



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vom 13. August 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 17. Juli 2001 betreffend Einkommensteuer für die Kalenderjahre 1997, 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.), der Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb (Datenverarbeitung) erzielt, hat eine abgabenrechtliche Betriebsprüfung für die Kalenderjahre 1997 bis 1999 stattgefunden. Im Zuge der Prüfung wurden vom Betriebsprüfer ua. folgende nunmehr streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz 19 Kfz- Kosten

Vom Bw. wurde bisher ein Privatanteil von 20 % ausgeschieden. Ein Fahrtenbuch oder andere Aufzeichnungen über die betrieblich (bzw. gesamt) gefahrenen Kilometer wurden nicht vorgelegt. Die Jahreskilometerleistung beträgt nur rund 4.500 bis 5.000 Kilometer (Büro im Wohnhaus). Um die Unsicherheiten betreffend die nur geringe private Nutzung laut Angabe des Bw. etwas zu mindern, wird von der Betriebsprüfung der Privatanteil auf 30% erhöht.

Von den Zinsen, welche sich aus der Finanzierung des Kfz – Kaufes ergeben wurde bisher noch kein Privatanteil ausgeschieden. Von der Betriebsprüfung werden 30 % ausgeschieden.

Berechnung des Privatanteils

	Berechnung für das Kalenderjahr 1997	Berechnung für das Kalenderjahr 1998	Berechnung für das Kalenderjahr 1999
Erhöhung Privatanteil auf 30 %	S 6.500,00	S 7.000,00	S 3.300,00
Privatanteil von Zinsen 30 %	S 4.200,00	S 3.200,00	S 2.000,00
Zurechnung lt. Bp	S 10.700,00	S 10.200,00	S 5.300,00

Tz 20 Personalaufwand Gattin

Der Bw. hat seinen Betrieb im Wohnhaus untergebracht. Hier benutzt er einen Raum als Arbeitsraum (Büro). Seine Tätigkeit besteht darin, dass er Buchhaltungen und Jahresabschlüsse für einige Klienten (1999: 13 Klienten) macht.

Laut Aussage des Bw. ist seine Gattin für ihn tätig. Ihre Tätigkeit besteht angeblich in der Erledigung von Bankwegen, Postwegen und Ablagearbeiten (Ablage seiner Unterlagen und Klientenunterlagen, welche beim Bw. aufbewahrt werden). Weiters holt sie von einem Klienten, der in der Nachbarschaft etabliert ist, die Unterlagen.

Für die Tätigkeit der Gattin konnten vom Bw. keine Vereinbarungen vorgelegt werden. Es gibt auch keine Aufzeichnungen über die Tätigkeit der Gattin, über die Häufigkeit der durchgeführten Tätigkeiten, über die geleisteten Stunden und über die Höhe des Stundenlohnes.

Die Verpflichtung der Ehefrau, dem Manne gemäß § 92 ABGB im Erwerb nach Kräften beizustehen, begründet zwar grundsätzlich keinen Entlohnungsanspruch, was aber nicht bedeutet, dass ein Dienstverhältnis zwischen Ehegatten schlechthin nicht mit rechtlicher Wirkung vereinbart werden könnte. Für die Bejahung eines Entlohnungsanspruches wird das Vorliegen einer besonderen Vereinbarung verlangt, die über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgeht.

Verträge (Vereinbarungen) zwischen nahen Angehörigen können nur Anerkennung finden, wenn sie

nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Da nach Ansicht der Betriebsprüfung die oben angeführten Grundsätze nicht erfüllt sind (es ist zB ein Fremdvergleich nicht möglich, da es keine Vereinbarung über die Art und die Häufigkeit der Tätigkeit, über die Stundenanzahl und über den Stundenlohn gibt), wird das Gehalt der Gattin und der darauf entfallende gesetzliche Sozialaufwand nicht als Betriebsausgaben anerkannt und hinzugerechnet.

Hinzurechnung des Gehalts nach Kalenderjahren

	1997	1998	1999
Gehalt	S 35.000,00	S 35.000,00	S 44.649,34
Gesetzl. Sozialaufwand	S 490,00	S 490,00	S 8.199,25
Zurechnung lt. Bp	S 35.490,00	S 35.490,00	S 52.848,59

Aufgrund dieser getroffenen Feststellungen hat das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Kalenderjahre 1997 bis 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und es wurden entsprechende Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Kalenderjahre 1997, 1998 und 1999 erlassen.

Gegen diese Bescheide hat der Bw. Berufung erhoben und in der Begründung im Wesentlichen vorgebracht:

Kfz – Kosten:

Wie von der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, befinde sich das Büro im Wohnhaus. Die geringe Gesamtkilometerleistung könne schon dadurch begründet werden. Im Regelfall entfalle ein Großteil der privat gefahrenen Kilometer auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz. Es habe im Prüfungszeitraum auch keine wesentlichen Urlaubsfahrten gegeben. Der bereits ausgeschiedene Privatanteil beziehe sich lediglich auf kleinere Einkaufsfahrten im Nahbereich und sei in dieser Größenordnung, insbesondere auch unter Berücksichtigung der Infrastruktur bzw. der privaten Gepflogenheiten nicht unangemessen. Eine Erhöhung des Privatanteils könne nicht mit den persönlichen Erfahrungen des Prüfers begründet werden,

weil nämlich die privaten Gepflogenheiten des Prüfers nicht auf die Verhältnisse des Bw. übertragbar seien.

Privatanteil Finanzierungskosten:

Es handle sich keineswegs um die Finanzierung eines Personenkraftwagens, sondern um einen Kredit zur Stärkung der Betriebsmittel. Dieser Kredit sei im Jahr 1994 aufgenommen worden, da sich Forderungen von circa S 150.000,00 als zweifelhaft erwiesen haben, die in den Folgejahren auch abgeschrieben worden seien. Dadurch erkläre sich auch der Finanzierungsbedarf.

Personalaufwand Gattin:

Hier seien vorerst folgende Punkte klarzustellen:

Die Betriebsprüfung behaupte, dass Leistungen für 13 Klienten (dies sei völlig unrichtig) durchgeführt worden seien um zu untermauern, dass der Verwaltungsaufwand ohnedies unerheblich sei. Dem sei entgegen zu halten, dass ein Verwaltungsaufwand für 13 Klienten durchaus erheblich sein könne (hätte man überprüfen sollen) bzw. nachfragen können, ob diese Ansicht auch den Tatsachen entspreche. Die Ansicht des Prüfers entspreche insofern nicht den Tatsachen, weil es hier etliche Subkunden gäbe (wofür es nur einen Rechnungsempfänger gäbe) welche aber durchaus auch Verwaltungsaufwand verursachen.

In einem weiteren Absatz werde dargelegt, dass für die Tätigkeit der Gattin keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt hätten werden können.

Beim ersten Absatz handle es sich lediglich um Klarstellung, dem zweiten Absatz müsse aber widersprochen werden.

Die Betriebsprüfung habe nicht die gesetzlich vorgeschriebenen Unterlagen – diese wären ja ohnedies vorliegend, weil im Prüfungszeitraum gelegen – verlangt, sondern darüber hinausgehende Unterlagen, welche nicht einmal definiert worden seien (vermutlich hätte die Betriebsprüfung gerne tagebuchähnliche Aufzeichnungen). Diese tagebuchähnlichen Aufzeichnungen haben mangels Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden können, daraus aber abzuleiten, dass überhaupt keine Aufzeichnungen vorhanden seien, sei unrichtig.

Im Kalenderjahr 1999 gebe es eine Anmeldung zur GKK (geringfügig beschäftigt) sowie auch eine Anmeldung (Vollversicherung), jeweils zum 22. Juni 1999. Aus dieser Neuanmeldung sei die Anzahl der zu leistenden Arbeitsstunden (8 Stunden je Woche) ablesbar und auf Grund dieser Angaben sei auch ein Stundenlohn von ca S 115,00 ableitbar.

Der Begründung, dass Vereinbarungen nur Anerkennung finden können, wenn sie hinreichend nach Außen zum Ausdruck kommen, sei folgendes entgegen zu halten:

Die Betriebsprüfung übersehe, dass eine Gewerbeberechtigung für die Bereitstellung von Personal vorliege. Im Zuge dieser Gewerbeberechtigung könne (und dies ist nach außen reichlich durch die Gewerbeberechtigung bzw. die Konzession dokumentiert) Personal zur Verfügung gestellt werden, wobei die erbrachten Leistungen selbstverständlich auch abgerechnet werden.

Im gegenständlichen Fall werden Leistungen, welche die Gattin erbringe (im Zuge der Personalbereitstellung) auch weiter verrechnet und seien somit selbstverständlich Betriebsausgaben, weil ja die zugehörigen Einnahmen Betriebseinnahmen darstellen.

Der Hinweis im Prüfungsbericht auf § 92 ABGB (über diesen Paragraphen wurde anlässlich der Prüfung nichts gesprochen) vielmehr hätte man den § 90 ABGB in Verbindung mit § 98 ABGB durchgehen müssen, sei somit verfehlt.

Der Hinweis sei auch deswegen verfehlt, weil hier auch Leistungen die durchaus eine eigene Erwerbsquelle darstellen (es werden Leistungen für Kunden – Ablagearbeiten) erbracht, welche durchaus auch anders hätten abgerechnet werden können. Beispielsweise könnte für diese Leistungen jeweils auch ein Dienstverhältnis in Betracht kommen – Heimarbeit wäre hier nicht hinderlich – letztendlich wäre steuerlich nichts gewonnen, verloren auch nichts, aber alles wäre wesentlich komplizierter, weil dann die Leistungen der Gattin jeweils über verschiedene Lohnkonten abgerechnet werden müssten. Im Ergebnis wäre lediglich ein vermehrter Verwaltungsaufwand und damit auch ein vermehrter Prüfungsaufwand gegeben.

Weiters sei fest zu halten, dass die Betriebsprüfung zu diesem Thema keine eigene Meinung habe darlegen können, vielmehr wurde – quasi als Beweis der Richtigkeit der Argumentation – ein Erkenntnis des VwGH überreicht. Diesem VwGH – Erkenntnis sei ein anderer Sachverhalt zu Grunde gelegen und könne nicht auf die vorliegenden Verhältnisse angewandt werden.

Der Bw. ersuche auch zu bedenken, dass der Belegaufwand - wie schon angeführt – mehrfach überprüft werden könne. Die Kunden benötigen keinerlei zusätzliche Aufzeichnungen, weil ja sämtliche Belege auch durch deren Hände zwangsläufig gehen. Sie seien über den Arbeitsaufwand ohnehin informiert. Gleiches gelte für den Bw. Sämtliche Belege der Kunden gehen irgendwann einmal auch durch seine Hände. Dies bedeute, dass eine Arbeitseinschätzung vom Bw. auch ohne gesonderte Stundenaufzeichnungen vorgenommen werden könne.

Mit den Kunden gebe es bezüglich Umfang der Leistung aus oben genannten Gründen keinerlei Bedenken, sollten aber tägliche Aufzeichnungen gewünscht werden, dann könnten sie diese auch bekommen, sofern sie diese Leistungen auch zusätzlich honorierten, weil nämlich die Erbringung dieser Leistung auch Arbeitszeit darstelle.

Der Bw. ersuche auch zu bedenken, dass dann, falls auf die Mithilfe der Gattin verzichtet werden müsste, der Bw. sämtliche Arbeiten als 1 – Mann Betrieb zu erledigen hätte. Alleine eine Fahrt zum Postamt sei unter einer halben Stunde nicht erledigbar, das Büro wäre somit permanent unbesetzt. Weil aber auch andere Arbeiten anfielen, wie Kontendruck sämtlicher Kundenbuchhaltungen und Ablage derselben, das Binden der Bilanzmappen, die Besorgung von Formularen (Arbeitsamt, Finanzamt), Ablage der Steuer – und Wirtschaftskartei, Ablage von Austauschlieferungen (Arbeitsrecht Univ. Doz. Dr. Schrank), Besorgung von Briefmarken und Büromaterial, Herrichten und anschließend wieder Weglegung von Prüfungsunterlagen für Finanzamt BP, Finanzamt Lohnabgaben, Stadtkassen, Krankenkassen usw. Hier dies täglich aufzeichnen zu wollen und dann vielleicht nach Prüfung noch mit Anmerkungen zu versehen, übersteige dann mit Sicherheit die Leistungsfähigkeit.

Das Finanzamt hat die Berufung zur Stellungnahme an den Betriebsprüfer übermittelt. Aus den vom Finanzamt übermittelten Unterlagen ist zu entnehmen, dass von der Betriebsprüfung folgender Fragenvorhalt an den Bw. gerichtet worden ist:

Vorlage jener Honorarnoten (Ausgangsrechnungen) in denen die Leistung der Gattin weiterverrechnet wird für die Jahre 1997 bis 1999.

Wie hoch waren in den Jahren 1997 bis 1999 die Erlöse, welche sich aus der Tätigkeit der Gattin ergaben?

Aufstellung der Klienten je Prüfungsjahr mit Angabe der Adresse für die Jahre 1997 bis 1999.

Aufstellung der betrieblichen Fahrten mit detaillierten Angaben, wie Name des Klienten, gefahrene Kilometer etc. für die Jahre 1997 bis 1999.

Bekanntgabe des genauen Datums der Anschaffung des im Jahr 1994 angeschafften PKW.

Aus welchen Geldmitteln wurde der Fahrzeugkauf (PKW BMW) im Jahr 1994 finanziert?

Zum Fragenvorhalt nahm der Bw. wie folgt Stellung:

Beiliegend diverse Rechnungen in denen die Ablagearbeiten meiner Gattin weiterverrechnet sind (J, B, T, F, D, S).

Da jeweils ein Paketpreis, basierend auf mündliche Vereinbarungen verrechnet wurde, ist der auf diese Leistungen entfallende Teil nicht ersichtlich. Dies ändert nichts an der Tatsache, dass diese Leistungen erbracht und auch weiterverrechnet wurden. Weiters ist auch ersichtlich, dass im Jahr 1999 bei nahezu allen Kunden wesentlich mehr pauschaliert abgerechnet wurde. Dies erklärt sich durch einen organisatorisch bedingten Mehraufwand der Buchhaltung und naturgemäß auch der Ablage. Aus diesem Grunde wurde 1999 auch das Gehalt der Gattin von S 2.500,00 monatlich auf S 4.000,00 monatlich angepasst. Ergänzend ist noch festzuhalten, dass für die Kunden (B, T, F) auch die Inventurbewertung durchgeführt wird. Diese wird ebenso pauschal verrechnet.

Eine Kundendatei wird von mir nicht geführt. Eine nachträgliche Anfertigung derselben ist für meine eigenen Zwecke ohne Belang, weiters gehe ich davon aus, dass dies auch in der Berufungssache ohne Belang sein sollte. Falls aber doch, ist hier anzumerken, dass es dann auch Prüfungsauftrag wäre und im Zuge der Betriebsprüfung wesentlich einfacher zu erledigen gewesen wäre. Auch hat die Betriebsprüfung nicht ihre Agenden an mich zu delegieren. Letztendlich ist es aber so, dass aus den unter Punkt a.) beigelegten Rechnungen ohnedies auch die Adressen ersichtlich sind. Eine Kundenaufstellung je Prüfungsjahr wäre in der vorgegebenen Zeit auch nicht machbar.

Wie bereits im Zuge der Betriebsprüfung dargelegt wurde ein Fahrtenbuch nicht geführt, weshalb auch die Möglichkeit einer detaillierten Aufstellung nicht gegeben ist. Hier muss ich mich also darauf beschränken, einen ausgeschiedenen Privatanteil von 20 % glaubhaft zu machen. Die Fahrten zu den Kunden bzw. Behörden (Finanzamt, Krankenkassen, Gemeinden) werden von mir jährlich gleich angesetzt, wobei aber noch zu berücksichtigen wäre, dass es auch Akquisitionsgespräche gab, die am Beginn einer Geschäftsbeziehung zu vermehrten Kundenbesuch führten, andererseits aber auch Besuche die letztendlich zu keinem Ergebnis kamen und somit mit einer Kundenkartei auch nicht erklärbar wären. Gleiches gilt für Besorgungsfahrten und Privatfahrten. Lediglich bei den Fahrten zur Hausbank gibt es insofern Abweichungen als Mitte 1999 begonnen wurde mit Online – Banking zu arbeiten und deshalb die Bankwege reduziert werden konnten. Somit ergibt sich folgendes Bild:

Auflistung der Fahrten durch den Bw.

	1997	1998	1999
Bankwege	3000	3000	1500
Kundenbesuche	1500	1500	1500
Besorgungen	500	500	500

Privatfahrten	500	500	500
---------------	-----	-----	-----

Daraus ergibt sich eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 5.000 km je Prüfungsjahr, der Privatanteil würde lediglich 10 % ausmachen und so ist es auch tatsächlich. Erklärend zu den Bankfahrten ist anzumerken, dass es für mich immer wichtig war über den aktuellen Kontostand informiert zu sein. Die Bankwege errechnen sich wie folgt: Zweifacher Fahrtweg 15 km 5 Tage= 75 km 52 Wochen= 3.900 km. Dieser Betrag wurde abgerundet, da täglicher Besuch nicht stattfand (Feiertage, Krankheit etc). Weiters ist noch anzumerken, dass laut meinen Berechnungen (errechnet aus Gutachten gemäß § 57 a Abs. 4 KFG 1967) sich nur eine Gesamtkilometerleistung von ca. 13.000 km für die Jahre 1997 bis 1999 ergibt. Die oben angeführten Ziffern wären also aliquot zu vermindern.

Laut Typenschein wurde das Fahrzeug am 4. Juni 1994 zum Verkehr zugelassen, somit auch angeschafft.

Zur Abdeckung eines Forderungsausfalles und auch wegen bevorstehender Investitionen wurde ein Kredit bei der X aufgenommen welcher auf das Geschäftskonto eingezahlt wurde (S 300.000,00).

Investitionen 1994

Lt. AVZ Nr. 9 (Adapt)	7.214,00 incl. MwSt
Lt. AVZ Nr. 6 (BGA)	45.965,00 incl. MwSt
Lt. AVZ Nr. 7 (BGA)	44.000,00 incl. MwSt
Lt. AVZ Nr. 1 (PKW)	235.000,00

Von den hiermit errechneten Investitionen per S 332.179,00 sind also ohnedies S 32.179,00 nicht fremdfinanziert und - hätte es keinen Forderungsausfall gegeben, wären weitere S 150.000,00 nicht fremdfinanziert.

Vom Bw. wurden 4 Kfz – Gutachten (vom 28. Oktober 1996, vom 29. Juli 1997, vom 29. Oktober 1998 und vom 8. November 1999) und 5 Rechnungen für Klienten aus dem Kalenderjahr 1997 sowie 2 Rechnungen für Klienten aus dem Kalenderjahr 1999 als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung dem Finanzamt übermittelt.

Von der Betriebsprüfung wurde mit Schreiben vom 15. November 2001 zu den Ausführungen des Bw. in der Berufung bzw. zur Vorhaltsbeantwortung wie folgt Stellung genommen:

Kfz-Kosten:

Es erscheint der Betriebsprüfung nicht glaubwürdig, dass wie es sich aus der Aufstellung laut Vorhaltsbeantwortung vom 6. November 2001 ergibt, für Bankwege so viele Kilometer anfielen (zumindest in den Jahren 1997 und 1998 fielen für die Bankwege mehr gefahrene Kilometer an, als für alle übrigen Fahrten zusammen). Diese Angaben, dass im Verhältnis zu den gesamt gefahrenen Kilometern so viele Kilometer für Bankwege anfallen, sind nach Ansicht der Betriebsprüfung so außergewöhnlich, dass sie um anerkannt zu werden durch detaillierte Aufzeichnungen nachgewiesen werden müssten. Aufzeichnungen über die Fahrten existieren laut Abgabepflichtigen aber nicht.

Bei Annahme von 1.000 km für reine Bankfahrten (bei 1x pro Woche bei 52 Wochen wären es 780 km) pro Jahr in den Jahren 1997 und 1998 und 500 km im Jahr 1999 und unter Berücksichtigung, dass nicht auszuschließen ist, dass Bankfahrten auch im Zusammenhang mit Privatfahrten, Besorgungsfahrten und Kundenbesuchen erledigt wurden, ergeben sich folgende Privatanteile:

Ermittlung der Privatkilometer durch die Betriebsprüfung

gefahrte km vom 28. 10. 96 – 8. 11. 99	13.154
gefahrte km vom 28. 10. 98 – 8. 11. 99	-3.929 (km für 1999)
gefahrte km vom 28. 10. 96 – 28. 10. 98	9.228
davon 1997 gefahren 50%	4.614
davon 1998 gefahren 50%	4.614

Die gefahrenen Kilometer ergeben sich aus vorgelegten Gutachten gemäß § 57 a Abs. 4 KFG 1967.

Aufteilung der Kilometer

	1997	1998	1999
Gesamt gefahrene km	4.614	4.614	3.926
km für Bankwege	-1.000	-1.000	-500
km für Kundenbesuche	-1.500	-1.500	-1.500
km für Besorgungen	-500	-500	-500

Rest km für Privatfahrten	1.614	1.614	1.426
Privatanteil gerundet von %	35	35	36

Von der Betriebsprüfung wurde bisher ein Privatanteil von 30% je Jahr angesetzt.

Die vom Abgabepflichtigen für Kundenbesuche und Besorgungen angesetzten Kilometer können nicht überprüft werden.

Weiters wird auch auf die Tz 19 des Bp – Berichtes verwiesen.

Finanzierungskosten/Privatanteil Zinsen:

Ein bei der X aufgenommenes Darlehen wegen bevorstehender Investitionen in Höhe von S 300.000,00 wurde am 4. Juni 1994 ausbezahlt (laut Vorhaltsbeantwortung vom 6. November 2001 Gutschrift auf das Geschäftskonto).

Das Kfz BMW 520 i wurde laut Vorhaltsbeantwortung (6. November 2001) am 4. Juni 1994 um S 235.000,00 angeschafft.

Da die Auszahlung der Darlehenssumme und die Anschaffung des Kfz zeitnah erfolgten und laut Abgabepflichtigen Finanzierungsbedarf bestand, kann nach Ansicht der Betriebsprüfung davon ausgegangen werden, dass das Darlehen auch zur Finanzierung des Kfz verwendet wurde.

Da der Kaufpreis des Kfz rund 78 % der Darlehenssumme ausmacht, wäre ein Privatanteil (analog zum Privatanteil der Kfz – Kosten) nur von 78 % der Zinsen auszuscheiden. Die Zinsen betrugen ungekürzt (d.h. zu 100%) 1997 S 13.930,00, 1998 S 10.559,00, 1999 S 6.630,00.

Von der Betriebsprüfung wurde bisher ein Privatanteil in Höhe von rund 30 % von den gesamten Zinsen hinzugerechnet.

Siehe dazu auch Tz 19 des Bp – Berichtes.

Personalaufwand Gattin:

Mit dem in der Berufung erwähnten Erkenntnis wollte der Prüfer dem Abgabepflichtigen nur zeigen, dass der VwGH manche Tätigkeiten eines Ehegatten für den anderen Ehegatten als noch im Rahmen der ehelichen Mitwirkungspflicht beurteilt.

Im Gespräch mit dem Abgabepflichtigen schien es dem Prüfer so (oder der Pflichtige stellte sich nur so) als ob diesem solche Entscheidungen fremd wären. Um ihm näher zu bringen, dass nicht jede Tätigkeit des Ehegatten für den anderen Ehegatten zu Ausgaben beim anderen Ehegatten führen, sondern Tätigkeiten auch unter die eheliche Mitwirkungspflicht fallen können, wurde das VwGH – Erkenntnis vorgelegt.

Das vorgelegte Erkenntnis wurde nicht als Begründung für die Nichtanerkennung des Aufwandes für die Gattin angeführt (es wurde mit dem Abgabepflichtigen nicht ausführlich besprochen), vielmehr wurden die im Bp – Bericht angeführte fehlenden Vereinbarungen zwischen dem Abgabepflichtigen und seiner Ehegattin bzw. dass keine Aufzeichnungen über die Tätigkeit der Gattin, über die Häufigkeit der durchgeführten Tätigkeiten, über die geleisteten Stunden und über die Höhe des Stundenlohnes vorhanden sind, als Argument für die Nichtanerkennung angeführt.

Wie sich auch aus der Berufung ergibt, existieren oben erwähnte Vereinbarungen und Aufzeichnungen nicht. Mangels Vorhandensein dieser ist ein Fremdvergleich nicht möglich.

Die Schriftlichkeit von Dienstverträgen ist nicht unbedingt erforderlich, aber doch ein wesentliches Beweismittel.

Anmeldungen bei der Sozialversicherung, Abfuhr von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Sozialversicherungsbeiträgen ist hingegen kein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, zumal gerade bei vorgetäuschten Dienstverhältnissen formale Belange beachtet werden.

Aus den über Vorhalt vorgelegten Honorarnoten ist nicht ersichtlich, dass den Klienten für die Mitarbeit der Gattin etwas in Rechnung gestellt wurde bzw. wie es der Abgabepflichtige (erst in der Berufung) behauptet, dass er seine Gattin als Personal zur Verfügung gestellt hätte. Auch sind keine Einnahmen aus der Mitarbeit der Gattin aus den Honorarnoten ersichtlich und konnte der Abgabepflichtige auch die Höhe dieser Einnahmen nicht nennen.

Weiters wird auf Tz 20 des Bp – Berichtes verwiesen.

Das Finanzamt hat die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Gegenäußerung dem Bw. übermittelt.

Im Antwortschreiben führte der Bw. Folgendes aus:

Kfz – Kosten:

Die Betriebsprüfung übersieht hier, dass es um die Bewertung eines Einzelfalles geht und daher nicht mit gewöhnlichen oder außergewöhnlichen Umständen argumentiert werden

kann. Das prozentuelle Ergebnis des Privatanteils ergibt sich lediglich aus einem Rechentrick der Betriebsprüfung und beweist überhaupt nichts.

Die Bankfahrten waren erforderlich, weil ich in meinen unselbständig tätigen Arbeitsjahren diese Vorgangsweise als normal, richtig und sogar unbedingt erforderlich empfunden habe. Aber selbst dann, wenn man über den Wert der Handlungen diskutieren könnte, würde dies keineswegs bedeuten, dies auch mit der Betriebsprüfung diskutieren zu wollen. Die Betriebsprüfung hat mir meine Handlungen nicht vorzuschreiben, besonders schon deshalb, weil ich als Einzelfirma mit meinem Privatvermögen haftbar bin und aus diesem Grund selbst zu entscheiden habe.

Dem Vorschlag der Betriebsprüfung (Rechentrick) anstelle der Bankfahrten vermehrt Privatfahrten in Anspruch zu nehmen, ist zu erwidern, dass einerseits die Bankfahrten wichtig sind (außergewöhnlich oder nicht) und andererseits mir Privatfahrten überflüssig erscheinen (ebenfalls außergewöhnlich oder nicht).

Finanzierungskosten/Privatanteil Zinsen:

Die Betriebsprüfung übersieht hier – wiederholt - dass hier kein PKW – Ankaufskredit in Anspruch genommen wurde, sondern ein Darlehensbetrag auf das Firmenkonto einbezahlt wurde. Davon wiederum wurden – völlig unstrittig – S 235.000,00 für die Anschaffung des PKW verwendet. Dies aber ändert nichts an der Tatsache, dass ein Forderungsbetrag von ca S 150.000,00 uneinbringlich war und somit für die Kreditaufnahme ursächlich war. Anders ausgedrückt: Kein Forderungsausfall = Kein Kredit bzw. um S 150.000,00 verminderter Kredit, wobei trotzdem immer noch ein Kfz mit Kaufpreis S 235.000,00 angeschafft hätte werden können.

Personalaufwand Gattin:

Die Betriebsprüfung stellt die Thematik einerseits derart dar, als ob überhaupt keine Aufzeichnungen (Vereinbarungen) existieren würden (3. Absatz), andererseits aber wird das Vorhandensein von normalen gesetzlichen Aufzeichnungen nicht bestritten (4. Absatz). Die Betriebsprüfung möchte sogar als Beweis geltend machen, dass das Vorhandensein dieser gesetzlich vorgeschriebenen Unterlagen, ein vorgetäushtes Dienstverhältnis bedeutet.

Letztendlich ist es aber so, dass lediglich notariell beglaubigte Unterlagen nicht vorhanden sind. Dem Gedankengang der Betriebsprüfung folgend, müsste dieser Umstand aber zu meinen Gunsten ausgelegt werden, weil es sich letztendlich auch nur um einen formellen Akt handeln würde und die dann, ich zitiere „kein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines

Dienstverhältnisses wäre, weil eben bei einem vorgetäuschten Dienstverhältnis ohnedies formale Belange beachtet werden.“

Die Betriebsprüfung übersieht, dass es sich bei der Tätigkeit meiner Gattin um eine völlig normale Geschäftstätigkeit im Rahmen meiner Gewerbeberechtigung handelt. Hier zusätzlich notarielle Beglaubigungen vorzuschreiben würde auch bedeuten, dass Gewerbeberechtigungen bzw. Konzessionen keinerlei Wert darstellen würden.

Der Vorhalt (3. Absatz), dass über die Tätigkeit meiner Gattin keinerlei Aufzeichnungen vorhanden sind, trifft nicht zu. Zutreffend ist lediglich, dass die vom Betriebsprüfer gewünschten Aufzeichnungen nicht vorhanden sind. Dies bedeutet aber nicht, dass überhaupt keine Aufzeichnungen vorhanden wären. Im Gegenteil, auf Grund von Journalaufzeichnungen kann der Tätigkeitsumfang ganz exakt festgehalten werden, wie im Folgenden ersichtlich:

Aufstellung von Journalzeilen nach Kalenderjahren

Journalzeilen	1997	1998	1999
Fa. S	1052	889	858
Fa. J	5117	6555	6549
Fa. F	1087	1988	2551
Fa. D	1874	1955	1488
Fa. T	0	1118	3038
Fa. B	1406	2222	3125
Summe	10536	14727	17609
Mein Unternehmen (im Vergleich)	876	827	1022

Dies bedeutet, dass im Vergleich zum eigenen Ablageaufwand in den Jahren 1998 bis 1999 im Verhältnis von 95 % für Fremdkunden zu 5 % Eigenanteil in etwa besteht. Hier ein VwGH – Erkenntnis dahingehend zu erläutern, dass hier eine eheliche Mitwirkungspflicht eventuell in Frage kommen könnte, ist unrichtig. Genauso wie der Vorhalt, dass auch über die Häufigkeit der durchgeführten Tätigkeiten keine Aufzeichnungen vorhanden sind. Grundsätzlich verhält es sich so, dass man die oben angeführten Journalzeilen durchaus mit einer Division durch 12 Monate auf einen monatlichen Arbeitsaufwand bringen kann. Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeitsstunden gibt es nicht, weil diese von meinen Kunden nicht verlangt werden

und darüber hinaus bei Vorhandensein mehr Probleme bereiten würden, als sie lösen könnten. Dem steigenden Arbeitsaufwand wurde insofern Rechnung getragen, als sowohl die monatlichen Kundenrechnungen pauschal angepasst (erhöht) wurden und auch das Gehalt meiner Gattin. Die Höhe des Stundenlohnes ist logischerweise aus der Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse ableitbar und beträgt in etwa S 100,00 je Stunde.

Abschließen zu diesem Thema möchte ich noch festhalten, dass auf Grund der Journalzeilen ein Belegaufwand an Ablagearbeiten ableitbar ist. Weiters sind oben nicht sämtliche Kunden angeführt, sondern lediglich jene, für die diese Arbeitsleistung erbracht wird. Auch daraus ist abzuleiten, dass für einen gewissen Kundenstamm diese Arbeiten durchgeführt werden, für einen anderen Kundenstamm aber eben nicht.

Logischerweise werden diese Arbeiten auch weiter verrechnet, woran auch die bloße Tatsache, dass dies in meinen Rechnungen nicht extra ausgewiesen ist – weil pauschaliert – nichts ändern kann.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Kfz – Kosten:

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Laut dem Anlagenverzeichnis befindet sich seit Juni 1994 ein Auto der Marke BMW 520 i im Betriebsvermögen. Das Auto wurde nach den Angaben des Bw. am 4. Juni 1994 angeschafft. Betriebsgegenstand des Bw. ist laut Betriebsprüfung Datenverarbeitung und Personalbereitstellung. Die berufliche Tätigkeit wird vom Bw. in einem Raum (Büro), welcher sich im Einfamilienhaus des Bw. befindet, ausgeübt. Ein Fahrtenbuch oder andere Aufzeichnungen sind vom Bw. im Prüfungszeitraum unbestritten nicht geführt worden. Für Privatfahrten hat der Bw. von den als Betriebsausgabe gelten gemachten Kfz – Aufwendungen inklusive Afa einen Anteil von ca 20 % ausgeschieden. Von der Betriebsprüfung wurde der Privatanteil um 10 % auf insgesamt 30 % erhöht, um die Unsicherheiten der geringen Privatkilometerleistungen zu minimieren. Als Nachweis der gesamt gefahrenen Kilometer wurden vom Bw. Gutachten gemäß § 57 a Abs. 4 KFG 1967, ausgestellt am 28. Oktober 1996, am 20. Juli 1997, am 29. Oktober 1998 und am 8. November 1999, vorgelegt. Im Zuge des Verfahrens wurde vom Bw. vorgebracht, dass während des Prüfungszeitraumes keine

größeren Urlaubsreisen stattgefunden hätten und der von ihm ausgeschiedene Privatanteil sich lediglich auf kleinere Einkaufsfahrten im Nahbereich beziehe.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Als Beweismittel kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO).

Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

In welchem Ausmaß Aufwendungen für einen Personenkraftwagen abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen und dementsprechend auch, wie groß der Privatanteil an diesen Aufwendungen bzw der Fahrten war, hat der Abgabepflichtige nachzuweisen.

Ein Fahrtenbuch oder andere Aufzeichnungen sind vom Bw. unbestritten nicht geführt worden. Eine exakte Überprüfung des Anteils der betrieblich und der privat gefahrenen Kilometer war daher nicht möglich. Vom Bw. wurde das Ausmaß der Privatfahrten mit 20 % angegeben. Der geringe Ansatz des Privatanteils wurde vom Bw. damit begründet, dass das Büro im Wohnhaus gelegen ist und dadurch Fahrten von der Wohnung zur Betriebsstätte nicht angefallen sind. Außerdem seien auch im Prüfungszeitraum keine größeren Urlaubsfahrten angefallen und der Anteil der privat gefahrenen Kilometer beziehe sich lediglich auf Einkaufsfahrten in der näheren Umgebung. Im Zuge des Verfahrens wurde vom Bw. dargelegt, dass der überwiegende Anteil der betrieblichen Kilometer dadurch entstanden sei, dass Fahrten zur Bank unternommen worden seien. Der Bw. berechnete diese Fahrten mit einem Fahrtweg von 15 km (Hin – und Rückfahrt) 5 Tages die Woche mal 52 Wochen und gelangte so zu jährlich 3.900 km für Bankfahrten. Die Kilometeranzahl wurde auf 3.000 abgerundet, weil nicht täglich die Bankfahrten stattgefunden hätten. Weiters sei auch zu berücksichtigen, dass Fahrten zu Kunden unternommen worden seien und ebenso Fahrten für Besorgungen (Post, Ämter und dgl.). Die Anzahl für diese Fahrten wurden vom Bw. mit 2.000 km angegeben. Beweismittel für diese Fahrten wurden vom Bw. nicht vorgelegt.

Dass vom Bw. sooft Bankfahrten unternommen worden sind, ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein außergewöhnlicher Umstand, der eines Nachweises bedarf. Zu der Häufigkeit der durchgeführten Bankfahrten hat der Bw. vorgebracht, dass es für ihn immer wichtig gewesen sei über den aktuellen Kontostand informiert zu sein und dass er diese Vorgangsweise während seiner nichtselbstständigen tätigen Arbeitsjahren als normal und richtig empfunden habe. Nachweise für die Bankfahrten wie zB Kontoauszüge, Gesprächsnotizen, Überweisungsbelege und dgl., aus welchen die Häufigkeit der Bankfahrten entnommen hätte werden können, sind vom Bw. nicht vorgelegt worden. Auch die vorgelegten Gutachten gemäß § 57 a Abs. 4 KFG 1967 sind als Nachweis für die Anzahl der betrieblich und privat gefahrenen Kilometer kein geeignetes Beweismittel, lässt sich doch aus den Gutachten nur die insgesamt gefahrenen Kilometer für den Prüfungszeitraum feststellen. So lautete der Kilometerstand laut den Gutachten am 28. Oktober 1996 70.707 km, am 20. Juli 1997 73.801 km, am 29. Oktober 1998 79.935 km und am 8. November 1999 83. 861 km. Daraus ergibt sich die Anzahl von 13.154 insgesamt gefahrener Kilometer. Die durchschnittliche jährliche Kilometerleistung während des Prüfungszeitraumes beträgt 4.384 km, die durchschnittliche monatliche Kilometeranzahl beträgt 365 km.

Der Bw. hat unbestritten kein Fahrtenbuch geführt und auch im Zuge des Verfahrens konnten vom Bw. keine Nachweise über das Ausmaß der betrieblichen Nutzung vorgelegt werden. Bei diesem Sachverhalt kann dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es den Privatanteil der Kraftfahrzeugkosten geschätzt hat. Das Finanzamt hat in der Stellungnahme zur Berufung nachvollziehbar dargelegt, wie es zur Höhe des Privatanteils gelangt ist. Wenn das Finanzamt den geschätzten Anteil ein wenig höher angesetzt hat, als der Bw., so liegt dies in der Natur jeder Schätzung, deren Zweck es ist, auch unbekannt gebliebene Größen entsprechend dem Grundsatz gleicher Behandlung aller Abgabepflichtigen mit einzubeziehen. Die Gefahr einer gewissen Überschätzung muss dabei der Abgabepflichtige der den auf die Privatnutzung entfallenden Anteil am Personenkraftwagenaufwand nicht hinreichend nachweisen konnte, in Kauf nehmen (vgl. VwGH vom 16. September 1970, 373/70).

Finanzierungskosten/Privatanteil Zinsen:

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bw. nahm am 4. Juni 1994 bei der YBank ein Darlehen in Höhe von S 300.000,00 auf. Die für dieses Darlehen entstandenen Zinsen wurden vom Bw. zur Gänze als Betriebsausgaben abgesetzt. Nach dem Ermittlungsergebnis der Betriebsprüfung und laut Stellungnahme des Bw. wurde der Kredit auch zur Finanzierung des im Kalenderjahr 1994 angeschafften Autos verwendet.

Rechtliche Würdigung:

Nach dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit steht es dem Steuerpflichtigen frei, seinen Betrieb mit Eigen – oder Fremdkapital auszustatten. Ob ein Finanzierungsaufwand zu Betriebsausgaben führt, entscheidet sich – ungeachtet der betriebswirtschaftlichen Betrachtung – für Zwecke der Einkommensbesteuerung nach der Mittelverwendung. Dienen die Mittel der Finanzierung von Aufwendungen, die der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, liegen Betriebsausgaben vor. Dienen die Mittel der privaten Lebensführung, liegt eine Privatverbindlichkeit vor und die Zinsen sind nicht abzugsfähig (vgl. VwGH vom 30. September 1999, Zl. 99/15/0106 und vom 23. März 2000, Zl. 97/15/0164). Ein enger zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern rechtfertigt den Schluss, dass die Kreditschuld mit der Anschaffung in ursächlichem Zusammenhang steht (vgl. VwGH vom 26. Juni 1984, Zl. 83/14/0204).

Dem Anlagenverzeichnis des Kalenderjahres 1994 ist zu entnehmen, dass der Bw. im März 1994 einen PC mit Drucker erworben hat und im September 1994 einen Heizkessel anschaffte und Elektroarbeiten hat durchführen lassen. Am 4. Juni 1994 wurde das Auto der Marke BMW um S 235.000,00 angeschafft. Das Auto wird vom Bw. auch für Privatfahrten verwendet. Damit sind aber nach den vorstehenden Ausführungen die auf den Privatanteil entfallenden Zinsen den Aufwendungen der Lebensführung zuzuordnen und nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Personalaufwand Gattin:

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Ehegattin ist laut Angaben des Bw. für ihn tätig. Sie erledigt Bank – und Postwege sowie Ablagearbeiten. Eine schriftliche Vereinbarung über die Tätigkeit der Ehegattin ist nicht vorhanden. Auch ist eine schriftliche Vereinbarung, dass die Ehegattin die Leistungen für den Bw. im Rahmen seiner Gewerbeberechtigung (Personalbereitstellung) erbracht hat, nicht vorgelegt worden. Die Auszahlung der Entlohnung erfolgte laut Arbeitsbogen der Betriebsprüfung bar mit monatlich S 2.500,00 (14 mal) für die Kalenderjahre 1997 und 1998. Für das Kalenderjahr 1999 wurde der monatliche Betrag auf S 3.236,00 erhöht. Eine Anmeldung zur Gebietskrankenkasse ist seitens des Bw. für die Bezüge der Ehegattin erfolgt.

Rechtliche Würdigung:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind. Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen

durch eine Art Splitting ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermeiden suchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Ertragsteuerliche Auswirkungen können sich aus den verschiedensten Vertragsbeziehungen ergeben. Eine häufige Form ist die Mitarbeit im Betrieb (familienhaftes Verhältnis, Dienst – bzw. Werkvertrag). Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. Doralt/Renner, EStG, Kommentar, § 2, Tz 158, Tz 158/1, Tz 160).

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Im vorliegenden Berufungsfall konnte vom Bw. weder eine schriftliche Vereinbarung für die von seiner Ehegattin durchzuführenden Arbeiten im Rahmen seines Betriebes, noch eine vertragliche Vereinbarung zu dem Vorbringen, dass die Ehegattin als Personal für die Klienten zur Verfügung gestellt worden sei, vorgelegt werden. Auch lässt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates aus den vorgelegten Rechnungen nicht ableiten, dass die Ehegattin Arbeiten für den jeweiligen Klienten durchgeführt hat. Die übermittelten Rechnungen weisen am Rechnungskopf als Firma den Namen des Bw. aus. Als Leistungsinhalt scheinen immer „Buchhaltung laut Vereinbarung“ oder „Buchhaltung“ sowie ein Betrag auf. Welche Inhalte die Vereinbarung umfasste, konnte nicht beurteilt werden, da der Bw. die Vereinbarung mündlich mit den Klienten abgeschlossen hat. Den Inhalt einer solchen mündlichen Vereinbarung hat der Bw. nicht dargelegt. Ob daher auch Arbeiten von der Ehegattin durchgeführt worden sind, in welchem Umfang allenfalls Leistungen von der

Ehegattin für jeden einzelnen Klienten erbracht worden sind, welcher Zeitaufwand für die Leistungen notwendig war, wie der Pauschalbetrag ermittelt worden ist, lässt sich auf Grund der Form der ausgesellten Rechnungen nicht entnehmen. Es wird von der Berufungsbehörde nicht in Abrede gestellt, dass die Ehegattin des Bw. Arbeiten für ihn verrichtet hat. Das Vorbringen des Bw., dass Ablagearbeiten und andere Bürohilfsarbeiten von der Ehegattin durchgeführt worden sind, ersetzt keineswegs eine ausreichende klare Dokumentation eines Vertragsverhältnisses mit der Ehegattin. Es liegen keine Aufzeichnungen vor, wann die Arbeiten durchzuführen waren, wie eine Abgeltung infolge eines eventuell eintretenden größeren Arbeitsanfalls hätte erfolgen sollen. Die nachträgliche Aufstellung über die Journalzeilen kann eine konkrete Vereinbarung über die von der Ehegattin zu leistenden Arbeiten nicht ersetzen.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates sind im vorliegenden Fall die von der Judikatur geforderten Voraussetzungen zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht gegeben. Wie schon von der Betriebsprüfung im Bericht aufgezeigt wurde, ist ein Fremdvergleich der Vertragsgestaltung nicht möglich, da keine schriftliche Vereinbarung weder für die von der Ehegattin durchzuführenden Arbeiten im Betrieb noch für die Personalbereitstellung vorhanden sind. Dem Finanzamt kann daher zu Recht nicht entgegen getreten werden, wenn es die Aufwendungen für die Personalkosten der Ehegattin nicht als Betriebsausgaben anerkannt hat.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 1. Februar 2010