

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, den Richter Mag. Ulrich Petrag-Wolf sowie die fachkundigen Laienrichter Mag Stefan Raab und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Lutz + Achleitner Steuerberater GmbH & Co KG, Dr. Alois Scherer-Straße 17, 4840 Vöcklabruck, über die Beschwerde vom 29. Mai 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***27*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 9. März 2020 betreffend Einkommensteuer 2015 und Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin Daniela Peter zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2015	Einkommen	32.217,32 €	Einkommensteuer	7.828,91 €
			Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,09 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				7.829,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2016	Einkommen	16.543,08 €	Einkommensteuer	986,00 €

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer	986,00 €
---	-----------------

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In den Jahren 2019 und 2020 wurde durch das Finanzamt ***27*** beim Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für den Zeitraum 2015 bis 2018 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer zu AB.Nr. ***1*** durchgeführt bei der folgendes festgestellt wurde (vgl. den Bericht vom 10.3.2020):

Tz. 1 Lohnaufwand ehemalige Lebensgefährtin:

Der Abgabepflichtige würde Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sowie seit 2012 Einkünfte aus der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft erzielen.

Am 31.12.2015 wäre vom Abgabepflichtigen eine Lohnvorauszahlung an seine ehemalige Lebensgefährtin Fr. ***2***, geb. ***3***, in Höhe von € 9.000,-- getätigt worden.

Frau ***2*** wäre 2015 in keinem Dienstverhältnis mit dem Bf. gestanden. Es hätte auch nicht eruiert werden können, für welche Leistung diese Vorauszahlung gezahlt worden wäre.

Im März 2016 wäre mit Frau ***2*** ein Dienstverhältnis begründet worden, zeitgleich wäre beim AMS gem. § 34 Arbeitsmarktservicegesetz eine Eingliederungsbeihilfe beantragt worden, welche in Höhe von € 16.875,-- an den Abgabepflichtigen ausbezahlt worden wäre.

Die Beihilfe wäre monatlich von 15.04.2016 - 03.10.2016 in Höhe von € 2.812,50 auf das Konto des Abgabepflichtigen überwiesen worden. Im September 2016 wäre das Dienstverhältnis mit Frau ***2*** wieder aufgelöst worden.

Im Zuge der Prüfung wäre mehrmals um Vorlage schriftlicher Aufzeichnungen (Dienstvertrag, Arbeitsaufwand, Tätigkeiten etc.) ersucht worden. Lt. Rücksprache mit dem Abgabepflichtigen würde es nur händische Aufzeichnungen (Kalender) geben.

Trotz Übermittlung eines Dienstzettels am 31.01.2020, würde es keinen Nachweis über die erbrachten Leistungen geben. Wann, ob und in welchem Umfang diese stattgefunden hätten.

Auch die Abrechnungsmodalitäten (eine Lohnvorauszahlung 2015 und eine Zahlung 2016), würden nicht der sonst üblichen Vorgehensweise unter Fremden entsprechen.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen würden im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Da dies nach Ansicht der Finanzbehörde nicht gegeben wäre, würden die Lohnzahlungen an die Lebensgefährtin, Frau ***2***, nicht anerkannt werden.

Die Eingliederungsbeihilfe (Vergütung) vom AMS werde neutralisiert.

2	2015	2016
Löhne u. Gehälter	9.000,00	3.240,55
Gesetzlicher Sozialaufwand		7.177,93
Lohnsteuer		2.088,45
Dienstgeberbeitrag		565,50
Kommunalsteuer		525,00
	9.000,00	13.594,43
Aufwand vor Bp	9.000,00	15.364,74 (Anmerkung: richtig wohl: 13.594,43)
Aufwand nach Bp	0,00	1.770,31
Eingliederbeihilfe AMS		-16.975,00
Gewinnerhöhung/- minderung	9.000,00	- 3.280,57

Tz. 2 Abschreibung GWG

In den Prüfungsjahren wären zahlreiche Aufwendungen getätigt worden, welche in der Buchhaltung als Sofortaufwand gebucht worden wären. Bei der stichprobenartigen Überprüfung der Eingangsrechnungen wären jedoch auch Ausgaben getätigt worden, welche für den Haushalt des Abgabepflichtigen bestimmt seien oder auch dessen private

Lebensführung berühren würden und daher gem. § 20 EStG nicht abzugsfähig wären. Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde durch die BP ein Privatanteil in Höhe von 30% ausgeschieden. Die Vorsteuer werde entsprechend gekürzt.

	2015	2016	2017
Aufwand vor Bp	5.035,12	9.926,13	2.623,85
Aufwand nach Bp	3.524,58	6.928,29	1.837,13
Gewinnerhöhung	1.510,54	2.997,84	786,72
Vorsteuerkürzung	302,11	599,57	157,34
Aktivierung vor Bp			
0685 GWG Ansch.Dat. AK	ND		AfA
GWG's 2017 10.495,38	2		2.623,85
Aktivierung nach Bp			
0685 GWG Ansch.Dat. AK	ND		AfA
GWG's 2017 7.348,50	2		1.837,13

Tz. 3 Instandhaltung gem. § 28 (2) EStG – ***8***

Am 31.12.2016 wäre ein Bodenbelag ("***4***") gemeinsam mit Steinplatten der Fa. ***5*** aktiviert worden.

Der Bareinkauf für den Boden wäre lt. ER vom 11.10.2016 bei der Fa. ***6*** in ***7***, in Höhe von € 3.190,63 getätigt worden.

Bei Betriebsbesichtigung hätte sich der Boden originalverpackt in der privaten Garage des Abgabepflichtigen befunden. Es wäre keine Inbetriebnahme erfolgt.

Gem. § 7 (1) EStG könnten die Anschaffungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen erfolgt verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Im Zuge der Bp werde die geltend gemachte AfA nicht anerkannt, da der Boden bis dato nicht verwendet worden wäre. Der Betrag werde dem Gewinn hinzugerechnet.

		2015	2016	2017
Aktivierung vor Bp				
0215 Instandh. Ansch.Dat. AK	ND	AfA	AfA	AfA
8 31.12.2016 11.158,90 15			371,97	743,93
		2015	2016	2017
Aktivierung nach Bp				
0215 Instandh. Ansch.Dat. AK	ND			
8 31.12.2016 7.968,17 15			265,61	531,22
		2015	2016	2017
Aufwand AfA vor Bp			371,97	743,93
Aufwand AfA nach Bp			265,61	531,22
Gewinnerhöhung			106,36	212,71

Tz. 4 Frequenztherapiegerät

Am 01.09.2016 wäre bei der Fa. ***9*** in ***10***, ***11*** ein Frequenztherapiegerät angeschafft worden. Dieses werde in der systemischen Therapie bei chronischen und akuten Erkrankungen angewendet. Das Gerät und die dazugehörigen Schulungen lt. ER vom 04.10.2016 der Fa. ***12*** in ***13***, wären mit einem Betrag von € 12.580,18 und € 1.994,90 aktiviert und im Zuge der AfA auf eine Nutzungsdauer von 5 Jahren abgeschrieben worden.

Die Anschaffung wäre jedoch für die Tochter ***14*** erfolgt und würde in keinem Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit des Abgabepflichtigen stehen.

Durch die Bp werde die geltend gemachte AfA gem. § 20 EStG der privaten Lebensführung zugeordnet und wäre daher nicht abzugsfähig. Die Vorsteuern würden entsprechend korrigiert.

	2015	2016	2017
0580 sonstige BA Ansch. Dat. AK ND AfA	AfA	AfA	AfA
15 01.09.2016 12.580,16 5		1.258,02	2.516,03
16 04.10.2016 1.99490 5		199,49	398,98
	2015	2016	2017
Aufwand vor Bp		1.457,51	2.915,01
Aufwand nach Bp		0,00	0,00
Gewinnerhöhung		1.457,51	2.915,01
Vorsteuerkürzung ig. Erwerb		2.516,03	
Vorsteuerkürzung		398,98	

Tz. 5 Instandhaltung Gebäude – V+V ***8***

Bei dem Gebäude ***8*** in ***17***, würde es sich um das private Wohnhaus des Abgabepflichtigen handeln. Ein Teil des Gebäudes (ca. 58m²) würde zum Zwecke einer Geschäftsraumvermietung umgebaut und saniert werden.

Lt. ER Nr. ***104*** vom 23.12.2015 der Fa. ***18*** in ***19***, wären an der Adresse ***8*** (Neubau - Geschäftsraum) Fenster, Rollläden sowie 2 Haustüren eingebaut worden. Der Betrag in Höhe von netto € 15.520,-- wäre als Sofortaufwand geltend gemacht worden. Bei Betriebsbesichtigung wäre festgestellt worden, dass eine Haustüre in Höhe von netto € 4.591,-- dem Privathaus zuzuordnen wäre.

Da der private Eingangsbereich untergeordnet auch geschäftlich genutzt werde, würde durch die Bp eine Nutzungseinlage in Höhe von € 500,-- erfolgen.

Würden Aufwendungen getätigt werden, welche nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören, aber den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern, würde nach § 28 Abs. 2 EStG ein Instandsetzungsaufwand vorliegen.

Durch die Bp werde der Aufwand aktiviert und im Zuge der AfA auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben.

	2015	2016	2017
Geb. ***8*** Ansch. Dat. AK ND	AfA	AfA	AfA
Fa. ***18*** 23.12.2015 10.929,- 15	364,30	728,60	728,60
	2015	2016	2017
Aufwand vor Bp	15.520,00	0,00	0,00
AfA	364,30	728,60	728,60
Nutzungseinlage	500,00	500,00	500,00
Aufwand nach Bp	864,30	1.228,60	1.228,60
Gewinnerhöhung	14.655,70	- 1.228,60	- 1.228,60

Tz. 6 Instandhaltung – Innenausbau V+V ***8***

Von der Fa. ***20*** in ***21*** wäre lt. ER ***102*** vom 07.12.2016 Leistungen erbracht worden, welche den Innenausbau sowie die Sanierung der Wand- und Deckenflächen nach Schimmelbefall an der Adresse ***8*** (Geschäftsraum), betreffen würden. Die Ausgaben wären als Sofortaufwand geltend gemacht worden.

Werden Aufwendungen getätigt, welche nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören, aber den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern, würde nach § 28 Abs. 2 EStG ein Instandsetzungsaufwand vorliegen.

Durch die Bp werde der Aufwand aktiviert und im Zuge der AfA auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben.

	2015	2016	2017
Geb. ***8*** Ansch. Dat. AK ND	AfA	AfA	AfA
Fa. ***20*** 07.12.2016 12.901,- 15		430,04	860,07
	2015	2016	2017
Aufwand vor Bp		12.901,00	0,00

Aufwand nach Bp		430,04	860,07
Gewinnerhöhung		12.470,96	- 860,07

Tz. 7 Instandhaltung – Video Türstationen – ***8***

Mit der ER ***103*** bez. am 29.12.2017 der Fa. ***22*** in ***23***, wäre ein ig. Erwerb getätigt worden. Die Anschaffung von zwei Video - Türstationen wären lt. Betriebsbesichtigung für die Adresse ***8*** angeschafft worden. Dabei wäre eine Station beim Privathaus installiert worden.

Durch die Bp würden 50% der geltend gemachten Werbungskosten ausgeschieden werden. Die Vorsteuer für den ig. Erwerb werde entsprechend korrigiert.

	2015	2016	2017
Aufwand vor Bp			1.446,13
Aufwand nach Bp			723,07
Gewinnerhöhung			723,07
Vorsteuerkürzung ig. Erwerb			144,61

Tz. 8 Instandhaltung Gebäude – Netzzutrittsentgelt

Lt. ER vom 24.07.2015 der Fa. ***24*** wäre an der Adresse ***25***, (Geschäftsraumvermietung) eine Umstellung der Energieversorgung von Freileitung auf Erdkabel erfolgt.

Es wäre ein Netzzutrittsentgelt (Energieversorgung) in Höhe von netto € 5.420,-- zusätzlich 20% USt verrechnet worden. Der Aufwand wäre sofort abgeschrieben worden.

Aufwendungen die an Energieversorgungsunternehmen für den Anschluss an die Energieversorgung (elektrischer Strom, Ferngas, Fernwärme) geleistet werden, wären zu aktivieren und auf den Nutzungszeitraum verteilt abzusetzen.

Durch die Bp werde der Aufwand aktiviert und im Zuge der AfA auf 10 Jahre Nutzungsdauer abgeschrieben.

	2015	2016	2017
Netzzutrittsent. Ansch. Dat. AK ND	AfA	AfA	AfA
Fa. ***24*** 24.07.2015 5.420,- 10	271,00	542,00	542,00
	2015	2016	2017
Aufwand vor Bp	5.420,00	0,00	0,00
Aufwand nach Bp	271,00	542,00	542,00
Gewinnerhöhung	5.149,00	- 542,00	- 542,00

Tz. 9 Einkünfte aus Verpachtung – ***26***

Im Zuge der Prüfung wäre festgestellt worden, dass der Abgabepflichtige an der Grundstücksadresse ***26*** eine landwirtschaftliche Fläche im Ausmaß von 4,5 ha verpachten würde.

Lt. Pachtvertrag vom 10.02.2014 würde der vereinnahmte Pachtzins € 3.142,50 im Jahr betragen.

Im Zuge der Bp würden die Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft wie folgt festgesetzt werden.

Einheitswert des Eigenbesitzes	5.300,00
Einheitswert der Verpachtungen	4.719,00
Gesamteinheitswert	581,00
davon Grundbetrag: 42% des maßgeblichen EHW	244,02
Vereinnahmter Pachtzins	3.142,50

	2015	2016	2017
Vereinnahmter Pachtzins vor Bp	0,00	0,00	0,00
Vereinnahmter Pachtzins nach Bp	3.142,50	3.142,50	3.142,50
Abzgl. Pflichtversicherung SVA d. Bauern	170,76	174,96	179,16

	2.971,74	2.967,54	2.963,34
--	----------	----------	----------

Das Finanzamt ***27*** nahm in der Folge unter anderem die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ am 9. März 2020 neue Sachbescheide Einkommensteuer 2015 und 2016, die den wiedergegebenen Feststellungen der Betriebsprüfung entsprochen haben. In den Begründungen dieser Bescheide wurde jeweils auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

Am 26. April 2020 brachte der Bf. unter anderem ein Ersuchen um Verlängerung der Beschwerdefrist betreffend die am 9.3.2020 ergangenen Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 bis 31. Mai 2020 ein und begründete diese Ersuchen wie folgt:

Auf Grund des Gesundheitszustandes seines ***28***-jährigen Vaters, welcher zurzeit eine umfangreiche Versorgung benötigen würde und dies auch sehr viel Zeit und Kraft in Anspruch nehmen würde, werde um Verlängerung der Einspruchsfrist bis 31.5.2020 ersucht.

Diesem Ansuchen wurde unter anderem betreffend die Beschwerdefrist hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 vom 9.3.2020 mit Bescheid vom 28.4.2020 entsprochen.

Am 29. Mai 2020 reichte der Bf. beim Finanzamt ***27*** persönlich eine Beschwerde betreffend u.a. die Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 vom 9.3.2020 ein.

In dieser Beschwerde beantragte der Bf. die Berichtigung der Textziffer 1 aus dem Bericht gem. § 150 BAO vom 10.3.2020 bezüglich Unstimmigkeiten und Widerspruch zu den Tatsachen. Diesbezüglich wurde die steuerliche Anerkennung der Lohnvorauszahlung 2015 und der Lohnendzahlung 2016 an Frau ***2*** und daher auch die steuerliche Anerkennung als Dienstverhältnis begehrt.

Auch hat sich die Beschwerde gegen die Aktivierung beider Fenster und der Eingangstüre laut Textziffer 5 des angeführten Berichts gewendet. Schließlich wurde eine Verletzung des Parteiengehörs sowie unvollständige Ermittlung des Sachverhaltes nach der materiellen Wahrheit laut § 115 Abs. 1, 2, 3 und 4 BAO bemängelt.

Im Einzelnen wurde in der Beschwerde zusammengefasst wie folgt vorgebracht:

Die Tz. 1 des Berichts wäre nur wenige Minuten besprochen worden, obwohl dem Bf. dieser Punkt sehr wichtig erscheinen würde. Es wäre laut Prüferin dieser Sachverhalt bereits mit dem Fachbereich besprochen worden. Es wären auch die Zahlungsmodalitäten nicht fremdüblich gewesen. Es wäre der Grundsatz des Parteiengehörs verletzt worden.

Fr. ***2*** hätte voraussichtlich, wie mit dem Bf. im Dezember 2015 vereinbart, am 01.01.2016 zu arbeiten begonnen, aber auf Grund ihres beeinträchtigten

Gesundheitszustandes den Dienstbeginn verschoben. Tatsächlich wäre sie sieben Monate vom 01.03.2016 bis 30.09.2016 beim Bf. beschäftigt gewesen. Sie hätte sechs Monate mit Eingliederungsbeihilfe und noch einen Monat ohne Eingliederungsbeihilfe gearbeitet. Mit Zustimmung und Absprache des AMS hätte Fr. ***2*** am 01.10.2016 begonnen Rechtswissenschaften zu studieren.

Gem. § 166 BAO sowie § 46 AVG würde als Beweismittel alles in Betracht kommen, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des Verfahrens zweckdienlich ist. Im Verwaltungsverfahren würde daher der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel gelten.

In Erfüllung seiner Mitwirkungspflicht hätte der Bf., um die dargetanen Umstände glaubhaft zu machen, am 20.02.2020 folgende Unterlagen bezüglich des Punktes Tz. 1 aus o.a. Bericht in die Frau ***32*** nicht mehr einsehen wollte vorbereitet:

Kalender und Dienstzeitaufzeichnung 2016 v. Fr. ***2***

Bestätigung der Auflösung der Lebensgemeinschaft vom 22.03.2013

Liste mit Vergleichsfällen bezüglich Vorauszahlungen und deren Belegen

Die Niederschrift vom 25.02.2020 nach der Schlussbesprechung vom 20.02.2020 wäre wegen der Unstimmigkeiten zum Sachverhalt des Punktes Tz. 1 und dem verletzten Parteiengehör das im Widerspruch zu dem am Deckblatt stehenden Satzes: „Die umseitig angeführten Prüfungsfeststellungen wurden ausführlich besprochen“ vom Bf. und von Hrn. ***35*** nicht unterzeichnet worden.

Von einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft würde man üblicher Weise dann sprechen, wenn eine Partnerin/ein Partner länger andauernd in einer Wohn,- Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft zusammenleben und diese nicht verheiratet sind. Dies würde einem „nahen Angehörigen“ entsprechen.

Bei ehemaligen Lebensgefährten hätte eine fallbezogene Prüfung zu erfolgen, ob noch eine faktische Nahebeziehung besteht. Eine solche fallbezogene Prüfung wäre offensichtlich nicht durchgeführt worden.

Der Bf. und Frau ***2*** wären nie verheiratet gewesen und hätten bis Ende 2012 in einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft zusammengelebt. 2013 wäre dann ein Übereinkommen über die Auflösung der Lebensgemeinschaft sowie ein Prekariatsvertrag für eine seit Jahrzehnten leerstehende Wohnmöglichkeit in ***26***, ***17*** verfasst worden. In ***29***, ***30*** würde Fr. ***2*** ein Einfamilienhaus besitzen und in ***26***, ***17*** hätte sie seit 20.07.2015 ihren Hauptwohnsitz.

Es würde seit Ende 2012 zwischen dem Bf. und Fr. ***2*** keinen gemeinsamen Haushalt, kein gemeinsames Konto, keine gemeinsame Wäsche, keine gemeinsamen Urlaube und auch

keine Geschlechtsgemeinschaft geben, da man von „Tisch und Bett“ getrennt leben und daher keine faktische Nahebeziehung mehr bestehen würde.

Bei der Durchführung der Betriebsbesichtigung in ***31*** am 18.10.2019 hätte sich Fr. ***32*** erkundigt wo denn die Lebensgefährtin wohnen würde? Der Bf. hätte erklärt, dass seine „Lebensgefährtin“ nicht mehr mit ihm in ***8***, ***17*** zusammen wohnen würde, sondern zurzeit vorwiegend in ***29***.

Fr. ***32*** hätte bezüglich „Lebensgefährtin“ nicht weiter ermittelt und hätte am 18.10.2019 auch diesbezüglich keine weiteren Fragen mehr gestellt.

Bei der darauffolgenden Besprechung in ***33*** bei ***34*** am 15.1.2020 in der Kanzlei von ***35*** hätte der Bf. die Möglichkeit gehabt Frau ***32*** darauf aufmerksam zu machen, dass Frau ***2*** schon lange nicht mehr seine Lebensgefährtin sei.

Betreffend die Zahlungsmodalitäten wäre eine vom Gesetz (§ 1154 Abs. 1 ABGB) abweichende Vereinbarung getroffen worden. Vorauszahlungen würden für den Bf. eine übliche Vorgehensweise darstellen und werde diesbezüglich auf Vorauszahlungsfälle aus den Einkommensteuerbescheiden 2015 bis 2017 verwiesen und würde es sich dabei größtenteils um erstmalige Geschäftsbeziehungen handeln.

Der Fremdvergleich wäre gegeben, weil Frau ***2*** ihren Vorteil für sich selber maximiert hätte indem sie eine gute Bezahlung für ihre Tätigkeit verhandelt hätte. Sie hätte sich nicht aus familiären Beweggründen oder wegen ehemaliger Partnerschaft oder etwa Dankbarkeit oder Anstand solidaritär (Anmerkung: ist solidarisch gemeint?) verhalten, sondern aus rechtlicher Verpflichtung aufgrund der mündlichen Vereinbarung und Vorauszahlung im Dezember 2015.

Der Bf. hätte seine Vorteile für sich selber maximiert indem er nicht nachsichtig gewesen wäre, da Frau ***2*** ihm alle anfallenden Tätigkeiten der Vermietung betreffend im Dezember 2015 zugesichert hätte, obwohl sie gewusst hätte, dass der Bf. im Jahr 2016 bei seinen Mietobjekten und dem dazugehörenden Gelände umfangreiche Sanierungsarbeiten durchführen werde. Diese Tätigkeiten sowie Bezahlsmodus wären am 9.12.2015 besprochen worden. Festzuhalten wäre in diesem Zusammenhang, dass seit ***36*** alleine aus Gewohnheit noch nie schriftliche Dienstverträge, egal ob Fremder oder Familienmitglied, außer Lehrverträge, in seiner Firma verfasst worden wären. Dies wäre bisher auch noch nie von einer Behörde beanstandet worden obwohl einige Betriebsprüfungen des Finanzamtes, der GKK und Gemeinde stattgefunden hätten. Fr. ***2*** hätte sich erklärt und ein Versprechen über die anfallenden Tätigkeiten, betreffend der Vermietung, am 09.12.2015 abgegeben und der Bf. hätte dieses Versprechen gültig angenommen. Konsens wäre vorgelegen.

Es wäre nicht zulässig einerseits einen Vertrag nach den Anerkennungskriterien steuerlich anzuerkennen und andererseits die Anerkennung mit dem Argument der bloß familienhaften Mitwirkung zu versagen.

Dem Bf. würde als Firmeninhaber in dritter Generation (Firmengründung ***36*** durch den Großvater) der Maßstab eines ordentlichen, gewissenhaften und fürsorglichen Geschäftsmannes zukommen. Der Bf. würde immer idealtypisch zum Wohl seiner Firma handeln, so wie sein Vater und Großvater zuvor und würde er die betriebliche von der gesellschaftlichen Sphäre immer abgrenzen. Alleine seine Jahrzehnte lange gesunde Geschäftsführung würde dies bestätigen.

Das Arbeitsverhältnis mit Fr. ***2*** wäre für seine Firma von wirtschaftlichem Vorteil gewesen, da sich eine Auftragsvergabe für derart viele verschiedene und auch kleinere Arbeiten an Firmen als organisatorisch schwierig erwiesen hätte. Obwohl der Bf. schon 2015 dringend jemanden für diese Arbeiten benötigt hätte und der Bf. sich diesbezüglich mit Personalbeschaffung beschäftigt hätte, hätte sich niemand gefunden der dem Anforderungsprofil wie etwa eine Abschlussprüfung für Garten oder Landschaftspflege und aber auch gleichzeitig eine Ausbildung als Buchhalter oder Bürokraft aufgewiesen hätte. Weiters wäre auch ein Führerschein der Klasse EF von Vorteil gewesen.

Da Fr. ***2*** in der Vergangenheit fast 25 Jahre für den Bf. zur vollsten Zufriedenheit gearbeitet hätte, der Bf. ihre Fähigkeiten kennen würde, wäre es für sie kein Problem gewesen, die vom Bf. beauftragten Arbeiten durchzuführen.

Fr. ***2*** hätte eine abgeschlossene Ausbildung als landwirtschaftliche Facharbeiterin, hätte umfangreiche Buchhalterausbildungen am ***37*** absolviert und sei im Besitz der Führerscheine BCEFG und hätte somit die Berechtigungen und Befähigungen aller anfallenden Tätigkeiten für seinen Betrieb vorweisen können.

Mit seinem Entgegenkommen der entgeltlichen Vorauszahlung im Dezember 2015 hätte der Bf. einen Weg gesehen Fr. ***2*** an den Betrieb zu binden und hätte sich der Bf., aus damaliger Sicht mit großer Wahrscheinlichkeit, ihre Arbeitskraft für die anstehenden dringlichen Tätigkeiten zugesichert, welche im Jahr 2016 dann von ihr geleistet worden wären.

Dem Bf. müsse zudem auch ein gewisser Grad an Beurteilungs- und Entscheidungsermessen sowie die Möglichkeit, geschäftliche Risiken i. S. eines spekulativen Elements einzugehen auf jeden Fall gelassen werden. Da dem Ermessensspielraum ein gewisses Risiko, eine Fehlentscheidung zu treffen, innewohnen würde, hätte der Bf. Vor- und Nachteile des Dienstverhältnisses mit Frau ***2*** sorgfältig abgewogen, sodass behauptet werden könne, dass der Bf. in der gleichen konkreten Form unter gleichen Bedingungen auch mit Fremden, die ein so vielfältiges Anforderungsprofil wie Frau ***2*** aufweisen, inklusive dieser Lohnvereinbarung vom Dezember 2015 auch so abgeschlossen hätte.

Betreffend die Ausführung in der Niederschrift vom 25.2.2020, dass nicht eruiert werden konnte, für welche Leistungen gezahlt wurde, wird in der Beschwerde vorgebracht, dass der Bf. Frau ***32*** beim Treffen bei Hrn. ***35*** in ***33*** am 15.1.2020 die Tätigkeiten, der Vermietung betreffend, die Frau ***2*** verrichtet hätte teilweise aufgezählt hätte wie z.B. Bach räumen, Büroräumlichkeiten für zukünftige Vermietung sanieren, Buchhaltung usw. Im Zuge dieser Aufzählung hätte Frau ***32*** gemeint, dass dies alles Tätigkeiten seien, die Frau ***2*** als Lebensgefährtin wegen Familienbeistandspflicht sowieso machen hätte müssen. Hierbei hätte der Bf. Frau ***32*** ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Frau ***2*** schon lange nicht mehr seine Lebensgefährtin wäre.

Zudem hätte der Bf. bei der Besprechung am 15.1.2020 die Dienstzeitaufzeichnungen mit den verrichteten Tätigkeiten seiner Kinder, die bei ihm geringfügig beschäftigt wären bzw. gewesen wären und den Dienstzettel und Dienstzeitaufzeichnungen von Frau ***2*** mitgehabt. Jedoch aufgrund der umfangreichen Besprechung und der fortgeschrittenen Stunde hätte sich Fr. ***32*** nicht mehr die Zeit genommen in diese offengelegten Unterlagen die am Tisch vor ihr lagen einzusehen.

Auch bei der Schlussbesprechung am 20.2.2020 hätte der Bf. Fr. ***32*** darauf aufmerksam gemacht, dass er den Kalender 2016 von Fr. ***2*** mithätte und ihn zur Einsicht anbieten möchte. Es wäre alleine in der Sphäre von Frau ***32*** gelegen die Tätigkeiten aus dem Kalender 2016, der von Anfang an erwähnt wurde, zu eruieren.

Trotzdem würde Frau ***32*** in ihrer Niederschrift vom 25.2.2020 schreiben, dass trotz Übermittlung des Dienstzettels am 31.1.2020 (im selben PDF wären die Dienstzeitaufzeichnungen und drei Seiten orig. Kalender 2016 mitgesandt worden) es keinen Nachweis über die erbrachten Leistungen geben würde. Wann, ob und in welchem Umfang ...

Bei der Übermittlung des Dienstzettels, indem auch alle Tätigkeiten niedergeschrieben wären, die erbracht worden wären und die wesentlichen Vertragsbestandteile somit in genügender Deutlichkeit fixiert wären, wären im selben PDF die Dienstzeitaufzeichnungen lt. original Kalender 2016 mitgesandt worden. Darin wären die Zeiten der Arbeiten von wann bis wann genau ausgeführt daher auch der Umfang. Weiters wären im selben PDF einige Seiten des Originalkalenders 2016 von Fr. ***2*** mitgesandt worden. Im Kalender wären auch von drei Wochen die Tätigkeiten und Arbeitszeiten ersichtlich die erbracht worden wären sowie auch der Urlaubsanspruch.

In diesem Zusammenhang wäre noch festzuhalten, dass die Tätigkeiten, welche im Dienstzettel erfasst seien, sowie der Umfang der Arbeitszeiten aus den Dienstzeitaufzeichnungen und gewisse Tätigkeiten und Arbeitszeiten aus dem Kalender 2016 in der Niederschrift vom 25.02.2020 keine Berücksichtigung finden würden.

Da Gemeindeamt, AMS, GKK, SV, PVA, FA hätten Kenntnis vom Dienstverhältnis mit Frau ***2*** gehabt und das Lohn- u. Steuerbüro ***38*** hätte jeden Monat die Lohnverrechnung und das Lohnkonto von Frau ***2*** geführt. Daher wäre das Dienstverhältnis eindeutig und genügend nach außen zum Ausdruck gekommen.

Die zu verrichtenden Tätigkeiten und deren Arbeitszeiten wären eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes wie ersichtlich in den Dienstzeitaufzeichnungen und dem Dienstzettel, indem alle wesentlichen Punkte des mündlichen Dienstvertrages lt. § 883 ABGB fixiert worden wären.

Es wäre der „Originalkalender 2016“ (der von Anfang an erwähnt wurde) mit den Aufzeichnungen der Arbeitszeiten sowie den verrichteten Tätigkeiten vorhanden.

Auch sein zwischenzeitlich ***28***-jähriger Vater würde bestätigen, dass Fr. ***2*** 2016 gearbeitet hätte, da diese mit ihm die Mittagspausen verbracht hätte und er ihr des Öfteren bei verschiedensten Tätigkeiten zugesehen und geholfen hätte.

Folgendes Vorbringen wurde zur Feststellung unter Tz.5 Instandhaltung Gebäude - V+V ***8*** erstattet:

Instandsetzungsaufwand wäre jener Aufwand, der nicht zum Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand gehört und allein oder zusammen mit einem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht oder die Nutzungsdauer wesentlich (über 25%) verlängert. Der Austausch von Fenstern und Türen von über 25% bezogen auf deren Gesamtanzahl würde unter Instandsetzungsaufwand fallen.

Im konkreten Fall würde es sich um 100% der Gesamtanzahl handeln, da die Räumlichkeiten nur über zwei Fenster und eine Eingangstüre verfügen würden.

Instandsetzungsaufwendungen für Büro- und Geschäftsgebäude könnten im Jahr der Bezahlung sofort abgesetzt werden.

Bei diesen beiden Fenstern und der Eingangstüre würde es sich um einen Austausch und nicht etwa um eine Versetzung handeln, da diese in Ihren Abmessungen unverändert geblieben wären und folglich auch keine Mauerarbeiten durchgeführt worden wären.

Diese ca. 58 m² große Geschäftsraumfläche werde so ausgeführt, dass die geplante Praxis nach Fertigstellung auch zur Nutzung als Büro- oder Kanzleiräumlichkeiten vermietet werden könne.

Nachdem es sich hierbei um Geschäftsräumlichkeiten handeln würde und diese nicht für Wohnzwecke genutzt werden würden, würde der Bf. betreffend der ER Nr. ***104*** vom 23.12.2015 Fa. ***18***, ***19*** bezüglich Tz.5 aus dem Bericht gem. § 150 BAO vom 10.3.2020 und o.a. Einkommensbescheid 2015, beantragen den anerkannten

Instandsetzungsbetrag von Euro 10.929,00 für das Mietobjekt (Praxis-/Büro) ***8***, ***17*** anstatt der 15-jährigen Abschreibung auf Sofortaufwand abzuändern.

Dieser Beschwerde war eine Liste von Vorauszahlungen, die der Bf. an diverse Firmen in den Jahren 2015 bis 2017 geleistet hat, sowie eine mit 15.2.2020 datierte Bestätigung Lebensgemeinschaft, die von ***2*** gefertigt wurde, angeschlossen.

In der Folge wurden vom Finanzamt ***27*** im September 2020 Erhebungen im Zusammenhang mit der eingebrachten Beschwerde durchgeführt (Telefonate mit Herrn ***39*** von der Firma ***40*** am 3.9.2020; Anruf bei Frau ***41***; Aufsuchen des Bf.; Gespräch mit dem Geschäftsführer der Firma ***42***).

Am 15. April 2021 erließ das Finanzamt Österreich eine Beschwerdevorentscheidung mit der der Beschwerde betreffend die Sofortabsetzung der Ausgaben im Zusammenhang mit den Fenstern, Türen und Rollläden betreffend das Objekt ***8*** stattgegeben wurde. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und diese Abweisung in der gesondert ergangenen Begründung vom 16.4.2021 wie folgt begründet:

Aus dem vorliegenden Dienstzettel, datiert mit 29.2.2016, würde hervorgehen, dass Frau ***2*** ab 1.3.2016 beschäftigt gewesen sein soll. Bereits am 31.12.2015 wäre vom Bf. eine Lohnvorauszahlung über € 9.000,00 geleistet worden, die als Lohnaufwand im Jahr 2015 berücksichtigt worden wäre.

Nach allgemeiner Erfahrung könne Mildtätigkeit als Beweggrund kaufmännischen Handelns im Regelfall ausgeschlossen werden. Es könne somit davon ausgegangen werden, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln. Bei Leistungsbeziehungen zwischen Personen, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, würde es oft an einem Interessensgegensatz fehlen, wie er üblicherweise zwischen Fremden bestehen würde. Ein Interessensgegensatz könne beispielsweise zwischen Angehörigen iSd § 25 BAO, aber auch zwischen Freunden, Verlobten, oder ehemaligen Lebensgefährten fehlen (vgl. Jakom, EStG 2020, § 4 Rz. 331). Der Kreis der Personen, auf die sich die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen bezieht, würde dementsprechend über Angehörige im Sinne des § 25 BAO hinausgehen, und würde auch andere in einem persönlichen Naheverhältnis stehende Personen umfassen (u.a. VwGH vom 26.3.2014, 2011/13/0031, RS-1 [Anmerkung: richtig wohl: 2011/13/0036]).

Frau ***2***, geb. ***3***, wäre von 1. März 2016 bis 30. September 2016 als Dienstnehmerin des Bf. gemeldet gewesen. Unstrittig hätte sie bis 2012 in einer Lebensgemeinschaft mit dem Bf. gelebt. Aus der Aktenlage würde sich ergeben, dass Frau ***2*** und der Bf. vom 19.2.1992 bis zum 20.7.2015 ihren gemeinsamen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Bf1-Adr*** gehabt hätten. Auch die gemeinsamen Kinder ***72*** (geb. ***43***) und ***44*** (geb. ***45***) wären lange Zeit dort wohnhaft gewesen. Seit

20.7.2015 wäre der Hauptwohnsitz von ***2*** an der Adresse ***26***, ***17***. Bei dieser Adresse würde es sich um ein Haus im Besitz des Bf. handeln.

Nach Ansicht des Finanzamtes wäre es realitätsfern anzunehmen, dass nach einer jahrzehntelangen Lebensgemeinschaft, nur wenige Monate nach Verlegung des Hauptwohnsitzes, nämlich zum vorgeblichen Zeitpunkt des Abschlusses eines mündlichen Dienstvertrages am 9.12.2015 (S. 6 der Beschwerdeschrift), kein persönliches Naheverhältnis zwischen ***2*** und dem Bf. bestanden haben soll. Dies insbesondere im Hinblick auf die Verlegung des Wohnsitzes in eine Wohnung, die sich im Besitz des Bf. befinden würde.

Die Angehörigenjudikatur wäre daher anwendbar.

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

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

Im Folgenden werde das kumulierte Vorliegen dieser Voraussetzungen unter Berücksichtigung der in der Beschwerdeschrift vorgebrachten Argumente überprüft:

Zur Außenwirkung:

Laut Beschwerdeschrift hätten Gemeindeamt, AMS, GKK, SV, PVA und Finanzamt Kenntnis vom Dienstverhältnis gehabt. Das Lohnkonto und die Lohnverrechnung wäre vom Steuerbüro ***38*** geführt worden. Die wesentlichen Punkte des mündlichen Dienstvertrages wären eindeutig, klar, und jeden Zweifel ausschließend gewesen. Sie seien dementsprechend den Dienstzeitaufzeichnungen und dem Dienstzettel zu entnehmen. Auch könne der Vater des Bf. bestätigen, dass Frau ***2*** tatsächlich tätig war. Diese Argumente würden für das Vorliegen der erforderlichen Außenwirkung des Dienstverhältnisses sprechen.

Für mangelnde Publizität würde sprechen, dass im Rahmen der Außenprüfung Unterlagen abverlangt und nicht vorgelegt worden wären. Der Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Beschwerde wäre dazu folgendes zu entnehmen:

„Herr ***Bf1*** hat während der Prüfung immer wiederholt erwähnt, dass Frau ***2*** nur im Zuge der Instandhaltungsaufwendungen mitgearbeitet hätte (aufräumen, wegräumen, putzen etc...), genauso wie sein Sohn Herr ***44*** und seine Tochter ***14***, welche seit 2016 bzw. 2017 bei Herrn ***Bf1*** geringfügig beschäftigt wären.

Schon zu Beginn der Prüfung wurde um Vorlage von Arbeitsverträgen, Aufzeichnungen etc.

ersucht. Nach Aussage des Abgabepflichtigen gebe es solche nicht.

Es wurden weder bei der Besprechung am 28.11.2019 noch am 15.01.2020 Aufzeichnungen vorgelegt.

Dienstzettel und Kalenderaufzeichnungen wurden erst am 30.1.2020 übermittelt."

Ob die Voraussetzung der Außenwirkung vorliegt, wäre zweifelhaft.

Zum klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt:

Dass Verträge mündlich abgeschlossen werden, würde für sich noch nicht ausschließen, dass sie steuerlich anzuerkennen sind. Allerdings hätte weder die mündliche Vereinbarung vom 19.12.2015, noch der Dienstzettel vom 29.2.2016 einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. So wäre von besonderem Gewicht, dass kein konkretes Wochenstundenausmaß vereinbart wurde, bzw. dass nicht festgelegt wurde, ob es sich um eine Voll- oder Teilzeitbeschäftigung handelt. Es würde sich auch keine Unterschrift der Dienstnehmerin am Dienstzettel finden.

Es wäre des Weiteren äußerst zweifelhaft, ob im Rahmen der Vermietungstätigkeit Tätigkeiten im angeblichen Ausmaß (laut vorgelegter Stundenaufzeichnungen) angefallen sein können.

Insbesondere wäre augenscheinlich, dass die Mieter (***46*** und ***40***) entsprechend den vorliegenden Mietverträgen für die Instandhaltung und Reinigung verantwortlich wären.

Dem Mietvertrag vom 17.5.2010 mit der ***46*** wäre diesbezüglich folgendes zu entnehmen:

„Die Mieterin verpflichtet sich, die Nutzungsgegenstände pfleglich zu behandeln, zu warten und zu erhalten bzw. gegen gleichwertige Geräte zu ersetzen. Die Mieterin erklärt, den Mietgegenstand besichtigt und in altersgemäß gutem Zustand vorgefunden zu haben. Sie verpflichtet sich, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und nach Beendigung des Mietverhältnisses dem Vermieter in ordnungsgemäßem Zustand, das heißt ohne Beschädigungen und besengereinigt zurückzustellen. Für die normale Abnutzung bei schonendem Gebrauch hat die Mieterin nicht einzustehen. Die Mieterin verpflichtet sich, das Mietobjekt sowie dessen Versorgungsanlagen zu warten und instandzuhalten und erklärt, den Vermieter hinsichtlich einer aus der Verletzung dieser Instandhaltungspflicht resultierenden Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten. Die Mieterin trifft daher die Erhaltungspflicht des § 1096 ABGB, außer es handelt sich um ernste Schäden am Objekt. Die Fenster des Gebäudes sind zumindest einmal jährlich gründlich zu reinigen, das Dach und die Dachrinnen sind mehrmals jährlich zu reinigen. Schrottgegenstände dürfen vorübergehend nur im hinteren Bereich des Grundstückes ***47*** gelagert werden.“

Ähnliche Formulierungen wären im Mietvertrag mit der ***40*** vom 21.7.2012 enthalten:

„Die Mieterin erklärt, den Mietgegenstand besichtigt und in altersgemäß gutem Zustand

vorgefunden zu haben. Sie verpflichtet sich, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und nach Beendigung des Mietverhältnisses dem Vermieter in ordnungsgemäßem Zustand, das heißt ohne Beschädigungen und besengereinigt zurückzustellen. Für die normale Abnutzung bei schonendem Gebrauch hat die Mieterin nicht einzustehen. Die Mieterin verpflichtet sich, das gesamte Mietobjekt samt Türen, Fenstern und Toren, dessen Versorgungs- und Abwasseranlagen zu warten und instand zu halten und erklärt, den Vermieter hinsichtlich einer aus der Verletzung dieser Instandhaltungspflicht resultierenden Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten. Die Mieterin trifft daher die Erhaltungspflicht des § 1096 ABGB, außer es handelt sich um ernste Schäden am Objekt.

Die Fenster, die Türen und die Tore des Gebäudes sind zumindest einmal jährlich gründlich zu reinigen und die Dachrinnen sind mehrmals jährlich zu reinigen. Die Fahrbahn samt dazugehörigen Verkehrsinseln ist ganzjährig entsprechend sauber, Schnee- und Eisfrei zu halten.“

Aus den vorgelegten Kalenderaufzeichnungen würde hervorgehen, dass Frau ***2*** zwischen 1.3. und 4.3.2016 beim Vermietungsobjekt der Mieterin ***40*** ausgemalt, sowie einen Aufenthaltsraum und einen Nebenraum ausgeräumt haben soll. Nach den Angaben des Bf. und nach den Kalenderaufzeichnungen soll Frau ***2*** die Außenbereiche der Vermietungsobjekte mit einer Kehrmaschine gereinigt haben.

Aus dem Aktenvermerk vom 29.9.2020 über die Erhebung im Zusammenhang mit der Beschwerdeerledigung würde hervorgehen, dass Herr ***39***, der ehemalige Geschäftsführer der ***40***, (Anmerkung: zu ergänzen wohl: angegeben habe, dass) der Bf. stets sämtliche Anfragen zu Reparaturen verweigert habe. Für das Ausmalen der Tankstelle im Jahr 2016 sei die Firma ***41*** in ***48*** beauftragt worden. Der Außenbereich sei nie von Seiten des Vermieters gereinigt worden.

Der Mietvertrag vom 14.02.2007 mit der ***42*** (vormals ***49***) würde folgende Passage enthalten:

„Die Mieterin verpflichtet sich, das Mietobjekt sowie dessen Versorgungsanlagen zu warten und instandzuhalten und erklärt, den Vermieter hinsichtlich einer aus der Verletzung dieser Instandhaltungspflicht resultierenden Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten. Die Mieterin trifft daher die Erhaltungspflicht des § 1096 ABGB, außer es handelt sich um ernste Schäden am Objekt.“

Nach Ansicht des Finanzamtes würden weder die mündliche Vereinbarung, noch der Dienstzettel über einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt verfügen. Das Finanzamt würde außerdem davon ausgehen, dass jedenfalls keine Beschäftigung im vorgeblichen Ausmaß stattgefunden hätte. Allenfalls geringfügige Mitarbeit wäre als steuerlich unbeachtlich einzustufen.

Zur Fremdüblichkeit:

Integraler Bestandteil eines fremdüblichen Dienstverhältnisses wäre die fremdübliche Höhe der Entlohnung, und die fremdübliche Modalität der Lohnzahlungen. Das Bruttoentgelt in Höhe von € 2.500,00 wäre im Hinblick auf die laut Dienstzettel angegebenen Hilfstätigkeiten und die mangelnde Festlegung des Stundenausmaßes als überhöht anzusehen.

Hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten hätte der Verwaltungsgerichtshof festgestellt:
„In Übereinstimmung mit der allgemeinen Lebenserfahrung kann die Feststellung getroffen werden, dass unter fremden Vertragspartnern eine laufende Auszahlung der vereinbarten Dienstbezüge üblich ist.“ (VwGH vom 26.06.2001, Gz. 97/14/0012, RS-3)

Eine Lohnvorauszahlung in Höhe mehrerer Monatsbezüge, die ohne schriftlichen Dienstvertrag und drei Monate vor Beschäftigungsbeginn ausbezahlt wird, wäre nicht als fremdüblich einzustufen.

Die Gestaltung des Dienstverhältnisses wäre weder im Hinblick auf die Höhe der Lohnzahlungen, noch hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten fremdüblich. Es wäre außerdem für das Gesamtbild der Verhältnisse von Relevanz, dass für das gegenständliche Dienstverhältnis die sogenannte „Come Back Eingliederungsbeihilfe“ des Arbeitsmarktservices in Anspruch genommen worden wäre. So würden den gesamten Lohnaufwendungen des Bf. im Zusammenhang mit ***2*** in Höhe von € 22.594,43 steuerfreie Beihilfen in Höhe von € 16.875,00 gegenüberstehen.

Da die Voraussetzungen für die Anerkennung des Dienstverhältnisses nicht kumuliert erfüllt würden, wäre das Dienstverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen.

Zum Parteiengehör und zur Ermittlung des wahren Sachverhaltes:

Das Parteiengehör würde vor allem darin bestehen, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen zu geben, sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens, sowie zur Stellungnahme hierzu (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115, Rz. 14). Sowohl während der Außenprüfung, als auch im Rahmen der Schlussbesprechung vom 20.2.2020 wären die Feststellungen besprochen worden. Aus der Beschwerdeschrift wäre zu entnehmen, dass dem Bf. die Sachverhaltsannahmen der Betriebsprüferin bekannt gewesen wären. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre das Parteiengehör gewahrt worden.

Selbst wenn nach einer Außenprüfung die Schlussbesprechung zu Unrecht entfallen wäre, und der Bf. auch sonst keine Gelegenheit zur Stellungnahme geboten und dadurch das Recht auf Parteiengehör missachtet worden wäre, so läge darin kein absoluter Verfahrensmangel (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Rz 21), der zur Aufhebung der bekämpften Bescheide führt, zumal ein solcher erstinstanzlicher Verfahrensmangel in aller Regel spätestens im Beschwerdeverfahren, in dem

der Bf. zu den Feststellungen des Prüfers umfassend Stellung nehmen und seine Einwendungen Vorbringen kann, geheilt werde (vgl. UFSI vom 24.10.2013, RV/0196-1/10).

In der Beschwerdeschrift werde ausgeführt, dass der Sachverhalt von der Abgabenbehörde nicht vollständig ermittelt worden wäre. Insbesondere seien folgende vorgelegte Beweismittel nicht gewürdigt worden:

Kalender und Dienstzeitaufzeichnung 2016 v. Fr. ***2***

Bestätigung der Auflösung der Lebensgemeinschaft vom 22.03.2013

Liste mit Vergleichsfällen bezüglich Vorauszahlungen und deren Belegen

Der Abgabenbehörde wären allerdings vor der Schlussbesprechung und auch im Rahmen der Beschwerde nur drei Seiten eines Kalenders des Jahres 2016 (01.-04. März, 13.-17. Juni und 20.-24. Juni) übermittelt worden. Auch im weiteren Beschwerdeverfahren hätte der vollständige Kalender nicht vorgelegt werden können. Aufgrund der aufgezeigten Widersprüche (Punkt 1 des gegenständlichen Begründungsschreibens) werde den Kalender- und Dienstzeitaufzeichnungen nur ein geringer Beweiswert beigemessen.

Die Bestätigung über die Auflösung der Lebensgemeinschaft, sowie die Vergleichsfälle bezüglich Vorauszahlungen würden nichts an der abgabenrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts ändern. Wie oben ausgeführt, könnten auch ehemalige Lebensgefährten in einer Nahebeziehung stehen, für die die Angehörigenjudikatur anwendbar sei.

Zu den „Vergleichsfällen bezüglich Vorauszahlungen“ wäre anzumerken, dass Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen im Bau- und Handwerksbereich, insbesondere im Baugewerbe durchaus üblich wären. In allen angegebenen Fällen wären vor Bezahlung (Teil-)Rechnungen durch die Vertragspartner gestellt worden. Im Zusammenhang mit Dienstverhältnissen wären Vorauszahlungen nicht als üblich anzusehen. Gänzlich auszuschließen wäre die Fremdüblichkeit dieser Vorgangsweise, wenn es zum Zeitpunkt der Vorauszahlung keinen schriftlichen Dienstvertrag gibt.

Nach § 115 Abs. 1 BAO wären die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit wäre bzw. eine solche unterlässt, würde die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurücktreten.

Die Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 wurden dem Bf. mit Zustellnachweis (Rsb) am 19.4.2021 zugestellt.

Mit per Finanzonline eingebrachten Antrag vom 20.4.2021 ersuchte der Bf. um Verlängerung der Frist für die Einbringung eines Vorlageantrages betreffend Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 9.3.2020 bis 30.6.2021. Diesem Ansuchen gab das Finanzamt Österreich mit Bescheid vom 21.4.2021 statt.

Am 14. Juni 2021 langte ein weiteres Ansuchen des Bf. um Verlängerung der Frist für die Einbringung eines Vorlageantrages betreffend Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 9.3.2020 bis 1.8.2021 ein. Diesem Ansuchen gab das Finanzamt Österreich mit Bescheid vom 21.6.2021 statt.

Am 23. Juli 2021 wurde vom Bf. nochmals um Verlängerung der Frist für die Einbringung eines Vorlageantrages betreffend Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 9.3.2020 bis 23.8.2021 ersucht, weil ihm aufgrund seines Gesundheitszustandes nach einer unerwarteten Erkältung durch eine Klimaanlage es ihm im Moment nicht möglich wäre, den in Arbeit befindlichen Vorlageantrag fertigzustellen.

Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid vom 26.7.2021 abgewiesen.

Am 2.8.2021 brachte der Bf. per Post einen Vorlageantrag ein und beantragte in diesem eine Senatsentscheidung.

In diesem Vorlageantrag brachte der Bf. zunächst vor, dass er grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaften ***94***, 12, 14, 15, 17 und ***50*** 20 in ***17*** wäre. Weiters wäre er Eigentümer eines kleinen sehr alten, unbewohnten Bauernhofes (ca.4,6 ha Acker und ca. 2 ha Wald) in ***26***, ***17***, dessen Grundstücke verpachtet wären. Er hätte bis zu seiner ***105***-Pension am 1.7.2012 als KFZ-Meister selbständig einen KFZ-Fachbetrieb sowie eine Tankstelle geführt. Aus Gründen seines Gesundheitszustandes hätte er seinen Betrieb in Vermietung und Verpachtung (V+V) umstrukturiert.

Zurzeit würden sich in seinen Immobilien in ***94*** ein Sondermaschinenbau Fa. ***42***, in ***25*** ein KFZ-Fachbetrieb, Fa. ***46*** und in ***51*** nach wie vor die Tankstelle, heute Fa. ***52*** (***53***) befinden. Das Viertelgebäude von ***8*** wäre in weiterer Folge als Vermietungsobjekt (Praxis, Büro oder Ähnliches) vorgesehen, sowie die Halle ***54***, welche auch als zukünftiges Mietobjekt gedacht wäre.

Die restlichen Liegenschaften in ***31*** und ***50***, ***17*** die sich in seinem Eigentum befinden, würden privat genutzt.

Die Lohnvorauszahlung aus dem Jahr 2015 in Höhe von 9.000.- Euro und die Restlohnzahlung von 3.240,55 Euro und Lohnabgaben im Jahr 2016 an seine ehemalige Lebensgefährtin ***2*** würde die Finanzbehörde (im Folgenden mit FB bezeichnet) seiner Ansicht nach zu Unrecht als Betriebsausgaben nicht anerkennen, da zunächst von der FB behauptet werde, dass Frau ***2*** 2016 Angehörige gewesen wäre und ihre Tätigkeiten daher steuerlich keine

Anerkennung finden würden. Diesbezüglich werde auf die Beschwerde verwiesen und werde auf die Bescheidbegründung der ergangenen Beschwerdeentscheidung wie folgt eingegangen.

Der Trennungsvertrag der Lebensgemeinschaft 2013 zwischen Frau ***2*** und dem Bf. und der Prekariatsvertrag wären 2013 zur selben Zeit erstellt worden und würden zusammengehören und zueinander abhängig wirken. Der Prekariatsvertrag würde die Lebensgemeinschaftstrennung auch 2016 bestätigen.

Laut Bescheidbeschwerde vom 23.3.2020 hätte die Betriebsprüferin in der Schlussbesprechung am 20.2.2020 Frau ***2*** als Ex-Lebensgefährtin anerkannt, indem sie gesagt habe: "Dann schreib ich halt Ex-Lebensgefährtin und dann möchte ich nichts mehr davon hören. Ich ändere das jetzt und dann ist das abgeschlossen."

Diese Aussage von der Prüferin wäre auch in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 16.4.2021 nicht bestritten worden und da die Prüferin kein falsus procurator ohne Vertretungsmacht wäre, sondern echte Vertreterin des Finanzamtes, würde nach dieser Aussage von ihr somit die „nahe Angehörigeneigenschaft“ von Frau ***2*** als beendet gelten, da laut Angehörigenjudikatur § 36a (1) AVG ehemalige Lebensgefährten als Angehörige im Sinne des Bundesgesetzes auch nicht aufgezählt wären.

Da aber die Feststellung richtig sei, dass auch ehemalige Lebensgefährten in einer Nahebeziehung zum Abgabepflichtigen stehen können, hätte laut VwGH (GZ 2011/13/0036 vom 26.3.2014) eine fallbezogene Prüfung zu erfolgen, ob noch eine faktische Nahebeziehung besteht, welche die Einordnung zu den „nahen Angehörigen“ mit sich bringt. Die FB hätte aber während ihrer gesamten Ermittlungen seit 24.9.2019 die faktische Nahebeziehung zwischen Frau ***2*** und dem Bf. 2016 nicht nachweisen können, weil es keine Nahebeziehung gegeben habe.

Nach Ansicht der FB laut Bescheidbegründung vom 16.4.2021 wäre es realitätsfern anzunehmen, dass sich Lebenspartner welche sich Anfang 2013 nach ***106*** Jahren Lebensgemeinschaft trennen, nur wenige Monate nach Verlegung des Hauptwohnsitzes von Frau ***2*** am 20.7.2015 einen mündlichen Vertrag am 9.12.2015 abschließen und kein persönliches Naheverhältnis bestanden haben soll. Dass die Angehörigenjudikatur anzuwenden sei, würde insbesondere von der FB im Hinblick auf eine Wohnung gestützt, welche sich im Besitz des Bf. befinden würde.

Es wäre richtig, dass es sich um nur wenige Monate vor Vertragsabschluss am 9.12.2015 gehandelt habe, als sich Frau ***2*** am 20.7.2015 von ***8***, ***17*** nach ***26***, ***17*** in eine Wohnmöglichkeit umgemeldet habe, die sich im Besitz des Bf. befinden würde. Dass Frau ***2*** die Möglichkeit gehabt hätte sich in eine Wohnmöglichkeit, die sich im Besitz des Bf. befindet, umzumelden, wäre am Trennungsvertrag der Lebensgemeinschaft

2013 und Prekariatsvertrag 2013 gelegen und würde in keinem Zusammenhang mit ihren Tätigkeiten 2016 stehen.

Tatsächlich hätte Frau ***2*** ab Mitte 2014 in ihrem Nebenwohnsitz in ***29***, ***30***, gelebt wo sie ihre Mutter mit Pflegestufe 5 gepflegt hätte und schließlich am 2.5.2015 Pflegekarenz für ihre Mutter angetreten hätte, sich nachweislich zeitgleich während der Ummeldung nach ***26*** am 20.7.2015 immer noch in dieser Maßnahme des Sozialministeriums in ***29*** befunden hätte und auch weiter dort gewohnt hätte, da sie ihre Mutter gepflegt hätte.

Frau ***2*** hätte nur während ihrer Tätigkeiten 2016 in ***26*** gewohnt. Anschließend hätte sie wieder in ***29*** gewohnt. ***26*** wäre seitdem unbewohnt.

Da keine faktische Nahebeziehung 2016 von der FB zwischen Frau ***2*** und dem Bf. nachgewiesen werden hätte können, müsste der Bf. die Ausführungen der drei kumulativen Voraussetzungen, damit das Arbeitsverhältnis von Frau ***2*** steuerlich Anerkennung findet, vermutlich nicht nachweisen, wie:

- 1.) Nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen.
- 2.) Einen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.
- 3.) Zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abschließen.

Zur Außenwirkung - nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen:

Der Fachbereich würde mangelnde Publizität vorwerfen, da trotz Anmeldungen bei Gemeindeamt, GKK, FA, SV f. ***55***, PVA, AMS und Lohnbüro ***38*** das Dienstverhältnis für ihn nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck kommen würde, die Zeugenaussage des Vaters offensichtlich angezweifelt werde und im Rahmen der Außenprüfung Unterlagen abverlangt und nicht vorgelegt worden wären.

Am 24.9.2019 wäre der Bf. von seinem Steuerbüro ***35*** informiert worden, dass er eine Steuerprüfung habe. Es wären alle Unterlagen zu den Jahren 2015, 2016 und 2017 dem FA ***34*** zur Einsicht vorgelegt worden.

Nach dem Augenschein am 18.10.2019 wären alle abverlangten, umfangreichen Unterlagen/Geschäftsfälle per Mail am 30.10.2019 samt Erklärungen an das FA ***34*** übermittelt worden.

Am 6.11.2019 wäre der strittige Arbeitskalender 2016 von Frau ***2*** dem FA ***34*** per Mail angeboten worden, indem der Bf. geschrieben hätte: „Teilen sie mir bitte mit, ob sie diesen Kalender benötigen. Gerne kann ich ihnen diesen kurzfristig vorbeibringen.“ Dieses Angebot wäre jedoch ignoriert worden.

Am 30.1.2020 wären von seinem Steuerberater per Mail Dienstzetteln, Dienstzeitaufzeichnungen seiner Kinder und Frau ***2*** sowie drei Seiten des Originalkalenders 2016 von Frau ***2*** übermittelt worden.

Am 20.02.2020 wäre während der Schlussbesprechung u.a. der Originalkalender 2016 von Fr. ***2*** nochmals dreimal angeboten worden, indem der Bf. einmal gesagt hätte: „Ich habe den Kalender mit, von der ***2***, wir haben ja nichts zu verstecken.“ und einmal hätte der Bf. gesagt: „...also das hat sie mir noch gegeben, das können wir noch dazu tun,- Kalender kann man auch dazufügen“ und dann hätte der Bf. noch gesagt: „naja das Tz. 1, ich meine die hat ja doch ein wenig was hineingeschrieben, was gemacht worden ist, so ist ja das nicht so, dass da nichts da ist.“ Es hätte aber offensichtlich kein Interesse am Kalender bestanden da dieses Angebot von der BP wieder ignoriert worden wäre und sie ihn willkürlich gar nicht sehen hätte wollen.

Am 02.09.2020 nach Bescheidbeschwerde vom 23.03.2020 und nach Wiedereröffnung des Verfahrens und neuerlichen Ermittlungen vor Ort, hätte die BP überraschend den Originalkalender verlangt, der für den Bf. leider nicht mehr greifbar gewesen wäre.

Der Kalender und die ***107*** Unterlagen hätten sich zwischenzeitlich bei Frau ***2*** in ***29*** befunden, welche dem Bf. versprochen hätte, diese Unterlagen dann zu ihrer Vernehmung ins FA am 17.09.2020 mitzubringen. Die restlichen Unterlagen, die hier am 02.09.2020 verlangt worden wären, hätte die Betriebsprüfung per Mail am 03.09.2020 erhalten. Es wäre nicht klar welche Unterlagen (außer Originalkalender) im Rahmen der Außenprüfung von der FB abverlangt und nicht vorgelegt worden seien, da sie in der Bescheidbegründung vom 16.04.2021 auch nicht die fehlenden Unterlagen, die nicht vorgelegt worden seien, benennen würde.

Weiters möchte der Bf. betonen, dass die Stellungnahme der BP bezüglich mit nur Hilfstätigkeiten wie „auf- und wegräumen, putzen usw.“ nicht richtig wäre.

Außerdem würde die FB in der Bescheidbegründung am 16.04.2021 über die Stellungnahme der Betriebsprüfung schreiben: „...genauso wie sein Sohn Herr ***44*** und seine Tochter ***14***, welche seit 2016 bzw. 2017 bei Herrn ***Bf1*** geringfügig beschäftigt sind.“

Es sei richtig, dass die Tochter des Bf., ***72***, von 1.1.2017 bis 12.5.2021 mit Unterbrechungen beim Bf. geringfügig beschäftigt gewesen wäre. Es sei richtig, dass sein Sohn ***44*** vom 1.10.2016 bis 21.2.2018 beim Bf. geringfügig beschäftigt gewesen wäre. Es wäre die Stellungnahme der Betriebsprüferin, dass sein Sohn seit 2016 beim Bf. geringfügig beschäftigt wäre, falsch.

Es sei richtig, dass schon von Anfang an um Vorlage von Arbeitsverträgen und Aufzeichnungen etc. ersucht worden wäre.

Es sei richtig, dass es keine schriftlichen Aufzeichnungen zum mündlichen Arbeitsvertrag vom 9.12.2015 zwischen Frau ***2*** und dem Bf. geben würde und dieser seiner Natur nach nicht vorgelegt werden könne.

Es wäre aber auch richtig, dass der Bf. den Arbeitskalender 2016 von Frau ***2*** von Anfang an erwähnt hätte und diese Aussage vom Bf., dass der Kalender von Anfang an vom Bf. erwähnt worden wäre, von der FB in der Bescheidbegründung vom 16.4.2021 nicht bestritten worden wäre.

Den Vorwurf am 28.11.2019 laut Stellungnahme der Betriebsprüfung in der Bescheidbegründung vom 16.4.2021 keine Aufzeichnungen vorgelegt zu haben, würde der Bf. zurückweisen, da zwischen Augenschein am 18.10.2019 und der Besprechung in ***35*** Büro am 15.1.2020 keine Besprechung stattgefunden hätte. Zum Vorwurf der Betriebsprüfung des FA ***34*** bezüglich der Dienstzetteln und der Dienstzeitaufzeichnungen aus der Bescheidbegründung vom 16.4.2021 indem die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme schreiben würde, dass sie erst am 30.1.2020 die Unterlagen übermittelt bekommen hätte, möchte der Bf. diesbezüglich zu seiner Verteidigung vorbringen, dass durch die vielen Rechnungen, welche Großteils von der Prüferin am 15.1.2020 in ***35*** Büro stark angezweifelt worden wären, obwohl es sich bei allen Eingangsrechnungen um seriöse Fachfirmen die für seine Firma Arbeiten ausgeführt hätten und es sich um Betriebsausgaben gehandelt hätte, letztendlich nur durch aufwändige Fotodokumentationen überzeugen ließ, wie z.B der Fa. ***56*** (auch vorausbezahlt), sich die Besprechung dermaßen in die Länge gezogen hätte, sodass die Betriebsprüfung die Zeit nicht mehr investiert hätte in die direkt vor ihr, in ihrer Sphäre am Tisch ausgebreitet liegenden Dienstzetteln und Dienstzeitaufzeichnungen seiner Kinder sowie von Frau ***2*** einzusehen oder diese Unterlagen wenigstens mit den Fotos gemeinsam mitzunehmen.

Dass diese Besprechung vorzeitig beendet worden wäre, und die Betriebsprüfung am 15.1.2020 nicht mehr in diese Unterlagen Einsicht genommen oder diese mitgenommen hätte, wäre nicht am Bf. gelegen. Außerdem hätte die Betriebsprüfung während der Besprechung nicht mit einem Wort den Arbeitskalender 2016 von Frau ***2*** erwähnt. Es wäre richtig, dass diese Unterlagen dann erst am 31.1.2020 von seinem Steuerberater an die FB übermittelt worden wären mit drei nicht geforderten Kalenderseiten.

Zum klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt:

Es wäre richtig, dass „nur“ ein mündlicher Arbeitsvertrag zwischen Frau ***2*** und dem Bf. bestanden hätte. Es wäre auch eine mündliche Rückzahlungsvereinbarung getroffen worden falls Frau ***2*** ihre Arbeit aus unvorhersehbaren Gründen beim Bf. nicht antreten bzw. nur kürzere Zeit für den Bf. arbeiten hätte können. Der mündliche Dienstvertrag mit Frau ***2*** am 9.12.2015 hätte sehr wohl einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Durch das mündliche Fixieren der wesentlichen Vertragsbestandteile wie Lohnhöhe,

Zahlungsmodalitäten, zu leistende Tätigkeiten, Mitwirken des Bf. bei bestimmten Tätigkeiten, terminisiertem Arbeitsbeginn, Vollzeitbeschäftigung 38,5 Std., Lohnbüro ***38*** und Anmeldung an alle Ämter hätte der Vertrag durchgeführt und von beiden Seiten nachweislich erfüllt werden können. Konsens wäre vorgelegen.

Folgende wesentliche Vertragsbestandteile, die Fachtätigkeiten und Hilfstätigkeiten „betreffend der Vermietung“ beinhalten würden und nicht nur Hilfstätigkeiten wären, wie der Fachbereich zitiert, wären im mündlichen Vertrag am 9.12.2015 fixiert worden:

Der Bf. und Frau ***2*** hätten vereinbart, dass sie die Planung des neuen Mietobjektes ***57*** (ca. 60m²) das als Praxis oder Ähnliches vorgesehen wäre, in Verbindung mit dem Bf. die Planung übernehmen und an der Ausführung arbeiten würde.

Dieses Mietobjekt hätte ausgeräumt, die Inhalte der unzählig in diesem Raum gelagerten vollen dicken Firmenordner (früher doppelte Buchhaltung KFZ - Fachbetrieb und Tankstelle) Blatt für Blatt durchgeprüft werden müssen um nur unnötiges Material dann zu vernichten. Frau ***2*** wäre nur aufgrund ihrer Buchhalterausbildung und dem Besuch der Handelsschule dafür sehr gut geeignet gewesen. Weiters wäre der Raum vollgeräumt mit verschiedensten alten Dingen gewesen (das meiste noch aus seiner Selbstständigkeit) die wiederum getrennt werden hätten müssen in Dinge die man weiterhin aufbewahrt, da sie eventuell in der V+V noch benötigt werden können und Dinge die entsorgt werden konnten. Außerdem wäre über die feuchten Wände in diesem Raum gesprochen worden und Frau ***2*** hätte den pilzbefallenen Innenputz teilweise zu entfernen gehabt und hätte die Innendecke demontieren sollen. Außerdem hätten Stemm- und Installationsarbeiten in Zusammenarbeit mit dem Bf. durchgeführt werden sollen.

Die Farbenmischanlage von der ehemaligen Kfz-Lackierung, die sich auch in diesem Raum befunden hätte, hätte abgebaut und entsorgt werden müssen, sowie deren ca. 150 Lackdosen ebenfalls aussortiert, getrocknet und entsorgt werden hätten müssen.

Es wäre auch das Thema der neuen Fassade am neuen Mietobjekt ***57*** angesprochen worden. Hier hätte der Bf. nach 43 Jahren neue Fenster und eine neue Tür geplant und dadurch eine neue Außenfassade benötigt. Die alte Granitfassade hätte abmontiert werden müssen. Es hätte für den Fenstertausch und die kommende neue Fassade alles vorgearbeitet werden müssen. Frau ***2*** hätte dem Bf. zugesagt, dies mit dem Bf. zu übernehmen.

Außerdem wäre das Firmenbüro ***57*** auszumalen und auch hier der Boden und Decke zu sanieren gewesen. Frau ***2*** hätte diese Tätigkeiten zu übernehmen gehabt.

Weiters wäre über den noch nicht vermieteten Aufenthaltsraum in der Tankstelle gesprochen worden, der nach einem Wasserschaden ausgeräumt, saniert und ausgemalt werden hätte

müssen. Dieser Raum wäre zwischenzeitlich seit 12/2018, Dank der Sanierung 2016, an die Fa. ***52*** vermietet worden.

Die neue Mauer im Nebenraum der Tankstelle hätte verputzt werden sollen sowie der Boden eine Verfliesung benötigt hätte und Frau ***2*** hätte dies übernehmen sollen. Diese Arbeit wäre aus Zeitgründen nicht durchgeführt worden.

Über die Außenanlagen hätte der Bf. mit Frau ***2*** längere Zeit gesprochen, da es sich hier um sehr umfangreiche Arbeiten gehandelt hätte. Es wäre über die Entastung der Bäume gesprochen worden, das Entfernen unzähliger Sträucher und kleiner Bäume mit Motorsäge auf den Betriebsgrünflächen, deren Unkrautbeseitigung sowie das Mähen mit Motorsense und Rasenmäher seitlich des Bachufers neben und hinter der Tankstelle sowie neben und hinter den Vermietungsobjekten ***58*** und ***59*** entlang des Bachufers. Am Bachufer seitlich der Tankstelle hätten neue Bäume zur Befestigung des Ufers gesetzt werden müssen. Diese vom Bf. geplanten Tätigkeiten hätten von Frau ***2*** aufgrund ihrer abgeschlossenen Landwirtschaftslehre übernommen werden können. Diese Flächen wären nicht in den Mietumfängen seiner Mieter enthalten gewesen, hätten aber zum Betriebsgelände gehört. Im Jahr 2016 wäre zwei Mal Hochwasser gewesen, sodass der Bach und das Bachufer zusätzliche Aufräumarbeiten erfordert hätten sowie das Nachsetzen von jungen Fichten nötig gewesen wäre und der Keller von ***58*** jedes Mal trockengelegt werden hätte müssen.

Zusätzlich hätte Frau ***2*** auch zugesagt, sämtliche Betriebsflächen die sich nicht im Mietumfang der Mieter befinden würden, mit der Kehrmaschine zu kehren und unkrautfrei zu halten.

Weiters hätte sich neben dem Mietobjekt ***59*** eine relativ natürlich gewachsene, ungepflegte, wilde Grünlandschaft befunden. Diese Fläche hätte als Vorplatz zum Mietobjekt ***59*** wieder hergestellt werden müssen, um die beengte Parkplatzsituation zu entspannen. Frau ***2*** hätte die Vorarbeiten dazu zu leisten gehabt indem sie die Sträucher und kleinen Bäume entfernt und entsorgt hätte sowie die beiden daraufstehenden Lagerhütten leerzuräumen gehabt hätte.

Es wäre auch vereinbart worden, dass Frau ***2*** das Eisenlager des Bf. (aus der Zeit seiner Selbstständigkeit), welches sich im Außenbereich hinter dem Mietobjekt ***59*** befunden hätte, abmontiert und das Eisen mit dem Traktor und Anhänger, zur Aufbewahrung für spätere Verwendung an den Mietobjekten, nach ***26*** fährt oder entsorgt. Dadurch hätte auch die Fassade von ***59*** gewaschen werden müssen.

Es wäre auch vereinbart worden, dass Frau ***2*** sämtliche Bürotätigkeiten übernehmen müsse und hätte außerdem über jede einzelne Vermietungsbetriebsimmobilie eigene Ordner anlegen sollen, über verschiedenste geplante Einrichtungen Produktinformationen einholen sowie deren Planung übernehmen hätte sollen (neue Videoüberwachung der Mietobjekte

samt Kabelverlegung und Vorbereitung, Gegensprechanlage mit Video, Lüftung und Klimaanlage für Mietobjekt ***57***).

Es wäre auch richtig, dass sich keine Unterschrift der Dienstnehmerin am Dienstzettel befinden würde (eine Unterschrift wäre nicht zwingend erforderlich), jedoch durch die ausgewiesene Lohnhöhe 2.500.- EURO brutto es „realitätsfern“ wäre anzunehmen, dass es sich um Teilzeit oder Geringfügigkeit handeln könnte wie die FB unterstellen würde. Weiters möchte der Bf. anmerken, dass die Anmeldung bei der ***55*** am 4.3.2016 die 38,5 Std. Vollzeitbeschäftigung von Frau ***2*** bestätigen würde.

Außerdem wären die Dienstzeitaufzeichnungen sowie Teile des Kalenders vorgelegt worden in denen eindeutig von Vollzeit auszugehen wäre und nichts mit Teilzeit oder Geringfügigkeit zu tun hätten.

Des Weiteren würde es die FB als äußerst zweifelhaft darstellen, ob im Rahmen der Vermietungstätigkeiten, Tätigkeiten im angeblichen Ausmaß laut vorgelegter Stundenaufzeichnungen (Widerspruch der Behörde zu der angeblich nicht feststellbaren Vollzeitbeschäftigung) angefallen sein können.

Da es der Prüferin trotz Augenschein auf seinem Betriebsgelände offensichtlich an Vorstellungskraft fehlen würde, wieviel Arbeit nötig wäre um dieses Areal auf Schuss zu halten, würde der Bf. um diese bestehenden Zweifel aus dem Weg zu räumen über die voll umfänglichen Tätigkeiten von Frau ***2***, die als Gesellin der Landwirtschaft (dreijährige Lehre erforderlich) und ihre Tätigkeiten nichts mit Hilfstätigkeiten oder geringfügiger Mitarbeit zu tun hätten, im Rahmen der Vermietung bzw. des Betriebsgeländes eine auszugsweise Dokumentation mit noch vorhandenen Fotos der geleisteten Arbeiten von Frau ***2*** zusammenstellen.

Es wäre falsch und unzureichend in Verbindung mit den Malertätigkeiten in der Tankstelle recherchiert worden und würde gänzlich vom tatsächlichen Sachverhalt abweichen. Aus den vorgelegten Kalendaraufzeichnungen 2016 von Frau ***2***, die der FB übermittelt worden wären, würden von der FB falsch dargestellt werden, indem sie in der Bescheidbegründung vom 16.4.2021 schreiben würde, dass Frau ***2*** laut vorgelegter Kalendaraufzeichnung zwischen 1.3. und 4.3.2016 beim Vermietungsobjekt der Mieterin ***40*** ausgemalt, sowie einen Aufenthaltsraum und einen Nebenraum ausgeräumt haben soll.

Richtig wäre aber, dass aus den vorgelegten Kalendaraufzeichnungen 2016 zwar hervorgeht, dass Frau ***2*** in der Tankstelle vom 1. bis richtigerweise am 5.3.2016 ausgemalt sowie den Aufenthaltsraum und den Nebenraum ausgeräumt hätte, aber nicht hervorgehen würde, dass Frau ***2*** beim Vermietungsobjekt der Mieterin ***40*** ausgemalt hätte - sondern sie hätte im Vermietungsobjekt des Bf. der Tankstelle ausgemalt und den Aufenthaltsraum sowie den Nebenraum ausgeräumt.

Unerklärlich wäre, wie man auf diese Behauptung kommen würde, dass Frau ***2*** im Mietobjekt ***40*** ausgemalt und einen Aufenthaltsraum sowie einen Nebenraum ausgeräumt haben soll?

Da es sich nach Akteneinsicht laut der Aussage von Herrn ***39*** um den Aufenthaltsraum handeln würde, bei dem es nie dazu gekommen wäre, dass er Aufenthaltsraum der Fa. ***40*** geworden wäre, hätte man den Bf. mit dieser Aussage von Herrn ***39*** konfrontieren und um Aufklärung ersuchen können, zudem hätte diese markante Aussage auch dem Fachexperten für Außenprüfung sowie der Finanzstrafbehörde des FA ***34*** auffallen hätte müssen, wieso es denn nie dazu gekommen wäre? Wäre ein Mietvertrag für diesen Raum von der ***40*** vorhanden?

Zudem hätte auch laut Aktenvermerk Herr ***39*** sowie Herr ***41*** keine Rechnung zu den Malertätigkeiten 2016 finden können.

Laut Bescheidbegründung vom 16.4.2020 hätte Herr ***39*** (Geschäftsführer der Fa. ***40***) die Firma ***41*** 2016 für die Malertätigkeiten der Tankstelle beauftragt.

Herr ***39*** hätte zwar für die Malertätigkeiten der Tankstelle die Firma ***41*** aus ***48*** beauftragt, jedoch bereits 2012 und nicht im Jahr 2016 in dem Frau ***2*** gearbeitet hätte. Laut Telefonat am 12.6.2021 mit Frau ***60*** (Gattin) wäre es Herrn ***41*** aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr möglich gewesen 2016 zu arbeiten (malen), da er 2017 an Leberzirrhose verstorben wäre.

Diese Malertätigkeiten 2012 der Fa. ***40*** (Fa. ***41***) hätten das gesamte Außengebäude sowie den Shop innen und das Lager innen betroffen, jedoch nicht den Nebenraum innen sowie den Aufenthaltsraum innen („Stüberl“) der Tankstelle, den Frau ***2*** 2016 innen saniert und ausgemalt hätte. Um Verwechslungsgefahr auszuschließen, wäre bei der Vernehmung im FA von Frau ***2*** am 17.9.2020 klargestellt worden, um welchen Raum es sich explizit gehandelt hätte.

Die Malertätigkeiten der Fa. ***40*** wären in jedem Fall am 15.9.2012 vor der Tankstelleneröffnungsfeier abgeschlossen worden. Wie auf den beigelegten Fotos ersichtlich wäre, würde sich für die FB die Unmöglichkeit der Beibringung einer Rechnung von 2016 der Fa. ***40*** oder der Fa. ***41*** aus ***48*** über die Malerarbeiten der Tankstelle ***74*** ergeben und schon gar nicht über die Malertätigkeiten des Aufenthaltsraumes in der Tankstelle ***74***, da diese von Frau ***2*** durchgeführt worden wären.

Außerdem hätte die Fa. ***40*** diese in der Tankstelle ***74*** integrierten Räume, damals Aufenthaltsraum (Stüberl“) und Nebenraum der Tankstelle, die Frau ***2*** 2016 ausgeräumt, innen saniert und ausgemalt hätte, zu keinem Zeitpunkt gemietet gehabt.

Der Fachbereich und die BP des FA ***34*** hätten dies leicht recherchieren können, indem sie in den beiliegenden Plan des Mietvertrages der Fa. ***40***, der auch im Mietvertrag erwähnt werde und einen „integrierenden Bestandteil“ des Mietvertrages darstellen würde, anfordern und einsehen können um festzustellen, welche Räumlichkeiten und Freiflächen im Mietumfang enthalten waren. Da diese Räumlichkeiten, die von Frau ***2*** 2016 in der Tankstelle saniert worden wären, nicht im Mietumfang der Tankstelle ***40*** enthalten gewesen wären und vom 1.7.2012 bis 12/2018 leer und folglich dessen verschlossen gestanden wären, hätte am 10.12.2018 mit der Nachfolgefirma, Fa. ***52*** (***53***), ein nachträglicher, ergänzender Mietvertrag nur über diesen einen Aufenthaltsraum (Stüberl) geschlossen werden müssen.

Die Betriebsprüfung hätte auch Herrn ***39*** bei seiner Aussage die naheliegende Frage stellen können, nachdem er laut Aktenvermerk gesagt hätte, dass es nie dazu gekommen wäre, dass dieser Raum Aufenthaltsraum für die Fa. ***40*** geworden wäre, warum es denn nie dazu gekommen wäre.

Es wäre nie dazu gekommen, weil die Fa. ***40*** diese zwei Räume zu keinem Zeitpunkt gemietet gehabt hätte und die Fa. ***40*** oder die Fa. ***41*** auch nie Zutritt in diese Räume haben konnten, da diese Räumlichkeiten vom 1.7.2012 bis 12/2018, verschlossen gewesen wären.

Die Betriebsprüferin und der Fachbereich des FA ***34*** hätten gemeinsam, ohne an den Bf. oder bei der Vernehmung an Frau ***2*** heranzutreten, aufgrund ihrer falschen Recherche und trotz fehlender schriftlicher Beweise (keine Rechnung über Malertätigkeit der Fa. ***41*** von 2016 sowie kein Mietvertrag des Aufenthaltsraumes sowie Nebenraumes von der Fa. ***40*** vorhanden), die Arbeitsaufzeichnungen von Frau ***2*** aus dem Kalender 2016 mit Unwahrheit angereichert, verstümmelt und in Frage gestellt, was in der Bescheidbegründung vom 16.4.2021 von der FB auf inkorrekte Weise verwertet worden wäre, indem behauptet werde, dass den Beweisstücken „Kalender und Dienstzeitaufzeichnungen von Frau ***2*** 2016 nur ein geringer Beweiswert beigemessen“ werde.

Eingangsrechnungen aus der Buchhaltung des Bf. 02/2016 über Malermaterial für den Tankstellenaufenthaltsraum würden beigelegt. Restliches Sanierungsmaterial wäre auf Lager gelegen.

Außerdem würde sich in weiterer Folge eine Anzeige der Finanzstrafbehörde ***34*** bei der ***108*** in ***109***, ohne jeden Beweis, gegen den Bf. auf o.a. falsche Ermittlungsergebnisse stützen.

Nur die Fahrbahnen zu den Tanksäulen (Zapfsäulen) sowie der Shopeingang und Waschanlagenein- u. ausfahrt wären in den Freiflächen im Mietumfang der Fa. ***40*** enthalten gewesen. Für diese Flächen wäre alleine die Fa. ***40*** zuständig gewesen. Es

wäre richtig, dass diese Flächen nie von Seite des Bf. gereinigt oder sonstige Arbeiten darauf vom Bf. verrichtet worden wären.

Jedoch die restlichen Betriebsfreiflächen der Tankstelle, die nicht im Mietumfang der Mieter enthalten wären, würden unter seine Zuständigkeit fallen.

Frau ***2*** wäre mit der Kehrmaschine auf den Betriebsfreiflächen, die unter seine Zuständigkeit fallen würden, gefahren und hätte diese unkrautfrei gehalten. Dies wären ***58***, ***59***, ***74*** teilweise und ***57*** teilweise.

In der Bescheidbegründung vom 16.4.2021 würde hervorgehen, dass Herr ***39*** behauptet hätte, dass der Bf. stets sämtliche Anfragen zu Reparaturen verweigert hätte. Richtig wäre aber, dass Herr ***39*** laut Mietvertrag die Erhaltungspflicht und Instandhaltungspflichten zu tragen hätte.

Herr ***39*** hätte den Bf. für eine Reparatur an einem Tankstellensektionaltor der Autowaschanlage haftbar machen wollen, hätte aber die darauffolgende Klage verloren und wäre seitdem auf den Bf. nicht mehr gut zu sprechen.

Fremdüblichkeit:

Da laut Bescheidbegründung vom 16.4.2021 auch die Höhe der Bezahlung ein integraler Bestandteil wäre und aus der Sicht der Behörde der Interessensgegensatz fehlen würde, möchte der Bf. dazu erläutern, dass Frau ***2*** anfänglich der Lohnverhandlung am 9.12.2015 einen Vorschuss von 10.000.- Euro und aufgrund ihrer umfangreichen Qualifikationen vom Bf. 2.300.- Euro brutto angeboten worden wäre, Frau ***2*** dies zu wenig gewesen wäre und sie sich daher erst nach Verhandlung geeinigt hätten. Der Bf. und Frau ***2*** hätten sich auf 9.000.- Euro Vorschuss und 2500.- Euro brutto geeinigt was damals netto 1.748,65.- EURO entsprochen hätte, angesichts ihrer zukünftigen Tätigkeiten einer fairen Vereinbarung beiderseits entsprochen hätte und nicht als überbezahlt anzusehen wäre.

Zu diesem Zeitpunkt wäre nicht vorhersehbar gewesen, dass der Bf. eine Beihilfe des AMS beziehen würde.

Die Ausbildung von Frau ***2*** zum „Landwirtschaftlichen Facharbeiter“ hätte in der dreijährigen Lehre u.a. umfasst: Waldwirtschaft, Pflanzenbau, Landtechnik, Pflanzenproduktion und im praktischen Unterricht: Schweißen, Zimmern, Umgang mit Motorsäge, Motorsense, und gängigen elektrischen und manuellen Handwerkzeugen

Diese Ausbildung von Frau ***2*** hätte der Bf. für die Betriebsgrünflächen benötigt und diese hätten nichts mit Hilfstätigkeiten zu tun.

Weiters würde Frau ***2*** über sämtliche Führerscheine unter anderem FE (Traktor, Anhänger) verfügen, die bei ihrer Arbeit für den Bf. von Vorteil gewesen wären.

Außerdem hätte der Bf. in seinem Betrieb ihre Buchhalterausbildungen Teil 1, Teil 2 sowie „geprüfter Buchhalter“ Teil 3 die sie am ***37*** absolviert hätte und ihre sehr guten Computerkenntnisse gut verwerten können.

Frau ***2*** hätte in der Vergangenheit schon oft Maler- und Fliesenlegearbeiten für den Bf. erledigt und daher hätte sie mit ihren vielseitigen Fähigkeiten und deren seltenen Konstellation die Frau ***2*** aufweist ideal seinem Anforderungsprofil entsprochen.

Der Bf. würde auf Grund seiner Geschäftsgepflogenheit sich durch Vorauszahlungen die Zusagen der Mitarbeiter zusichern und auch mit jedem Fremden, der ein dermaßen vielfältiges Anforderungsprofil in dieser seltenen Konstellation wie der Bf. benötigt und wie Frau ***2*** es aufgewiesen hätte, hätte der Bf. auch schon ein Jahr früher, falls der Bf. 2015 jemanden gefunden hätte, unter den gleichen Bedingungen und gleichen Voraussetzungen diesen Vertrag in gleicher Form abgeschlossen.

Zu Tz. 5 betreffend Ausgaben iZm Fenstern, Türen und Rolläden:

Vorläufig wäre laut Bescheidbegründung vom 16.4.2021 seiner Beschwerde in diesem Punkt Tz. 5 stattgegeben worden.

Die Betriebsprüfung würde aber seit 17.7.2021 (Anmerkung: gemeint wohl: 17.7.2020) laut ihrer Stellungnahme zu Tz. 5 behaupten, dass sich im rechten unteren Gebäudeteil ein Ausstellungsraum mit nur einem mittigen Fenster laut Plan befunden hätte. Dies würde nicht dem tatsächlichen Sachverhalt entsprechen, da auch explizit vom Bf. erklärt worden wäre, dass bei diesem Türen- und Fenstertausch (es würde sich hier um vorausbezahlte Türen und Fenster handeln) keine baulichen Änderungen vorgenommen werden hätten müssen. Es wäre bei der Schlussbesprechung ausführlichst darüber gesprochen worden. Protokoll wäre vorhanden. Es wäre richtig, dass dies in den 70-90ziger Jahren ein Ausstellungsraum gewesen wäre, mit einer Eingangstüre in der Mitte und links und rechts jeweils ein großes Fenster. Die Betriebsprüfung hätte am 30.10.2019 vom Bf. ein Mail mit dem vollständigen Plan von diesem Objekt ***57*** erhalten. Die Westansicht des Planes (Frontansicht) würde eine Türe in der Mitte und links und rechts jeweils ein Fenster zeigen.

Lohnvorauszahlung:

Der Fachbereich würde schreiben, dass eine Lohnvorauszahlung in Höhe mehrerer Monatsbezüge, ohne schriftlichen Dienstvertrag und Auszahlung drei Monate vor Beschäftigungsbeginn nicht als fremdüblich einzustufen wäre.

Dazu wäre festzuhalten, dass es sich um zwei Monate vor Beschäftigungsbeginn gehandelt hätte und auch diese zwei Monate nicht geplant gewesen wären, sondern zum Zeitpunkt der Lohnverhandlung am 9.12.2015 vom Dienstbeginn am 1.1.2016 auszugehen gewesen wäre.

Im Dezember 2015 hätte dem Bf. sein Steuerberater ***38*** bestätigt, dass eine Lohnvorauszahlung von 9.000.- EURO im Dezember 2015 für das Jahr 2016 möglich wäre.

Hätte der Bf. diese Vorauszahlung in betrügerischer Absicht geplant, hätte sich der Bf. nicht noch vorher über die Vorauszahlung bei seinem Steuerberater informiert.

Jedoch hätte sich der Dienstanfang auf Grund ihres beeinträchtigten Gesundheitszustandes verschoben (davon hätte die Betriebsprüfung bereits vor der Beschwerde am 23.3.2020 gewusst).

Da die Wohnmöglichkeit in ***26*** sehr kalt und nur schwer heizbar wäre und der Bf. sowieso schon 2015 erfolglos mit Dienstnehmerbeschaffung beschäftigt gewesen wäre, wäre dem Bf. nichts anderes übrig geblieben, als sich mit Frau ***2*** zu arrangieren und sich darauf zu einigen, dass sie mit ihrer Arbeit voraussichtlich erst am 1.3.2016 beginnt.

COME BACK Eingliederungsbeihilfe des AMS:

Im Februar 2016 hätte dem Bf. Frau ***2*** unerwartet das Formular des AMS der „COMEBACK Eingliederungsbeihilfe“ gebracht. Unter den Bedingungen des AMS hätte der Bf. am 14.03.2016 (nach Einstellung von Frau ***2*** am 1.3.2016) das Antragsformular der Beihilfe übermittelt, welches dann am 11.04.2016 bewilligt worden wäre. Der Bf. hätte nicht die Bewilligung des AMS vom April 2016 schon bei Überweisung im Dezember 2015 betrügerisch vorausplanen können, da der Bf. keinen Zugriff auf solch eine Entscheidung wie diese Bewilligung innehaben würde, auch dafür nicht zuständig wäre und bis dahin auch nicht wissen hätte können, ob die Beihilfe im April 2016 auch wirklich genehmigt wird. Tatsächlich hätte sich der Bf. keine guten Chancen ausgerechnet, dass er die Beihilfe erhalten werde. Deshalb hätte der Bf. es nicht eilig mit der Abgabe des Antrages gehabt.

Der Termin von Frau ***2*** am 5.2.2016 beim AMS wäre von der Behörde verpflichtend vorgeschrieben worden. Sie hätte dort noch nicht wissen können, dass sie eventuell eine förderbare Person für die COME BACK Beihilfe im Februar werden könnte.

Frau ***2*** hätte vom 1.3.2016 (den Antrag noch nicht abgegeben und somit noch keine Bewilligung der Beihilfe vorhanden) sechs Monate bis 31.8.2016 mit dieser Eingliederungsbeihilfe für den Bf. gearbeitet und noch ein weiteres Monat bis 30.9.2016 ohne diese Beihilfe. Anschließend hätte Frau ***2*** mit Zustimmung des AMS und dem Bf. das Bildungskarenzjahr am 1.10.2016 begonnen. Der Bf. möchte auf den von Anfang an arglosen Erhalt der AMS Beihilfe seinerseits hinweisen, da der Bf. bis 11.2.2020 nicht einmal gewusst hätte, dass diese steuerfrei sei (gewinnerhöhende Verbuchung dieser Beihilfe).

Wie sich nach Akteneinsicht herausgestellt hätte wäre der Bf. auch wegen Verdacht auf Privatinvestitionen geprüft worden und schon zu Beginn der Prüfung wäre der Fehler der gewinnerhöhend verbuchten, steuerfreien AMS Beihilfe von der Betriebsprüferin entdeckt worden und der sowieso schon geringe Gewinn hätte von vorne herein nochmals 2016 um 16.875.- Euro (Beihilfe) gemindert werden sollen.

Der Bf. hätte von diesem Umstand erst am 11.2.2020 erfahren und wäre diesbezüglich weder von der Betriebsprüfung noch von seinem Steuerberater aufgeklärt worden als der Fehler entdeckt worden wäre.

Diese Tatsache hätte sich wie ein roter Strick, nicht nur durch die ganze Prüfung gezogen in der der Bf. nur durch Fotos und beigebrachten Schriftverkehr, mehrmaligem Erklären der gleichen eindeutigen Geschäftsfälle mühsam überzeugen hätte können und ständig mit wiederholenden Fragen konfrontiert worden wäre, sondern hätte sich auch durch den Bescheid vom 9.3.2020 gezogen sowie offensichtlich auch durch die fehlerhafte Bescheidbegründung vom 16.4.2021 und die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 17.7.2021 (Anmerkung: gemeint wohl jene vom 17.7.2020).

Der Bf. wolle übrigens noch erwähnen, dass Frau ***2*** schon 2012 einmal zum Kreis der förderbaren Personen für die COME BACK Eingliederungsbeihilfe gezählt hätte, diese aber nicht genutzt worden wäre, da der Bf. damals noch eine Lebensgemeinschaft mit ihr geführt hätte.

Parteiengehör und zur Ermittlung des wahren Sachverhaltes:

Die Abgabenbehörde würde in ihrer Bescheidbegründung von 16.4.2021 behaupten, dass vor der Schlussbesprechung am 20.2.2020 und auch im Rahmen der Beschwerde nur drei Seiten eines Kalenders des Jahres 2016 übermittelt worden wären. Auch im weiteren Beschwerdeverfahren hätte der vollständige Kalender laut Behörde nicht vorgelegt werden können.

Diese Behauptung der Abgabenbehörde in der Bescheidbegründung vom 16.4.2021 wäre nicht richtig, dass während der gesamten Zeit des Verfahrens der vollständige Kalender nicht vorgelegt hätte werden können.

Vergleichsfälle zu Vorauszahlungen:

Durch Darlegung seiner Vergleichsfälle in der Bescheidbeschwerde vom 23.3.2020 würde sich seine Geschäftsgepflogenheit erkennen lassen. Die vom Bf. getätigten Vorauszahlungen hätten nichts wie die FB in der Beschwerdevorentscheidung vom 16.4.2021 behaupten würde mit den üblichen Vorauszahlungen im Baugewerbe oder Handwerk zu tun. Im Übrigen wäre es auch im Baugewerbe nicht üblich derartige Vorauszahlungen zu leisten, da Bauabschnitte auch erst im Nachhinein bezahlt werden würden.

Die FB würde behaupten, dass die Vorauszahlungen des Bf. aus der Vergleichsliste üblich seien, mit dem Ziel, die Vergleichsfälle des Bf. als nichtig darzustellen. Tatsächlich würde es sich um unübliche Vorauszahlungen handeln, die seine Üblichkeit darlegen.

Keine der Firmen (außer ***61***) aus der Vergleichsliste des Bf. hätte eine Vorauszahlung vor Erbringung der Leistung gefordert.

Der Fachbereich würde in seiner Bescheidbegründung vom 16.4.2021 behaupten, dass in allen angegebenen Vergleichsfällen vor Bezahlung (Teil-) Rechnungen durch die Vertragspartner gestellt worden wären. Offensichtlich wäre die Beschwerde vom 23.3.2020 unzureichend gelesen worden. Beim Kauf einer Klimaanlage würde diese normalerweise zuerst geliefert, montiert und dann bezahlt werden. Der Bf. hätte per Mail und telefonisch mit der Fa. ***62*** den Kauf einer Klimaanlage vereinbart. Für diese Klimaanlage hätte der Bf. 19 Tage vor Rechnungsstellung 3.300.- EURO trotz erstmaliger Geschäftsverbindung vorausgezahlt und hätte dann sechs Monate nach Vorauszahlung die Klimaanlage geliefert und montiert bekommen.

Auch dem Gemeindeamt ***17*** hätte der Bf. im Dezember 2020 ohne jeglichen Beleg 10.000,- Euro für das Jahr 2021 vorausbezahlt.

Offenlegungs - und Mitwirkungspflicht:

Da der Bf. der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht in dem mehrstündigen Augenschein mehr als genüge dargetan hätte und mehrere mehrstündige Termine mit dem Bf. stattgefunden hätten, sein Steuerberater ***35*** vom Bf. beauftragt worden wäre sich um die gesamte Prüfung zu kümmern, er im Zuge der Prüfung mehrere Termine und Telefonate mit der Prüferin wahrgenommen hätte, zwei geforderte Immobilienbewertungen (Prognosen) erstellen hätte müssen, der Bf. Rechnungen samt umfangreichen Fotoausdrucken vorgelegt hätte, Geschäfts/Versicherungsfälle mehrfach erklären hätte müssen und nur durch zusätzlich beigebrachten Mailverkehr mit der Versicherung glaubhaft machen hätte können, alle geforderten Unterlagen vorgelegt worden wären, der originale Dienstkalender von Frau ***2*** vom 6.11.2019 bis Juli 2020 dem FA zur Verfügung gestanden wäre und nur der mündliche Vertrag mit Frau ***2*** nicht beigebracht hätte werden können, könne der Bf. bestätigen, dass nur Unterlagen oder Anderwertiges vom Bf. nicht vorgelegt oder beigebracht worden wäre(n), von dessen Ermittlungen der Bf. nichts gewusst hätte oder darüber nicht informiert worden wäre. Deshalb würde sich der Bf. der Ansicht der Behörde nicht anschließen, dass sie die Verpflichtung der Feststellungslast von sich weisen würde.

Neue Ermittlungen am 2.9.2020 nach Beschwerde vom 23.3.2020:

Am 2.9.2020 wären die Prüferin und ihre Kollegin um 7 Uhr 10 morgens unangemeldet vor der Haustüre des Bf. gestanden und hätten Eintritt verlangt. Sie hätten überraschend explizit den Originalkalender 2016 sowie Inskriptionsbestätigung ***107***, Abmeldung am 30.9.2015 zur Bildungskarenz von Frau ***2***, den Prekariatsvertrag in Kopie und den Übernahmevertrag 2018 betreffend die Tankstelle verlangt.

Da der Originalkalender am 6.11.2019 sowie auch in der Schlussbesprechung am 20.2.2020 dreimal angeboten und ignoriert worden wäre, hätte der Bf. ihn Frau ***2*** im Juli 2020 zurückgegeben. Originalkalender und ***107*** Unterlagen hätten sich bei Frau ***2*** in ***29*** befunden. Die restlichen drei Unterlagen (Prekariatsvertrag, Abmeldung für

Bildungskarenz und Überenahmevertrag ***40***/***52***) hätte der Bf. Frau ***32*** am 3.9.2020 gemailt.

In der Folge werden im Vorlageantrag Umstände angeführt, die sich aus einer am 11.6.2021 durchgeführten Akteneinsicht ergeben hätten, und die aus Sicht des Bf. unzutreffend wären (Seiten 21 ff des Vorlageantrages: Durchführung von Arbeiten an der Videoanlage im Jahr 2017 und daher nicht Bestandteil des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht; Zustand der zweiten Haushälfte des Gebäudes ***8***: laut Vorbringen des Bf. wären seit 18.10.2019 Abflussleitungen für den Innen- und Außenbereich hergestellt, Netzkabel bis zum Serverschrank verlegt und eine Stromversorgung für den Stromverteiler hergestellt worden; Aufwand für die Fertigung eines EDV-Tisches durch den Sohn des Bf. im Jahr 2017, der nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist).

Vom Bf. wird weiters vorgebracht, dass eine am 17.9.2020 erfolgte Einvernahme von Frau ***2*** entgegen einer vom Finanzamt getätigten Aussage doch verwertet worden wäre.

Außerdem würden in seinem Akt von der FB zwei Seiten fehlen (eine davon wesentlich) und zwar der Plan des Hauses ***57*** zu Tz. 5 des Betriebsprüfungsberichts.

Weitere Unterlagen der ***63***-Arbeiten, die die BP bei der Schlussbesprechung zu Tz. 8 kopiert hätte, würden fehlen.

Zur Stellungnahme der BP vom 17.7.2020 zur Beschwerde vom 23.3.2020 wäre anmerken, dass die Position in der sich der Abgabepflichtige in einer Prüfung befinden würde sich wesentlich schlechter gestalten würde als die der Betriebsprüfung, vor allem wenn der Bf. auf seiner Wahrheit bestehen würde. Jedoch hätte nicht sein ehemaliger Steuerberater, wie Frau ***32*** unwahrheitsgemäß ausführen würde, die steuerliche Vertretung nach Abschluss der Prüfung zurückgezogen, sondern hätte ihn der Bf. mit Mail vom 2.6.2020 gekündigt.

Außerdem hätte Frau ***32*** ganz genau aus dem Mail zwischen ihr und ***35*** gewußt, dass das Büro ***35*** nichts mehr machen dürfe. Es würde sich der Verdacht bei o.a. Aussage der BP: „wobei diese Meinung auch sein damaliger Steuerberater ***35*** vertritt“ bestätigen, dass dies entweder von Frau ***32*** nicht wahrheitsgemäß dargestellt werden würde oder durch diese enge Zusammenarbeit zwischen der Betriebsprüfung und dem Steuerberater des Bf. davon ausgegangen werden könne, dass diese Gespräche über den Bf. nicht sehr positiv verlaufen wären.

Zu Tz. 1 Lohnvorauszahlung:

Es wäre ein Protokoll (wortwörtlich) der Schlussbesprechung vom 20.2.2020 vorhanden, wovon der Bf. Auszüge beilegen würde in denen ersichtlich werde, für wen sich die Diskussion der Feststellungen im Zuge der Schlussbesprechung als schwierig erwiesen hätte.

Auf den letzten beiden Seiten des Vorlageantrages wird aus Sicht des Bf. Stellung zur Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde vom 17.7.2020 genommen.

Mit Vorlagebericht vom 18.11.2021 legte das Finanzamt Österreich dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde vom 23.3.2020 betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 zur Entscheidung vor und brachte in der Stellungnahme zur Beschwerde folgendes vor:

Es werde auf die Ergebnisse der Außenprüfung (Bericht vom 10. März 2020 und Niederschrift vom 25. Februar 2020), sowie die gesonderte Begründung der Beschwerdeverentscheidung vom 16. April 2021 verwiesen.

Hinsichtlich der im Vorlageantrag vorgebrachten Ergänzungen werde ebenso auf die Begründung der Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Zu Punkt 4 des ergänzenden Beschwerdebegehrens: Die Abgabenbehörde hätte sich eingehend mit dem Beschwerdevorbringen auseinanderzusetzen und erforderliche Ermittlungen zu ergänzen (vgl. Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I § 262 BAO Rz 5). Durch die Forderung von schriftlichen Aufzeichnungen (Kalender, Arbeitsaufwand, Tätigkeiten, etc.) wäre seitens des Finanzamtes versucht worden eine Aufklärung des Beschwerdevorbringens bezüglich der Lohnvorauszahlung aus dem Jahr 2015 und die Lohnzahlungen im Jahr 2016 an die ehemalige Lebensgefährtin zu erzielen. Da nur mangelnde schriftliche Aufzeichnungen dem Finanzamt vorgelegt werden hätten können wäre anzunehmen, dass jedenfalls keine Beschäftigung im vorgeblichen Ausmaß stattgefunden hätte.

Am 4.2.2022 brachte der Bf. einen Nachtrag zum Vorlageantrag ein, in dem er zum Vorlagebericht des Finanzamtes Österreich wie folgt Stellung genommen hat:
Die Finanzbehörde würde am 18.11.2021 als Beweismittel den Bericht vom 10.3.2020 bezüglich der Ergebnisse der Außenprüfung vom 18.10.2019 nennen.

Die Betriebsprüferin würde in ihrer Stellungnahme vom 17.07.2021 über o.a. Außenprüfung schreiben und unwahrheitsgemäß behaupten:

„Im Haus ***57*** wurde nicht eingeeht. Es war sehr kalt. Das Haus schien unbewohnt. Deshalb die Frage von mir, ob Herr ***Bf1*** und seine Lebensgefährtin in diesem Haus wohnen würden. Herr ***Bf1*** bestätigte die Frage und fügte hinzu, dass Fr. ***2*** aktuell in ***26*** wohnt, da in ***31*** ***57*** die Heizung für längere Zeit nicht eingeschaltet war. Von ***29*** hat Herr ***Bf1*** bei der Betriebsprüfung nicht gesprochen.“

Laut Gespräch des Augenscheins am 18.10.2019 zwischen der Prüferin und dem Bf. wäre der Bf. bereits nach neun Minuten des Kennenlernens noch vor seinem Haus ***57*** stehend zur „Lebensgefährtin“, die bereits seit 2013 seine ehemalige Lebensgefährtin wäre, wortwörtlich befragt worden:

Prüferin : „da lebt die Tochter drinnen, de Lebensgefährtin mit ihna“. (Das wäre ein Fangfrage, Vorbereitungshandlung)

Bf.: „Na jo, jo mia san (hier hätte der Bf. kurz inngehalten und das Wort „getrennt“ nicht ausgesprochen, da zu privat) de „Lebensgefährtin“ is net so oft da. ***29*** und....“ Prüferin würde unterbrechen.

Prüferin: „und wer wohnt jetzt da drinnen?“

Bf.: „Ja, eigentlich hauptsächlich ich“ (d.h. Frau ***2*** würde hier nicht wohnen)

Prüferin: „sie wohnen da drinnen, de Tochter a“

Dies wären laut Aufzeichnung vom 18.10.2019 die wenigen Worte über Frau ***2*** gewesen.

Mit den Worten des Bf.: „Ja, eigentlich hauptsächlich ich“ und den darauffolgen Worten der BP: „Sie wohnen da drinnen, die Tochter auch“ und da die BP bezüglich der „Lebensgefährtin“ auch nicht weiter nachgefragt hätte, hätte der Bf. angenommen, dass für die BP klar gewesen sein hätte müssen, dass Frau ***2*** und der Bf. nicht mehr zusammenleben würden. Zu diesem Zeitpunkt hätte der Bf. noch nicht geahnt, dass dem nicht so wäre und die noch vorhandene Aufzeichnung jemals benötigt werden würde.

Da sich der Bf. bis dahin noch nie damit beschäftigen hätte müssen, ob naher Angehöriger oder nicht, seine letzte Prüfung schon einige Jahre zurückgelegen wäre und die Prüfungsjahre 2000-2003 betroffen hätte, hätte sich der Bf. über die „Lebensgefährtin“ keine weiteren Gedanken gemacht.

Laut Aufzeichnung vom 18.10.2019 hätte der Bf. weder von einer abgeschalteten Heizung gesprochen noch bestätigt, dass Frau ***2*** aktuell in ***26*** wohnen würde.

Weiters hätte er sehr wohl ***29*** erwähnt und da sein Haus in ***8*** durchgehend seit 1987 bewohnt werde könne es nicht unbewohnt scheinen. Die Aussage der BP würde jeder Grundlage entbehren um festzustellen, dass Frau ***2*** seine aktuelle Lebensgefährtin sein soll, zudem wären mehrere Unwahrheiten von der BP im Nachhinein eindrucksvoll „dazuformuliert“ worden.

Die Vernehmung von Frau ***2*** vom 17.09.2020 wäre unterschlagen worden.

Zwei Mal wäre dem Bf. die Akteneinsicht zu Frau ***2*** Vernehmung vom 17.9.2020 verweigert worden, diese wäre jedoch dann doch im Akt der Finanzbehörde sowie bei Anzeige gegen ihn an die ***110***, in weiterer Folge an die Staatsanwaltschaft ***34*** verwertet worden, jedoch unvollständig ohne Seite 2 um entsprechend den Behörden Tatsachen sowie die materielle Wahrheit vorzuenthalten. Diese fehlende Seite 2 hätte die aufmerksame ***110*** von der Finanzbehörde nachgefordert und diese dem Bf. nachträglich übermittelt.

Zu Beginn der Vernehmung auf Seite 2 hätte Frau ***2*** erklärt, dass sie nach der Trennung 2012/2013 vorwiegend in ***26*** bis Mitte 2014 gewohnt hätte. Laut Seite 2 der Vernehmung von Frau ***2*** würde sie ab Mitte 2014 überwiegend in ***29*** wohnen, da sie ihre Mutter mit Pflegestufe 5 gepflegt hätte.

Laut Seite 2 hätte Frau ***2*** ab 1.3.2016 sieben Monate bis Beginn ihres ***111*** Studiums am 1.10.2016 in ***26*** gewohnt.

Weiters wäre auf Seite 2 von Frau ***2*** hinzugefügt worden, dass sich diese Wohnmöglichkeit in ***26*** in keinem guten Zustand befinden würde und daher nicht vermietet werden könne.

Zudem würde sich auch ein Rohbau (1993) in ***26*** befinden, der innen bis heute immer noch Rohbauzustand aufweisen würde und nicht bewohnbar wäre. (innen nicht verputzt, keine Heizung, keine Innentüren, kein Strom oder Wasseranschluss....)

Laut Seite 2 der Vernehmung von Frau ***2*** vom 17.09.2020 würde diese wieder betonen vorwiegend ab 1.10.2016 in ***29*** in ihrem eigenen Haus, wo sie den 2.Wohnsitz gemeldet hätte, zu wohnen.

Laut Seite 2 der Vernehmung wäre die Hauptwohnsitzanmeldung nach ***29*** deshalb nicht erfolgt, da sich Frau ***2*** in ***34*** bessere Arbeitschancen als in ***29*** ausgerechnet hätte und durch den Besitz eines gültigen Prekarium Vertrages die Möglichkeit bestanden hätte ihren Hauptwohnsitz nach ***26*** nahe ***34*** am 20.07.2015 zu verlegen.

Auf Seite 2 würde eindeutig hervorgehen, dass Frau ***2*** seit 2014 in ***29*** wohnen würde und das Prekarium nur aus Sicherheitsgründen erstellt worden wäre, da ihre Mutter laut Testament über das Wohnrecht aller Räume im Haus verfügen würde, ihrer Mutter vom ***64*** eine ***65*** attestiert worden wäre und daher die Gefahr bestanden hätte von ihrer kranken Mutter auf die Straße gesetzt zu werden.

Obwohl die Finanzbehörde ganz genau wissen würde, dass Frau ***2*** seit Mitte 2014 nur mit einer Unterbrechung vom 1.3.2016 bis 30.9.2016 ständig in ***29*** leben würde, da es auf Grund der Pflege ihrer Mutter nicht anders möglich gewesen wäre, würde die Finanzbehörde versuchen die materielle Wahrheit vor anderen Behörden zu verschleiern indem die Seite 2 der Vernehmung von Frau ***2*** vom 17.9.2020 unterschlagen worden wäre.

Nachdem auch sein Vater, ***66***, in ***26*** 2016/2017 ausgezogen wäre, würde seit Jahren so gut wie kein Strom in ***26*** fließen (0 Kwh).

Die Finanzbehörde hätte einen Tag vor Vernehmung von Frau ***2*** am 16.9.2020 das ZMR bezüglich Frau ***2*** abgefragt und daher auch vor Erstellung der Bescheidbegründung am 16.4.2021 und auch vor Stellungnahme der BP am 17.07.2021 von der offiziellen Ummeldung am 8.8.2020 nach ***29*** gewusst.

Falsch niedergeschrieben wäre auch die Antwort von Frau ***2*** aus der Niederschrift der Vernehmung von Frau ***2*** vom 17.9.2020 auf Seite 3 auf die Frage 5: Seit wann wohnen Sie in ***29***? Die Antwort, dass Frau ***2*** erst seit August 2020 in ***29*** wohne wäre falsch, Frau ***2*** hätte eindeutig von nur gemeldet seit August 2020 gesprochen. Frau ***2*** würde seit Mitte 2014 (nur mit einer Unterbrechung 2016) in ***29*** wohnen.

Die Aussage der Finanzbehörde laut Bescheidbegründung vom 16.4.2021: „dass es sich um nur wenige Monate nach Verlegung des Hauptwohnsitzes am 20.7.2015, nämlich zum vorgeblichen Zeitpunkt des Abschlusses eines mündlichen Dienstvertrages am 09.12.2015 handle. . .“ würde laut Seite 2 der Vernehmung von Frau ***2*** nicht der materiellen Wahrheit entsprechen, da Frau ***2*** seit Mitte 2014 ihre Mutter in ***29*** gepflegt hätte und zudem sich während der Ummeldung am 20.7.2015 seit 2.5.2015 in einer Maßnahme des Sozialministeriums in ***29*** in Pflegekarenz befunden hätte.

„Um nur wenige Monate“ würde sich als materielle Wahrheit laut Seite 2 der Vernehmung von Frau ***2*** schon alleine aus Gründen der Pflegekarenzdauer definitiv als falsch erweisen.

Als das Verfahren bei Vernehmung von Frau ***2*** am 17.9.2020 wieder offen gewesen wäre, hätte man eine ordentliche, ehrliche, gewissenhafte und unparteiische Ermittlung durch Vorlage der Stromrechnungen der ***63*** von ***26***, Bescheid der Mutter der Pflegestufe 5, Pflegekarenznachweis von Frau ***2*** 2015 oder durch Besichtigung des Zustandes der Immobilie in ***26*** schnell und kostengünstig durchführen können um die materielle Wahrheit ans Licht zu bringen.

Auf Grundlage dieser halbrichtigen Meldedaten und der verschleierte materiellen Wahrheit der Finanzbehörde, der nicht berücksichtigten Seite 2 der Vernehmung von Frau ***2*** am 17.9.2020, würde sich der Verfasser der Bescheidbegründung vom 16.04.2021 stützen und würde ohne ausreichende fallbezogene Prüfung und ohne nachgewiesener faktischer Nahebeziehung irreführend behaupten, indem er schreiben würde: „Die Angehörigenjudikatur ist anwendbar“ um gleichzeitig scheinen lassen zu wollen, dass eine faktische Nahebeziehung 2016 zwischen Frau ***2*** und dem Bf. als erwiesen gelten solle.

Arbeitskalender von Frau ***2*** von 2016:

Abgesehen davon, dass der Bf. den Arbeitskalender 2016 von Frau ***2*** bereits am 6.11.2019 der Finanzbehörde per Mail angeboten hätte ihn gerne kurzfristig vorbeizubringen, hätte der Bf. ihn auch während der Schlussbesprechung am 20.2.2020 mitgebracht und drei

Mal der BP angeboten, jedoch wäre dies ignoriert worden weil die BP, wie sie selber zugegeben hätte, ihn nicht sehen hätte wollen.

Weiters möchte der Bf. auf die Aussage von Frau ***2*** hinweisen, bei deren Vernehmung am 17.9.2020 die Prüferin im Beisein ihrer Kollegin Frau ***67***, zuerst unwahrheitsgemäß behauptet hätte indem sie gesagt hätte, dass der Bf. den Kalender bei der Schlussbesprechung gar nicht mitgehabt hätte. . . dann zugestanden hätte, dass der Bf. ihn ihr doch angeboten hätte und sie schließlich den Kalender nach eigener Aussage aber nicht sehen habe wollen.

Es werde daher um Anerkennung der Vollbeschäftigung von Frau ***2*** 2016 ersucht.

Dieser Nachtrag wurde dem Finanzamt Österreich mit Beschluss vom 3.10.2022 zur Kenntnis gebracht und eine Frist für eine Stellungnahme von vier Wochen gesetzt. Außerdem wurde das Finanzamt Österreich um die Beantwortung nachstehender Fragen innerhalb von vier Wochen ersucht:

- a. Wurde bei der Schlussbesprechung am 20.2.2020 (diesbezüglich wird um Bestätigung ersucht, dass diese tatsächlich an diesem Tag stattgefunden hat, weil die vom Finanzamt vorgelegte Niederschrift über die Schlussbesprechung mit 25.2.2020 datiert ist und vom Beschwerdeführer mit dem Vorlageantrag eine Niederschrift datiert mit 11.2.2020 [=B 66/1] vorgelegt wurde) vom Beschwerdeführer die Vorlage des laut Beschwerdevorbringen von ***2*** geführten Kalenders über die laut dem Beschwerdeführer für ihn im Zeitraum 1.3. bis 30.9.2016 geleisteten Tätigkeiten angeboten, dh. hatte dieser den Kalender mit?
- b. Falle die Frage 2.a bejaht wird: Wieso wurde dieser Kalender nicht zum Arbeitsbogen genommen bzw. kopiert?
- c. Hat der Beschwerdeführer im Jahr 2016 über eine Kehrmaschine verfügt (aus dem Anlageverzeichnis 1.1.2016 – 31.12.2016 ist dies nicht erkennbar)?
- d. Hat der Beschwerdeführer im Jahr 2016 über einen Rasenmäher verfügt?
- e. Auf welche Ermittlungsergebnisse stützt sich die in der Beschwerdevorentscheidung vom 16.4.2021 getroffene Feststellung, dass auch in den Jahren 2015 und 2016 ein persönliches Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und ***2*** bestanden hat?
- f. Hat nach Ansicht des Finanzamtes Österreich eine Bewohnbarkeit des Objektes ***26***, ***17*** bestanden?

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2022 hat das Finanzamt Österreich zum Nachtrag vom 4.2.2022 zum Vorlageantrag des Bf. folgende Stellungnahme abgegeben:

Die Unterstellungen des Bf., Organe der Finanzverwaltung hätten Unwahrheiten „dazuformuliert“, „Fangfragen gestellt“, oder gar Beweismittel unterschlagen, würden entschieden zurückgewiesen werden. Die Außenprüferin ***32*** hat zu den Auszügen aus dem Nachtrag des Bf. wie folgt Stellung genommen:

Zu folgendem Vorbringen des Bf.: „Lt. Gespräch des Augenscheins am 18.10.2019 zwischen der BP und mir wurde ich bereits nach neun Minuten des Kennenlernens noch vor meinem Haus ***57*** stehend zur „Lebensgefährtin“, die bereits seit 2013 meine ehemalige Lebensgefährtin ist, wortwörtlich befragt:

32: „da lebt die Tochter drinnen, de Lebensgefährtin mit ihna“. (Fangfrage, Vorbereitungshandlung)

Ich: „Na jo, jo mia san (hier habe ich kurz inggehalten und das Wort „getrennt“ nicht ausgesprochen, da zu privat) de „Lebensgefährtin“ is net so oft da“.

29 und.... ***32*** unterbricht.

32: „und wer wohnt jetzt da drinnen?

Bf1: „da, eigentlich hauptsächlich ich“ (d.h. Fr. ***2*** wohnt hier nicht)

32: „sie wohnen da drinnen, de Tochter a“

Stellungnahme ***32***:

„Bei der Betriebsbesichtigung am 18.10.2019 wurde ich nach dem Klingeln sofort in das Haus ***8*** hereingebeten. Es gab kein „Stehen“ im Freien. Als ich das Haus verlassen habe, habe ich die Garagen und die Fassade sowie den Innenrohbau des „Neubaus“ begutachtet. Anschließend habe ich das Grundstück verlassen.

Herr ***Bf1*** beschreibt hier sehr ausführlich, dass ich ihn immer wieder nach seiner „Lebensgefährtin“ und der Tochter gefragt habe. Dies ist nicht richtig. Frau ***2*** wurde bei der Betriebsbesichtigung nur einmal von Herrn ***Bf1*** erwähnt und zwar als er mir erklärte, dass die Heizung ausgefallen sei und seine Lebensgefährtin deshalb zur Zeit in ***26*** wohnt.

Dass der Wohnort der ehemaligen Lebensgefährtin im Zusammenhang mit der Lohnvorauszahlung bei der Betriebsbesichtigung noch kein Thema war, ist auch anhand der übermittelten Mail des Beschwerdeführers vom 31.10.2020 „Antwort Fragen Betriebsbesichtigung“ ersichtlich.“

Zu folgendem Vorbringen des Bf. aus dem Nachtrag vom 4.2.2022:

„Lt. Aufzeichnung vom 18.10.2019 habe ich weder von einer abgeschalteten Heizung gesprochen noch bestätigt, dass Fr. ***2*** aktuell in ***26*** wohnt.

Weiters habe ich sehr wohl ***29*** erwähnt und da mein Haus in ***8*** durchgehend seit 1987 bewohnt wird kann es nicht unbewohnt scheinen. Die Aussage der BP entbehrt jeder Grundlage um festzustellen, dass Fr. ***2*** meine aktuelle Lebensgefährtin sein soll, zudem wurden mehrere Unwahrheiten von der BP im Nachhinein eindrucksvoll „dazuformuliert“.

Stellungnahme ***32***:

„Hauptsächlich Anliegen der Besichtigung war die Klärung bzgl. Sanierung und Umbau der zweiten Haushälfte, da hier sehr hohe Aufwendungen getätigt wurden. ***29*** wurde nicht erwähnt.“

Zu folgendem Vorbringen des Bf. aus dem Nachtrag vom 4.2.2022:

„FB o.a. materielle Wahrheit vor anderen Behörden zu verschleiern indem die Seite 2 der Vernehmung von Fr. ***2*** v. 17.09.2020 unterschlagen wurde und es erst“

Stellungnahme ***32***:

„Ich habe keine 'Seite 2' unterschlagen, sondern sie wurde versehentlich beim Scannen vergessen. Herr ***68*** von der ***69*** und auch ***70*** haben mich am 09.08.2021 per Mail darüber informiert, wonach ich die gesamte Niederschrift unverzüglich übermittelte.“

Die im Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 3.10.2022 gestellten Fragen wurden vom Finanzamt wie folgt beantwortet:

a) Zur Schlussbesprechung und zur Vorlage des Kalenders

Die Schlussbesprechung über die Außenprüfung beim Bf. hätte am 20.02.2020 im Finanzamt ***27*** (nunmehr: Finanzamt Österreich, Dienststelle ***27***) am Standort ***34***, ***71***, um 9:30 Uhr stattgefunden.

Zur Vorbereitung auf die Schlussbesprechung wäre dem damaligen steuerlichen Vertreter des Bf. eine vorläufige Version der Niederschrift, datiert mit 11.02.2020, übermittelt worden. Im Rahmen der Schlussbesprechung vom 20.02.2020 wäre es zu Änderungen gekommen, woraufhin dem steuerlichen Vertreter eine geänderte Niederschrift, datiert mit 25.02.2020, geschickt worden wäre. Die Unterschrift wäre vom Bf. verweigert worden.

Der Kalender wäre der Prüferin in einem früheren Verfahrensstadium angeboten worden. Zum damaligen Zeitpunkt wäre dafür keine Notwendigkeit gesehen worden. Die Prüferin hätte den Kalender im gesamten Prüfungsverfahren nicht gesehen.

b) Zur Aufnahme des Kalenders in den Arbeitsbogen

Vom Bf. wären am 31.01.2020 Kalenderaufzeichnungen (Eine Seite Februar/März 2016 und zwei Seiten vom Juni 2016) übermittelt worden. Diese wären auch in den Arbeitsbogen übernommen worden.

Mit Mail vom 31.01.2020 (Beilage 1) an den vormaligen steuerlichen Vertreter ***35*** hätte der Bf. mitgeteilt, dass die Arbeitszeiten des Kalenders zwecks besserer Übersicht in Tabellenform von ihm übernommen (Stundenaufzeichnungen) worden wären. Diese Stundenaufzeichnungen würden sich ebenfalls im Arbeitsbogen befinden.

c) und d) Kehrmaschine und Rasenmäher

Es wären weder eine Kehrmaschine noch ein Rasenmäher aktiviert worden. Ob der Bf. über diese Geräte verfügt, könne nicht beantwortet werden. Die Prüferin hätte bei der Betriebsbesichtigung keine Kehrmaschine und keinen Rasenmäher gesehen.

e) Zum persönlichen Naheverhältnis

Es werde auf die Beschwerdeentscheidung vom 16.04.2021, Seite 2, verwiesen:

„Frau ***2***, geb. ***3***, war von 1. März 2016 bis 30. September 2016 als Dienstnehmerin des Beschwerdeführers gemeldet. Unstrittig hat sie bis 2012 in einer Lebensgemeinschaft mit dem Beschwerdeführer gelebt. Aus der Aktenlage ergibt sich, dass Frau ***2*** und der Beschwerdeführer vom 19.02.1992 bis zum 20.07.2015 ihren gemeinsamen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Bf1-Adr*** hatten. Auch die gemeinsamen Kinder ***72*** (geb. ***43***) und ***44*** (geb. ***45***) waren lange Zeit dort wohnhaft. Seit 20.07.2015 ist der Hauptwohnsitz von ***2*** an der Adresse ***26***, ***17***. Bei dieser Adresse handelt es sich um ein Haus im Besitz des Beschwerdeführers. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre es realitätsfern anzunehmen, dass nach einer jahrzehntelangen Lebensgemeinschaft, nur wenige Monate nach Verlegung des Hauptwohnsitzes, nämlich zum vorgeblichen Zeitpunkt des Abschlusses eines mündlichen Dienstvertrages am 09.12.2015 (S. 6 der Beschwerdeschrift), kein persönliches Naheverhältnis zwischen ***2*** und dem Beschwerdeführer bestanden haben soll. Dies insbesondere im Hinblick auf die Verlegung des Wohnsitzes in eine Wohnung, die sich im Besitz des Beschwerdeführers befindet. Die Angehörigenjudikatur ist daher anwendbar.“

Die Feststellung des Finanzamtes würde sich auf folgende Ermittlungsergebnisse stützen:

Auszug aus dem Zentralen Melderegister (Beilage 2)

Dass bis 2012 eine Lebensgemeinschaft bestand, wäre vom Bf. (siehe auch Beschwerdeschrift Seite 4) selbst vorgebracht worden:

„Ich und Frau ***2*** waren nie verheiratet und haben bis Ende 2012 in einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft zusammengelebt. 2013 wurde dann ein“

Im Zusammenhang mit ehemaligen Lebensgefährten wäre höchstgerichtlich ausgesprochen worden, dass es einer fallbezogenen Prüfung bedürfe, ob noch eine faktische Nahebeziehung bestehe, auf die sich die Beurteilung als naher Angehöriger gründen lasse (Erkenntnis des VwGH vom 28. Juni 2012, 2010/15/0016). Eine bloße Bekanntschaft, mag sie auch schon "sehr lange" dauern, würde nicht ausreichen, um eine Person einem "nahen Angehörigen" gleichzuhalten (Erk. des VwGH vom 26. März 2014, 2011/13/0036).

In Anbetracht des Sachverhaltes (gemeinsame Kinder, gemeinsamer Hauptwohnsitz laut ZMR bis Juli 2015, Wohnung der ehemaligen Lebensgefährtin im Eigentum des Bf.) könne nach Ansicht des Finanzamtes keinesfalls von einer „bloßen Bekanntschaft“ ausgegangen werden.

Abgabenrechtliche Fragen wären nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen. Mit E-Mail vom 6. November (Beilage 3, S. 9) hätte der Bf. die Frage nach Arbeitsverträgen mit Angehörigen wie folgt beantwortet:

„3. Betreffende Arbeitsverträge für Lebensgefährtin und Tochter gibt es nicht, lediglich ein persönlicher Wochenkalender (2016) mit Arbeitsnotizen von der Lebensgefährtin ist

vorhanden. Teilen Sie mir bitte mit, ob Sie diesen Kalender benötigen. Gerne kann ich Ihnen diesen kurzfristig vorbeibringen.“

In freier Beweiswürdigung würde das Finanzamt vom Bestehen eines Naheverhältnisses ausgehen. Es werde darauf hingewiesen, dass selbst wenn keine Nahebeziehung bestanden hätte, die betriebliche Veranlassung der getätigten Zahlungen zu hinterfragen wäre.

f) Zur Bewohnbarkeit des Objektes ***26***, ***17***

Diese Frage könne nicht beantwortet werden, da die Räumlichkeiten nicht besichtigt worden wären. Von außen wäre das Objekt bewohnbar erschienen (Beilage 4).

Mit Beschluss vom 11. November 2022 wurde diese Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 31.10.2022 dem Bf. samt Beilagen zur Kenntnis gebracht und für eine Äußerung eine Frist von drei Wochen gesetzt.

Am 22. November 2022 ***44***, der Sohn des Bf., aufgrund einer vom Bf. am 21.11.2022 erteilten Vollmacht Akteneinsicht in den Akt des Beschwerdeverfahrens des Bundesfinanzgerichts genommen.

Am 24.11.2022 hat der Bf. um Verlängerung der Frist für eine Äußerung bis 9.1.2023 ersucht. Diesem Ersuchen wurde mit Beschluss vom 29.11.2022 entsprochen.

Am 5.1.2023 hat der Bf. eine Stellungnahme zum Schreiben des Finanzamtes Österreich vom 31.10.2022 abgegeben und auch „Mp3-Dateien“ betreffend die am 18.10.2019 erfolgte Betriebsbesichtigung, über die Schlussbesprechung vom 20.2.2020 sowie über die Einvernahme von Frau ***2*** vom 17.9.2020 angeschlossen.

In diesem Schreiben wurde zusammengefasst folgendes Vorbringen erstattet:

Zunächst wird das Vorbringen auf Seite 2 des Nachtrages zum Vorlageantrag vom 4.2.2022 wiederholt.

Zum Vorbringen der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 17.7.2020, wonach sich die Prüfung mit dem Bf. äußerst schwierig gestaltet hätte, wobei diese Meinung auch sein damaliger Steuerberater ***35*** vertreten hätte, welcher die steuerliche Vertretung nach Abschluss der Prüfung zurückgezogen hätte, führt der Bf. aus, dass ***35*** ihn beim weiteren Beschwerdeverfahren unterstützt hätte.

Auch die Ausführungen in der Stellungnahme vom 17.7.2020 wonach der Bf. letztendlich bei allen Feststellungen, nicht nur bei Tz. 1, keine Einsicht gehabt hätte und vehement auf seinen Ansichten beharrt hätte, werden vom Bf. bestritten.

Soweit das Finanzamt behaupten würde keine „Fangfragen“ gestellt zu haben, wird vom Bf. vorgebracht, dass der Umstand, ob es sich bei der Betriebsbesichtigung um Vorbereitungshandlungen sowie um Fangfragen gehandelt hätte, sich aus der Vorgehensweise

von selbst belegen würde. Laut Auskunft von seinem Steuerberater (Steuerbüro ***35***) am 8.10.2019 würde es um das Beschäftigungsverhältnis gehen.

Folgende Äußerungen wären bei der Betriebsbesichtigung am 18.10.2019 getätigt worden:

Prüferin: „Da [Anmerkung: im Objekt ***8***] lebt die Tochter drinnen, die Lebensgefährtin mit ihna. ... Wer wohnt denn da jetzt?“

Obwohl die BP vorher am 3.10.2019 die Grunddaten-Auskunft bezgl. Frau ***2*** abgefragt und genau gewusst hätte, dass Frau ***2*** in ***26*** gemeldet gewesen wäre. Diese Datenabfrage hätte die Prüferin bereits in ihre Unterlagen eingefügt und den Bf. trotzdem kurz vorher gefragt, ob die Lebensgefährtin mit dem Bf. in ***57*** wohnen würde. Dabei würde es sich um eine klassische Fangfrage handeln.

Entschieden zurückgewiesen würde vom Finanzamt auch die Unterschlagung von Beweismitteln. Gemeint wäre die Seite 2 der Vernehmung von Frau ***2***. Laut der Betriebsprüfung wäre diese Seite 2 zum Scannen „vergessen“ worden. Bei der Verfassung der Bescheidbegründung vom 16.4.2021 von ***112*** wäre die Seite 2 auch „vergessen“ worden, da sonst die Bescheidbegründung nicht so verfasst werden hätte können wie sie verfasst worden wäre (Also wäre die Seite 2 mehrmals „vergessen“ worden?).

Die Angabe von AR ***32***, dass sie bei der Betriebsbesichtigung am 18.10.2019 nach dem Klingeln sofort in das Haus ***57*** hereingebeten worden wäre, wäre unrichtig. Treffpunkt des Termines mit der BP zum Augenschein am 18.10.2019 wäre bei der Tankstelle ***51*** gewesen. Sodann hätte es einen kurzen Betriebsrundgang betreffend ***51***, ***94*** (Fa. ***42***) und ***25*** (Fa. ***46***) gegeben.

Sodann wird die Befragung der Prüferin betreffend Frau ***2*** bei der Betriebsbesichtigung am 18.10.2019 wie folgt wiedergegeben:

Prüferin: „Da lebt die Tochter drinnen, de Lebensgefährtin mit Ihnen.“

Bf.: „Na o, jo mia san (hier hätte der Bf. kurz innegehalten und das Wort „getrennt“ nicht ausgesprochen, da zu privat) de Lebensgefährtin is net so oft da... ***29*** und ...“ Die Prüferin hätte unterbrochen: „und wer wohnt jetzt da drinnen?“

Bf.: „Ja, eigentlich hauptsächlich ich“ (d.h. Frau ***2*** würde hier nicht wohnen).

Prüferin: „Sie wohnen da drinnen, de Tochte a“

Es wäre fraglich wie die Prüferin überhaupt auf eine Lebensgefährtin kommen würde. Zuvor hätte er sie noch nie in seinem Leben getroffen. Auf den Zahlungen der Lohnüberweisungen wäre nur „***2***“ gestanden.

Sodann werden Fragen der Prüferin zu ***26*** wie folgt wiedergegeben:

Prüferin : „Wo ist denn ***26***, wo ist denn des?“

Bf.: „Des is in ***93***.“

Prüferin: „Des gehört ja a ihna, geu?“

Bf.: „Ja.“

Prüferin: „Wer wohnt da jetzt?“ (Die Prüferin hätte zuvor am 3.10.2019 noch vor dem ersten Termin beim Steuerberater des Bf. am 7.10.2019 die Grunddaten-Auskunft abgefragt und hätte ganz genau gewusst, dass Frau ***2*** in ***26*** gemeldet wäre, also würde sie indirekt das Thema „Frau ***2***“ ansprechen und würde weiterhin vorbereiten. Eine gute Stunde zuvor hätte sie den Bf. noch gefragt, ob er mit Frau ***2*** in ***8*** zusammenwohnen würde.)

Bf.: „Die Lebensgefährtin, teilweise, sie ist gemeldet da drüben. Sie ist in ***29*** auch viel, ie is a bei mir, sie is überall.“ (Hier hätte die BP bezüglich ***29*** nachfragen sollen was sie aber nicht getan hätte.)

Prüferin: „Ah, ok. Is des a Wohnhaus drüben a?“

Bf.: „Ja, des is a ganz altes Haus, als, des is eigentlich kann ma sagen ... (hier hätte der Bf. noch ausführen wollen, dass dieses Haus unvermietbar wäre und sich in einem äußerst schlechten Zustand befinden würde. Wasserrohrbruch, alte Elektrik, Brunnenwasser, kein Kanalanschluss, Strom abgeschaltet usw...) wäre aber von der Prüferin unterbrochen worden.)

Prüferin: „Da wohnt die Frau ***2***, zumindest is bei uns ...“

Bf.: „Ja, ja sag ma auf alle Fälle (damit hätte er die Meldung gemeint) im Winter is a Katastrophe.“

Prüferin: „Aber Sie wohnen da?“ (***57***) Die Prüferin hätte nicht gefragt, ob er mit der Lebensgefährtin hier wohnen würde.“

Bf.: „Ja, ja.“

...

Prüferin: „Schlafen Sie da? Wohnen Sie da? In dem Haus?“

Bf.: „Ja, warum?“

Prüferin: „Und wo schlafen Sie da?“

Bf.: „Es ist eh ein Schlafzimmer da.“

Aus heutiger Sicht würde sich der Bf. hintergangen fühlen, da das eigentliche Thema (Beschäftigungsverhältnis mit Frau ***2***) bei der Betriebsbesichtigung nicht an(aus)gesprochen worden wäre, sondern versucht worden wäre durch eine Hintertür zu ermitteln, um den Bf. später zu überführen.

Frau ***2*** wäre vom Bf. nur wegen der Beantwortung der Fragen der Prüferin erwähnt worden. Die Prüferin hätte Frau ***2*** auch indirekt angesprochen.

Der Bf. würde davon ausgehen, dass das Beschäftigungsverhältnis mit Frau ***2*** bereits vor der Betriebsbesichtigung am 18.10.2019 ein Thema gewesen wäre.

Auch wäre es bei der Betriebsbesichtigung um sämtliche ungeklärte Investitionen und Mietverträge gegangen und nicht nur um die Klärung bezüglich der Sanierung und Umbau der zweiten Haushälfte ***8***.

Auf Seite 8 oben des Schriftsatzes vom 5.1.2013 erstattet der Bf. ein Vorbringen betreffend die Nichtübermittlung der Seite 2 der Einvernahme von Frau ***2*** vom 17.9.2020 mit der Anzeige des Amtes für Betrugsbekämpfung vom 21.6.2021.

Betreffend die verweigerte Unterschrift der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.2.2020 bzw. 25.2.2020 bringt der Bf. vor, dass er seine Unterschrift nicht geleistet habe, weil er das Gefühl gehabt hätte ungerecht behandelt worden zu sein und zwar aufgrund der fehlenden fallbezogenen Prüfung zur faktischen Nahebeziehung zu Frau ***2***, des fehlenden Parteiengehörs und weil seine Beweise wie zum Beispiel der Kalender und die „Bestätigung der Trennung der Lebensgemeinschaft mit Frau ***2***“ nicht angenommen und ignoriert worden wären. Er hätte bei der Schlussbesprechung den Kalender mitgebracht und hätte ihn mehrmals während der Schlussbesprechung auch indirekt angeboten. Auch andere Teilziffern wären wegen der Unterschrift-Verweigerung betroffen gewesen.

Bereits am 6.11.2019 hätte der Bf. mit Mail angeboten den Kalender kurzfristig vorbeizubringen. Im Arbeitskalender von Frau ***2*** wären der Arbeitsumfang, sowie welche Tätigkeiten mitsamt der Stundenaufzeichnungen täglich angeführt gewesen.

Die Prüferin hätte bei der Schlussbesprechung den Kalender nicht sehen wollen.

Es wären drei Kalenderseiten in den Arbeitsbogen übernommen worden, wobei eine davon in der Beschwerdevorentscheidung verstümmelt worden wäre.

Es wäre mehrmals in der Sphäre der Betriebsprüfung gelegen den Kalender zu sehen, anzunehmen und in das Protokoll einzufügen. Den Kalender nicht in das Protokoll einzufügen wäre deshalb erfolgt um die Darlegungen der BP und des Fachbereichs aufrechtzuerhalten.

Die Recherchen nach Wiedereröffnung des Verfahrens (Anmerkung: damit meint der Bf. offenbar die Ermittlungen des Finanzamtes nach Erhebung der Beschwerde) wären von der BP nicht rechtmäßig durchgeführt worden. Er wäre über die Ergebnisse der Recherchen nicht informiert worden, was ihm als Partei zugestanden wäre. Auch hätte er bei der Lohnzahlung im Dezember 2015 an Frau ***2*** keine Ahnung von einer Beihilfe des AMS 2016 haben können.

Er hätte eine „***73*** Kehrmaschine“ vor circa 25 Jahren gebraucht gekauft. Diese wäre circa 40 Jahre alt und würde sich in einem funktionsfähigen Zustand befinden. Am 7.8.2017 wären zwei neue Reifen samt Schläuchen für diese Kehrmaschine angeschafft und von seinem Sohn am 21.8.2017 montiert worden.

Es würden sich zur Zeit zwei Rasenmäher in der Immobilienvermietung befinden, wobei einer ein sehr alter 2-Takter wäre, der jedoch noch voll funktionsfähig und einsatzbereit wäre. Der neuere Rasenmäher wäre am 19.10.2017 auch für die Vermietung ***58***, ***59*** und ***74*** angeschafft worden.

Die Betriebsprüfung hätte außer ***57*** seine Immobilien (Gewerbeobjekte) nur von außen besichtigt und hätte daher keine Kenntnis über die darin befindlichen Geräte und Maschinen und würde daher über kein Wissen des Interieurs verfügen.

Schließlich wird ein Vorbringen betreffend einen im Jahr 2018 eingetretenen Wasserrohrbruch im Objekt ***26***, ***17***, erstattet, woraus folgen würde, dass sich die Bewohnbarkeit dieses Objektes nicht von außen beurteilen lassen würde.

Das neuere angebaute Wohnhaus würde sich im Inneren im Rohbauzustand befinden und wäre ebenfalls nicht bewohnbar.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2023 gab das Finanzamt Österreich folgende Stellungnahme ab:

Stellungnahme zum Nachtrag vom 4.2.2022 zum Vorlageantrag:

Die wiederholten Unterstellungen des Bf. würden erneut zurückgewiesen. Welchen Beitrag die geheim angefertigten Audio-Aufnahmen zur Klärung des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes liefern würden, wäre für das Finanzamt nicht erkennbar. Ein weiteres Eingehen auf die Vorwürfe gegen die Betriebsprüferin und den Rechtsmittelbearbeiter würde nicht sachdienlich scheinen und würde daher unterbleiben.

Beantwortung der Fragen des Bundesfinanzgerichts:

a) Zur Schlussbesprechung und zur Vorlage des Kalenders

Entscheidungsrelevant wäre nach Ansicht des Finanzamtes, ob der Bf. den Kalender dem Bundesfinanzgericht vorlegt, bzw. gegebenenfalls der Inhalt dieses Kalenders. Dazu würde sich der Bf. leider nicht äußern.

b) Zur Aufnahme des Kalenders in den Arbeitsbogen

Die Ausführungen zu diesem Punkt würden erneut Unterstellungen und persönliche Vorwürfe enthalten. Eine Stellungnahme des Finanzamtes wäre entbehrlich.

c) und d) Kehrmaschine und Rasenmäher

Die vorgelegten Unterlagen würden weder die betriebliche Verwendung noch die vorgebliche Tätigkeit der ***2*** belegen.

e) Zum persönlichen Naheverhältnis

Es werde auf die Beschwerdeentscheidung vom 16.04.2021, Seite 2, verwiesen.

f) Zur Bewohnbarkeit des Objektes ***26***, ***17***

Die Ausführungen zu einem Wasserrohrbruch im Jahr 2018 würden nichts zur Klärung der Frage beitragen, ob das Gebäude im Beschwerdezeitraum (2015-2016) bewohnbar gewesen wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat bis 30. Juni 2012 eine Kfz-Werkstatt sowie eine Tankstelle betrieben. Der Bf. ist unter anderem grundbücherlicher Eigentümer nachstehender Liegenschaften:

EZ ***75*** KG ***76*** ***77*** mit der Anschrift ***26***
 EZ ***78*** KG ***76*** ***77*** mit der Anschrift ***79***
 EZ ***80*** KG ***76*** ***77*** mit den Anschriften ***81*** (GSt.Nr. ***82***),
 83 (GSt.Nr. ***84***) und ***8*** (GSt.Nr. ***85***); auch das Grundstück Nr.
 86 mit einer Fläche von 51 m² gehört zu dieser Einlagezahl
 EZ ***87*** KG ***88*** ***31*** mit der Anschrift ***51*** mit den Grundstücken
 Nummer ***47*** und ***89***
 EZ ***90*** KG ***88*** ***31*** mit dem Grundstück Nr. ***91*** (***25*** bzw.
 92)

Seit 1.7.2012 erzielt er neben Pensionseinkünften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von folgenden Objekten:

94 (EZ ***80*** KG ***76*** ***77***, GSt.Nr. ***82***; EZ ***90*** KG ***88***
 31, GSt.Nr. ***91*** und EZ ***87*** KG ***88*** ***31*** GSt.Nr. ***47*** und
 89); Es wird eine Halle auf Grundstück Nr. ***91*** und ***82***, 150 m² von
 Grundstück Nr. ***89*** und 850 m² von Grundstück Nr. ***47*** vermietet und zwar seit
 1.8.2010 an die ***46***. Mietzweck ist die Verwendung im Rahmen eines
 Kraftfahrzeugreparaturgewerbes.

25 (EZ ***80*** KG ***76*** ***77***, GSt.Nr. ***82*** und EZ ***90*** KG
 88 ***31***, GSt.Nr. ***91***): Es werden Teile der Halle im Ausmaß von 545 m²
 sowie der an die östliche Front des Betriebsgebäudes angrenzende Vorplatz bis hin zur
 93 Bundesstraße im Ausmaß von 225 m² vermietet und zwar seit 19.2.2007 an die
 49, die im September 2012 ihren Namen auf ***42*** geändert hat. Mietzweck ist
 Verwendung im Rahmen des Maschinen- und Mechatronikergewerbes (Bäckereitechnik).

51 (EZ ***87*** KG ***76*** ***77***, GSt.Nr. ***47*** und ***89***): Es wird ein
 Betriebsgebäude im Ausmaß von 140 m², eine überdachte Tankstellenfläche von 160 m², eine
 asphaltierte Freifläche von 280 m² um den Tankstellenbereich sowie ein Teil der Freifläche auf
 der Rückseite des Gebäudes (Container-Stellplatz und Tor-Ausfahrten) und zwar seit 1.7.2012
 an die ***40*** vermietet. Mietzweck ist die Verwendung als Tankstelle, des Handels mit
 Waren aller Art (Tankstellenshop) sowie der Betrieb einer Auto-Waschanlage.

Im Mietvertrag mit der ***46*** vom 17.5.2010 betreffend das Objekt ***94*** findet sich unter anderem folgende Regelung (Punkt V. Absätze 2 bis 4):

„Die Mieterin verpflichtet sich, die Nutzungsgegenstände pfleglich zu behandeln, zu warten und zu erhalten bzw. gegen gleichwertige Geräte zu ersetzen. Die Mieterin erklärt, den Mietgegenstand besichtigt und in altersgemäß gutem Zustand vorgefunden zu haben. Sie verpflichtet sich, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und nach Beendigung des Mietverhältnisses dem Vermieter in ordnungsgemäßigem Zustand, das heißt ohne Beschädigungen und besengereinigt zurückzustellen. Für die normale Abnutzung bei schonendem Gebrauch hat die Mieterin nicht einzustehen. Die Mieterin verpflichtet sich, das Mietobjekt sowie dessen Versorgungsanlagen zu warten und instandzuhalten und erklärt, den Vermieter hinsichtlich einer aus der Verletzung dieser Instandhaltungspflicht resultierenden Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten. Die Mieterin trifft daher die Erhaltungspflicht des § 1096 ABGB, außer es handelt sich um ernste Schäden am Objekt.

Die Fenster des Gebäudes sind zumindest einmal jährlich gründlich zu reinigen, das Dach und die Dachrinnen sind mehrmals jährlich zu reinigen. Schrottgegenstände dürfen vorübergehend nur im hinteren Bereich des Grundstückes ***47*** gelagert werden.“

Es trifft daher die Mieterin des Objektes ***94*** die Verpflichtung das Objekt während der Dauer des Bestandverhältnisses instandzuhalten, wobei dies auch Reinigungstätigkeiten beinhaltet.

Im Mietvertrag mit der ***42*** (vormals ***49***) vom 14.2.2007 betreffend das Objekt ***25*** wurde unter anderem folgende Regelung getroffen (Punkt V. Absätze 2 und 3):

„Die Mieterin erklärt, den Mietgegenstand besichtigt und in altersgemäß gutem Zustand vorgefunden zu haben. Sie verpflichtet sich, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und nach Beendigung des Mietverhältnisses dem Vermieter in ordnungsgemäßigem Zustand, das heißt ohne Beschädigungen und besengereinigt zurückzustellen. Für die normale Abnutzung bei schonendem Gebrauch hat die Mieterin nicht einzustehen.

Die Mieterin verpflichtet sich, das Mietobjekt sowie dessen Versorgungsanlagen zu warten und instandzuhalten und erklärt, den Vermieter hinsichtlich einer aus der Verletzung dieser Instandhaltungspflicht resultierenden Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten. Die Mieterin trifft daher die Erhaltungspflicht des § 1096 ABGB, außer es handelt sich um ernste Schäden am Objekt.“

Es trifft daher die Mieterin des Objektes ***25*** die Verpflichtung das Objekt während der Dauer des Bestandverhältnisses instandzuhalten, wobei dies auch Reinigungstätigkeiten beinhaltet.

Der Mietvertrag mit der ***95*** vom 21. Juli 2012 betreffend das Objekt ***51*** enthält unter anderem folgende Regelung (Punkt V. Absätze 8 und 9):

„Die Mieterin erklärt, den Mietgegenstand besichtigt und in altersgemäß gutem Zustand vorgefunden zu haben. Sie verpflichtet sich, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und nach Beendigung des Mietverhältnisses dem Vermieter in ordnungsgemäßigem Zustand, das heißt ohne Beschädigungen und besengereinigt zurückzustellen. Für die normale Abnutzung bei schonendem Gebrauch hat die Mieterin nicht einzustehen.

Die Mieterin verpflichtet sich, das gesamte Mietobjekt samt Türen, Fenstern und Toren sowie dessen Versorgungs- und Abwasseranlagen zu warten und instand zu halten und erklärt, den Vermieter hinsichtlich einer aus der Verletzung dieser Instandhaltungspflicht resultierenden Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten. Die Mieterin trifft daher die Erhaltungspflicht des § 1096 ABGB, außer es handelt sich um ernste Schäden am Objekt.

Die Fenster, die Türen und die Tore des Gebäudes sind zumindest einmal jährlich gründlich zu reinigen und die Dachrinnen sind mehrmals jährlich zu reinigen. Die Fahrbahn samt dazugehörigen Verkehrsinseln ist ganzjährig entsprechend sauber, Schnee- und Eisfrei zu halten.“

Es trifft daher die Mieterin des Objektes ***51*** die Verpflichtung das Objekt während der Dauer des Bestandverhältnisses instandzuhalten, wobei dies auch Reinigungstätigkeiten beinhaltet.

Der Bf. besitzt des weiteren auch noch ein Gebäude an der Anschrift ***8***, das von ihm bewohnt wird. Ein Teil dieses Gebäudes im Ausmaß von 56 m² hat der Bf. beabsichtigt für Geschäftszwecke (Praxis) zu vermieten, wobei bis 2020 keine Vermietung erfolgt ist. Der für die Vermietung vorgesehene Teil war in einem sanierungsbedürftigen Zustand (mit Pilz befallener Innenputz). Auch haben sich in dieser Räumlichkeit zahlreiche Gegenstände wie zB Ordner befunden.

Der Bf. hat mit Frau ***2***, die jedenfalls bis März 2013 seine Lebensgefährtin gewesen ist, zwei Kinder und zwar ***72***, geboren am ***43***, und ***44***, geboren am ***45***.

Auch nach der Auflösung der Lebensgemeinschaft zwischen dem Bf. und ***2*** und daher auch in den Jahren 2015 und 2016 bestand ein freundschaftliches bzw. weiterhin ein enges persönliches Verhältnis zwischen den beiden.

2 hat im Zeitraum 1. April 2014 bis 30. April 2015 Arbeitslosengeld bezogen. Im Zeitraum 1. Mai 2015 bis 31. Juli 2015 wurde ihr auf ihren Antrag Pflegekarenzgeld gemäß § 21c Bundespflegegeldgesetz (BPGG) für die Pflege ihrer pflegebedürftigen Mutter, die in ***29***, ***30***, wohnt, gewährt. Ab 1.10.2014 hat die Mutter von Frau ***2***

Pflegegeld in der Stufe 5 bezogen. Am 1. und 2. August 2015 hat ***2*** wiederum Arbeitslosengeld bezogen und im Zeitraum 3.8.2015 bis 29.2.2016 Notstandshilfe.

Frau ***2*** hat im Jahr 1991 beim ***96*** eine Veranstaltung „geprüfter Buchhalter“ (172 Lehreinheiten) besucht (Teilnahmebestätigung des ***96*** vom 30.4.1991). Im Jahr 1980 hat sie die Lehre zum landwirtschaftlichen Facharbeiter mit der Lehrabschlussprüfung erfolgreich abgeschlossen (Zeugnis der land- und forstwirtschaftlichen Fachausbildungsstelle bei der Landwirtschaftskammer für ***97*** vom 17.3.1980). Sie verfügt unter anderem über die Lenkerberechtigung für die Fahrzeuge der Gruppe E (Kraftwagen mit denen andere als leichte Anhänger gezogen werden) und F (Zugmaschinen, Motorkarren, selbstfahrende Arbeitsmaschinen, landwirtschaftliche selbstfahrende Arbeitsmaschinen; am 31.10.1986 ausgestellter Führerschein = Beilage B 54/2 des Vorlageantrages).

Im Dezember 2015 – der genaue Zeitpunkt kann nicht festgestellt werden – hat es ein Gespräch zwischen dem Bf. und ***2*** gegeben, in dem über eine etwaige künftige Tätigkeit von Frau ***2*** für den Bf. gesprochen wurde. Dabei wurde der Beginn der Tätigkeit sowie die Arten der von Frau ***2*** zu verrichtenden Arbeiten noch nicht konkret besprochen. Auch die Höhe der Entlohnung wurde noch nicht festgelegt.

Am 31.12.2015 hat der Bf. an ***2*** einen Betrag von € 9.000,- überwiesen und als Verwendungszweck „Lohn-Vorauszahlung für 2016“ angegeben. Diese Zahlung wurde weder der Lohnsteuer noch dem Dienstgeberbeitrag noch anderen lohnabhängigen Abgaben unterworfen. Auch zu diesem Zeitpunkt war noch kein Arbeitsvertrag zwischen dem Bf. und Frau ***2*** zustande gekommen. Diese Zahlung ist nicht deswegen erfolgt, weil Frau ***2*** auf diese Vorauszahlung bestanden hat, sondern ging die Initiative für diese Zahlung noch im Jahr 2015 vom Bf. aus. Es ist im Wirtschaftsleben vor dem Abschluss eines Dienstvertrages bzw. vor dem Beginn des Dienstverhältnisses nicht üblich, dass Anzahlungen auf das künftige Gehalt geleistet werden. Vielmehr werden üblicherweise nur dem künftigen Dienstnehmer vor Beginn des Dienstverhältnisses erwachsene Aufwendungen (zB Reisekosten für Vorstellungsgespräche) ersetzt und erfolgen Gehaltsvorschüsse erst dann wenn die Tätigkeit bereits begonnen wurde.

Am 5.2.2016 erfuhr ***2*** von einer Mitarbeiterin des Arbeitsmarktservice, dass sie zum förderbaren Kreis für die Eingliederungsbeihilfe gemäß § 34 Arbeitsmarktservicegesetz (Aktion „COME BACK“) zählt und wurde Frau ***2*** ein entsprechendes Antragsformular ausgefolgt, das bis 18.3.2016 einzureichen war.

Dass für sie eine Eingliederungsbeihilfe zustehen würde, teilte ***2*** in der Folge dem Bf. mit, der den Antrag auf Eingliederungsbeihilfe für Frau ***2*** am 14.3.2016 beim Arbeitsmarktservice abgegeben hat.

Im Februar des Jahres 2016 und zwar nachdem für den Bf. festgestanden ist, dass Frau ***2*** eine Eingliederungsbeihilfe aus der Aktion „Come Back“ vom Arbeitsmarktservice für sechs Monate erhalten wird, wurde zwischen dem Bf. und Frau ***2*** vereinbart, dass sie für den Bf. Tätigkeiten im Zusammenhang insbesondere mit dem Objekt ***8*** ausführen wird und dafür von ihm ein Entgelt von € 2.500,- brutto monatlich erhält.

Es wurde am 29.2.2016 sodann für ***2*** ein Dienstzettel mit folgendem Inhalt verfasst, der von Frau ***2*** nicht unterschrieben wurde, deren wesentlicher Inhalt ihr aber bekannt war:

Verwendung als: alle die Vermietung betreffenden Tätigkeiten.

Z. B. Aufräumarbeiten im Freien und in den Vermietungsräumlichkeiten. Aus- und Umräumen der Betriebsräumlichkeiten sowie Ausmalen, Pflege der Betriebsplätze und Betriebsgrundstücke mit Rasenmäher, Motorsäge, Traktor, Anhänger und Kehrmaschine sowie allg. Bürotätigkeiten.

Beschäftigt ab: 01.03.2016

Arbeitsende: unbefristet

Kündigungsfrist: 6 Wochen

Arbeitsort: ***8***, ***17***

Gehalt: 2.500, Euro brutto per Monat

Sonderzahlungen gesetzlich, siehe Lohnverrechnung ***38***

Fälligkeit des Entgeltes Monatsende

Urlaubsausmaß: gesetzlich

Arbeitszeit: Arbeitsbeginn 7 Uhr dann gleitendes Arbeitsende

10 Uhr - 30min. Pause

13 Uhr bis 14 Uhr Mittagspause

Kollektiv: gesetzlich, ev. Mehrbezahlung/Leistung

55

Dienstzeitaufzeichnungen sind selbständig zu führen, da gleitend.

Mit Schreiben vom 11. April 2016 teilte das Arbeitsmarktservice dem Bf. mit, dass für die Beschäftigung von ***2*** eine Eingliederungsbeihilfe ab 1.3.2016 gewährt wird und zwar für sechs Monate. In der Folge erhielt der Bf. die Eingliederungsbeihilfe in Höhe von € 16.875,00 in sechs Teilbeträgen á € 2.812,- beginnend ab 11.4.2016 ausbezahlt (letzter Teilbetrag am 31.10.2016).

2 hat ab 1.3.2016 für den Bf. insbesondere beim Objekt ***8*** diverse Aufräumarbeiten, landschaftsgärtnerische Tätigkeiten und auch Bürotätigkeiten verrichtet, wobei die konkrete Art der Tätigkeit sowie der Umfang dieser Tätigkeit nicht festgestellt werden kann.

Am 4. März 2016 wurde ***2*** von ***38*** als kaufmännische Angestellte, die beim Bf. ab 1.3.2016 beschäftigt ist, zur Sozialversicherung angemeldet und zwar mit 38,5 Stunden pro Woche und einem Bruttomonatslohn von € 2.500,00 (Anmeldebestätigung für den Dienstgeber vom 4.3.2016 sowie ELDA-Protokoll vom 4.3.2016).

Frau ***2*** hat im Zeitraum 1.3.2016 bis 30.9.2016 keine Lohnzahlungen vom Bf. erhalten. Erst am 5.10.2016 wurde vom Bf. an Frau ***2*** ein Betrag von € 3.240,55 überwiesen.

Am 28.9.2016 wurde ***2*** als Dienstnehmerin des Bf. zur Sozialversicherung abgemeldet und als Abmeldegrund Bildungskarenz gemäß § 11 AVRAG angegeben.

Der Sohn des Bf., ***44***, war beim Bf. von 1.10.2016 bis 21.2.2018 als Angestellter geringfügig beschäftigt.

Ab 1.1.2019 hat die ***52***, die in den Bestandvertrag mit der ***40*** vom 21.7.2012 mit Vereinbarung vom 12.12.2017 mit Wirkung 1.1.2018 auf Mieterseite eingetreten ist, einen weiteren Raum in Bestand genommen und zwar für Zwecke der Gastronomie und mit dem Angebot eines Wett-Terminals bzw. kleinem Glücksspiel (Nachtrag 2018 vom 10.12.2018). Ob bzw. inwieweit dieser Raum aufgrund von Arbeiten von Frau ***2*** im Jahr 2016 für den Bf. nutzbar gemacht wurde, kann nicht festgestellt werden.

In den Jahren 2015 und 2016 sind zahlreiche Aufwendungen vom Bf. getätigt worden, welche in der Buchhaltung als Sofortaufwand gebucht wurden. Eine stichprobenartige Überprüfung der Eingangsrechnungen hat ergeben, dass auch Ausgaben getätigt worden sind, welche für den Haushalt des Abgabepflichtigen bestimmt waren oder auch dessen private Lebensführung berührt haben und daher gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig sind. Die nichtabzugsfähigen Aufwendungen wurden mit 30% der verbuchten Aufwendungen geschätzt. Auf 2015 entfiel ein nicht abzugsfähiger Betrag von € 1.510,54 und auf 2016 ein Betrag von € 2.997,84.

Am 31.12.2016 ist ein Bodenbelag ("***4***") gemeinsam mit Steinplatten der Fa. ***5*** aktiviert worden. Der Bareinkauf für den Boden ist bei der Firma ***6*** in ***7***, in Höhe von € 3.190,63 getätigt worden. Bei Betriebsbesichtigung im Rahmen der Betriebsprüfung im Jahr 2019 hat sich der Boden originalverpackt in der privaten Garage des Bf. befunden.

Am 1.9.2016 wurde vom Bf. ein Frequenztherapiegerät um € 12.580,16 angeschafft. Für Schulungen im Zusammenhang mit diesem Gerät hat der Bf. 2016 einen Betrag von € 1.994,90 verausgabt. Die Anschaffung (samt Schulung) ist für die Tochter des Bf. erfolgt und steht in keinem Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit des Bf.

Für das Objekt ***8*** wurden Fenster, Rolläden und zwei Haustüren eingebaut. Eine bauliche Veränderung – im Sinne eines Versetzens von Fenstern und Türen an einen neuen Platz als die ersetzten Türen und Fenster – wurde nicht vorgenommen. Dafür hat der Bf. im

Jahr 2015 für die beabsichtigte Vermietung eines Teiles dieses Objektes einen Betrag von € 10.929,- verausgabt.

Für die Sanierung der Wand- und Deckenflächen nach Schimmelbefall des für die Vermietung vorgesehenen Teiles des Objektes ***8*** hat der Bf. 2016 einen Betrag von € 12.901,00 verausgabt.

2015 erfolgte beim Objekt ***25*** eine Umstellung der Energieversorgung von Freileitung auf Erdkabel und wurde dem Bf. ein Netzzutrittsentgelt in Höhe von € 5.420,00 netto in Rechnung gestellt, dass der Bf. auch bezahlt hat.

Für die Vermietung der landwirtschaftlichen Flächen an der Anschrift ***26*** hat der Bf. in den Jahren 2015 und 2016 jeweils € 3.142,50 jährlich erhalten. An Beiträge für die Pflichtversicherung der SVA der Bauern fiel im Jahr 2015 in Betrag von € 170,76 und im Jahr 2016 ein Betrag von € 174,96 an.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich – soweit im Folgenden nicht für einzelnen Feststellungen Ausführungen erfolgen – aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen sowie aus vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen im Grundbuch betreffend den vom Bf. in seinem Vorlageantrag auf Seite 2 angeführten Liegenschaftsbesitz. Soweit Feststellungen zwischen den Parteien nicht strittig sind und auf Urkunden beruhen, wurde in den Feststellungen das entsprechende Schriftstück in Klammern angeführt.

Eingangs ist festzuhalten, dass die vom Bf. mit Schreiben vom 5.1.2023 vorgelegten „Mp3-Aufnahmen“ nicht berücksichtigt wurden, weil diese nicht mit Zustimmung der Prüferin erfolgt sind wie sich aus der Stellungnahme des Finanzamtes Österreich 26.1.2023 ergibt. Überdies wurde davon ausgegangen, dass die im Schriftsatz vom 5.1.2023 wörtlich wiedergegebenen Passagen so gefallen sind, wobei allerdings zu betonen ist, dass die Würdigung dieser Gesprächspassagen dem Bundesfinanzgericht zukommt.

Die Feststellungen betreffend die vermieteten Objekte ***94***, ***98*** und ***99*** ergeben sich aus den vom Finanzamt Österreich dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Mietverträgen.

Dass der Bf. bis 30.6.2012 eine Kfz-Werkstatt betrieben hat, ergibt sich beispielsweise aus der Einkommensteuererklärung für 2012, in der eine Betriebsaufgabe mit 30.6.2012 erklärt wurde, sowie aus der Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde vom 17.7.2020 und ist zwischen den Parteien auch nicht strittig.

Der Umstand, dass der im Gebäude an der Anschrift ***8*** für die Vermietung vorgesehene Teil jedenfalls bis 2020 nicht vermietet war, ergibt sich aus den vom Bf. abgegebenen Einkommensteuererklärungen bis 2020.

Der Zustand des vom Bf. für die Vermietung vorgesehenen Gebäudeteiles an der Anschrift ***8*** ergibt sich aus dem vom Bf. mit dem Vorlageantrag vorgelegten Foto (Beilage B 36).

Die Feststellung, dass der Bf. mit Frau ***2*** zwei Kinder und zwar ***72***, geboren am ***43***, und ***44***, geboren am ***45***, hat, ist zwischen den Parteien nicht strittig und ergibt sich außerdem aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen.

Der Umstand, dass ***2*** bis März 2013 die Lebensgefährtin des Bf. gewesen ist, ergibt sich aus dem vom Bf. vorgelegten Übereinkommen vom 23.3.2013.

Dass auch nach der Auflösung der Lebensgemeinschaft zwischen dem Bf. und ***2*** ein freundschaftliches bzw. weiterhin enges persönliches Verhältnis zwischen den beiden bestanden hat, ergibt sich aus folgenden Umständen:

Zum einen war ***2*** bis 20.7.2015 an der Anschrift des Bf. in ***8*** als Hauptwohnsitz gemeldet. Soweit diesbezüglich in dem von ***2*** gefertigten Schreiben vom 20.7.2021 ausgeführt wird, dass es ***2*** „nie so genau mit dem Ummelden“ genommen hätte, erscheint diese Darstellung dem Bundesfinanzgericht nicht als glaubwürdig, weil in dem am 23.3.2013 getroffenen Übereinkommen genaue Regelungen für die Zeit nach der Beendigung der Lebensgemeinschaft getroffen worden sind. Auch entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass auf eine Ummeldung mehr als ein Jahr lang „vergessen“ wird und hätte die Abmeldung durch die Meldebehörde auch der Bf. veranlassen können. Daher geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass ***2*** auch nach März 2013 das Haus an der Anschrift ***8*** als Wohnmöglichkeit genutzt hat. In diesem Zusammenhang ist hinsichtlich des Urhebers des Schreibens vom 20.7.2021 (=Beilage B 12/1 bis B 12/5 des Vorlageantrages) festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht aufgrund der Formulierungen, die jenen im Vorlageantrag und der Beschwerde entsprechen (eher lange Sätze in Kombination mit Aussagen in Klammern; Verwendung von Abkürzungen), des Schriftbildes sowie des Umstandes, dass Beilagenbezeichnungen verwendet wurden, die mit jenen des Vorlageantrages identisch sind (zB Beilage B 12/6) und die Beilagennummerierung im Schreiben vom 20.7.2021 nicht bei „1“ beginnt, davon ausgeht, dass das Schreiben vom 20.7.2021 vom Bf. verfasst und sodann lediglich von ***2*** unterfertigt wurde.

Überdies sind die Angaben des Bf. bei der am 18.10.2019 erfolgten Betriebsbesichtigung gegenüber dem Prüforgang zu berücksichtigen, wonach der Bf. die Frage der Prüferin, ob der Bf. und seine Lebensgefährtin im Haus ***8*** wohnen würden, bejaht hat. Das Vorbringen des Bf., dass er bei der Betriebsbesichtigung am 18.10.2019 bei der Antwort auf die Frage der Prüferin vor der Verwendung des Wortes Lebensgefährtin „kurz innegehalten“ hätte, weil er

eigentlich sagen wollte, dass sich er und Frau ***2*** getrennt haben, kann nicht festgestellt werden, weil es üblicherweise so ist, dass bei einem Gespräch zwischen einzelnen Wörtern immer wieder kurze Pausen eingelegt werden. Das Vorbringen des Bf., er habe das Wort „getrennt“ nicht ausgesprochen, weil es „zu privat“ gewesen wäre (vgl. Seite 5 der Stellungnahme vom 5.1.2023), kann angesichts des Umstandes, dass im Abgabungsverfahren eine Verpflichtung des Abgabepflichtigen besteht, an der Feststellung des abgabenrechtlich maßgeblichen Sachverhaltes mitzuwirken, sowie weil in § 48a Abs. 1 BAO eine Verpflichtung besteht, der Öffentlichkeit unbekannte Verhältnisse geheim zu halten, nicht nachvollzogen werden. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass es für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von keiner Relevanz ist wieso die Prüferin bei der Betriebsbesichtigung am 18.10.2019 Frau ***2*** als Lebensgefährtin des Bf. bezeichnet hat. Auch kann entgegen der Ansicht des Bf. die von der Prüferin bei der Betriebsbesichtigung gestellte Frage, ob neben der Tochter des Bf. auch Frau ***2*** (die die Prüferin als Lebensgefährtin des Bf. bezeichnet hat) im Objekt ***8*** wohnt, nicht deswegen als Fangfrage bezeichnet werden, weil die Prüferin am 3.10.2019 eine Abfrage in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung gemacht hat, die ergeben hat, dass als Anschrift von Frau ***2*** ***17***, ***26***, gespeichert war, da im Abgabungsverfahren der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel gilt (vgl. zB Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 2 zu § 166 BAO) und eine Außenprüfung dazu dient, den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt nach allen Richtungen zu ermitteln. Überdies ist eine polizeiliche Anmeldung nicht alleine entscheidend für die Beurteilung der Frage, wo jemand einen Wohnsitz hat (vgl. zB VwGH 3.7.2003, 99/15/0104). Auch muss entgegen der offenbaren Ansicht des Bf. (vgl. Seite 6 unten des Schriftsatzes vom 5.1.2023) bei einer Befragung nicht vorher angegeben werden welchen rechtlichen Hintergrund gestellte Fragen haben.

Der erkennende Senat geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass Frau ***2*** auch in den Jahren 2015 und 2016 noch das Gebäude ***8*** als Wohnmöglichkeit genutzt hat. Dafür spricht auch, dass am 2.9.2020 Frau ***2*** an der laut ZMR als Hauptwohnsitz zu diesem Zeitpunkt gemeldeten Adresse in ***29***, ***30***, von der Prüferin des Finanzamtes nicht angetroffen werden konnte und der Sohn des Bf. und Frau ***2***, ***44***, am 2.9.2020 gegenüber der Prüferin telefonisch auf die Frage, wo seine Mutter wohne, geantwortet hat: „Wo man halt wohnt, wenn man mehrere Wohnsitze hat.“

Auch die Einräumung eines bloßen Prekariums an der Dreizimmerwohnung im Erdgeschoß des Hauses ***26***, ***17***, durch den Bf. an ***2*** spricht dafür, dass auch nach der Beendigung der Lebensgemeinschaft weiterhin eine enge persönliche Verbundenheit zwischen dem Bf. und ***2*** bestanden hat. Bei einem Prekarium iS des § 974 ABGB wird der Gebrauch der Sache gegen jederzeitigen Widerruf eingeräumt, sodass der Verleiher die Sache nach Willkür zurückfordern kann. Daher ist davon auszugehen, dass sich ***2*** auf die Einräumung eines Prekariums am Objekt ***26***, ***17*** nur deswegen eingelassen hat, weil nach wie vor eine enge freundschaftliche Beziehung mit dem Bf. bestanden hat.

Soweit vom Bf. die fehlende Nahebeziehung mit ***2*** in den Jahren 2015 und 2016 damit zu begründen versucht wird, dass ***2*** ihre Mutter an der Anschrift ***29***, ***30***, gepflegt hat, hindert eine solche Pflege das Bestehen einer Nahebeziehung mit dem Bf. nicht.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die beiden Kinder des Bf. und von ***2*** nach der Auflösung der Lebensgemeinschaft weiterhin am Wohnsitz des Bf. als Hauptwohnsitz gemeldet waren und zwar ***72*** bis 13.3.2017 und ***44*** bis 20.2.2018 wie sich aus dem ZMR ergibt. Überdies entspricht es der Lebenserfahrung, dass bei gemeinsamen Kindern, die noch über keinen eigenen Wohnsitz verfügen, nach wie vor ein enger persönlicher Kontakt zwischen den Eltern besteht. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass laut Übereinkommen vom 23.3.2013 die Kosten für Unterhalt, Schule, Universität und Ausbildung der beiden gemeinsamen Kinder vom Bf. übernommen werden. Eine solche Vereinbarung, in der keine betragsmäßige Festsetzung der für den Unterhalt zu leistenden Beträge erfolgt, wird nach der Lebenserfahrung nur dann getroffen, wenn zwischen den Eltern auch nach der Trennung weiterhin eine enge freundschaftliche Verbindung und ein entsprechendes Vertrauen in an den anderen besteht.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass laut Darstellung im Schreiben vom 20.7.2021 ***2*** weiterhin zu ihrem „Ex-Schwiegervater“ ***66*** – dieser ist am 10.1.2022 verstorben - gefahren ist um ihn zu besuchen (vgl. Seite 4 oben dieses Schreibens) bzw. zu pflegen (vgl. Seite 6 oben des Schreibens vom 5.1.2023). Wenn keine enge persönliche Verbundenheit mehr besteht, würde der Ex-Partner keinesfalls einwilligen, dass die Ex-Partnerin den pflegebedürftigen Vater weiterhin besucht.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der Bf. in seiner Antwortmail vom 6.11.2019 an die Betriebsprüferin selbst ausführt, dass lediglich ein persönlicher Wochenkalender (2016) mit Arbeitsnotizen von der Lebensgefährtin vorhanden sei. Durch die Bezeichnung als Lebensgefährtin ergibt sich, dass sehr wohl nach wie vor eine persönliche Verbundenheit zwischen dem Bf. und ***2*** auch noch in den Jahren 2015 und 2016 bestanden hat.

Zwecks Klarstellung wird festgehalten, dass sich die vom Bundesfinanzgericht getroffenen Feststellungen nicht auf die Aussage von Frau ***2*** in der Einvernahme vom 17.9.2020 als Auskunftsperson stützen (vom Bf. mit Nachtrag zum Vorlageantrag vom 4.2.2022 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt) zumal diese nicht vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde.

Da das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass in den Jahren 2015 und 2016 keine Lebensgemeinschaft zwischen dem Bf. und ***2*** mehr bestanden hat, braucht auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde (S. 4) bzw. im Vorlageantrag (S. 3) nicht eingegangen zu werden.

Die Feststellung, dass es im Dezember 2015 ein Gespräch zwischen dem Bf. und ***2*** gegeben hat, in dem über eine etwaige künftige Tätigkeit von Frau ***2*** für den Bf. gesprochen wurde, wobei aber der Beginn der Tätigkeit sowie die Arten der von Frau ***2*** zu verrichtenden Arbeiten noch nicht konkret besprochen wurden und die Höhe der Entlohnung ebenfalls noch nicht festgelegt wurden, ergibt sich aus folgenden Überlegungen: Während des Prüfungsverfahrens hat sich die Prüferin am 31.10.2019 beim Bf. erkundigt, ob es zwischen dem Bf. und ihren Angehörigen (u.a. die Lebensgefährtin, dh. Frau ***2***) Arbeitsverträge gegeben hat. Der Bf. hat daraufhin mit Mail vom 6.11.2019 geantwortet, dass es einen Arbeitsvertrag mit der Lebensgefährtin nicht geben würde und lediglich ein Wochenkalender für 2016 vorhanden wäre. In der Antwort wird aber nicht erwähnt, dass mit Frau ***2*** am 9.12.2015 ein mündlicher Arbeitsvertrag abgeschlossen worden wäre. Auch die Darstellung im Schreiben vom 20.7.2021, dass der Bf. im Dezember 2015 Frau ***2*** gesagt hätte, dass er sie als „Mädchen für Alles“ einsetzen möchte (vgl. Seite 2 unten) deutet ebenfalls darauf hin, dass im Dezember 2015 lediglich über die Möglichkeit einer Tätigkeit von Frau ***2*** für den Bf. im Jahr 2016 gesprochen wurde, aber noch keine Fixierung eines Arbeitsverhältnisses zustande gekommen ist. Weiters ist auch zu berücksichtigen, dass auf dem Kalenderblatt der 9. Woche (1.3. bis 4.3.2016), das vom Bf. an das Finanzamt übermittelt wurde, die Eckpunkte des Arbeitsverhältnisses aufgeschrieben sind (Urlaubsanspruch; Pausen; Arbeitsbeginn). Wäre vorher (im Dezember 2015) ein konkretes Dienstverhältnis vereinbart worden, wäre ein solcher Eintrag in der ersten Woche des Beginns der Tätigkeit nicht erfolgt, sondern wäre entweder im Kalender des Jahres 2015 (im Dezember) oder auf einem anderen Schriftstück festgehalten worden. Außerdem ist im Vorlageantrag davon die Rede, dass Frau ***2*** die Planung mit dem Bf. des neuen Mietobjektes ***57*** übernehmen werde. Irgendwelche Planungsunterlagen – diese müssten jedenfalls vor Beginn der diese Planung umsetzenden Tätigkeiten vorliegen - wurden aber nicht vorgelegt und ist im Dienstzettel von solchen Tätigkeiten nicht die Rede. Außerdem ist dem Bundesfinanzgericht nicht erkennbar aufgrund welcher Qualifikation Frau ***2*** in der Lage wäre planerische Tätigkeiten in Gebäuden auszuführen. An der getroffenen Feststellung kann auch die offenbar vom Bf. vorformulierte Bestätigung des Sohnes des Bf. vom 12.5.2021 (Beilage B 35 des Vorlageantrages) nichts ändern, weil einerseits die Bestätigung auf das Beschwerdevorbringen des Bf. abgestimmt ist (... am 9.12.2015 einen Vertrag abgeschlossen hat.“) und andererseits diese Bestätigung hinsichtlich der von Frau ***2*** zu verrichtenden Arbeiten sehr unbestimmt gehalten ist („... für sämtliche Arbeiten, die an einigen Mietobjekten in ***31*** besprochen wurden...“). Überdies bestand im Jahr 2016 – so wie auch 2017 - eine wirtschaftliche Abhängigkeit vom Bf. und geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Sohn des Bf. bei der Besprechung zwischen dem Bf. und Frau ***2*** im Dezember 2015 nicht dabei war. Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, dass sich der Dienstbeginn von Frau ***2*** aufgrund ihres beeinträchtigten Gesundheitszustandes verzögert hätte (S. 2 der Beschwerde sowie S. 17 des Vorlageantrages), bleibt dieses Vorbringen unsubstantiiert und ohne jeglichen Nachweis. Überdies ergibt sich aus der Stellungnahme der Prüferin zur

Beschwerde vom 17.7.2020, dass sie erst in der Beschwerde von einer gesundheitlichen Beeinträchtigung von Frau ***2*** erfahren hat.

Die Feststellungen betreffend die am 31.12.2015 erfolgte Zahlung von € 9.000,00 an Frau ***2*** gründen sich darauf, dass Frau ***2*** aufgrund ihrer langen Arbeitslosigkeit vor diesem Zeitpunkt und dem Notstandshilfebezug ab 3.8.2015 auf das Geld angewiesen war und die vom Bf. angeführte Dringlichkeit der von Frau ***2*** durchzuführenden Tätigkeiten am Objekt ***8*** (vgl. Seite 8 der Beschwerde) nicht nachvollziehbar ist zumal das Objekt im Jahr 2020 noch immer nicht vermietet war und nach dem Ende der Tätigkeit von Frau ***2*** umfangreiche Sanierungsarbeiten wie zB eine Fassadenreparatur um € 7.968,27 netto (**113**) erfolgt sind. Auch kann das Ausmaß der von Frau ***2*** am Objekt ***8*** vorgenommenen Tätigkeiten auch anhand der mit dem Vorlageantrag vorgelegten Unterlagen nicht einmal annähernd abgeschätzt werden.

Die Darstellung im Schreiben vom 20.7.2021, dass Frau ***2*** die Situation des Bf. zu ihrem Vorteil ausgenutzt hätte (vgl. Seite 3 des Schreibens vom 20.7.2021) ist angesichts der langen Arbeitslosigkeit schlichtweg nicht nachvollziehbar und lässt dies nur den Schluss zu, dass das Anbot einer Zahlung von € 9.000,- vor Abschluss eines Arbeitsvertrages vom Bf. gekommen ist, das natürlich von Frau ***2*** aufgrund ihrer schlechten wirtschaftlichen Situation angenommen wurde. Überdies ist zu bedenken, dass der Bf. zu diesem Zeitpunkt zahlreiche Professionisten gekannt hat, die die aus Sicht des Bf. erforderlichen Sanierungsarbeiten am Objekt ***8*** durchführen konnten und dies auch in der Folge getan haben. So hat die Malerei ***20*** ab Dezember 2016 die Wand- und Deckenflächen nach Schimmelbefall im Objekt ***8*** saniert obwohl dies laut Darstellung des Bf. im Vorlageantrag eigentlich Frau ***2*** durchgeführt hätte (vgl. Seite 8 unten des Vorlageantrages). Auch das Vorbringen, dass nur Frau ***2*** geeignet gewesen wäre, die im Objekt ***8*** gelagerten Firmenordner der ehemaligen betrieblichen Tätigkeit des Bf. durchzusehen (S. 8 des Vorlageantrages) ist dem Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, weil dies jede einschlägig ausgebildete Arbeitskraft nach Erteilung entsprechender Instruktionen durch den Bf. (Sichten der Unterlagen auf Relevanz für die Vermietungen) und unter Beachtung der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren genauso gut hätte ausführen können.

Der Umstand, dass im Februar 2016 und zwar nachdem feststand, dass Frau ***2*** eine Eingliederungsbeihilfe aus der Aktion „Come Back“ vom Arbeitsmarktservice für sechs Monate erhalten wird, zwischen dem Bf. und Frau ***2*** vereinbart wurde, dass sie für den Bf. Tätigkeiten im Zusammenhang insbesondere mit dem Objekt ***8*** ausführen wird und dafür von ihm ein Entgelt von € 2.500,- brutto monatlich erhält, gründet sich darauf, dass der Dienstzettel erst nachdem feststand, dass der Bf. für die Beschäftigung von Frau ***2*** Eingliederungsbeihilfe für sechs Monate erhalten würde, ausgestellt wurde, ebenso wie die Anmeldung zur Sozialversicherung. Dass Vorbringen, dass der Bf. sich „keine guten Chancen“ ausgerechnet hätte, dass er für Frau ***2*** die Eingliederungsbeihilfe erhalten würde, ist

angesichts des Umstandes, dass das entsprechende Antragsformular vom Arbeitsmarktservice mit dem Namen des Bf. vorausgefüllt Frau ***2*** mit dem Zeitraum 1. März 2016 bis 31. August 2016 übergeben wurde, nicht glaubwürdig. Vielmehr geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Bf. im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung mit Frau ***2*** über eine Tätigkeit ab 1.3.2016 damit gerechnet hat, dass die Eingliederungsbeihilfe gewährt wird. Auch das Vorbringen, dass der Bf. es „nicht eilig“ mit der Abgabe des Antrages gehabt hätte, ist angesichts des Umstandes, dass die Einreichung vor dem im Formular angeführten Einreichtermin erfolgt ist, nicht nachvollziehbar, sondern wollte der Bf. mit der fristgerechten Abgabe sicherstellen, dass die Eingliederungsbeihilfe auch ab dem im Antragsformular genannten Zeitraum ausbezahlt wird. Eine frühere Einreichung hätte dem Bf. überdies keinen Vorteil gebracht, weil die Eingliederungsbeihilfe im nachhinein, dh. für März 2016 jedenfalls erst im April 2016, gewährt wurde.

Die Feststellung, dass es im Wirtschaftsleben vor dem Abschluss eines Dienstvertrages bzw. vor dem Beginn des Dienstverhältnisses nicht üblich ist, dass Anzahlungen auf das künftige Gehalt geleistet werden, ergibt sich zum einen daraus, dass der Dienstnehmer nach dem Gesetz vorleistungspflichtig ist (vgl. § 1154 Abs. 1 ABGB) und Vorschüsse üblicherweise nur dann gewährt werden, wenn zwar ein Entgeltanspruch besteht, dieser aber noch nicht fällig ist, sodass während des aufrechten Dienstverhältnisses eine Aufrechnung mit künftigem Lohn/Gehalt möglich ist (vgl. zB https://***100***).

Die Feststellung, dass ***2*** ab 1.3.2016 für den Bf. insbesondere beim Objekt ***8*** diverse Aufräumarbeiten und auch Bürotätigkeiten verrichtet hat, wobei die konkrete Art der Tätigkeit sowie der Umfang dieser Tätigkeit nicht festgestellt werden kann, folgt daraus, dass aus den vom Bf. mit dem Vorlageantrag vorgelegten Unterlagen sowie aus den drei Kalenderblättern dies nicht ersehen werden kann:

Die Beilage B36 zeigt ein im Jänner 2016 gemachtes Foto des Objektes ***8***, auf dem ersichtlich ist, dass der für die Vermietung vorgesehene Raum mit diversen Gegenständen vollgestellt ist. Welche konkreten Arbeiten Frau ***2*** diesbezüglich durchgeführt hat, ist aus diesem Foto nicht erkennbar.

Inwieweit ein im Juni 2014 aufgenommenes Foto der Umgebung des Objektes ***25*** etwas über Tätigkeiten von Frau ***2*** aussagen soll verschließt sich dem Bundesfinanzgericht (Beilage B37/1).

Auf den Fotos B 37/2 und B 37/3 sieht man einerseits Baumbewuchs und andererseits abgeschnittene Sträucher. Die Art und das Ausmaß der Tätigkeit von Frau ***2*** kann daraus nicht ersehen werden. Auch das am 30.7.2021 gemachte Foto der Umgebung des Objektes ***25*** (B 43/2) kann darüber keinen Aufschluss geben.

Auf den Fotos B 38/1, B 38/2 und B 38/3 die am 28.5.2016 aufgenommen wurden, sieht man Überflutungen vor dem Objekt ***25***. Welche konkrete Tätigkeit und in welchem Umfang Frau ***2*** diesbezüglich ausgeführt haben soll, ist nicht erkennbar. Auch ist zu bedenken, dass laut Mietvertrag vom 14.2.2007 die Mieterin die Instandhaltungs- und Erhaltungspflicht

trifft. Diese umfasst auch das Reinigen der Bestandsfläche von Verschmutzungen nach einer Überflutung.

Das Foto B39 zeigt den Zustand des Objektes ***8*** am 27.6.2016. Es können aus diesem Foto keine Schlüsse gezogen werden wer die Fassade abmontiert hat und welchen zeitlichen Aufwand das verursacht hat. Überdies müsste es Nachweise über die fachgerechte Entsorgung der Fassade geben (vgl. zB die Recycling-Baustoffverordnung, BGBl II Nr. 181/2015), die nicht vorgelegt wurden.

Hinsichtlich des Fotos B 40/1 ist auf die Ausführungen zu den Fotos B 38/1, B 38/2 und B 38/3 zu verweisen.

Das Foto B 41 soll einen Wassereintritt im Keller ***94*** zeigen. Welche Arbeiten und in welchem Umfang von Frau ***2*** durchgeführt wurden kann aus diesem Foto nicht ersehen werden. Auch betreffend das Objekt ***94*** ist festzuhalten, dass die Erhaltungs- und Instandsetzungspflicht den Mieter trifft.

Zum Foto B 42 ist auszuführen, dass das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass Frau ***2*** gewisse Aufräum- und Entsorgungstätigkeiten für den Bf. im Jahr 2016 ausgeführt hat. Allerdings kann auch aus diesem Foto der zeitliche Umfang und der Zeitraum dieser Tätigkeit nicht ersehen werden.

Aus dem Foto B 43/1 können konkrete Tätigkeiten und insbesondere wer diese vorgenommen hat, nicht ersehen werden.

Welche Tätigkeiten (Stemmarbeiten?; Verlegen von Leitungen?) wann ausgeführt wurden kann aus den Fotos B 44/1 und B 44/2, die beide am 30.7.2021 aufgenommen wurden, nicht ersehen werden. Diesbezüglich ist auch festzuhalten, dass der Bf. im Vorlageantrag betreffend den Zustand des für die Vermietung vorgesehenen Objektes ***8*** ausgeführt hat, dass seit 18.10.2019 Abflussleitungen für den Innen- und Außenbereich hergestellt worden wären, Netzkabel bis zum Serverschrank verlegt und eine Stromversorgung für den Stromverteiler hergestellt worden wären (S. 22), woraus sich implizit ergibt, dass vor diesem Zeitraum solche Arbeiten nicht erfolgt sind.

Dies gilt gleichermaßen für die Fotos B 44/3 und B 44/4 (ebenfalls am 30.7.2021 aufgenommen).

Aus den vorgelegten Stundenaufzeichnungen betreffend ***2*** für die Monate März bis September 2016 ergeben sich auch nicht die Art der von Frau ***2*** für den Bf. durchgeführten Tätigkeiten obwohl für jeden Tag eine Spalte „Notizen/Tätigkeiten“ vorgesehen ist, diese aber für keinen der Tage im Zeitraum 1.3.2016 bis 30.9.2016 ausgefüllt ist.

Betreffend die im Objekt ***51*** laut Vorlageantrag durchgeführten Malerarbeiten in einem zwischenzeitig an die Firma ***52*** vermieteten Raum ist festzuhalten, dass aus der vom Bf. vorgelegten Kalenderseite für den Zeitraum 1.4.2016 bis 4.4.2016 ersichtlich ist, dass Frau ***2*** die **Tankstelle** und daher nicht nur einen Aufenthaltsraum geweißelt und mit Tiefengrund angestrichen haben soll. Diesbezüglich haben aber die vom Finanzamt ***27***

aufgrund der Beschwerde im September 2020 durchgeführten Erhebungen beim damaligen Mieter der Tankstelle ergeben, dass die Tankstelle von der Mieterin ausgemalt wurde (Punkt 1. des Protokolls über die Erhebung vom 2.9.2020 datiert mit 29.9.2020). Soweit im Vorlageantrag versucht wird das Wort „Tankstelle“ im Kalendereintrag in das „Vermietungsobjekt Tankstelle“ umzudeuten, ist festzuhalten, dass auch das Vermietungsobjekt Tankstelle den ganzen Tankstellenbereich beinhaltet und daher sowohl die vermieteten als auch die nicht vermieteten Teile umfasst. Überdies ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar wieso sich der Bf. im Vorlageantrag auf den Standpunkt stellt, dass die Mieterin der Tankstelle im Jahr 2016 gar keine Malertätigkeiten durchgeführt hat, sondern solche von dieser zuletzt 2012 erfolgt wären (S. 12 des Vorlageantrages), wenn Frau ***2*** ohnedies nur den nicht vermieteten Aufenthaltsraum ausgemalt hat. Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass die von Herrn ***39*** gegenüber der Prüferin gemachten Angaben zutreffend sind, weil es durchaus der Lebenserfahrung entspricht, dass eine Rechnung nach Betriebsschließung vor mehr als zweieinhalb Jahren nicht mehr aufgefunden werden kann. Soweit im Vorlageantrag ausgeführt wird, dass ein mit ***60*** geführtes Telefonat ergeben hätte, dass es Herrn ***41*** aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr möglich gewesen wäre zu malen, ist festzuhalten, dass Herr ***39*** angegeben hat, die **Firma** ***41*** in ***48*** mit den Malerarbeitern betraut zu haben und nicht Herrn ***41*** persönlich.

Soweit der Bf. offenbar die Richtigkeit der Angaben von Herrn ***39*** anlässlich der Erhebungen des Finanzamtes im September 2020 damit in Frage zu stellen versucht, dass dieser den Bf. für eine Reparatur an einem Tankstellensektionaltor der Autowaschanlage haftbar hätte machen wollen, aber die darauffolgende Klage verloren hätte und seitdem den Bf. nicht mehr gut zu sprechen wäre, ist festzuhalten, dass sich aus dem diesbezüglich vorgelegten Zahlungsbefehl des Bezirksgerichts ***34*** vom 22.3.2017 lediglich ergibt, dass der Bf. ein ausständiges Mietentgelt in Höhe von € 1.495,20 eingeklagt hat. Auch angesichts der Höhe des eingeklagten Betrages ist für das Bundesgericht das diesbezügliche Vorbringen des Bf. nicht nachvollziehbar, zumal eine Schadenersatzforderung der Mieterin im Wege der Aufrechnung in diesem Verfahren hätte geltend gemacht werden müssen, der Zahlungsbefehl aber ohne Einspruch in Rechtskraft erwachsen ist.

Zum Vorbringen, dass Frau ***2*** nur die an die ***40*** nicht vermieteten Freiflächen der Tankstelle gereinigt hätte, ist festzuhalten, dass sich aus dem vom Bf. mit Vorlageantrag vorgelegten Plan zum Mietvertrag mit der ***40*** ergibt, dass alle Freiflächen des Tankstellenbereichs an die ***40*** vermietet waren (Beilage B 49 rote Markierung). Überdies ist in der Natur gar keine Abgrenzung von Flächen erkennbar (vgl. das Foto Beilage 38/2 des Vorlageantrages). Außerdem hat Herr ***39*** angegeben, dass die Außenanlage der Tankstelle nie vom Bf. oder seinen Angehörigen gereinigt wurde. Herr ***39*** hat daher nicht zwischen vermieteten und nicht vermieteten Flächen differenziert, sondern die ganzen Freiflächen des Objektes ***51*** gemeint.

Betreffend das im Vorlageantrag erstattete Vorbringen, Frau ***2*** hätte außerdem über jede einzelne Vermietungsbetriebsimmobilie eigene Ordner anlegen sollen (Seite 10), ist festzuhalten, dass dieses Vorbringen im Widerspruch dazu steht, dass auch für das Jahr 2018 nicht vier Beilagen (E1b) je Mietobjekt mit der Einkommensteuererklärung 2018 eingereicht wurden (vgl. das Mail der Prüferin an die steuerliche Vertretung des Bf. vom 31.8.2020), sondern lediglich ein „E1b“ für alle Objekte zusammen.

Soweit der Bf. moniert er hätte die Vorlage des Kalenders (Anmerkung: wohl des vollständigen Kalenders), der von Frau ***2*** im Jahr 2016 geführt worden war, bei der Schlussbesprechung am 20.2.2020 angeboten, ist festzuhalten, dass es dem Bf. freigestanden wäre, diesen Kalender im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorzulegen. Überdies ist der Bf. am 2.9.2020 von der Prüferin aufgefordert worden, diesen Kalender vorzulegen und wurde ihm mit Mail vom 15.9.2020 mitgeteilt, dass dies nach wie vor nicht erfolgt ist. Wenn nunmehr im Vorlageantrag (Seite 5) unten ausgeführt wird, dass dieses Verlangen „überraschend“ gekommen wäre und dieser Kalender für ihn nicht mehr greifbar wäre, ist dieses Vorbringen für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, weil ja gerade die Nichtnachweisbarkeit welche Leistungen Frau ***2*** an den Bf. erbracht hat, Mitgrund für die zu Tz. 1 des Prüfberichts vom 10.3.2020 getroffenen Feststellung der Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses von Frau ***2*** gewesen ist. Auch kann es keineswegs als fremdüblich angesehen werden, dass der Bf. nicht nach Ende des Dienstverhältnisses die Herausgabe aller Aufzeichnungen über die Tätigkeit von Frau ***2*** von dieser verlangt hat bzw. sich zumindest eine Kopie davon angefertigt hat zumal es sich lediglich um maximal 31 Blätter gehandelt haben kann (KW 9 bis KW 39).

Die Feststellung, dass Frau ***2*** im Zeitraum 1.3.2016 bis 30.9.2016 keine Lohnzahlungen vom Bf. erhalten hat und erst am 5.10.2016 vom Bf. an Frau ***2*** ein Betrag von € 3.240,55 überwiesen wurde, ergibt sich aus der vom Bf. diesbezüglich vorgelegte Umsatzliste des Kontos bei der ***101***.

Die Feststellung, dass für das Objekt ***8*** Fenster, Rolläden und zwei Haustüren eingebaut wurden, ergibt sich aus der vom Bf. im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Rechnung der Firma ***18*** vom 22.12.2015. Dass beim Einbau der neuen Fenster und Türen keine bauliche Veränderung – im Sinne eines Versetzens von Fenstern und Türen an einen neuen Platz als die ersetzten Türen und Fenster – vorgenommen wurde, ergibt sich aus dem vom Bf. mit Mail vom 30.10.2019 an die Prüferin übermittelten Plänen (West-Ansicht = Beilage B 20/8 des Vorlageberichts).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw. teilweise Stattgabe)

3.1.1 Zur Rechtzeitigkeit der Beschwerde und des Vorlageantrages:

Gemäß § 323c Abs. 1 BAO werden in anhängigen behördlichen Verfahren der Abgabenbehörden alle im ordentlichen Rechtsmittelverfahren (7. Abschnitt Unterabschnitt A) vorgesehenen Fristen, deren fristauslösendes Ereignis in die Zeit nach dem 16. März 2020 fällt, sowie Fristen, die bis zum 16. März noch nicht abgelaufen sind, bis zum Ablauf des 30. April 2020 unterbrochen. Sie beginnen mit 1. Mai 2020 neu zu laufen.

Daher wurde das Fristverlängerungsansuchen vom 26.4.2020 innerhalb der noch offenen Beschwerdefrist gestellt und da die Beschwerde innerhalb der vom Finanzamt ***27*** gewährten Fristverlängerung erfolgt ist, ist die Beschwerde jedenfalls rechtzeitig eingebracht worden.

Die Beschwerdevorentscheidungen vom 15.4.2021 wurden dem Bf. am 19.4.2021 zugestellt. Bereits am 20.4.2021 brachte er einen Fristerstreckungsantrag betreffend Einbringung eines Vorlageantrages ein und führte dieser – genauso wie jener vom 20.6.2021 – zu einer Hemmung des Fristenlaufes für die Einbringung des Vorlageantrages gemäß § 245 Abs. 3 2. Satz BAO in Verbindung mit § 264 Abs. 4 lit. a BAO. Mit der Zustellung der Abweisung des Fristerstreckungsantrages vom 23.7.2021 mit Bescheid vom 26.7.2021 wurde die Hemmung gestoppt. Die letzte gewährte Fristverlängerung ist bis 1.8.2021 erfolgt. Laut jüngster Judikatur des VwGH endet die in § 245 Abs. 4 BAO vorgesehene Hemmung auch in Fällen einer Stattgabe des Fristverlängerungsansuchens mit dem Tag der Zustellung dieser Stattgabe an den Antragsteller. Die noch offene Restfrist geht in der vom Finanzamt gewährten verlängerten Frist auf. Sie ist daher auch nicht auf spätere Fristverlängerungsanträge „übertragbar“ (VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0019). Da aber der 1.8.2021 ein Sonntag gewesen ist (§ 108 Abs. 3 BAO), war der am 2.8.2021 eingebrachte Vorlageantrag noch rechtzeitig eingebracht.

3.1.2 Zur Frage, ob ***2*** in den Jahren 2015 und 2016 als nahe Angehörige des Bf. anzusehen ist:

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt. Für die Beurteilung ob eine Person als naher Angehöriger des Abgabepflichtigen anzusehen ist, ist die Regelung des § 25 BAO in dem Sinn nicht maßgeblich als auch nicht in dieser Bestimmung enthaltene Personen nahe Angehörige im Sinn des Ertragsteuerrechts sein können (vgl. zB *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, Tz 159 zu § 2 EStG). Soweit im Vorlageantrag die Ansicht vertreten wird, dass durch die von der Prüferin laut Vorbringen des Bf. getätigten Aussage, dass sie nunmehr in die Niederschrift über die Schlussbesprechung „Ex-Lebensgefährtin“ schreiben werde, damit die

Angehörigeneigenschaft als beendet gelten würde (S. 3 des Vorlageantrages) ist festzuhalten, dass es im Abgabenrecht keine Außerstreitstellung von Sachverhalten gibt und das Bundesfinanzgericht den entscheidungswesentlichen Sachverhalt eigenständig zu beurteilen hat (vgl. zB VwGH 30.5.2017, Ra 2017/16/0064).

Auch wenn ein besonders enges, persönliches Verhältnis zwischen den Beteiligten vorliegt, kommt die Nahe-Angehörigen-Judikatur zur Anwendung (vgl. zB VwGH 25.7.2018, Ro 2018/13/0005; VwGH 26.3.2014, 2011/13/0036; BFH 19.11.2014, VIII R 23/11). Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, hat auch nach Auflösung der Lebensgemeinschaft zwischen dem Bf. und ***2*** eine faktische Nahebeziehung bestanden, sodass die Zahlungen, die der Bf. 2015 und 2016 an ***2*** geleistet hat, nur dann als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden können, wenn die diesen Zahlungen zugrunde liegenden Abmachungen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen sind einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 17.3.2021, Ra 2020/15/0113; VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050; VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0009, uam.).

Entgegen der Ansicht des Bf. ist das Dienstverhältnis zwischen ***2*** und ihm nicht ausreichend nach außen hin in Erscheinung getreten, weil eine Anmeldung des nahen Angehörigen zur Sozialversicherung, die Abfuhr der lohnabhängigen Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) sowie die Betrauung eines Vertreters mit der Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge und lohnabhängigen Abgaben nicht als ausreichendes nach außen in Erscheinung treten angesehen werden kann, weil die Beteiligten in der Regel gerade bei „vorgetäuschten“ Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (VwGH 17.9.1996, 92/14/0161). Überdies wird durch die bloße Bezahlung von Lohnsteuer dem Finanzamt nicht mitgeteilt für wen diese Lohnsteuer abgeführt wird. Dies gilt gleichermaßen für die Abfuhr der Kommunalsteuer an die Gemeinde. Mit dem Vorlageantrag wurden diesbezüglich lediglich Auszahlungsjournale für die Monate März bis September 2016 vorgelegt (Beilagen B 13/1 bis B 13/7). Dass vom Bf. mit dem steuerlichen Vertreter im Dezember 2015 über das Dienstverhältnis von Frau ***2*** gesprochen wurde, kann nicht festgestellt werden, weil der diesbezüglich vom Bf. angeführte Beweis untauglich ist, einen entsprechenden Nachweis zu erbringen. Aus Aufzeichnungen über mit dem steuerlichen Vertreter geführte Telefonate, aus denen sich lediglich Zeitpunkt und Dauer des jeweiligen Telefonates ergibt, kann nichts über den Inhalt der geführten Gespräche abgeleitet werden (vgl. B 55 des Vorlageantrages).

Vielmehr muss für Dritte erkennbar sein, dass die vom nahen Angehörigen ausgeübte Tätigkeit aufgrund eines Dienstverhältnisses mit dem Abgabepflichtigen erfolgt.

Auch die zweite für die Anerkennung einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen notwendige Voraussetzung, nämlich dass die getroffene Vereinbarung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben muss, ist nicht erfüllt.

Im vorgelegten Dienstzettel sind nämlich die von ***2*** zu verrichtenden Tätigkeiten viel zu unbestimmt umschrieben, weil einerseits es alle die Vermietung betreffenden Tätigkeiten sein sollen und dann lediglich beispielsweise einzelne Tätigkeiten angeführt werden, die wiederum sehr unbestimmt bleiben. So ist nicht klar welche konkreten Arbeiten zu verrichten sind, wenn von Aufräumarbeiten im Freien und in den Vermietungsräumlichkeiten die Rede ist (Entsorgungstätigkeit; Reinigungstätigkeit; Einräumen bzw. Umräumen von Fahrnissen in Regalen?).

Dies gilt gleichermaßen für die im Dienstzettel angeführte Pflege der Betriebsplätze und Betriebsgrundstücke, weil weder die konkret zu pflegenden Flächen angeführt sind noch die Intervalle (Häufigkeit). Gerade bei landschaftsgärtnerischen Tätigkeiten ist es notwendig die Intervalle zwischen den sich wiederholenden Tätigkeiten festzulegen. Auch dies ist nicht erfolgt.

Auch durch die Anführung von „allgemeinen Bürotätigkeiten“ kann weder eindeutig noch ohne jeden Zweifel bestimmt werden welche Tätigkeit ***2*** diesbezüglich konkret ausüben soll.

Besonders schwer wiegt der Umstand, dass keine zeitliche Abgrenzung zwischen den handwerklichen Tätigkeiten und den kaufmännischen Tätigkeiten (Büroarbeit) durchgeführt wurde, weil die handwerklichen Tätigkeiten unter den Arbeiterbegriff fallen (GewO 1859 bzw. subsidiär §§ 1151 ff ABGB sowie für land- und forstwirtschaftliche Arbeiter das Landarbeitsgesetz 1984 bzw. nunmehr das LAG 2021) hingegen für die Bürotätigkeiten das AngG zur Anwendung kommt. Für Arbeiter und Angestellte kommen unterschiedliche Kollektivverträge zur Anwendung. Da die Tätigkeit eines Dienstnehmers immer nur unter einen Kollektivvertrag fallen kann (Grundsatz der Tarifeinheit; vgl. zB Resch in Jabornegg/Resch, ArbVG § 10 (Stand 1.4.2019, rdb.at) Rz 1 zu § 10 ArbVG), muss bei sogenannten Misch Tätigkeiten (nichtkaufmännische und kaufmännische Dienste) das zeitliche Ausmaß der Angestellten- und der Arbeitertätigkeit bestimmt sein (vgl. zB Schrammel in Marhold/Burgstaller/Preyer, AngG, § 1 (Stand 1.6.2005, rdb.at) Rz 88; OGH 29.9.2016, 9 ObA 109/16v). Im gegenständlichen Fall wurde eine solche zeitliche Fixierung nicht vorgenommen und wurde bei der Bezeichnung der auf den Arbeitsvertrag allenfalls anzuwendenden Normen der kollektiven Rechtsgestaltung (Kollektivvertrag; diese sind laut § 2 Abs. 2 Z 12 AVRAG im Dienstzettel zu nennen; vgl. zB Binder/Burger/Mair, AVRAG³, § 2 Rz 35) lediglich auf das Gesetz verwiesen. Daher kann mangels Bestimmtheit des Ausmaßes der handwerklichen Tätigkeiten und der Bürotätigkeiten nicht einmal festgestellt werden welchem Kollektivvertrag das Dienstverhältnis mit ***2*** eigentlich unterliegt.

Ferner wurde das Ausmaß der Arbeitszeit nicht festgelegt, sondern nur der tägliche Beginn und die Pausenzeiten. Die Anmeldung zu einem bestimmten Stundenausmaß bei der Sozialversicherung kann die Vereinbarung des Ausmaßes der Arbeitszeit mit der Dienstnehmerin nicht ersetzen.

Ebenfalls kann aus dem Dienstzettel nicht ersehen werden an welchem Einsatzorten (Mietobjekten) ***2*** tätig werden soll, dh. insbesondere ob bzw. welche im Dienstzettel angeführten Tätigkeiten sich auf bereits vermietete Objekte und welche sich auf nicht vermietete Objekte beziehen sollen. Dass der Inhalt des vorgelegten Dienstzettels nicht klare und eindeutige Regelungen enthält, sondern in sich widersprüchlich ist, ergibt sich auch daraus, dass einerseits von Vermietungsräumlichkeiten und Betriebsräumlichkeiten die Rede ist. Andererseits wird der Arbeitsort mit ***8*** angegeben. In diesem Objekt gibt es aber nur eine Räumlichkeit die für die Vermietung vorgesehen ist. Daher kann aus dem Dienstzettel nicht ersehen werden, dass als Arbeitsorte auch die Objekte 10, 12 und 15 gelten sollen. Auch die Ausführung im Vorlageantrag es wäre auch vereinbart worden, dass Frau ***2*** sämtliche Bürotätigkeiten übernehmen müsse (Seite 10), zeigt, dass Art und Umfang der von Frau ***2*** zu übernehmenden Tätigkeiten nicht klar und eindeutig festgelegt wurde zumal ja auch der Bf. selbst Bürotätigkeiten im Rahmen seiner Vermietung durchgeführt hat und auch seine steuerliche Vertretung mit derartigen Agenden betraut war.

Dazu kommt, dass sich das vom Bf. im Vorlageantrag erwähnte „Anforderungsprofil“, nämlich eine abgeschlossene Lehre als landwirtschaftlicher Facharbeiter, dem Besuch einer Veranstaltung als geprüfter Buchhalter und dem Besitz eines Führerscheins für alle Fahrzeugklassen, nicht mit allen Tätigkeiten in Deckung bringen lässt, die Frau ***2*** laut Bf. für ihn ausgeführt haben soll wie zB Maler- und Fliesenlegerarbeiten (vgl. Seite 15 des Vorlageantrages). Auch hat der Bf. keinerlei Nachweise für sein Vorbringen in der Beschwerde (S. 8) vorgelegt, dass er bereits 2015 jemanden für die Arbeiten gesucht hätte für die er Frau ***2*** 2016 beschäftigt hat.

Schließlich fehlt es nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts an der Fremdüblichkeit, wobei fehlende Fremdüblichkeit auch dann gegeben ist, wenn der Vollzug des Vertragsverhältnisses nicht so erfolgt wie es unter Fremden üblich ist (vgl. zB VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300).

Fremdüblich für ein Dienstverhältnis ist nämlich die laufende Entlohnung mit einem gleich bleibenden Betrag (vgl. VwGH 26.6.2001, 97/14/0012; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Im gegenständlichen Fall ist eine Zahlung eines Betrages von € 9.000,-- knapp vor Ende des Jahres 2015, nämlich am 31.12.2015, erfolgt und damit auch vor dem geplanten Beginn des Dienstverhältnisses im Jänner 2016 wenn man dem diesbezüglichen Vorbringen des Bf. folgt. Auch die Höhe der Lohnvorauszahlung in Höhe von mehr als drei Bruttomonatsbezügen kann jedenfalls nicht als fremdüblich angesehen werden, wobei dabei auch zu berücksichtigen ist, dass eine Rückzahlungsverpflichtung (für den Fall, dass die Tätigkeit nicht begonnen wird bzw.

beendet wird bevor der Vorschuss mit den Lohnzahlungen verrechnet werden kann) nicht schriftlich getroffen wurde. Aufgrund der Höhe des Betrages entspricht es den üblichen Gepflogenheiten aus Gründen der Beweissicherung (in einem Gerichtsverfahren wäre der Vorschussleistende beweissbelastet, dass eine Rückzahlung vereinbart wurde) eine solche Vereinbarung schriftlich zu fixieren. Auch das ist nicht erfolgt.

Bei Dienstverhältnissen ist entgegen der Ansicht des Bf. eine Vorauszahlung auf ein noch gar nicht begonnenes Dienstverhältnis nicht fremdüblich. Diesbezüglich kommen in der Praxis vor Beginn des Dienstverhältnisses die Leistung von Aufwandsätzen an den künftigen Dienstnehmer (zB Aufwand aufgrund von Vorstellungsgesprächen) vor nicht aber eine Vorauszahlung in mehr als dreifacher Höhe des Monatsentgelts. Auch der Umstand, dass es nach der Zahlung von € 9.000,- am 31.12.2015 erst nach der Abmeldung von ***2*** zur Sozialversicherung (das war per 30.9.2016) und zwar am 5.10.2016 zu einer „Schlusszahlung“ über € 3.240,55 an Frau ***2*** gekommen ist, kann keinesfalls als eine fremdübliche Abwicklung eines Dienstverhältnisses angesehen werden.

Soweit vom Bf. sowohl in der Beschwerde (S. 5 f) als auch im Vorlageantrag (S. 19 f) vorgebracht wird, dass für den Bf. Vorauszahlungen eine übliche Vorgehensweise darstellen und zu seinen Geschäftsgepflogenheiten gehören würden, ist zunächst festzuhalten, dass es für den Fremdvergleich nicht darauf ankommt wie vom Bf. die Abwicklung von Geschäftsfällen erfolgt, sondern wie es im allgemeinen Wirtschaftsverkehr geübte Praxis ist (vgl. VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Soweit der Bf. daher vorbringt, dass die Fremdüblichkeit deswegen zu bejahen wäre, weil vom Bf. unübliche Vorauszahlungen getätigt werden, findet diese Ansicht in der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Prüfung der Fremdüblichkeit keine Deckung.

Darüber hinaus ist auf einen Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen abzustellen (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151; VwGH 30.9.1999, 97/15/0101; VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073). Daher kommt es – in Übereinstimmung mit der Begründung der Beschwerdeentscheidung (S. 6 unten) – nicht darauf an, ob Anzahlungen im Bau- und Handwerksbereich üblich sind. Daher ist es auch ohne rechtliche Bedeutung, dass der Bf. Anzahlungen an Firmen für bestellte Geräte – ein Anbot ist dem Bf. laut vorgelegtem Überweisungsbeleg vorgelegen (B 58/2) - auch ohne Vorliegen einer Anzahlungsrechnung geleistet hat. Dies gilt auch für die vom Bf. am 31.12.2020 getätigte Vorauszahlung in Höhe von € 10.000,00 an die Gemeinde für Gebühren für Kanal, Wasser, Abfall und Grundsteuer.

Schließlich ist auch zu berücksichtigen, dass aufgrund der vom Bf. vorgelegten Unterlagen das Ausmaß der von ***2*** tatsächlich erbrachten Leistungen nicht festgestellt werden konnte. Wenn vom Bf. im Vorlageantrag vorgebracht wird, dass Stemm- und Installationsarbeiten in Zusammenarbeit mit dem Bf. von Frau ***2*** durchgeführt hätten werden sollen (Seite 8), zeigt sich, dass es sich auch nach dem eigenen Vorbringen um familienhafte Mitarbeit

gehandelt hat. Auch aus der Schilderung der von Frau ***2*** laut Bf. übernommenen Tätigkeiten im Vorlageantrag (S. 8 ff), bei denen es sich nicht um regelmäßig wiederkehrende Verrichtungen handelt, sondern um projektbezogene einmalige Tätigkeiten, die üblicherweise im Rahmen von Werkverträgen vergeben werden, wie zum Beispiel nachstehende Tätigkeiten:

Demontage der Granitfassade des Objektes ***8***

Ausmalen des Objektes ***8***

Sanierung von Boden und Decke des Objektes ***8***

Entfernen von Bäumen und Sträuchern

Setzung von Bäumen

wäre nach den Gepflogenheiten des üblichen Wirtschaftslebens zu erwarten gewesen, dass der Bf. selbst über detaillierte Tätigkeitsberichte verfügt hat und diese auch von Frau ***2*** verlangt hätte, um beurteilen zu können ob die Tätigkeiten ordnungsgemäß abgeschlossen sind um weitere Schritte an den jeweiligen Objekten setzen zu können.

Betreffend die in verfahrensrechtlicher Hinsicht erhobenen Einwände des Bf. ist folgendes auszuführen:

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass der Grundsatz des Parteiengehörs verletzt worden wäre, weil bei der Schlussbesprechung vom 20.2.2020 die zu Tz. 1 des Prüfberichts getroffene Feststellung nur „wenige Minuten“ besprochen worden wäre.

Dazu ist anzumerken, dass das sich aus § 115 Abs. 2 BAO ergebende Recht auf Parteiengehör darin besteht, der Partei Gelegenheit zu geben sich zu behördlichen Sachverhaltsangaben zu äußern sowie Kenntnis über die Ergebnisse von Beweisaufnahmen zu erlangen und zu diesen Stellung zu nehmen (vgl. zB Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 14 zu § 115 BAO mwN). Soweit der Bf. die Regelungen des § 43 Abs. 4 AVG und § 45 Abs. 3 AVG in der Beschwerde anführt ist festzuhalten, dass das AVG weder im Abgabenverfahren vor dem Finanzamt noch im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht zur Anwendung kommt.

Dem Bf. wurde mit Schreiben vom 20.11.2019 unter Punkt 1. Kto. 6000 Löhne und Gehälter die wesentlichen aus Sicht der Betriebsprüfung relevanten Punkte der zu Tz. 1 getroffenen Feststellung zur Kenntnis gebracht. Auch mit Mail vom 31.10.2019 wurde von der Prüferin gefragt, ob es zwischen dem Bf. und der Lebensgefährtin Arbeitsverträge gibt und welchen Arbeitsumfang die Leistungen enthalten, welche Tätigkeiten ausgeführt wurden und ob es Arbeitszeitaufzeichnungen gibt. Es wurde ersucht diese Unterlagen bis Mitte nächster Woche zu übermitteln.

Daher wurde aus Sicht des Bundesfinanzgerichts dem Bf. schon während des Prüfungsverfahrens ausreichend Gelegenheit gegeben sich zu den behördlichen Sachverhaltsannahmen zu äußern.

Überdies ist festzuhalten, dass die Verletzung des Parteiengehörs keinen absoluten Verfahrensmangel darstellt, wie auch die belangte Behörde in der Begründung der ergangenen

Beschwerdevorentscheidung ausführt und im Beschwerdeverfahren sanierbar ist (vgl. zB VwGH 2.12.2020, Ra 2020/13/0095). Durch die im September 2020 getätigten Erhebungen des Finanzamtes ist eine allfällige Verletzung des Parteiengehörs, wobei das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass eine solche Verletzung nicht gegeben ist, jedenfalls behoben worden.

Soweit der Bf. im Vorlageantrag offenbar die Ansicht vertritt, dass er durch die von ihm dargestellte Mitwirkung an der Betriebsprüfung quasi von einer weiteren Mitwirkungsverpflichtung im Beschwerdeverfahren „befreit“ worden wäre (arg... „der originale Dienstkalender von Frau ***2*** wäre vom 6.11.2019 bis Juli 2020 dem Finanzamt zur Verfügung gestanden...“; S. 20 des Vorlageantrages sowie auch Seite 10 des Schriftsatzes vom 5.1.2013 „Es lag mehrmals in der Sphäre der BP den Kalender zu sehen, anzunehmen und in das Protokoll einzufügen...“), ist festzuhalten, dass die Mitwirkungspflicht selbstverständlich auch im Beschwerdeverfahren weiterhin uneingeschränkt gilt und es daher in seiner Verantwortung liegt, dass er der Aufforderung vom 2.9.2020 den Kalender vorzulegen nicht nachgekommen ist.

Zum Vorbringen im Vorlageantrag wonach eine am 11.6.2021 durchgeführte Akteneinsicht ergeben hätte, dass im Akt des Bf. Seiten von Plänen bzw. Unterlagen der ***114***-Arbeiten fehlen würden (Seite 23 unten), ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Vollständigkeit des Veranlagungsaktes des Bf. beim Finanzamt nicht zu beurteilen ist.

Auch betreffend die mit Nachtrag zum Vorlageantrag vom 4.2.2022 vom Bf. vorgelegte Anzeige des Amtes für Betrugsbekämpfung vom 21.6.2021 besteht keine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts und sind daher die Ausführungen des Bf. betreffend die Nichtübermittlung der Seite 2 der Einvernahme von Frau ***2*** vom 17.9.2020 mit dem zitierten Schreiben des Amtes für Betrugsbekämpfung für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von keiner Relevanz.

Zum Vorbringen im Schreiben vom 5.1.2023, wonach bei der Verfassung der Bescheidbegründung vom 16.4.2021 die Seite 2 der Einvernahme von Frau ***2*** vom 17.9.2020 auch „vergessen“ worden wäre, da sonst die Bescheidbegründung nicht so verfasst werden hätte können wie sie verfasst worden wäre, ist festzuhalten, dass in der Begründung zur ergangenen Beschwerdevorentscheidung die Einvernahme von Frau ***2*** vom 17.9.2020 gar nicht erwähnt wird.

Zum Vorbringen auf Seite 24 des Vorlageantrages bzw. auf Seite 2 unten des Schreibens vom 5.1.2023 betreffend die Kündigung des Vollmachtsverhältnisses von ***35*** durch den Bf. ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass der Bf. das Vollmachtsverhältnis am 2.6.2020 aufgekündigt hat wie sich aus dem diesbezüglichen Schreiben samt Mail vom selben Tag vom Bf. an ***35*** ergibt (Beilagen B 64/1 und B 64/2 des Vorlageantrages). Daher ist die Darstellung in der Stellungnahme der Prüferin zur

Beschwerde vom 17.7.2020 wonach ***35*** nach Abschluss der Prüfung die steuerliche Vertretung zurückgezogen habe, unzutreffend. Entgegen der Ansicht des Bf. ergibt sich aus dem Mail von ***35*** vom 31.8.2020 an die Prüferin nicht, dass der Bf. das Vollmachtsverhältnis gekündigt hat, sondern nur, dass der Bf. nunmehr einen neuen Steuerberater hätte und sich dieser um die Angelegenheit betreffend Übermittlung der Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2018 kümmern werde.

Soweit vom Bf. im Vorlageantrag ausgeführt wird, dass sich die Diskussion der Feststellungen im Zuge der Schlussbesprechung für den Bf. als „schwierig“ erwiesen hätte, ist festzuhalten, dass die Relevanz dieses Vorbringens für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht erkennbar ist zumal dem Bf. im Rahmen der Schlussbesprechung jedenfalls rechtliches Gehör eingeräumt wurde.

Soweit vom Bf. in Abrede gestellt wird, dass er letztendlich bei allen Feststellungen, nicht nur bei der Tz. 1, keine Einsicht gehabt und vehement auf seinen Ansichten beharrt hätte, ist festzuhalten, dass auch diesem Umstand keine Relevanz für das gegenständliche Beschwerdeverfahren zukommt, weil das Bundesfinanzgericht den entscheidungswesentlichen Sachverhalt festzustellen und nicht darüber zu befinden hat, ob im Rahmen der Betriebsprüfung Konsens zwischen Prüferin und der Bf. über die getroffenen Feststellungen bestanden hat oder nicht.

Zu den Ausführungen des Bf. im Schriftsatz vom 5.1.2023, dass die Prüferin in der Stellungnahme vom 31.10.2022 unrichtig angegeben habe, dass sie bei der Betriebsbesichtigung am 18.10.2019 geklingelt hätte, ist festzuhalten, dass zwischen Betriebsbesichtigung und dieser Stellungnahme mehr als drei Jahre liegen und die Prüferin in ihrer Stellungnahme die Richtigkeit der Angabe des Bf. im Nachtrag zum Vorlageantrag vom 4.2.2022 er sei noch stehend im Freien betreffend Frau ***2*** befragt worden, widerlegen wollte.

Zum Vorbringen des Bf., dass er davon ausgehen würde, dass das Beschäftigungsverhältnis mit Frau ***2*** bereits vor der Betriebsbesichtigung am 18.10.2019 ein Thema gewesen wäre (Seite 7 des Schreibens vom 5.1.2023) ist festzuhalten, dass sich dem Bundesfinanzgericht die Relevanz dieses Vorbringens verschließt. Außerdem steht die Stellungnahme der Prüferin vom 31.10.2022 damit nicht in Widerspruch, weil diese nur ausführt, dass bei der Betriebsbesichtigung der Wohnort der ehemaligen Lebensgefährtin noch kein Thema gewesen ist. Daraus ergibt sich aber nicht, dass das Beschäftigungsverhältnis des Bf. zu Frau ***2*** nicht bereits ein Thema der Betriebsprüfung gewesen ist.

Es können daher die vom Bf. an ***2*** geleisteten Zahlungen in den Jahren 2015 und 2016 nicht als Werbungskosten bei den Einkünften des Bf. aus Vermietung und Verpachtung Berücksichtigung finden.

Das hat zur Konsequenz, dass auch die dem Bf. gewährte Eingliederungsbeihilfe – mangels Zusammenhangs mit einer Einkunftsquelle – jedenfalls keine steuerpflichtige Einnahme, darstellt. Überdies sieht § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 eine Steuerfreiheit für diese Beihilfe vor (vgl. dazu zB Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, Tz 32 zu § 3 EStG).

Betreffend die am 31.12.2015 erfolgte Zahlung von € 9.000,- ist festzuhalten, dass dieser Zahlung unabhängig von den vorstehenden Ausführungen jedenfalls kein Werbungskostencharakter zukommt, weil dieser Zahlung jedenfalls Darlehenscharakter zukommt (vgl. VwGH 23.5.1996, 93/15/0242; VwGH 20.11.1996, 95/15/0202; VwGH 20.3.2013, 2009/13/0051). Davon ist offenbar auch der Bf. ausgegangen, weil er diese Zahlung nicht lohnversteuert hat.

Betreffend das im Vorlageantrag erstattete Vorbringen, dass Frau ***2*** nur Flächen gereinigt bzw. Arbeiten an Grünflächen vorgenommen hätte, die nicht vermietet waren (zB nicht vermieteter Flächen bei der Tankstelle; Entfernen von Sträuchern und Bäumen; Unkrautbeseitigung; Setzen von Bäumen), ist festzuhalten, dass einem dafür bezahlten Entgelt keine Werbungkosteneigenschaft bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zukommt, weil es sich am Veranlassungszusammenhang mit den aus der Vermietung erzielten Einnahmen fehlt (vgl. VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104).

Soweit vom Bf. die Bewohnbarkeit bzw. Nichtbewohnbarkeit des Objektes ***26***, ***17***, zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung im Rahmen der Betriebsprüfung, die am 18.10.2019 stattgefunden hat, zum Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gemacht wird, ist festzuhalten, dass die Ausführungen des Bf. zu dem im Jahr 2018 aufgetretenen Wasserrohrbruch, der in der Folge laut Vorbringen des Bf. nicht behoben wurde, keine Relevanz für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum (2015 und 2016) haben.

Betreffend die Feststellungen zu den als Werbungskosten (GWG gemäß § 13 iVm § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a letzter Satz EStG 1988) abgesetzten Wirtschaftsgütern, die die Lebensführung betreffen, die Anschaffung des Bodenbelages im Jahr 2016, der steuerlichen Behandlung des Frequenztherapiegerätes samt Schulungskosten, der steuerlichen Behandlung des an die ***24*** gezahlten Netzzutrittsentgeltes und der Pacht für die landwirtschaftlichen Flächen an der Anschrift ***26*** wird auf die Begründung im Betriebsprüfungsbericht vom 10.3.2010 verwiesen, der sich das Bundesfinanzgericht anschließt.

3.1.3 Aufwendungen für Fenster und Türen für das Objekt ***8*** sowie Innenausbau ***8***

Gemäß § 28 Abs. 2 2. Satz EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl I Nr. 118/2016, gilt bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:
Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten

steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.

Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Die Verpflichtung Instandsetzungsaufwendungen auf 15 Jahre zu verteilen gilt erstmals für Instandsetzungen, die im Kalenderjahr 2016 abgeflossen sind (§ 124b Z 291 EStG 1988). Für die Jahre vor 2016 und daher auch für Abflüsse im Jahr 2015 galt eine Verteilungsverpflichtung auf zehn Jahre.

Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich daher, dass keine Verteilungspflicht besteht, wenn das Objekt für Geschäftszwecke genutzt wird. Da laut Feststellungen der für die Vermietung vorgesehene Raum im Objekt ***8*** für eine Praxis und sohin für betriebliche Zwecke verwendet werden soll, kommt die Verteilungsregelung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 hinsichtlich Instandsetzungsaufwendungen nicht zur Anwendung, sondern sind die Aufwendungen sofort absetzbar (vgl. zB Doralt, EStG⁹, Tz 107 zu § 28 EStG; Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG, 68. Lfg. (Dezember 2019), Tz 111 zu § 28 EStG), sodass der Beschwerde betreffend die in das Objekt ***8*** eingebauten Fenster und Türen betreffend das Jahr 2015 im Umfang der ergangenen Beschwerdeentscheidung stattzugeben ist.

Da das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 Satz BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2016 betreffend die Kosten des Innenbaus des Objektes ***8*** abzuändern, weil auch diesbezüglich die Verteilungspflicht des § 28 Abs. 2 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommt (Sofortabzug von € 12.901 im Jahr 2016).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht ist der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Frage unter welchen Voraussetzungen von einem nahen Angehörigen im Sinne des Ertragssteuerrechts auszugehen ist gefolgt. Im Übrigen waren Sachverhaltsfragen zu beurteilen, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu lösen sind, weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 7. März 2023