getätigten Zahlungen der Startgebühren für die in den Sachverhaltsfeststellungen aufgeführten Oldtimer-Rallyes als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, ist zu prüfen, ob die Teilnahme an den strittigen Oldtimer-Rallyes unter Mitberücksichtigung des § 20 EStG 1988 gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 betrieblich oder aber privat veranlasst war.

Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988 auch für die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Dasselbe gilt gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 für Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Der Gesetzgeber bringt klar zum Ausdruck, dass das in § 20 Abs 1 Z 2 und 3 EStG 1988 verankerte Abzugsverbot auch solche Aufwendungen für die Lebensführung mitumfasst, die der Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen. (Vgl VwGH 27.06.2012, 2008/13/0156, VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241, VwGH 16.02.2000, 95/15/0034, VwGH 13.10.1999, 94/13/0035, VwGH 15.07.1998, 93/13/0205).

Der Bf hielt zu seinen Teilnahmen an den gegenständlichen Oldtimer-Rallyes fest, dass diese als Ausfluss eines Marketingkonzepts bzw der Strategie zur Kundenakquise anzusehen seien. Erläuternd führte er dazu aus, das Aufscheinen auf der Starterliste sowie ein intensiver Kontakt mit dem restlichen Starterfeld brächte eine hohe Publizitätswirkung bzw einen direkten Zugang zu potentiellen Kunden (im Bereich der Gutachten zu Oldtimer-Fahrzeugen) mit sich und Einschaltungen in Printmedien seien nicht zielgerichtet und so gesehen zu teuer bzw ineffizient. Technische Dienstleistungen würden sinnvollerweise durch persönliche Gespräche im Kreise potentieller Kunden positioniert werden, ein Logo befinde sich daher auch nicht auf seinem Oldtimer.

Aufwendungen für die Freizeitgestaltung fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988. So ist auch die aktive Teilnahme an einer Oldtimer-Rallye (ohne Berufsrennfahrer

zu sein) der privaten Lebensführung zuzurechnen. Die im gegenständlichen Fall aufgewendeten Startgelder bzw Anmeldegebühren für die Teilnahme des Bf mit seinem Oldtimer sind also solche Aufwendungen, die ihrer Art eine private Veranlassung nahelegen. (Vgl VwGH 19.03.2008/15/0074, VwGH 24.09.2002, 99/14/0006, VwGH 24.06.1999, 94/15/0196)

Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“. Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden, sind vom Begriff der Repräsentationsaufwendungen umfasst. Dass derartige Aufwendungen tatsächlich den erwünschten bzw. angestrebten Effekt haben und solcherart zum betrieblichen Erfolg beitragen können, nimmt ihnen nicht das Merkmal eines Repräsentationsaufwandes. (VwGH 23.11.2016, Ra 2015/15/0010, VwGH 18.10.2012, 2012/15/0100, VwGH, 13.10.1999, 94/13/0035).

Repräsentationsaufwendungen bilden beispielsweise Ausgaben für Theater- und Ausstellungsbesuche, für Ballbesuche sowie gesellige Zusammenkünfte und Feiern mit Kollegen oder Geschäftsfreunden, Einladungen von Kollegen, Geschäftsfreunden, Kunden zB zu einem gemeinsamen Urlaub, ins Theater bzw zu Sportgroßveranstaltungen. (Vgl Kofler Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 20 Rz 83 ff, VwGH 17.04.2013, 2009/13/0065, VwGH 24.02.2010, 2006/13/0119)

Die Anmeldegebühren für die Teilnahme an Oldtimer-Rallies (die nicht Einkunftsquelle von Berufsrennfahrern bilden) sind nicht nur (nach der allgemeinen Lebenserfahrung) Aufwendungen für eine Freizeitgestaltung, die der privaten Lebensführung zuzurechnen ist, sondern grundsätzlich auch vergleichbar mit Aufwendungen für Ball-, Theater- und Ausstellungsbesuchen, die zu den nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen zählen, auch wenn die Teilnahme ganz allgemein dazu dient, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw potentieller Auftraggeber in Betracht gezogen zu werden.

Das grundsätzliche Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen kommt nur dann nicht zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Aufwendungen Werbezwecken dienen und dass ein erhebliches Überwiegen der betrieblichen bzw beruflichen Veranlassung vorliegt. Dies bedeutet, dass eine Abzugsfähigkeit nur dann möglich ist, wenn der Werbezweck im Vordergrund steht. Bei Veranstaltungen im Bereich des Event-Marketings ist die Möglichkeit der weitaus überwiegenden beruflichen bzw betrieblichen Veranlassung nicht von vorneherein ausgeschlossen. Der Anlass muss aber ausschließlich dem Betriebsgeschehen

zuzuordnen sein. (Vgl VwGH 23.11.2016, Ra 2015/15/0010, VwGH 03.07.2003, 2000/15/0159, VwGH 24.10.2002, 2002/15/0123).

Unter dem Begriff Werbung ist nach der Rechtsprechung des VwGH eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung zu verstehen. (Vgl VwGH 23.11.2016, Ra 2015/15/0010, VwGH 03.07.2003, 2000/15/0159)

Laut dem Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2016, Ra 2015/15/0010, lag bei dem dort zu beurteilenden Fall, bei dem der Revisionswerber, dessen Unternehmensgegenstand der Vertrieb von Telekommunikationslösungen war und der an Rennveranstaltungen für Hobbyfahrer (als Rennteam mit 10 bis 12 Personen), die von einer professionellen Eventagentur organisiert wurden, mit seinen Mitarbeitern und eingeladenen Kunden teilnahm, eine Produkt- und Leistungsinformation während der Teilnahme an diesen Rennveranstaltungen vor. Dies deshalb, weil dem teilnehmenden Revisionswerber wie allen anderen Teilnehmern die Möglichkeit zur Produktpräsentation mithilfe von Werbebotschaften durch den Veranstalter vertraglich eingeräumt wurde, der Revisionswerber von dieser Möglichkeit auch Gebrauch machte und zusätzlich neben Werbematerialien wie Aufnähern, Stickern etc vor allem ein Renninformationssystem vom Revisionswerber einsetzte, mit welchem der Revisionswerber ein (von ihm angebotenes) Telekommunikationssystem (mit Spracherkennung) den Teilnehmern (und auch den Zuschauern) vorstellen konnte. Da die Teilnahme an diesen Veranstaltungen auf einem umfassenden schriftlichen Marketingkonzept des Revisionswerbers beruhte, welches aufzeigte, dass sich die Teilnahme an erlebnisorientierten Veranstaltungen als wirksamste Methode herauskristallisierte, um relevante Zielgruppen (Unternehmen) und Zielpersonen (Topmanagement, Inhaber von Klein- und Mittelbetrieben) effektiv zu erreichen, ging der VwGH von einem erheblichen Überwiegen der betrieblichen Veranlassung für die Aufwendungen, die mit der Teilnahme der Kunden und Mitarbeiter (damit wohl nicht die Kosten für die Teilnahme des Revisionswerbers selbst) an den Veranstaltungen verbunden waren, aus. Es lagen insoweit keine Kosten der privaten Lebensführung des Revisionswerbers vor; eine private Veranlassung war nicht erkennbar. (Vgl Zorn in RdW 2017, 53).

Wenn der steuerliche Vertreter des Bf das VwGH Erkenntnis vom 23.11.2016, Ra 2015/15/0010, heranzieht, um seine Argumentationslinie zu untermauern, wird – wie das FA in der Beschwerdevorentscheidung erschöpfend ausführt – seitens des Bf verkannt, dass der verfahrensgegenständliche Sachverhalt mit dem dem zitierten VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar ist. So hat der Unternehmer im bezeichneten VwGH-Erkenntnis im Unterschied zum Bf auf der Basis eines durchdachten Marketingkonzeptes neben den Mitarbeitern Kunden zu Rennveranstaltungen, die von einer professionellen Eventagentur organisiert wurden, eingeladen und umfassende Werbemaßnahmen ergriffen, um die Leistungen und Produkte seines Unternehmens zu

präsentieren und zu bewerben. Eine private Veranlassung war nicht erkennbar. Im Gegensatz dazu beschränkten sich die Aktivitäten des Bf lediglich auf seine persönliche Teilnahme an den Oldtimer-Rallies mit seinem Oldtimer und auf Gespräche bzw die Kontaktaufnahme und -pflege mit anderen Teilnehmern bzw (potentiellen) Kunden. Besondere Werbemittel und besondere Leistungs- oder Produktpräsentationen, die auf einem erstellten Marketingkonzept basierten, kamen während der Veranstaltungen nicht zur Anwendung. Dementsprechend wurden auch keine Einladungen an (potentielle) Kunden ausgesprochen. Auch wenn der Bf aufgrund der Aufnahme und Pflege von Kontakten zur anderen Teilnehmern während der Oldtimer-Rallies Aufträge lukrieren konnte und insoweit eine Förderung der beruflichen Tätigkeit erfolgte, handelte es sich somit iSd Rechtsprechung des VwGH bei den Startgeldern bzw Anmeldegebühren für seine persönliche Teilnahme an diesen Veranstaltungen mit seinem Oldtimer um solche, die der privaten Lebensführung des Bf zuzurechnen sind. Die private Veranlassung bleibt eindeutig im Vordergrund. (vgl. auch die Rechtsprechung des VwGH zu einem dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt ähnlichen Fall: VwGH, 24.09.2002, 99/14/0006).

Das BFG kommt daher zu dem Ergebnis, dass die streitgegenständlichen Startgelder bzw die Anmeldegebühren zur persönliche Teilnahme des Bf an den Oldtimer-Rallies als nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 a und Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Es ist daher aufgrund der unter Pkt 3 vorgenommenen rechtlichen Beurteilung und Beweiswürdigung spruchgemäß zu entscheiden.

4. 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. (Art 133 Abs 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall ist eine Revision nicht zulässig. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung einer existierenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Salzburg, am 2. September 2021