



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Stb, vom 15. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 13. Oktober 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 2000, Umsatz- und Einkommensteuer 2000, Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 sowie die Bescheide vom 16. Februar 2004 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung über den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen gegen die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2000, 2001 und 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommensteuer:

	2000 ATS	2000 EUR	2001 ATS	2001 EUR	2002 EUR
Einkünfte Gw.	890.101,00	64.686,16	958.958,00	69.690,20	64.620,76

Einkommen	889.100,00	64.613,42	958.000,00	69.620,58	64.547,76
Einkommensteuer	330.550,00	24.022,01	365.500,00	26.561,92	24.024,18

Umsatzsteuer:

	2000 ATS	2000 EUR	2001 ATS	2001 EUR	2002 EUR
Entgelte (KZ 000)	1.772.056,40	128.780,36	1.539.915,37	111.910,01	111.516,55
st. frei (KZ 020)	0,00	0,00	0,00	0,00	- 56.000,00
st. pflichtig (KZ 022)	1.772.056,40	128.780,36	1.539.915,37	111.910,01	55.516,55
Umsatzsteuer	354.411,28	25.756,07	307.983,07	22.382,00	11.103,31
Vorsteuer (KZ 060)	- 94.578,56	- 6.873,29	- 54.972,50	- 3.995,01	- 1.915,30
Zahllast	259.833,00	18.882,80	253.011,00	18.387,03	9.188,01

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im folgenden Bw.) ist selbständiger Handelsvertreter, der überwiegend im Außendienst tätig ist.

Mit Bescheiden vom 7. März 2002 wurden die Umsatz- und Einkommensteuer 2000 abweichend von den Abgabenerklärungen festgesetzt.

Aufwendungen für Bewirtung wurden gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur zur Hälfte anerkannt, weiters wurden Aufwendungen für die Lebensführung gem. § 20 EStG 1988 nicht anerkannt (Kamera, Radio, Blumen, Kaffeemaschine).

Berufung 2000

Gegen diese Bescheide wurde mit Datum 19. März 2002 Berufung erhoben. Die Aufwendungen für die Kamera, Kaffeemaschine und Radio seien ausschließlich beruflich bedingt und somit zu berücksichtigen.

Berufungsvorentscheidung 2000

Nach mehreren Ermittlungsschritten (Vorhalteverfahren) hinsichtlich Kundengeschenke, Angestelltenverhältnis Gattin, KFZ-Kosten des Bw., KFZ-Kosten der Gattin und Aufwendungen für Büro und Lager wurden mit Datum 19. Juli 2002 Berufungsvorentscheidungen (Umsatzsteuer und Einkommensteuer) erlassen.

Hierin wurden die Bescheide vom 7. März 2002 wesentlich abgeändert.

Nicht mehr berücksichtigt wurden nunmehr folgende Aufwendungen:

- Digitalkamera, Kaffeemaschine, Radio
- Weihnachtsgeschenke, Geschenkgutscheine
- Korrektur Km-Geld
- Angestelltenverhältnis der Gattin (nicht fremdüblich)
- KFZ-Gattin (nicht fremdüblich)
- Büro (kein Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw.).

Vorlageantrag 2000

Mit Eingabe vom 16. August 2002 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung vom 19. März 2002 gegen die Bescheide hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 2000 vom 7. März 2002 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Der Vorlageantrag richte sich gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Bürokosten, Nichtanerkennung des Angestelltenverhältnisses der Ehegattin und der damit verbundenen Kfz-Kosten, Nichtanerkennung der Digitalkamera, der Kaffeemaschine, der Radios sowie der Nichtanerkennung der Werbeaufwendungen und der freiwilligen Sozialleistungen. In der Bescheidbegründung vom 22. Juli 2002 zu den Bescheiden vom 19. Juli 2002 (BVE) seien trotz mehrmaliger Telefonate und Ergänzungsersuchen Sachverhalte (Büro, Dienstverhältnis, Kfz-Kosten, Werbeaufwand) steuerlich nicht anerkannt worden, die im Bescheid vom 7. März 2002 bereits anerkannt wurden und somit auch nicht Gegenstand der Berufung gewesen seien. Diese Vorgangsweise sei völlig unverständlich, da das Büro anlässlich des Besuches des Erhebungsdienstes als Büro anerkannt worden sei, gleich wie in den Steuererklärungen 1999. Das Büro sei für die Abwicklung der Geschäfte des Bw. unerlässlich und es liege eine rein berufliche Nutzung vor, die auch auf Grund der Einrichtung jede private Veranlassung ausschließe. Eine Dokumentation der Büroräume könnte jederzeit durch Bildmaterial bzw. durch einen Lokalaugenschein überprüft werden. Die geltend gemachten Büroräume würden in keinsten Weise privat genutzt und auch die gesamte Einrichtung sei ausschließlich für berufliche Zwecke ausgelegt. Die Büroräume würden dem Bw. als Verkaufsbüro und Arbeitsplatz für eine Sekretärin dienen. Der Bw. verkaufe nicht nur Heizungssysteme der Firma W, sondern führe auch die gesamte Heizungsplanung für Kunden durch.

Ohne Sekretärin wäre die Tätigkeit des Bw. in diesem Ausmaß nicht möglich, da das gesamte Bestellwesen, Angebotsausarbeitung bei Großprojekten, Ausarbeitung der Planungsunterlagen, Ausgabe von Lagerwaren usw. durch eine Sekretärin durchgeführt werden müsse, da der Bw. ca. 50 % seiner Arbeitszeit mit Kundenbesuchen, Baustellenbesuchen usw. auswärts verbringe. Da die Gattin des Bw. früher als Sekretärin bei einer Bank tätig gewesen sei, hätte der Bw. seine Gattin angestellt. Die Gattin sei halbtags beschäftigt und führe zu den oben genannten Tätigkeiten auch den Zahlungsverkehr sowie die Buchhaltungsvorbereitung durch. Das Dienstverhältnis sei kein Scheindienstverhältnis. Die Gattin werde lediglich für ihre Arbeitsleistung entlohnt. Das Gehalt der Gattin entspreche den kollektivvertraglichen Gehaltsschemen, sei durch einen Dienstzettel dokumentiert, werde monatlich durch eine Gehaltsverrechnung abgerechnet und erfolge durch Überweisungen auf das Konto der Gattin. Das Dienstverhältnis sei bei der Gebietskrankenkasse gemeldet und die notwendigen Abgaben würden monatlich abgeführt. Das Dienstverhältnis könne mit jedem fremden Dienstverhältnis verglichen werden. Eine Beschäftigung einer fremden Person würde auf Grund der fachlichen Qualifikation der Gattin, verbunden mit der absoluten Vertrauensbasis und Zuverlässigkeit, einen echten Nachteil für den Bw. bedeuten. Die Notwendigkeit des Firmen-Pkws der Gattin sei bereits dokumentiert worden und der Pkw werde auch durch Berücksichtigung eines Sachbezuges in der Gehaltsverrechnung berücksichtigt.

Der Geschenkgutschein an die Gattin sei eine Anerkennung für ihre Tätigkeit und auch bei fremden Dienstverhältnissen sei es durchaus üblich, Weihnachtsgutscheine an Mitarbeiter zu verschenken.

Hinsichtlich der Weinflaschen sei bereits angeboten worden, eine Liste der Empfänger vorzulegen, da es sich dabei um Werbegeschenke (Weihnachtsgrüße an Kunden) handle. Bei der Firmengröße des Bw. sei es unüblich eigene Firmenabfüllungen für Werbezwecke durchzuführen und es würde sich lediglich um kleine Anerkennungsgeschenke handeln, um die Kundenbeziehungen zu vertiefen.

Hinsichtlich Digitalkamera, Radio und Kaffeemaschine sei bereits in der Berufung Stellung genommen worden und es würden unzählige Aufnahmen von Schäden beigebracht werden können, die die betriebliche Notwendigkeit dokumentieren würden.

Mit Datum 9. September 2002 wurde gegenständliche Berufung der Finanzlandesdirektion für OÖ., Geschäftsabteilung 7, vorgelegt.

Zurückziehung der Berufung

Mit Eingabe vom 31. Oktober 2002 wurde die Berufung vom 19. März 2002 gegen den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 2000 vollinhaltlich zurückgezogen, ebenso der

Vorlageantrag dieser Berufung. Es werde um bescheidmäßige Festsetzung wie mit Bescheiden vom 7. März 2002 ersucht.

Mit Bescheid vom 7. November 2002 wurde die Berufung vom 19. März 2002 gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2000 gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2000 vom 7. März 2002 erwachse daher in Rechtskraft.

Steuererklärungen 2001

Mit Datum 20. Dezember 2002 wurden die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2001 an das zuständige Finanzamt eingereicht.

Gemäß beiliegender Gewinnermittlung hätte sich für dieses Jahr ein Gewinn von 854.125,54 ATS ergeben. Die Provisionserlöse seien mit einem Betrag von 1.847.898,44 ATS angegeben worden.

Mittels Ersuchen um Ergänzung vom 24. Februar 2003 wurde der Bw. seitens des zuständigen Finanzamtes ersucht das Fahrtenbuch nachzureichen. Würden die betrieblich zurückgelegten Kilometer überwiegen, werde der Bw. ersucht, die tatsächlichen Kosten bekannt zu geben. Weiters werde der Bw. ersucht eine Diätenaufstellung nachzureichen, eine Aufstellung der Kundengeschenke, der GWG und der Kfz-Kosten. Wie hoch sei der abgezogene Privatanteil bei den Telefonkosten?

Mit Eingabe vom 11. März 2003 wurde diesem Ersuchen Rechnung getragen und wie folgt geantwortet:

1. Das Fahrtenbuch liege bei und es würde sich eine Kilometerleistung für betriebliche Fahrten von 33.675 km ergeben, wobei lediglich 30.000 km steuerlich geltend gemacht worden seien. Da der Vorhalt betreffend Ansatz der tatsächlichen Kosten an Stelle des Kilometergeldes erst mit 15. Jänner 2002 ausgestellt worden sei, hätte der Bw. für das Jahr 2001 keine Belege und es sei daher auf Grund der Richtlinien der eingeschränkte Betrag für 30.000 km mittels Kilometergeld geltend gemacht worden. Der Bw. nutze als Auto einen Audi A6 und bei Ansatz der teilweise geschätzten Kosten (AfA, Versicherung, Treibstoff, Öl, Reinigung, Reparaturen, Service, Reifen, usw.) abzüglich eines Privatanteiles (20 % p.A.) würden sich ähnliche Kosten ergeben. Da jedoch auf Grund fehlender Belege die Kosten nicht zur Gänze nachgewiesen werden könnten, sei aus Vereinfachungsgründen wieder das Kilometergeld angesetzt worden. Für das Jahr 2000 sei mit Bescheidbegründung vom 22. Juli 2002 unter Punkt 3 ebenfalls das mit 30.000 km gedeckelte Kilometergeld angesetzt worden; diese Vorgangsweise sei 2001 fortgeführt worden.

2. Die Diäten seien lt. Fahrtenbuch geltend gemacht worden. Diäten für politische Bezirke, die

mehr als 15 Mal besucht wurden, seien nicht angesetzt worden.

3. Die Werbegeschenke würden sich aus Wein, Gebäck und Blumen zusammensetzen. Als GWG sei ein Canon-Drucker, Fliegengitter, Gläser, Handy, Beleuchtung fürs Büro angeschafft worden.

Die Kosten für das Firmenauto würden sich wie folgt zusammensetzen:

Kfz-Haftpflicht und Versicherung 9.379,90 ATS
Diverses (Frostschutz und Lampen) 390,70 ATS
Kfz-Überprüfung 372,00 ATS
Benzin 9.069,30 ATS
Summe 19.211,90 ATS

4. Bei den Telefonkosten für das Festnetz sei kein Privatanteil abgezogen worden, da für das Büro eine eigene Nummer (xx) angemeldet worden sei. Privat werde über ein eigenes Telefon (x) in der Wohnung telefoniert und diese Rechnung sei zur Gänze privat bezahlt worden.

Mit Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 16. Februar 2004 wurde die erklärte Vorsteuer um den Betrag berichtigt, der auf die vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben entfallen sei. Mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 16. Februar 2004 wurde die Einkommensteuer seitens des zuständigen Finanzamtes abweichend gegenüber der eingereichten Erklärung festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass nach den Angaben des Bw. vom 12. Mai 2002 die jährliche Kilometerleistung zwischen 50.000 und 60.000 km betrage. Für 2002 seien 33.675 km zurückgelegt worden. Es würden somit die betrieblich zurückgelegten Kilometer überwiegen. Der Ansatz des Kilometergeldes sei daher nicht mehr zulässig. Da die tatsächlichen Kfz-Kosten nicht mehr nachgereicht werden hätten können, sei aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen eine pauschale Kürzung von 30 % vorgenommen worden. Eine ordnungsgemäß geführte Diätenaufstellung hätte nicht vorgelegt werden können. Bei den vorgelegten Angaben würden Dienstbeginn und Dienstende fehlen. Es sei eine Kürzung von 20 % vorgenommen worden.

Die Ausgaben für Blumen seien nicht anerkannt worden, da es sich um Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 handle.

Steuererklärungen 2002

Mit Datum 18. November 2003 wurden die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2002 beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Die beiliegende Gewinnermittlung stellte einen Gewinn von 53.284,54 € dar. An Provisionserlösen und Umsätzen wurde einen Betrag von 122.619,86 € ermittelt.

Mittels Ersuchen um Ergänzung vom 15. Jänner 2004 wurde der Bw. vom zuständigen Finanzamt ersucht, eine vollständige Aufstellung der Diäten nachzureichen, sowie den

Kilometerstand zum 1. Jänner 2001 und 31. Dezember 2001 bekannt zu geben. Für das Jahr 2001 seien das Fahrtenbuch und eine genaue Diätenaufstellung nachzureichen.

In der Eingabe vom 20. Jänner 2004 wurde diesem Ersuchen wie folgt Rechnung getragen: Die Diätenaufstellung enthalte die Stunden der Dienstreisen und es seien die angegebenen Stunden entsprechend der Reiseziele durchaus plausibel. Die Reiseabrechnungen seien auch in den Vorjahren gleich aufbereitet und nicht beanstandet worden. Es werde ersucht, die vorgelegten Reiseabrechnungen zu akzeptieren, da die geforderten Aufstellungen im Nachhinein nur äußerst schwierig zu erstellen seien. Für die Zukunft würden die Zeiten für Reisebeginn und -ende in den Reiseabrechnungen mitgeführt werden.

Die Kilometerstände würden nicht mehr bekannt gegeben werden können, da der Bw. sein Auto (Audi A6 Kombi) 2003 verkauft hätte und für das neue Auto (Renault Espace) ohnehin die tatsächlichen Kosten abzüglich Privatanteil angesetzt worden seien.

Mit Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 16. Februar 2004 wurde die erklärte Vorsteuer um den Betrag berichtigt, der auf die vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben entfallen sei.

Mit Einkommensteuerbescheid 2002 vom 16. Februar 2004 wurde der Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt. Die Ausgaben für die Hochwasserspender würden keine Betriebsausgaben darstellen. Dies seien Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988. Hinsichtlich der Kürzung des Kilometergeldes und der Diäten werde auf die Begründung des Vorjahres verwiesen.

Berufung 2001 und 2002

Mit Eingabe vom 28. Februar 2004 wurde Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 eingebracht. Die Berufung richte sich gegen die pauschale Kürzung der Kfz-Kosten, pauschale Kürzung der Reisediäten und Kürzung der bezahlten Umsatzsteuer.

1) Kürzung der Kfz-Kosten:

Der Bw. hätte in den Jahren 2001 33.675 km und 2002 31.551 km zurückgelegt und es sei wie in den Vorjahren das gedeckelte Kilometergeld für 30.000 km angesetzt worden. Wie bereits im Ergänzungsersuchen vom 11. März 2003 mitgeteilt, hätte der Bw. einen Audi A6 Avant genutzt und die geschätzten Kosten hätten einen ähnlichen Betrag wie das geltend gemachte Kilometergeld ergeben. Der Bw. hätte 2003 das Auto gewechselt und ein Firmenauto angeschafft und es seien künftig die tatsächlichen Kosten angesetzt worden.

Die geschätzten Kosten würden wie folgt ermittelt werden können:

AfA (467.000/8 Jahre): 58.375,00 ATS

Versicherung (Kasko, Haftpflicht): 35.000,00 ATS

Reparaturen, Reifen, Service usw.: 30.000,00 ATS

Summe: 123.375,00 ATS

abzüglich 20 % Privatanteil: minus 24.675,00 ATS

Summe: 98.700,00 ATS

Benzin (12 Liter/100 km je 12,60 ATS): 50.916,60 ATS (33.675 km 2001)

Summe: 149.616,60 ATS

Die vorgenommene Kürzung um 30 % sei daher viel zu hoch und es werde beantragt das geltend gemachte Kilometergeld anzuerkennen bzw. den Kfz-Aufwand auf Grund der angeführten Berechnung anzusetzen.

2) Kürzung Reisediäten:

Für beide Jahre sei eine Reisekostenaufstellung vorgelegt worden, die für jeden Tag das Reiseziel und die Stunden der Reisen angegeben hätte. Es würden die Abfahrts- und Ankunftszeiten fehlen, es seien jedoch die angegebenen Stunden auf Grund der Reiseziele plausibel und es sei ohnehin die Kürzung bei mehrfachen Reisezielen (15 Tage-Regel bzw. eine Woche durchgehend) durchgeführt worden. Die Reiseabrechnungen seien wie in den Vorjahren geführt worden und die fehlende Abfahrts- und Ankunftszeiten seien noch nie beanstandet worden. Eine Ergänzung der Abfahrts- und Ankunftszeiten würde problemlos durchgeführt werden können. Dieser "Formfehler" könne nicht zu einer Kürzung der Reisediäten führen. Des Weiteren seien in den Reisekosten auch Auslandsaufenthalte mit nachgewiesenen Nächtigungskosten enthalten und für diese Reisekosten könne keinesfalls eine Kürzung erfolgen. Handelsvertreter seien durch genaue Reisekostenregelung (15 Tage) ohnedies stark benachteiligt und es würde jedes Verständnis fehlen, wenn von solch geltend gemachten Reisekosten, die ohnedies nur einen Teil der tatsächlich angefallenen Kosten abdecken, willkürlich Kürzungen erfolgen würden. Im Sinne einer gerechten Besteuerung werde daher ersucht, die geltend gemachten Reisekosten anzuerkennen und keine Kürzung vorzunehmen, da die geltend gemachten Reisekosten tatsächlich angefallen seien. Auf Grund der neuen Reisekostenregelung hätte ohnedies ein Teil der angefallenen Reisekosten nicht geltend gemacht werden können.

3) Bezahlte Umsatzsteuer:

In der Gewinnermittlung 2001 sei die Vorsteuerrückvergütung iHv. 30.072,00 ATS bei den Einnahmen ausgewiesen worden und es würde sich bei der Saldierung ein Betrag von 203.460,46 ATS ergeben. Eine Kürzung des geltend gemachten Aufwandes von 233.488,36 ATS könne daher nicht erfolgen.

Für 2002 würde die bezahlte Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der Veranlagung 2002 und Umsatzsteuersondervorauszahlungen 12.864,40 € betragen und es werde beantragt diesen Betrag entsprechend zu korrigieren.

Betriebsprüfung 2000 bis 2002

Um die berufungsgegenständlichen Punkte zu überprüfen, wurde seitens des zuständigen Finanzamtes angeregt, eine Betriebsprüfung (Außenprüfung) durchzuführen.

Im Zeitraum April bis September 2004 (mit Unterbrechung) wurde eine Buch- und Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 durchgeführt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 15. September 2004 wurden folgende berufungsgegenständlichen Feststellungen getroffen:
Punkt 8. Kfz-Kosten Mitsubishi Space Runner:

In den Monaten März bis August 2000 seien von der Gattin Kilometergelder für diverse betriebliche Fahrten verrechnet worden.

Am 15. September 2000 sei ein Pkw der Marke Mitsubishi Space Runner angeschafft und in das Betriebsvermögen aufgenommen worden. Die behördliche Anmeldung dieses Fahrzeuges sei am 26. September 2000 erfolgt. Das Kfz sei der Ehegattin für betriebliche als auch für private Fahrten zur Verfügung gestellt worden. Hinsichtlich der Privatfahrten sei ein Sachbezug bei der Gattin berücksichtigt worden. Die tatsächlich gefahrenen, im Schätzungsweg ermittelten Gesamtkilometer des Mitsubishi Space Runner, würden sich auf Grund der vorgenommenen Tankungen für die Jahre 2000 bis 2002 wie folgt darstellen (durchschnittlicher Preis für Superbenzin je Liter 13,34/2000; 12,90/2001; 0,934/2002). Für die mit dem Mitsubishi Space Runner zurückgelegten betrieblichen Kilometer seien im Schätzungswege pro Kalenderjahr 2.400 km anerkannt worden. Das Kilometergeld wurde in Höhe von 4,90 ATS/0,356 € berücksichtigt. Festgehalten werde weiters, dass hinkünftig nur dann Aufwendungen in Form von Kilometergeldern zu berücksichtigen seien, wenn die tatsächlich für den Betrieb vom Bw. getätigten Fahrten ordnungsgemäß und vollständig aufgezeichnet werden würden.

Jedenfalls seien in den Aufzeichnungen folgende Daten festzuhalten:

Datum, Anzahl der gefahrenen Kilometer, Kilometerstand, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt.

Punkt 10. Beschäftigung Gattin:

Laut Auskunft (vgl. Niederschrift vom 17. Juni 2004) vom Bw. hätte sich das wöchentliche Stundenausmaß zwischen 20 und 30 Stunden bewegt. Konkrete Regelungen hinsichtlich der Arbeitszeiten seien nicht getroffen worden. Angemerkt werde, dass die Arbeitstage während einer Woche mit Dienstag, Mittwoch, Donnerstag bekannt gegeben worden seien. Je nach Arbeitsanfall bzw. Bedarf sei es jedoch auch möglich, dass die Arbeiten am Wochenende durchgeführt würden. Die Arbeitszeiten während einer Arbeitswoche würden auf die Schulzeiten der Kinder abgestimmt.

Ein schriftlicher Dienstvertrag sei mit der Gattin nicht abgeschlossen worden, es existiere

lediglich ein Dienstzettel.

Würde eine Krankenstandsvertretung erforderlich sein, so würde diese vom Bw. persönlich erfolgen oder die Arbeit würde liegen bleiben bis die Gattin wieder gesund sei (vgl. Niederschrift vom 17. Juni 2004).

Als gewöhnlicher Beschäftigungsort der Gattin sei E (Büro) angegeben worden.

Folgende Tätigkeiten seien von der Gattin durchgeführt worden (vgl. Niederschrift):

Aufbereitung der Buchhaltung im Büro, Ablage des Schriftverkehrs, Büroreinigung, Telefondienst (wenn sich der Gatte auf Dienstreise befinde), Botenfahrten Post, Kunden, Steuerberater.

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

Ein anzuerkennendes Dienstverhältnis mit der Gattin liege nach hierortiger Ansicht nicht vor.

Begründung:

Ein Dienstvertrag halte lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH einen Fremdvergleich nicht stand, wenn keine konkrete Vereinbarung über Dienstbeginn, Dienstende und den genauen wöchentlichen Arbeitszeiten getroffen würden. Die genaue wöchentliche Arbeitszeit (*"Arbeitszeiten je nach Bedarf", "kann sein, dass meine Gattin auch am Wochenende arbeite"*) sei lt. den Ausführungen des Bw. nicht konkret festgelegt worden (vgl. Niederschrift vom 17. Juni 2004).

Hinsichtlich der von der Gattin durchzuführenden Arbeiten sei festzuhalten, dass es sich lt. ständiger Rechtsprechung insbesondere bei Botenfahrten, Reinigungsarbeiten und Telefondiensten um eine typisch familienhafte Mitarbeit handle.

Anlässlich einer Vorsprache des steuerlichen Vertreters am 15. September 2004 seien Unterlagen als Nachweise für die Mitarbeit der Gattin vorgelegt worden (Ausfertigung von Angeboten für Kunden vom Bw.). Angemerkt werde dazu, dass aus den vorgelegten Unterlagen jedoch nicht hervorgegangen sei, wer die Angebote tatsächlich geschrieben hätte. Stunden- bzw. sonstige Arbeitsaufzeichnungen hätten hinsichtlich dieser Arbeiten nicht vorgelegt werden können.

Mit Telefax vom 15. Februar 2004 wurden die Jahreslohnkonten der Jahre 2000 bis 2002 nachgereicht. Aus diesen Jahreslohnkonten gehe hervor, dass dem Gehalt 30 Stunden/Arbeitswoche bzw. ab Februar 2001 15 Stunden/Arbeitswoche zur Grunde gelegt worden seien. Lt. vorgelegtem Dienstzettel vom 3. Jänner 2000 würde die vereinbarte Normalarbeitszeit pro Kalenderwoche jedoch 25 Stunden betragen. Wie oben bereits

ausgeführt, sei vom Bw. die Arbeitszeit pro Kalenderwoche für die Jahre 2000, 2001 und 2002 zwischen 20 und 30 Stunden bekannt gegeben worden.

Da die gesetzlichen Erfordernisse für die Anerkennung der Mitarbeit im Betrieb nicht vorliegen würden und es sich gegebenenfalls nur um eine Tätigkeit auf Basis eines rein familienhaften Verhältnisses handle, würden keine Lohnaufwendungen für die Gattin als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Punkt 12a. Abschreibung Arbeitszimmer/Lagerraum:

Im Prüfungszeitraum wurden Räumlichkeiten (Kellergeschoss) im Ausmaß von rund 69 m² der betrieblichen Sphäre zugeordnet und als anteilige Betriebsausgaben berücksichtigt (geschätzte Anschaffungskosten iHv. 1.424.300,00 ATS). Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sowie der Rechtsprechung des VwGH würden keine abzugsfähigen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie Einrichtungsgegenstände vorliegen, wenn das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bilde. Die Beurteilung ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt iSd § 20 EStG 1988 darstelle, hätte nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Bei Tätigkeiten deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liege, präge die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits-)komponente, die auf das Arbeitszimmer entfalle, sei dem gegenüber bei der Beurteilung des Berufsbild typischerweise nicht wesentlich (z.B. Vertretung/Außendiensttätigkeit).

Da der Bw. auf Grund der Tätigkeit und nach eigenen Angaben überwiegend im Außendienst tätig sei, würde der Tätigkeitsschwerpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegen. Angemerkt werde weiters, dass die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer auch dann nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien, wenn beispielsweise gelegentliche Besprechungen stattfinden oder eine Besprechung mit einer nicht familienfremden Person erfolge.

Es würden daher nur die Aufwendungen für den Lagerraum im Ausmaß von 15,3 m² berücksichtigt werden können. Im Schätzungswege seien pro m² 20.000,00 ATS/1.435,45 € für die Bau- und Errichtungskosten des Lagerraumes angesetzt worden.

Punkt 12b. Anteiliger Stromaufwand Büro/Lager:

Im Prüfungszeitraum wurden anteilige Stromaufwendungen für das Arbeitszimmer bzw. das Lager mit 31,65 % der Gesamtaufwendungen geschätzt. Für das Arbeitszimmer würden aber keine abzugsfähigen Stromaufwendungen auf Grund der Bestimmungen des § 20 EStG 1988 vorliegen. Für den Lagerraum würden die Stromaufwendungen pro Kalenderjahr pauschal mit

500,00 S/40,00 € im Schätzungswege berücksichtigt.

Punkt 12c. Bürokleinküche:

Im Prüfungszeitraum wurden die Aufwendungen für eine Bürokleinküche berücksichtigt. Vom Abzugsverbot seien jedoch auch die Einrichtungsgegenstände des Arbeitszimmers erfasst, selbst wenn diese auch beruflich genutzt werden würden.

Punkt 12d. Büroleuchte:

Im Jahr 2001 wurde eine Büroleuchte angeschafft und als Betriebsausgabe (AfA) berücksichtigt. Vom Abzugsverbot seien jedoch auch die Einrichtungsgegenstände wie z.B. Leuchten des Arbeitszimmers erfasst, selbst wenn diese auch beruflich genutzt werden würden.

Punkt 12e. Anteilige Finanzierungskosten:

Im Prüfungszeitraum wurden anteilige Finanzierungskosten des Hausbaues als Betriebsausgaben berücksichtigt (31,65 % von den Zinsen).

Für den Lagerraum seien im Prüfungsverfahren pauschal 10 % der Finanzierungskosten als Betriebsausgaben im Schätzungswege anerkannt worden.

Wiederaufnahme 2000

Mit Datum 13. Oktober 2004 wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2000 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht zu entnehmen sei, erfolgte. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Ebenfalls mit Datum 13. Oktober 2004 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2000 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Diese Wiederaufnahme erfolgte ebenfalls unter Hinweis auf die durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung.

In den dazu ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2000 vom 13. Oktober 2004 wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen.

Berufungsvorentscheidungen 2001 und 2002

Mittels Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2004 wurden die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 und 2002 vom 1. März 2004 geändert.

In diesen Bescheiden wurde ebenfalls den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen.

Berufung 2000

Mit Eingabe vom 1. November 2004 wurde Berufung gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2000 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 vom 13. Oktober 2004 eingebracht.

Die Berufung wurde wie folgt begründet.

1) Nichtanerkennung Dienstverhältnis Gattin:

Der Bw. sei bis Ende 1999 für die Firma W als angestellter Vertreter tätig gewesen. Ab diesem Zeitpunkt hätte er nur mehr als selbstständiger Handelsvertreter für die Firma W tätig sein können, da sich die Firma W mit ihrer eigenen Firma aus Österreich zurückgezogen und Österreich nur mehr mit selbstständigen Handelsvertretern betreut hätte.

Da der Bw. die Zukunft als selbstständiger Handelsvertreter und die Auswirkungen durch den Rückzug der Firma W aus Österreich nicht abschätzen hätte können, hätte er im Wohnhaus in G ein Büro eingerichtet und seine Gattin als Angestellte für die Abwicklung des gesamten Backoffice (Schriftverkehr, Angebotsabwicklung, Auftragsabwicklung, Buchhaltungsvorbereitungen, usw.) vorgesehen. Eine Sekretärin für die Abwicklung des Backoffice sei unerlässlich, da der Bw. als Handelsvertreter erhebliche Reisetätigkeit ausübe und 3-4 Tage pro Woche im Außendienst tätig sei. Als der Bw. noch als angestellter Vertreter tätig gewesen sei, sei ihm eine Sekretärin im Büro in A für die Abwicklung des Backoffice zur Verfügung gestanden. Die Tätigkeit würde eine sehr vertrauenswürdige Person erfordern, da die Tätigkeit überwiegend alleine und eigenverantwortlich durchgeführt werden müsse, da der Bw. überwiegend im Außendienst tätig sei und sich das Büro auch im Privathaus befinde. Die Gattin sei früher bei einer Bank tätig gewesen, somit hätte sie die notwendige fachliche Qualifikation mitgebracht und ein loyales, verantwortungsbewusstes Arbeiten hätte vorausgesetzt werden können.

Die Gattin sei mit 3. Jänner 2000 mit 25 Stunden pro Woche bei der Gebietskrankenkasse OÖ. angemeldet worden und es sei auch ein Dienstzettel ausgestellt worden. Die Lohnverrechnung sei monatlich durch eine Steuerberatungskanzlei durchgeführt worden. Das Gehalt sei pünktlich auf ein Konto der Gattin überwiesen worden, auch die anfallenden Abgaben seien ordnungsgemäß abgeführt worden.

Auf Grund des erhöhten Arbeitsanfalles sei das Dienstverhältnis mit 1. Mai 2000 auf 30 Stunden/Woche angehoben worden und sowohl die Änderungsmeldung an die Gebietskrankenkasse als auch ein neuer Dienstzettel seien erstellt worden. Der vom Gesetzgeber geforderten Publizitätswirkung sei durch die Erstellung eines Dienstzettels und der Meldung bei der Gebietskrankenkasse als auch der Abfuhr von Lohnsteuer Genüge getan worden.

Die Tätigkeit der Gattin als Sekretärin und Verantwortliche für die Abwicklung des gesamten Backoffice sei klar definiert. Die umfangreiche Außendiensttätigkeit und die damit

verbundenen Einnahmen des Bw. wären besonders in der Anfangsphase ohne Sekretärin nicht möglich gewesen. Der Bw. hätte auch im Angestelltenverhältnis eine Sekretärin für die Abwicklung des Backoffice gehabt und eine Sekretärin für die getätigten Umsätze als selbstständiger Handelsvertreter sei unerlässlich. Die Tätigkeit der Gattin würde weit über die familienhafte Mithilfe hinausgehen. Die Entlohnung der Gattin als Sekretärin sei entsprechend der kollektivvertraglichen Einstufung vorgenommen worden und halte somit einem Fremdvergleich durchaus stand.

Der gewünschte Termin, um das Dienstverhältnis der Gattin zu besprechen und entsprechende Unterlagen vorzulegen, sei seitens der Betriebsprüfung nicht wahrgenommen worden und es hätten daher keine Aufzeichnungen hinsichtlich Arbeitszeit und Tätigkeit vorgelegt und auch keine Erläuterung zur Arbeit erbracht werden können.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei eine Betriebsbesichtigung gewünscht worden. Dabei sei der Bw. zur Tätigkeit seiner Gattin befragt worden, ohne sich auf diese Fragen vorbereiten oder Rücksprache mit seiner Gattin halten zu können. Der Bw. sei vom Prüfer zu Schätzungen und Aussagen gedrängt worden, die in der Begründung zum BP-Bericht als Tatsachen angenommen und für die Beurteilung des Dienstverhältnisses negativ ausgelegt worden seien. Die vorgelegten Unterlagen hinsichtlich Schriftverkehr (Angebotserstellung und Abwicklung) seien vom Prüfer grundsätzlich in Frage gestellt und die Tätigkeit der Gattin sei vom Prüfer lediglich auf Tätigkeiten der typisch familienhaften Mitarbeit beschränkt worden.

Umsätze von 1.772.056,40 ATS im ersten Jahr seiner selbstständigen Tätigkeit hätte der Bw. ohne Abwicklung des Backoffice durch eine Sekretärin nicht erzielen können. Es sei daher entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gem. § 21 BAO die Anstellung einer Sekretärin für die Durchführung der anfallenden Büroarbeiten unerlässlich gewesen.

Die Unterstellung der Betriebsprüfung, es würde sich lediglich um familienhafte Mithilfe handeln, sei nicht plausibel, da der Bw. auf Grund seiner zeitintensiven Außendiensttätigkeit (damit verbunden auch die hohen Umsätze aus Verkaufsprovisionen) gar nicht die Zeit finden würde, die umfangreichen Bürotätigkeiten zusätzlich zu seiner Außendiensttätigkeit abwickeln zu können.

Nach dem Kauf der Firma W durch die deutsche Firma V sei die Angebotserstellung und die Auftragsabwicklung durch Internet und E-Mail stark vereinfacht worden und es hätte somit iVm Umsatzrückgängen die Arbeitszeit der Gattin mit 1. Februar 2001 reduziert werden können.

2) KFZ Kosten Gattin:

Aufgrund der exponierten Lage des Büros und der umfangreichen Außendiensttätigkeiten des Bw. sei ein zweites KFZ erforderlich geworden. Da der Privat PKW der Gattin kaputt geworden sei, sei im Oktober 2000 ein gebrauchter PKW betrieblich angeschafft worden und bei der

Gattin in der Gehaltsverrechnung als Sachbezug berücksichtigt worden. Die Mobilität der Gattin sei notwendig um die Geschäftstätigkeit der Firma P problemlos abwickeln zu können. Das KFZ sei deshalb aus überwiegend betrieblichen Gründen angeschafft worden. Auch einer fremden Sekretärin hätte ein PKW zur Verfügung gestellt werden müssen.

3) Büroraum:

Anlässlich der Betriebsprüfung sei das durch den Erhebungsdienst bei Betriebseröffnung und auch 1999 anerkannte Büro im Ausmaß von 21,67 m² nicht anerkannt worden. Das Büro diene dem Bw. als Verkaufsbüro und werde ausschließlich betrieblich genutzt. Im Büro würden auch mit Kunden Heizungsanlagen besprochen und Ersatzteile aus dem Lager an Kunden ausgefolgt. Dem Bw. stehe für seine Tätigkeit kein weiteres Büro zur Verfügung. Der Bw. verbringe zwar einen überwiegenden Teil seiner Zeit im Außendienst, dies sei jedoch nur möglich, da die gesamte Büroabwicklung durch seine Gattin durchgeführt werde. Würde der Bw. die ganze Büroabwicklung selber machen, so würde der Büroraum den Schwerpunkt seiner Tätigkeit bilden.

Es werde daher beantragt, den Büroraum zusätzlich zum Lager betrieblich anzuerkennen. Weiters wurde angemerkt, dass das Vertrauen in die Rechtssicherheit und der Grundsatz von Treu und Glauben stark erschüttert werde, wenn ohne Hervortreten neuer Tatsachen getroffenen Vereinbarungen mit dem Finanzamt im Zuge einer Betriebsprüfung einfach wieder aufgenommen würden. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 in Bezug auf Dienstverhältnis, KFZ-Aufwand und Büro sei nicht gerechtfertigt, weil keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgetreten seien, die nicht schon im Berufungsverfahren bekannt gewesen seien.

Vorlageantrag 2001 und 2002

Mit Datum 12. November 2004 wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht.

In einigen Punkten wurde im Zuge der Betriebsprüfung in Zusammenhang mit der Berufung vom 28. Februar 2004 Einigung erzielt.

Das Dienstverhältnis der Ehegattin, die KFZ-Kosten Mitsubishi und das Büro seien aber nicht anerkannt worden.

Die wesentlichen Abänderungen in den Bescheiden 2001 und 2002 seien von der Berufung gegen die Bescheide 2000 abhängig.

Für die Entscheidung über den Vorlageantrag der Bescheide 2001 und 2002 werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Stellungnahme Betriebsprüfer

Mit Datum 18. November 2004 wurde seitens des Betriebsprüfers Stellung zu den Berufungen vom 1. November (2000) bzw. 12. November 2004 (2001 und 2002) genommen:

Dienstverhältnis mit Gattin:

Publizitätswirkung:

Schriftverkehr sei ein wesentliches Beweismittel. Die Anmeldung bei der Sozialversicherung bzw. die Abfuhr von Lohnabgaben hätten lediglich Indizfunktionen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Gerade bei vorgetäuschten Verträgen seien die formalen Belange zu beachten.

Inhalt der Vereinbarung:

Die wesentlichen Vertragsinhalte eines Dienstverhältnisses mit einem nahen Angehörigen müssten eindeutig festgehalten werden. Werde z.B. die wöchentliche Arbeitszeit nur in einem ungefähren Ausmaß vereinbart, sei ein Dienstvertrag nicht anzuerkennen. Diesbezüglich werde ergänzend hingewiesen, dass lt. den Ausführungen im Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz vom 16. August 2002 die Gattin im Jahr 2000 einer Halbtagesbeschäftigung nachgegangen sei. In der Berufung vom 1. November 2004 werde die Beschäftigung der Gattin per 3. Jänner 2000 mit 25 Stunden/Woche und ab 1. Mai 2000 mit 30 Stunden/Woche angegeben. Lt. Auskunft des Bw. hätte sich das Beschäftigungsausmaß im Prüfungszeitraum (2000 bis 2002) pro Arbeitswoche zwischen 25 und 30 Stunden bewegt. Widersprüchliche Angaben würden – wie bereits oben angeführt – lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führen. Ab dem Monat Februar 2001 sei lt. Jahreslohnkonto die wöchentliche Arbeitszeit von 30 auf 15 Stunden reduziert worden. Den Ausführungen des Bw. sei jedoch zu entnehmen, dass sowohl die Arbeitszeit, die Tätigkeit bzw. die Arbeitsbereiche in den Jahren 2000 bis 2002 unverändert gewesen seien. Angemerkt werde, dass ab dem 1. Februar 2001 trotz Berücksichtigung eines Kfz-Sachbezuges von monatlich 3.750,00 ATS wegen der Verringerung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage keine Lohnsteuer (ohne Berücksichtigung von Sonderzahlungen) mehr angefallen sei.

Prüfungsverfahren:

Da eine Betriebsbesichtigung im Prüfungs- bzw. Nachschauverfahren vorgesehen sei, sei diese am 17. Juni 2004 in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters durchgeführt worden. Anlässlich der Betriebsbesichtigung sei der Bw. zur Beschäftigung der Gattin befragt worden. Die Fragen bzw. Antworten seien in einer vom Bw. unterfertigten Niederschrift entsprechend dokumentiert worden. Die Befragung eines Abgabepflichtigen sei durch die verfahrensrechtlichen Bestimmungen der BAO zulässig. Wie die Befragung (z.B. in schriftlicher/mündlicher Form) eines Abgabepflichtigen erfolge, sei der Behörde bzw. dem Leiter der Amtshandlung zu überlassen. Es könne jedoch davon ausgegangen werden, dass

ein Unternehmer über innerbetriebliche Vorgänge wie z.B. Fragen im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis (im konkreten Fall ein einziges Dienstverhältnis betreffend und zwar mit dem der eigenen Frau) ohne "Vorbereitungshandlungen" Auskunft erteilen könne. Die unsachliche Behauptung bzw. nicht begründete Unterstellung, der Bw. wäre zu "Schätzungen und Aussagen gedrängt worden", könne nicht nachvollzogen werden. Gerade um eine einwandfreie Dokumentation bzw. Sachverhaltsermittlung zu gewährleisten, sei eine Niederschrift über die Befragung aufgenommen worden. Der Vorwurf, der gewünschte Termin um das Dienstverhältnis der Gattin zu besprechen, sei nicht wahrgenommen worden, könne nicht nachvollzogen werden. Bereits während des Prüfungsverfahrens (19. April 2004 bis 15. September 2004) seien einerseits mit dem Bw. als Unternehmer, andererseits mit dem steuerlichen Vertreter Besprechungen erfolgt und auch vorgelegte Unterlagen gesichtet worden. Nach Rücksprache mit dem Fachbereich des zuständigen Finanzamtes sei jedoch auf Grund der Sachlage festgestellt worden, dass das Dienstverhältnis auf Grund der vorliegenden Fakten nicht anzuerkennen sei bzw. nach den Bestimmungen des § 4 EStG 1988 keine abzugsfähigen Betriebsausgaben vorliegen würden.

Kfz-Kosten Mitsubishi Space Runner:

Als Ersatz für den kaputt gegangenen Privatwagen der Gattin sei im Jahr 2000 ein gebrauchter Mitsubishi Space Runner angeschafft worden. Das neu angeschaffte Kfz sei in das Betriebsvermögen aufgenommen und die Aufwendungen seien gewinnmindernd berücksichtigt worden. Die Zurverfügungstellung eines nicht überwiegend betrieblich verwendeten Kraftfahrzeuges an die teilzeitbeschäftigte Ehegattin sei nach Ansicht des Prüfers nach dem Gesamtbild der Ausstattung fremdunüblich. Vertragliche Grundlagen hinsichtlich der (privat) Kfz-Nutzung würden nicht vorliegen. Nach den vom Bw. getätigten Aussagen (vgl. Niederschrift vom 17. Juni 2004) sowie lt. den im Prüfungsverfahren vorgefundenen Unterlagen seien die betrieblich gefahrenen Kilometer in der Bescheidbegründung dargestellt und berücksichtigt worden. Im Zuge der Prüfung sei jedoch festgestellt worden, dass mit dem Kfz überwiegend privat gefahrene Kilometer zurückgelegt worden seien (mangels eines eigenen Privatfahrzeuges der Gattin). Warum das Fahrzeug – wie in der Berufung behauptet – aus "überwiegend betrieblichen Gründen angeschafft" worden sein soll, könne nach objektiven Gesichtspunkten nicht nachvollzogen werden. Durch die Reduktion des Normalgehaltes bzw. der Wochenstunden ab 1. Februar 2001 sei der Kfz-Sachbezug de facto nicht mehr besteuert worden. Auf Grund der gewählten Vorgangsweise hätte das überwiegend privat verwendete Kfz im Einkommensteuerverfahren des Bw. steuerlich zur Gänze berücksichtigt werden können.

Bürraum:

Im Zuge der Betriebsbesichtigung hätte der Prüfer bemerkt, dass die Räumlichkeit auf Grund

der Infrastruktur dem eines Büros entspreche. Es sei jedoch bei der Betriebsbesichtigung klar zum Ausdruck gebracht worden, dass die gesetzlichen Bestimmungen des § 20 EStG ein Abzugsverbot solcher Räumlichkeiten normieren würden. Hinsichtlich der weiteren rechtlichen Würdigung werde auf die Bescheidbegründung verwiesen.

Wiederaufnahme des Verfahrens im Jahr 2000:

Für das Jahr 2000 würden sehr wohl Gründe für eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO vorliegen. Im gegenständlichen Fall hätte auf Grund der Wiederaufnahme der Bescheid in jede Richtung abgeändert werden können. Neben den anderen Wiederaufnahmegründen seien auch in den genannten Punkten neue Tatsachen festgestellt worden, die im bisherigen Verfahren des Jahres 2000 nicht bekannt gewesen seien. So sei erst im Zuge der Prüfung festgestellt worden, dass die gefahrenen Jahresgesamtkilometer betreffend das Kfz Audi, angegeben mit 50.000 bis 60.000 km (vgl. Schreiben vom 15. Mai 2002), nicht den Tatsachen entspreche. Festgestellt worden seien tatsächlich gefahrene Jahreskilometer von ca. 36.000 km. Da bisher unrichtigerweise Kilometergelder für rund 30.000 betrieblich gefahrene Kilometer berücksichtigt worden seien, hätten im Zuge der Betriebsprüfung die tatsächlichen Kfz-Aufwendungen ermittelt und berücksichtigt werden müssen. Gegenüber dem bisherigen Verfahren hätten sich somit wesentliche Differenzen ergeben. Die Korrektur der Kfz-Kosten Audi hätte erst auf Grund der neu gewonnenen Erkenntnisse im Rahmen der Wiederaufnahme durchgeführt werden können.

Auch hinsichtlich des Kfz-Aufwandes Mitsubishi Space Runner sei der Behörde im bisherigen Verfahren nicht bekannt gewesen, dass dieses Kfz überwiegend für private Zwecke verwendet worden sei. Dass als Ersatz für das bisherige Privatfahrzeug der Gattin die Anschaffung des Mitsubishi Space Runner erfolgt sei, sei ebenfalls nicht bekannt gewesen. Erst durch die Außenprüfung hätte der neue Sachverhalt festgestellt und eine entsprechende Korrektur der Betriebsausgaben durchgeführt werden können.

Mit Datum 17. Februar 2005 wurden gegenständliche Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Erörterung

Über das am 19. Jänner 2006 durchgeführte Erörterungsgespräch wurde eine Niederschrift mit folgendem Inhalt verfasst:

Nach einer kurzen Sachverhaltsdarstellung des Referenten wiederholt der steuerliche Vertreter des Bw. nochmals die wesentlichen Punkte des vorliegenden Sachverhaltes.

Der Bw. sei vor seiner selbständigen Tätigkeit als Arbeitnehmer bei der Firma TA tätig gewesen. Zu jener Zeit sei für seine Tätigkeiten eine Sekretärin zur Verfügung gestanden (Büro in A, Frau S). Nachdem sich diese Firma aus Österreich zurückgezogen hatte, hätte der Bw. auf selbständiger Basis weiter gearbeitet. Er sei nunmehr zuständig für den Bereich

Salzburg, OÖ, NÖ (Region Mitte); ähnlich wie zu Zeiten seines Dienstverhältnisses.

Ihm sei aber nunmehr kein Büro bzw. keine Sekretärin zur Verfügung gestanden. Diese Tätigkeiten hätte ab diesem Zeitpunkt seine Gattin im Büro des eigenen Hauses übernommen. Die Bürotätigkeiten der Gattin reichen vom Verfassen der Angebotsunterlagen, Kontrolle der Abrechnung der Firma W mit den Kunden bis hin zu Buchhaltungsvorbereitungen (Umsatzsteuervoranmeldungen), Terminvereinbarungen, Ablage, Mailverkehr (gesamter Schriftverkehr; Begleitschreiben, ..). Weiters sei sie auch noch für das Lager zuständig. Der Vertreter des Finanzamtes wendete ein, dass es keinen Dienstvertrag und keinen Nachweis über das tatsächliche Arbeitsausmaß gebe. Zur rechtlichen Beurteilung verwies er auf ein VwGH Erkenntnis mit der ZI. 98/14/0107.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass die Gattin des Bw. an 3-4 Tagen pro Woche vormittags die oben erwähnten Arbeiten erledige. Im vorgelegten Dienstzettel sei der Arbeitsumfang angeführt. Die Arbeitszeiten hätten aufgrund von Veränderungen des Arbeitsumfanges variiert. Für das Jahr 2001 könne auch ein Tischkalender vorgelegt werden, der die geleisteten Arbeiten der Gattin des Bw. ausweist.

Der Referent ersuchte um Nachreichen dieses Kalenders.

Der Vertreter des Finanzamtes bezweifelte, ob die Gattin überhaupt das nötige Fachwissen aufweise, um z.B. Angebote zu schreiben.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass die Gattin diese Angebote lediglich EDV-mäßig umsetzt. Diese Tätigkeiten erfordern kein Fachwissen in technischer Hinsicht.

Hingewiesen wurde auch auf die Umsatzhöhe des Bw.. Ohne Mithilfe seiner Gattin könne er diesen Geschäftsumfang nicht bewältigen.

Angesprochen wurde auch noch, ob ein Zusammenhang zwischen dem Dienstverhältnis der Gattin und dem Arbeitszimmer bestehe.

Der Vertreter des Finanzamtes bemerkte hierzu, dass er keinen Zusammenhang zwischen Dienstverhältnis und Arbeitszimmer sehe. Auch bei Anerkennen des Dienstverhältnisses sei ein Arbeitszimmer nur anzuerkennen, wenn darin eine familienfremde Arbeitskraft tätig sei.

Der steuerliche Vertreter gab an, dass ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer wohl einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen müsse.

Am Ende des Erörterungsgesprächs gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass er auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichte.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs wurde ein so genannter Handelsvertretervertrag (abgeschlossen zwischen der Firma W und dem Bw.) vorgelegt. Darin wurde vereinbart (auszugsweise), dass dem Bw. das Verkaufsgebiet Österreich-Mitte zugewiesen werde. Der Bw. könne seine Tätigkeit selbst gestalten und die Einteilung seiner Arbeitszeit selbst bestimmen. Ein Angestelltenverhältnis bestehe nicht.

Telefonat

In einem Telefonat am 24. Jänner 2006 mit der ehemaligen Sekretärin des Büros in A (Frau S) gab diese dem Referenten bekannt, dass sie damals im Ausmaß von 25 Stunden pro Woche tätig gewesen sei. Das Büro sei für den Bereich Oberösterreich zuständig gewesen. Sie hätte damals mit dem Bw. und einem weiteren Außendienstmitarbeiter (Herrn S) zusammengearbeitet. Ihr Tätigkeitsumfang umfasste sämtliche Bürotätigkeiten (Schriftverkehr, Ablage, ...). Der Bw. und Herr S seien überwiegend im Außendienst tätig gewesen.

Mit Datum 26. Jänner 2006 wurde ein Tischkalender des Jahres 2001 vorgelegt, mit den zeitlichen Angaben, wann die Gattin des Bw. Bürotätigkeiten erledigt hätte. Die Gattin sei demgemäß an rd. 4-5 Tagen pro Woche zwischen 2 und 5 Stunden im Büro tätig gewesen.

In Wahrung des Parteiengehörs, wurden diese Daten (Kalender, Gespräch mit der Sekretärin) dem Vertreter des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht (Telefonat am 26. Jänner 2006).

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Dienstverhältnis Gattin:

Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf eine Einkunftsquelle ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Als nahe Angehörige gelten in diesen Fällen sämtliche, in einer Nahebeziehung stehenden Personen, wie insbesondere Ehegatten, Kinder, Eltern und Lebensgefährten. Es ist bei Vorliegen einer derartigen Leistungsbeziehung im Einzelfall die Sachverhaltsfrage zu klären, ob eine private oder betriebliche Veranlassung gegeben ist. Ertragsteuerlich wird der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung der rechtlichen Würdigung zu Grunde gelegt. Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen, um steuerlich anerkannt werden zu können, nach außen klar zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (vgl. VwGH 11.12.1990, 89/14/0107). Publizität bedeutet somit grundsätzlich rechtzeitige und vollständige Bekanntgabe von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen. Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186).

Für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlich, dass

- die Vereinbarungen nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen,

- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe dazu u.a. Doralt, EStG 3, § 2 Tz 158 ff und die dort zitierte hg. Judikatur).

Im gegenständlich zu beurteilenden Fall, ist die Gattin für den sich großteils im Außendienst befindlichen Bw. tätig. Der Bw. vertreibt Heizungssysteme, die vor allem in Großbauten zum Einsatz kommen. Er arbeitet hier mit den verschiedensten Installationsfirmen zusammen, die ihn auffordern für div. Baustellen Angebote über das Heizungssystem zu erstellen.

Der Bw. übt diese Tätigkeit seit dem Jahr 1999 als selbständiger Handelsvertreter aus.

Anzumerken ist hierzu, dass der Bw. diese Tätigkeit bis zu diesem Zeitpunkt im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses ausgeübt hat. Während der Zeit des Angestelltenverhältnisses stand dem Bw. ein Büro mit einer Sekretärin in A zur Verfügung, welche den gesamten Schriftverkehr abgewickelt hat.

Dieses Büro wurde seitens des Arbeitgebers anlässlich des Rückzuges aus Österreich aufgelassen.

Der Bw. hat in den verschiedensten Eingaben angeführt, dass es absolut notwendig war, seine Gattin zu beschäftigen. Nur so konnte er seiner ursächlichen Tätigkeit (Verkauf) nachkommen und die hohen Umsätze erwirtschaften. Würde diese Tätigkeiten nicht seine Gattin erledigen, so müsste er sich eine fremde Arbeitskraft einstellen oder diese Tätigkeiten selbst machen. Dies würde aber sicherlich zu einem Umsatzrückgang führen, da die Tätigkeiten doch ein erhebliches Maß an Zeitaufwand erfordern. Seine Gattin hätte die Fähigkeiten diese Arbeiten durchzuführen bereits gehabt; sie sei früher als Sekretärin bei einer Bank beschäftigt gewesen. Es lag also nahe, diese einfache Möglichkeit zu nutzen und die Gattin mit diesen Arbeiten zu beauftragen.

Das zuständige Finanzamt kam im Zuge einer durchgeführten Betriebsprüfung zu dem Ergebnis (wie auch bereits bei der ursprünglich ergangenen Berufungsvorentscheidung), dass im gegenständlichen Fall kein anzuerkennendes Dienstverhältnis vorliege. Es würde keinen Dienstvertrag geben, sondern lediglich einen Dienstzettel. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen würden aber nur dann Anerkennung finden, wenn sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten.

Ein Dienstvertrag würde einem Fremdvergleich nicht standhalten, wenn keine konkreten Vereinbarungen über Dienstbeginn, Dienstende und den genauen wöchentlichen Arbeitszeiten getroffen worden seien. Die genaue wöchentliche Arbeitszeit sei aber im gegenständlichen Fall nicht konkret festgelegt worden. Botenfahrten, Reinigungsarbeiten, Telefondienste würden typisch familienhafte Tätigkeitsinhalte darstellen.

Die Gattin hätte auch keine Stunden- bzw. sonstige Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt.

Da die gesetzlichen Erfordernisse für die Anerkennung der Mitarbeit im Betrieb nicht vorliegen

würden und es sich gegebenenfalls nur um eine Tätigkeit auf Basis eines rein familienhaften Verhältnisses handle, seien die Lohnaufwendungen für die Gattin nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates sind aber für die Anerkennung oder Nicht-Anerkennung dieses Dienstverhältnisses noch folgende wesentliche Sachverhalte zu berücksichtigen:

War es dem Bw. möglich die verschiedenen Schreibarbeiten neben seiner doch sehr umfangreichen Außendiensttätigkeit zu erledigen?

Hat sich die Arbeitsweise gegenüber seiner früher im Angestelltenverhältnis ausgeübten Tätigkeit wesentlich geändert und wer hat früher die Bürotätigkeiten erledigt?

Würde man von einer fremden Arbeitskraft einen genauen Zeitrachweis verlangen, oder würde auch dort das Ergebnis der durchgeführten Arbeiten wesentlich sein?

Besitzt die Gattin die Fähigkeiten diese Tätigkeiten durchzuführen?

Rechtfertigen die Umsätze und Gewinne den Einsatz einer fremden Arbeitskraft?

Ist der Umfang der Tätigkeiten derart umfassend, dass dadurch die Abgrenzung zur familienhaften Beschäftigung überschritten wird?

Der Bw. hat bereits beim Antrittsbesuch des Finanzamtes anlässlich der Neuaufnahme bekannt gegeben, dass er seine Gattin als Arbeitnehmerin beschäftigt (siehe Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 1. Februar 2000.

Anlässlich eines Vorhalteverfahrens wurde ein Dienstzettel vorgelegt. Dieser Dienstzettel weist folgende Daten auf:

"Dienstzettel

Arbeitgeber: Bw.

Arbeitnehmerin: Gattin

Art des Dienstverhältnisses: Angestellte

Verwendung (Tätigkeit): Bürotätigkeiten

Das Dienstverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Der erste Monat gilt als Probemonat, wobei das Dienstverhältnis jederzeit ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist vom Arbeitnehmer und Arbeitgeber gelöst werden kann.

Beginn des Dienstverhältnisses: 3. Januar 2000

Kündigungsfristen und –termine: Nach den Bestimmungen des Angestelltengesetzes und außerdem zum fünfzehnten und letzten eines Kalendermonats – unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen.

Dienstort: siehe bei Arbeitgeber

Kollektivvertrag: Angestellte in Handelsbetrieben

Grundgehalt brutto: 10.000,00 ATS

Sonderzahlungen: Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration werden einmal im Kalenderjahr in der Höhe eines Monatsgehalmtes ausbezahlt.

Fälligkeit des Bezuges: Im Nachhinein, jeweils am letzten eines Monats.

Vereinbarte Normalarbeitszeit: die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt 25 Stunden.

Ausmaß des jährlichen Urlaubes: in der gesetzlichen Höhe

Datum: 3. Januar 2000"

Weiters wurde eine Übernahmebestätigung der Bank über die Gehaltszahlung an die Gattin vorgelegt (ELBA-Internet). Überweisung auf ein Konto der Gattin (Überweisung des Gehalmtes März am 4. April 2000).

Das zuständige Finanzamt (bzw. die Betriebsprüfung) hat Aufwendungen in Zusammenhang mit diesem Dienstverhältnis nicht berücksichtigt. Nach Ansicht des Finanzamtes liege keine eindeutige vertragliche Fixierung der Tätigkeitsbereiche und des Tätigkeitsumfanges vor.

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates kann dieser Ansicht nicht folgen.

Der Bw. hat bereits zu Beginn seiner Tätigkeit die Beschäftigung seiner Gattin dem Finanzamt bekannt gegeben (vgl. NS über Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 1. Februar 2000); er hat einen Dienstzettel verfasst, worin die Entlohnung, der Arbeitsumfang (Wochenstunden und Arbeitsinhalt), Arbeitsort und die Überweisung des Gehalmtes festgehalten wurden. Wenn das Finanzamt meint, dass dies alles nur allgemeine Vereinbarungen darstellen würden und somit eine konkrete Leistungsbeziehung nicht vorliege, so ist zu entgegnen, dass ein Dienstverhältnis nach dem „Gesamtbild der Verhältnisse“ zu beurteilen ist (vgl. BFH, BStBl 1997 II 196).

Die Entlohnung erfolgt nach dem Kollektivvertrag für Angestellte in Handelsbetrieben. Da die Gattin des Bw. für einen Handelsvertreter tätig ist, kann bei dieser Einstufung keine Fremdunüblichkeit erkannt werden; auch das Finanzamt hat diesbezüglich keine Argumente angeführt. Diese Höhe der Entlohnung ist auch durchaus vergleichbar mit der Entlohnung der ehemaligen Sekretärin des Arbeitgebers des Bw..

Die Arbeitszeit wurde entsprechend dem zu erwartenden Arbeitsumfang festgesetzt. Zu Beginn wurden 25 Stunden/Woche vereinbart. Nachdem erkannt wurde, dass gerade zu Beginn der selbständigen Tätigkeit mehr Arbeiten zu verrichten sind, wurde das Ausmaß auf 30 Stunden/Woche erhöht. Nachdem sich die Geschäftstätigkeiten eingespielt hatten und auch die technischen Bereiche sich erhöht hatten (E-Mail, ..), sei das Beschäftigungsausmaß wieder reduziert worden (15 Stunden/Woche).

Auch bei einer fremden Arbeitskraft hätte man zumindest versucht auf unterschiedliche Arbeitsumfänge zu reagieren. Zugegeben wird, dass Änderungen zwischen nahe Stehenden möglicherweise leichter durchzusetzen sind, als zwischen Fremden, doch dies kann noch nicht

zu einer völligen Nichtanerkennung der vertraglichen Beziehungen führen. Der Bw. hat also die tatsächliche Arbeitsleistung der Gattin nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Dem Bw. stand bereits zu Zeiten seiner nicht selbständigen Tätigkeit eine Bürokraft zur Seite. Es erscheint durchaus glaubhaft, dass bei dieser im Wesentlichen gleich gebliebenen Tätigkeit auch nach dem Wechsel in die Selbständigkeit Bürotätigkeiten erforderlich sein würden. Der Bw. hatte die Möglichkeit diese Arbeiten selbst zu verrichten, eine fremde Arbeitskraft einzustellen oder sie seiner Gattin zu übertragen. Da die Gattin bereits Bürokenntnisse aus ihrer früheren Tätigkeit bei einer Bank vorweisen konnte, entschied sich der Bw. für diese Möglichkeit.

Dass die Gattin nicht jede einzelne Stunde ihrer Tätigkeiten für den Bw. aufgezeichnet hat, verweist das Vertragsverhältnis noch nicht in die Fremdunüblichkeit. Eine Überprüfung der tatsächlichen Tätigkeiten war größtenteils anhand sichtbarer Ergebnisse möglich (Ablage der Belege, Schreiben von Angeboten und Listen, Schriftverkehr, Vorbereiten von steuerlichen Angelegenheiten, ...). Der geleistete Arbeitsumfang lässt sich also auch ohne genaue Stundenaufzeichnungen nachprüfen.

Dass der Bw. auf unterschiedliche Arbeitsausmaße reagiert hat, lässt sich auch anhand der unterschiedlich vereinbarten Arbeitszeiten ableiten (25 Stunden; 30 Stunden; 15 Stunden). Auch die Bezahlung erfolgte in fremdüblicher Weise; Überweisung monatlich auf ein eigenes Konto der Gattin.

Die Lohnverrechnung wurde ordnungsgemäß abgewickelt und ein Lohnzettel dem zuständigen Finanzamt übermittelt. Auch die übrigen Zahlungen (GKK) wurden ordnungsgemäß durchgeführt.

Sollten einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen vorliegen, so führen diese nicht unbedingt zur steuerlichen Nichtanerkennung der gesamten Vereinbarung; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (vgl. BFH, BStBl 1997 II 196).

Aufgrund der umfangreichen Außendiensttätigkeit des Bw. (laut Fahrtenbuch im Schnitt über 40 Stunden pro Woche) erscheint es jedenfalls glaubhaft, dass der Bw. nicht auch noch die erheblichen Bürotätigkeiten gemacht hat. Da ihm die Sekretärin aus den Zeiten seines Beschäftigungsverhältnisses nicht mehr zur Verfügung stand, erscheint es jedenfalls glaubhaft, dass die Gattin diese Arbeitsleistungen auch tatsächlich erbracht hat.

Die als Bürostunden aufgezeichneten Zeiten des Bw. (im Fahrtenbuch) haben dem Bw. als Vorbereitungszeit für die Ausschreibungen und Angebotstellungen gedient, welche anschließend von der Gattin EDV-mäßig verarbeitet wurden. Auch diese Vorgangsweise scheint mit den Denkgesetzen derartiger Tätigkeiten vereinbar und glaubhaft.

Da also die „Gesamtbildbetrachtung“ zu einem auch mit Fremden abgeschlossenen

Dienstverhältnis geführt hätte, waren die diesbezüglichen Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen.

Dienstfahrzeug für Gattin:

Der Gattin wurde ab Oktober 2000 ein Dienstfahrzeug zur Erledigung der betrieblichen Fahrten zur Verfügung gestellt. Die Nutzung des Fahrzeuges war auch für private Fahrten gestattet (Verrechnung als Sachbezug).

Bis zu diesem Zeitpunkt hat die Gattin diese Fahrten mit dem eigenen PKW durchgeführt und an ihren Arbeitgeber (Bw.) folgende Kilometerleistungen verrechnet:

März 128 km, April 157 km, Mai 134 km, Juni 162 km, Juli 58 km, August 124 km.

Da zu diesem Zeitpunkt das Fahrzeug der Gattin kaputt ging, stellte der Arbeitgeber (Bw.) ein Dienstfahrzeug zur Verfügung.

Es erscheint in diesem Zusammenhang jedenfalls wenig glaubhaft, dass auch einer fremden Arbeitskraft ein Dienstfahrzeug für derart geringe betriebliche Kilometerleistungen zur Verfügung gestellt worden wäre; und dieses auch für private Fahrten benutzt werden konnte. Die Betriebsprüfung hat im Schätzungswege zurückgelegte Fahrten im Ausmaß von rund 200 km pro Monat berücksichtigt und die entsprechenden Kilometergelder in Abzug gebracht. In Anlehnung an die oben angeführten Kilometerleistungen in den Monaten März bis August 2000 erscheint diese Vorgangsweise jedenfalls angemessen, um die tatsächlichen Aufwendungen der beruflich bedingten Fahrtkosten der Gattin abzudecken. Dass ab Oktober 2000 erheblich mehr betriebliche Fahrten notwendig gewesen seien, wurde seitens des Bw. nicht behauptet.

In diesem Punkt ist also den Feststellungen der Betriebsprüfung zu folgen.

Büro/Arbeitszimmer:

1. Einkommensteuer:

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 entfallenen Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Strittig ist im gegenständlich zu beurteilenden Fall, ob es sich erstens um ein sog. häusliches Arbeitszimmer im Wohnungsverband handelt und zweitens ob es auch den Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. bildet.

Nach den vorliegenden Unterlagen (Kopie vom Kellergeschossplan) befinden sich das Büro sowie das (hier nicht streitgegenständliche) Lager im Kellergeschoss des Wohngebäudes.

Neben diesen Räumlichkeiten befinden sich eindeutig privat genutzte Räume (Abstellraum, Waschküche, ..). Die übrigen Räume sind direkt über eine ins Erdgeschoss führende Stiege zu erreichen.

Nach der Rechtsprechung liegt ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband, wenn es einen Teil des Gebäudes darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt. Dass sich im konkreten Fall das Arbeitszimmer/Büro im Kellergeschoss befindet, die Wohnräume aber im Erdgeschoss, ist demnach ohne Belang.

Weiters liegt bei einem einzelnen mit Schreibtisch, EDV-Anlagen, Regalen, u. ä. ausgestatteten Raum, nach der Verkehrsauffassung typischerweise ein Arbeitszimmer und noch keine Kanzleiräumlichkeit vor. Ob man diese Räumlichkeiten nun als Büro bzw. Arbeitszimmer bezeichnet, ist ebenfalls ein nicht entscheidungsrelevanter Standpunkt. Ausschlaggebend ist die Lage und Einrichtung (vgl. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176; VwGH 30.5.2001, 95/13/0292; VwGH 28.11.2000, 99/14/0008).

Nach diesen Feststellungen ist zu prüfen, ob dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer/Büro den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des **Bw.** bildet, weil nur dann die darauf entfallenden Ausgaben einschließlich der Einrichtung abzugsfähig wären. Nach der st. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle festzumachen (vgl. VwGH 16.12.2003, 2002/15/0071). Einkunftsquelle des Bw. ist die Handelsvertretertätigkeit, welche größtenteils im Außendienst ausgeübt wird. Auch der Umstand, dass der Bw. über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, weist das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. aus (vgl. VwGH 19.12.2000, 99/14/0283).

Auch die Beschäftigung der Gattin, welche in diesem Büro tätig ist, führt zu keiner anderen Beurteilung. Es ist nämlich nicht einsichtig, dass die Beschäftigung einer Bürokraft im Ausmaß von 15 Stunden bis kurzfristig 30 Stunden pro Woche nicht in Räumlichkeiten, die sich im Wohnungsverband befinden, erfolgen kann (vgl. VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004). Das Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 kommt grundsätzlich auch dann zum Tragen, wenn in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer eine Bürokraft beschäftigt wird. Dabei ist auch nicht entscheidend, ob die zu Büroarbeiten herangezogenen Dienstnehmerin als "familienfremd" anzusehen ist (vgl. VwGH 26.5.2004, 2001/14/0040; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166).

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; nur in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008).

Wie schon oben erwähnt, ist der Bw. großteils im Außendienst tätig (dies bestätigen auch die Angaben im Fahrtenbuch). Der Bw. kann also nicht auch überwiegend im Büro tätig sein. Daran ändert auch der Einwand des Steuerberaters nichts, dass der Bw. ohne Bürokraft überwiegend im Innendienst tätig wäre.

Es ist von den gegebenen Tatsachen auszugehen. Demnach bildet das Büro jedenfalls nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit **des Bw.** (vgl. VwGH 16.12.2003, 2002/15/0071; VwGH 7.10.2001, 2001/15/0025). Eine Trennung der Tätigkeiten des Bw. in den Bereich "Bürotätigkeit" und "Außendiensttätigkeit" führt auch zu keinem andern Ergebnis, da dies keine unterschiedlichen Einkunftsquellen darstellen.

Lager:

Nicht unter den Begriff des Arbeitszimmers im Wohnungsverband ist das Lager einzustufen. Die diesbezüglichen Aufwendungen wurden demnach bereits richtigerweise vom Finanzamt berücksichtigt.

2. Umsatzsteuer:

Bei der Beurteilung des Arbeitszimmers/Büros stellt sich die umsatzsteuerliche Beurteilung anders dar.

Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG) erlaubt den Mitgliedstaaten zwar die Beibehaltung der bei Inkrafttreten der Richtlinie (für Österreich im Zeitpunkt des Beitrittes zur EU) bestehenden Vorsteuerausschlüsse, untersagt aber die nachträgliche Erweiterung der Vorsteuerausschlüsse.

Vor der mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 erfolgten Einführung der lit. d des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, auf welche die Vorsteuerabzugsregelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 verweist, konnten Vorsteuern im Zusammenhang mit einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer bereits dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt wurde und die ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig gemacht hat. Die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 vorgenommene Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit auf Arbeitszimmer (und deren Einrichtung), welche den Mittelpunkt der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden, erweist sich daher als durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3.7.2003, 99/15/0177 mwN).

Das zuständige Finanzamt hat den angefochtenen Bescheid auch hinsichtlich Umsatzsteuer ausschließlich darauf gestützt, dass das Arbeitszimmer/Büro nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. bilde und daher die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht erfüllt seien.

Gemäß dieser Darstellung sind die Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer zu

berücksichtigen, da das Arbeitszimmer/Büro jedenfalls ausschließlich betrieblich bzw. beruflich verwendet wird (von der Gattin des Bw. bzw. vom Bw. selbst).

Nach diesen rechtlichen Ausführungen sind folgende Berichtigungen vorzunehmen:

Einkommensteuer:

	2000 (ATS)	2001 (ATS)	2002 (EUR)
Einkünfte aus Gw. (lt. Betriebsprüfung)	1.095.088,00	1.093.929,00	76.246,84
Dienstverhältnis Gattin (Tz. 36 BP-Bericht)	- 204.986,96	- 134.971,21	- 11.626,08
Einkünfte aus Gw.	890.101,00	958.958,00	64.620,76

Umsatzsteuer/Vorsteuer:

	2000 (ATS)	2001 (ATS)	2002 (EUR)
Vorsteuern lt. Betriebsprüfung (Tz. 23)	90.102,61	52.475,40	1.809,81
Vorsteuern Büro	1.142,62	1.226,50	105,49
Bürokleinküche	3.333,33		
Büroleuchte		1.270,60	
Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung	94.578,56	54.972,50	1.915,30

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen.

Mit Eingabe vom 31. Oktober 2002 wurde die Berufung vom 19. März 2002 gegen den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 2000 vollinhaltlich zurückgezogen; ebenso der Vorlageantrag dieser Berufung.

Mit Bescheid vom 7. November 2002 wurde die Berufung vom 19. März 2002 als gegenstandslos erklärt. Der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2000 vom 7. März 2002 ist dadurch wieder in Rechtskraft erwachsen.

Der Bw. gibt in der Berufung vom 1. November 2004 zu Bedenken, dass keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgetreten sind, die nicht schon im Berufungsverfahren

2002 bekannt gewesen seien.

Es wurde aber der Bescheid bzw. das Verfahren hinsichtlich der Bescheide vom 7. März 2002 wieder aufgenommen. Beweismittel oder Tatsachen die erst im Berufungsverfahren gewonnen wurden, waren also einer Wiederaufnahme nicht hinderlich.

Die neuen Tatsachen und Beweismittel sind also aus der Sicht der Bescheide vom 7. März 2003 zu beurteilen. Welche Tatsachen und Beweismittel waren also zum Zeitpunkt der Erlassung dieser Bescheide (7. März 2002) bereits bekannt.

Vor diesen Bescheiden waren die Ergebnisse der Nachschau anlässlich der Neuaufnahme bekannt (vgl. Niederschrift vom 1. Februar 2000).

Weiters gab es einen Vorhalt seitens des Finanzamtes vom 15. Jänner 2002. Darin wurden um Angaben hinsichtlich Material- und Fremdleistungen, Geschenke, freiw. Sozialaufwand sowie Nachweis der tatsächlichen Kfz-Kosten ersucht. Weitere Fragen bezogen sich auf das Büro und die Aufwendungen von Zinsen, Bewirtung, Reisekosten, Strom, Kamera.

Im Antwortschreiben vom 22. Februar 2002 wurde unter anderem lediglich bekannt gegeben, dass der Bw. hauptsächlich auswärts tätig sei und daher das Kilometergeld geltend gemacht hätte.

Bis zur Anschaffung des Firmen-Pkw sei auch der Gattin Km-Geld ausbezahlt worden.

Vorgelegt wurde auch eine Plankopie worin das Büro bzw. Lager eingezeichnet ist, sowie das Fahrtenbuch des Bw..

In einem weiteren Vorhalt vom 26. Februar 2002 wurde der Bw. seitens des zuständigen Finanzamtes ersucht, noch genauere Daten hinsichtlich des Büros nachzureichen. Ebenso wurde ersucht den Dienstvertrag bzgl. Anstellung der Gattin und das Fahrtenbuch betreffend das 2. KFZ der Gattin vorzulegen.

Mit Eingabe vom 7. März 2002 wurde das Lohnkonto der Gattin vorgelegt. Weiters der Zulassungsschein hinsichtlich des 2. KFZ.

Nach diesen Ermittlungen wurde die Umsatz- und Einkommensteuer mit Bescheiden vom 7. März 2002 festgesetzt.

Die wesentlichen Ermittlungsschritte wurden erst im weiteren Verfahren (vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung) durchgeführt. In Bezug auf das nunmehr wieder aufgenommene Verfahren (Bescheid vom 7. März 2002) stellen die damals ermittelten Sachverhalte und die Sachverhalte der Betriebsprüfung Neuerungen dar, die eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen.

Anspruchszinsen 2000:

Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Anspruchszinsen die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Gemäß § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung vermindert Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

Dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid liegt die im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 13. Oktober 2004 festgesetzte Abgabennachforderung von 11.722,13 € (161.300,00 ATS) zugrunde.

Der Bw. bekämpft den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 im Zusammenhang mit dem Einkommensteuerbescheid 2000.

Festzuhalten ist, dass Anspruchszinsen an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind.

§ 205 BAO sieht keine Regelung vor, dass im Falle der nachträglichen Abänderung einer Einkommensteuernachforderung, die die Festsetzung von Nachforderungszinsen ausgelöst hat, diese Zinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen (anzupassen) wären.

Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen voraus. Solche Bescheide sind daher auch nicht mit dem Argument anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Im Falle der (teilweisen) Stattgabe der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 hat – basierend auf der Berufungsentscheidung – ein neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen zu ergehen, sofern die Höhe der Zinsen den Betrag von 50,00 € übersteigt. Nicht der Anspruchszinsenbescheid wird angepasst, sondern ein jeweils neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen ist zu erlassen. Da der dem Anspruchszinsenbescheid zugrunde liegende Bescheid (Einkommensteuerbescheid 2000) rechtswirksam erlassen wurde, stehen dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegen.

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Linz, am 31. Jänner 2006