



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/1756-W/02,
miterledigt RV/2221-W/02,
RV/1375-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stbr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1998 und des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001, Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Einkommensteuervorauszahlungen 2004 nach der am 31. März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 1998 erfolgt so wie in der Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2000. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Einkommensteuer für das Jahr 1998 beträgt € 0,00.

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1998 und 2001 sowie Einkommensteuer 2001 werden als unbegründet abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Einkommensteuer für das Jahr 2002 beträgt € 12.788,17.

Die Berufung betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2004 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berechnung am Ende der Begründung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Einkommensteuervorauszahlungen 2004 betragen € 13.939,11.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

a) Einkommensteuer 1998

Berufungsgegenständlich sind Diäten für Aufenthalte über die ersten 15 Tage hinaus sowie zusätzlich zum Kilometergeld geltend gemachte Ausgaben für Parkscheine.

Der in Niederösterreich ansässige Berufungswerber (Bw.) ist selbständiger EDV-Organisator und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 machte der Bw. ua. eine "Aufwandsabgeltung" von S 141.054,91 als Betriebsausgaben geltend (Akt 1998 Seite 5).

Mit Vorhalt vom 18. Oktober 1999 ersuchte das zuständige Finanzamt (FA) den Bw. um Aufgliederung dieser Position, um Vorlage einer Diätenaufstellung und des Fahrtenbuches sowie Bekanntgabe der im Jahr 1998 privat gefahrenen Kilometer.

Im Schreiben vom 15. November 1999 (Akt 1998 Seite 9) gab der Bw. an, die Diäten und die Kilometer würden sich aus beiliegenden Projektaufzeichnungen ergeben. Insgesamt 920,5 anrechenbare Stunden à S 30,00 und 22.413 km à S 4,90 würden in Summe S 137.438,70 ergeben. Weiters würden die in Wien notwendigen Kurzparkgebühren vergütet. Nach den Angaben des Bw. ergibt sich:

	S
Km-Geld 22.415 km x S 4,90	109.823,70
Diäten 920,5 Stunden x S 30,00	27.615,00
Kurzparkgebühren Wien	3.616,21
"Aufwandsabgeltung" gesamt	<u>141.054,91</u>

Im Einkommensteuerbescheid 1998 vom 9. Dezember 1999 setzte das FA die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 91.687,00 fest:

	S
Einkünfte Gew. lt. Erklärung	44.077,75
30% Privatanteil Km-Geld	32.947,11
40% Privatanteil Diäten	11.046,00
Kurzparkgebühren Wien	3.616,21
Einkünfte Gew. lt. FA	<u>91.687,07</u>

Das FA führte dazu in der schriftlichen Bescheidsbegründung (Akt 1998 Seite 31f) aus, das mit den Kilometergeldern ua. Parkgebühren, Mauten, Autobahnvignette abgegolten seien (unter Hinweis auf LSR 1999, Rz 372, und VwGH 11.8.1994, 94/12/0115), weshalb den rechnerisch

ermittelten Parkgebühren ein Werbungskostenabzug zu versagen war. Eine Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG (decke sich mit § 16 Abs. 1 Z 9) liege vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen vorliege und gleichzeitig kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liege in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsmehraufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen günstigeren Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig seien (unter Hinweis auf VwGH 28.5.1997, 96/13/0132, VwGH 29.5.1996, 93/13/0013, VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwandes setzte eine Reise voraus. Werde am Einsatzort (Gemeinde), in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stünden Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase von 5 bzw. 15 Tagen zu. Der Nachweis der Fahrtkosten mit einem Kfz habe grundsätzlich mittels eines laufend geführten Fahrtenbuches oder durch andere gleichartige Aufzeichnungen zu erfolgen, aus denen der Tag (Datum) der beruflichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und Ende der Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich seien. Da die vom Bw. im Vorhalteverfahren vorgelegten Aufzeichnungen weder den inhaltlichen Vorschriften eines Fahrtenbuches entsprechen noch die Behörde in die Lage versetzen würden, die begehrten Diäten auf ihre Richtigkeit iSd vorstehenden Ausführungen zu überprüfen, seien 40% der als Betriebsausgaben abgezogenen Diäten (S 11.046,00) und 30% der Kilometergelder (S 32.947,11) gemäß § 20 EStG den Kosten der Lebensführung zugeordnet worden.

Dagegen erhob der Bw. mit Schreiben vom 29. Dezember 1999 Berufung (Akt 1998 Seite 36f), begehrte die Anerkennung von Taggeldern und Kilometergeldern "in dem Ausmaß, wie sie auch einem Angestellten zustehen würden" und brachte vor, aus seinen Projektaufzeichnungen gehe exakt hervor, zu welchen Zeiten er bei seinen Kunden, also vor Ort, tätig gewesen sei. Aber es bedürfe vielleicht folgender Ergänzungen:

- a) Alle Fahrten seien von der Wohn- und Betriebsadresse des Bw. aus angetreten
- b) ebenso dort beendet worden.
- c) Die Projektaufzeichnungen würden keine Fahrzeit enthalten: Alle Fahrten hätten somit eine Stunde früher als angegeben begonnen und eine Stunde später geendet (das sei zugegebenermaßen eine Pauschalierung, aber eher zu Ungunsten des Bw.).

d) Bei einer Fahrzeit von 2 Stunden hin und retour sei es einigermaßen schwierig, nicht auf 3 Stunden zu kommen.

e) Der Bw. verfüge über keine Aufzeichnungen zu seiner privaten Pkw-Nutzung, sei dazu aber auch nicht verpflichtet. Hätte er ein eigenes Firmen-Kfz für dienstliche Fahrten und ein eigenes für Privatfahrten, müsste er über seine Privatfahrten ja auch keine Aufzeichnungen führen.

f) Die private Nutzung des Bw. von ca. 16.000 km zu 22.000 km beruflich könne doch auch nicht völlig unplausibel sein.

g) Die Adressen von seinen 3 Hauptkunden (nach denen der Sachbearbeiter des FAes doch hätte nachfragen müssen) lauten:

M: 1010 Wien, Seilerstätte

V: 1120 Wien, Steinackergasse

R: 1210 Wien, Koloniestraße

Zu guter Letzt könne der Bw. noch die Parkscheine vorlegen, die er brav gesammelt habe, und die zumindest belegen könnten, dass er zu gewissen Zeiten in einer kurzparkzonenpflichtigen Gegend gewesen sei. Da der Bw. jede einzelne Fahrt nachweisen könne, verlange er also, dass die entsprechenden Diäten und Kilometergelder zu 100% anerkannt werden.

Einer von einem Erhebungsorgan des FAes mit dem Bw. aufgenommenen Niederschrift vom 14. März 2000 (Akt 1998 Seite 43f) ist zu entnehmen: Bei der Durchsicht des Fahrtenbuches sei ersichtlich, dass sich der Kundenkreis ausschließlich (99%) in Wien befinde. Es sei Tatsache, dass immer wieder an dieselben Plätze gefahren und dort gearbeitet werde. Die Autos seien im Jahr 1999 ebenfalls überwiegend beruflich genützt worden. Der aktuelle Kilometerstand betrage beim Passat 176.505 km und beim Opel 177.426 km.

In einem Schreiben an das FA vom 14. März 2000 (Akt 1998 Seite 44) gab der Bw. an, dass er in einer mehrseitigen Beilage (Seite 45-57) die Projektangaben um die Nummer des Wiener Bezirks ergänzt habe. Da die vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten vollinhaltlich dem § 16 Abs. 1 lit. 9 entsprechen würden, erwarte der Bw. nach wie vor die 100%ige Anerkennung. Zur Erinnerung werde auf den Gesetzestext verwiesen. Auch die dem Bw. freundlicherweise zugefaxten Lohnsteuerrichtlinien 1999 würden die Veranlagung des Jahres 1998 ausdrücklich die günstigere gesetzliche Regelung vorsehen. Die eigenartige Regelung mit den 15 Tagen betrachte der Bw. somit als hinfällig.

In der Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2000 (Akt 1998 Seite 91f) gab das FA der Berufung teilweise statt und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 59.964,00 an. Dabei anerkannte das FA die gesamten vom Bw. beantragten Kilometergelder S 109.823,70, von den Diäten jedoch nur jene für die ersten 15 Tage am jeweiligen Ort (S 15.345,00 anstatt

laut Erklärung S 27.615,00) und wies die ebenfalls geltend gemachten Parkscheine in Wien S 3.616,21 zur Gänze ab.

	lt. Bw. S	lt. FA S		S
Km-Geld	109.823,70	109.823,70	Einkünfte Gew. lt. Erklärung	44.077,75
Diäten	27.615,00	15.345,00		141.054,91
Kurzparkgebühren Wien	3.616,21	0,00		-125.168,70
	<u>141.054,91</u>	<u>125.168,70</u>	Einkünfte Gew. lt. FA	<u>59.963,96</u>

In der schriftlichen Begründung (Akt 1998 Seite 71f) führte das FA aus, dass im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 1998 das FA von der Erklärung abgewichen sei und ua. die beantragten Diäten um S 11.056,00 und die Kilometergelder um S 32.947,11 gekürzt habe. In der Begründung zum angefochtenen Bescheid habe das FA auf die vorgelegten mangelhaften Aufzeichnungen und die daraus resultierende Schätzungsberechtigung verwiesen. Nach Wiederholung eines Teils der Begründung des angefochtenen Bescheides ergänzte das FA: Werde am Einsatzort einweiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, so stünden Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase von 15 Tagen zu. Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit sei anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehenden oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke. Für Reisen von Orten außerhalb Wiens nach Wien gelte als Einsatzort der jeweilige Gemeindebezirk. Im gegenständlichen Fall sei von einem längeren Zeitraum in den Wiener Bezirken 1, 12 und 21 auszugehen, da der Bw. in diesen Bezirken wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig gewesen sei und dabei die Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschritten habe. Für die weiteren über 15 Tagen hinausgehenden Arbeitstage in diesen Bezirken stünde entsprechend der Rechtsprechung des VwGH keine Diäten zu. Pauschalsätze würden nicht dazu dienen, Werbungskosten auch dort anzuerkennen, wo nach dem äußeren Anschein Verpflegungsmehraufwendungen gar nicht anfallen würden, da dem Bw. in diesen Bezirken die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein müssten. Der Einwand des Bw. auf LStR 1999 in seiner Eingabe vom 14. März 2000 gehe ins Leere, weil laut Erlass des BMF vom 1.3.1993, 070314/1-IV/7/93 die in den LSt-Richtlinien 1992 getroffene vereinfachte Regelung auf Grund der Rechtsprechung des VwGH zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG diese letztmalig auf Veranlagungszeiträume anzuwenden seien, die vor dem 1.1.1997 enden würden. Abweichend von der Erstveranlagung würden nunmehr die in den Vorjahren entstandenen Verluste von Amts wegen berücksichtigt, da diesen Verlusten positive Einkünfte gegenüber stünden. Unterbleibe nämlich ein Verlustabzug, obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestehe, dann dürfe in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug, unter Hinweis auf E 20.9.1977, 931/77, ESt, Doralt, § 18 EStG, Tz 310 und 313). Die beantragten Kilometergelder seien gewährt worden. Die als Werbungskosten berücksichtigten Tagesgelder seien in den Projektaufzeichnungen gelb markiert worden.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 5. Juni 2000 (Akt 1998 Seite 79ff), in dem der Bw. unter Hinweis auf seine Berufung vorbrachte, die geltend gemachten Werbungskosten würden vollinhaltlich dem § 16 Abs. 1 lit. 9 entsprechen und er erwarte sich nach wie vor die 100%ige Anerkennung. Der Bw. bestreite die Anwendung der ihm freundlicherweise zugefaxten Lohnsteuerrichtlinien 1999, die eigenartige Regelung mit den 15 Tagen betrachte der Bw. somit als hinfällig.

b) Umsatzsteuer 1998

Berufungsgegenständlich sind Vorsteuern S 8.000,00 für ein häusliches Arbeitszimmer:

Der vom Bw. unterfertigten Niederschrift vom 14. März 2000 (Akt 1998 Seite 43f) ist zu entnehmen: Der Bw. sei gewerblicher EDV-Berater. Die Tätigkeit bestehe in der Netzwerkbetreuung, bei der die EDV-Anlage bei der betreffenden Firma installiert werde, und Systemintegration, bei der Software-Komponenten installiert und ein Datenaustausch zwischen verschiedenen Systemen erfolge. Im Arbeitszimmer erfolge die Programmierung und Fernwartung. Aus dem Fahrtenbuch sei ersichtlich, dass keine laufenden Fahrten zu den Kunden durchgeführt würden. Die Geltendmachung des Arbeitszimmers sei begründet. Dieses weise eine Größe von 45 m² auf und es hätten keine privaten Gegenstände im Raum vorgefunden werden können. Das Arbeitszimmer befinde sich im Dachgeschoss. Es sei Vorsteuer vom beruflich genutzten Raum berechnet worden. Der Bruttowert des Hauses sei S 2,4 Mio., woraus sich Vorsteuer von S 400.000,00 und davon 20% für das Arbeitszimmer, das seien S 80.000,00 verteilt auf 10 Jahre je S 8.000,00 errechne.

Im Ersuchen um Ergänzung vom 10. Mai 2000 (Akt 1998 Seite 85f) teilte das Fa dem Bw. mit, dass dieser im Zuge der Erhebungen der Prüfungsabteilung in der oa. Niederschrift vom 14. März 2000 mitgeteilt habe, dass er anlässlich der anteiligen Einlage seines Hauses aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eine positive Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs.10 UStG 1994 in Höhe von jährlich S 8.000,00 vorgenommen habe. Nach § 12 UStG, Ruppe – Tz 27, seien Vorsteuern nur abziehbar, wenn sie eine von einem anderen Unternehmer erbrachte Leistung betreffen würden. Für Einlagen aus der nichtunternehmerischen Sphäre stünde der Vorsteuerabzug nicht nachträglich zu. Eine vom Bw. mit FAX vom 14. März 2000 übermittelte Bestimmung aus einer Zeitschrift Finanz- und Steuerfragen (Akt 1988 Seite 61) sei nie beschlossen worden, weshalb der Bw. höflichst ersucht werde, dem FA mitzuteilen, in welchem Jahr eine Vorsteuerberichtigung aus diesem Titel vorgenommen worden sei.

Im Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 11. Mai 2000 (Akt 1998 Seite 77f) wich das FA von der Erklärung ab und setzte die Vorsteuern mit einem um S 8.000,00 niedrigeren Betrag an (Gesamtbetrag der Vorsteuern laut Bescheid S 29.964,00, laut Erklärung S 37.964,00). Zur Begründung führte das FA aus, im Zuge der Erhebungen der Prüfungsabteilung zur Berufungserledigung Einkommensteuer 1998 habe der Bw. dem FA in der Niederschrift vom

14. März 2000 bekannt gegeben, dass er eine positive Vorsteuerberichtigung in Höhe von S 8.000,00 vorgenommen habe (Einlage des Arbeitszimmers aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen). Die gesetzliche Berechtigung hiezu habe der Bw. einer Zeitschrift "Finanz- und Steuerfragen vom 19.1.1999" entnommen, wonach im Jahre 1996 rückwirkend mit 1.1.1995 Vorsteuer bei Einbringung von Gegenständen anteilig möglich wäre. Dieses Gesetz sei allerdings nie beschlossen worden, weshalb eine positive Vorsteuerkorrektur iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht möglich sei.

Dagegen erhob der Bw. mit Schreiben vom 5. Juni 2000 Berufung (Akt 1998 Seite 79f) und brachte vor, ein Vergleich des Textes der Niederschrift vom 14. März 2000 mit dem Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 11. Mai 2000 und dem Ergänzungsersuchen des FAes vom 10. Mai 2000 zeige, dass es sich um eine sachlich falsche Darstellung durch das FA handle. Er habe das Haus nicht aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt, sondern immer ein gemischt genutztes Haus geplant und er habe selbstverständlich die Vorsteuern von anderen Unternehmern in Rechnung gestellt bekommen. Dies könne der Bw. mit folgenden Tatsachen belegen:

- Der Bw. habe 1989 sein Gewerbe angemeldet (unter Hinweis auf einen beiliegenden Gewerbeschein).
- Das Fertigteilhaus ohne Innenausbau sei 1992 errichtet worden.
- Die teilweise Nutzung als Gewerbebetrieb sei immer vorgesehen gewesen (unter Hinweis auf einen Einreichplan mit Arbeitszimmer).
- Die Verlegung des Gewerbebetriebes sei im August 1993 erfolgt (laut Gewerbeschein), der Innenausbau dauere noch an.
- Die Vorsteuer sei wegen der nicht abgeschlossenen Baustelle nicht sofort geltend gemacht worden.
- Der gewerblich genutzte Raum und die nötige Infrastruktur sei im Zuge des Innenausbaus nicht wie im Einreichplan vorgesehen im Erdgeschoss sondern im Obergeschoss und damit mit anderer Fläche realisiert worden.
- Der Bw. habe ab 1995 iSd § 12 Abs. 10 UStG jährlich 1/10 von 20%, das sei der Anteil der tatsächlichen Nutzung von insgesamt S 400.000,00 Vorsteuer geltend gemacht.

Es werde daher beantragt, dass der betrieblich veranlasste Anteil an der Vorsteuer von insgesamt S 80.000,00 anerkannt werde.

Mit Antwortschreiben ebenfalls vom 5. Juni 2000 auf das oa. Ergänzungsersuchen des FAes vom 10. Mai 2000 (Akt 1998 Seite 88) teilte der Bw. dem FA weiters mit, die Wiedergabe des Inhaltes der Niederschrift durch das FA sei nicht korrekt und die Leistungen seien selbstverständlich von anderen Unternehmen erbracht worden. Es sei immer eine gemischte Nutzung

geplant gewesen und als Unternehmer stünde dem Bw. der anteilige Vorsteuerabzug laut Berufung zu. Er habe ab dem Jahr 1995 eine Vorsteuerberichtigung aus diesem Titel vorgenommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2000 wies das FA die Berufung ab und führte in der schriftlichen Begründung (Akt 1998 Seite 93f) nach Wiederholungen aus dem bisherigen Verfahren aus, dass der Vorsteuerabzug nicht von Amts wegen vornehmbar sei, sondern nur auf Antrag gewährt werde. Es liege beim Unternehmer, ob er das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen möchte (unter Hinweis auf VwGH 23.1.1989, 88/15/0010). Ob die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt seien, sei abgesehen vom Vorliegen einer Rechnung für den Zeitpunkt zu beurteilen, in dem die fragliche Leistung erbracht werde, nicht für den, in dem die Rechnung einlange (unter Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 90/15/0017). Selbst dann, wenn man den Ausführungen des Bw. folge, stehe der Vorsteuerabzug nicht zu und dies aus folgenden Gründen: Der Vorsteuerabzug stehe grundsätzlich erst zu, wenn die Leistung ausgeführt worden sei und der Unternehmer über die Leistung eine Rechnung iSd § 11 UStG erhalten habe. Der Vorsteuerabzug könne somit frühestens in dem Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem beide Voraussetzungen erfüllt seien. Der Zeitpunkt, bis zu dem die Vorsteuer geltend gemacht werden müsse, ergebe sich nicht aus § 12 UStG. Nach § 20 Abs. 2 seien die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge bei der Berechnung der Steuer für den Veranlagungszeitraum abzuziehen. Die Vorschrift beinhalte auch die Verpflichtung, Vorsteuerbeträge, für die die Voraussetzungen in einem Veranlagungszeitraum erfüllt seien, für diesen Zeitraum geltend zu machen. Praktisch bestehe ein Wahlrecht, Vorsteuerbeträge, für die die Voraussetzungen des Abzuges in einem bestimmten Voranmeldungszeitraum erfüllt seien, in diesem Voranmeldungszeitraum oder erst in der Steuererklärung für den betreffenden Voranmeldungszeitraum geltend zu machen. Einer Geltendmachung in einem späteren Veranlagungszeitraum stehe § 20 Abs. 2 UStG entgegen. Eine Aufteilung der abziehbaren Vorsteuerbeträge auf zehn Jahre sei somit im gegenständlichen Fall nicht möglich, der Berufung sei ein Erfolg zu versagen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte der Bw. mit Schreiben vom 5. Jänner 2001 (Akt 1998 Seite 98ff) den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz in dem er sein Vorbringen aus der Berufung wörtlich wiederholte und ergänzte, die Zitierung des § 12 UStG in der Berufungsvorentscheidung sei falsch und verwies seinerseits auf den Gesetzestext von § 12 Abs. 10 letzter Satz und Abs. 11 letzter Satz. Die Formulierung des § 12 Abs. 10 "restlicher Berichtigungszeitraum, spätestens mit der Veräußerung" sei derart eindeutig, dass die allgemeine Referenz im § 20 diese explizite Formulierung im § 12 nicht aufheben könne. Der Bw. verlange also weiterhin, dass iSd § 12 Abs. 10 UStG der betrieblich veranlasste Anteil an der Vorsteuer anerkannt werde.

c) Umsatzsteuer 2001, Einkommensteuer 2001 und 2002 und
Einkommensteuervorauszahlungen 2004

Im Betriebsprüfungsbericht vom 16. September 2003 betreffend den Zeitraum 1995 bis 2001 (Akt Dauerbelege Seite 26ff) wurden ua. folgende berufungsgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz 17 Vorsteuerkorrektur iZm dem Arbeitszimmer 1995 bis 2001:

In den Jahren 1992 bis 1994 sei ein Einfamilienhaus errichtet und für die gewerbliche Tätigkeit ein Arbeitszimmer eingerichtet worden. Von den geschätzten Errichtungskosten in Höhe von netto S 2 Mio. seien anteilig 20% für das Arbeitszimmer in Anspruch genommen worden (20% von S 400.000,00 seien Vorsteuern S 80.000,00). Ab 1995 seien jeweils 1/10, also S 8.000,00 geltend gemacht worden. Auf Grund der Bestimmung des § 12 UStG knüpfe der Vorsteuerabzug an gewisse Mindestformalerfordernisse, nämlich entsprechende Rechnung, keine Schätzung, und an eine Geltendmachung im jeweiligen Veranlagungszeitraum an. Eine Zehntelung, wie vom Bw. vorgenommen, könne auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen nicht vorgenommen werden. In den Jahren 1995 bis 1997 und 1999 bis 2001 sei daher die Vorsteuer um S 8.000,00 zu reduzieren, für das Jahr 1998 sei dies bereits mit Berufungsvorentscheidung geschehen.

Tz 18 Vorsteuerkorrektur iZm der Anschaffung eines Wintergartens 2001:

Im Jahr 2001 seien laut Anlageverzeichnis ein Bürozubau durchgeführt und Anschaffungskosten in Höhe von S 610.456,13 aktiviert worden. Von diesen Errichtungskosten seien neben der Afa auch Vorsteuern in Abzug gebracht worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei bei der Betriebsbesichtigung festgestellt worden, dass es sich bei diesem Bürozubau um die Errichtung eines Wintergartens mit integriertem Kachelofen im Einfamilienhaus des Bw. handle. Nach den Bestimmungen des § 20 EStG würden im Wohnungsverband gelegene Räumlichkeiten nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fallen, wenn diese auf Grund ihrer funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Privatsphäre zuzuordnen seien. Die im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer seien daher vom Abzugsverbot des § 20 EStG betroffen und daher im Jahr 2001 Vorsteuern für S 122.091,20 und Afa S 61.045,00 nicht anzuerkennen.

Tz 31 Kürzung der Betriebsausgabe Gehälter 2001:

Im Jahr 2001 seien aus dem Titel Gehälter S 162.000,00 als Betriebsausgabe in Abzug gebracht worden. Bei der Überprüfung dieses Abzugspostens sei festgestellt worden, dass dieser Aufwand die im Unternehmen mittätige Ehefrau des Bw. betreffe. Familienhaften Verträgen im Bereich des Steuerrechtes kämen nur dann Bedeutung zu, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,

- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH seien für die steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses schriftliche Vereinbarungen von Nöten. Ein Dienstvertrag sei vom Bw. nicht vorgelegt worden. Auch andere Sachverhaltselemente, wie Lohnkonto oder Urlaubskartei seien vom Bw. nicht geführt worden. Bei der Lohnsteuerstelle sei bis dato kein Antrag auf Vergabe eines Arbeitgebersignals gestellt und auch keine Lohnsteuer abgeführt worden, obwohl der Lohnaufwand laut Einnahmen-Ausgabenrechnung S 162.000,00 betrage. Im Rahmen der Schlussbesprechung sei die Gattin des Bw. hinsichtlich ihres Aufgabenbereiches befragt worden. Dabei sei erklärt worden, dass überwiegend Telefondienst versehen werde und Termine evident gehalten würden. Schriftverkehr oder sonstige Büroarbeiten, die von der Ehefrau angeblich erbracht worden seien, hätten nicht vorgewiesen werden können. Diese Form der Dienstverrichtung stelle nach Ansicht des FAes die klassische eheliche Mitwirkungspflicht, wie sie in § 90 ABGB definiert sei, dar. Ergänzend sei noch anzumerken, dass die Ehefrau einen 5-Personenhaushalt führe und darüber hinaus als diplomierte Landschaftsplanerin selbständig tätig sei. Da dieser Dienstvertrag nur mündlich ohne vertragliche Arbeitsleistung abgeschlossen worden sei, sei anzunehmen, dass diese Gestaltungsform nur aus sozialversicherungstechnischen Gründen gewählt worden sei. Da der Begriff der Betriebsausgabe eine betriebliche Veranlassung voraussetze, sei der Lohnaufwand auf Grund der eben dargestellten Umstände zu kürzen (2001: S 162.000,00).

- angefochtene Bescheide:

Das FA folgte diesen und anderen nicht berufungsgegenständlichen Feststellungen und erließ ua. die später mit Berufung angefochtenen Bescheide vom 8. Jänner 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 und vom 27. April 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 sowie den Vorauszahlungsbescheid für Einkommensteuer 2004 und Folgejahre, wobei die Festsetzung der Vorauszahlungen auf Grund der Veranlagung des Jahres 2002 erfolgte (Akt 2004 Seite 1).

Nach mehrmaligen Fristerstreckungsersuchen erhob der Bw. mit Schreiben vom 30. April 2004 (Akt 2002 Seite 27ff) Berufung gegen die oa. Bescheide und brachte vor, in der zwischen 12/2001 bis 11/2002 stattgefundenen Betriebsprüfung sei ein im Wohnhaus des Bw. entstehender Innenausbau als Wintergarten erkannt und deshalb als steuerlich irrelevant betrachtet worden. Hierbei handle es sich um Anschaffungskosten von € 44.364,00, deren Vorsteuern von € 8.873,00 unter Tz 18 des Betriebsprüfungsberichtes und deren Abschreibungen von € 4.436,00 unter Tz 28 versagt worden seien. Schließlich sei das Dienstverhältnis der Ehegattin des Bw. nicht als solches akzeptiert worden. Da als Begründung für die jüngst

eingelangten Bescheide 2002 ebenfalls ausschließlich die Ergebnisse der Betriebsprüfung dienten, würden sich die Ausführungen des Bw. auch auf diese beziehen.

1. Arbeitsraum: Dieser als Wintergarten bezeichnete Gebäudeteil bestehe aus einer dem Hauptgebäude vorgelagerten Holz/Glaskonstruktion im Zustand eines Rohbaus, deren Ausbau nun seit 2001 in Angriff genommen worden sei und bis dato 2/2004 andauere. Die durchaus anhaltende Bautätigkeit sei ganz wesentlich auf den hohen Grad an Eigenleistung des Bw. und seiner Ehefrau zurückzuführen, die den Fortgang der Arbeiten auf die Wochenenden beschränken würden. Dies stelle allerdings keine Besonderheit im Zusammenhang mit dem konkreten Raum dar, sondern sei Gegenstand der Gesamtvereinbarung über die Lieferung des Fertigteilhauses selbst gewesen, welches erst nach und nach durch Eigenleistungen seiner Erwerber fertig gestellt werde. Demgemäß erfahre der Bezug habende Arbeitsraum keine Sonderbehandlung, sondern werde im Rahmen des Gesamtvorhabens seiner Bestimmung zugeführt. Dass zwischenzeitlich ein anderer Raum als Ausweichquartier für die betriebliche Aktivitäten des Bw. dienen müsse, ergebe sich aus der Natur der Sache. Die besondere Eignung gerade dieses Raumes als Zentrum der betrieblichen Aktivitäten und damit der Grund, warum er von allem Anfang an als Arbeitsraum vorgesehen gewesen sei, ergebe sich, ohne dass es dieser besonderen Begründung für steuerliche Zwecke bedürfe, ganz einfach aus seiner exponierten Lage, die ein Betreten von außen ohne Durchqueren der privaten Räumlichkeiten ermögliche. In Würdigung des tatsächlichen und jederzeit wieder prüfbaren Sachverhaltes ergebe sich die steuerliche Relevanz des Arbeitsraumes ohne weiteres, da der Bezug habende Raum unzweifelhaft den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. iSd § 20 Abs. 2 lit. d darstelle bzw. darstellen werde. Dem könne auch nicht die im Prüfbericht so gewählte Bezeichnung Wintergarten entgegenstehen, selbst wenn sie offenbar eingewisses Flair von Luxus erzeugen wolle, da im gegenständlichen Raum noch nie Pflanzen gezogen worden seien und auch in Zukunft nicht über das übliche Maß von Büropflanzen hinaus gehalten würden. Ebenso sei der mehrfache Hinweis auf den installierten Kachelofen nicht zielführend, da auch dieser nicht Ausfluss gehobener Lebensart, sondern zusammen mit dem im Wohnraum installierten größeren Gegenstück schlicht die primäre Heizmöglichkeit im Haus sei. Auch wenn die Wahl der Heizung nicht unter die Angemessenheitsprüfung des § 20 Abs. 1 lit. b falle und daher wohl im Belieben des Steuerpflichtigen stehe, möge doch der Hinweis auf die mit dieser Art von Ofen verbundene Effizienz erlaubt sein. Dass gerade der Kachelofen über Jahrhunderte das vorrangige Heizmittel im bürgerlichen Ambiente gewesen und auch noch immer sei, spreche auch nicht unbedingt für verpönten Luxus. Dass es hingegen, wie im Prüfbericht Tz 18 irreführend zitiert Räumlichkeiten gebe, die von vornherein der Privatsphäre zuzuordnen seien, stehe weder in den Einkommensteuer- noch Lohnsteuerrichtlinien und schon gar nicht im Gesetz. Im Gegenteil dürfe eine typisierende Betrachtungsweise nicht dazu führen, dass Wirtschaftsgüter ohne Ermitt-

lungsverfahren als Privatvermögen behandelt würden (unter Hinweis auf VwGH 17.9.1990, 90/14/0087, EStR Rz 4709).

2. Dienstverhältnis: Unter Tz 31 des Betriebsprüfungsberichtes werde das seit 2000 bestehende Dienstverhältnis der Ehefrau des Bw. nur in 2001 plötzlich nicht mehr anerkannt und dazu ausgeführt, dass

- a) kein schriftlicher Dienstvertrag vorliege,
- b) die Tätigkeit der Ehefrau bezweifelt werde (5-Personenhaushalt) und
- c) die soeben bezweifelte Tätigkeit im Rahmen des § 90 ABGB erfolgt sei.

Dazu nun in dieser Reihenfolge:

Zu a) Seit mehr als zwanzig Jahren stehe fest, dass die Schriftlichkeit für sich genommen kein Kriterium der steuerlichen Relevanz darstelle (VwGH 11.11.1980, 1175/80).

Zu b) Abgesehen davon, dass die angebotenen Beweise (Dokumentationen, Handbücher) nicht durchgeführt worden seien, könne der angetroffene Sachverhalt nicht mit einer weiteren unerschwerlichen Bemerkung auf die Familiengröße abgetan werden, da dies zum einen eine sicher nicht unbedeutende Anzahl von anerkannt berufstätigen Müttern ausschliesse und zum anderen den Umstand ignoriere, dass gerade die Nähe zum Haushaltsgeschehen die Verrichtung begünstige und nicht behindere. Das gleichsam noch nachgeworfene Argument von der Tätigkeit der Ehefrau des Bw. als Landschaftsökologin komme indes bereits einer Verhöhnung nahe, da der Betriebsprüfung unfehlbar bekannt gewesen sei, dass gerade diese Betätigung im Prüfungszeitraum keine angemessene Auslastung ermögliche.

Zu c) Immerhin gehe die Betriebsprüfung in Widerspruch zu ihrem letzten Punkt dann offenbar doch wieder von einer Tätigkeit der Ehefrau für das Unternehmen des Bw. aus. Wenn sie diese aber unter die familiäre Mitwirkung iSd ABGB zu subsumieren trachte, verkenne sie wohl die betreffende Gesetzesstelle als auch die einschlägige Judikatur. § 90 spreche von einer gegenseitigen Unterstützungspflicht der Ehegatten, nicht von deren Unentgeltlichkeit. Die Judikatur lehne ein Dienstverhältnis des Ehepartners dann ab, wenn es sich um Tätigkeiten wie zB Bau und Errichtung von Ordinationsräumlichkeiten handle, die auch sonst in der Privatsphäre anfallen würden (unter Hinweis auf VwGH 30.1.1990, 89/14/0162).

Dennoch könne von all dem, wie bereits im Zuge der Betriebsprüfung geltend gemacht, keine Rede sein. Die Tätigkeit der Ehefrau bestehe und habe bestanden in der Ausfertigung und Redaktion der Programmdokumentationen und beigegebenen Handbücher, was jedem mit der Sachlage Vertrauten als durchaus umfangreiche und auch nicht anspruchslose Tätigkeit jeder Softwareentwicklung bekannt sei. Dass darüber hinaus Telefondienst während der Abwesenheit des Bw., Beschaffung von Vorprodukten, sowie die gelegentliche Aus-/Nachlieferung von Datenträgern und eben der Dokumentationen anfallen würden, ergebe sich fast von

selbst. Entscheidend dabei aber sei, dass der unmittelbare betriebliche Bedarf des Bw. in einer geeigneten Vertretung während seiner umfänglichen Abwesenheit bestehe. Es dürfte einleuchten, dass jemand der große Teile seiner beruflichen Tätigkeit außer Haus leisten müsse, dringend einer Kraft bedürfe, die im Unternehmen Bereitschaft leiste und vor allem systemerhaltend wirke. Das könne nun die eigene Ehefrau sein, was besser sei, oder eine familienfremde Angestellte. Jedenfalls würden sich die Marktchancen deutlich verschlechtern, wenn im Außenverkehr keine geeignete Infrastruktur, in steuerdeutsch: "eingerichteter Geschäftsbereich" vorgewiesen werden könne, da jeder Kunde um seine Sicherheit, Gewährleistung, Wartung, Support fürchte und dies im EDV-Bereich eine wesentliche Grundlage der Kaufentscheidung/Auftragserteilung darstelle. Wie auch immer, das Abgabenrecht und insbesondere die Rechtsprechung dazu sei gerade im Bereich des Fremdvergleiches wie wohl kaum sonstwo entwickelt. Die entsprechenden Grundsätze für Verträge unter nahen Angehörigen seien auch in der Literatur beschrieben (Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 47, Betriebsausgaben ABC, Dienstverhältnisse zwischen Ehegatten, mit wörtlicher Zitierung). Nach außen zum Ausdruck gekommen sei die Tätigkeit der Ehefrau gegenüber jedermann, der Geschäftskontakte zum Bw. unterhalte, ganz einfach dadurch, da sie ja die Anlaufstelle für alle Kontakte ihres Gatten sei und auch die Arbeit an den Handbüchern oftmalige Rücksprachen beim Kunden erfordern würden. Der eindeutige Zweck bestehe unabhängig von der tatsächlichen Befassung in der Aufrechterhaltung der Präsenz während der Abwesenheit des Bw. und die für den Fremdvergleich entscheidenden Frage, ob der Vertrag auch unter Dritten geschlossen worden wäre, laute jedenfalls eindeutig ja, weil der Bw. ja nicht gleichzeitig am Markt und nicht am Markt sein könne. Schließlich noch sei ein Gehalt von S 20.000,00 pro Monat durchaus im Rahmen dessen, was unter Dritten für vergleichbare Tätigkeiten bezahlt werde.

Das FA wies folgende Berufung mit Berufungsvorentscheidungen vom 7. Juli 2004 ab.

Betreffend Umsatzsteuer 2001 begründete das FA die Abweisung damit (Akt 2001 Seite 28), dass zu den Ausführungen im Berufungsschreiben, dass der Innenausbau im Zuge der Prüfung als Wintergarten erkannt worden sei, darauf hingewiesen werden dürfe, dass bereits werkseitig dieser Zubau als Wintergarten fakturiert worden sei. Abgesehen davon, dass dieser Wintergarten im Wohnungsverband liege, dürfe auch auf die Ausführungen im Berufungsschreiben hingewiesen werden, wo erklärt werde, dass der Bw. große Teile seiner beruflichen Tätigkeit außer Haus leisten müsse. Auf Grund dieser umfänglichen Abwesenheit des Bw. sei die Betriebsnotwendigkeit des Arbeitszimmers zu verneinen. Ein Vorsteuerabzug sei daher gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 nicht zulässig.

Betreffend Einkommensteuer 2001 begründete das FA die Abweisung damit (Akt 2001 Seite 29), dass wie im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, vom Bw. kein Beweis hinsichtlich der Dienstverrichtung der Gattin, zB Telefonlisten, Schriftverkehr, Zeitaufzeichnungen,

Urlaubskartei, hätte beigebracht werden können. Diese Beweise, die bereits im Rahmen der Schlussbesprechung urgiert worden seien, hätten nun auch im Berufungsverfahren nicht vorgelegt werden können. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass ab 07/2003 das Dienstverhältnis wieder aufgelöst und die Gattin beim AMS abgemeldet worden sei. Arbeitslosengeld und Notstandshilfe seien zur Auszahlung gelangt. Betreffend Wintergarten wiederholte das FA seine Begründung aus der Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2001.

Das FA änderte mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2004 den Einkommensteuerbescheid 2002 dahingehend ab, dass die Gehälter an die Ehegattin anstatt der auf Grund eines Schreibfehlers (Akt 2002 Seite 1) mit nur € 15.586,80 richtig mit dem vollen Betrag € 17.586,80 ausschied (Erhöhung der Einkommensteuer 2002 von € 10.036,52 auf € 10.966,75).

Betreffend Vorauszahlungen Einkommensteuer 2004 und Folgejahre begründete das FA die Abweisung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2004 damit, dass dem Berufungsbegehren des Bw. betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 ein Erfolg zu versagen gewesen und eine darüber hinausgehende Begründung nicht vorgebracht worden sei (Akt 2004 Seite 3).

Die Berufungsvorentscheidungen wurden vom Bw. mit Vorlageantrag vom 9. August 2004 (Akt 2002 Seite 72ff) bekämpft. Der Bw. brachte vor, das FA setze sich "abgesehen von der durchaus zynischen Verböserung" nicht mit seinem Vorbringen auseinander. Insbesondere reflektiere die Behauptung, dass Beweise für die Mitarbeit der Ehegattin des Bw. auch im Berufungsverfahren nicht hätten erbracht werden können, eher einen Wunsch als eine Tatsache. Noch einmal: Die so genannten Beweise wie Handbücher, Dokumentationen etc seien mehrfach angeboten, aber nicht "durchgeführt" worden. Entscheiden werde die hierbei versuchte verdeckte Beweislastumkehr zurückgewiesen. Nicht der Bw. habe zu beweisen, dass ein Dienstverhältnis vorgelegen sei, vielmehr habe die Behörde einen etwa dagegen stehenden Verdacht zu benennen und zu begründen. Der unbestritten anzustellende Fremdvergleich beziehe sich auf die Frage, ob der Bw. auch eine/n Dritte/n zu gleichen Bedingungen für die Bezug habenden Aufgaben herangezogen hätte. Dass dem zweifellos so sei, habe sich der Bw. in der Berufung darzutun bemüht. Mit dem nachfolgenden, eher traurigen Hinweis auf die nach Beendigung ihres Dienstverhältnisses von der Ehegattin bezogenen Transferleistungen verlasse man nun den Boden einer sachgerechten Würdigung zu Gunsten eines emotionalen Appells. Dass sich der Bw. die regulär entlohten Dienste seiner Ehefrau in Folge schlechter Auftragslage nicht mehr leisten können, heiße keineswegs, dass er ihr nicht mehr bedurft habe. Vielmehr habe die wirtschaftliche Realität ihre Hilfestellung im Rahmen der familiären Mitwirkung. Dies erst sei eine nicht fremdübliche Beschäftigung, die nur aus dem Angehörigenverhältnis erklärbar sei. Weder aus Gesetz noch Judikatur ergebe sich eine Verpflichtung für eine Ehegattin ständig zu unüblichen, weil unentgeltlichen Beschäfti-

gungen im Unternehmen ihres Ehemanns mitzuarbeiten, nur weil sie allenfalls bereit sei, dies in Notzeiten zu tun. Während die Behörde schon beim Thema Dienstverhältnis keine Gründe sondern nur ihren Willen in ihrer unhaltbaren Rechtsansicht zu verharren kund tue, seien ihre Ausführungen zu Thema Arbeitsraum geeignet, Zweifel an deren Ernsthaftigkeit aufkommen zu lassen. Was bitte solle das heißen, wenn sie schreibe: Auf Grund der umfänglichen Abwesenheit des Bw. sei die Betriebsnotwendigkeit des Arbeitszimmers zu verneinen? Der Bw. sei ein Einzelunternehmer mit mehr als fünf Kunden und habe schlicht keine andere "Lokation" als eben dieses Arbeitszimmer. Es gehe hier nicht darum, zusätzlich zu etwaigen Büros, Kanzleien, Praxen etc auch noch die ansonsten privaten Kosten im eigenen Wohnhaus zu minimieren, sondern das Arbeitszimmer sei das Unternehmen selbst. Abgesehen von der eigentlichen Softwareplanung und –erstellung bleibe immer auch die Notwendigkeit, einen Ort der Geschäftsleitung zu unterhalten, an dem das eigene Rechnungswesen geführt werde, die Schriften und insbesondere Projektunterlagen aufbewahrt und an dem va. auch bei Abwesenheit die Ansprechbarkeit für die übrigen Kunden aufrecht erhalten werde, dies auch zum Thema Ehefrau. Zuletzt gedacht, setze jede private und als solche nicht abzugsfähige Nutzung jedenfalls die schiere Möglichkeit dazu voraus. Wie eine solche schädliche Nutzung bei den gegebenen Möglichkeiten aussehen sollte, sei einfach nicht erklärbar, da der Raum mit zwei Schreibtischen und vielleicht zwei mittelgroßen Aktenschränken vollständig ausgefüllt sein werde. Im Sinne des oben Gesagten sei das weitere Eingehen auf den letzten Punkt der Begründung der BVE fast schon müßig. Der Wintergarten wäre ein solcher, weil in die Lieferfirma auch so bezeichnet habe. Gerade der Behörde müsste von den §§ 21 ff BAO noch ganz abgesehen klar sein, dass für steuerliche Belange ausschließlich die objektive Verkehrsauffassung oder auch das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse oder wie immer die höchstgerichtliche Diktion sonst lauten mag von Bedeutung sei. Ein Raum, in dem keine über das übliche Maß hinausgehend Pflanzen gehalten würden, der zudem mit Büromöbel vollgerammelt sei und in dem zwei Personen die für ihren Lebensunterhalt nötigen Umsätze zu erzielen versuchten, sei einfach kein Wintergarten. Leider vermeide die Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung eine meritorische Auseinandersetzung mit den in der Berufung vorgebrachten Argumenten und könne somit zur sachlich und rechtlich richtigen Würdigung des vorgefundenen Sachverhaltes nicht beitragen. Es werde daher um Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ersucht.

d) Erhebungsauftrag

Über Ersuchen des UFS nahm das FA am 15. Februar 2005 im Einfamilienhaus des Bw. einen Augenschein vor, fertigte Fotos an und traf folgende schriftliche Feststellungen: Das Arbeitszimmer im Dachgeschoss (im Plan blau eingezeichnet) sei über den Hauseingang, Vorraum, Stufenaufgang und Gang direkt zu begehen. Dieses Zimmer habe ein Ausmaß von ca. 42m². In den beidseitigen Dachschrägen würden sich einfache Holzkästen befinden, welche bei der Besichtigung mit Büroordnern und üblichen Geschäftsunterlagen befüllt gewesen

sein. An der linken Raumseite würden sich zwei Stellagen, ebenfalls mit Ordnern bestückt, befinden. Geringfügig würden diese Stellagen auch für die Ablage von Kinderspielen (unter Hinweis auf die Fotos) dienen. Im Raum selbst würde sich ein Schreibtisch mit einem PC und ein Ablagetisch befinden. Vor dem Fenster würden sich zwei weitere Schreibtische, ebenfalls mit jeweils einem PC befinden. Der Raum mache nach dem äußeren Erscheinungsbild den Eindruck eines Arbeitsraumes.

Der Wintergarten befinde sich im Erdgeschoss und eindeutig im Wohnungsverband. Er sei durch das private Wohnzimmer zugänglich. Die Terrassentür des Raumes münde in den Garten und sei nur von innen zu öffnen. Wie die Fotos zeigen würden, sei dieser Raum offensichtlich nicht als Büroraum genutzt. Auch die Ausstattung mit Kachelofen, Rattanmöbel, typischen Blumenschmuck für Wintergarten erwecke den Eindruck eines privat genutzten Raumes. Die Besichtigung sei ohne vorherige Anmeldung erfolgt. Dem Bericht des FAes liegen ein Bauplan mit Einzeichnung des Arbeitszimmer (DG) und Wintergartens (EG) und 18 Fotos bei. Auf einen Teil der Fotos ist auch der Bw. abgebildet. Die Fotos und der Bauplan werden im Erörterungsteil dieser Berufungsentscheidung beschrieben.

e) Berufungsverhandlung:

In der am 31. März 2005 über Antrag des Bw. abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

- **Einkommensteuer 1998:**

Nach Besprechung der Sach- und Rechtslage nahm der Bw. zur Kenntnis, dass in den vom FA anerkannten Kilometergeldern die Parkgebühren enthalten sind. Die Berufung betreffend Diäten über die ersten 15 Tage vor Ort hinaus wurde vom Bw. aufrechterhalten. Der Bw. brachte vor, dass die Nichtkenntnis der günstigen Verpflegungsmöglichkeit vor Ort insbesondere für den ersten Bezirk in Wien, Seilerstätte, zutreffe. Das FA habe ihm am 14. März 2000 die Lohnsteuerrichtlinien 1999 zugefaxt. Diese seien nicht anwendbar, da sie keine gesetzliche Bestimmung darstellten und überdies erst ab 1.1.1999 zur Anwendung gelangen sollen. Der Bw. beantragte die Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, ergänzend verwies der Bw. auf seine schriftlichen Ausführungen.

- **Umsatzsteuer 1998:**

Der Bw. hielt seine Rechtsmeinung aus dem Zeitungsausschnitt, den er damals dem FA faxte (Akt 1998 Seite 61), nicht mehr aufrecht. Es sei damals um eine nachträgliche Einbringung in das Betriebsvermögen gegangen. Der Bw. nahm zur Kenntnis, dass der Inhalt dieses Zeitungsausschnittes niemals Gesetz wurde und betrachtete diesen Zeitungsausschnitt auch nicht mehr als Inhalt seiner Berufung. Der Bw. hielt die Berufung vollinhaltlich aufrecht und bezog sich auf die gesetzliche Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG. Laut Bw. gehe das FA von der irrigen Meinung aus, dass es sich beim Vorsteuerbetrag um einen geschätzten Betrag

handle. Der Bw. verfüge über einen Ordner von Belegen, der einen Bruttowert von mindestens S 2,4 Mio. ergebe. Der Bw. habe den Betrag sogar abgerundet. Über Befragen des Vertreters des FAes gab der Bw. an, es handle sich bei diesen Belegen um Professionistenrechnungen beginnend vom Aushub des Hauses bis zur Errichtung aus den Jahren 1989 bis 1993. Über Befragen des Referenten, wie der berufsgegenständliche Vorsteuerbetrag berechnet wurde, gab der Bw. an, das habe seine Frau gemacht, indem sie vermutlich mit dem Taschenrechner die Bruttobeträge addiert und dann der Bw. die 20% berechnet habe. Die S 8.000,00 Vorsteuer würden sich nach Erachten des Bw. aus der gesetzlichen Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG ergeben. Dieser Absatz 10 habe vier Rubriken und der Bw. beziehe sich bei seiner Berechnung auf die erste, die dritte und vierte Rubrik, vollständigheitshalber auch auf die Absätze 10 und 11. Der Bw. habe die S 8.000,00 wie folgt berechnet: Vom Bruttowert S 2,4 Mio. habe er die 20% Mehrwertsteuer herausgerechnet, somit S 400.000,00. Das Arbeitszimmer im ersten Stock habe einen Anteil am Gebäude von 20%, 20% von S 400.000,00 sind S 80.000,00. § 12 Abs. 10 UStG sehe eine Zehntelregelung vor, wodurch der Bw. zu den nunmehr berufsgegenständlichen S 8.000,00 komme. Die Umsatzsteuerbescheide 1997 und 1998 würden eine andere Formulierung enthalten, als der Bw. damals in der Niederschrift vom 14. März 2000 gesagt habe. Abschließend verwies der Bw. auf seine schriftlichen Ausführungen. Der Bw. ersuchte um jährliche Vorsteuerberichtigung pro Jahr S 8.000,00 für die Jahre 1995 bis 2004.

- **Wintergarten (Umsatzsteuer 2001, Einkommensteuer 2001 und 2002):**

Der Betriebsprüfer gab an, im Zeitraum der Prüfung sei der Wintergarten noch in Errichtung gewesen. Es werde auf die nunmehr vorliegenden Fotos aus dem Jahr 2005 verwiesen. Nach Ansicht des Prüfers sei der Wintergarten im Wohnungsverband gelegen. Der Bw. bewohne das Haus mit einer 5-köpfigen Familie (2 Eltern und 3 Kinder). Wie aus den Fotos ersichtlich sei, komme der Wintergarten nicht als Arbeitszimmer in Frage.

Der Bw. gab an, er möchte dem zustimmen, dass das untere Arbeitszimmer (vom Prüfer als Wintergarten bezeichnet) teilweise im Wohnungsverband liege. Es habe fünf Türen, drei nicht im Wohnungsverband und zwei im Wohnungsverband. Die Familie des Bw. verfüge über ein Elternschlafzimmer und jedes der Kinder habe ein eigenes Schlafzimmer. Es existiere ein grosses Wohn- und Esszimmer und kurz gefasst sei festzustellen, dass zur Befriedigung des Wohnbedürfnis das untere Arbeitszimmer nicht erforderlich sei. Die Familie des Bw. hätte vom Zeitraum 1993 bis 2004 im Gebäude gewohnt und damals habe es das untere Arbeitszimmer noch nicht gegeben. Wäre es für die Bedürfnisse der Familie notwendig gewesen, wäre der Wintergarten (das untere Arbeitszimmer) wohl schon vorher vorhanden gewesen. Aus den Fotos gehe sehr gut hervor, dass das obere Arbeitszimmer ein Lagerraum sei, und der Bw. daher das untere Arbeitszimmer zum Arbeiten und für [richtig:] Kundenempfang nutze. Der Bw. versuche, wenn möglich zu Hause zu arbeiten. Auf dem Foto Wintergarten 1 sei die

schwarze Laptoptasche und der Arbeitssessel (Holzsessel) des Bw. zu erkennen. Die Rattanmöbel seien nämlich für das Arbeiten am Computer zu unbequem. Der Bw. möchte sagen, dass die Nachschau kurz vor Mittag stattgefunden habe und er gerade im Aufbruch nach Wien gewesen sei. Der Bw. finde, dass der Blumenschmuck nicht üppig sondern einem Büro angemessen sei. Zum Kachelofen möchte er anmerken, dass der Bw. heizen müsse und er sich daher für diese ökologische Lösung entschlossen habe. Der Bw. verweise diesbezüglich auf die Ausführungen seines Steuerberaters in den Schriftsätzen. Weil sich der Bw. im Aufbruch nach Wien befunden habe, sei der Laptop eingepackt gewesen.

Der Refrent verwies auf die Fotos betreffend das Arbeitszimmer im Dachgeschoss und ersuchte den Bw. um Aufklärung seines Vorbringens, dass es sich dabei um einen Lagerraum handeln soll. Der Bw. gab dazu an, dass einer von den dort befindlichen Computern schon sehr alt und im Prinzip nicht mehr in Betrieb gewesen sei. Der Computer, der in der Mitte des Raumes solo stehe, sei für praktisches Arbeiten de facto nicht mehr zu verwenden. An der Fensterseite würden drei PC nebeneinander stehen, wobei der mittlere permanent laufe und als Internetserver verwendet werde. Der linke Rechner sei ein länger im Einsatz befindliches System, an dem gewisse Hardwarekomponenten angeschlossen seien, die der Bw. fallweise verwende, und der rechte Rechner sei der aktuelle Arbeitsrechner des Bw. In den Schachteln und Kästen und auch frei würden die Dinge herumliegen, die sich in den letzten Jahren angesammelt hätten.

Über Befragen des Referenten gab der Bw. an, es sei zutreffend, dass sich im unteren Arbeitszimmer keine Kästen befinden würden. Dafür habe der Bw. ja die Kästen im oberen Arbeitszimmer. Die Fotos seien an einem 15. aufgenommen worden. An diesem Tag mache der Bw. immer die Steuererklärungen, weshalb er sich damals im oberen Arbeitszimmer befunden habe. Der Bw. habe auch vorgebracht, dass er das untere Arbeitszimmer auch für Kundenbesuche verwende. Der Bw. wohne im oberen Weinviertel, wenn seine Kunden auf dem Weg ins Waldviertel seien, seien sie jeweils herzlich auf einen Kaffee bei ihm eingeladen. Kundenbesuche in der dargestellten Form würden nicht sehr oft vorkommen, fünf Mal im Jahr. Der Bw. verwende das untere Arbeitszimmer auch für Besprechungen mit Kollegen, ungefähr zweimal im Monat. Bei diesen Besprechungen würden gemeinsame Projekte besprochen. Der Bw. beantrage nach wie vor die steuerliche Anerkennung.

Der Referent wies den Bw. darauf hin, dass das FA bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2002 aufgrund eines Versehens die AfA für das Arbeitszimmer von umgerechnet rund S 61.000,00 nicht ausgeschieden habe. Sollte im Zuge der Berufungsentscheidung die steuerliche Absetzung des Arbeitszimmers nicht anerkannt werden, müsste für die Einkommensteuer 2002 die AfA von Amts wegen ausgeschieden werden, was mit einer Verböserung verbunden wäre. Der Bw. nahm dies zur Kenntnis.

- **Dienstverhältnis Ehegattin (Einkommensteuer 2001 und 2002):**

Über Befragen des Referenten gabt der Bw. an, schon zur Zeit, als er in den 90er-Jahren in Wien wohnte, habe es teilweise Arbeitsverhältnisse mit seiner Ehegattin gegeben, diese jedoch nicht durchgehend. Sein Steuerberater habe das FA darauf hingewiesen, dass das Arbeitsverhältnis mit der Ehefrau bereits ab Oktober 2000 bestanden habe. Der Bw. weise darauf hin, dass das FA in diesen Zeiträumen keine Änderung vornahm, da es zu keinem steuerlichen Mehrergebnis geführt hätte. Der Bw. wolle im Protokoll stehen haben, dass es sich um dasselbe Dienstverhältnis gehandelt habe. Der Referent wies den Bw. darauf hin, dass die Einkommensteuer 2000 nicht angefochten ist.

Der Bw. bringt vor, ihm sei wichtig, dass das Dienstverhältnis seit Oktober 2000 bestanden habe und er verstehe nicht, wieso das anders sein soll als ab dem 1.1.2001. Der Bw. sei der Meinung, dass das Dienstverhältnis im Jahr 2000 dem Prüfer hätte auffallen müssen und mangels steuerlicher Relevanz sei es nicht in den Prüfungsbericht aufgenommen worden.

Über Befragen gibt der Bw. an, dass es keinen schriftlichen Dienstvertrag mit meiner Ehefrau gebe. Der Steuerberater habe den Bw. aufgeklärt, dass Verträge zwischen Ehegatten einen Notariatsakt erfordern würden. Es gebe weder einen schriftlichen Dienstvertrag noch sonst einen Notariatsakt zwischen dem Bw. und seiner Frau. In der Zeit, in der seine Frau bei der Krankenkasse angemeldet gewesen sei, habe es sich um ein durchgehendes Dienstverhältnis gehandelt, entsprechend zwölf Monate pro Jahr. In der Zeit, in der die Ehefrau beim Bw. Vollzeit beschäftigt gewesen sei, habe er ihr – wie der Steuerberater in der Berufung schreibe – S 20.000,00 pro Monat bezahlt. Sie seien auch von der Krankenkasse geprüft worden, ob der Bw. die Ehefrau nicht unter Kollektivvertrag entlohnt habe. Da der Bw. im Oktober 2000 eine berufliche Verpflichtung in Deutschland mit dortiger Anwesenheit übernommen habe, habe er seine Frau ab Juni 2001 bis zum Ausscheiden Juni 2003 durchgehend Vollzeit beschäftigt. Der Bw. sei normalerweise von Montag bis Donnerstag in Deutschland gewesen. Wenn er dann nach Hause gekommen sei, hätten er und seine Frau an den restlichen Tagen Freitag, Samstag oder auch Sonntag zusammen gearbeitet. Die 40 Stunden seien nicht von Montag bis Freitag, sondern nach Bedarf, aber in Summe 40 Stunden pro Woche gewesen. Der Bw. habe keine Arbeitsaufzeichnungen geführt. Über die Frage des Referenten, wie der Bw. ohne Arbeitsaufzeichnungen auf die 40 Stunden gekommen sei, gab der Bw. an, dafür habe er sein Gefühl. Bezüglich Teilzeit gab der Bw. an, das seien damals höchstens 20 Stunden pro Woche, manchmal nur 10 oder 15 Stunden gewesen. Auch dafür gebe es keine Zeitaufzeichnungen, auch hier habe sich der Bw. auf sein Gefühl verlassen, dass die Zeiten erreicht würden. Der Bw. gab über den Inhalt der Arbeitsleistung seiner Ehefrau an, er habe eine Zeit lang im Auto mit einem Tonbandgerät diktiert und seine Frau habe dies dann übertragen. Weiters habe seine Frau Handbücher verfasst, die den Kunden zusätzlich zu den Programmierleistungen [des Bw.] ausgehändigt worden seien. Diese Handbücher habe die Ehefrau selbst verfasst, zur Erläuterung der vom Bw. programmierten Programme. Die Ehefrau habe diese Handbücher selbständig verfasst, bei Einzelfragen habe sie sich an den Bw.

gewendet. Die Ehefrau scheine in den Handbüchern nicht als Autorin auf. Die Frau habe natürlich im Büro Bereitschaft gehabt. Sie und der Bw. hätten Kontakt gehabt, auch wenn er nicht ortsanwesend war. Die Bereitschaft habe so ausgesehen, dass die Frau die Post durchgearbeitet, Händlerangebote für Hard- und Software geprüft, auch behördliche Schriftstücke in Empfang genommen und den Bw. dadurch unterstützt habe, dass er ihr bei Bedarf etwas gefaxt und sie es erledigte, indem sie ihm etwas mit Fax oder elektronisch zurückgeschickt habe. Seine Frau habe auch Kundentelefonate zu Hause in Empfang genommen, wenn der Bw. nicht daheim gewesen sei. Der Bw. habe zwar ein Handy, er wolle aber unterwegs nicht von Kunden angerufen werden. Über Befragen des Referenten kann der Bw. die Anzahl der Kundenanrufe nicht beziffern. Wenn die Frau Kundenanrufe entgegengenommen habe, habe sie ihn in dringenden Fällen am Handy angerufen (seine Frau dürfe den Bw. schon am Handy anrufen) oder gemailt. In diesen dringenden Fällen sei der Bw. dann von seiner Frau zweimal in der Woche kontaktiert worden. Der Bw. gab an, dass er rot-grün farbenblind sei und ihn daher seine Frau bei grafisch-optischen Darstellungen entsprechend unterstütze, indem er ihr alles vorlege, was mit Farben zu tun habe. Der Bw. gab an, dass keine fixe Arbeitszeit vereinbart gewesen sei. Es sei ja mit seiner Frau verheiratet, wenn sie am Vormittag einkaufen möchte, könne er ihr nicht vorschreiben, dass sie arbeiten gehen soll. Der Bw. wolle ihr das auch nicht vorschreiben. Die Ehefrau hat an völlig unregelmäßigen Tageszeiten gearbeitet. Bezüglich Urlaub habe es so ausgesehen, dass der Bw. vier Wochen nicht in München habe anwesend sein müssen und der Bw. und die Ehefrau seien dann gemeinsam auf Urlaub gefahren. Der Bw. gab an, dass sich seine Frau immer in der selben Zeit Urlaub genommen habe, wie er selbst. In den Jahren 2001 und 2002 seien es vier bis fünf Wochen Urlaub gewesen, die der Bw. und seine Ehefrau gemeinsam verbracht hätten. Seine Frau ist ausgebildete Landschaftsplanerin und habe auch selbständig Projekte für die Landesregierung gemacht. In den Jahren 2001 und 2002 sei die Frau jedoch nur beim Bw. beschäftigt gewesen. Wenn das FA auf einen 5-Personenhaushalt hinweise, möchte der Bw. schon sagen, dass seine Frau ab Dezember 2004 wiederum auf Werkvertragsbasis Teilzeit, jedoch nicht bei ihm, beschäftigt sei. Eine Frau könne daher auch bei einem 5-Personenhaushalt beruflich tätig sein.

Der Betriebsprüfer gab an, dass das vom Bw. dargelegte Dienstverhältnis einem Fremdvergleich nicht stand halte, insbesondere gebe es keine Zeitaufzeichnungen. Der Bw. erwiderte, dass es große Firmen wie die Ottakringer Bau AG gebe, die über ihre Mitarbeiter auch keine Zeitaufzeichnungen führen würden.

- **Einkommensteuervorauszahlungen 2004:**

Der Referent wies darauf hin, dass der in der Berufung vom 30. April 2004 (Akt 2002 Seite 27ff) angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für 2004 und Folgejahre € 10.939,80 vom FA zugleich mit der BVE vom 7. Juli 2004 betreffend Ein-

kommensteuer für 2002 durch einen neuen Vorauszahlungsbescheid ersetzt worden sei und daher die Berufung gemäß § 274 BAO als gegen den letzten angepassten Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2004 und Folgejahre vom 7. Juli 2004 gerichtet gelte. Die Festsetzung der Vorauszahlungen sei jeweils gemäß § 45 Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 durch Erhöhung der Einkommensteuer 2002 um 9% für die zwei folgenden Jahre erfolgt. Der Bw. gab dazu an, er habe im Jahr 2005 einen neuen Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen gestellt, mit dem Argument der amtsbekannten Einkommensteuererklärung 2003 und weil er 2005 weniger verdienen werde.

Abschließend beantrage der Bw. die Stattgabe der Berufungen, der Vertreter des FAes ersuchte um Abweisung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Tagesgelder und Parkgebühren 1998

Nachdem das FA betreffend Einkommensteuer 1998 in der Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2000 das gesamte vom Bw. beantragte Kilometergeld S 109.823,70 und einen Teil der Diäten S 15.345,00 anerkannte, sind nur mehr restliche Tagesgelder (Diäten) S 12.270,00 über die ersten 15 Tage hinaus und Parkscheine in Wien S 3.616,21 berufungsgegenständlich.

- Tagesgelder:

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für ua. Verpflegung bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Grundsätzlich sind Aufwendungen für die eigene Verpflegung der Privatsphäre zuzuordnen und daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zur Gänze nicht abzugsfähig. Die besondere Abzugsfähigkeit nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 findet ihren Grund darin, dass dem Steuerpflichtigen bei kurzfristigen Aufenthalten anlässlich betrieblich veranlasster Reisen die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Einsatzort nicht bekannt sein können und daher der mit dieser Unkenntnis verbundene Mehraufwand in pauschalierter Form (§ 26 Z 4 lit. b EStG 1988) berücksichtigt wird (vgl. VwGH 30.10.2001, 95/14/0013, mit Hinweis auf die ständige Rechtsprechung).

Hält sich ein Steuerpflichtiger jedoch länger an einem Ort auf, so sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Weg von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind (VwGH, aaO).

Der Bw. legte Projektaufzeichnungen mit 21 Einsatzorten in Niederösterreich und sechs Wiener Gemeindebezirken vor. Es kann nicht als zum Nachteil des Bw. angesehen werden,

wenn das FA an Hand dieser Projektaufzeichnungen (Akt 1998, Seite 62f) für die drei Wiener Bezirke 1, 12 und 21 Tagesgelder jeweils nur für die ersten 15 Aufenthaltstage anerkannte, da dem Bw. im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung nach 15 Tagen keine Unkenntnis der günstigeren Verpflegungsmöglichkeiten vor Ort mehr treffen konnte. Festzustellen ist, dass das FA alle vom Bw. angefahrenen Wiener Bezirke jeweils als gesonderten Einsatzort behandelte. Die Besuche der ersten 15 Tage fanden statt:

1. Bezirk: 26.1., 3.2., 12.2., 18.2., 19.2., 20.2., 26.2., 27.2., 1.4., 27.4., 29.4., 7.5., 16.6., 17.6.1998;

12. Bezirk: 14.1., 29.1., 12.3., 17.3., 23.3., 27.3., 30.3., 17.4., 30.4., 5.5., 12.5., 22.5., 26.5., 2.6., 5.6.1998;

21. Bezirk: 8.1., 20.1., 12.2., 16.2., 17.2., 24.2., 26.2., 27.2., 10.3., 11.3., 12.3., 19.3., 13.5., 18.5., 26.5.1998;

Für die weiteren Besuche des Bw. erkannte das FA wegen der in typisierter Betrachtungsweise als gegeben anzunehmenden Kenntnis der günstigeren Verpflegungsmöglichkeit vor Ort keine Diäten mehr an:

1. Bezirk: 1.12., 28.10., 3.11., 10.11., 20.11., 2.10., 10.8., 12.8., 18.8., 26.8., 2.9., 6.7., 7.7., 13.7., 14.7., 22.7., 28.7., 20.6., 21.6., 22.6., 23.6., 24.6., 25.6., 29.6., 30.6., 1.7.1998;

12. Bezirk: 23.12., 24.11., 3.12., 10.12., 13.12., 14.12., 16.12., 17.12., 2.11., 9.11., 17.11., 19.11., 21.9., 28.9., 5.10., 12.10., 15.10., 22.10., 27.8., 2.9., 4.9., 8.9., 9.9., 2.7., 7.7., 17.7., 1.7., 8.6., 12.6., 15.6.1998:

21. Bezirk: 26.11., 28.10., 27.10., 11.8., 29.5., 2.6.1998;

Daneben anerkannte das FA für folgende weitere Wiener Bezirke ebenfalls Diäten:

10. Bezirk: 14.9., 21.7., 28.4., 29.4., 5.5., 25.3., 9.4., 27.4., 27.2., 10.3., 26.2., 22.1.1998;

19. Bezirk: 22.12.1998

23. Bezirk: 1.12., 21.11.1998;

Sämtliche Datumsangaben wurden der vom Bw. verfassten Aufstellung Akt 1998 Seite 62 entnommen. Für weitere 15 Orte in Niederösterreich erkannte das FA ebenfalls Diäten an (Akt 1998 Seite 63).

Im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, stellte der VwGH betreffend des Begriffes "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 (gleichbedeutend mit § 4 Abs. 5 EStG 1988) fest, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen ein Ort zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen

Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Betriebsausgaben statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort - für sich betrachtet - Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise. Sowohl eine mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort als auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen nicht zusammenhängenden Tagen können die Eignung eines Ortes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes zu führen hat. Weiters hat der VwGH auch schon ein mehrmals täglich befahrenes Gebiet als Mittelpunkt der Tätigkeit angesehen und unter der Voraussetzung der häufigen Wiederkehr an die gleichen Orte eine Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten angenommen (unter Hinweis auf die eigene Rechtsprechung des VwGH).

Auf Grund der oa. insgesamt festgestellten Aufenthalte in den sechs Wiener Bezirken, kann daher der Bw. nicht als beschwert erachtet werden, wenn das FA für die über die ersten 15 Tage hinausgehenden Aufenthalte in der Seilerstätte (1. Bezirk), Steinackergasse (12. Bezirk) und Koloniestraße (21. Bezirk) keine Diäten mehr anerkannte.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der VwGH im Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, feststellte, dass einem Steuerpflichtigen dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zustehen, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (unter Hinweis auf das weitere Erkenntnis VwGH 28.1.1997, 95/14/0156). Im vorliegenden Fall brachte jedoch der Bw. in keinem Fall der Besuche vor, dass er in Wien auch genächtigt hätte. Weiters stellte der VwGH im Erkenntnis vom 19.3.2002, 99/14/0317, fest, dass das gesamte Ortsgebiet von Wien als einheitlicher Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen ist. Wenn hingegen im vorliegenden Fall das FA die Anwesenheiten des Bw. in sechs Bezirken von Wien jeweils getrennt beurteilte, wurde keinesfalls zu Lasten des Bw. vorgegangen.

- Parkgebühren:

Es steht dem Steuerpflichtigen frei, Kfz-Kosten jeweils einzeln (Afa, Treibstoff, Reparaturen, Versicherung, Parkkosten etc.) oder in geschätzter Form des pauschalierten amtlichen Kilometergeldes geltend zu machen. In dem gemäß § 10 RGV festgelegten Kilometergeld sind auch Parkgebühren abgegolten (VwGH 11.8.1994, 94/12/0115, Galee-Traumüller, RGV,

8. Auflage, § 10 Tz 9d). Der Bw. hat sich für das amtliche Kilometergeld entscheiden und kann daher neben diesen pauschaliert geschätzten Kosten nicht noch zusätzlich Parkscheine geltend machen, da dies zu einer doppelten Absetzung führen würde. Das FA erkannte in der Berufungsvorentscheidung das in der Erklärung geltend gemachte amtliche Kilometergelder in voller Höhe als Betriebsausgabe an (S 109.823,70). Damit sind auch die Parkgebühren abgegolten. Die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Da es bei der Veranlagung wie in der Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2000 bleibt, war der Berufung teilweise stattzugeben.

2. Zehntel-Vorsteuer 1998 und 2001

In der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 machte der Bw. "Vorsteuern von S 8.000,00" für ein häusliches Arbeitszimmer im Dachgeschoss geltend. Der Bw. geht dabei ab 1995 von jährlich 1/10 angeblicher Vorsteuern S 80.000,00 aus. Die S 80.000,00 wurden laut Bw. aus Rechnungen der Jahre 1989 bis 1993 entnommen. Diese S 80.000,00 würden anteilig auf das Arbeitszimmer im DG entfallen. In den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1995 bis 1997 und 1999 bis 2001 schied die Betriebsprüfung (Tz 17) diese jährlich geltend gemachten Vorsteuer S 8.000,00 aus, dies wurde vom Bw. nicht bekämpft. Offen ist noch die diesbezügliche Berufung betreffend Umsatzsteuer 1998. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 31. März 2005 beantragte der Bw., dass Vorsteuern von jährlich S 8.000,00 in den Jahren 1995 bis 2004 zu berücksichtigen seien. Dies ist als Ausweitung der Berufung vom 30. April 2004 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 8. Jänner 2004 zu werten.

Bei diesem Arbeitszimmer handelt es sich um den 42,25 m² großen, im Bauplan noch als "Schlafzimmer" bezeichneten Raum im DG. Dieser Raum wurde vom FA als häusliches Arbeitszimmer anerkannt. Dieser im DG des Einfamilienhauses gelegen Raum ist laut Bauplan von der Haustür im EG über die Diele, den Stiegenaufgang und den Flur im DG direkt und ohne Betreten anderer (Wohn)Räume zu erreichen. Laut den in der Nachschau vom 15. Februar 2005 angefertigten Fotos (Dachausbau 1 bis 7) ist dieser Raum mit doppelter Dachschräge mit mehreren Schreibtischen, dazugehörigen Drehsesseln, Regalen und drei PCs mit Bildschirmen ausschließlich als Büroraum eingerichtet. Auf Grund der Einrichtung scheidet eine Nutzung als privater Wohnraum aus. Unstrittig handelt es sich bei dem 42,25 m² großen Raum im DG um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Es handelt sich dabei um das Prinzip des Sofortabzuges (Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 12 Tz 198). Ändern sich in späteren Zeiträumen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, zB durch Entnahme aus den unternehmerischen Bereich, ist gemäß

§ 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 unter den dort näher geregelten Umständen eine Berichtigung der Vorsteuer vorzunehmen.

Der Bw. beruft sich jedoch auf einen gegenteiligen Sachverhalt. Der berufungsgegenständliche Vorsteuerbetrag resultiert aus Rechnungen über die Errichtung des Einfamilienhauses aus den Jahren 1989 bis 1993. Für eine vom Bw. begehrte nachträgliche Gewährung von Vorsteuern in Zehntelbeträgen in den Jahren 1995 bis 2004 existiert hingegen keine gesetzliche Grundlage.

Der Bw. stützte sein Vorbringen anfänglich auch auf eine Publikation "Finanz- und Steuerfragen" vom 19. Jänner 1995 (Akt 1998 Seite 61) welche er auch dem FA faxte. Wie das FA in der Begründung zum angefochtenen Bescheid zutreffend ausführte, wurde der Inhalt dieser Publikation niemals Gesetz. Ruppe, aaO, § 12 Tz 27, führt dazu aus, dass für Einlagen aus der nichtunternehmerischen Sphäre der Vorsteuerabzug nicht zusteht. Die im Zusammenhang mit der Umsetzung der 2. Vereinfachungsrichtlinie geplante Ausdehnung von § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 auch auf die Einbringung von Gegenständen aus dem nichtunternehmerischen Bereich wurde wegen gemeinschaftsrechtlichen Problemen nicht verwirklicht. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 31. März 2005 gab der Bw. an, dass er sich nicht mehr auf die Publikation "Finanz- und Steuerfragen" stütze.

Überdies macht der Bw. Vorsteuern aus Rechnungen der Jahre 1989 bis 1993 geltend, Vorsteuern aus Rechnungen dieser Jahre sind jedoch – unabhängig von der Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 - bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 1998 und 2001 keinesfalls abzuziehen, da sie nicht in diese Veranlagungszeiträume (Kalenderjahre) fallend (§ 20 Abs. 2 UStG 1994).

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1998 war daher abzuweisen. Auch die – in der mündlichen Berufungsverhandlung erweiterte - Berufung Umsatzsteuer 2001 war in diesem Punkt abzuweisen.

3. Wintergarten 2001 und 2002

Bei der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 versagte das FA einen Vorsteuerabzug von S 122.091,20 (Bp.-Bericht Tz 18) und bei der Einkommensteuer für das Jahr 2001 eine Afa von S 61.045,00.

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2002 unterließ das FA auf Grund eines Versehens (vgl Akt 2002 Seite 1, Einnahmen-Ausgabenrechnung des Bw.) die Nichtanerkennung der Afa € 4.436,31 (= umgerechnet S 61.045). Der Bw. wurde vom Referenten in der Berufungsverhandlung vom 31. März 2005 auf diesen Umstand und eine allfällige Verböserung seiner Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 hingewiesen.

Berufungsgegenständlich ist ein im EG des Einfamilienhauses befindlicher Wintergarten, der nach dem Vorbringen des Bw. ein (weitere) Arbeitszimmer darstellen soll.

Sachverhaltsfeststellungen: Laut Bauplan stellt der Wintergarten einen Zubau im EG dar (vom FA gelb eingezeichnet, ca. 23 m²) und ist durch den Hauseingang, die Diele und einen 38 m² großen Wohn-Essraum zu erreichen. Ein weiterer Ausgang besteht durch die Terrassentür des Wintergartens in den offenen Garten. Laut FA ist diese Terrassentür nur von innen zu öffnen. Der Wintergarten befindet sich somit im Wohnungsverband. Laut den bei der Nachschau am 15. Februar 2005 angefertigten Fotos (Wintergarten 1 bis 8) ist der Wintergarten mit einem runden Esstisch (Tischtuch), fünf Rattanlehnsessel, einem einfachen Holzstuhl, sechs mit Pflanzen bestellten Blumentischen und zusätzlichen Topfpflanzen, darunter kleinere Palmen und ein ca. 2 m hoher Laubbaum, eingerichtet. Weitere Einrichtungsgegenstände, insbesondere solche, die der Bw. zur Ausübung seines Berufs als EDV-Organisators verwenden könnte, befinden sich keine in diesem Raum (zum Laptop siehe weiter unten). Der Boden besteht aus Keramikplatten. Drei der vier Wände sind durchgehend aus Glas, eine Seite bis zum Giebel (Fotos Wintergarten 9 bis 11). An der zum Haus anschließenden Mauer befindet sich ein großer, aufwendig gestalteter, ca. 2 m hoher Kachelofen. Der Wintergarten ist zur Gänze im wohnlichen Ambiente ausgestaltet.

Rechtlich folgt: Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig. Im vorliegenden Fall ist jedoch entscheidend, dass der Wintergarten nicht als Arbeitszimmer eingerichtet ist.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familie aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Unter dieses Abzugsverbot fallen insbesondere Ausgaben für die eigene Wohnung (vgl. Doralt, EStG 1988, 4. Auflage, § 20 Tz 9). Auf Grund der oa. Einrichtung und eindeutigen wohnlichen Gestaltung des Wintergartens einschließlich aufwendigem Kachelofen scheidet eine Nutzung für den Beruf des Bw. als EDV-Organisators völlig aus. Der Bw. bezieht Einkünfte einzig aus dieser Tätigkeit. Da es sich beim Wintergarten zur Gänze um einen privaten Wohnraum handelt, stehen daraus keine Betriebsausgaben bei den Einkünften des Bw. aus Gewerbebetrieb zu. Gleiches gilt für den im Wintergarten befindlichen Kachelofen und die sonstige Einrichtung. Hinzuweisen ist, dass der Bw. bereits über ein vom FA steuerlich anerkanntes Arbeitszimmer im DG verfügt, das im - völligen Gegensatz zum Wintergarten - über eine zur Berufsausübung des Bw. geeignete Einrichtung mit mehreren Schreibtischen, mehreren Regalen und Büro(Dreh)sessel verfügt. Laut Aussage des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung nutzt der Bw. das Arbeitszimmer im DG dergestalt, dass einer der PC permanent als Internetserver verwendet wird, ein anderer für Hardwarekomponenten

und ein weiterer als aktueller Arbeitsrechner. Weiters sind auf den Fotos betreffend das Arbeitszimmer im DG mehrere Drucker zu sehen. Laut Bw. und auch auf den Fotos erkennbar, befinden sich im Arbeitszimmer im DG Kästen für die Arbeitsunterlagen des Bw, im Wintergarten hingegen befinden sich keinerlei Büromöbel oder Arbeitsutensilien. Es ist zu schließen, dass der Bw. für seine Tätigkeit als EDV-Organisator mit dem Arbeitsraum im DG sein Auslangen findet.

Aus dem Umstand, dass sich im Zeitpunkt der Nachschau und Anfertigung der Fotos auf dem runden Tisch ein in einer Tasche verpackter Laptop befand, kann nicht geschlossen werden, dass der Wintergarten ein (weiteres) Arbeitszimmer darstellt. Der Bw. brachte selbst vor, dass er gerade im Aufbruch nach Wien war und deshalb den Laptop dort abstellte. Auch weist das Tischtuch auf dem runden Esstisch mit den fünf Rattanlehnsesseln auf das eindeutig wohnliche Ambiente hin. Das Einfamilienhaus wird von fünf Personen, dem Bw., seiner Ehefrau und den drei Kindern bewohnt. Wie bereits festgestellt, verfügt der Wintergarten – im Gegensatz zum Arbeitszimmer im DG - über keinerlei büromäßige Einrichtung mit Schreibtisch, Bürosessel und Regalen zur Ablage von Unterlagen. Gelegentliches Sitzen auf dem Holzstuhl und Aufstellen des Laptops am runden Tisch (mit Tischtuch) machen den Wintergarten nicht zum Arbeitszimmer. Insbesondere wird dadurch das nach den Fotos ausgewiesene eindeutige wohnliche Ambiente des Wintergarten nicht beseitigt. Angebliche Kundenbesuche fünf Mal im Jahr anlässlich von Einladungen zum Kaffee, wenn sich die Kunden auf der Durchreise ins Waldviertel befinden, verschaffen dem als Wohnraum eingerichteten Wintergarten ebenfalls nicht der Eigenschaft als Arbeitszimmer. Gleiches gilt für angebliche Besprechungen mit Berufskollegen zweimal im Monat. Dass der Wintergarten auf Grund seiner Einrichtung eindeutig als privater Wohnraum genutzt wird, steht auch nicht entgegen, dass das Einfamilienhaus über ein Elternschlafzimmer, drei Kinderzimmer und Ess- und Wohnzimmer verfügt bzw. der Wintergarten erst nach Beziehung des Einfamilienhauses fertig gestellt wurde.

Da die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Wintergarten und Kachelofen keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen für das Unternehmen des Bw. (EDV-Organisator) darstellen, steht auch kein Vorsteuerabzug zu (§ 12 Abs. 1 UStG 1994).

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2001 (Vorsteuer) war daher abzuweisen. Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 war im Punkt Afa abzuweisen. Von Amts wegen war bei der Einkommensteuer für das Jahr 2002 die Afa für den Wintergarten € 4.436,31 auszuscheiden.

	€
Einkünfte aus Gew. 2002 lt. FA	37.836,55
Afa Wintergarten	4.436,31
Einkünfte aus Gew. 2002 lt. BE	<u>42.272,86</u>

Bei den Sonderausgaben war zu beachten, dass der Bw. den Erhöhungsbetrag ab drei Kindern § 18 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 beantragte (Akt 2002 Seite 5).

4. Dienstverhältnis Ehegattin 2001 und 2002

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 2001 und 2002 erkannte das FA ua. Gehälter an die Ehegattin des Bw. nicht als Betriebsausgaben an (2001 Tz 31 S 162.000,00 und 2002 € 17.586,55 laut BVE vom 7. Juli 2004).

Für Verträge zwischen nahen Angehörigen gilt, dass eindeutige Vereinbarungen vorliegen müssen, die eine klare Abgrenzung zwischen steuerlich beachtlicher Einkommenserzielung und unbeachtlicher Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Verträge zwischen nahen Angehörigen erfahren nur dann steuerliche Anerkennung, 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 (Doralt, aaO, § 2 Tz 160, VwGH 22.2.2000, 99/14/0082). Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Trotz entsprechenden Vorhaltes in der Begründung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2000 (Tz 31), der Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2004 und der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung legte der Bw. über die angebliche Tätigkeit der Ehefrau keine schriftliche Vereinbarung, Stundenaufzeichnungen, Urlaubskartei, oder ähnliches vor. In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. an, dass ein schriftlicher Dienstvertrag, Stundenaufzeichnungen und eine Urlaubskartei nicht existieren. Unrichtig ist das Vorbringen des Bw., dass Dienstverträge zwischen Ehegatten der Notariatsform bedürften (vgl. § 1 NotariatsaktG).

Zum Vorbringen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung ist festzustellen: Für steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses zwischen Ehegatten ist die Anmeldung zur Sozialversicherung allein nicht ausschlaggebend. Da die Bescheide Einkommensteuer 2001 und 2002 angefochten sind, ist die Behandlung des Dienstverhältnisses durch das FA für den Veranlagungszeitraum 2000 nicht berufsgegenständlich. Nach dem Vorbringen des Bw. sei die Ehefrau ab Juni 2001 Vollzeit mit 40 Stunden pro Woche, davor Teilzeit zwischen 10, 15 und 20 Stunden pro Woche beschäftigt gewesen, wobei die Gattin ohne feste Stundeneinteilung "nach Bedarf" auch an Freitagen, Samstagen und Sonntagen für den Bw. gearbeitet habe. Das Gehalt habe S 20.000,00 pro Monat (im Fall der Vollbeschäftigung) betragen. Urlaube (vier bis fünf Wochen) seien immer gemeinsam verbracht worden.

Das Fehlen von Stundenaufzeichnungen, die ohne Aufwand hätten geführt werden können, ist als Mangel eines ausreichenden Ausdrucks nach außen des angeblichen Dienstverhältnis-

ses zu werten. Diese Stundenaufzeichnungen hätten entweder von der Ehefrau zeitgleich beim angeblichen Verfassen der Handbücher, Schreibaarbeiten, der Entgegennahme von Telefonaten und Bearbeitung der Post oder vom Bw. selbst bei angeblichen Arbeiten während seiner Anwesenheit in einfacher Form (Datum, Uhrzeit von bis) geführt werden können. Das Vorbringen des Bw., er habe sich bei der Überwachung der angeblich ausbedungenen Wochenarbeitszeit auf sein Gefühl verlassen, bekräftigt die Feststellung, dass es dem Bw. offensichtlich nicht auf die genaue Einhaltung der Arbeitszeit ankam.

Die Ehefrau scheint laut Bw. in den angeblich von ihr verfassten Handbüchern nicht als Verfasserin auf. Auf Grund dieses Umstandes und des Fehlens von Zeitaufzeichnungen kann nicht festgestellt werden ob und gegebenenfalls im welchem Umfang tatsächlich Handbücher von der Ehefrau verfasst worden sind. Auf Grund des persönlichen Naheverhältnisses zum Bw. war diesbezüglich von einer Einvernahme der Ehefrau als Zeugin abzusehen. In freier Beweiswürdigung kommen zeitnah erstellten Zeitaufzeichnungen und der bereits bei Erstellung der Handbücher erfolgten Erwähnung der Verfasser gegenüber einer nachträglichen Aussage der Ehefrau, die ein Interesse am Obsiegen des Bw. im Berufungsverfahren hat, die höhere Beweiskraft zu.

Die Entgegennahme von Kundentelefonaten und der täglichen Post sowie das gelegentliche Zurückrufen des ortsabwesenden Bw. (laut Bw. zweimal in der Woche) oder Faxen von Unterlagen ist als familienübliche Hilfestellung zu beurteilen. Ein nach außen hin ausreichend zum Ausdruck Kommen des angeblichen Dienstverhältnisses, das zur steuerlichen Anerkennung über die eben genannte familienhafte Mitarbeit hinausgehen muss, ist damit nicht gegeben. Zur Entgegennahme der Post und dem Abheben des Telefons ist weiters festzustellen, dass es sich dabei um im Zusammenhang mit im eigenem Interesse ausgeübten Tätigkeiten der im selben Haushalt lebenden Ehefrau handelt. Die Ehefrau nimmt auch eigene Anrufe oder an sie adressierte Postsendungen entgegen. Bei Telefonanrufen kann nicht von vornherein festgestellt werden, wen der Anruf angeht. Die Post wird im Gesamten an den Haushalt zugestellt und daher notgedrungen von der gerade anwesenden Person entgegengenommen. Auch das Unterstützen des Bw. in seiner Farbenblindheit (die Ehefrau erklärt dem Bw. die Farbverteilung der Oberflächen) stellt sich als zwischen Ehegatten typische Unterstützungshandlungen im Familienbereich dar. Dasselbe gilt für Schreibaarbeiten nach Tonbändern, die laut Bw. nur eine Zeit lang erfolgte und daher auf Grund der anderen vorgebrachten Verrichtungen wie Telefondienst, Entgegennahme der Post bei der laut Bw. limitierten Wochenarbeitszeit keinen größeren Umfang entwickeln konnten.

Weiters fehlt es dem angeblichem Dienstverhältnis mit der Ehefrau einerseits in wesentlichen Punkten an einem eindeutigen, klaren und über jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, andererseits hält es auch einem Fremdvergleich nicht stand: Nach dem Vorbringen des Bw. soll die Ehefrau ihre "Arbeitsleistung" nach jeweiligen Abruf durch den Bw. - teilweise an völlig

unregelmäßigen Tageszeiten und auch an Wochenenden - ohne Vereinbarung einer vorweg bestimmten Dienstzeit erbracht haben. Die Arbeits- und Freizeit war daher von vornherein nicht vereinbart, was als unklarer Inhalt des angeblichen Dienstverhältnisses zu werten ist. Ein fremder, nicht im Haushalt wohnender und mit dem Bw. verheirateter Dritter hätte auf vorausplanbare Dienstzeiten bestanden und nicht stattdessen seine "Arbeitsleistung" ohne zuvor vereinbarte Freizeit rund um die Uhr und auch an Wochenenden zur Verfügung gestellt. Dies ist nicht fremdüblich. Auch von Seiten des Bw. ist das angebliche Dienstverhältnis als nicht fremdüblich zu beurteilen, da er nach eigenem Vorbringen der Ehefrau keine Vorgaben machte, zu welcher (Tages)Zeit sie die angeblichen Arbeiten zu verrichten hätte (so zB im Zusammenhang mit dem Einkaufen) und somit für ihn der Nutzen eines angeblichen Bereitschaftsdienstes für allfällige Kundenanrufe wegfällt, wenn die Ehefrau nicht zu Hause ist.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

5. Einkommensteuervorauszahlung 2004

Der Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für 2004 und Folgejahre vom 27. April 2004 wurde vom Bw. ebenfalls angefochten. Wie der Begründung dieses Bescheides zu entnehmen ist, war für die Festsetzung der Vorauszahlung € 10.939,80 das Ergebnis der Veranlagung des Jahres 2002 maßgeblich (§ 45 Abs. 1 EStG 1988). Laut Bescheidebegründung wurde der Steuerbetrag € 10.036,52 laut Einkommensteuerbescheid 2002 vom (ebenfalls) 27. April 2004 gemäß § 45 Abs. 1 zweiter Teilstich EStG 1988 für die zwei folgenden Jahre um 9% erhöht.

Zu bemerken ist, dass das FA mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2004 die Einkommensteuer für 2002 auf € 10.966,75 erhöhte und mit selben Datum einen neuen Vorauszahlungsbescheid an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre erließ, in dem die Vorauszahlungen mit € 11.953,75 festgesetzt wurde (€ 10.966,75 laut BVE Einkommensteuer 2002 erhöht um 9%).

Der Vorauszahlungsbescheid vom 7. Juli 2004 trat an Stelle des in der Berufung angefochtenen Bescheides vom 27. April 2004. Die Berufung vom 30. April 2004 (Akt 2002 Seite 27ff) gilt gemäß § 274 BAO als gegen den letzten (angepassten) Vorauszahlungsbescheid vom 27. April 2004 gerichtet (vgl. Ritz, Handbuch BAO, Wien 2002, Seite 186).

Ein inhaltliches Vorbringen gegen den Vorauszahlungsbescheid 2004 wurde nicht erstattet, die Anpassung erfolgte auf Grund der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Bw. am (Tag des Einlangens beim FA) 16. Februar 2005 einen Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2005 mit der Begründung stellte, dass er in diesem Jahr voraussichtlich nicht das Einkommen

von 2001/2002 beziehen werde. Am 17. Februar 2005 erließ das FA den Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2005 und Folgejahre über € 3.580,00.

Vorauszahlungen Einkommensteuer für 2004 laut Berufungsentscheidung:

Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betrifft das Jahr 2002. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 wurde daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von € 12.788,17 um 9% erhöht. Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 werden mit € 13.939,11 festgesetzt.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2002

Wien, am 12. April 2005