



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 17. Mai 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Schwaz vom 23. April 2003 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002, Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 sowie über die Festsetzung der Anspruchszinsen für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

zu versteuerndes Einkommen 2001	24.791,83	Euro
festgesetzte Einkommensteuer 2001	- 1.450,62	Euro

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

steuerpflichtiger Umsatz 2002	39.760,73	Euro
abziehbare Vorsteuer 2002	- 6.850,25	Euro
Umsatzsteuer-Zahllast 2002	1.101,90	Euro

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001, Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 sowie über die Festsetzung der Anspruchszinsen für das Jahr 2000 wird als unbegründet abgewiesen. Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert. Die Fälligkeit dieser Abgaben erfährt keine Änderung.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt als Einzelunternehmer einen Gewerbebetrieb in X. Anlässlich einer im Frühjahr 2003 durchgeführten Betriebsprüfung zur ABp.Nr. tätigte der Betriebsprüfer ua. nachfolgende Feststellungen (vgl. Bp-Bericht zur ABp.Nr. vom 25. März 2003 in Verbindung mit der Aufstellung „Punkte zur Schlussbesprechung am 19. März 2003“):

"4.) Bankspesen, Zinsen:

	1.999,00	2.000,00	2.001,00
Bankspesen, Zinsen lt EAR	34.100,52	121.164,80	92.482,01
<b>Aufwand Bankspesen, Zinsen lt. BP</b>	<b>10.083,59</b>	<b>1.879,61</b>	<b>667,00</b>
Differenz (+ Gewinn)	24.016,93	119.285,19	91.815,01

Die Zinsaufwendungen für ein Darlehen, das an die" Y "gewährt wurde, sind der Privatsphäre zuzurechnen und daher nicht als Betriebsausgabe absetzbar. Die Vergebühr wurde durch den Abgabepflichtigen nachgewiesen.

Im Gegenzug sind die Zinseinnahmen aus dem Darlehen (Jahr 2001: 92.644,-- S) nicht als Betriebseinnahmen zu erklären.

6.) Arbeitsleistungen:

	1999	2000	2001
Aufwand Arbeitsleistung lt. EAR	10.000,00	19.500,00	
<b>Aufwand Arbeitsleistung lt. BP</b>	<b>-</b>	<b>9.500,00</b>	
Differenz (+ Gewinn)	10.000,00	10.000,00	

darin enthalten:

Eigenbeleg vom 31.12.2000" Gattin "für Buchhaltungsarbeiten und Schriftverkehr und 31.12.2001.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Pauschalrechnungen für beide Jahre vorgelegt. Pauschalrechnungen, aus denen der tatsächliche Arbeitsumfang, die tatsächliche Arbeitsleistung und der tatsächliche Zeitaufwand nicht nachvollziehbar sind, können nicht als Betriebsausgabe abgesetzt werden.

7.) Belegkritik:

Jahr 1999:

23.12.1999" Z, "Gutscheinmünzen, 1.500,00 S bto

Die Empfänger der Geschenke konnten nicht namhaft gemacht werden; die Ausgabe ist daher privat veranlasst und nicht als Betriebsausgabe absetzbar.

Jahr 2000:

23.12.2000" Z, "Gutscheinmünzen 2.000,00 S bto

Die Empfänger der Geschenke konnten nicht namhaft gemacht werden; die Ausgabe ist daher privat veranlasst und nicht als Betriebsausgabe absetzbar.

Jahr 2001: ...

29.09.2001" Z, "Gutscheinmünzen 550,40 S

Die Empfänger der Geschenke konnten nicht namhaft gemacht werden; die Ausgabe ist daher privat veranlasst und nicht als Betriebsausgabe absetzbar.

betreffend

8. Umsatzsteuer-Nachschauf 2002

ua. nachfolgende Feststellung:

Vorsteuern:	in Euro	2. Quartal
It. Aufzeichnungen		3.525,93
<b>Berichtigungen lt. BP:</b>		
Depotzahlung Leasing, keine VSt		1.993,33
Porto, keine VSt		4,80
<b>Summe Berichtigungen</b>		<b>1.998,13</b>
Vorsteuern lt. BP:		1.527,80 "

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ – nach teilweiser Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO – (teilweise neue) Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001, sämtliche mit Ausfertigungsdatum 23. April 2003, in welchen dem Berufungswerber ua. der Vorsteuerabzug betreffend der Z Gutscheinmünzen in Höhe von 250,00 S (im Jahr 1999), 333,33 S (im Jahr 2000) und 91,74 S (im Jahr 2001) und betreffend Porto in Höhe von 4,80 € (im Jahr 2002) sowie der Abzug der Aufwendungen für Z Gutscheinmünzen in Höhe von 1.250,00 S (im Jahr 1999), 1.666,67 S (im Jahr 2000) und 458,67 S (im Jahr 2001), für Bankspesen und Zinsen betreffend dem Darlehen Y in Höhe von 24.016,93 S (im Jahr 1999), 119.285,19 S (im Jahr 2000) und 91.815,01 S (im Jahr 2001) sowie für die Arbeitsleistungen der Ehegattin in Höhe von 10.000,00 S (im Jahr 2000) und 10.000,00 S (im Jahr 2001) als Betriebsausgaben versagt wurden. Irrtümlicherweise wurden im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 die Zinseinnahmen aus obigem Darlehen in Höhe von 92.644,00 S als Betriebseinnahmen versteuert. Mit dem Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen wurden dem Berufungswerber des weiteren Anspruchszinsen für das Jahr 2000 vorgeschrieben (Ausfertigungsdatum 23. April 2003).

In der gegen obige Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung vom 17. Mai 2003 führte der Berufungswerber ua. aus, er sehe sich in der Aberkennung des Betriebsaufwandes „Arbeitsleistung der Gattin“ in seinem Grundrecht der Gleichbehandlung verletzt, da er auch einer fremden Arbeitskraft den selben Betrag für die von seiner Gattin erbrachten Arbeitsleistungen bezahlen hätte müssen. Die Gutscheinmünzen seien von ihm für besondere Kunden und auch Lieferanten verwendet worden, um ein gutes Klima im geschäftlichen Umgang herzustellen und zu behalten. Einige dieser Kunden seien ua. die Firma4, Herr1, Frau1 oder die Firma2, Herr2. Das Darlehen an die Fa. Y sei zur Sicherung der Einkommen betrieblich begründet.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2003 dahingehend Folge gegeben, dass die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2001 enthaltenen Zinseinnahmen in Höhe von 92.644,00 S nicht als Betriebseinnahmen der Versteuerung unterzogen wurden. Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 und Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 27. Juni 2003) begründete das Finanzamt damit, dass die Darlehenshingabe auf Grund der gesellschaftlichen Stellung des Berufungswerbers und seiner Gattin in der Fa. Y privat veranlasst sei. In den der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen seien keine Rechnungen der Ehegattin vorhanden gewesen, sondern lediglich vom Berufungswerber selbst ausgefertigte Eigenbelege, datiert jeweils zum 31. Dezember eines jeden Jahres, über einen Pauschalbetrag von 10.000 S. Da Rechnungen über sechzig Stunden Buchhaltungsarbeiten und Schriftverkehr erst nachträglich

im Zuge der Betriebsprüfung erstellt und die Auszahlung nicht nachgewiesen worden wären, könnten diese Aufwendungen auf Grund der Pauschalrechnungen nicht abgesetzt werden. Die als Weihnachtsgeschenke für diversen Kunden bestimmten Geschenksmünzen würden nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen darstellen, da es sich hierbei um Aufwendungen handle, die der Aufnahme und der Pflege von geschäftlichen Kontakten dienen würden. Die Berufung gegen den Bescheid über die Anspruchszinsen 2000 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juli 2003 als unbegründet abgewiesen, da der Einkommensteuerbescheid 2000 unverändert geblieben sei.

Mit Schreiben vom 27. Juli 2003 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002, Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 sowie über die Festsetzung der Anspruchszinsen für das Jahr 2000 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hierin ua. aus, die Betriebsprüfung habe keine Zweifel daran, dass seine Ehegattin im Unternehmen mitgewirkt habe. Ein Zahlungsfluss sei deshalb nicht ersichtlich, da er mit seiner Gattin ein gemeinsames Vermögen habe und es in seinem Ermessen nicht notwendig sei, ihr Geld von der rechten Hand in die linke zu überweisen, was lediglich Kosten verursachen würde. Ihm sei auch nicht bekannt, dass nur manche Geschenke abzugsfähig seien.

Zum Mängelbehebungsauftrag des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. Februar 2004 betreffend die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2000 führte der Berufungswerber in der Niederschrift vom 11. Februar 2004 aus, die Abgabenbehörde habe ihm im Jahr 2002 zu Unrecht einen Vorsteuerabzug betreffend der Rechnung der Firma3 vom 6. Mai 2002, in welcher eine Umsatzsteuer von 4,80 € ausgewiesen werde, aberkannt. Der Bescheid gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen werde deshalb bekämpft, da eine Vorschreibung der Zinsen auf Grund der unrichtigen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu Unrecht erfolgt sei. Zu der Berufung gab der Berufungswerber weiteres an, die Kürzung der Betriebsausgaben betreffend das Darlehen an die Y werde nicht mehr bekämpft. Seine Gattin hätte für ihn unterstützend im Unternehmen in der Form mitgewirkt, als dass sie Buchhaltungsarbeiten (sie sei gelernte Buchhalterin), anfallenden Schriftverkehr, anfallende Telefonate, Paketversendungen, "eben alles, was im Rahmen seines Unternehmens" angefallen sei, ausgeführt habe. Zeitaufzeichnungen seien nicht gegeben und auch administrativ nicht möglich. Die in den Rechnungen angeführten sechzig Stunden würden nur Schätzungen darstellen. Die Bezahlung habe ihm mit 10.000 S angemessen erschienen, zumal er jedem anderen, der ihm die selben Leistungen erbracht hätte, ebenso diesen Betrag gezahlt hätte. Im Jahr 1999 habe er die Geschenksmünzen im Wert von je 500 S an seine Kunden Herr1 (Konsulent bei der Firma2, nunmehr bei der Fa. Firma4), Hr. Herr3 (Fa. Firma5)

und Herr2 (Chef von Firma2 ), im Jahr 2000 an Herr1, Frau1 (Firma4 ), Herr3 und Herr2 sowie im Jahr 2001 an Frau1 weitergegeben. Dies sei bei gegebenem Anlass zur Aufrechterhaltung der guten Geschäftsbeziehungen und für eine gute Geschäftsbasis erfolgt.

Die von der Abgabenbehörde in Folge der Niederschrift vom 11. Februar 2004 beim Berufungswerber durchgeführten Ermittlungen betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 ergeben, dass die in der vom Berufungswerber am 27. August 2003 nachgereichten (Jahres-)Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 erklärten und in der gegenständlichen Berufung ausgewiesenen Umsätze den Tatsachen entsprechen würden und von diesem richtig berechnet worden wären. Nach Auffassung der Abgabenbehörde würden diese Beträge deshalb vom bekämpften Bescheid abweichen, da der Betriebsprüfer zum einen irrtümlicherweise der Privatsphäre zugeordnete Zinseinnahmen als Erlöse gewertet habe und ihm zum anderen zum Zeitpunkt der Nachschau nicht sämtliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Eingangsrechnungen vorgelegt worden wären (vgl. das als „USt-Nachschau 2002“ titulierte Schreiben des Finanzanwaltes).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

In der Niederschrift vom 11. Februar 2004 schränkte der Berufungswerber seine Berufung vom 17. Mai 2003 dahingehend ein, dass die von der Abgabenbehörde vorgenommene Anerkennung der im Zusammenhang mit dem Darlehen an die Y aufgelaufenen Darlehenszinsen und Bankspesen als Betriebsausgaben nicht mehr bekämpft wird. Für den Referenten bestehen auf Grund der vorliegenden Aktenlage sowohl gegen die in den bekämpften Bescheiden vorgenommene Versagung obiger Aufwendungen als Betriebsausgaben als auch gegen die in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 (Ausfertigungsdatum 27. Juni 2003) erfolgte Kürzung der hiermit verbundenen Zinseinnahmen als Betriebseinnahmen in Höhe von 92.644 S keine Bedenken. Der Referent schließt sich daher den nunmehr unstrittigen Feststellungen der Abgabenbehörde an, dass die Darlehenshingabe an die Y der privaten Sphäre des Berufungswerbers zuzurechnen ist und daher die hierdurch auflaufenden Darlehenszinsen und Bankspesen keine Betriebsausgabe sowie die Zinseinnahmen hieraus keine Betriebseinnahmen des Berufungswerbers darstellen.

Zu den weiteren Berufungspunkten ist auszuführen wie folgt:

#### **1.) Arbeitsleistung der Ehegattin:**

Vorerst ist festzuhalten, dass der Referent es für glaubwürdig erachtet, dass Gattin in den Jahren 2000 und 2001 Arbeitsleistungen für den Berufungswerber ausgeführt hat. Auf Grund der Ausführungen des Berufungswerbers anlässlich seiner Niederschrift am 11. Februar 2004 erscheint es überzeugend und nahe liegend, dass Gattin in Unterstützung des

Berufungswerbers in seinem Einzelunternehmen zu verschiedenen Arbeitsleistungen wie Schriftverkehr, Entgegennahme von Telefonaten und Paketversendungen im Bedarfsfalle sowie Buchhaltungsarbeiten herangezogen wurde. Aus dem Vorbringen des Berufungswerbers ergibt sich jedoch, dass zwischen ihm und seiner Gattin keine darüber hinaus bestehende schriftliche oder konkrete mündliche Vereinbarung bestand, welche Arbeiten wann und gegen welches Honorar durchgeführt und wann diese entlohnt werden sollten. Gattin wirkte sohin im Erwerb des Berufungswerbers lediglich nach ihren Kräften unterstützend mit.

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

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht die erhöhte Gefahr, dass durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich verlagert werden, da es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehendem Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragbare Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in ständiger Rechtsprechung Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Hinblick auf den fehlenden Interessengegensatz steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Damit die steuerliche Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen gegeben ist, müssen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stets alle drei Voraussetzungen erfüllt sein. Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in all jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988 III A, Rz 3 zu § 4 Abs. 4 allgemein; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar<sup>3</sup>, § 2 Rz 158ff; Quetschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 44ff sowie die dort jeweils zitierte Rechtsprechung).

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich

bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen. Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen. Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten bezieht und sich darauf positiv auswirkt, stellt noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung im Sinne des § 98 ABGB nicht zugänglich (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 19.5.1993, 91/13/0045).

Nach der zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung muss der Vertrag für Dritte erkennbar werden. Die nachträgliche Mitteilung an das Finanzamt im Zuge der Erklärung reicht dafür grundsätzlich nicht aus. Eine Meldung der Vertragsbeziehung zwischen den nahen Angehörigen vor Ablauf des Besteuerungszeitraumes, in dem das Vertragsverhältnis seinen steuerwirksamen Anfang nehmen soll, stellt ein ausreichendes Erscheinen nach außen dar. Diese Voraussetzung erfüllt die Vereinbarung des Berufungswerbers nicht. Sie ist als bloß mündliche Abrede nicht in der für eine Anerkennung im Bereich des Steuerrechts erforderlichen objektiv hinreichend überprüfaren Weise nach außen zum Ausdruck gekommen, zumal für die Behörde nicht erkennbar war, dass eine derartige Vereinbarung bestand und welchen Inhalt sie hatte. Ebenso reicht eine Bekanntgabe der bezahlten Honorare in der Beilage zu den Jahreserklärungen dafür nicht aus, insbesondere da aus den Einnahmen- und Ausgabenrechnungen auch nicht ersichtlich war, dass die Zahlungen für Arbeitsleistungen an einen nahen Angehörigen erfolgt seien.

Klarer Inhalt eines Werkvertrages bedeutet, dass festgelegt sein muss, wann welche Arbeiten erbracht werden müssen sowie in welcher Höhe und auf welche Art diese entlohnt werden. Ein derartig klarer und feststehender Inhalt konnte vom Berufungswerber nicht nachgewiesen werden. Es gibt weder schriftliche Vereinbarungen oder Aufzeichnungen über die von seiner Gattin erbrachten Leistungen noch ist erkennbar, wie die Höhe der geltend gemachten Beträge berechnet wurde. Auch ein Zahlungsnachweis wurde nicht erbracht. Es liegt daher den

---

Zahlungen kein eindeutiger, klarer, jeden Zweifel ausschließender Inhalt einer Vereinbarung zugrunde.

Nach obigen Grundsätzen ist ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur dann anzuerkennen, wenn er ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden. Maßgebend für die Prüfung, ob die betreffende Vereinbarung dem Fremdvergleich standhält, ist die im Wirtschaftsleben allgemein geübte Praxis, nicht hingegen, ob in einem konkreten Fall eine Person den Vertrag gleichen Inhaltes auch mit einem fremden Dritten geschlossen hätte. In diesem Zusammenhang ist maßgeblich für die steuerliche Anerkennung, ob mit dem nahen Angehörigen eine auch sonst erforderliche Arbeitskraft ersetzt wird. Auf Grund der anlässlich der Niederschrift vom 11. Februar 2004 dargelegten Arbeitsleistungen und des Anforderungsprofils vertritt der Referent die Ansicht, dass eine nur im Bedarfsfall anfallende Tätigkeit, welche sich zum Teil nur auf Zeiten der Abwesenheit des Berufungswerbers im Unternehmen erstreckt (vgl. Telefondienste), von einem fremden Dritten nicht in der von der Gattin auszuführenden Art und Weise erbracht werden hätte können, sondern üblicherweise im Rahmen der Familie (unentgeltlich) erbrachte Leistungen darstellen (vgl. VwGH 23.3.2000, 96/15/0120; VwGH 26.1.1999, 98/14/0107). Auffallend ist weiters, dass der zeitliche Umfang einer nicht unerheblichen Anzahl der Tätigkeiten laut Niederschrift vom 11. Februar 2004 vom erzielten Umsatz (Buchhaltungsarbeiten, Schriftverkehr, Paketversendungen) bzw. vom Verhalten der Kunden (Telefondienst) abhängig ist. Dennoch wurde tatsächlich keine stundenweise Entlohnung, sondern eine Pauschalvergütung vereinbart (das in den Rechnungen dargelegte Jahresstundenausmaß stellt nach den eigenen Angaben des Berufungswerbers lediglich eine im nachhinein vorgenommene Schätzung der Arbeitsleistung dar). Eine Dienstzeit, die sich offensichtlich an den persönlichen Bedürfnissen des Dienstnehmers orientiert, ist nach Meinung des Referenten nicht fremdüblich, zumal im Streitfall auch keine Zeitaufzeichnungen geführt wurden. Die Höhe der Bezahlung erscheint ebenso nicht fremdüblich, da es keine Dokumentation des Umfangs der Arbeitsleistung gibt, sondern diese nur geschätzt wurde.

Der vorliegende Werkvertrag erfüllt daher weder die Voraussetzung, nach außen hinreichend zum Ausdruck gekommen zu sein, noch die Anforderung, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufzuweisen, noch erfüllt er die Voraussetzung der Fremdüblichkeit. Bei dem vorliegenden Arbeitsverhältnis zwischen dem Berufungswerber und seiner Ehegattin handelt es sich auf Grund der Gestaltung und Abwicklung dieser Leistungsbeziehung um jene Art von Mitarbeit im Erwerb eines nahen Angehörigen, wie sie unter Familienmitgliedern üblich, jedoch steuerlich unbeachtlich ist. Da bei familienhafter Mitarbeit den diesbezüglichen Aufwendungen die steuerliche Anerkennung zu versagen ist (VwGH 1.7.2003,

98/13/0184), ist die diesbezügliche Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 als unbegründet abzuweisen.

## 2.) Gutscheinmünzen als Repräsentationsaufwand:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Unter Repräsentationsaufwendungen im Sinne dieser Bestimmung sind alle Aufwendungen zu verstehen, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen und geeignet sind, sein gesellschaftliches Ansehen zu fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren".

Der Verwaltungsgerichtshof legt bei Repräsentationsaufwand einen sehr strengen, am Wortlaut des Gesetzes haftenden Maßstab an. Nach seinen Ausführungen sind für die Beurteilung als Repräsentationsaufwand die Motive, warum dieser getragen wird, unmaßgeblich. Ebenso kommt keiner Bedeutung zu, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0193; VwGH 15.7.1998, 93/13/0205). Grundsätzlich sind Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen oder um bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden, nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035). Nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen sind demnach beispielsweise Ausgaben für Geschenke an Kunden, Klienten oder Mitarbeiter zu Anlässen wie Geburtstagen, Weihnachten, Jahreswechsel, bei „persönlichen Besuchen“, aber auch bei keinen „besonderen Anlässen“ wie Geschenkskörbe, -kartons, Lederwaren, Bücher, Rauchwaren, Handelsmünzen, Alkoholika und anderes mehr (vgl. VwGH 29.6.1985, 84/13/0091; VwGH 2.12.1987, 86/13/0002; Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar<sup>20</sup>, Tz. 7.3 zu § 20 EStG 1988, 50/7, 1997 und die hierin zitierte Judikatur).

Der Berufungswerber überreichte in den strittigen Jahren verschiedenen Kunden zur Herstellung und Wahrung eines guten geschäftlichen Klimas Gutscheinmünzen der Firma Z als (Werbe)Geschenk. Da diese Aufwendungen dazu gedacht waren, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und für die Zukunft zu pflegen, stellen diese auf Grund obiger Ausführungen Repräsentationsaufwendungen dar, welchen kein Betriebsaufwand zukommt. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 ist daher diesbezüglich abzuweisen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer ab-

ziehen. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Da auf Grund obiger Ausführungen die gegenständlichen Aufwendungen keinen Betriebsaufwand darstellen, kann dem Berufungswerber nach § 12 UStG auch kein Vorsteuerabzug zu kommen. Die Aberkennung der im Zusammenhang mit den Repräsentationsaufwendungen vom Berufungswerber geltend gemachten Vorsteuerabzüge erfolgte durch das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden zu Recht, weshalb die Berufung gegen die gegenständlichen Umsatzsteuerbescheide ebenso abzuweisen ist.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfahren somit im Jahr 2001 nachfolgende Änderung:

in S	2001
Gewinn laut Bp	41.647,68
<u>Kürzung der Betriebseinnahmen</u>	- 92.644,00
Verlust laut BE	- 50.996,32

3.) Festsetzung der Anspruchszinsen für das Jahr 2000:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBl I 2000/142 sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Nach § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen zwei Prozent über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens zweiundvierzig Monaten festzusetzen.

Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 128, 2002).

Unter Zugrundelegung der vom Berufungswerber eingereichten Einkommensteuererklärung 2000 wurde ursprünglich vom Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit Bescheid vom 23. November 2001 mit einer Gutschrift von 3.149,13 € festgesetzt. Die von der Betriebsprüfung zur ABp.Nr. getroffenen Feststellungen führten im (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 zu einer Einkommensteuervorschreibung in Höhe von 706,82 €, sohin zu einer Nachforderung in Höhe von 3.855,95 € (vgl. Einkommensteuerbescheid 2000 vom 23. April 2003). Auf Grundlage der in diesem Bescheid festgestellten Beträge erging der bekämpfte Bescheid über die Festsetzung von An-

---

spruchszinsen 2000 (Bescheid vom 23. April 2003), in welchem die Anspruchszinsen unter Heranziehung obiger Nachforderung (Differenzbetrag) gemäß § 205 BAO berechnet wurden.

Der Berufungswerber bekämpft nunmehr obigen Bescheid mit der Begründung, sowohl die Nachforderung im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 23. April 2003 als auch die Anspruchszinsen im gegenständlichen Bescheid seien zu Unrecht bzw. in unrichtiger Höhe festgesetzt worden.

Zum Vorbringen des Berufungswerbers ist auszuführen, dass die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO dem Grunde nach zu Recht erfolgte, da der neue (wiederaufgenommene) Einkommensteuerbescheid 2000 (mit Ausfertigungsdatum 23. April 2003) gegenüber der erstmaligen Abgabenfestsetzung im Einkommensteuerbescheid 2000 (mit Ausfertigungsdatum 23. November 2001) eine zinsenrelevante Nachforderung zu Folge hatte. Der dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid zu Grunde gelegte Nachforderungsbetrag in der Höhe von 3.855,95 € wurde im Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 (mit Ausfertigungsdatum 23. April 2003) festgesetzt. An diesen Betrag ist das Finanzamt bei der Berechnung der Anspruchszinsen gebunden, weshalb die Einwendungen gegen die Höhe des Nachforderungsbetrages somit nicht mit Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheid releviert werden können. Diesem Rechtsmittel war jedoch unter Verweis auf obige Ausführungen kein Erfolg beschieden, weshalb der Nachforderungsbetrag keiner Änderung unterliegt.

Der Berufungswerber führte des Weiteren nicht aus, warum die im bekämpften Bescheid vorgenommene Berechnung der Höhe der Anspruchszinsen unrichtig sein soll. Der Referent kann in der vorliegenden Berechnung keinen (Rechen)Fehler erkennen, da diese laut Aktenlage richtig vorgenommen wurde, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen ist.

#### 4.) Umsatzsteuer für das Jahr 2002:

Die von der Abgabenbehörde im Februar 2004 durchgeführten Ermittlungen betreffend der USt-Nachschaub 2002 ergaben, dass die Berufung vom Berufungswerber zu Recht erhoben wurde, da die vom ihm in seiner (Jahres)Umsatzsteuer-Erklärung für das Jahr 2002 ausgewiesenen Umsätze und Vorsteuern den Tatsachen entsprechen. Dementsprechend räumt die Abgabenbehörde in ihrem zur Nachschau ergangenen Schreiben selbst ein, dass die nunmehr von ihr festgestellten und vom bekämpften Bescheid abweichenden Beträge mit den vom Berufungswerber erklärten Umsätzen und Vorsteuern übereinstimmen. Der Referent erhebt gegen die nunmehr unstrittigen Feststellungen keine Bedenken und schließt sich der übereinstimmenden Ansicht der Parteien an, weshalb der Berufung gegen die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 Folge gegeben wird. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen,

sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch beträgt sohin (unter Verweis auf die vom Berufungswerber eingereichte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 vom 26. August 2003 sowie die von der Abgabenbehörde vorgenommene USt-Nachscha 2002) 39.760,73 € und der Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer 6.850,25 €.

Die Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage und die darauf entfallende Abgabe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt (in Euro) zu entnehmen, das Bestandteil dieser Berufungsentcheidung ist. Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 ist der Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2003 zu entnehmen, der insoweit Bestandteil dieser Berufungsentcheidung wird.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 3. März 2005