

GZ. RV/0579-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Schüßling, Kofler & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2000 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2002 und Folgejahre vom 19. März 2002 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2002 und die Folgejahre wird teilweise Folge gegeben.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2002 und die Folgejahre werden mit 594,26 € festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Warenpräsentatorin und handelt mit Raumpflegegeräten und -produkten. Aus dieser Tätigkeit erzielt sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Anlässlich der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2000 wurde unter dem Titel "Entschädigung für Hr. X" Betriebsausgaben im Betrag von 39.000 S geltend gemacht.

Über Vorhalt des Finanzamtes wurde mit Eingabe vom 1. März 2002 mitgeteilt, die Bw. sei selbständige Handelsvertreterin. Im Rahmen dieser Tätigkeit suche sie diverse Kunden im Land auf. Da die Bw. ganztägig außer Haus sei übernehme der Gatte den telefonischen Kundenkontakt, den Schriftverkehr und die Führung der Aufzeichnungen. Der Zeitaufwand hiefür betrage 45 Stunden/Monat. Hierfür erhalte der Gatte der Bw. ein Gehalt von 3.900 S monatlich.

Weiters wurde dem Finanzamt ein von der Bw. und ihrem Gatten am 2. August 2001 unterfertigter Dienstzettel übermittelt. Demnach soll zwischen den Vertragsparteien mit Wirkung 1. August 2001 ein Dienstverhältnis als Bürohilfskraft begründet worden sein. Zu den Tätigkeiten des Dienstnehmers würden nach dem Wortlaut dieses Dienstzettels "allgemeine Bürotätigkeit, Ablage von Kundeninformation/Schriftverkehr, Telefax/Briefkorrespondenz am PC und Postwege" zählen. Die wöchentliche Normalarbeitszeit umfasse 5 - 10 Stunden je nach Arbeitsanfall; der Urlaubsanspruch belaufe sich auf 30 Tage pro Jahr.

Mit Ausfertigungsdatum 19. März 2002 ergingen der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 und der Bescheid betreffend Vorauszahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2002 und die Folgejahre. Die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2002 und die Folgejahre wurden mit 623,97 € festgesetzt. Abweichend von der eingereichten Erklärung wurden im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 die Aufwendungen für die Tätigkeit des Gatten der Bw. nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, laut Vorhaltsbeantwortung vom 1. März 2002 habe der Ehegatte der Bw. für seine Büroarbeiten ein "Gehalt" von 3.900 S/Monat bei einem Arbeitsaufwand von 45 Stunden/Monat erhalten. Der durchschnittliche Stundenlohn betrage somit 86,66 S. Dieser durchschnittliche Stundenlohn von 86,66 S liege weit unter dem fremdüblichen Stundenlohn eines Büroangestellten. Das Dienstverhältnis könne daher steuerlich nicht anerkannt werden.

In der gegen diese Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung vom 28. März 2002 wurde ausgeführt, die Begründung des Finanzamtes lasse nicht erkennen, wie hoch ein angemessenes Entgelt eines Büroangestellten sein müsse. Bei Beurteilung der Frage, ob ein

angemessenes Entgelt vorliege, seien sowohl der Ausbildungsstand, die Fähigkeiten, die Arbeitszeit des Arbeitnehmers, als auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Arbeitgebers und die Arbeitsmarktsituation in der betreffenden Region zu berücksichtigen. Der Gatte der Bw. betreibe seit 26 Jahren eine Landwirtschaft. Er verfüge über keinerlei kaufmännische Ausbildung und bedürfe daher bei der Erfüllung seiner Aufgaben, die ohnehin einfachster Art seien, der Anweisungen seiner Frau. Aufgrund seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Landwirt könne er keiner Vollzeitbeschäftigung nachgehen. Zudem seien Teilzeitbeschäftigungen schwieriger zu finden und man müsse in der Regel Abstriche bei der Entlohnung hinnehmen. Der Gatte der Bw. sei bei Beginn des Dienstverhältnisses bereits 58 Jahre alt gewesen. Das Gehalt eines vollzeitbeschäftigte Büroangestellten in gehobener Position, der diese oder eine ähnliche Tätigkeit seit seinem 20. Lebensjahr ausübe, könne daher nicht als Vergleichswert herangezogen werden. Die Bw. wende ca. 15,34 % ihres Umsatzes für einen Teilzeitbeschäftigte für einfachste Tätigkeiten auf. Ein Gewerbetreibender in ähnlicher Situation würde einem Fremden wohl auch nicht mehr bezahlen können, ohne seine Existenz zu gefährden. Das Lohnniveau sei im Bezirk sehr niedrig. Ein Fremdvergleich müsse auf diesen Umstand Rücksicht nehmen. Der Gatte der Bw. unterliege dem Kollektivvertrag Handel. Unter Berücksichtigung der Ausbildung, der Vordienstzeiten und der zu erfüllenden Aufgaben wäre er in BGR 2 im 1. Berufungsjahr einzustufen. Der monatliche Bruttogehalt betrage dann 13.380 S. Das ergäbe bei durchschnittlich 167 Arbeitsstunden pro Monat einen Stundenlohn von 80,12 S. Die Entlohnung sei angemessen.

Weiters wurde ausgeführt, für das Jahr 2002 sei gegenüber dem Jahr 2000 keine Einkommenssteigerung zu erwarten, weshalb keine Einkommensteuervorauszahlungen vorzuschreiben seien.

Anlässlich seiner niederschriftlichen Vernehmung vom 26. Juli 2002 gab der Ehegatte der Bw. folgendes bekannt:

"Folgende Tätigkeiten werden von mir erledigt:

Die gelieferten Produkte der Firma Y. werden von mir aus der Verpackung entnommen und kontrolliert. Täglich werden die auszuliefernden Gegenstände und Zubehörs von mir in das Auto meiner Gattin eingeladen.

Von mir werden die mtl. Provisionsabrechnungen der Firma Y. mit den eigenen Aufzeichnungen verglichen und betragsmäßig kontrolliert.

Die von meiner Frau behelfsmäßig aufgezeichneten Dienstreisen werden von mir in ein eigenes Fahrtenblatt übertragen.

Die mtl. Betriebsausgabenliste wird von mir ebenfalls erstellt.

Großteils werden die von den Kunden bestellten Gegenstände und Zubehörs im Überweisungsbeleg bezahlt. Ich überprüfe deren Eingänge und bei Notwendigkeit werden die Kunden von mir telefonisch zur Zahlung aufgefordert.

Die Eigenauftragsbestellung an die erwähnte Firma wird von mir ebenfalls mindestens einmal wöchentlich per schriftlich durchgeführt. Für die Bestellungen liegen eigene Formulare auf, die ich händisch ausfülle.

Von mir werden auch gelegentlich kostenlose Wartungsarbeiten für Stammkunden (Schlauchverstopfungen) durchgeführt.

Ein nicht ganz unerheblicher Zeitaufwand ist auch mit der Entgegennahme von Kundenanrufen verbunden. Sehr viele Stammkunden in der unmittelbaren Umgebung holen von unserer Wohnadresse die Reinigungszubehörs selbst ab, da sie wissen, dass ich zu Hause anzutreffen bin.

Ich gebe zu, dass ich den PC nicht bedienen kann. Bei Bedarf wird der PC von der Schwägerin in unserem Auftrag bedient.

Über meine Tätigkeit werden von mir keine Stundenaufzeichnungen geführt".

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 14. August 2002 wurde ausgeführt, die Bw. habe mit ihrem Ehegatten am 2. August 2001 einen Dienstvertrag abgeschlossen, in dem die Tätigkeit des Gatten ua. mit "Briefkorrespondenz am PC" beschrieben werde. In der Niederschrift vom 26. Juli 2002 würde nun der Gatte zugeben, einen PC überhaupt nicht bedienen zu können. Unter Fremden wäre ein Dienstvertrag, in dem Tätigkeiten des Dienstnehmers gefordert würden, die dieser überhaupt nicht beherrsche, nicht abgeschlossen worden. Die laut Niederschrift dem Ehegatten verbleibenden Tätigkeiten würden lediglich Hilfsdienste darstellen, die üblicherweise von Ehegatten im Rahmen der ehelichen Mitwirkungspflicht besorgt würden. Dabei werde sich der Gatte der Bw. als Vollerwerbsbauer insbesondere in Zeiten der Feldarbeit wohl kaum längere Zeit im Haus für Telefondienste etc. aufhalten können. Die diesbezüglichen Behauptungen würden der Realität des Arbeitsablaufes auf einem Bauernhof widersprechen und seien daher unglaublich. Auch dass sonstige Folgerungen aus dem angeblichen Dienstverhältnis nicht gezogen worden seien, spreche gegen dessen grundsätzliche steuerliche Anerkennung (z.B. kein Lohnzettel gem. § 84 EStG an das Finanzamt). Der angebliche Dienstvertrag sei am 1. August 2001 abgeschlossen worden. Eine steuerlich rückwirkende Anerkennung für 2000 sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH daher ausgeschlossen.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 12. September 2002 wurden die vom Bw. verrichteten Tätigkeiten wie folgt aufgelistet:

1. Führung der Aufzeichnungen
2. Überprüfung der Rechnungen

3. Annahme von Kundenanrufen in Abwesenheit der Gattin
4. einfache Wartungsarbeiten bei Kunden
5. Warenkontrolle
6. Führung von Kundenaufzeichnungen und tel. Mahnung
7. Diktat von Briefen in den PC

Aufgrund der Tatsache, dass die Bw. tagsüber unterwegs sei und zudem eine mehrköpfige Familie zu versorgen habe, sei es üblich gewisse administrative Angelegenheiten – vor allem die Führung von Aufzeichnungen – an (geringfügig beschäftigte) Angestellte oder externe Dienstleister zu übertragen.

Im Übrigen müsse aufgrund der Tatsache, dass der Bw. selbst Vollerwerbslandwirt sei, davon ausgegangen werden, dass sein Interesse am eigenen Erwerb höherwertiger sei als die Mitwirkung am Erwerb seiner Ehepartnerin. Die Tätigkeit gehe sicher zu Lasten seiner Tätigkeit als Landwirt und damit über die im Familienrecht begründeten Pflichten hinaus. Somit könne es sich um keine familienhafte Mitwirkung handeln.

Weiters wurde ausgeführt, dass es bei entsprechender organisatorischer Gestaltung der bäuerlichen Arbeit sicher nicht unmöglich sei 45 Stunden/Monat an einem fixen Arbeitsplatz zu verbringen, zumal ja auch 30 Urlaubstage zustehen würden.

Der vorgelegte schriftliche Dienstzettel sei leider nicht gerade geeignet, Missverständnisse aufzuklären. Es würde sich dabei um ein Vertragsmuster handeln, dass vom steuerlichen Vertreter an die Bw. gesandt worden sei, mit der Bitte nach diesem Muster einen entsprechenden Dienstzettel für ihren Gatten zu erstellen. Die Bw. habe einfach das Muster übernommen und handschriftlich gewisse Daten ergänzt. Es würde daher weder das Abschlussdatum noch das Tätigkeitsfeld den Tatsachen entsprechen. Von einer Undurchführbarkeit der eingangs angeführten Tätigkeiten, die eigentlich am Dienstzettel stehen sollten, könne nicht gesprochen werden. Im Übrigen könne nicht von einem rückwirkenden Vertragsabschluss gesprochen werden. Vielmehr sei zuerst ein mündlicher Vertrag geschlossen worden, der auf Anraten des steuerlichen Vertreters in schriftlicher Form festgehalten werden sollte. Für das Bestehen des Dienstvertrages spreche der Umstand, dass dem Gatten der Bw. regelmäßig ein Gehalt überwiesen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht die erhöhte Gefahr, dass durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich verlagert werden; daher werden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (z.B. VwGH vom 18.10.1995, 95/13/0176).

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in all jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Hofstätter/Reichel EStG 1988 III A Rz 3 zu § 4 Abs. 4 allgemein, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 2 Rz 158 ff; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 20 Rz 44ff sowie die dort jeweils zit. Rsp.).

Nach diesen Grundsätzen wird daher ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur dann anzuerkennen sein, wenn er ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 1. März 2002 wurde das Tätigkeitsfeld des Ehegatten der Bw. noch mit telefonischen Kundenkontakt, Schriftverkehr und Führung von Aufzeichnungen umschrieben. Der Zeitaufwand hiefür wurde mit 45 Stunden pro/Monat angegeben.

Nach den Angaben laut Dienstzettel vom 2. August 2001 soll das Aufgabengebiet des Gatten der Bw. allgemeine Bürotätigkeit, Ablage von Kundeninformationen/Schriftverkehr, Telefax/Briefkorrespondenz und Postwege umfassen. Die wöchentliche Normalarbeitszeit wurde mit 5 – 10 Stunden je nach Arbeitsanfall bekannt gegeben.

Anlässlich der niederschriftlichen Vernehmung des Gatten der Bw. vom 26. Juli 2002 wurden die bisherigen Angaben zu seinem Tätigkeitsbereich berichtigt bzw. ergänzt. Zu seinem Aufgabengebiet haben demnach die Führung der Aufzeichnungen, die Überprüfung der Rechnungen, die Annahme von Kundenanrufen in Abwesenheit seiner Frau, einfache Wartungsarbeiten bei Kunden, die Warenkontrolle, die Führung von Kundenaufzeichnungen und tel. Mahnung und das Diktieren von Briefen in den PC gehört.

Über Vorhalt der Referentin über Ausmaß und zeitliche Lagerung der vom Ehegatten der Bw. durchgeführten Arbeiten wurde mit Eingabe vom 1. April 2003 nachstehende Übersicht übermittelt:

Tätigkeit	Verrichtungsintervall	Zeitbedarf pro Monat
Erstellen der Betriebsausgabenliste	1-2 Mal monatlich	5,5 Stunden
Übertragung Fahrtenbuch in Reinschrift	1-2 Mal monatlich	5 Stunden
telefonische Mahnungen	1 Mal wöchentlich	2 Stunden
Warenkontrolle	1 Mal wöchentlich	3 Stunden
Reparaturen	3 Mal monatlich	3 Stunden
Schriftverkehr	1-2 Mal monatlich	2 Stunden
Bestellungen	1 Mal wöchentlich	2 Stunden
Entgegennahme von Kundentelefonaten (Reintelefonzeit)	täglich	4 Stunden
Überprüfen von Rechnungen	1 Mal wöchentlich	3 Stunden
Be- und Entladen des Fahrzeuges	täglich	14 Stunden
Kontakt mit Steuerberater, Behörden	1-2 Mal monatlich	1,5 Stunden
Summe		45 Stunden

Weiters wurde ausgeführt, der Gatte der Bw. habe fixe Arbeitszeiten, nämlich von Montag bis Freitag von 8.15 – 10.20 Uhr. Während dieser Zeit sei er im Hause anwesend. In dringenden Ausnahmefällen könne er den Arbeitsplatz verlassen (Notwendigkeit der Anwesenheit im nahegelegenen Stall), diesfalls sei er über ein Schnurrlostelefon erreichbar. Da der Gatte der Bw. prinzipiell fixe Arbeitszeiten habe, bestehe keine Notwendigkeit zur Führung von Arbeitsaufzeichnungen. Darüber hinaus könne er in dringenden Fällen Zeiten "einarbeiten" oder Zeitausgleich nehmen. Der Urlaubsanspruch des Gatten der Bw. betrage 25 Arbeitstage (30 Werkstage). Die "eingearbeiteten" Zeiten bzw. Fehlzeiten müssten innerhalb von zwei Wochen abgegolten werden. Überstunden würden nicht monetär abgegolten.

Mit Vorhalt der Referentin vom 10. April 2003 wurde die Bw. ersucht bekannt zugeben, aus welchen Gründen das Be- und Entladen eines Fahrzeuges 14 Stunden im Monat in Anspruch nehmen soll. Weiters wurde der Bw. vorgehalten, dass sie ihre Tätigkeit häufig erst nach 18

Uhr beendet habe, und eine Entladetätigkeit des Gatten innerhalb seiner Dienstzeit nicht möglich gewesen sei.

Weiters wurde gebeten mitzuteilen, aus welchen Gründen das Erstellen einer Betriebsausgabenliste, die aus 6 - 10 Positionen besteht, einen monatlichen Zeitaufwand von 5 Stunden verursachen soll. Das gleiche Ersuchen wurde hinsichtlich der Übertragung von Daten in das Fahrtenbuch (5 Stunden) gestellt.

Ferner wurde ersucht detailliert darzulegen, aus welchen Gründen die weiteren Tätigkeiten laut Vorhaltsbeantwortung vom 1. April 2003 z.B. telefonische Mahnungen, Warenkontrolle, Überprüfen von Rechnungen etc. den behaupteten Zeitaufwand in Anspruch genommen haben sollen.

Schlussendlich wurde noch ersucht, den behaupteten Zeitaufwand für Schriftverkehr durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen nachzuweisen.

In Beantwortung des Vorhaltes wurde mit Eingabe vom 12. Mai 2003 erstmals behauptet, dass es sich bei den Arbeitzeiten um Durchschnittswerte handle. Der Zeitaufwand würde auf das Alter und den Ausbildungsgrad des Ehegatten der Bw. Rücksicht nehmen. Der Umstand, dass der Ehegatte einige Male angelieferte Waren außerhalb der Dienstzeit in den Lagerraum getragen habe, stelle keinen Widerspruch zu den bisherigen Behauptungen dar. Im Übrigen handle sich es nicht um Reinarbeitszeiten, sondern seien wie bei jeder Arbeit auch Erholungsphasen und Phasen intensiver und extensiver Arbeit zu berücksichtigen.

Ferner wurde ausgeführt, dass die Bw. neben ihrer Tätigkeit als Vertreterin auch Hausfrau sei und eine 85 –jährige Schwiegermutter und eine schulpflichtige Tochter zu versorgen habe. In den Zeiten von 8 - 10 Uhr, in denen sie nicht beruflich mit dem PKW unterwegs sei, habe sie die Einkäufe zu erledigen, Arzt-, Schul- und Friseurtermine wahr zu nehmen. In dieser Zeit betreue sie aber auch nähergelegene Kunden und stelle diverses Kleinmaterial zu.

Zu den von der Referentin zum Zeitaufwand aufgeworfenen Fragen wurde ausgeführt, es sei nie behauptet worden, dass das Entladen des Fahrzeuges nach Rückkehr der Bw. erfolgt sei. Das Entladen des Fahrzeuges habe nichts mit Sicherheitsüberlegungen (Diebstahlsgefahr) zu tun. Der Gatte der Bw. würde den Wagen tatsächlich in seiner Dienstzeit beladen. Dies deshalb, weil die Bw. nicht nur Vorführgeräte mitführe, sondern auch Geräte und diverse Kleinmaterialien zustelle. Pro Tag würden ca. 40 Minuten auf das Be- und Entladen entfallen. Hierbei handle es sich um Durchschnittswerte. Der Gatte der Bw. müsse zuerst abklären, welche Kunden angefahren würden. Anhand der Bestellungen werde eruiert, welche Geräte und Kleinmaterialien aus dem Keller zu holen seien. Dann werde das Auto beladen. Im

Gegenzug bringe er die nicht zugestellte Waren und die nicht benötigten Vorführgeräte wieder ins Lager zurück und ordne sie ein. Bei Beurteilung des Zeitbedarfs sei das Alter des Gatten der Bw. und der Weg zum Auto zu berücksichtigen.

Die Erstellung einer Betriebsausgabenliste umfasse nicht nur die Eintragung der Beträge in die Liste. Der Gatte der Bw. müsse Bank- und Kassabelege nach buchungsmäßigen Belegen durchsuchen. Er müsse die Vorsteuer kontrollieren und ausscheiden, die Belege ablegen, Privatanteile ausscheiden und eine Umsatzsteuervoranmeldung erstellen. Es sei zu berücksichtigen, dass der Gatte der Bw. über keine entsprechende Ausbildung verfüge. Der zeitliche Mehraufwand schlage sich wieder in einem relativ niedrigen Gehalt nieder.

Auch bei der Übertragung der Daten ins Fahrtenbuch, gehe die Arbeit über das bloße Eintragen von Werten hinaus. Der Gatte der Bw. verfüge nur über rudimentäre Grundaufzeichnungen. Er müsse die angefahrenen Orte erheben, die gefahrenen Kilometer errechnen und die Kilometerstände mit den tatsächlichen Werten des PKW vergleichen.

Dem Ersuchen den Schriftsatzaufwand durch Vorlage der Unterlagen nachzuweisen, wurde nicht entsprochen. Dies mit der Begründung, dass keine Kopien oder Sicherungen der Schreiben angelegt worden seien. Der Schriftverkehr habe ca. 10 Schreiben an die Sozialversicherung und monatlich etwa 5 - 10 Mahnschreiben an die Kunden (Begleitschreiben zu Zahlscheinen) umfasst. Säumige Zahler würden zuerst telefonisch zur Zahlung aufgefordert, erst nach einem weiteren Zahlungsverzug würden die Kunden per Post einen neuen Zahlschein erhalten.

Weiters habe der Gatte der Bw. Kundenaufträge und Eigenaufträge in das Formular zu übernehmen, Bestellnummern und Adressen zu ergänzen und das Formular zu versenden. Da auch Kleinmaterial auf diese Weise bestellt werde, sei der Arbeitsaufwand relativ hoch.

Bei der Entgegennahme von Kundentelefonaten würde es sich um die Aufnahme der Bestellungen über Kleinmaterial handeln. Bei einer durchschnittlichen Telefonzeit von ca. 5 - 10 Minuten würden pro Monat 25 - 50 Telefonate entgegengenommen.

Ferner wurde behauptet, dass der Gatte der Bw. bei seiner niederschriftlichen Einvernahme vergessen habe, den Kontakt mit Steuerberatern und Behörden als weitere Tätigkeit anzugeben. Der Kontakt zum steuerlichen Vertreter sei über den Ehegatten der Bw. erfolgt. Der Zeitaufwand für das Jahr 2000 sei deshalb hoch, weil der Bw. in diesem Jahr öfters Kontakt aufgenommen habe, um die Absetzbarkeit diverser Aufwendungen zu klären.

Dieses Vorbringen ist nach Ansicht der Referentin nicht geeignet, dass behauptete Zeitausmaß für bestimmte Tätigkeiten (insbesondere Be- und Entladetätigkeit, Erstellung der Betriebsausgabenliste, Übertragung Fahrtenbuch in Reinschrift) nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Ebenso wenig ist es nach Auffassung der Referentin geeignet zu erweisen, dass bestimmte Tätigkeiten (z.B.: Schriftverkehr sowie Kontakt mit dem Steuerberater und Behörden) vom Gatten der Bw. überhaupt wahrgenommen worden sind. Dies aus folgenden Erwägungen:

Dass der Kontakt mit dem Steuerberater und den Behörden zu dem Aufgabengebiet des Ehegatten der Bw. gehört hat, hält die Referentin für nicht erwiesen; hat doch der Gatte der Bw. diese Tätigkeit anlässlich seiner niederschriftlichen Vernehmung nicht erwähnt. Anlässlich der niederschriftlichen Vernehmung vom 26. Juli 2002 hat der Ehegatte der Bw. die von ihm verrichteten Tätigkeiten aufgezählt, wobei er auch die von ihm "gelegentlich" und kostenlos durchgeführten Wartungsarbeiten für Stammkunden (Schlauchverstopfungen) nicht unerwähnt gelassen hat. Nach Meinung der Referentin besteht kein Anlass an der Vollständigkeit der Aufzählung laut Niederschrift vom 26. Juli 2002 zu zweifeln, zumal der Gatte der Bw. ohnedies die bisherigen Angaben des steuerlichen Vertreters berichtigt bzw. ergänzt hat. Die Behauptung des steuerlichen Vertreters in der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 2003, dass der Ehegatte der Bw. in der Aufregung vergessen habe anzugeben, dass zu seinen Agenden auch der Kontakt mit dem Steuerberater und den Behörden gehöre, hält die Referentin daher für nicht glaubhaft.

Nach Ansicht der Referentin vermochte die Bw. aber auch nicht nachzuweisen, dass zum Tätigkeitsbereich ihres Ehegatten die Führung des Schriftverkehrs gehört hat. Dies deshalb, weil der Gatte der Bw. hiezu lediglich angeben hat, der PC werde bei Bedarf von der Schwägerin in "unserem" Auftrag bedient. Hinzu kommt noch, dass die Durchführung dieser vom steuerlichen Vertreter als "Diktat von Briefen in den PC" bezeichneten Tätigkeit nicht durch Vorlage entsprechender Unterlagen dokumentiert werden konnte. Die Rechtfertigung des steuerlichen Vertreters hiefür, der Gatte der Bw. habe keine Kopien oder Sicherungen abgelegt, hält die Referentin für nicht glaubwürdig. Es entspricht nämlich nicht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass Kopien der Geschäftskorrespondenz - im Streitfall soll es sich um Mahnschreiben und Schreiben an die Sozialversicherungsanstalt gehandelt haben - nicht abgelegt werden oder derartige Schreiben nicht am PC gespeichert werden.

Auch hält die Referentin den behaupteten Zeitaufwand für Reparaturarbeiten von 3 Stunden pro Monat für unglaublich. Anlässlich der niederschriftlichen Vernehmung vom 26. Juli 2002 hat der Gatte der Bw. angegeben, dass kostenlose Reparaturarbeiten für Stammkunden

(Schlauchverstopfung) *gelegentlich* durchgeführt würden. Zufolge der Vorhaltsbeantwortung vom 1. April 2003 sollen diese Arbeiten nunmehr regelmäßig angefallen sein. Insoweit der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 12. Mai 2003 hiezu ausführt wird, dass die Angaben der Arbeitsintervalle auf Durchschnittswerten beruhen würden, im Schnitt aber monatlich dreimal Wartungsarbeiten durchgeführt worden seien und darin kein Widerspruch zum Ausdruck "gelegentlich" erblickt werden könne, ist ihm zu erwidern, dass nach dem Vorbringen im Schreiben vom 1. April 2003 lediglich die Entgegennahme von Telefonaten und das Be- und Entladen des Fahrzeugs täglich erfolgt seien. Alle übrigen Arbeiten sollen ca. gleich häufig angefallen sein wie die behaupteten Reparaturarbeiten. Im Zusammenhang mit der Durchführung dieser Tätigkeiten wurde das Wort "gelegentlich" jedoch nicht verwendet. Es entspricht auch nicht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass kostenlose Wartungsarbeiten von Unternehmern bzw. deren Dienstnehmer im nennenswerten Ausmaß durchgeführt werden. Im Übrigen stellt sich im Streitfall die Frage, wann der Gatte der Bw. die behaupteten Reparaturarbeiten überhaupt erbracht haben soll. Nach den Angaben der Bw. im Schreiben von 1. April 2003 versehe der Gatte seinen Dienst von Montag bis Freitag von 8.15 – 10.20 Uhr. In dieser Zeit sei er im Haus anwesend. Den Arbeitsplatz könne er in dringenden Fällen (Notwendigkeit seiner Anwesenheit im Stall vgl. Schreiben vom 1. April Punkt 3 c) verlassen.

Was die Be- und Entladetätigkeit anbelangt hat der Gatte der Bw. anlässlich der niederschriftlichen Vernehmung vom 23. Juli 2002 nur angegeben, die auszuliefernden Gegenstände und Zubehörs würden täglich in das Auto seiner Gattin eingeladen. Dass zu seinem Aufgabengebiet auch das Entladen des Kraftfahrzeuges sowie andere mit dem Beladen des Fahrzeug zusammenhängende Tätigkeiten gehört haben sollen, wurde von ihm nicht behauptet. Zudem sind nach den Angaben des Gatten der Bw. sehr viele Stammkunden in der unmittelbaren Umgebung Selbstabholer. In Anbetracht dieses Umstandes erscheint der behauptete zeitlichen Umfang für Be- und Entladetätigkeiten wenig glaubhaft.

Dass das Erstellen der Betriebsausgabenliste einen monatlichen Zeitaufwand von 5,5 Stunden beansprucht, hält die Referentin für nicht erwiesen. Die Betriebsausgabenliste umfasst nämlich lediglich 6 – 10 Positionen, wobei es sich in allen Monaten im Wesentlichen um folgende Ausgaben handelt: Post, Diesel, Telefon, Versicherung, Diäten laut Fahrtenbuch, Sozialversicherung. Zudem wurde in den Monaten Jänner bis November einzig aus den Telefonkosten und den Diäten Umsatzsteuer herausgerechnet. Lediglich die Betriebsausgaben des Monats Dezember enthalten weitere Vorsteuerbeträge (Rechnung des Steuerberaters bzw. PC Zubehör). Ein Privatanteil wurde nur im Dezember 2000 (Privatanteil "Telefon

Festnetz") ausgeschieden. Aufgrund der aufgezeigten Umstände kann nach Ansicht der Referentin nicht davon ausgegangen werden, dass der Zeitaufwand für die Erstellung der Betriebsausgabenliste durch die Kontrolle der Vorsteuer bzw. durch das Ausscheiden von Privatanteilen verursacht worden ist. Zudem ist nach Meinung der Referentin ein Durchsuchen von Bank- und Kassabelegen nach buchungsfähigen Belegen angesichts der angeführten regelmäßig anfallenden Ausgaben nicht erforderlich. Abgesehen davon hält die Referentin die Verrichtung derartiger Arbeiten durch den Gatten der Bw. für nicht glaubhaft, zumal in der Berufung vom 28. März 2002 behauptet wurde, der Gatte der Bw. verrichte einfachste Tätigkeiten.

Nicht gefolgt werden kann der im Schreiben vom 12. Mai 2003 erstmals aufgestellten Behauptung, der Ehegatte der Bw. erstelle auch die Umsatzsteuervoranmeldungen. Dass diese Tätigkeit zu den Aufgaben des Gatten der Bw. gehört haben soll, wurde anlässlich seiner niederschriftlichen Vernehmung vom 26. Juli 2002 nicht erwähnt. Im Übrigen wurde die Bw. mit Vorhalt der Referentin vom 12. März 2003 (vgl. Punkt 6) ersucht, die von ihrem Gatten im Jahr 2000 geführten Aufzeichnungen vorzulegen. An Aufzeichnungen wurden in weiterer Folge nur die Betriebsausgabenliste des Jahres 2000 und die monatlichen Fahrtenblätter des Jahres 2000 vorgelegt. Umsatzsteuervoranmeldungen oder damit zusammenhängende Hilfsaufzeichnungen wurden hingegen nicht übermittelt. Hinzu kommt noch, dass in der Berufung vom 28. März 2002 behauptet wurde, der Gatte der Bw. verfüge über keinerlei kaufmännische Ausbildung und bedürfe somit bei Erfüllung seiner Aufgaben, *die ohnehin einfachster Art seien, der Anweisungen seiner Frau*. Aus diesem Grund hält die Referentin auch das Vorbringen der Bw., dass die als "Übertragung der Daten ins Fahrtenbuch" bezeichnete Tätigkeit ihres Gatten über das reine Eintragen der Werte hinausgehe, für unglaublich. Zudem findet diese Behauptung in der Aussage vom 26. Juli 2002 keine Deckung.

Dass am Wahrheitsgehalt der Behauptungen der Bw. bzw. ihres steuerlichen Vertreters erhebliche Zweifel bestehen, verdeutlichen nach Ansicht der Referentin auch nachstehende Beispiele:

Über Frage der Referentin (vgl. Vorhalt vom 12. März 2003 Punkt 5), wer die vom Gatten in den Jahren 2000 und 2001 verrichteten Tätigkeiten im Jahr 1999 ausgeübt habe, wurde im Schreiben vom 1. April 2003 noch behauptet, die Aufzeichnungen seien im Jahr 1999 von der Bw. selbst geführt worden. In weiterer Folge wurden die Betriebsausgabenlisten und Fahrtenblätter der Jahre 1999 und 2000 vorgelegt. Die Aufzeichnungen des Jahres 1999

weisen die Handschrift der Bw., jene des Jahres 2000 die des Gatten der Bw. auf. Mit Vorhalt der Referentin wurde die Bw. eingeladen zu folgender Feststellung Stellung zu nehmen:

"Aufgrund der im Akt vorliegenden Kopien der Fahrtenblätter des Jahres 1999 ist davon auszugehen, dass diese schon im Jahr 1999 von Ihrem Gatten erstellt wurden."

Ferner ist davon auszugehen, dass die von Ihnen vorgelegten Fahrtenblätter des Jahres 1999 nachträglich erstellt worden sind. Sie werden eingeladen, hiezu Stellung zu nehmen."

Anlässlich einer fermündlichen Rücksprache der Bw. mit der Referentin vom 5. Mai 2003 wurde eingeräumt, dass die Aufzeichnungen (Fahrtenblätter und Betriebsausgabenliste, Anmerkung der Referentin) des Jahres 1999 von ihr nachträglich erstellt worden seien.

Tatsächlich habe der Gatte der Bw. die Aufzeichnungen bereits im Jahr 1999 für die Bw. geführt. Richtig sei, dass ihr Gatte ihr tatsächlich behilflich sei. Allerdings verrichte er die Tätigkeiten nicht in dem in der Vorhaltsbeantwortung angegebenen Zeitraum, sondern über den ganzen Tag hindurch, nämlich dann wenn er Zeit habe oder wenn die Arbeiten (z.B.: Verräumen von Paketen) anfallen würden. Da ihr Gatte lediglich eine kleine Landwirtschaft betreibe, sei dies zeitlich auch möglich. Im Übrigen halte sich ihr Gatte häufig im Haus auf, da auch eine 85-jährige Person dem Haushalt der Bw. angehöre.

Die Behauptung im Schreiben vom 12. Mai 2003, die Bw. habe nie behauptet, dass ihr Gatte einen Großteil der Zeit zur Pflege der Mutter im Haus verbringe, kann nur als Versuch gewertet werden, die Angaben der Bw. anlässlich des mit der Referentin geführten Telefonates vom 5. Mai 2003, dessen Inhalt dem steuerlichen Vertreter fermündlich zur Kenntnis gebracht worden ist, zu relativieren.

Was das behauptete Dienstverhältnis anbelangt, wurde in der Berufung vom 28. März 2002 (Seite 2) noch behauptet, dass über das Dienstverhältnis ein *schriftlicher Vertrag* abgeschlossen worden sei. Im Vorlageantrag vom 12. September 2002 wurde sodann ausgeführt, dass der vorgelegte Dienstzettel eigentlich nur ein Vertragsmuster sei. Die Bw. habe es verabsäumt, den Vertrag abtippen zu lassen und mit den auf sie zureffenden Angaben (Gehalt, Arbeitszeit, Aufgaben) zu versehen. Das Vertragsmuster habe die Bw. dem Finanzamt vorgelegt. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass der Dienstzettel der Abgabenbehörde nicht von der Bw., sondern vom steuerlichen Vertreter mit Eingabe vom 1. März 2002 übermittelt worden ist. Ein Hinweis, dass es sich hiebei lediglich um ein "Vertragsmuster" handeln soll, ist allerdings nicht erfolgt. Weiters hat die Bw. hinsichtlich der Dienstzeit eingeräumt, dass ihr Gatte die Arbeiten über den ganzen Tag hindurch verrichte, und nicht – wie behauptet – von 8.15 – 10.20 Uhr. Hinsichtlich der täglichen Arbeitszeit habe man ihr geraten, einen bestimmten Zeitrahmen anzugeben. In Anbetracht des von der Bw.

zugegebenen Verhaltens kann nach Ansicht der Referentin nicht davon ausgegangen werden, dass im Streitfall ein (mündlicher) Vertrag mit einem eindeutigen, klarem und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, abgeschlossen worden ist.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der zeitliche Umfang bestimmter Arbeiten (z.B.: Erstellen der Betriebsausgabenliste, Übertragung Fahrtenbuch in Reinschrift, Be- und Entladetätigkeit) nicht glaubhaft gemacht worden ist. Die Verrichtung bestimmter Tätigkeiten durch den Ehegatten der Bw. (z.B.: Schriftverkehr, regelmäßige Reparaturen, Kontakt mit Steuerberatern, Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen) hat sich überhaupt als unglaublich erwiesen. Aufgrund des wechselnden, zum Teil widersprüchlichen und teilweise unglaublichen Vorbringens der Bw. ist im Streitfall davon auszugehen, dass die vom Ehegatten der Bw. glaubhaft verrichteten Arbeiten (z.B.: Telefondienst, Beladen eines Kraftfahrzeuges, Übertragung des Fahrtenbuches in die Reinschrift, Ausfüllen von Bestellformularen) im Rahmen der familienhaften Mitwirkung erfolgt sind.

Selbst wenn man im Streitfall davon ausgeinge, dass eine mündliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten getroffen worden wäre, wäre für die Bw. nichts gewonnen. Nach Auffassung der Referentin hält die getroffene Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand.

Auffallend ist, dass der zeitliche Umfang einer nicht unerheblichen Anzahl der Tätigkeiten laut Vorhaltsbeantwortung vom 1. April 2003 vom erzielten Umsatz (Warenkontrolle, Überprüfen der Rechnungen, Bestellungen) bzw. vom Verhalten der Kunden (Telefondienst, Mahnungen) abhängig ist. Dennoch wurde keine stundenweise Entlohnung, sondern eine Pauschalvergütung vereinbart. Es mag zwar zutreffen, dass für derartige Arbeiten im Hinblick auf die Schwierigkeiten einer exakten Arbeitsbewertung möglicherweise auch zwischen Fremden eine monatliche Pauschalvergütung vereinbart wird. Ob die Vereinbarung eines monatlichen Honorars von 3.900 S in Bezug auf das zeitliche Ausmaß der vom Ehegatten zu verrichtenden Arbeiten fremdüblich ist, war im Berufungsfall einer näheren Prüfung nicht zugänglich, weil einerseits der zeitliche Umfang der vom Gatten der Bw. tatsächlich verrichteten Arbeiten nicht feststellbar war und andererseits die Frage der Referentin, aus welchen Gründen keine stundenweise Entlohnung vereinbart wurde, unbeantwortet geblieben ist. Zur letztgenannten Frage wurde nur angegeben, der Gatte der Bw. habe fixe Arbeitszeiten (Montag – Freitag 8. 15 – 10 Uhr). Dieses Vorbringen wurde von der Bw. in weiterer Folge dahin gehend berichtigt, dass ihr Gatte seine Arbeiten tatsächlich über den ganzen Tag hindurch verrichte. Eine Dienstzeit, die sich offensichtlich an den persönlichen Bedürfnissen des Dienstnehmers orientiert, ist nach Meinung der Referentin nicht fremdüblich, zumal im Streitfall auch keine Zeitaufzeichnungen geführt werden. Gegen die Fremdüblichkeit spricht

auch das Fehlen von Aufzeichnungen über die behauptete Gleitzeit bzw. das Ansammeln von Überstunden. Keineswegs fremdüblich ist auch die Vereinbarung eines Urlaubsanspruches von 30 Werktagen bzw. 25 Arbeitstagen. Ein derartiger Urlaubsanspruch steht Vollzeitbeschäftigte, nicht aber Teilzeitbeschäftigte zu. Bei Teilzeitbeschäftigte wird der Urlaubsanspruch üblicherweise aliquotiert. Bei freien Dienstverträgen kommen die Bestimmungen über den Urlaubsanspruch überhaupt nicht zur Anwendung. Was die behaupteten regelmäßigen Gehaltszahlungen anbelangt, liegen der Referentin derartige Belege nur für das Jahr 2001 vor. Für das Jahr 2000 enthält die Betriebsausgabenliste im Dezember nur den Vermerk "Lohn an Ehemann für die Monate März 2000 – Dezember 2000 a 3.900 S". Im Übrigen würde sich nach Ansicht der Referentin kein wirtschaftlich denkender Unternehmer bereit finden, einem 58-jährigen Arbeitnehmer, der über keine kaufmännische Ausbildung verfügt und für den aufgrund seines Alters und seiner Ausbildung (Volksschule, Landwirtschaftliche Lehranstalt) faktisch kein Arbeitsmarkt existiert, gewisse "*administrative Arbeiten*" (vgl. Vorlageantrag vom 12. September 2002) zu übertragen. Im Streitfall sind nach Ansicht der Referentin sowohl der Abschluss des Vertrages, wobei dahin gestellt bleiben kann, ob es sich um einen Dienstvertrag, um einen freien Dienstvertrag oder um einen Werkvertrag handelt, als auch die dem Ehegatten der Bw. gewährten Konditionen (freie Dienstzeit, Entlohnung, die sich am Kollektivvertrag für Handelsangestellte orientiert, Urlaubaumaß, Gleitzeit ohne Zeitaufzeichnungen) als nicht fremdüblich einzustufen.

Im Hinblick auf die von der Rechtsprechung für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Grundsätze waren die monatlichen Aufwendungen von 3.900 S für die Mitarbeit des Ehegatten auch aus diesem Grund nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Gemäß § 45 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten.

Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenden Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2. Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Im Streitfall wurden die Vorauszahlungen für das Jahr 2000 und die Folgejahre ausgehend von der Einkommensteuerschuld des Jahres 2000 von 545,19 € um 9% (49,06 €) auf 594,25 € erhöht. Dieser Betrag wurde sodann nach § 121 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 um weitere 5 %

erhöht. Letztgenannte Bestimmung ist mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 26. November 2000, G 318/02 aufgehoben worden.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer waren daher gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 mit 594,25 € festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 28. Mai 2003